



الموضوع

تأثير مبادئ الحوكمة على أداء إدارة الضرائب دراسة حالة مركز الضرائب. الجزائر.

مذكورة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية

تخصص: مالية وحاكمة المؤسسات

الأستاذة المشرفة:

عمري ريمة *

إعداد الطالبة:

جناحي إلهام ■

<http://www.univ-biskra.dz>

السنة الجامعية: 2016-2017

فَقَدْ عَلِمْنَا مَا
لَكُمْ مِنْكُمْ رَيْبٌ
وَظَنَّكُمْ



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



شكر وقدير

الحمد لله سبحانه وتعالى الذي هدانا إلى نعمة الإسلام ووقفنا لأن نتم هذا العمل
راجين من الله سبحانه وتعالى أن يجعله في ميزان الحسنات، ونحمده ونشكره على
نعمة وحسن عونه، ونصلي ونسلم على نبيه صلوات ربي وسلامه عليه.

أتقدم بالشكر والعرفان إلى الأستاذة عمري ريمة المشرفة على تأطير المذاكرة وعلى
توجيهاتها ونصائحها، وما بذلته من وقت وجهدني سبيل إنجاز هذا العمل.

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر إلى الأستاذة قطاف نبيل والأستاذة جيلع
وأوجه التحية والشكر كذلك إلى كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتسيير
والعلوم التجارية بجامعة بسكرة.

وتحية شكر كذلك لكل موظفي وإدارات مركز الضرائب. على مساعدتهم لإنجاز هذا
العمل

وأخيرا أتقدم بالشكر إلى كل من ساعدني على إنجاز هذه المذاكرة من قريب أو من
بعيد.

الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى بيان تأثير تطبيق مبادئ الحوكمة في إدارة الضرائب ، كما تهدف إلى أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة ودورها في تحسين الأداء لإدارة الضرائب وذلك لتحقيق الاهداف المسطرة . أي محاولة معرفة مدى تأثير مبادئ الحوكمة في زيادة ثقة المكلفين وارضائهم وحماية حقوقهم من جهة، وتحقيق زيادة التحصيل الضريبي من جهة أخرى ، و ذلك من خلال تطبيق الافصاح والشفافية وحماية حقوق المكلفين والعمال وتحقيق العدالة وتأثيرها على تحقيق أهداف إدارة الضرائب.

أما فيما يخص الدراسة التطبيقية تم تحديد المبادئ المطبقة في مركز الضرائب ومدى تأثيرها على تحسين أداء إدارة الضرائب من خلال الاعتماد على مقاييس الأداء الغير مالية ،حيث تم تقييم جودة الخدمة المؤداة من طرف مركز الضرائب وذلك لتعذر الحصول على المعطيات والإحصائيات المالية

الكلمات المفتاحية : مبادئ حوكمة الشركات ، الأداء الضريبي ، إدارة الضرائب

Le Resumer:

Cette étude vise à libérer l'impact de l'application des principes de gouvernance dans l'administration fiscale, et vise à l'importance de l'application des principes de gouvernance et son rôle dans l'amélioration de la performance de l'administration fiscale de manière à atteindre les objectifs de la règle. Toute tentative de connaître l'étendue de l'impact des principes de gouvernance d'entreprise dans l'augmentation de la charge de la confiance et de les apaiser et de protéger leurs droits d'une part, et une augmentation de la perception des impôts d'autre part, et par l'application de la divulgation et de la transparence et la protection des contribuables et des droits des travailleurs et la justice et leur impact sur la réalisation des objectifs de gestion fiscale.

Quant à l'étude a été appliquée pour déterminer les principes appliqués dans le centre fiscal et son impact sur l'amélioration des performances de l'administration fiscale en se basant sur des mesures de performance non financières, qui ont été évalués la qualité du service effectué par le centre fiscal et ainsi n'a pas pu obtenir des données financières et statistiques

Mots clés: principes de gouvernance d'entreprise, l'impôt sur la performance, l'administration fiscale

فهرس المحتويات

الصفحة	البيان
	البسمة
	الدعاء
	الإهداء
	الشكر والتقدير
I-I	فهرس المحتويات
V	قائمة الجداول
I	قائمة الأشكال
I	قائمة الملاحق
أ-ج	مقدمة
الفصل الأول : الإطار النظري لحوكمة الشركات والضرائب	
01	تمهيد
02	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول حوكمة الشركات
02	المطلب الأول: النظريات التي ساهمت في ظهور حوكمة الشركات
02	الفرع الأول: نظرية حقوق الملكية
04	الفرع الثاني: نظرية الصفقات
06	الفرع الثالث: نظرية الوكالة
07	المطلب الثاني: ماهية حوكمة الشركات
08	الفرع الأول: مفهوم الحوكمة
11	الفرع الثاني : أهمية حوكمة الشركات
12	الفرع الثالث : أهداف حوكمة الشركات
16	المطلب الثالث: أسس ومحددات حوكمة الشركات
14	الفرع الأول: أسس حوكمة الشركات
25	الفرع الثاني: نظام الحوكمة ومحددات حوكمة الشركات
27	المبحث الثاني : مفاهيم أساسية حول الضرائب
25	المطلب الأول : ماهية الضرائب
27	الفرع الأول : تطور الضريبة وتعريفها

فهرس المحتويات

29	الفرع الثاني : المبادئ الأساسية للضريبة
30	الفرع الثالث : أهداف و أنواع الضرائب
34	المطلب الثاني: ماهية ادارة الضرائب
34	الفرع الأول : تعريف ادارة الضرائب ووظائفها
37	الفرع الثاني : أهداف ادارة الضرائب
38	الفرع الثالث : مخاطر إدارة الضرائب
40	المطلب الثالث : قضايا معاصرة مرتبطة بادارة الضرائب
42	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني : أداء إدارة الضرائب وعلاقته بمبادئ الحوكمة	
43	تمهيد
44	المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول الأداء وتقييمه
44	المطلب الأول : مفهوم الأداء
44	الفرع الأول : تعريف الأداء و أنواعه
48	الفرع الثاني : العوامل المؤثرة في الأداء
50	الفرع الثالث : أبعاد ومستويات الأداء
51	المطلب الثاني : ماهية تقييم الأداء
51	الفرع الأول : تعريف تقييم الاداء
52	الفرع الثاني : أهمية تقييم الاداء
53	الفرع الثالث : مستويات تقييم الأداء
54	الفرع الرابع :مراحل و أساليب تقييم الأداء
59	المطلب الثالث : الأداء الضريبي
59	الفرع الأول : تعريف الأداء الضريبي
59	الفرع الثاني : مؤشرات تقييم الأداء الضريبي
63	الفرع الثالث : نماذج لانظمة قياس الأداء الضريبي وعناصر فعاليته
66	المبحث الثاني : تطبيق مبادئ الحوكمة على إدارة الضرائب
66	المطلب الأول : الفرضيات الأساسية لتطبيق مبادئ الحوكمة على ادارة الضرائب
66	الفرع الأول :قابلية تطبيق مبادئ الحوكمة على ادارة الضرائب

فهرس المحتويات

66	الفرع الثاني : تحقيق المساواة العامة:
67	الفرع الثالث :تطوير مصادر البيانات و المعلومات و نظم المراقبة و التقييم
67	الفرع الرابع: ضمان وجود نظام فعال لإدارة المخاطر بالادارة الضريبية
67	الفرع الخامس: شمول نطاق الحوكمة الضريبية الرقابة النظامية و الرقابة على الأداء
68	الفرع السادس: تحسين تقنيات تفعيل مبادئ الحوكمة
68	المطلب الثاني : مبادئ حوكمة إدارة الضرائب
68	الفرع الأول :مبدأ الافصاح
69	الفرع الثاني : مبدأ الشفافية
72	الفرع الثالث : الموضوعية ومتطلباتها
73	الفرع الرابع : ادارة المخاطر الضريبية
73	الفرع الخامس: تقنين حقوق الممولين و المسجلين
75	الفرع السادس :تقنين حقوق العاملين بالمصالح الضريبية
75	الفرع السابع : الرقابة النظامية
76	الفرع الثامن : الإستقلالية
76	المطلب الثالث : رقابة أداء إدارة الضرائب وتقييمه من خلال مبادئ الحوكمة
77	الفرع الأول : أساليب الرقابة على أداء إدارة الضرائب ومستويات تقييمه
79	الفرع الثاني : تأثير مبادئ الحوكمة على الأداء الضريبي
81	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث :دراسة حالة مركز الضرائب.الجزائر.	
82	تمهيد
83	المبحث الأول: تقديم عام حول مركز الضرائب
83	المطلب الأول: الطريقة المستعملة في جمع المعلومات
83	الفرع الأول : طريقة جمع المعلومات
83	الفرع الثاني : دراسة حالة
84	المطلب الثاني :نشأة مراكز الضرائب
84	الفرع الاول :أسباب نشأة مراكز الضرائب
85	الفرع الثاني :مراحل نشأة لمركز الضرائب

فهرس المحتويات

86	المطلب الثالث : مفهوم مركز الضرائب
86	الفرع الاول : تعريف مركز الضرائب واختصاصه
89	الفرع الثاني : مهام مركز الضرائب
90	الفرع الثالث : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب والمصالح التابعة له
96	المبحث الثاني : مبادئ الحوكمة بمركز الضرائب وتأثيرها على الأداء
96	المطلب الأول : نوعية أداء مركز الضرائب وتقييمه
96	الفرع الأول : نوعية الأداء المقدم من طرف مركز الضرائب
100	الفرع الثاني : وسائل تقييم نوعية أداء مركز الضرائب ونتائجه
108	الفرع الثالث : الاجراءات التصحيحية
109	المطلب الثاني : مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في مركز الضرائب
109	الفرع الأول : مبدأ الافصاح والشفافية
113	الفرع الثاني : مبدأ حماية حقوق المكلفين والعدالة بينهم
114	الفرع الثالث : مبدأ تقنين حقوق العمال
116	الفرع الرابع : إدارة المخاطر
117	المطلب الثالث :تأثير مبادئ الحوكمة على أداء مركز الضرائب
118	خلاصة الفصل الثالث
119	الخاتمة
123	قائمة المراجع
130	الملاحق
	ملخص الدراسة

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
14	أهداف الحوكمة في القطاع العام	01
15	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	02
17	مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية	03
18	حقوق المساهمين في الحوكمة	04
23	ركائز حوكمة الشركات	05
24	نظام حوكمة الشركات	06
26	المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات	07
35	النظام الضريبي	08
45	الأداء من منظور الكفاءة و الفعالية	09
46	مصادر الأداء في المنظمة	10
53	مستويات تقييم الأداء	11
58	عملية قياس الأداء	12
93	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	13
91	التمثيل البياني لنتائج تقييم الاستقبال الشخصي	14
103	التمثيل البياني لنتائج تقييم الاستقبال عبر الهاتف	15
104	التمثيل البياني لنتائج معالجة البريد	16
105	التمثيل البياني لنتائج تقييم استطلاع آراء حول نوعية الاستقبال	17
107	التمثيل البياني للمؤشر الاجمالي لنوعية الخدمة	18
108	التمثيل البياني لنسبة كل مؤشر من المؤشر الاجمالي	19

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
05	أنماط الحوكمة حسب williamson	01
05	تكاليف الصفقات حسب نمط الحوكمة و خصائص الصفقات	02
07	نظرة عامة عن نظرية الوكالة	03
56	خصائص نوعية وكمية لجمع البيانات	04
64	نماذج لانظمة قياس الاداء الضريبي ونتائجه	05
70	العلاقة بين قواعد الضريبة و الشفافية الضريبية	06
85	التحصيل الضريبي لمركز الضرائب بالويبة	07
85	التحقيق المحاسبي لملفات مركز الضرائب بالروبية	08
103	نتائج تقييم الاستقبال الشخصي	09
104	نتائج تقييم الاستقبال الهاتفي	10
105	نتائج تقييم معالجة البريد	11
106	نتائج تقييم استطلاع آراء حول نوعية الاستقبال	12

مقدمة

تمهيد

تعد حوكمة الشركات من الموضوعات المهمة لجميع المؤسسات المحلية والعالمية في عصرنا الحاضر، حيث أنها ترسي قيم العدل والمساءلة والشفافية في المؤسسات و تضمن نزاهة المعاملات بحيث وترتكز أهمية حوكمة الشركات على رفع مستوى الأداء و الإدارة و التقليل من المخاطر المتعلقة بالفساد الاداري والمادي على مستوى المنشآت والدول على حد سواء ،كما أن تطبيقات الحوكمة تعتبر أكثر أهمية في القطاع المالي لاحتوائها على مجموعة العناصر و العلاقات المتداخلة التي لاتوجد في القطاعات الأخرى والتي تؤثر بشكل كبير على طبيعة نظام الحوكمة.

ولما للضرائب أهمية في تحقيق الأهداف المالية و الاقتصادية و الاجتماعية للدولة بكونها من أهم المصادر لإيرادات الدولة نظرا لضخامة الأموال التي توفرها لخزينة العامة للدولة إلا انها أصبحت في الوقت الحالي أداة من أدوات السياسة المالية التي تؤثر بشكل مباشر على الاقتصاد و ذلك بتطبيق القوانين الضريبية للنظام الضريبي. لذا تعد إدارة الضرائب دورا هاما حيث تساهم في العدالة في توزيع الدخل ، وفرض الضرائب على المكلفين ،كما تقوم بالرقابة على التحصيل الضريبي .

و لإدارة الضرائب عدة اهداف أهمها التحصيل الضريبي ولتحقيقها على الإدارة ان تقدم جودة في أداء الخدمات و تفادي مشاكل المتعلقة بالاداء كنقص كفاءة العمال من ناحية عدم الاستقبال الجيد للمكلفين وخاصة من ناحية التوجيه والاعلام وأيضا نقص الافصاح والشفافية عن القواعد الضريبية فهذا يؤدي الى نقص ثقة المكلفين بالإدارة وبالتالي عدم التصريح الحقيقي للارباح الذي يجعل من التحصيل الضريبي في ادنى مستواه. بما أن الحوكمة هي نظام الإدارة الرشيدة عن طريق تطبيق مختلف أسسها التي تساعد على تحقيق أهدافها وذلك بتحسين الأداء و وضع وسائل و أدوات رقابية تعالج ضعف الأداء. ويتبنى هذا النظام في إدارة الضرائب لما له من أثر في تحسين أدائها و حماية مصالح الأطراف ذات العلاقة و تحد قدر الامكان من حدوث المنازعات الضريبية عن طريق تحقيق العدالة و ضمان الافصاح والشفافية و المساءلة مما يؤدي إلى تعزيز ثقة المكلفين بعدالة النظام الضريبي.

وعلى هذا الأساس جاء اختيارنا لموضوع تأثير مبادئ الحوكمة على أداء إدارة الضرائب، بداع الرغبة على التعرف على مبادئ الحوكمة التي تطبقها إدارة الضرائب و تأثيرها على أدائها عن طريق قياس أعمال إدارة

الضرائب ،وفقا للبناء التنظيمي والرقابة على الأداء ،حيث أن الحوكمة نظام تستطيع من خلاله ادارة الضرائب توجيه أعمالها ومراقبتها على أعلى مستوى ومن ثم تعظيم الايرادات الضريبية.

وعلى ضوء ما سبق نظهر لنا **اشكالية هذه الدراسة** و التي يمكن صياغتها في ما يلي :

ما تأثير مبادئ الحوكمة على أداء إدارة الضرائب؟

انطلاقا من هذه الاشكالية يمكن طرح جملة من التساؤلات الفرعية و التي يمكن اختصارها في ما يلي :

1- هل مبادئ الحوكمة التي تطبق في إدارة الضرائب ؟

2- ماهي مؤشرات وطرق تقييم الأداء الضريبي؟

3- ماهي مبادئ الحوكمة المطبقة في مركز الضرائب وما تأثيرها على الأداء؟

وللإجابة على التساؤلات الفرعية قمنا بطرح الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى : ليست كل مبادئ الحوكمة تطبق في إدارة الضرائب.

الفرضية الثانية : لتقييم الأداء الضريبي تستخدم إدارة الضرائب المؤشرات المالية سنويا لمعرفة التطور في الحصيلة الضريبية .

الفرضية الثالثة : من المبادئ التي تطبق في مركز الضرائب هي حماية حقوق المكلفين لأن مركز الضرائب أنجز ليتكفل بكل ما يتعلق بالمكلف بالضريبة الخاضع للنظام الحقيقي ،وبالتالي هو المكان الوحيد الذي يلجأ إليه في أمور ضرائبه .وهذا يؤثر بتحسين أداء المركز واستقطاب أكبر عدد من المكلفين.

أهمية الدراسة :

تظهر أهمية الدراسة في التوصل إلى تأثير مبادئ الحوكمة على أداء إدارة الضرائب للتقليل من المخاطر الضريبية التي تواجهها الادارة في تحقيق أهدافها ورفع الكفاءة والفعالية في الأداء الضريبي، و محاولة التوصل الى نتائج وتوصيات من شأنها أن تحسن الأداء الضريبي المحلي إذا أخذتها إدارة بعين الاعتبار من خلال الاهتمام باستخدام الاساليب الغير المالية وتقييم جودة الخدمة المؤداة من طرف الادارة ،والتأكيد على ضرورة تطبيق مبادئ الحوكمة في إدارة الضرائب لأن هذا من شأنه أن يرفع من كفاءة الأداء و فعاليته.

منهج الدراسة :

بغية الالمام والاحاطة بمختلف الجوانب المتعلقة بالموضوع والاجابة على الأسئلة المطروحة وكذا اختبار صحة الفرضيات ،فإن هذه الدراسة تعتمد بصورة أساسية على المنهج الوصفي من خلال استعراض مختلف الجوانب النظرية بالحوكمة و الضرائب والمنهج التحليلي في الربط بين مبادئ الحوكمة والأداء الضريبي و في تحليل المضمون والقوانين ومحتوى المقابلات ،ومن الأدوات المنهجية أيضا اسلوب دراسة حالة وذلك ضمن الجانب التطبيقي من هذه الدراسة من أجل محاولة اسقاط الجانب النظري على تأثير مبادئ الحوكمة على أداء إدارة الضرائب في إحدى إدارات الضرائب وهو مركز الضرائب لكونه مختص بالنظام الحقيقي .

الحدود الزمانية والمكانية للدراسة :

مركز الضرائب لولاية بسكرة لتخصصه في النظام الحقيقي ،الفترة 2016-2017 وبسبب افتتاحه في 2016/01/3. تم الاستعانة بمعلومات حول مراكز الضرائب بالجزائر في الفترة 2009-2015 .

دوافع الدراسة :

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

- الرغبة في أن تكون هذه الدراسة ذات فائدة عملية في المستقبل .
- الوقوف على مدى أهمية تطبيق نظام الحوكمة في تحسين أداء إدارة الضرائب.
- دراسة العلاقة بين الأداء الضريبي و الحوكمة .
- الحد من مشاكل ادارة الضرائب من خلال الرقابة الفعالة التي تسعى إليها الحوكمة.
- قلة الدراسات في هذا الموضوع رغم أهميته البالغة في كون أن الادارة الضريبية هي تمثل أداة في تطبيق النظام الضريبي.

الدراسات السابقة :

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

- الدراسة الأولى: مصطفى عبد الحسين وعلي كاظم حسين علي بعنوان دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية،مجلة دراسات محاسبية ومالية ،المجلد الثامن ،العدد22 ،بغداد 2013.
- هدفت هذه الدراسة إلى :

- بيان مدى امكانية مبادئ الحوكمة في الهيئة العامة للضرائب

- المتطلبات الأساسية و الآليات المتاحة لتطبيق مبادئ الحوكمة ودورها في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية .

و توصلت الدراسة إلى :

- لابد من تطبيق مبادئ الحوكمة في الهيئة العامة للضرائب باعتبارها جزء مهم من مكونات النظام الضريبي و أثرها المهم في تحقيق أهداف السياسة الضريبية للدولة المتمثلة بالأهداف الاجتماعية و الاقتصادية و السياسات.

- ان مقاييس الأداء المعتمدة من قبل الهيئة العامة للضرائب لا يمكن الاعتماد عليها و ذلك لعدم انسجامها مع أنشطة الإدارة الضريبية و أهدافها بعيدة المدى مما يفقد المقاييس المعتمدة صفة الترابط ما بين أنشطة الإدارة الضريبية و أهدافها.

اعتمدت الدراسة المنهج المعتمد هو الوصفي التحليلي والكمي .في محورين : المحور الأول كل كل ما هو نظري و المحور الثاني الجزء التطبيقي الذي تناول الدراسة .

الدراسة الثانية : أحمد سامي غنيم بعنوان حوكمة الإدارة الضريبية وفقا لمتطلبات الدمج و الاندماج لمصلحتي الضرائب العامة و المبيعات ،بحث مقدم الى ندوة حوكمة الشركات العامة و الخاصة من اجل الاصلاح الاقتصادي و الهيكلي المنعقدة بالقاهرة مصر ،نوفمبر 2006

- هدفت هذه الدراسة إلى :

ضرورة تحسين القدرة الاستيعابية لدمج واندماج مصلحة الضرائب العامة و ضرائب المبيعات توفير المناخ الذي يتيح الاستفادة بتفعيل مبادئ الحوكمة على الإدارة التنظيمية و الداء في المصلحتين التأكيد على ضرورة التوصل الى الامثلية في الرقابة الحكومية النظامية و الرقابة على الأداء .

- و توصلت الدراسة إلى :

ضرورة تطبيق مبادئ الحوكمة و أن يتضمن هيكل مصلحة الضرائب المصرية على الإدارات التالية :
ديوان عام رئاسة مصلحة الضرائب المصرية
الإدارة العامة لإدارة المخاطر الضريبية و الأزمات
المعهد القومي للضرائب و مركز المعلومات و الوثائق و الأطراف ذات العلاقة.

أهم ما يميز الدراسة :

أهم ما يميز هذه الدراسة هو خصوصية الدراسة على الجزائر حيث حاولنا التعرف على تأثير مبادئ الحوكمة على إدارة الضرائب بالجزائر

هيكـل الدراسة :

قصد الاحاطة بجميع جوانب الموضوع اعتمدنا تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول :

ففي الفصل الأول المعنون ب: الاطار النظري لحوكمة الشركات والضرائب:

تطرقنا الى الجانب النظري للحوكمة وادارة الضرائب ،حيث تناولنا في المبحث الأول حول مفاهيم أساسية حول حوكمة الشركات وأسس ومحددات الحوكمة، أما المبحث الثاني فيتضمن كل المفاهيم الأساسية حول الضرائب وإدارة الضرائب.

فيما يخص الفصل الثاني المعنون ب أداء ادارة الضرائب وعلاقته بمبادئ الحوكمة حيث تطرقنا في المبحث الأول الى مفاهيم و منطلقات حول الأداء والأداء الضريبي وتقييمه ،و المبحث الثاني حول تأثير مبادئ الحوكمة في تحسين أداء إدارة الضرائب.

أما الفصل الثالث المعنون بدراسة حالة مركز الضرائب فب الجزائر فتطرقنا فيه إلى دراسة حالة مراكز الضرائب في الجزائر نظرا لعدم التحصل على المعطيات والاحصائيات لمركز بسكرة و أيضا لصعوبة تقييم أدائه حيث أنه افتتح في بداية سنة 2016 فقط فقمنا بتحليل المضمون والقوانين المتبعة للتوصل الى مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في مراكز الضرائب و تأثيرها على الأداء.

تمهيد

الحوكمة هي أسلوب الإدارة المثلى من حيث الاستغلال والتوجيه وأحكام الرقابة، فالحوكمة تعني وضع النظام الأمثل الذي يتم من خلاله استغلال موارد المؤسسات وحسن توجيهها ومراقبتها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة والوفاء بمعايير الإفصاح والشفافية عن طريق مجموعة من القواعد التي تنظم العلاقات المتبادلة بين المؤسسة والأطراف أصحاب المصالح المختلفة في المؤسسة، في إطار من الشفافية والتي يؤدي اتباعها الى استدامة الأعمال ورفع كفاءة وفاعلية المؤسسة.

و بما أن إدارة الضرائب تسعى لتطبيق نظام ضريبي فعال من خلال ادارة الضرائب التي على علاقة مباشرة بالمكلفين بدفع الضريبة من جهة و تحقيق أهداف الدولة من جهة أخرى، فتطبيق الحوكمة في ادارة الضرائب يؤدي إلى تجسيد إطار فعال يحمي حقوق جميع الأطراف. ولإلمام أكثر بالموضوع تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الحوكمة

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول الضرائب

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الحوكمة

ظهرت حوكمة الشركات نتيجة لفصل الملكية عن الإدارة وذلك لقيام الإدارة بمهمة إدارة الشركة نيابة عن المالكين لاختلاف المصالح حيث أن الإدارة قد لا تقوم باتخاذ القرارات التي تكون في مصلحة المساهمين. ومن هنا فإن النظام القوي لحوكمة الشركات يجب أن يتكون من مجموعة المبادئ والآليات التي تعمل على حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح وغيرها من الأطراف ذات الصلة بالشركة. لذا سوف نتطرق في هذا المبحث إلى أهم النظريات التي عالجت مشاكل فصل الملكية عن الإدارة وساهمت في تكوين مصطلح الحوكمة، ونتطرق أيضا إلى مفهوم الحوكمة وأهم المبادئ والمحددات التي تؤدي إلى تحسين الأداء في الشركات وتحقيق أهداف الحوكمة.

المطلب الأول: النظريات المساهمة في ظهور الحوكمة

يعود ظهور الحوكمة إلى وجود مجموعة من النظريات، حيث تشير الأدبيات الاقتصادية لحوكمة الشركات أن الاقتصاديين ^(*)BERLE & MEANS ^(**) كانا من أوائل من تناول مشكل فصل الملكية عن الإدارة وذلك في عام 1932 م، ثم نشر RONALD COASE ^(***) أول مقال يبين فيه طريقة التوفيق بين الملاك والمسيرين في الشركة، وكذلك تطرق كل من ^(****) MEKLING & JENSEN ^(****)، و في عام 1976 OLIVER WILLIAMSON ^(*****)، في عام 1979 إلى مشكلة الوكالة حيث أشارا إلى حتمية حدوث صراع في الشركة بسبب فصل الملكية عن الإدارة. و لهذا سوف نتطرق في هذا المطلب إلى هذه النظريات:

الفرع الأول: نظرية حقوق الملكية

أدى ظهور شركات المساهمة وانتشارها في البلدان الرأسمالية العديد من الكتاب إلى الإشارة إلى الفصل بين الملكية وتسيير الشركة، فكلما تبعثر رأس مال شركة مساهمة أكبر وعدم امتلاك أعضاء مجلس الإدارة سلطة مراقبة في ظل كون الملكية ليست محددًا للسلطة¹، فتكمن سلطة المالكين في شركة المساهمة أساسا في

^(*) Gardiner means، (ولد في 8 يونيو 1896 كان يعمل في جامعة هارفارد الأمريكية ألفا كتاب الشركة الحديثة والملكية الخاصة. توفي مينز في 15 فبراير 1988).

^(**) Adolf berle، (ولد في 29 يناير 1895 هو محامي وإقتصادي كبير جلب تساؤلات خطيرة حول النظرية الليبرالية خلال فترة الكساد الكبير ودخل مع حزب السياسة الصناعية في اليوم أسنة 1930. توفي بولر عام 1971 في نيويورك).

^(***) Harry COASE RONALD، (ولد في 29 ديسمبر 1910 اقتصادي بريطاني و توفي 2 سبتمبر 2013).

^(****) Michael Cole Jensen، (ولد في 30 نوفمبر 1939 في (مينيسوتا) هو الاقتصادي الأمريكي. وقد عمل على مواضيع تتعلق بالتمويل ونظرية الشركة، ونظرية الوكالة. وهو أستاذ في جامعة هارفارد، ويعمل لمجموعة مونييتور)

^(*****) William H. Meckling، (ولد سنة 1922 وهو اقتصادي أمريكي وأستاذًا للإدارة والسياسة الحكومية وعميدا في جامعة روتشستر، يعمل في

مجالات الاقتصاد الإداري والتحليل الاقتصادي للقانون، وتلقى عمله اعترافا دوليا وتوفي في 15 مايو 1998).

^(*****) OLIVIER WILLIAMSON، (ولد في 27 سبتمبر 1932، اقتصادي أمريكي).

قدرتهم على تسمية ومراقبة ومعاينة المديرين التنفيذيين الذين يمتلكون سلطة إدارة أصول الشركة، أما سلطة المساهمين تمارس انطلاقا من منظور حق التصويت المتعلق بالأسهم التي يمتلكونها¹، ففي حالة انتشار رأس المال .

منذ 1932 قدم الكاتبان (Gardiner Means & Adolf Berle) " من خلال كتاب " المؤسسة الحديثة والملكية الخاصة " سلسلة مستمرة من خمسة أنواع من الملكية في المؤسسة، وقد درسا انتشار رأس المال لتمييز مختلف أنواع الرقابة في الشركة، خمسة أنواع للرقابة تم رصدها²:

أولا: الرقابة عن طريق حقوق الملكية الكلية:

"أكثر 80% من رأس المال " : شخص واحد أو مجموعة من الشركاء يمتلكون كل الأسهم، أو عمليا كل الأسهم المتداولة "، في هذه الحالة المالكون لهم الحق في اختيار المديرين التنفيذيين وتعيين إدارة الشركة.

ثانيا: الرقابة عن طريق مشاركة بالأغلبية (من 50% إلى 80% من رأس المال):

الملكية لأغلب الأموال من قبل فرد واحد أو مجموعة صغيرة من الأفراد تعطي لهذه المجموعة الصلاحية والسلطة للقيام بالمراقبة القانونية، وإلا سيتم إدارتها من طرف مالك وحيد للمؤسسة.

ثالثا: الرقابة عن طريق مشاركة بالأقلية من 20% إلى 50% من رأس المال:

"فرد أو مجموعة أفراد بمشاركة معتبرة في رأس المال يسيطرون على المؤسسة بناء على كفاءتهم نيابة عن الآخرون، هذه المجموعة تسيطر على أغلبية الأصول وكلما كانت الشركة كبيرة كلما كانت الحصص كذلك، وقد لاحظ Berle & Means أنه ينبغي إعادة توجيه التفويض بالتصويت للمساهمين من قبل المشاركين بالأقلية كالتصويت بالنيابة.

رابعا: الرقابة عن طريق وسيلة قانونية:

مثل التراكم الهرمي على سبيل المثال مضاعفة مساهمات الشركات القابضة، تسمح للمالكين بممارسة رقابة على المديرين التنفيذيين مع مشاركة اسمية ضعيفة في رأس المال.

¹ شرقي مهدي، "مراقبة التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة، حالة المؤسسات العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية، العدد الأول، 2015، ص 136.

¹ بلبركاني أم خليفة، "آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية"، مجلة التنظيم و العمل، العدد الخامس، جامعة معسكر، ص 2.

² شرقي مهدي، مرجع سابق، ص 137 .

خامسا: يوجد لا شخص ولا مجموعة صغيرة يملك مشاركة بالأقلية للسيطرة على أعمال الشركة"

في الحالة الأخيرة تصنف الشركة بأنها تحت الرقابة التسييرية، تحكم الطاقم الإداري (حيث تكون فيها الملكية مقسمة للغاية، حسب ميتر "فإن السلطة والنفوذ تنتقل بين أيدي الإدارة العليا.

الفرع الثاني: نظرية تكلفة الصفقات

طرح RONALD COASE سنة 1937 مفهوم كفاءة الأسواق للتشكيك والتساؤل حول وجود المؤسسة الكبيرة في السوق. وذلك بغية وصول إلى أن طبيعة التعاقدات المنجزة هي التي تسمح لها بالتواجد بقوة فيه (أي السوق)، فحسب رأيه تكون المؤسسات فعالة اقتصاديا إذا كانت تكلفة الصفقات المبرمة داخلها أقل من تكلفة التعاقدات المنجزة في السوق، وذلك في ظل مجموعة من الشروط.¹

أعتبر COASE أن تكاليف الصفقات هي تكاليف التنظيم والانتاج التي تتحملها المؤسسة عن طريق آلية السوق، حيث يتم التنسيق بين الأفراد في السوق عبر آلية السعر. لكن المؤسسة دورها تقوم بالتنسيق بين الأفراد، وحينما يتم اللجوء إلى السوق تتحمل المؤسسة تكاليف هي "تكاليف الصفقات"، والتي تتمثل في تكاليف التفاوض، تكاليف البحث عن المعلومات، تكاليف إبرام الصفقات. وعليه فإن المؤسسة تتطور وتنمو مادامت تكاليف الصفقات أكبر من تكاليف التنظيم الداخلي.

أكمل WILLIAMSON أعمال COASE حيث أسس تيار المؤسساتاني الجدد، و قد أبرز أعماله ثلاثة أنماط للحوكمة تضبط المعاملات الاقتصادية وأسلوب التنسيق فيها، وتتمثل هذه الأنماط في²:

أولاً: السوق:

هو المفهوم الكلاسيكي نظام الأسعار والمؤسسات في السوق تتنافس على الزبائن أو الموارد.

ثانياً: السلمية:

يقصد بها المنظمة أو المؤسسة، وتتميز السلمية في ضبط المعاملات باستعمال الأوامر والسلطة.

ثالثاً: الشكل الهجين:

وهي الآلية التي تمزج بين النمطين السابقين والجدول التالي يوضح ذلك:

¹ غضبان حسام الدين، "مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية"، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة بسكرة، سنة 2013-2014، ص 15.

² غضبان حسام الدين، مرجع سابق، ص 16.

الجدول رقم (01): أنماط الحوكمة حسب WILLIAMSON

سبب الوجود	أسلوب التنسيق	نمط الحوكمة
نقل حقوق الملكية من خلال تنشيط التبادلات	علاقات غير شخصية	السوق
تنسيق الأنشطة من خلال العمل الجماعي	اتفاقيات رسمية وتعاون طوعي	السلمية

المصدر: غضبان حسام الدين، "مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية"، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة بسكرة، سنة 2013-2014، ص 16 .

بالإضافة إلى تحديد أسلوب التنسيق المناسب للمؤسسة، يمكن تحديد تكاليف المعاملات من خلال مصفوفة أنماط الحوكمة وخصائص الصفقات المعاملات المتمثلة في السلوك الفردي، المعاملات نفسها، الحوافز، الأدوات البيروقراطية .و الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (02): تكاليف الصفقات حسب نمط الحوكمة وخصائص الصفقات

السلمية	العقود	السوق	نمط الحوكمة الخصائص
تكاليف منخفضة	تكاليف متوسطة	تكاليف مرتفعة	السلوكية
تكاليف منخفضة	تكاليف متوسطة	تكاليف مرتفعة	خصائص العقود
تكاليف مرتفعة	تكاليف متوسطة	تكاليف منخفضة	أدوات التسيير الحوافز الأدوات البيروقراطية

المصدر: غضبان حسام الدين، "مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية"، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة بسكرة، سنة 2013-2014، ص 16 .

إن أهمية تحليل WILLIAMSON نابع من تحديده لمفهوم تكاليف الصفقات وتغطيتها لجميع التكاليف سواء القبلية أو البعدية رغم المصادر المتعددة لتكاليف الصفقات والمتمثلة في العقلانية المحدودة، عدم تناظر المعلومات، السلوك الانتهازي الذي يؤدي إل الضرر المعنوي نتيجة غياب الثقة، و أخيرا خصوصية الأصل.

إلا أن هذه التكاليف تستند وتتأثر كما هو موضح في الجدول رقم (02) سلوك الأفراد في إبرام العقود ومدى تحفيزهم وكذا الخصائص الموضوعية للعقد.¹

الفرع الثالث: نظرية الوكالة

تقوم نظرية الوكالة على النظرة التعاقدية للمؤسسة وتفسر بعض أهم الاشكالات المطروحة حديثاً من خلال تحليل تضارب المصالح بين المسيرين والمساهمين، لذلك تعد أهم نظريات حوكمة الشركات.²

عرف كل من JENSEN & MEEKLING الوكالة بأنها: "عقد يعين موجه شخص أو عدة أشخاص (الأصيل) شخص آخر هو العون القيام بأعمال معينة لفائدة الأول، مما يستوجب تفويض السلطة للعون".³

أولاً: مشكلات الوكالة:

تعمل نظرية الوكالة على معالجة مشكلات العلاقة بين الأصيل والعون من ناحية انفصال الملكية عن التسيير واختلاف مصادر تمويل المشروع برأس المال، وكذا مشكلة تحمل المخاطر ووظائف صنع القرار ومراقبة أداء الأعوان لذلك فإن تصرف أطراف علاقة الوكالة حسب مصالحهم الذاتية فإن ذلك يتبب في وجود صراعات ينتج عنها تحمل تكاليف يطلق عليها "تكاليف الوكالة"، وهي⁴:

- 1- تكاليف الرقابة: ويتحملها الرئيس (الأصيل)
- 2- تكاليف الالتزام: ويتحملها العون.
- 3- الخسارة الباقية: وهي الفرق بين السلوك التنظيمي للأصيل والعون.

ثانياً: مصادر مشكلات الوكالة:

- 1- عدم قدرة الأصيل على رقابة أداء العون.
- 2- عدم تناظر المعلومات.
- 3- عدم اكتمال العقود والتكاليف المرتبطة بها.

ثالثاً: فرضيات نظرية الوكالة⁵:

- 1- المسيريون يسعون لتعظيم منافعهم على حساب الملاك.
- 2- المحيط غير مستقر والأعمال السابقة للأعوان قد لا تكون صحيحة .

¹ غضبان حسا الدين، مرجع سابق، ص7 .

² غضبان حسام الدين، "محاضرات في نظرية الحوكمة"، دار الحامد للنشر و التوزيع، 2015، ص- ص 20-23.

³ الفضل مؤيد محمد علي وآخرون، "العلاقة بين الحاكمية المؤسسية وقيمة الشركة في ضوء نظرية الوكالة"، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد 4، الاردن، 2010، ص 141 .

⁴ الشحادات باسل محمد يوسف، "دور الحوكمة في تدعيم المركز المالي لشركات التأمين"، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، 2011-2012، ص 8.

⁵ عدي نعيمة، "دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات"، رسالة ماجستير، جامعة ورقلة، 2009، ص 30.

- 3- العون يعرف عمله أكثر من الرئيس.
 - 4- يتميز كل من العون والرئيس بالإشادة الاقتصادية.
 - 5- اختلاف أهداف وأفضليات كل من العون والرئيس.
 - 6- اختلاف درجة المخاطرة التي يتحملها كل من العون والرئيس.
- و كتلخيص لنظرية الوكالة الجدول رقم 03 يقدم نظرة عامة عن نظرية الوكالة:
- الجدول رقم (03): نظرة عامة عن نظرية الوكالة**

علاقة الرئيس وكيل يجب أن تعكس بشكل جيد كل من تنظيم المعلومة وتكاليف المخاطر.	الفكرة الأساسية
العقد بين الرئيس والوكيل	وحدة التحليل
- تفضيل المصلحة الخاصة - الرشادة المحدودة - كره المخاطرة	الفرضيات حول الأشخاص
- تضارب في الأهداف الجزئية للمشاركين في المنظمة. - عدم تماثل المعلومات بين الرئيس والوكيل.	الفرضيات حول المنظمات
- تعد المعلومة سلعة قابلة للشراء	فرضيات حول المعلومة
الوكالة "المخاطرة الأخلاقية والاختيار المعاكس"	المشاكل التعاقدية
علاقة يكون من خلالها للرئيس والوكيل أهداف مختلفة وسلوك مختلف اتجاه المخاطرة.	نطاق المشكلة

المصدر: بن زاوي محمد الشريف، "حوكمة الشركات والهندسة المالية"، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2016، ص23.

المطلب الثاني: ماهية حوكمة الشركات

نشأ مفهوم حوكمة الشركات بعد ظهور نظرية الوكالة وما تضمنته من تعارض في المصالح بين إدارة المؤسسة والمساهمين وأصحاب المصالح صفة عامة وهذا ما أدى إلى ايجاد قوانين تنظم العلاقة بين هذه الأطراف.

ويمكن تلخيص مراحل تطور نشأة الحوكمة فيما يلي¹:

¹ بن حيدر عدنان بن درويش، "حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية"، 2007، صص 25-27.

✓ مرحلة الكساد ما بعد عام (1932) وبدء الاعتراف بعمق الفجوة بين الإدارة والملاك وتعارض المصالح.

✓ مرحلة ظهور نظرية الوكالة وضبط العلاقات (1976-1990) حيث ظهرت الكتابات بشأن تنظيم وضبط العلاقات بين الملاك والإدارة من خلال نظرية الوكالة وضرورة تحديد الواجبات والصلاحيات لكل من الإدارة وأصحاب الأموال.

✓ تزايد الاهتمام بالحوكمة مع بداية التسعينات من القرن 20 عندما اتجهت منظمة التجارة العالمية لوضع معايير تساعد الشركات من خلال الالتزام بها في تحقيق النمو والاستقرار وتدعيم قدراتها التنافسية للعمل عبر الحدود الدولية.

✓ مرحلة بعد ظهور إصلاح الحوكمة (1996-2000) التي تشير إلى أسباب انهيار الشركات أو إخفاقها في تحقيق أهدافها أو سوء الممارسات الادارية بها وإهدار أو سوء استخدام الإمكانيات والموارد، مما دفع منظمة التجارة العالمية للاهتمام بصياغة بعض المبادئ العامة للحوكمة.

✓ أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مجموعة من المبادئ العامة للحوكمة.

✓ على ضوء المعايير السابقة التي تم وضعها من قبل المنظمات المختلفة، اتجهت المؤسسات اتجاهات متعددة أغلبها محاسبية لوضع مجموعة من المعايير لتحقيق أهداف الحوكمة .

✓ مرحلة التأكيد على حتمية الحوكمة (2001-2004) وضرورة توثيقها، حيث كان التركيز واضحا على حالات الفشل والفساد القيم والأخلاق والفضائح في عديد من الممارسات المالية والاستثمارية في كثير من الشركات والمؤسسات.

✓ مع تتابع ظاهرة الأزمات الاقتصادية وانهيار عديد من الشركات العملاقة اتجه البنك الدولي أيضا إلى الاهتمام بالحوكمة، وقام بتكليف بعض المؤسسات واللجان والهيئات والمعاهد لتبني موضوع الحوكمة وإصدار مجموعة من الضوابط والإرشادات لتطبيق الحوكمة وتفعيلها.

الفرع الأول: مفهوم الحوكمة

ونظراً للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة، حرصت الكثير من المؤسسات على دراسة هذا المفهوم وتحليل ومن أهم هذه المؤسسات صندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادية والتنمية. لذا سنتطرق في هذا الفرع إلى مفهوم واهمية واهداف الحوكمة.

أولاً: تعريف الحوكمة

في البداية يتعين القول بأنه لا يوجد مرادف في اللغة العربية لمصطلح GOVERNANCE . لهذا طرح العلماء ورجال الفقه والقانون العديد من المصطلحات وبصرف النظر عن الاختلاف حول المرادف لهذا المصطلح فلم تعيق المؤسسات الدولية إلى الاهتمام لهذا المفهوم بالدراسة والتحليل، حتى أن يمكن تستفيد الدول من مزاياه وخصائصه لتطوير الأطر القانونية والمؤسسية في جميع الشركات العامة منها والخاصة، ويأتي

على رأس هذه المؤسسات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والتي أصدرت في عام 1999 مبادئ حوكمة الشركات والتي تدور معظمها حول السبل الإرشادية لتدعيم إدارة الشركات¹

ولاختلاف وتعدد مفاهيم حوكمة الشركات وذلك باختلاف كيفية النظر إليها، سنقتصر في استعراض مفهوم الحوكمة من بعض الجوانب الهامة كالجوانب القانونية والاقتصادية والاجتماعية كما يلي:²

1- التعريف القانوني لحوكمة الشركات:

التعريف الأول: " تقوم حوكمة الشركات من الناحية القانونية بالتأكد من الالتزام بتطبيق الأشكال المختلفة للعقود بين كافة الأطراف المعنية في الشركة، وتعد حجر الزاوية في تنظيم العلاقات التعاقدية بين هؤلاء الأطراف بما يعمل على ضمان حقوق كل طرف منهم، وتقوم بالتغلب على سلبات تنفيذ التعاقدات التي يمكن أن تنتج من الممارسات السلبية التي تنتهك صيغ العقود المبرمة أو القوانين والقرارات والنظم الأساسية المنظمة للشركة والعهد بالأمانة والتي يؤديها المديرون قبل الأطراف الأخرى لضمان حقوقهم" التعريف الثاني: " مفهوم حوكمة الشركات من الناحية القانونية يعني مجموعة من القيود التعاقدية المتشابكة التي يتم على أساسها التحكم في قرارات القائمين على الشركة لتحقيق الربحية والعدالة لجميع الشركاء"

التعريف الثالث: "تعني أيضا "التنظيم الداخلي والعقود القانونية والتنظيمية ومدى اكتمال تلك العقود منذ بداية تأسيس الشركة، و مدى نجاحها في تحديد وتنظيم العلاقات المختلفة بين الأطراف المعنية من عدمه" التعريف الرابع: "كما يقصد بحوكمة الشركات أيضا من الناحية القانونية "النظام المؤسسي والتنظيمي الداخلي الشامل للشركة، والذي يضمن التوصل إلى أكفأ السبل لعملية اتخاذ القرار والتدخل السليم في الوقت المناسب لحماية حقوق الأطراف المعنية"

2- التعريف الاقتصادي لحوكمة الشركات

يعني مفهوم حوكمة الشركات من الناحية الاقتصادية الأسلوب الذي عن طريقه يستطيع المستثمرون الذين يوفرون التمويل للشركات من خلال أسواق المال تحقيق قدر من الطمأنينة يضمن حصولهم على عائد لاستثماراتهم. ولا يهدف مفهوم حوكمة الشركات إلى حماية كبار المقرضين والمستثمرين

والمساهمين لضمان عوائد مجزية لهم. لأن هؤلاء هم الفئة القادرة على المشاركة الفعالة في نمو الشركات وبالتالي تحقيق خطط التنمية المطلوبة في الدول النامية التي تشهد تحولات اقتصادية.

¹ موسى محمد ابراهيم، "حوكمة الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية"، دار الجامعة الجديدة ص 12 .

² خضر محمد علي، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي، مصر، 2012، ص ص 88 91 .

3- التعريف الاجتماعي لحوكمة الشركات

يتسع مفهوم حوكمة الشركات في معناه الواسع ليشمل الجانب الاجتماعي وحماية الأطراف المختلفة ويضمن المسؤولية الاجتماعية للشركات. فمفهوم حوكمة الشركات لا يضم الشركات والمؤسسات الاقتصادية وأسواق المال فحسب بل يمتد ليشمل كل المؤسسات وحدات الانتاج أو تقديم الخدمات سواء مملوكة للقطاع الخاص والعام في المجتمع، حيث يؤثر نشاطها على رفاهية الأفراد والهيئات والمؤسسات بالمجتمع. فحوكمة الشركات هي منظم مجتمعي تنموي للوصول إلى تحقيق التنمية المستدامة للاقتصاد والمجتمع ككل.

وقد تعددت التعريفات المقدمة لمصطلح الحوكمة:

✓ **التعريف الأول:** فتعرف مؤسسة التمويل الدولية الحوكمة بأنها: "هي النظام التي يتم من خلاله ادارة الشركات والتحكم في أعمالها".¹

✓ **التعريف الثاني:** كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بأنها: " مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الادارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين".²

✓ **التعريف الثالث:** " بأنها نظام شامل يتضمن مقاييس أداء الإدارة الجيد ومؤشرات حول وجود أساليب رقابية تجمع أي من الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة داخلية أم خارجية من التأثير بصفة سلبية على استطاعتها وبالتالي ضمان استخدام للموارد المتاحة لما يخدم مصالح جميع الأطراف بطريقة عادلة تحقق الأثر الايجابي للمنشأة لصالح ملاكها وللمجتمع ككل".³

✓ **التعريف الرابع:** "نظام متكامل للرقابة المالية والغير المالية والذي عن طريقه يتم ادارة الشركة والرقابة عليها".⁴

4- تعريف الحوكمة في القطاع العام:

تعرف الحوكمة في القطاع العام بأنها مجموعة التشريعات والسياسات والهياكل التنظيمية والإجراءات والضوابط التي تؤثر وتشكل الطريقة التي توجه وتدار فيها الدائرة الحكومية لتحقيق أهدافها بأسلوب مهني وأخلاقي بكل نزاهة وشفافية وفق آليات للمتابعة والتقييم ونظام صارم للمساءلة لضمان كفاءة وفعالية الأداء من جانب وتوفير الخدمات الحكومية من جانب آخر.⁵

¹ عادل ناصر الدين يعقوب، "اطار نظري مقترح لحوكمة الجامعات و مؤشرات تطبيقها في ضوء متطلبات الجودة الشاملة"، جامعة الشرق الاوسط، الأردن، بدون سنة النشر، ص 7 .

² السواورة محمود فيصل، "قواعد الحوكمة و تقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد و الوقاية منه في شركات المساهمة"، مجلة جامعة دمشق مؤتمة، الأردن المجلد 25، العدد 2، 2009، ص

³ سيد عبد الرحمان، عباس بلة، "دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الابداعية"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المملكة العربية السعودية، العدد 12، 2012، ص 55 .

⁴ Robert Joumard, **le concept de gouvernance**, rapport de recherche, France, 2009, page 10.

⁵ الحسين عبد الله، دليل ممارسات الحوكمة في القطاع العام، الأردن، 2014، ص1.

وفي الأخير كتعريف شامل ومختصر لحوكمة الشركات نجد أن: "حوكمة الشركات هي مجموعة من النظم والمعايير والقواعد والإجراءات التي يمكن اتباعها بهدف تنظيم العلاقة بين ادارة الشركة وبين كافة الجهات ذات الصلة التي تتعامل معها على النحو الذي يحمي ويحافظ على الحقوق ويؤدي الواجبات."

الفرع الثاني: خصائص حوكمة الشركات

من خلال مجموعة المفاهيم المختلفة التي اعطيت لحوكمة الشركات والتي تشمل جوانب عديدة ومتنوعة يتنوع وجهات النظر حول هذا المصطلح . نجد أنها تتميز بجملة من الخصائص ويمكن تلخيص الخصائص حوكمة الشركات فيما يلي¹:

أولاً: الاستقلالية: يقصد بها استقلالية مجلس الادارة واللجان التابعة له، وأنه لا توجد ضغوط عليها.

ثانياً: المساءلة: للمساهمين الحق في مساءلة ومحاسبة أعضاء مجلس الادارة العليا، التدقيق الداخلي والخارجي، والإدارة التنفيذية عن قراراتهم وامكانية تقييم وتقديم أدائهم.

ثالثاً: المسؤولية: تعني تحمل المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة والعدل في المعاملة.

رابعاً: الانضباط: يقصد بأنها اتباع مختلف الأطراف في الشركة السلوك الأخلاقي في أدائهم.

خامساً: الشفافية: وتعني تقديم صورة حقيقية وواضحة لكل ما يحدث لكل كيان الشركة، مثل الافصاح عن أهدافها المالية، نشر القوائم المالية والتقارير السنوية في الوقت المناسب وتقديم الحسابات من المبادئ المحاسبية العامة المقبولة دولياً.

الفرع الثالث: أهمية حوكمة الشركات

تزداد أهمية الحوكمة في ادارة الشركات من أجل تحقيق الثقة في المعلومة المالية الواردة في القوائم المالية المنشورة وذلك فرض حماية مستخدمي هذه القوائم خاصة المساهمين والمتعاملين في سوق رأس المال، و تعد حوكمة الشركات من أهم العمليات الضرورية واللازمة لأداء أي شركة لوظائفها بأكمل وجه وتأكيد نزاهة مجلس الادارة وكذلك ضمان وفاء الشركة بالتزاماتها وضمان تحقيق أهدافها بشكل دقيق وقانوني.

ويتضح مما سبق أن لحوكمة الشركات أهمية كبيرة بالنسبة للشركات وبالنسبة للمساهمين وذلك كما يلي²:

أولاً: أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات:

1. تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس للعلاقة بين مدير الشركة ومجلس الادارة والمساهمين.

¹ حماد طارق عبد العال، "حوكمة الشركات، المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص 3.

² عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السعيد، "مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006/2007، ص 23.

2. تعمل على وضع الاطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الادارة والادارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق أهداف الشركة التي تراعي مصلحة المساهمين.

3. تؤدي الى الانفتاح على اسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين لتمويل المشاريع التوسعية، فإذا كانت الشركات لا تعتمد على الاستثمارات الاجنبية، يمكنها زيادة ثقة المستثمر المحلي وبالتالي زيادة رأس المال بتكلفة أقل.

4. تحظى الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة بزيادة ثقة المساهمين لأنها تضمن حماية حقوقهم، ولذلك نجد أن المستثمرين في الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة جيداً يقومون بالتفكير جيداً قبل بيع أسهمهم من تلك الشركات حتى وان تعرضت للى أزمة مؤقتة التي تؤدي الى انخفاض اسعار أسهمهم لكن لثقتهم في قدرة الشركة على التغلب على الازمات وقدرتها على الصعود.

ثانياً: أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين

تساعد الحوكمة في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت، حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغييرات جوهرية قد تؤدي الى أداء الشركة في المستقبل.

الافصاح الكامل على أداء الشركة والوضع المالي والقرارات الجوهرية المتخذة من قبل الادارة العليا

يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الشركات.¹

وفي الاخير نستنتج أن تطبيق حوكمة الشركات يحقق العديد من المزايا من بينها²:

- ✓ تخفيض درجة المخاطرة المتعلقة بالفصائح المالية والادارية التي تواجهها الشركة.
- ✓ زيادة درجة كفاءة أداء الشركة مما يتمكن على معدلات الربحية ودفع عجلة التنمية في المجتمع.
- ✓ جذب الاستثمارات سواء كانت استثمارات محلية او أجنبية.
- ✓ زيادة قدرة الشركة على المنافسة العالمي وفتح أسواق جديدة .
- ✓ تخفيض الشفافية والدقة على القوائم المالية مما يترتب عليه زيادة ثقة المستثمرين ها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- ✓ يتيح تقدم الشركة وجذب العديد من الاستثمارات المحلية والاجنبية الى زيادة معدلات النمو وتحقيق التنمية الاقتصادية بزيادة فرص العمل والتشغيل في المجتمع.

الفرع الثالث: أهداف الحوكمة

الهدف من تطبيق القواعد والضوابط الخاصة بموضوع الحوكمة أن تتحقق الشفافية والعدالة في القطاع الخاص والعام.

¹ عبد الوهاب نصر علي وآخرون، مرجع سابق، ص 29.

² ناصر الدين عادل يعقوب، "اطار نظري مقترح لحوكمة الجامعات ومؤشرات تطبيقها في ضوء متطلبات الجودة الشاملة"، جامعة الشرق الاوسط، الأردن، بدون سنة النشر، ص 7.

أولاً: أهداف الحوكمة في الشركات

إن تحقيق الحماية للمساهمين وحملة الوثائق في ظل الحفاظ على مصالح العمل والعمال والعمل على منح استغلال السلطة في غير المصلحة العامة بما يؤدي الى تنمية تدفق الاستثمار وتعظيم الربحية واطاحة فرص عمل جديدة كما أن هذه القواعد تسعى لتأكيد أهمية الالتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي ووجود تنظيم اداري يحتوي على هياكل ادارية تمكن من محاسبة الادارة أمام المساهمين وكذلك تكوين لجان للمراجعة من غير أعضاء مجلس الادارة يكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات متعددة للعمل على تحقيق رقابة لها استقلالية عن التنمية تطبق الحوكمة من خلال خمسة مبادئ وضعت أساسها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 1999.¹

ويمكن تلخيص أهم أهداف حوكمة الشركات في النقاط التالية:²

- 1- ضمان الشفافية والافصاح وتحسين مستوى التنمية الاقتصادية والاجتماعية
- 2- ضمان تطبيق معايير محاسبية سليمة لمنع الفساد وسوء الادارة.
- 3- توفير الحماية للمساهمين ومنع تضارب الأهداف وتنازع السلطات وتعظيم المصالح المتبادلة.
- 4- ضمان وجود قوانين وتشريعات واجراءات واضحة ودقيقة تبين كيفية وتوقيت اجراءات خصخصة الشركات .
- 5- تنمية الادخار وتشجيع الاستثمار المحلي والاجنبي وتعظيم الربحية وخلق المزيد من فرص العمل.
- 6- ضمان الحفاظ على حقوق الاقلية أو صغار المستثمرين
- 7- الالتزام باحكام القانون والعمل على ضمان مراجعة الاداء المالي وتخفيض تكلفة التمويل
- 8- تشجيع نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية ومساعدته في الحصول على التمويل.
- 9- وجود هياكل ادارية متكاملة تضمن محاسبة الادارة أمام المساهمين وأصحاب المصالح.
- 10- مراعاة مصالح العمل والعمالين وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات بما يضمن تعزيز الرقابة والضبط الداخلي.

ثانياً: أهداف حوكمة القطاع العام

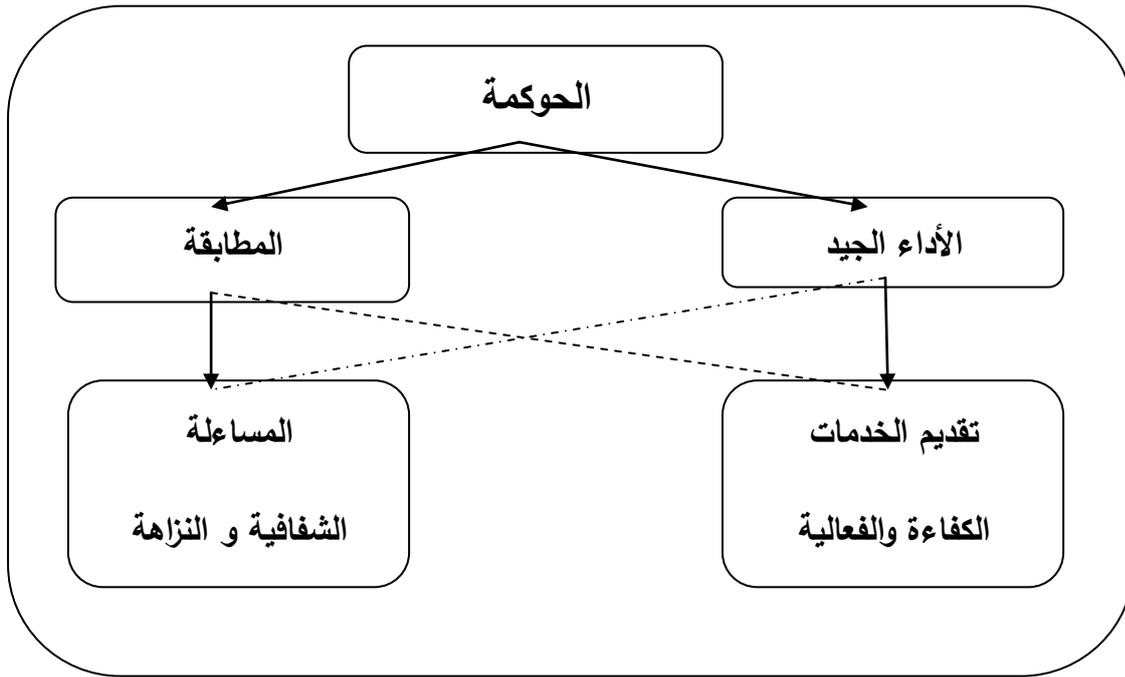
- تعتبر الدائرة الحكومية ذات حوكمة جيدة إذا امتلكت الأطر التشريعية والتنظيمية والاجرائية (التشريعات، الهياكل التنظيمية، العمليات، الأنظمة، ...) التي تمكنها من³:
- 1- الأداء الجيد: إدارة البرامج وتقديم الخدمات بكفاءة وفعالية.
 - 2- المطابقة: اتخاذ القرارات والاجراءات الادارية وفقاً للتشريعات النافذة بحيث تلبى توقعات الأطراف ذات العلاقة من الشفافية والنزاهة والمساءلة.

¹ يوسف أمير فرح، "حوكمة الشركات"، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، بدون سنة النشر، ص 50 .

² جمال جيهان عبد المعز، "المراجعة و حوكمة الشركات"، دار الكتاب الجامعي، بيروت، 2014، ص 492 .

³ الحسين عبد الله، مرجع سابق، ص 2.

الشكل رقم(01): أهداف الحوكمة في القطاع العام



المصدر: الحسين عبد الله ، دليل ممارسات الحوكمة في القطاع العام، الأردن، 2014، ص 2.

وغاية الحوكمة في القطاع العام هي تعزيز ثقة المواطنين بالدولة ومؤسساتها من خلال تحقيق الأهداف

التالية:

- ✓ زيادة نسبة رضا المواطن عن الخدمات التي يقدمها القطاع العام .
- ✓ تحقيق مبدأ المحاسبة والمساءلة للدوائر الحكومية وموظفيها والالتزام بالقوانين والأنظمة.
- ✓ تحقيق مبدأ النزاهة والعدل والشفافية في استخدام السلطة وإدارة المال العام وموارد الدولة، والحد من استغلال السلطة العامة لأغراض خاصة.
- ✓ تحقيق تكافؤ الفرص بين المواطنين.
- ✓ تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح الأطراف ذات العلاقة.
- ✓ العمل على تحقيق الأهداف الوطنية الاستراتيجية وتحقيق الاستقرار المالي للدوائر الحكومية..
- ✓ رفع مستوى قدرات الدوائر الحكومية من خلال تعزيز وتطوير الأداء المؤسسي عن طريق المتابعة والتقييم بشكل مستمر .
- ✓ إنشاء أنظمة فعالة لإدارة مخاطر العمل المؤسسي وتخفيف آثار المخاطر والأزمات المالية.

المطلب الثالث: أسس ومحددات الحوكمة

للحوكمة أسس تقوم عليها من بينها تحديد الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة ومجموعة من المبادئ عليهم تطبيقها والركائز الأساسية للحوكمة.

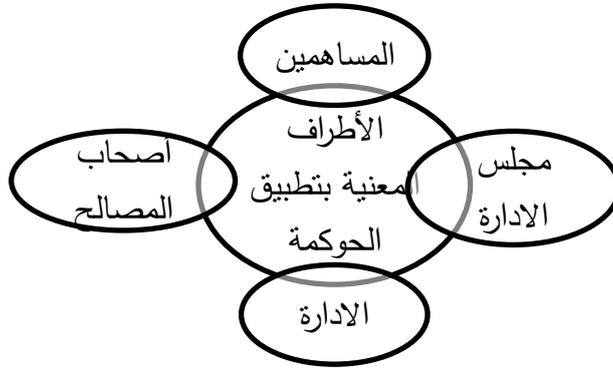
الفرع الأول: أسس حوكمة الشركات

نظرًا للتزايد المستمر الذي يكتسبه مفهوم حوكمة الشركات من اهتمام فقد حرصت العديد من المؤسسات وعلى رأسها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي أصدرت عام 1999 مبادئ حوكمة الشركات باعتبارها المرجع الأساسي للعديد من الممارسات المتعلقة بحوكمة الشركات.

أولاً: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

يجب ملاحظة أن هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتتوثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه المبادئ¹، والشكل التالي يوضح هذه الأطراف:

الشكل رقم (02) : الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



المصدر: سليمان محمد مصطفى، "دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والاداري"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009، الطبعة الثانية، ص20

1- المساهمين

وهم من يقومون بتقدير رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وأيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الادارة المناسبين لحماية حقوقهم.²

2- مجلس الادارة

وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الاطراف الاخرى مثل: أصحاب المصالح، ومجلس الادارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الادارة اليومية لأعمال الشركة بالإضافة الى الرقابة على أدائهم، كما يقوم مجلس الادارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوقهم.³

¹ سليمان محمد مصطفى، "دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الاداري"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009، الطبعة الثانية، ص 19.

² مستور جمال، "دور لجان الحسابات في تفعيل الحوكمة"، بحث مقدم إلى الملتقى الوطني حول "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الاداري"، 6-7 ماي 2012، ص 4.

³ يحيوي نعيمة و بوسلمة حكيمة، "دور الحاكمية المؤسسية في تحسين الأداء المالي للشركات"، بحث مقدم إلى الملتقى الوطني حول : حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الاداري، 6-7 ماي 2012، ص 4.

وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة . وتعتبر ادارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها اتجاه الافصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.¹

4- أصحاب المصالح

وهم مجموعة من الاطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين ويجب ملاحظة أن هؤلاء الاطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان.²

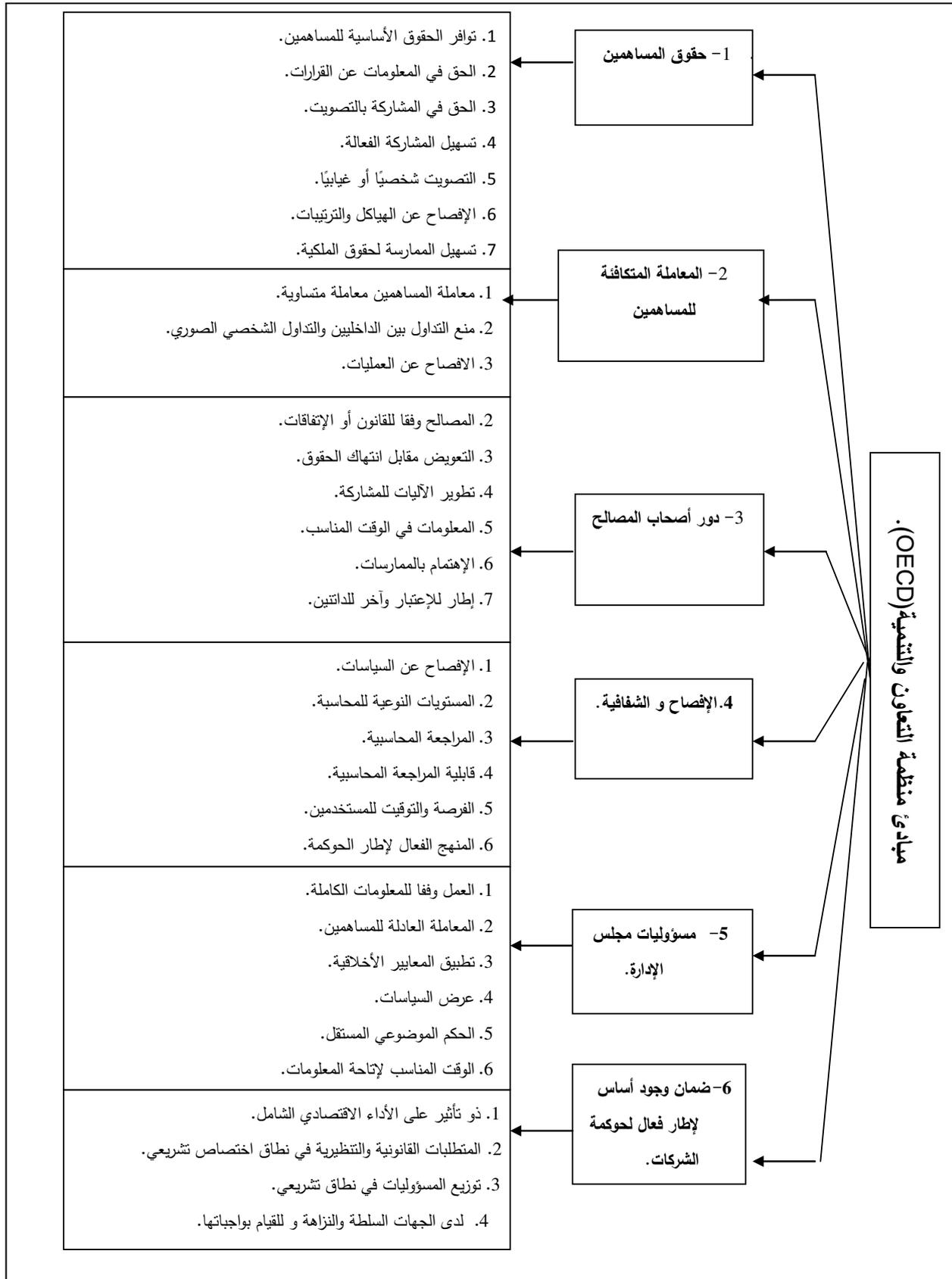
ثانيا: مبادئ الحوكمة

تعد الحوكمة بمثابة مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحكم وتوجه الادارة، بما يعود بالفائدة على جميع الأطراف. حيث قامت منظمة التعاون الاقتصادي بإنشاء فريق عمل متخصص لوضع تلك المبادئ، كما تمت الاستفادة من إسهامات عدد من الدول غير الأعضاء وكذا الاسهامات البنك الدولي. هذه المبادئ تصاغ حسب كل قطاع وكل مؤسسة. يتم تطبيق الحوكمة وفق مبادئ توصلت اليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 1999، علما بأنها قد أصدرت تعديلا لها في عام 2004. وتتمثل في الشكل التالي:

¹مستور جمال، مرجع سابق، ص 6.

² يحيوي نعيمة و آخرون، مرجع سابق، ص 5 .

الشكل رقم (03) : مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

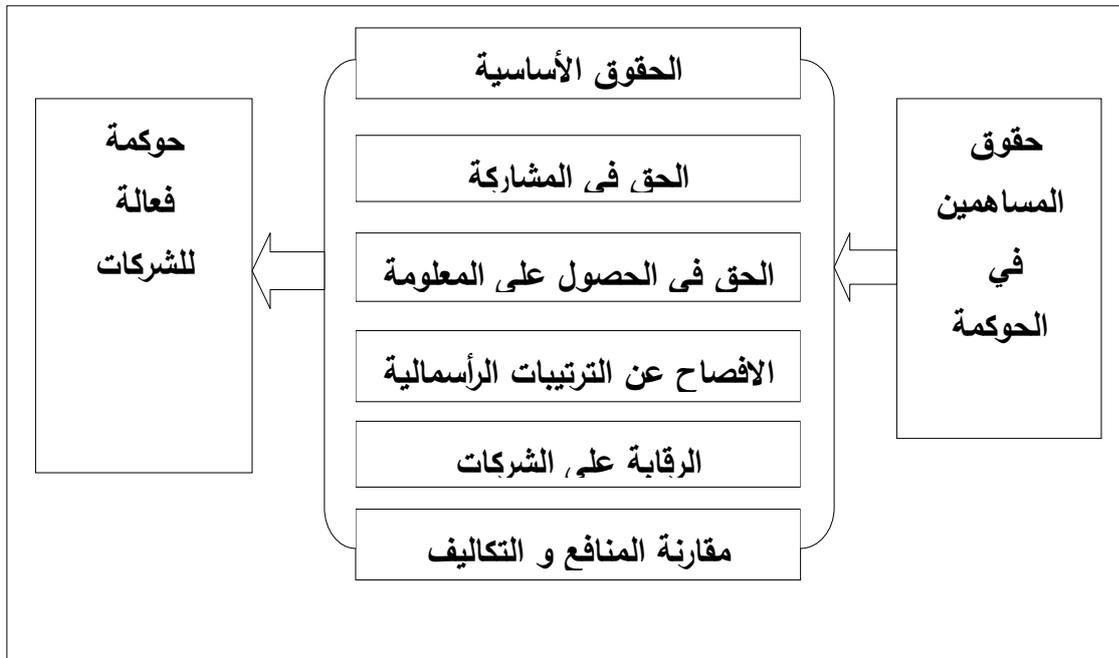


المصدر: حداد مناور، "دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية"، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الأول حول حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي، جامعة دمشق، 2008، ص 17.

1- مبدأ حقوق المساهمين: وهو أهم المجالات التي يتم حمايتها بالحوكمة حيث ينبغي أن يكمل إطار أساليب ممارسة الحوكمة حماية حقوق المساهمين وعدم تعرضها لأي خطر يهدد سلامتها، أو حدوث أي ما من شأنه أن يؤثر على قيمة الأصول والموجودات الخاصة بالشركة، أو يضيف عبئا والتزاما خطيرا دون أن تظهره القوائم المالية، أو تحضر منه التقارير الخاصة بمراقبي الحسابات، ومن ثم يكون المساهمين على معرفة كاملة بما يحدث داخل الشركة وعلى قدرة كاملة بما يحدث داخل الشركة وعلى قدرة كاملة بما يحدث داخل الشركة وعلى قدرة كاملة على فهم ومعرفة وإدراك كافة النواحي الخاصة بالقوائم المالية المتصلة بالحفاظ على حقوقهم، وعلى مصالحهم الخاصة وهو ما يشمل عدة جوانب¹.

و الشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (04): حقوق المساهمين في الحوكمة



المصدر: الخضيرى محسن أحمد، "حوكمة الشركات"، مجموعة النيل العربية، مصر، 2005، ص 172 .
حيث يظهر من الشكل السابق أن هناك مجموعة من الحقوق التي توفرها الحوكمة للمساهمين أهمها الحقوق التالية:

أ- الحقوق الأساسية للمساهمين: وتشمل²:

- تأمين أساليب تسجيل الملكية .
- نقل أو تحويل ملكية الأسهم

¹ الخضيرى محسن أحمد، "حوكمة الشركات"، مجموعة النيل العربية، مصر، 2005، ص 131 .

² براق محمد و آخرون، "دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية و الخارجية للحد من الفساد المالي والاداري"، بحث مقدم للملتقى الوطني "حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي و الاداري" جامعة بسكرة، ماي 2012، ص 14.

- الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب و بانتظام
- الحصول على حصص من أرباح الشركة
- ب- الحق في المشاركة: وتشمل ما يلي¹:
- التعديلات في النظام الأساسي أو في مواد تأسيس الشركة أوفي غيرها من الوثائق الأساسية خاصة التي تحدد الصلاحيات والمسؤوليات والسلطات.
- طرح أسهم جديدة، خاصة فيما يتصل بالخطوات الخاصة بزيادة رؤوس الأموال المستثمرة في المشروع وما قد يؤثر على مراكز المستثمرين وقيمة أسهمهم.
- أية تعاملات مالية غير عادية قد تؤدي إلى بيع الشركة أو تعرضها للحجز على أموالها تمهيدا للإفلاس وعلى أن يتم الحصول على موافقة المساهمين.
- ت- الحق في الحصول على المعلومة: وتشمل²:
- الاحاطة بكل القواعد التي تحكم اجتماعات المساهمين .
- تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية بشأن تواريخ وأماكن وجداول الأعمال في التوقيت الملائم.
- إتاحة فرصة للمساهمين لتوجيه أسئلة إلى مجلس الادارة وإضافة موضوعات إلى جداول الأعمال.
- التصويت بصفة شخصية أو بالإنابة.
- ث- الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية³:
- التي تمكن أعداد معنية من المساهمين من ممارسة درجة من الرقابة و تتناسب مع حقوق الملكية التي يحوزنها والتي قد تمكنهم من اطلاع على بيانات لا يحصل عليها باقي المساهمين وأن تكون الاسبقية في الحصول على البيانات ومعرفة ما يحدث بالشركة وما يتم الاعلان عنه بعد فترة، وما يحدثه ذلك من تغيير على القيمة السوقية للأسهم.
- ج- الرقابة على الشركات⁴:
- يجب ضمان الصياغة الواضحة والإفصاح عن القواعد والاجراءات التي تحكم حيازة حقوق الرقابة على الشركات في أسواق رأس المال بصدق ذلك أيضا على التعديلات غير العادية مثل: عمليات الاندماج، بيع نسب كبيرة من أصول الشركة.
- يجب الا تستخدم الآليات المضادة للاستحواذ لتحسين الادارة التنفيذية ضد المساءلة، خاصة إذا تعارضت مصالحهم مع مصالح المساهمين في الشركة.

¹ عياري أمال وآخرون ،"تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية" ، بحث مقدم إلى الملئقى الوطني حول : حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الاداري ،ماي 2012 ،ص 5 .

² عبيدي نعيمة ،"أثر هيكل الملكية في تحقيق فعالية حوكمة المؤسسات "،رسالة دكتوراه في علوم التسيير ،جامعة ورقلة ،2017 ،ص20.

³ معراج هواري وآخرون ،"نحو تفعيل دور الحوكمة في المؤسسات المصرفية " ،بحث مقدم للملئقى الوطني "حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والاداري" جامعة بسكرة ،ماي 2012 ،ص 9.

⁴ براق محمد ،مرجع سابق ،ص 10.

• مقارنة المنافع والتكاليف:

أن يتم ايضاح كافة الجوانب لكل من عناصر التكلفة والعائد من المشروع.¹

2- مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين: ويتحقق هذا المبدأ من خلال:

أ- المساواة في توفير المعلومات لمختلف الفئات.

ب- المساواة في المعاملة للفئات المتكافئة من المساهمين

ت- الدفاع عن الحقوق القانونية

ث- الافصاح عن المصلحة الخاصة بمجلس الادارة والمديرين

ج- التعرض عن حالات التعدي على حقوقهم.

3- مبدأ دور أصحاب المصالح

يجب أن ينطوي اطار حوكمة الشركات على اعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يسريها القانون وأن يعمل أيضا على تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال في مجال خلق ثروة فرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة.² ينبغي أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق اصحاب المصالح التي يحميها القانون.

أ- يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح فان اولئك ينبغي ان تتاح لهم فرصة الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم .

ب- يجب أن يسمح اطار حوكمة الشركات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تكمل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الاداء.

ت- حينما يشارك أصحاب المصالح في اطار حوكمة الشركات يجب ان تكفل لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصل بذلك .

4- مبدأ الافصاح والشفافية:

من ضروريات الحوكمة الفعالة التأكيد على الافصاح الصادق في الوقت المناسب عن النواحي التشغيلية والمالية، و عن أولئك الذين يمتلكون حصة كبيرة من رأسمال الشركة وحقوق التصويت المقررة للفئات المختلفة، و كيفية اختيار أعضاء مجلس الادارة ومؤهلاتهم، و ماذا كانوا يعملون كأعضاء مجالس ادارة في شركات أخرى، والمكافآت التي يحصل أعضاء المجلس وكبار المديرين التنفيذيين وخاصة خيارات الأسهم والمخاطرة التي يمكن أن تتعرض لها الشركة على النحو الذي أظهره الممارسة وما شابه ذلك من أمور.³

¹ بوقرة رايح وغانم هاجرة، "الحوكمة، المفهوم والاهمية"، بحث مقدم إلى الملتقى الوطني بعنوان حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الاداري، 6-7 ماي 2012، ص5 .

² حماد طارق عبد العال، "حوكمة الشركات مفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات"، الدار الجامعية، الاسكندرية، الطبعة الثانية 2007، ص45 .

³ هندي منير ابراهيم، حوكمة الشركات مدخل في التحليل المالي و تقييم الأداء، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص23

يتناول هذا المبدأ الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم والإفصاح لأعضاء مجلس الإدارة¹.

وأن يتم الإفصاح عن كل المعلومات بطريقة عادلة بين المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب وبدون تأخير وتتمثل هذه المعلومات في:²

- أ- معلومات حول الأداء
- ب- معلومات حول الملكية وكيفية اتخاذ القرارات
- ت- معلومات حول الأهداف والمخاطر المحتملة
- ث- تطوير متطلبات الإفصاح عن القوائم المالية والمعلومات غير المالية.
- ج- مشروع مزولة مهنة المحاسبة والمراجعة.
- ح- الالتزام بتعيين مسؤول لعلاقات المستثمرين.

5- مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة:

يجب أن يتيح اطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية بإستراتيجية لتوجيه المؤسسات كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وان تتم مساهمة مجلس الإدارة من قبل المؤسسة والمساهمين.³

6- مبدأ ضمان وجود اطار فعال لحوكمة الشركات:

ينبغي أن يشجع اطار حوكمة الشركات على شفافية وكفاءة سوق المال وأن يكون متوافقا مع حكم القانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الاشرافية والتنظيمية والتنفيذية. ولتحقيق هذا المبدأ يتم تنفيذ الاهداف الفرعي التالية:

- أ- أن يتم وضع اطار حوكمة الشركات بهدف أن يكون ذو تأثير نهائي على الأداء الاقتصادي الشامل وعلى نزاهة الأسواق على الحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق.
- ب- أن تكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي ما ومحدد بشكل واضح وضمان خدمة المصلحة العامة.
- ت- أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي ما توافقه مع حكم القانون وذات شفافية وقابلة للتنفيذ.
- ث- أن تكون لدى الجهات الاشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد والامكانيات للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية.

¹ بن الطاهر حسين وآخرون، «دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية و الإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي» ،بحث مقدم إلى الملتقى الوطني بعنوان حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، 6-7 ماي 2012، ص

² يوسف محمد طارق، «الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات»، بحث مقدم إلى مؤتمر ،متطلبات حوكمة الشركات و أسواق المال العربية ،مصر ،ماي 2007، ص 10

³ بن الطاهر حسين و آخرون ،مرجع سابق، ص 6 .

ثالثاً: الركائز الأساسية لحوكمة الشركات:

تعتبر هذه الركائز الضمان لتحقيق أهداف حوكمة الشركات التي تسعى الى تحسين الأداء من خلال تفعيل الرقابة شقيها المالي والاداري لدعم الأداء الاقتصادي والقدرة على المنافسة في المدى الطويل، وتتمثل هذه الركائز في ما يلي:¹

1- السلوك الأخلاقي: ويتضمن:

- أ- الالتزام بالاخلاقيات الحميدة
- ب-الالتزام بقواعد السلوك المهني
- ت-التوازن في تحقيق مصالح الاطراف المرتبطة بالمؤسسة
- ث-الشفافية عند تقديم المعلومات
- ج-الوفاء بالمسؤوليات الاجتماعية.

2- الرقابة والمساءلة: وتتضمن

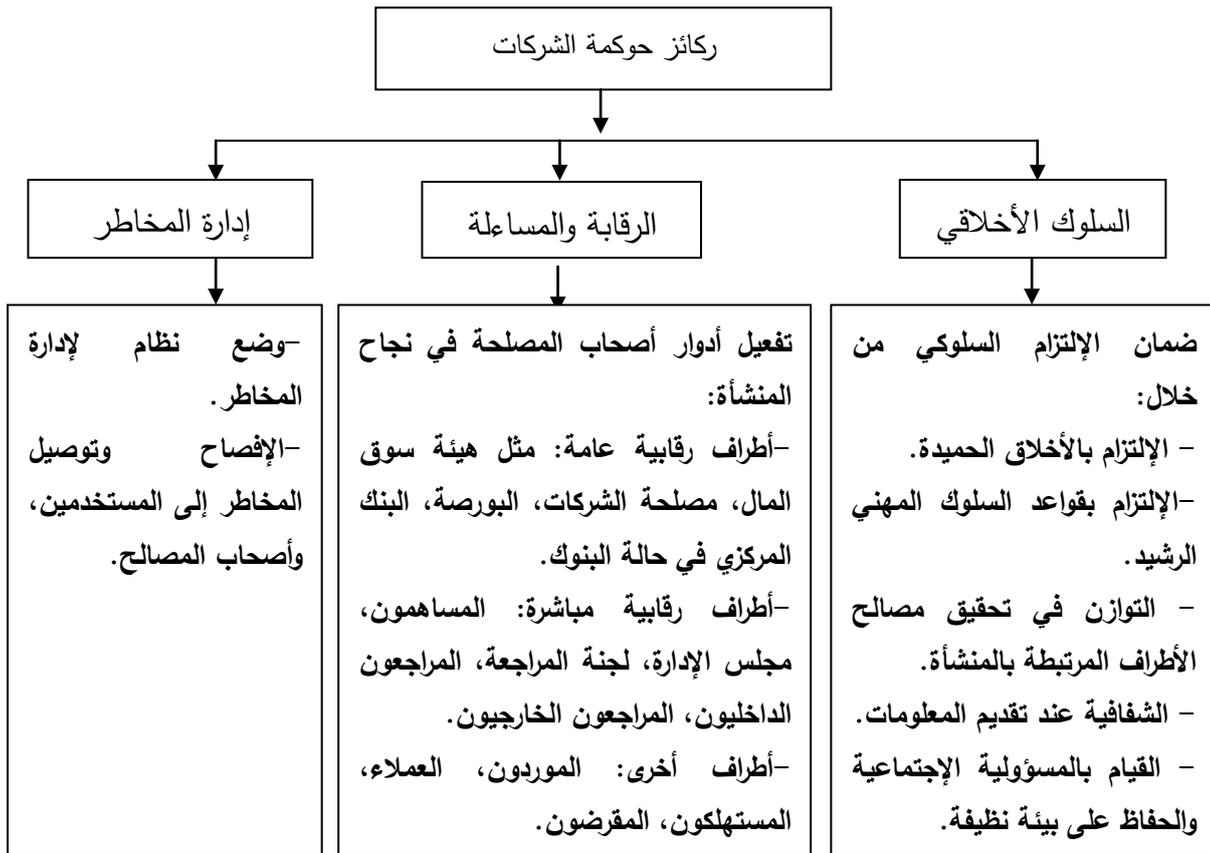
- أ- وجود جهات رقابية عامة مثل: هيئة سوق المال ومصحة الشركات والبورصة والبنك المركزي.
- ب-وجود جهات رقابية مباشرة مثل: المساهمين ولجنة المراجعة المراجعون الداخليون والمراجعون الخارجيين.

3- ادارة المخاطر: وتتضمن

- أ- وضع نظام لادارة المخاطر
 - ب-الافصاح عن المخاطر وتوصيل النتائج الى المستخدمين أو أصحاب المصالح.
- والشكل التالي يلخص ركائز الحوكمة :

¹ الجمال جيهان عبد المعز، مرجع سابق، ص 493 .

الشكل رقم (05): ركائز حوكمة الشركات



المصدر : الجمال جيهان عبد المعز ،"المراجعة و حوكمة الشركات "، دار الكتاب الجامعي ،بيروت ،2014 ،ص494.

الفرع الثاني : نظام الحوكمة ومحددات حوكمة الشركات

لكي تتمكن الشركة من الاستفادة من مزايا تطبيق نظام حوكمة الشركات يجب أن تتوفر مجموعة من المحددات وتضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات.¹

أولاً : نظام حوكمة الشركات

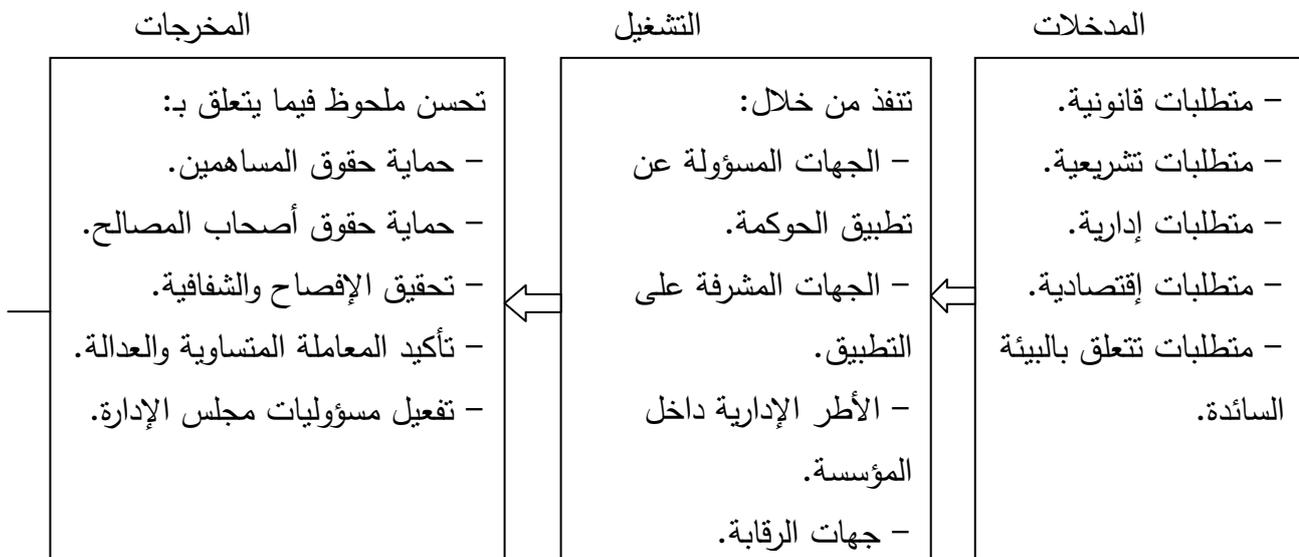
تعتبر حوكمة الشركات نظام يتكون من مجموعة أجزاء تعمل على تفعيل الامكانيات وتوظيف الموارد بطريقة فعالة، ومن خلال هذا النظام يتم إدارة ورقابة الشركة وتعزيز الشفافية والمساءلة ويتكون من ثلاثة أجزاء هي:²

¹ الجمال جيهان عبد المعز ،"المراجعة و حوكمة الشركات"، مرجع سابق ،ص 25.

² براهيمة كنة ،"دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات" ، رسالة ماجستير في علوم التسيير ،جامعة قسنطينة ،2013-2014 ،ص 14 .

- 1- المدخلات: وتتمثل في مختلف المستلزمات التي تحتاجها حوكمة الشركات، وما يتوجب توفيره لها من متطلبات سواء كانت متطلبات تشريعية، ادارية، قانونية، اقتصادية .
- 2- التشغيل: يقصد به مختلف الجهات المسؤولة عن تطبيق حوكمة الشركات والجهات المشرفة على هذا التطبيق، و كذا الجهات الرقابية وكل كيان إداري داخل أو خارج الشركة يساهم في تنفيذ الحوكمة ويشجع الالتزام بها وتطوير أحكامها والارتقاء بها.
- 3- المخرجات: تعتبر المخرجات على أنها مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والممارسات العملية والتنفيذية سواء في الشركات أو في المصارف للحفاظ على حقوق المساهمين وأصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية.
- مما سبق نجد أن نظام حوكمة الشركات يتضمن كمدخلات مجموعة من المتطلبات التشريعية، الادارية، القانونية، والاقتصادية، والتي يتم معالجتها وتشغيلها من طرف مجموعة من الآليات والجهات المسؤولة على تطبيق حوكمة الشركات سواء كانت داخلية أو خارجية والتي تتفاعل فيما بينها لتحقيق مخرجات، تعمل على حماية حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية . والشكل التالي يوضح نظام الحوكمة:

الشكل رقم(06): نظام حوكمة الشركات



المصدر : جمال جيهان عبد المعز ،"المراجعة و حوكمة الشركات "،دار الكتاب الجامعي ،بيروت ،2014 ،ص26.

ثانيا : محددات حوكمة الشركات

1-المحددات الخارجية

لسلامة القواعد والأسس الموضوعية لحوكمة الشركات لا بد أن تتوافر بيئة تشريعية مساندة سواء فيما يتعلق بالشركات وأدائها، أو بالقطاع المالي الذي تعتمد عليه في تمويل احتياجاتها عن ضرورة توفر التشريعات الأكثر عمومية المتعلقة بتنظيم المنافسة ومنع الاحتكار والتعامل مع حالات الإفلاس والاستحواذ .

ومن ثم فإن المحددات الخارجية تمثل البيئة أو المناخ أي تعمل من خلاله الشركات والتي قد تختلف من دولة إلى أخرى.¹

القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالأسواق مثل قوانين الشركات وقوانين سوق المال القوانين المتعلقة بالإفلاس وايضا والقوانين التي تنظم المنافسة والتي تعمل على منع الاحتكار

- أ- وجود نظام مالي جيد بحيث يضمن توفير التمويل اللازم
- ب- مشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع الشركات على توسع والمنافسة الدولية.
- ت- كفاءة الهيئات والاجهزة الرقابية مثل: هيئات سوق المال والبورصات وذلك عن طريق احكام الرقابة على الشركات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها وأيضا وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها في حالة عدم التزام الشركات.
- ث- دور المؤسسات غير الحكومية في ضمان التزام اعضائها من النواحي السلوكية والمهنية والاخلاقية والتي تضمن عمل الاسواق لكفاءة . وتتمثل هذه المؤسسات غير الحكومية في جمعيات المحاسبين والمراجعين ونقابات المحامين.

2- المحددات الداخلية

وهي تشمل على القواعد والاساليب التي تطبق داخل الشركات والتي تتضمن وضع هياكل ادارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل الشركات وتوزيع مناسب للسلطات والواجبات بين الاطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات مثل:

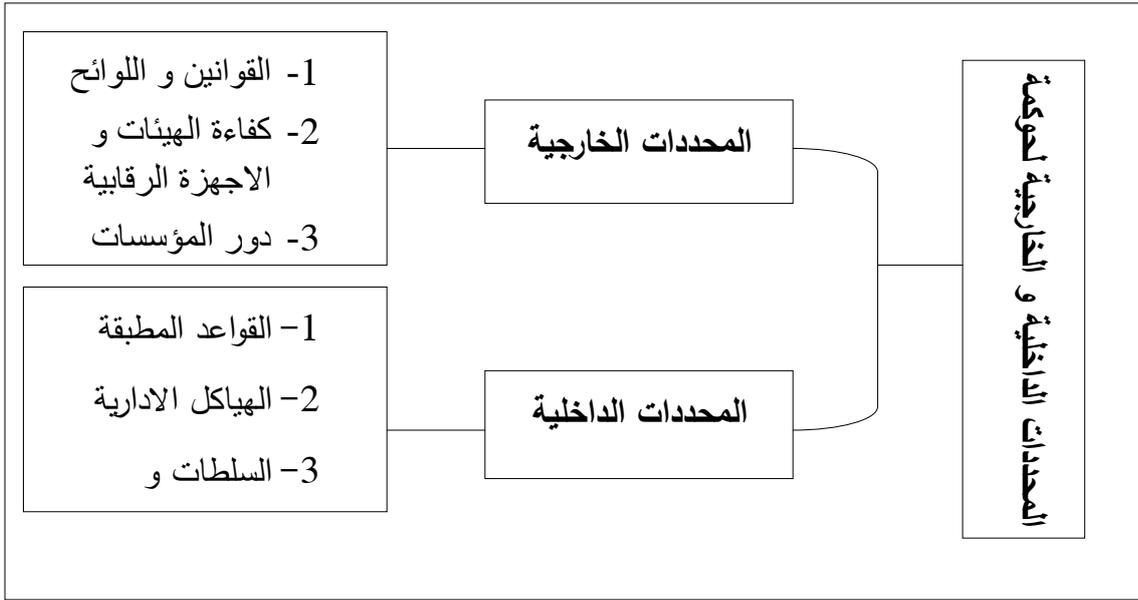
مجلس الادارة والادارة والمساهمين وأصحاب المصالح بين هؤلاء الاطراف، بل يؤدي اللى تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل.²

و في الاخير نلاحظ أن المحددات سواء كانت داخلية أو خارجية بدورها تتأثر بمجموعة من العوامل المرتبطة بثقافة الدولة والنظام السياسي والاقتصادي بها ومستوى الوعي والتعليم لدى الافراد. لأن حوكمة الشركات ليست سوى جزء من المحيط الاقتصادي.

¹ سليمان محمد مصطفى، "حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي،الدار الجامعية،الاسكندرية، 2006، ص20 .

² سليمان ناصر، ربيعة بن زيد، "دور الحوكمة في ادارة مخاطر الصكوك الاسلامية"، بحث مقدم ألى المؤتمر الدولي الثامن حول : دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات و الاقتصاديات، 19-20 نوفمبر 2013، جامعة الشلف، ص10

الشكل رقم (07): المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات



المصدر: سليمان ناصر، ربيعة بن زيد، «دور الحوكمة في إدارة مخاطر الصكوك الإسلامية»، بحث مقدم إلى المؤتمر الدولي الثامن حول : دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات و الاقتصاديات، 19-20 نوفمبر 2013، جامعة الشلف، ص11.

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول الضرائب

تعد الضرائب الجوهر الأساسي لكافة التشريعات المالية بكافة الدول على اختلاف أنظمتها الاقتصادية بما تمثله أداة تستخدم لتنظيم المسار المالي للدولة وهي مصدر هام للإيرادات العامة بجانب دورها في تحقيق مجموعة من الأهداف

المطلب الأول: ماهية الضرائب

تعتبر الضرائب من أهم الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها العامة وهي وسيلة فعالة في التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية ومعالجة الاختلالات الاقتصادية .

الفرع الأول: تطور الضريبة وتعريفها:

يظهر تاريخ الضريبة ارتباط طرق وأساليب فرضها وتحصيلها بشكل الاقتصاد الذي كان سائدا في المجتمع
أولاً: تطور الضريبة:

بدأت الضريبة مع ظهور الروح الجماعية وتكوين المجتمعات وهي بذلك مرتبطة بأفكار مالية أو سياسية. وكانت تؤخذ من الأفراد على أنها مساهمة طوعية وليست إجبارية يقدمها الأفراد على أنها مساهمة طوعية وليست إجبارية يقدمها الأفراد للحاكم بسبب نفع مباشر يتقاضاه دافع الضريبة ممن دفعها له. أي أنها كانت مقابل خدمة وثمان لمنفعة بمعنى أن لها مظهراً تعاقدياً بين طرفين هما دافع الضريبة (المكلف)، ومن يتلقى الضريبة أو الحاكم وبقي الأمر كذلك حتى إذا ان القرن التاسع عشر توسعت رفعة المجتمعات وظهرت الحكومات وتزايدت الخدمات التي تؤديها وبرزت الحاجة إلى التمويل فظهرت الآراء التي ترفض مبدأ التعاقد بين المكلف (الممول) والحاكم وأصبحت الضريبة أمراً إلزامياً تبرره حاجة الدولة¹.

ثانياً: تعريف الضريبة:

لقد اختلفت وجهة النظر التقليدية للضريبة في الفترات الماضية عنها في الفترة الحالية، حيث كان ينظر للضريبة بأنها المال المقطوع عن طريق السلطة من الفرد وذلك لتغطية النفقات العامة، وقد عرفت الضريبة بمفهومها التقليدي كما يلي:

التعريف الأول: "الضريبة هي اقتطاع جبري تقوم به السلطة العامة على أموال الأفراد قصد توزيع الأعباء العامة فيما بينهم بإنصاف"².

التعريف الثاني: "الضريبة فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية مساهمة منه في تأليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل ما يدفعه من ضرائب إلى الدولة"¹.

¹ عبد الناصر نور، نائل حسن عدس، عليان الشريف، "الضرائب ومحاسبتها"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الثانية 2008، ص 12.

² عفيف عبد الحميد، "فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة"، شهادة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2013-2014، ص 2.

التعريف الثالث: "اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين، ودون مقابل، وذلك بغرض تحقيق نفع عام".²

انطلاقاً من مجمل التعاريف المقدمة يمكن تحديد خصائص الضريبة وهي كالاتي:

1. الضريبة فريضة نقدية: هي اقتطاع نقدي يستهدف ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، ففي النظم الاقتصادية القديمة، كانت الضريبة تفرض وتحصل في صور عينية، نظراً لأن الظروف الاقتصادية السائدة آنذاك كانت تقوم على أساس التعامل الأساسية الأكثر انتشاراً، مما أدى بصورة حتمية أن تدفع الضرائب في شكل نقدي باعتبار أن كافة المعاملات، على مختلف جوانب النشاط الاقتصادي، تتم بصورة نقدية.³

أ- الضريبة فريضة الزامية: ليس للفرد من خيار في دفع الضريبة بل هو مجبر على دفعها إلى الدولة بغض النظر عن رغبته في الدفع، فإذا امتنع أو تهرب من دفع الضريبة فإنه يقع تحت طائلة العقاب، وحصلت الدولة على حقها بالحجز على أموال المكلف واستخدام طرق التنفيذ الجبرية، لما لدبن الضريبة من امتياز على كافة أموال المكلف.⁴

ب- الضريبة تدفع بصفة نهائية: يقصد بها أن الفرد الذي يلتزم بدفع الضريبة، إنما يدفعها للدولة بصفة نهائية فلا تلتزم الدولة برد قيمتها إليه بعد ذلك، و في هذا تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين في سنداته وبدفع فوائد عن المبالغ المكتتب بها في أغلب الأحيان.⁵

ت- الضريبة تدفع بدون مقابل: ويعني ذلك أن المكلف دافع الضريبة لا يتمتع بمقابل أو بمنفعة خاصة من جانب الدولة، وإن كان هذا لا ينفي أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة باعتباره فرداً في الجماعة، و ليس باعتباره ممولاً للضرائب، و يترتب على أنه لا يجوز، ولا يمكن النظر إلى مدى انتفاع الفرد بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة باعتباره فرداً في الجماعة، و ليس باعتباره ممولاً للضرائب، و يترتب على أنه لا يجوز ولا يمكن النظر إلى مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة لتقدير مقدار الضريبة التي يتعين عليه دفعها، بل ينظر إلى مدى قدرة الفرد على تحمل الأعباء العامة لتقدير هذه المقدرة. ذلك أنه يتعين على الفرد باعتباره عضواً في مجتمع سياسي منظم هو الدولة أن يساهم بالتضامن مع غيره من الأفراد في تحمل الأعباء العامة عن طريق دفع الضرائب إلى الدولة، بل يتعين أيضاً أن تكون هذه المساهمة بحسب قدرته بالنسبة إلى غيره من الأفراد في تحمل الأعباء العامة عن طريق دفع الضرائب إلى الدولة، بل يتعين أيضاً أن تكون هذه المساهمة بحسب قدرته بالنسبة إلى غيره من الأفراد على تحمل هذه الأعباء العامة.

¹ محرزى محمد عباس، "اقتصاديات المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 176.

² خلاصي رضا، "النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين"، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 11.

³ محرزى محمد عباس، "اقتصاديات الجباية و الضرائب"، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2008، ص 15.

⁴ بطريق يونس أحمد، و آخرون، "المالية العامة، الضرائب و النفقات العامة"، الدار الجامعية، الاسكندرية، لا يوجد تاريخ النشر، ص 21.

⁵ محرزى محمد عباس، "اقتصاديات الجباية و الضرائب"، مرجع سابق، ص 17.

ث- الضريبة تمكن الدولة من تحقيق النفع العام: ذلك أن الدولة لا تلتزم بتقديم خدمة معينة أو نفع خاص إلى المكلف بدفع الضريبة، بل أنها تحصل على حصيله الضرائب بالإضافة إلى غيرها من الإيرادات العامة من أجل القيام باستخدامها في مصاريف الانفاق العام الذي يترتب عليه تحقيق منافع عامة للمجتمع.¹

الفرع الثاني: مبادئ الأساسية للضريبة

يقصد بالمبادئ العامة التي تحكم الضريبة مجموعة القواعد والأسس التي يتعين على المشرع اتباعها و مراعاتها عند وضع أسس نظام ضريبي في الدولة. وهي قواعد ذات فائدة مزدوجة فهي تحقق مصلحة المكلف بالضريبة من جهة، ومصلحة الخزينة العمومية، من جهة أخرى. أي مراعاة مصالح المواطن والدولة وفي حقيقة الأمر، أن هذه المبادئ تعتبر بمثابة دستور عام ضمني تخضع الأصول القانونية للضريبة. ولا بد على الدولة أن تحترم هذه المبادئ عند فرض الضريبة ولا يحق لها الخروج عن إطارها وإلا اعتبر ذلك تعسفا من جانب الدولة في استعمال حقها في فرض الضرائب ويمثل ظلما ضريحا للأفراد المكلفين بها. إن << آدم سميث (*) >> في سبيل بحثه عن الشروط العامة لنظام ضريبي فعال، قد قام بوضع أربعة قواعد صاغها في كتابه << بحث عن طبيعة وأسباب ثروة الأمم >> الصادر سنة 1776 م .

هذه القواعد باستثناء الأولى، تهتم خاصة بالشروط الخارجية للضريبة والعلاقات بين الدولة والمكلف بالضريبة بمناسبة وضع وعاء اصدار الضريبة وتحصيلها. وتتلخص هذه القواعد فيما يلي:

أولاً: قاعدة العدالة: على المواطنين كل دولة أن يساهموا في نفقات الحكومة قدر ما يمكن مع قدراتهم التكلفة بمعنى تناسبا مع الدخل الذي يتمتعون به تحت حماية الدولة . وفي إطار العدالة والمساواة بين أفراد المجتمع في تحمل عبء الضريبة، لابد من الحديث عن مبدئين هامين هما:²

1. مبدأ الشمولية الشخصية للضريبة: حسب هذا المبدأ فإن الضريبة تفرض على كافة المواطنين الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسيا أو اقتصاديا فالتزام الأشخاص بالضريبة بموجب هذا المبدأ لا يقتصر على مواطني الدولة المقيمين بها بل يمتد لتمس المقيمين في الخارج إذا كانت لهم أملاك داخل إقليم الدولة.

2. مبدأ الشمولية المادية للضريبة: يقصد به أن تفرض على الضريبة على كافة الأموال والعناصر المادية سواء كانت دخلا أو ثروات فيما عدا ما نص عليه القانون الضريبي على إنشائه بشكل صريح، كالأراضي البور أو المناطق (الحرة) من أجل تحقيق أغراض اقتصادية معينة .

(*) آدم سميث (1723-1790)، مؤسس علم الاقتصاد الكلاسيكي، صاحب كتاب ثروة الأمم .

¹ حشيش عادل أحمد، " أساسيات المالية العامة، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام "، دار النهضة العربية، الاسكندرية، 199، ص 153.

² محرز محمد عباس، "المدخل إلى الجباية و الضرائب"، دار النشر ITCIS، سنة 2010، ص 21 .

ثانياً:قاعـد اليقين: يقصد بها أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون غموض أو إبهام. والهدف من ذلك، أن يكون الكلف متيقنا بمدى التزامه بأدائها بصورة واضحة لا التباس فيها. ومن ثم يمكن أن يعرف مسبقاً موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها ومعدلها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها وغير ذلك من المسائل التقنية المتعلقة بالضريبة . إلى جانب معرفته لحقوقه نحو إدارة الضرائب والدفاع عنها.¹

ثالثاً: قاعدة الملائمة: يقصد بهذه القاعدة ضرورة تنظيم قواعد الضريبة بصورة تلائم ظروف المكلفين بها وتسهيل دفعها وخاصة فيما يتعلق بموعد التحصيل وطريقته وإجراءاته، و تهدف هذه القاعدة إلى تجنب تعسف الإدارة الضريبية في استعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات التصفية والتحصيل. وتدعو اعتبارات الملائمة أن تكون القواعد المتعلقة بكل ضريبة متفقة مع طبيعتها الذاتية والأشخاص الخاضعين لها، من أجل تجنب العديد من المشاكل التي يمكن أن تثور في حالة مخالفة هذه القاعدة.²

رابعاً: قاعدة الاقتصاد في النفقة: يقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل والطرق التي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة، خاصة إذا سادت إجراءات وتدابير إدارية في غاية التعقيد، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيله الضريبة ذاتها. ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه من أجل الحصول عليه.³

الفرع الثالث: أهداف وأنواع الضرائب

تفرض الضريبة على الشخص من أجل تحقيق أهداف معينة، ويختلف نوعها حسب نوع الشخص إذا كان طبيعي أو معنوي .

أولاً: أهداف الضريبة

من المؤكد أن للضريبة أغراض وأهداف متعددة ومتشعبة، من الناحية التاريخية كان للضريبة إلى بداية القرن العشرين هدف وحيد هو الهدف المالي وبالتالي استخدمت السلطات العامة الضريبة للحصول على الإيرادات المالية لتغطية النفقات العامة، وكان على الإيرادات الضريبة في ذلك الوقت أن تبقى في أدنى حدها حتى أن المفهوم التقليدي للضريبة يعتمد على فكرة القائلة " إن الضريبة شرط لا بد منه " وبالتالي نادي هؤلاء بضرورة بقاء الضريبة على الحياد فلا تستخدم لأغراض اقتصادية واجتماعية غير أن مبدأ حياد الضريبة قد اختلف شيئاً فشيئاً وحل محله مبدأ (الضريبة التدخلية)، حيث اعتبرت للضريبة أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية بالإضافة إلى أهدافها المالية . التي تتمثل في:

¹ محرزى محمد عباس ،"اقتصاديات المالية العامة"،مرجع سابق، ص 195 .

² محرزى محمد عباس ،"المدخل إلى الجباية و الضرائب"، مرجع سابق، ص 26 .

³ محرزى محمد عباس ،"اقتصاديات الجباية و الضرائب"،مرجع سابق ص 30 .

1- الأهداف المالية للضريبة: الهدف المالي من أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزينة الدولة، أحد غايات السلطات الحكومية ومن هنا نشأت قاعدة " وفرة حصيلة الضرائب " بحيث يكون شاملا لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين . ويقصد بها تغطية الأعباء العامة، أي أن الضريبة تسمح بتوفير المواد المالية، بصورة تضمن لها بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع، أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة وعلى استثمارات الإدارة الحكومية كبناء السدود، و المستشفيات والجامعات وشق الطرق¹ إلخ

2- الأهداف الاقتصادية للضريبة: يقصد بها أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي غير مشوب بالتضخم أو الانكماش وأصبحت في إطار الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي. ويمكن إيجاز أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي:²

- تشجيع بعض أنواع المشروعات معنية فتعفيها من الضرائب كلياً أو جزئياً.
- حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميدان المدفوعات قسم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على استيراد من الخارج وإعفاء الصادرات من الضرائب كلياً أو جزئياً.
- استعمال حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخل المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية مما يجعل على زيادة الاستهلاك وبالتالي يعمل على رفع الطلب الكلي وهذا من أجل تحقيق للتشغيل الكامل.

3- الأهداف الاجتماعية للضريبة: والتي تتمثل في استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة، مثال ذلك أن يقرر المشرع الضريبي تخفيف الأعباء العائلية الكبيرة، كما تستخدم الضريبة أيضا في تطوير بعض الأنشطة الاجتماعية، كإعفاء بعض الهيئات والجمعيات التي تقوم بخدمات اجتماعية معينة (دينية أو أسرية) من الضرائب أو قد تساهم الضريبة في المحافظة على الصحة العامة بفرض ضرائب منخفضة السعر ينتج عنها أضرار صحية مثل المشروبات الكحولية والسجائر.³

4- الأهداف السياسية للضريبة: تمثل في الضريبة أداة في يد القوى الاجتماعية المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى هي بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية مثل استخدام الرسوم الجمركية (كمنح الإعفاءات والامتيازات الضريبية) لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها (رفع سعر الرسوم الجمركية) من أجل تحقيق أغراض سياسية.⁴

¹ يعلى محمد الصغير، يسرى ابو العلاء ، "المالية العامة " ،دار العلوم الجزائر ،2003، ص58 .

² مرزقي محمد عباس ،"المدخل إلى الجباية و الضرائب "، مرجع سابق، ص 30 .

³ ناشد سوزي عدلي ،"الوجيز في المالية العامة" ، دار الجامعية الجديدة للنشر، الاسكندرية مصر، 2000، ص 132.

⁴ خلاصي رضا ،"النظام الجبائي الجزائري " ،مرجع سابق، ص 22.

ثانيا: أنواع الضرائب

هناك العديد من التصنيفات للضرائب نذكر منها ما يلي

1- من حيث الوعاء الضريبية: وتنقسم الى:¹

أ- الضريبة الوحيدة:

نظام الضريبة الوحيدة هو الذي يقوم على أساس فرض ضريبة وحيدة على مجموع الإيرادات من مختلف المصادر ويتميز هذا النظام بالسهولة لأنه يفرض ضريبة وحيدة على مجموع الدخل الذي يحققه الممول من مختلف مصادره والذي تحدده الإدارة الضريبية المختصة ثم تخضع مجموع العمليات الممولة مرة واحدة ولا يقدم غير إقرار واحد ولا يتعامل إلا مع عون الضرائب واحد، و إذا أراد أن يطعن في صحة تقديرات الضرائب فإنه يرفع طعنا واحدا . ويعد هذا النظام أعدل أنواع الضرائب.

ب- الضريبة المتعددة:

إن تعدد الاتجاهات في اختيار المادة الخاضعة للضريبة وكثرة الانتقادات الموجهة لنظام الضريبة الوحيدة، أدى إلى الأخذ بنظام الضرائب المتعددة الذي تفرض بموجبه الضريبة على نوع من أنواع الإيرادات على أساس مصدرها.

- إيراد مصدره رأس المال فقط، كإيرادات العقارات المبنية أو عائد السهم أو السندات.
 - إيراد مصدره العمل والبحث كالأجور والمرتببات .
 - إيراد مصدره مختلط العمل برأس مال، كأرباح التجارية والصناعية.
- و كل نوع من هذه الإيرادات له ميزاته الخاصة، مما يجب تنوع الضريبة التي يخضع لها كل إيراد. إن هذا التعدد في الإيرادات الضريبة يؤدي إلى زيادة نفقات التحصيل .

ونلاحظ أن الضرائب المتعددة رغم صلاحيتها نسبيا فإنها تفقد صلاحيتها إذ أطلق تعددها. فالسياسة الضريبية لابد وأن يكون لها ما تركز عليه ولا بد من دراسة أثر فرض ضريبة على أوجه النشاط الاقتصادي كلها.

2- من حيث الواقعة المنشئة للضريبة:

يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة، أن الالتزام بالضريبة ينشأ بمجرد توافر تلك الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة ، و طبقا لهذا المعيار نميز ما يلي:²

¹ زغود علي، "المالية العامة"، ديوان المطبوعات، بين عكنون الجزائر ، 2004 / 2005، صص 187-189 .

² بوزيدة حميدة، "جباية المؤسسات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005 ص 20 - 21.

أ- الضريبة على رأس المال:

هي الضرائب التي تنشأ في واقعة تملك رأس المال . ويقصد تملك رأس المال من الناحية الضريبية، مجموع الأموال المنقولة (الأسهم، السندات، ...) والعقارية (المبنية، و غير المبنية) التي يملكها الشخص في لحظة معينة، و القابلة للتقدير بالنقود، سواء كانت تدر دخلاً أم لا .

ب- الضريبة على الدخل:

هي الضرائب التي تتولد عن واقعة تحقق الدخل. ويفهم من الدخل كل ما يحصل عليه الشخص من إيراد مقابل السلع التي ينتجها، أو الخدمة التي يقدمها. وبذلك تكون مصادر الدخل الأساسية هي العمل، رأس المال، العمل ورأس المال معاً. وللعمل عائد الأجر الذي تفرض عليه الضريبة على الأجر بينما عائد رأس المال الفوائد تفرض عليها الضريبة على الدخل، و يعبر العمل ورأس المال معاً ربحاً تفرض عليه الضريبة على الأرباح... إلخ .

ج- الضريبة على النفقات:

هذه الضريبة هي نتاج واقعة الاستهلاك مفادها أن الالتزام بدفع الضريبة ينشأ بمجرد شراء السلعة. ويقصد بالضرائب على النفقات، تلك الضرائب التي تفرض على الدخل عند استعماله في أوجه معينة من السلع الاستهلاكية وضرائب الاستهلاك قد تفرض على استهلاك أنواع معينة من السلع أي في صورة نوعية على الاستهلاك كالرسم الداخلي على الاستهلاك وقد تفرض. على جميع أنواع السلع في صورة ضريبة عامة على الاستهلاك كالرسم على القيمة المضافة .

3- من حيث تحمل عبء الضريبي: وفقاً لهذا المعيار يمكن التمييز بين:

أ- الضرائب المباشرة: وهي التي تستقر لدى مكلف بها، بحيث لا يستطيع نقل عبئها على الغير فيكون المكلف القانوني هو نفسه المكلف الفعلي، فلا وسيط بين المكلف وإدارة الضرائب وتميز الضرائب المباشرة بـ:

- استقرار حصيلتها وانتظامها، لأن أوعيتها ليست عرضة للتقلبات الشديدة وبالتالي هي أكثر مقارنة لانخفاض مستوى الاقتصادي أثناء فترات الانكماش.
- تستجيب بشكل أفضل للمبادئ الضريبية مثل مبدأ العدالة، الملائمة في التحصيل، اليقين.
- يمكن الأفراد من الشعور بواجبهم الضريبي، ومن يمكنهم مراقبة مدى سلامة التصريحات المالية للسلطات العمومية.

ومن الضرائب المباشرة مايلي: ¹

✓ الضريبة على الدخل الإجمالي: تؤسس ضريبة على الدخل الأشخاص الطبيعيين وتسمى

ضريبة الدخل، تفرض هذه على الدخل الإجمالي المكلف بالضريبة .

¹ قدي عبد المجيد ، "دراسات في الاقتصاد المالي" ، دار جرير للنشر و التوزيع ، عمان 2011، ص 32 .

✓ **الضريبة على أرباح الشركات:** تأسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليها في المادة 132 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تسمى الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات.

ب- **الضرائب غير مباشرة:** وهي الضرائب التي يمكن للمكلف نقل عبئها إلى الغير، بمعنى أنه يمكن أن يكون المكلف الفعلي بها غير مكلف القانوني. وتتميز الضرائب الغير مباشرة ب:

- ✓ سهولة الدفع لكونها تدرج في سعر السلعة أو الخدمة
- ✓ وفرة الحصيلة، لكونها تفرض على سلع عديدة وخدمات كبيرة
- ✓ تناسب إلى حد كبير مع الهيكل الاقتصادي للدول النامية، نتيجة ضعف الدخل فيها.

4- من حيث معيار المعدل الضريبي: وتنقسم إلى:¹

أ- **الضريبة النسبية:** إن الضريبة النسبية تمثل ذلك الاقتطاع الضريبي الذي يفرض بنسبة واحدة على مجموع المداخيل فمثلا.

ب- **الضريبة التصاعدية:** نجد هنا علاقة طردية بين الدخل والمعدل فكلما زاد الدخل زاد المعدل المطبق تفرض هذه الضرائب بنسب تتزايد قيمة الوعاء الضريبي، وهذا الأسلوب الأكثر انتشارا.

5- من حيث معيار سعر الضريبة: وتنقسم إلى:²

أ- **الضريبة التوزيعية:** يقصد بالضريبة التوزيعية تلك الضريبة التي يحدد النظام الضريبي حصيلتها الإجمالية من الأفراد مسبقا ويتم ذلك توزيعها معا لقدرة كل منهم على الدفع، وعلى هذا الأساس لا يعرف سعر الضريبة مسبقا، ولا يكون ذلك إلا معرفة نصيب كل ممول منها، ونسبة هذا النصيب إلى القيمة الإجمالية للمادة الخاضعة للضريبة.

ب- **الضريبة القياسية أو التحديدية:** وهي الضرائب التي تحد على مستوى الممول عن طريق تحديد مقدار الضريبة الواجبة التحصيل ففي هذا النوع من الضرائب لا تحدد قيمة الحصيلة الواجب جبايتها، وإنما يتم الاقتصاد على تحديد السعر، وهذا لا يعني أن الإدارة الضريبة لا تقوم بتقدير حصيلة الضرائب القياسية، ولكن يبقى عملها تقديرا واحتمالات وليست أرقاما فعلية.

المطلب الثاني: ماهية إدارة الضرائب

لا جدال في أن تحقيق أهداف السياسة الضريبية المثلى لأي مجتمع إنما هو رهن بمستوى كفاءة إرادته الضريبية وكثيرا ما قيل أن الجهاز الضريبي الكفاء يمكنه أن يحول ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة ولكن الجهاز الضريبي غير الكفاء يستطيع أن يحول أحسن الضرائب إلى أسوأها .

وكم دولة من الدول النامية ألفت اللوم على نظامها الضريبي التي ورثته من العهود السابقة، وشكلت اللجان وعقدت المؤتمرات أديرت فيها المناقشات لتعديل النظام الضريبي تعديلا جذريا يتماشى مع متطلبات التنمية، ثم

¹ خلاصي رضا، مرجع سابق، ص 2

² قدي عبد المجيد، مرجع سابق، ص 20

اكتشفت بعد كل ذلك أن العيب الأساسي لا يكمن في النظام الضريبي نفسه بقدر ما يكمن في إدارة النظام الضريبي. و هذا ما يدعوننا في هذا المطلب إلى تحديد مفهوم الإدارة الضريبية وتحليل وظائف الإدارة الضريبية.

الفرع الأول: تعريف الإدارة الضريبية ووظائفها

تعتبر الإدارة الضريبية هي ادارة خاصة تهتم بجانب كبير من الامور المالية للدولة.

أولاً: تعريف إدارة الضرائب:

الإدارة الضريبية هي مزيج من العناصر الإدارية والقانونية والمالية فهي كفرع من فروع الإدارة المالية ، وجزء من الإدارة الحكومية، تحتوي على نفس الوظائف الإدارية الرئيسية: التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة. لذلك فقد كان من الطبيعي أن تسترشد الإدارة الضريبية في إنجاز وظائفها بالكثير من أسس العملية، و هي كإدارة من نوع متخصص يقتصر درجة اعتمادها على المبادئ الإدارية لنفس القدر الذي تعتمد عليه بقية الإدارات المتخصصة مثل إدارة الحسابات وإدارة الإنتاج . فالنظام الضريبي الذي تتولى الإدارة الضريبية تنفيذه، ما هو إلا انعكاس للسياسة الضريبية التي ينتهجها المجتمع في فترة زمنية معينة وهذه الأخيرة جزء من برنامج تخطيطه وتنفذه الدولة تحقيقاً لأهداف المجتمع.

فالإدارة الضريبية هي التي تقوم على تطبيق التشريع الضريبي بأحكامه ونصوصه، لتحصيل الضرائب بأنواعها المختلفة، ومن ثم فإن الإدارة الضريبية هي الجهة المختصة بكل من تنفيذ قوانين الضرائب، وتحصيل الموارد العانة للدولة، ومتابعة الممولين أي المجتمع الضريبي.¹

الشكل رقم(08) : هيكل النظام الضريبي



المصدر: عثمان سعيد عبد العزيز، العشماوي شكري رجب، "اقتصاديات الضرائب، سياسات نظم قضايا معاصرة"، الدار

الجامعية 2007 ، 549.

¹ عثمان سعيد عبد العزيز، العشماوي شكري رجب، "اقتصاديات الضرائب، سياسات نظم قضايا معاصرة"، الدار الجامعية 2007 ،ص549

ثانيا: وظائف ادارة الضرائب:

تعتبر الإدارة الضريبية هي التي تقوم بإصدار التعليمات التفسيرية وفحص قرارات الممولين واتخاذ إجراءات المنازعات الضريبية ومتابعة حالات التهرب وغيرها، حيث تتولى الإدارة المركزية وظائف الأبحاث والتخطيط والرقابة وإصدار التعليمات ومتابعة الشؤون العامة وتنظيم شؤون العاملين وتدريبهم لرفع الكفاءة الإنتاجية للإدارة الضريبية أما الإدارة التنفيذية تتولى كافة أعمال التنفيذ التي تتطلبها إجراءات ربط وتحصيل الضريبة .

وهكذا يمكن تحديد وظائف الإدارة الضريبية الى: وظائف الإدارة المركزية و وظائف الإدارة التنفيذية .

و سنحاول استعراض وظائف الإدارة المركزية ووظائف الإدارة التنفيذية مبررين طبيعة كل وظيفة¹

1. وظائف الإدارة المركزية: تقوم الإدارة المركزية بعدة وظائف أهمها:

أ- **البحوث والتخطيط:** يقوم القسم المتخصص بالبحوث والتخطيط بتجميع البيانات والإحصائيات وتحليلها وتلقي القرارات والملاحظات والاقتراحات من كافة الأقسام الأخرى بالإدارة المركزية وإجراء البحوث والدراسات العلمية والميدانية ثم إعداد البرامج والسياسات والخطط المساعدة على تذليل العقبات والمشاكل التي تتعرض لها الإدارات التنفيذية وتحسين أدائها ورفع كفاءتها من أجل تعديل النظام الضريبي بأكمله ليتماشى مع الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ومن ذلك يتضح لنا أن التخطيط الضريبي الذي تقوم به الإدارة المركزية قد يكون تخطيط طويل الأجل أو قصير الأجل.

ب- **التوجيه الثاني:** عندما ينتهي قسم البحوث والتخطيط من إعداد السياسة الضريبية المثلى، تصدر السلطة التشريعية قانون الضرائب متضمنا تشريعات النظام الضريبي فتتصدر مهمة التوجيه الفني للإدارة المركزية في السعر لتحقيق الأهداف التالية:

- ضمان تطبيق القوانين الضريبية.
- توحيد الإجراءات والمعاملة الضريبية للمكلفين بين الإدارة التنفيذية المختلفة .

ولتحقيقه الأهداف يقوم قسم التوجيه الفني بثلاث مهام:

✓ تفسير النصوص القانونية وإعادة كتابتها في صورة مبسطة حتى يتمكن المكلفون من فهمها وتنفيذ ما ألزمهم القانون بهم دراسة الأسباب التي قد تؤدي إلى اختلاف المعاملة الضريبية للممولين .

¹ دويدار محمد ،"دراسات في الاقتصاد المالي ،النظريات العامة في مالية الدولة ،السياسة المالية في الاقتصاد الرأسمالي"،دار المعرفة الجامعية 1996 ،ص 114 .

✓ قيادات حملات التوعية لكفاءة المواطنين على اختلاف ثقافتهم ومستوياتهم وإقناع الممولة بعدالة العبء الضريبي الملقى على عاتقه وكفاءة وموضوعية الإدارة الضريبية .

ج - إدارة القوى العاملة: تعمل إدارة القوى العاملة على:

- توصيف الوظائف المختلفة للإدارات التنفيذية الضريبية وتقديم الحجم الأمثل للقوى العاملة المطلوبة لكل وظيفة .
- إختيار أكفأ الموظفين للعمل بالإدارات الضريبية بالتأكد من توافر المواصفات العلمية والأخلاقية والذهنية .
- تدريب الموظفين وإعدادهم للممارسة أعمالهم التخصصية .
- تحسين أوضاع العاملين ماديا واجتماعيا لكسب إخلاصهم للعمل ورفع روحهم المعنوية.
- توفير الإمكانيات اللازمة لتهيئة الجو الملائم للعمل .
- وضع نظام سليم لمتابعة صلاحية الأفراد لوظائفهم وتحقيق أو تحديد أسس عادلة للترقية وإجراءات النقل لمن تثبت عدم صلاحية للعمل بالإدارة الضريبية .

د - المتابعة والمراقبة: تتجمع لدى قسم المتابعة والمراقبة نسخة من البرامج والسياسات التي أعدها كل من قسمي التوجيه الفني وإدارة القوى العاملة ليبدأ إنجاز مهامه المنحصرة في:

- متابعة تقارير الإدارات التنفيذية والتأكد من صحتها ودقة تعبيرها لواقع .
- تحليل البيانات المتعلقة بكافة الإدارات التنفيذية ودراسة طبيعة العقبات التي حالت دون تحقيق أهداف الخطة وأسباب ظهورها .
- اتخاذ الخطوات اللازمة فيما يتعلق بإنتاجية الموظف أو سلوكه أو أخلاقياته ويجب أن يقف قسم المتابعة والرقابة بالإدارة المركزية وقفة حازمة اتجاه ذلك .

2. وظائف الإدارات التنفيذية: تختص بكافة الأعمال التنفيذية للقوانين الضريبية، فنقوم بحصر الممولين الخاضعين للضرائب، واكتشاف المتهربين وتلقي الإقرارات والبيانات، ومناقشة الممول والاتصال بالجهات التي يحصل منها على دخله وإجراء عمليات الفحص المكتبي والميداني للتوصل إلى قيمة الوعاء الضريبي الحقيقي وربط الضريبة دون ظلم أو تعسف للممول ودون تفريط في حقوق الدولة والإدارات التنفيذية في هذا الوضع هي جهات الاتصال والتعامل مع جماهير المكلفين لهذا فإن تنظيم هذه الإدارات الضريبية وتهيئة الجو الملائم الذي يستشعر فيه المكلف روح الألفة والتعاون والراحة النفسية والاحترام أمر يحتاج لأهمية إلى التأكد عليه هنا مرة أخرى .

الفرع الثاني: أهداف دارة الضرائب:

فيما سبق انحصر دور الضرائب في تمويل نشاطات الدولة المتعلقة بالحفاظ على الأمن الداخلي والدفاع الخارجي، لكنه سرعان ما أصبحت أداة من أهم أدوات السياسة المالية والتي تستخدمها في توجيه الاقتصاد

والتحكم به، وأدوات تدخل في الشؤون الاجتماعية والسياسية للجميع، ومن هذا المنطلق تتجلى أهداف إدارة الضرائب على ضمان تحقيقها وتمثل هذه الأهداف في:

أولاً: الهدف المالي:

للهدف المالي دور كبير في تحقيق أهداف الدولة حيث تسيطر على جميع العمليات المالية من خلال الضرائب وذلك لتحقيق توازن الميزانية، وتغطية النفقات العمومية كما تسعى إلى القضاء على إختلالات عجز الميزانية.¹

ثانياً : الهدف الاقتصادي:

يمكن للضريبة إحداث آثار إقتصادية عامة أو إنقائية حسب القطاعات الاقتصادية، فامكان الضريبة الرفع من وتيرة التنمية وتعجيلها، أو الحد من أخطار الركود الاقتصادي، و التضخم عن طريق التأثير على الإدخار، والاستهلاك.²

ثالثاً: الهدف الاجتماعي:

الهدف الاجتماعي للضريبة يكون في استعمالها لتحقيق أهداف إجتماعية فيكون استعمال الضريبة للتقليل من الفوارق الاجتماعية الموجودة بين مختلف الفئات، ويتم ذلك بفرض الضرائب على الطبقة الغنية وتخصيص مواردها لزيادة دخول الطبقة الفقيرة، وهذا ما سماه الباحثون الاقتصاديون "إعادة توزيع الدخل القومي".

تعتبر الضريبة أداة فعالة في تحقيق العدالة الاجتماعية فهي تحاول التخفيف لبعض من الفوارق الاجتماعية خلال فرض مختلف الضرائب كالضريبة على الدخل الإجمالي وهي ضريبة مباشرة تطبق على دخل الفرد بحيث يأخذ النظام الجزائري بعين الاعتبار عند فرضه للضريبة حالة المكلف أي مقدرته على الدفع، والحالة الاجتماعية "أعزب أو متزوج وإن كان له أولاد أم لا . أما فيما يخص الضرائب غير مباشرة، لذلك فإن التكاليف الضريبي يختلف من منتج لآخر، حيث تكون النسب منخفضة على السلع الضرورية، ومرتفعة على السلع ذات الاستعمال الضيق، أو السلع التي تريد الدولة التخفيض من استهلاكها.³

الفرع الثالث: مخاطر إدارة الضرائب:

تواجه إدارة الضرائب مجموعة من المخاطر نذكر منها:

¹ ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق"، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 6.

² الرويلي صالح، "اقتصاديات المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، 1982، ص 50 .

³ دراز عبد المجيد، "المالية العامة"، الدار الجامعية، مصر، 1984، ص 173 .

أولاً: مخاطر عدم الامتثال الضريبي:

تعاني الجزائر من ظاهرة التهرب الضريبي بأنواعه المختلفة، حيث يستعمل المكلف عدة طرق وأساليب إحتيالية ليتملص من دفع الضريبة المستحقة عليه مستخدماً في ذلك التغيرات القانونية المتواجدة في التشريع الجبائي الجزائري، حيث أن النظام الضريبي يسمح للمكلف بإعداد تصريحاته بنفسه مما يفسح له المجال بإخفاء كلي أو جزئي للوعاء الضريبي، وبالتالي سوف ينعكس ذلك سلباً على الخزينة العمومية للجزائر.¹

ثانياً: مخاطر التقدير والحكم الشخصي:

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

1- مخاطر الارتكاز على المعاينة:

ويرتكز فيها الفاحص ارتكازاً كلياً في حين أنها تمثل قراءة للنشاط في لحظة معينة، وقد لا تعتبر مقياساً للسنة الضريبية بأكملها ولا تأخذ في حساباتها رواج النشاط أو ركود البضاعة.²

2- مخاطر الاستناد إلى تعليمات الفحص والقرارات الوزارية والكتب الدورية:

حيث أن غالبيتها تصدر بالمراجعة مع اتخاذ 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 ومدى الإقبال، ومدى المنافية، ودورها في تحديد أثمان بيع السلع.

3- مخاطر عدم استقلال السنوات الضريبية:

حيث ساد مبدأ عدم الاعتراف بأي خسائر محققة طالما أن المكلف يحاسب تقديرياً، وهذا ما يتنافى مع الواقع التجاري، حيث أنه إذا وجدت فرص لتحقيق الربح يمكن أيضاً تحقيق الخسارة، وكذلك المبدأ المعروف داخل مصلحة الضرائب في المحاسبة التقديرية، حيث أنه لا يجب أن يقل التقدير عن السنة الماضية طالما أن المكلف بم يعلم إدارة الضرائب بضعف النشاط.

4- مخاطر عدم استقلال الفاحصين:

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

¹ عبد الناصر، مرجع سابق، ص 103 .

² الباز فوزي قابيل "استخدام نهج القياس المتوازن في تحسين و تطوير أداء الفاحص الضريبي" ، بحث مقدم الى المؤتمر الضريبي السابع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب، مصر، 2011، ص 30 .

5- 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، بالتالي تتولد مخاطر كبيرة نتيجة فقد جزء كبير قد يكون معلوم من النشاط التجاري للمكلف.¹

6- مخاطر عدم التأهيل العلمي والعملية للفاحص الضريبي:

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

7- مخاطر ضغط الأداء:

حيث أن الفاحص الضريبي وهو تحت ضغط معدلات الأداء المطلوبة منه يضطر إلى إنهاء الملفات حتى ينجز معدل الأداء المطلوب منه شهريا.

8- مخاطر اعتماد دفاتر المكلفين:

و تتمثل في نوعين من المخاطر:

أ- اعتماد دفاتر المكلفين والتقرير 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 والتشريعات الضريبية في تسوية الأرباح.²

ب- مخاطر عدم اعتماد دفاتر المكلفين وهي في الحقيقة سليمة:

ويظهر ذلك نتيجة نقص الخبرة والكفاءة الفنية لدى العاملين في مصلحة الضرائب الذين يؤثرون جانب السلامة ويميلون إلى إهدار الدفاتر وعدم الأخذ بها حتى وإن كانت صحيحة.³

المطلب الثالث: قضايا معاصرة مرتبطة بإدارة الضرائب

تعد الجزائر من البلدان النامية التي تحتاج إلى إصلاحات كبيرة في مجال الضرائب، حيث أن هذه الأخيرة ملزمة بمواكبة الالتزام في هذا المجال، عن طريق الاهتمام والعمل بالمفاهيم المعاصرة وإدخالها حيز التطبيق في إدارة الضرائب، كنشر الثقافة الضريبية، وتطبيق الحوكمة الضريبية، و إدخال التكنولوجيا، و الطرق الحديثة للتواصل مع المكلفين، و تسهيل عملية تحصيل الضرائب منهم.

¹ الباز فوزي قابيل، شيماء أبو المعاطي عبد المطلب، "مخاطر المحاسب الإبداعية على تقرير الفاحص الضريبي"، بحث مقدم الى المؤتمر الضريبي السابع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب، 2011، ص 10 .

² الباز فوزي قابيل، مرجع سابق، ص 14 .

³ Richard Bird ,Eric Zolt, Tax Policy in Emerging Countries , London,2008 , p 73.

الفرع الأول: الثقافة الضريبية

فإن الثقافة الضريبية هي الثقافة التي تعكس العلاقة بين المكلفين بالضريبة وبين إدارة الضرائب، و عليه فإن هذه الأخيرة تسعى إلى تفعيل الثقافة الضريبية بتوطيد وتحسين العلاقة بين المكلفين وإدارة 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، وحق للدولة عليهم، وليست إلزاما ضريبيا هم مكرهون على تأديته، و يبحثون عن طرق للتهرب منه.¹

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

الفرع الثاني: الحوكمة الضريبية

حيث تعتبر الضرائب أحد أهم مظاهر التضامن الاجتماعي لما تلعبه من دور أساسي في تحقيق المنفعة العامة وصولا للعدالة الاجتماعية في مختلف الدول المطبقة لأنظمة الضرائب، حيث تعتبر الضرائب المصدر الأساسي للإيرادات ضرائب أحد أهم مظاهر التضامن الاجتماعي لما تلعبه من دور أساسي في تحقيق المنفعة العامة التي تساهم في تمويل الخزينة العامة للدولة، و لابد من تفعيل الضبط المالي عن طريق تطبيق إجراءات الحوكمة في إدارة الضرائب للحصول على أداء فعال أفضل ودقة في العمل، و بالتالي الحد من التهرب الضريبي، والدقة في ربط الضريبة وتحصيلها، 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 وتعظيم الإيرادات الضريبية.²

الفرع الثالث: استخدام التكنولوجيا الحديثة

لتفعيل عمل إدارة الضرائب في الجزائر، يجب عليها استخدام 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 الانترنت، لتعظيم الفوائد من الإيرادات الضريبية كمقياس مالي لتساهم في ارتفاع درجات الرضا لدى المكلفين، و زيادة الثقة في التعاملات الضريبية، فعلى إدارة الضرائب استخدام أحدث البرامج الإلكترونية في تأدية مهامها، و توفير التكوين للعاملين.³

¹ رسالة المديرية العامة للضرائب، برنامج الامتثال الجبائي الارادي "، العدد 77، 2015، ص8

¹ رسالة المديرية العامة للضرائب، عصرنة الادارة الجبائية، شفافية وفعالية وكفاءة، العدد30، ص7.

³ رسالة المديرية العامة للضرائب، ملتقى حول النظام المعلوماتي نحو ادارة الكترونية، 2014، ص2

خلاصة الفصل

بناء على ما تم تناوله في هذا الفصل، نستخلص أن هناك عدة نظريات تضمنت مبادئها حوكمة الشركات مثل نظرية تكلفة الصفقات، نظرية حقوق الملكية و نظرية الوكالة حيث درست هذه النظريات الجانب الاداري في المؤسسة أي بين الملاك والمسيرين .

حيث جاء مفهوم حوكمة الشركات يؤكد على الالتزامات والسياسات والاجراءات الرقابية لضمان سير الحسن للمؤسسات ،وذلك من خلال وضع أسس للعلاقة بين مجلس الادارة والمديرين والمسيرين و أصحاب المصالح ،وهذا من خلال المحددات الداخلية والخارجية لنظام الحوكمة وذلك بتطبيق مبادئ الحوكمة.

وبما أن ادارة الضرائب هي عبارة عن ادارة ادارية تحتوي على نفس الوظائف الادارية الرئيسية حيث تقوم بتطبيق التشريع الضريبي وتحصل الضرائب وتمول خزينة الدولة . فنجد أن هناك علاقة بين مبادئ وخصائص الحوكمة والضرائب من حيث العدالة وقواعد الضرائب من حيث العدالة واليقين ومبادئ الحوكمة المعاملة المتكافئة للمساهمين والشفافية .

مقدمة

يحظى مفهوم الأداء بأهمية كبرى في تسيير المؤسسات وهذا من منطلق أن الأداء يمثل الدافع الأساسي لوجود أي مؤسسة، كما يعتبر الأداء المؤسسي المنظومة المتكاملة لنتائج أعمال المؤسسة في ضوء تفاعلها مع عناصر بيئتها الداخلية والخارجية .

الأداء الضريبي هو تأدية الإدارة الضريبية للمهام والواجبات لكفاءة وفعالية من أجل ضمان تطبيق النظام الضريبي من قبل ادارة الضرائب.

تعتمد فكرة الحوكمة على مبادئ الحكم الرشيد لإدارة الضرائب بالمشاركة مع الاطراف الخارجية في اطار من الشفافية لتحسين الاداء وخلق مناخ من الشفافية والانضباط للحفاظ على حقوق الممولين والمكلفين من الايرادات ومراعاة للعدالة الاجتماعية وحماية لحقوق الممولين والمكلفين بأداء الضريبة المفروضة ،ولاشك أن حوكمة ادارة الضرائب تعني مكافحة الفساد المالي والإداري وتحقيق الانضباط وتحسين أداء الادارة .وللإمام

أكثر بالموضوع تم تقسيم هذا الفصل إلى :

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الأداء .

المبحث الثاني: مظاهر الحوكمة في أداء إدارة الضرائب.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الأداء وتقييمه

يعد الأداء مفهوماً جوهرياً وأساسياً لمنظمات الأعمال فهو يعتبر المحو الرئيسي الذي تنصب حوله جهود المنظمات كونه أحد أهم أهدافها، لأنها تسعى إلى تحسين أدائها وتطويره وذلك عن طريق تقييمها لأدائها والمقارنة بين الأداء المخطط والفعلي ومحاولة تقاضي الانحرافات السلبية وذلك لبقاء واستمرارية المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم الأداء

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف الأداء وأنواعه في المؤسسة ومعرفة العوامل المؤثرة فيه .

الفرع الأول: تعريف الأداء وأنواعه

يستخدم مصطلح الأداء على نطاق واسع في ميدان الأعمال، وله عدة أنواع حسب عدة معايير.

أولاً: تعريف الاداء

من الصعب إعطاء تعريف بسيط ومحدد له فالأداء هو الترجمة اللغوية للكلمة الانجليزية (performance)، التي تعني (to perform)، أي ننجز أو نؤدي عملاً وبعد ترجمتها إلى اللغة الفرنسية منحت حقلاً واسعاً للتطبيق.

التعريف الأول: "الأداء هو مجموعة العمليات التي تتضمن إتباع وسائل وأساليب يتم عن طريقها القيام بالنشاطات للوصول إلى أهداف هذه النشاطات، باستخدام موارد وإمكانات معينة".¹

التعريف الثاني: "الأداء يعني المخرجات أو الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها".²

التعريف الثالث: "الأداء هو مدى اقتصاد المؤسسة في استخدام مواردها المتميزة بالندرة النسبية، وبعبارة أخرى يستخدم للتعبير عن مستويات الكفاءة والفاعلية التي تحققها المؤسسة".³

¹ نايف خلف حسن، "اقتصاديات الأعمال"، عالم الكتاب الحديث، لأردن 2009، ص 335 .

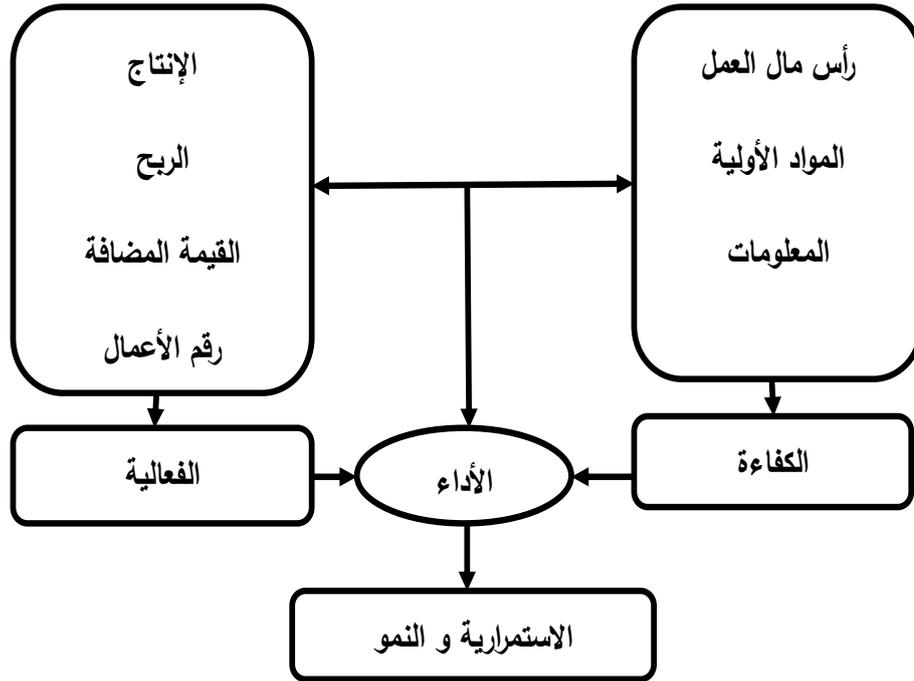
² عبد المحسن محمد توفيق، "تقييم الاداء"، دار النهضة، مصر، 1998 ص3

³ عبد المالك مزهودة، "الأداء بين الكفاءة و الفعالية"، مجلة العلوم الانسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة 2001، ص 86.

حيث يقصد بالكفاءة أنها مدى تحقيق الأهداف وبالتالي فهي تقاس بالعلاقة بين النتائج المحققة والأهداف المرسومة¹. أما الفاعلية يقصد بها القدرة على تدنيه مستويات استخدام الموارد دون المساس بالأهداف المسطرة التي تقاس بالعلاقة بين النتائج وعوامله، أو النتائج والموارد المستخدمة".

ويكن توضح الأداء من منظور الكفاءة والفاعلية في الشكل التالي:

شكل رقم (09): الأداء من منظور الكفاءة والفاعلية



المصدر: عبد الملوك مزهودة، " الأداء بين الكفاءة والفاعلية "، مجلة العلوم الانسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة

2001، ص 88

ثانيا: أنواع الأداء

بعدما تم التعرض الى بعض التعريفات حول الأداء، ننتقل إلى عرض أنواع الاداء في المؤسسة، ولتحديد أنواع الأداء يفرض اختيار معايير التقسيم، يمكن تحديدها في أربعة أشكال هي: معيار المصدر، معيار الشمولية، المعيار الوظيفي، معيار الطبيعة.

¹ تيمجيين عمر، " دور استراتيجية التنوع في تحسين أداء المؤسسة الصناعية "، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، 2013، ص 48 .

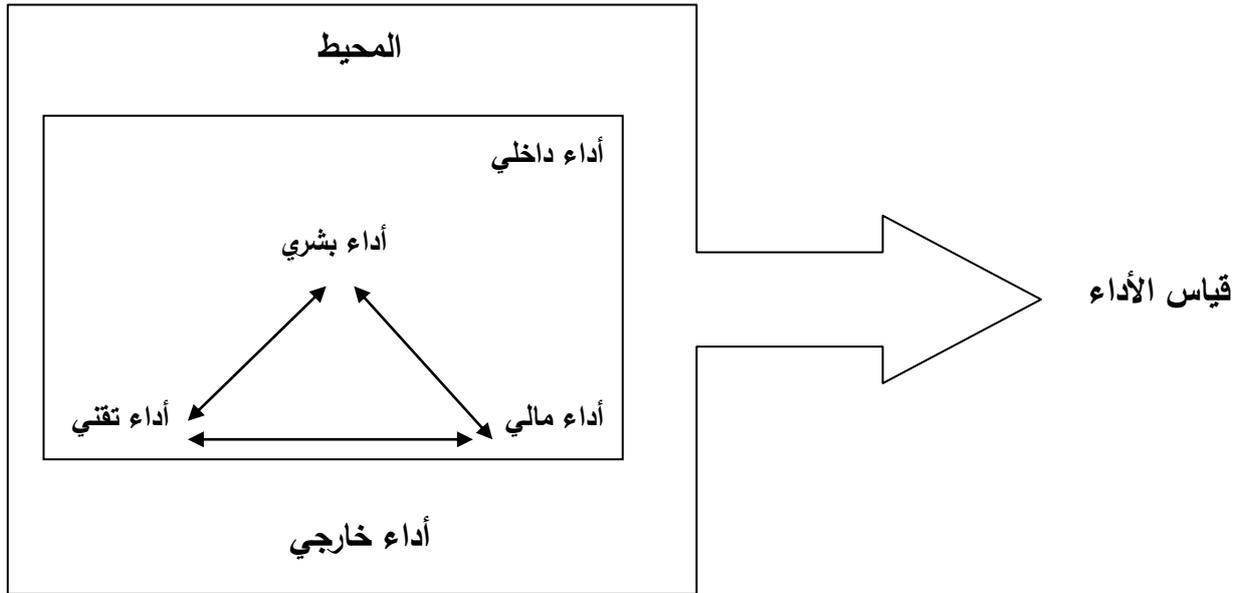
1- حسب معيار المصدر: وفقا لهذا المعيار يمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى نوعين الأداء¹:

أ. الأداء الداخلي: كذلك يطلق عليه اسم أداء الوحدة . ينتج مما تملكه المؤسسة من الموارد فهو ينتج أساسا من التوليفة التالية:

- الأداء البشري: وهو أداء أفراد المنظمة الذين يمكن اعتبارهم مورد إستراتيجي قادر على صنع القيمة وتحقيق الأفضلية التنافسية من خلال تسيير مهاراتهم.
- الأداء التقني: ويتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بشكل فعال.
- الأداء المالي: ويكمن في فعالية تعبئة واستخدام الوسائل المتاحة.

ب. الأداء الخارجي: هو الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة لكنه يظهر في النتائج التي تتحصل عليها المؤسسة. مثل ارتفاع رقم الأعمال، القيمة المضافة وهذا النوع من الأداء يفرض على المؤسسة تحليل نتائجها.

الشكل رقم (10): مصادر الأداء في المنظمة



المصدر: بنوناس صباح، "النمط القيادي وتأثيره على الأداء الوظيفي"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2007/2008، ص4.

¹ بنوناس صباح، "النمط القيادي و تأثيره على الأداء الوظيفي"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2007/2008، ص 4.

- 2- حسب معيار الشمولية: حسب هذا المعيار يقسم الأداء داخل المنظمة إلى أداء كلي وأداء جزئي¹.
- أ. الأداء الكلي: يتمثل الأداء الكلي للمؤسسة في النتائج التي ساهمت جميع عناصر المؤسسة في تكوينها دون انفراد، فالتعرض للأداء الكلي للمؤسسة يعني الحديث عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الرئيسية بأدنى التكاليف الممكنة، مثل الربحية التي لا يمكن لقسم وحده تحقيق ذلك.
- ب. الأداء الجزئي: على خلاف الأداء الكلي فإن الأداء الجزئي هو قدرة النظام التحتي على تحقيق أهدافه بأدنى التكاليف الممكنة. فالنظام التحتي يسعى إلى تحقيق أهدافه الخاصة به. لا أهداف الأنظمة الأخرى. وبتحقيق مجموع أداءات الأنظمة التحتية بتحقيق الأداء الكلي للمنظمة. فأهداف المنظمة يجب أن تكون متكاملة ومتسلسلة تشكل فيما بينها شبكة.
- 3- حسب المعيار الوظيفي: يرتبط هذا المعيار بشدة التنظيم لان هذا الأخير هو الذي يحدد الوظائف والنشاطات التي تمارسها المؤسسة. لهذا ينقسم الأداء حسب الوظائف المسندة للمؤسسة ويمكن حصرها في الوظائف الخمسة التالية: المالية، الإنتاج، الأفراد، التسويق والتمويل².
- أ. أداء الوظيفة المالية: ويتمثل في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة فالأداء المالي يتجسد في قدرتها على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة لتسديد ما عليها وتحقيق معدل مردودية جيدة وتكاليف منخفضة.
- ب. الأداء الانتاجي: يتحقق الأداء الانتاجي للمؤسسة عندما تتمكن من تحقيق معدلات مرتفعة للانتاجية مقارنة بمثيلاتها أو بالنسبة للقطاع الذي تنتمي اليه، بجودة عالية وتكاليف منخفضة تسمح بمزاومة المنافسين.
- ت. أداء وظيفة التمويل: يتمثل أدائها في تحقيق درجة عالية من الاستقلالية عن الموردين. والحصول على الموارد بجودة عالية وفي الآجال المحددة وبشروط دفع مرضية والحصول على آجال تسديد الممنوحة للعملاء وتحقيق استغلال جيد لأماكن التخزين.
- ث. أداء وظيفة التسويق: يتمثل في القدرة على بلوغها أهدافها بأقل التكاليف الممكنة، هذا الأداء يمكن معرفته من خلال مجموعة من المؤشرات المتعلقة بوظيفة التسويق، كالحصة السوقية، إرضاء العملاء، السمعة.

¹ عبد الملوك مزهودة، مرجع سابق، ص 89 .

² بنوناس صباح، مرجع سابق، ص 5.

4- حسب معيار الطبيعة: تمارس المنظمة عادة نشاطها في مجالات أداء مختلفة. تقسم المؤسسة

أهدافها إلى أهداف اقتصادية، اجتماعية، إدارية.¹

أ. الأداء الاقتصادي: يعتبر المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية بلوغها ويتمثل في الفوائض الاقتصادية التي تجنيها المؤسسة من وراء تعظيم نواتجها ويتم قياسه باستخدام مقاييس الربحية.

ب. الأداء الاجتماعي: يعد الأساس لتحقيق المسؤولية الاجتماعية، حيث يتميز هذا النوع بنقص المقاييس الكمية المتاحة لتحديد مدى مساهمة المنظمة في المجالات الاجتماعية التي تربط بينها وبين الجهات التي تتأثر بها. مما يزيد إجراء التقييم الاجتماعي للاداء.

ت. الأداء الإداري: يتمثل الجانب الثالث من جوانب الأداء في المنظمات الأعمال في الأداء الإداري للخطط والسياسات والتشغيل بطريقة ذات كفاءة وفعالية، ويتم تحقيق ذلك بحسن اختيار أفضل البدائل التي تحقق أعلى المخرجات الممكنة .

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء

هناك العديد من العوامل المؤثرة على الأداء وعلى عملية تقييم أداء المنظمة بعض تلك العوامل موجود داخل المنظمة والآخر خارج المنظمة وتبعاً لذلك فان بعض العوامل تكون ضمن نطاق السيطرة والبعض الآخر خارج نطاق السيطرة ومن أهم تلك العوامل هي:

أولاً: العوامل الداخلية: وتضم كل من:²

1- العوامل المالية والإستراتيجية: وتتضمن تحديد الأداء المستهدف قصير وطويل الأمد إذ تركز الأهداف

قصيرة الأمد على الاهتمام التنظيمي المرتبط بتحسين الأداء المالي أما الأهداف طويلة الأمد فهي تلك الأهداف التي توجه الإدارة نحو ما يجب عمله الآن لجعل المنظمة ذات أداء أفضل وبشكل دائم.

2- موارد المنظمة: تمثل الموارد جميع المداخلات التي تستخدمها المنظمة في عملياتها لتوليد المخرجات

المطلوبة وتعني أيضاً ما تتطلبه أو تحتاجه المنظمة لعملية تحقيق أهدافها ورسالتها في المجتمع.

¹ عبد الملوك مزهودة، مرجع سابق، ص 90-.

² بريش السعيد، يحيوي نعيمة، "أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات و زيادة فعاليتها"، بحث مقدم الى المنتدى العلمي الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، جامعة ورقلة، 22 و 23 نوفمبر 2011، ص 298 .

3- **ثقافة المنظمة:** إن الثقافة احد المكونات الأساسية للمنظمات الناجحة وذلك لوجود علاقة بين الثقافة والأداء أي أن المنظمة التي تمتلك ثقافة المشاركة (لي مساهمة العاملين في اتخاذ القرارات) تتميز بمستوي أداء متميز ومتطور.

4- **الهيكل التنظيمي للمنظمة:** تحتاج جميع المنظمات إلي شكل من أشكال الهيكل التنظيمي لتنفيذ إستراتيجيتها إذ يعرف الهيكل بأنه (تصور أو تخيل للدور الرسمي للمنظمة، الإجراءات، الإحكام وآليات الرقابة وكذلك مستوي السلعة والمسؤوليات وعمليات صنع القرار) إذ يمثل هذا العامل احد أهم العوامل المؤثرة في نجاح المنظمة وتنفيذ إستراتيجيتها بالشكل المطلوب والصحيح.

5- **التطور التكنولوجي:** لقد ظهرت في الفترة الأخيرة تطورات تكنولوجية واسعة أثرت في عمل المنظمة وسمح لها بتقديم منتجات ذات جودة عالية ووفرت هذه التطورات للمنظمة ميزة الوصول إلى المعلومات بالوقت الذي تحتاجها فيه وبذلك يمكنها من إدارة الجودة العالية والتحرك بسرعة لتصميم منتجات وفقا لطلب الزبون.

6- **نظم المعلومات:** تحتاج المنظمة إلى نظم للمعلومات مصممة بشكل جيد يوفر المعلومات المفيدة لها في مجال التخطيط وإدارة ورقابة أنشطتها بكفاءة إذ أن هذه النظم يجب أن تتصف بالدقة والحيادية وان تقدم مخرجاتها بالوقت المناسب بالشكل الذي يساهم في تحسين أداء المنظمات.

ثانيا: العوامل الخارجية: وتضم كل ما يلي:¹

- 1- **العوامل السياسية:** وتشمل جانب القرارات السياسية كالحرب، الحظر على نشاط بعض المؤسسات، الانقلابات، كلها عوامل تؤثر على أداء المؤسسة.
- 2- **العوامل الاقتصادية:** تشمل كل من معدلات الفائدة، معدلات التضخم، معدلات البطالة، اتجاهات الأجور..... الخ.
- 3- **العوامل الاجتماعية:** تتمثل في التركيبة السكانية، التوزيع الجغرافي، الأنماط الاستهلاكية، مستوى التعليم،..... الخ.

¹ العدلوني محمد أكرم، "العمل المؤسسي"، دار بن حزم، لبنان، 2000، ص203.

4- العوامل التكنولوجية: تشمل معدلات الإنفاق على البحوث والتطوير، تطور وسائل الاتصالات وأنظمة المعلومات، والاختراعات الجديدة وغيرها من القوى التي تساهم في حل مشكلات العمال من خلال التقنيات الحديثة.

5- العوامل البيئية والتشريعية: منها القوانين الخاصة بتنظيم علاقة المؤسسة بالعاملين، القوانين المرتبطة بالبيئة، القوانين التي تعمل على الدفاع على حقوق المستهلكين.

الفرع الثالث: أبعاد ومستويات الأداء.

بعد التعرف على الأداء وأنواعه سنقوم بتحليل أبعاد الأداء ومعرفة مجموعة من المستويات للأداء يمكن للمؤسسة الاقتصادية من خلالها التعرف على مستوى أدائها.

أولاً: أبعاد الأداء

للأداء بعدين أو جانبين، فهناك من يركز على الجانب الاقتصادي في الأداء، بينما يركز البعض الآخر على الجانب التنظيمي والاجتماعي، وتتمثل هذه الأبعاد فيما يلي¹:

1- البعد التنظيمي للأداء : يقصد بالأداء التنظيمي الطرق والكيفيات التي تعتمدها المؤسسة في المجال التنظيمي بغية تحقيق أهدافها، ومن ثم يكون لدى المؤسسة معايير يتم على أساسها قياس فعالية الإجراءات التنظيمية المعتمدة وأثرها على الأداء، مع الإشارة إلى أن هذا القياس يتعلق مباشرة بالهيكلية التنظيمية والممارسات التسييرية (التقسيم التنظيمي، تحديد السلطات والمسؤوليات، الهيكلية) وليس بالنتائج المتوقعة ذات الطبيعة الاجتماعية الاقتصادية وهذا يعني بإمكان المؤسسة أن تصل إلى مستوى فعالية آخر ناتج عن المعايير المعتمدة في قياس الفعالية التنظيمية تلعب دوراً هاماً في تقييم الأداء، حيث تتبع المؤسسة إدراك الصعوبات التنظيمية في الوقت الملائم.

2- البعد الاجتماعي للأداء : يشير البعد الاجتماعي للأداء إلى مدى تحقيق الرضا عند أفراد المؤسسة على اختلاف مستوياتهم، لأن مستوى رضا العاملين يعتبر مؤشراً وفاقاً للأفراد لمستوياتهم. وتتجلى أهمية ودور هذا الجانب في كون الأداء الكلي للمؤسسة قد يتأثر سلباً على المدى البعيد إذا اقتصر على

¹ المحاسنة ابراهيم محمد، "إدارة و تقييم الأداء الوظيفي"، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان، 2013، ص 108 .

تحقيق الجانب الاقتصادي وأهملت الجانب الاجتماعي لمواردها البشرية، فكما هو معروف في أدبيات التسيير أن جودة التسيير في المؤسسة ترتبط بمدى تلازم الفعالية الاقتصادية مع الفعالية الاجتماعية.

ثانيا : مستويات الأداء

لكي نتعرف المؤسسة على مستوى أدائها، يجب التعرف على مجموعة من المستويات هي :

- 1- الأداء الاستثنائي: يبين التفوق في الأداء ضمن الصناعة على المدى البعيد والعقود المربحة، وكذا الالتزام الواضح من قبل الأفراد ووفرة السيولة وازدهار الوضع المالي للمؤسسة.
- 2- الأداء البارز: يكون فيه الحصول على عدة عقود عمل كبيرة، امتلاك إطارات ذات كفاءة، امتلاك مركز ووضع مالي متميز.
- 3- الأداء الجيد جدا: يبين مدى صلابة الأداء، واتضح الرؤية المستقبلية إلى جانب التمتع بالوضع المالي الجيد.
- 4- الأداء الجيد: يكون فيه تميز للأداء وفق المعدلات السائدة مع توازن نقاط القوة والضعف في المنتجات والخدمات وقاعدة العملاء، مع امتلاك وضع مالي غير مستقر.
- 5- الأداء المعتدل: يمثل سيرورة أداء دون المعدل، وتغلب نقاط الضعف على نقاط القوة في المنتجات والخدمات وقاعدة العملاء، مع صعوبة في الحصول على الأموال اللازمة للبقاء والنمو.
- 6- الأداء الضعيف: والذي يمثل أداء دون المعدل بكثير، مع وضوح لنقاط الضعف في جميع المحاور تقريبا، فضلا عن وجود صعوبات خطيرة في استقطاب الإطارات المؤهلة، مع مواجهة مشاكل خطيرة في الجوانب المالية.

المطلب الثاني : ماهية تقييم الأداء

يعمل تقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية على إيجاد كافة الثغرات والنقائص بالمنظمة وتحديد طرق علاجها ومتابعة تنفيذ مقترحات وتوصيات العلاج حتى يتم تحقيق الأهداف المسطرة، وسيتم التطرق في هذا المطلب إلى تعريف وأهمية تقييم الأداء، تصنيفات ومراحل تقييم الأداء.

الفرع الأول: تعريف تقييم الأداء

لتقييم الأداء عدة تعاريف واختلفت من باحث لآخر، وهذا ما تبينه بعض هذه التعاريف التي تطرقت لتقييم الأداء.

التعريف الأول: "تقييم الأداء هو إيجاد مقياس يمكن من خلاله معرفة مدى تحقيق المشروع للأهداف التي أقيم من أجلها، ومقارنة تلك الأهداف بالأهداف المخططة، من أجل معرفة وتحديد مقدار الانحرافات عن ما تم تحقيقه فعلا، مع تحديد أسباب تلك الانحرافات وأساليب معالجتها".¹

التعريف الثاني: "تقييم الأداء هو تقييم نشاط الوحدة الاقتصادية في ضوء ما توصلت إليه من نتائج في نهاية فترة معينة"²

مما سبق يمكن القول أن تقييم الأداء يشمل جميع الأنشطة داخل المؤسسة الاقتصادية، وذلك بهدف التأكد من أن النتائج المحققة فعلا تسير نحو ما هو مخطط لها من جهة، وكذا الحكم علي كفاءة أداء المؤسسة في استغلال الموارد الاقتصادية، وفي تحقيق الأهداف التي أقيمت لأجلها من جهة أخرى، وهذا قصد اتخاذ القرارات التصحيحية في حالة انحراف مسارات بعض الأنشطة عما هو مخطط لها.

الفرع الثاني: أهمية تقييم الأداء

تبرز أهمية عملية تقييم الأداء في كل المجتمعات والنظم الاقتصادية من خلال ما تتميز به الموارد الاقتصادية من ندرة بالنسبة للاحتياجات المتزايدة والمتنافس عليه، ولذلك تظهر بالاستمرار الحاجة إلى تحقيق أقصى العوائد الناجمة عن الاستغلال الكفاء للموارد وتأثيرها على الأهداف التنظيمية، ويمكن إنجاز أهمية تقييم الأداء في الجوانب الآتية:

- أولاً : وفر تقييم الأداء مقياس لمدى نجاح المؤسسة من خلال سعيها لمواصلة نشاطها بغية تحقيق أهدافها.
- ثانياً: إن تقييم الأداء يظهر مدى إسهام المؤسسة في عملية التنمية من خلال اكبر قدر من الإنتاج بأقل التكاليف.
- ثالثاً: يوفر نظام تقييم الأداء المعلومات لمختلف المستويات الإدارية من أجل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة.
- رابعاً : يظهر تقييم الأداء التطور الذي حققته المؤسسة غفي مسيرتها نحو الأفضل أو نحو الأسوأ وذلك عن طريق نتائج التنفيذ الفعلي للأداء.

¹ العيساوي كاظم جاسم، الاقتصاد الإداري، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان، 2008، ص 250

² عيد المليك مزهودة، مرجع سابق، ص 95 .

خامسا : يساعد على إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام والمؤسسات المختلفة ويدفع المؤسسة إلى تحسين مستوى أداءها.

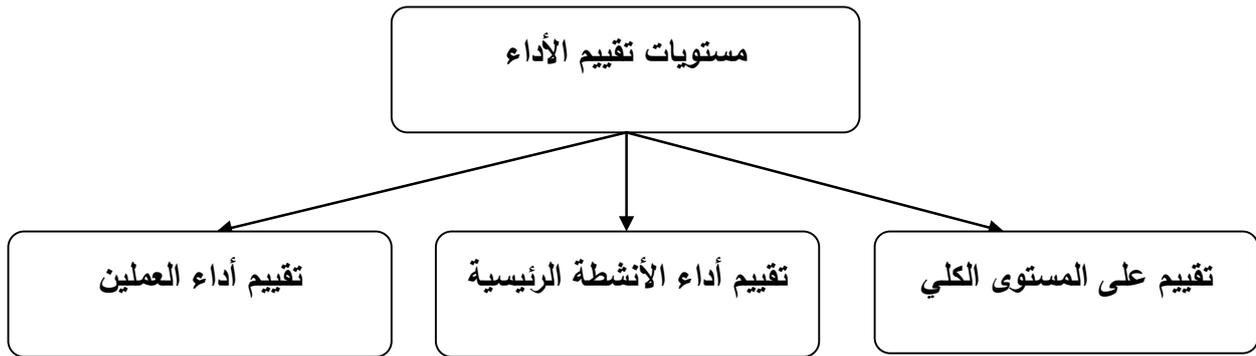
سادسا : يؤدي إلى اكتشاف العناصر ذات الكفاءة العالية وتحديد العناصر التي تحتاج إلى دعم وتطوير من أجل النهوض بأدائها.

سابعا : يؤدي إلى تحقيق الأهداف المحدد في المخطط والعمل على إيجاد نظام سليم وفعال للاتصالات والكفاءات الحوافز الشخصية.

الفرع الثالث: مستويات تقييم الأداء

توجد عدة تقسيمات لتقييم الأداء، تختلف كما سبق وشرنا في البداية تبعا للاتجاهات والرؤى التي من خلالها تطرق المفكرين للأداء، ويمكن تصنيف الأداء إلى ثلاث مستويات كما يوضحها الشكل التالي

شكل رقم (11): مستويات تقييم الأداء



المصدر: ثابت زهير، "كيفية تقييم أداء الشركات والعاملين"، دار قباء للطباعة والنشر، مصر، 2001، ص18

أولاً: تقييم الأداء على المستوى الكلي للمؤسسة.

إن من أهم العناصر التي تحظى بالتقييم علي هذا المستوي يمكن حصرها في المؤشرات التالية:¹

1. الفاعلية: وتشمل كل من نوعية المخرجات وكميتها، الوقت المحدد للإنجاز، الدخل، الأرباح، رضا العاملين.
2. الكفاءة: وتتضمن العائد علي الأموال المستثمرة، الإنتاج، معدل دوران المخزون، المبيعات لكل عامل، استغلال العمالة المهنية... الخ.

¹ ثابت زهير ،كيفية تقييم أداء الشركات و العاملين ،دار قباء للطباعة و النشر ،مصر ،2001 ،ص 15 .

3. التقدم في العمل: ويشمل المقاييس المرحلية للنتائج، الخطوات الفرعية للمشروعات... الخ.

ثانياً: تقييم أداء الأنشطة الرئيسية

حسب هذا المستوي يشمل تقييم الأداء، أداء الوظائف الرئيسية في المؤسسة، والتي تتمثل في أربعة وظائف رئيسية هي: الإنتاج، التمويل، التسويق، والموارد البشرية.

1. **تقييم الأداء الإنتاجي:** يسعى النظام الإنتاجي إلى تحقيق إنتاجية مرتفعة مقارنة بالمؤسسات الأخرى، من خلال إنتاج منتجات بجودة عالية وبتكاليف أقل تسمح لها بالمنافسة إضافة إلى توفير كم ونوع من المنتجات المستهدفة في الوقت المناسب.

2. **تقييم الأداء التمويلي:** يتمثل في قدرة المؤسسة على تحقيق التوازن المالي، وبناء هيكل مالي فعال، بالإضافة إلى تحقيق المرودية وتعظيم العائد على الاستثمار باعتباره احد أهم أهداف المؤسسة وأهم مؤشرات هذا الأداء ما يلي:¹

أ- مؤشرات سوق المال: وتتمثل في أرباح الموزعة، قيمة السهم... الخ.

ب- مقاييس الربحية: وتشمل العائد على الأصول، العائد على حق الملكية... الخ.

ت- مقاييس الخطر لتكلفة الأموال والنمو: وتشمل الرفع المالي، تكلفة رأس مال المؤسسة.

3. **تقييم الأداء التسويقي:** وتمثل في قدرة وظيفة التسويق على بلوغ أهدافها بأقل التكاليف الممكنة، ويتحدد هذا الأداء من خلال مجموعة من المؤشرات نذكر منها:

أ- معدل نمو المبيعات.

ب- الحصة السوقية.

ت- كفاءة منافذ التوزيع.

ث- حساسية السعر.

الفرع الرابع: مراحل وأساليب تقييم الأداء

تمر عملية تقييم الأداء بعدة مراحل مهمة وضرورية، ومن أجل نجاح التقييم يجب توفير بعض الشروط الضرورية واللازمة لذلك، وهذه المراحل هي كالتالي:

¹ مورسي نبيل خليل، 'دليل المدير في التخطيط الاستراتيجي'، دار المعرفة الجامعية، مصر، 1995، ص 23.

أولاً: مراحل تقييم الأداء

1. مرحلة جمع البيانات الإحصائية: يجب أن يقوم فريق التقييم على تحديد الأدوات التي سيستخدمها في جمع المعلومات وهناك عدة أنواع من الأدوات التي يمكن إستخدامها في التقييم ولكن من المهم جدا أن¹:

أ- أن نستخدم الأداة المناسبة التي توصلنا للمعلومة التي نريدها .

ب- يتم التنسيق مع الإدارة المناسبة لجمع مصدر المعلومة

ومن أهم الأدوات التي يمكن إستخدامها في جمع المعلومات²:

- المقابلات: عندما نريد أن نفهم تماما انطباعات او تجارب المستهدفين أو معرفة المزيد عن اجاباتهم على الاسئلة.
- الإستبيانات: الحصول على معلومات كثيرة بسرعة وسهولة .
- الملاحظة والمراقبة: للحصول على معلومات دقيقة عن سير وتنفيذ البرنامج وخاصة عن العمليات والاجراءات.
- استعراض الوثائق: عندما نريد معرفة تنفيذ البرنامج كيف يعمل دون انقطاع بمراجعة التطبيق، المالية، التفاصيل.. الخ
- المجموعات المركزة: وذلك لاستكشاف عمق الموضوع من هلال مناقشة جماعية مفيدة في التقييم والتسويق.

ولجمع البيانات خصائص نوعية وكمية سنوضحها في الجدول التالي :

¹ القرشي مدحت كاظم ، "الاقتصاد الصناعي، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص251

² بلوم السعيد ،أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستار ،جامعة قسنطينة ،بدون سنة النشر ،ص63.

الجدول رقم (04): خصائص نوعية وكمية لجمع البيانات

الطرق النوعية	الطرق الكمية	
التحليل النوعي لمبايلي : كيف ولماذا	القياس العددي لما يلي: من وماذا ومتى وأين والكمية والعدد وكم مرة؟	الاستخدام
مقابلات حرة وموجهة ومسموح استخدام أسئلة مفتوحة والملاحظة وتفسير الوثائق	مقابلات موحدة ومسموح استخدام الاستبيانات	الأمثلة

المصدر : بلوم السعيد ، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير ، جامعة

قسنطينة ، بدون سنة النشر ، ص 63.

2. تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية: في هذه المرحلة يختار المقيم الطريقة الجيدة للتقييم على حسب البيانات التي جمعها لتقييم مدى دقتها وصلاحيتها، وقد يتم الاستعانة ببعض الطرق الإحصائية لتحديد مدى الموثوقية بهذه البيانات.
 3. إجراء عملية التقييم: باستخدام المعايير والنسب الملائمة للنشاط الذي تمارسه المؤسسة الاقتصادية على إن تشمل عملية التقييم النشاط العام للمؤسسة أي جميع أنشطة مراكز المسؤولية فيها بهدف التوصل إلى حكم موضوعي ودقيق يمكن الاعتماد عليه.
 4. اتخاذ القرار المناسب عن نتائج التقييم: في كون نشاط المؤسسة المنفذ كان ضمن الأهداف المخطط وان الانحرافات التي حصلت في النشاط قد حصرت جميعها، وان الحلول اللازمة لمعالجة هذه الانحرافات قد اتخذت وان الخطط قد وضعت للسير بنشاط المؤسسة نحو الأفضل في المستقبل.
 5. تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للانحرافات: التي حدثت في الخطة الإنتاجية وتزويد الإدارات التخطيطية والجهات المسؤولة عن المتابعة بالعمليات والبيانات التي نتجت عن عملية التقييم للاستفادة منها في رسم الخطة القادمة وزيادة فعالية المتابعة والرقابة.
- وفي هذه المرحلة أيضا يتم الحكم على الانحرافات التي تحقق في مجال التطبيق سواء كانت انحرافات نوعية، حيث لا تتطابق المؤسسات المنتجة مع المواصفات النوعية والأنماط المحددة لها، أو قد يكون الانحراف قيما بسبب انخفاض كمية الإنتاج، أو فنيا بسبب اختلال العلاقات الصناعية المتداخلة بين المشاريع وبقية المشاريع الأخرى ضمن القطاع الصناعي.

ثانياً: أساليب تقييم الأداء

تلقد اتضح مما سبق أن عملية تقييم الأداء تعتبر عملية منظمة تخضع لمجموعة من الأسس والمبادئ وتمر بعدد من الخطوات المتسلسلة، لذلك فالسير الحسن لهذه العملية يتطلب توفر آلية محددة تتبعها المؤسسة وتشكل الإطار المنهجي الذي تقوم عليه عملية تقييم الأداء وهي ما تسمى بأسلوب تقييم الأداء.¹

1- **مقاييس الأداء المالية التقليدية** : تعبر عن مقاييس الداء التي تستخدمها الكثير من منظمات الأعمال في التعبير عن أهدافها ونتائجها المالية مثل العائد على الاستثمار والعائد على المبيعات، والعائد على الأصول، والعائد على حقوق الملكية وربحية السهم العادي إلا هذه المقاييس المالية للأداء قد تعرضت للكثير من أوجه النقد بسبب ارتكازها على قيم محاسبية تاريخية.

فضلا عن استخدام هذه الاساليب التقليدية في تقييم الاداء في ظل بيئة المنافسة الشديدة المعاصرة تتجاهل قضايا كثيرة منها رقابة الجودة مما يؤدي إلى انخفاض مستوى جودة المنتج أو الخدمة وعدم تسليم المنتج أو أداء الخدمة في الموعد المحدد وبالتالي فقدان رضا الزبون، كما أن تقييم الداء يتم في نهاية الفترة المالية، وهذا يعني أن المؤسسة ستتحمل أعباء إضافية ممثلة في الانتاج الرديء سواء في السلع أو الخدمات، وفي نفس الوقت ستبقى أسباب الخطأ والعيوب في الانتاج غير معروفة نظرا لان التقييم في نهاية الفترة.

2- **مقاييس الأداء الغير المالية** : من أجل التحسين المستمر في أداء منظمات الأعمال الحديثة، برزت أهمية قياس الأداء التنظيمي لتوضيح الجوانب التي تحتاج إلى التغيير والتطوير والتحديث المستمر. ولذلك أصبح من الضروري تطوير مقاييس جديدة للأداء تقوم على تحقيق الأهداف التشغيلية الجديدة للمنظمات مثل: ارتفاع مستوى الجودة، زيادة المرونة والابتكار، تحسين أداء التسليم وتقصير زمن الانتاج وسرعة الاستجابة لطلبات الزبائن وتخفيض مستويات المخزون لتحل محل مقاييس الأداء المالية قصيرة الأجل . ومن أهم مقاييس الأداء الغير مالية الآتي :

أ- **مقاييس الجودة** : أصبحت الجودة الوظيفية الأولى لأي منظمة إداريو وأسلوب حياة تمكن المنظمة من الحصول على ميزة تنافسية من اجل البقاء والاستمرار في ظل المتغيرات البيئية المتلاحقة

¹ عبد الحسين مصطفى و كاظم حسين علي ، دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية،مجلة دراسات محاسبية ومالية ،المجلد الثامن، العدد22، بغداد 2013 ،ص111

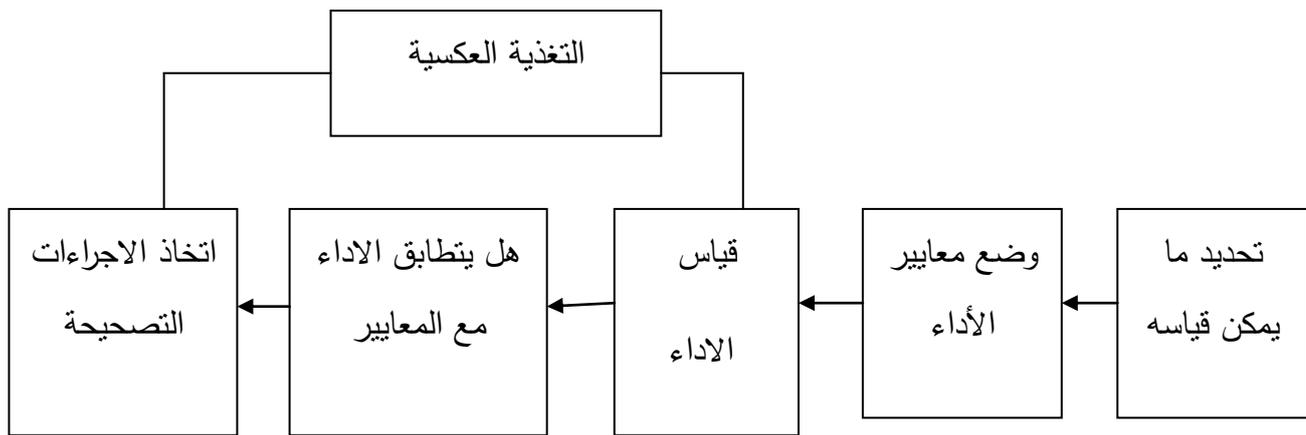
والسرعة. ويقوم مدخل الجودة على الأداء المستمر والمتميز للانتاج أو الخدمة وارضاء الزبائن من خلال توفير السلع والخدمات بتكلفة أقل وانتاج خال من العيوب ويتم استخدام عدة مقاييس لقياس الجودة من أهمها مقاييس رضا الزبائن، ومقاييس جودة عملية الانتاج أو الخدمة

ب-مقاييس الوقت وأداء التسليم : للمحافظة على مستوى رضا الزبون يجب تسليمه بضاعته أو سلعته أ خدمة في الوقت المحدد وبالسعة المطلوبة، فقد أصبحت سرعة الانجاز عامل جوهري يحكم بقاء المنظمات في ظل بيئة حديثة ويعني ذلك أنه كلما كانت المنظمة أسرع في تحديد وتلبية احتياجات الزبون كلما استطاعت أن تكون ناجحة وحائزة على أسباب الاستقرار في الاسواق، ويتم استخدام مقاييس أداء التسليم من أجل التوصل إلى نسبة 100 أي تسليم المنتجات واداء الخدمات في الميعاد المحدد

ت-مقاييس التكلفة : إن عملية التكلفة تحتاج إلى استخدام أساليب إدارة التكلفة والتي تعمل على توفير فهم أعمق لديناميكية التكلفة في المنظمة، وذلك عن طرق الدراسة التحليلية العميقة لهيكل عناصر التكلفة في المنظمة، من أجل الوصول الى الهدف .

و بعد اختيار أسلوب من أساليب القياس تتم عملية قياس الأداء، الشكل التالي يوضح عملية قياس الاداء :

الشكل رقم (12) : عملية قياس الاداء



المصدر: عبد الحسين مصطفى وكاظم حسين علي ، 'دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية'،مجلة

دراسات محاسبية ومالية،المجلد الثامن،العدد22،بغداد 2013،ص110

المطلب الثالث: الأداء الضريبي

بعدما تطرقنا لكل جوانب الأداء بأنواعه سوف نتطرق في هذا المطلب الى نوع من أنواع للأداء الإداري في إدارة الضرائب

الفرع الأول: تعريف الأداء الضريبي : للأداء الضريبي عدة تعريف منها :

التعريف الأول: الأداء الضريبي هو تأدية الإدارة الضريبية للمهام والواجبات المسندة إليها بطريقة كفاءة وفعالية من أجل ضمان وجود نظام ضريبي عادل، وفعال واقتصادي . من هذا التعريف أن الأداء الضريبي يضمن تطبيق النظام الضريبي من قبل إدارة الضرائب، ويكون هذا الأداء فعالا إذا احترمت هذه الأخيرة الأسس والمبادئ التي تقوم عليها الضريبة والمتمثلة في العدالة والمساواة والملائمة في التحصيل والاقتصاد في نفقة التحصيل، ويكون هذا الأداء كفوا إذا تم تحقيق الأهداف المسطرة بأقل التكاليف.¹

التعريف الثاني: الأداء الضريبي هو تطبيق الإدارة الضريبية للوائح والقوانين المستمدة من النظام الضريبي ويكون الأداء الضريبي فعالا إذا كانت السياسة الضريبية، واللوائح والقوانين المطبقة لديها القدرة على رفع الإيرادات الضريبية ، أي زيادة التحصيل الضريبي، وبالتالي تمويل الخزينة العمومية

إذن فالأداء الضريبي هو انعكاس لكيفية استخدام إدارة الضرائب للموارد المالية والبشرية، واستغلالها بكفاءة وفعالية بصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها المتمثلة في رفع الإيرادات الضريبية وتحقيق رضا المكلفين، لما له من أهمية في تمويل الخزينة العمومية .

الفرع الثاني: مؤشرات تقييم الأداء الضريبي

يقوم النظام الضريبي على ثلاث دعائم أساسية تتمثل في التشريعات الضريبية، السياسة الضريبية ، والإدارة الضريبية، ولا ينحصر تقويم الأداء الضريبي في اعتباره كأداة لتمويل الخزينة وحسب، بل يتناول الأبعاد الاقتصادية الاجتماعية، والسياسية ، بالإضافة إلى البعد الوطني، حيث تعتبر الضريبة وسيلة مالية أساسية لتجسيد، واستمرار التضامن الاجتماعي.

¹ الباز فوزي قابيل ،دراسة استكشافية لاشتقاق عناصر البناء الفكري لنظرية الخطر بغرض تحقيق فعالية الأداء الضريبي في مصر ، بحث مقدم للمؤتمر

الضريبي الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 2011 ،ص 16 .

أولاً: مفهوم تقييم الأداء الضريبي :

1. يرى أن تقييم الأداء الضريبي هي مهمة من مهمات إدارة الضرائب التي يجب عليه القيام بها بشكل دوري، وذلك بالتركيز على حجم الإيرادات الضريبية ، أي كلما كانت الإيرادات الضريبية مرتفعة، كلما كان الأداء الضريبي فعالاً.¹
 2. تقييم الأداء الضريبي هو نشاط تقوم به إدارة الضرائب بصفة دورية الهدف منه الحكم على مقدار كفاءة وفعالية العمل المنجز من قبل العاملين في هذه الإدارة، وذلك للتحقق من تطبيقها للسياسة الضريبية بشكل صحيح، ومدى تحقيق الأهداف المسطرة من قبلها؛و التي تتمثل في رفع الإيرادات الضريبية، وحجم الامتثال الضريبي ، وذلك من خلال عاملين أو معيارين للأداء الضريبي هما الكفاءة والفعالية.²
 3. تقييم الأداء الضريبي هي عملية المقارنة بين اللوك المتوقع والأهداف المرسومة من جهة والسلوك الفعلي ومستوى الانجاز والنتائج والآثار العامة من جهة أخرى بواسطة مجموعة متكاملة من المؤشرات ويمكن القول أن هناك علاقة طردية بين مدى فعالية إدارة الضرائب والانجاز الفعلي فكلما تطابقت مستويات الانجازو النتائج الفعلية مع الأهداف المرسومة والمتوقعة ارتفع مستوى فاعلية الأداء.³
- من خلال ما سبق نجد أن تقييم وقياس الأداء الضريبي هو عملية ضرورية ومهمة وجب على إدارة الضرائب القيام بها بانتظام والاهتمام بها، للوقوف على نقاط القوة والضعف وتصحيح الأخطاء في الأداء أي تقويمه والوصول إلى الأهداف المسطرة .⁴

¹ الباز فوزي الباز أحمد قابيل، استخدام القياس المتوازن لزيادة كفاءة وفعالية الأداء بمصلحة الضرائب المصرية في ظل المتغيرات المعاصرة، ماجستير في المحاسبة، جامعة بورسعيد، 2012، ص 30.

² البعاج قاسم محمد عبد الله، اطار مقترح لتقييم مدى امكانية تطبيق نظام جباية ضريبة الدخل الكترونيا باستخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ،العدد 35، 2013، ص 279 .

³ محاسن علي خليل، دور الموازنات التخطيطية في تقييم الأداء المالي في الوحدات الحكومية، دراسة تطبيقية على ديوان الضرائب في السودان، مجلة العلوم الاقتصادية ،جامعة الأميرة نورة بنت عبد الرحمن، المملكة العربية السعودية، 2015، ص 43.

⁴ ماهر موسى حامد درغام ، تقويم و قياس الأداء لدائرة ضريبة الدخل، مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة و الإقتصاد، جامعة الموصل، ص84

ثانياً: أنواع مؤشرات تقييم الأداء الضريبي:

هناك طرق متنوعة وعديدة لقياس الأداء الضريبي، وذلك من خلال مؤشرات معينة، حيث لا يمكن حصر مؤشرات تقييم الأداء الضريبي وغير محدودة، ولكن يمكن تصنيف هذه المؤشرات حسب الإدارة الضريبية "تادات"⁽⁺⁾ كما يلي¹:

1. سلامة قاعدة دافعي الضرائب المسجلين: إدراج كل الشركات والأفراد والكيانات الأخرى

المطلوب تسجيلها في قاعدة بيانات دافعي الضرائب، واكتمال ودقة المعلومات المحفوظة في

قاعدة البيانات. و المؤشرات الدالة هي:

أ- دقة وموثوقية معلومات دافعي الضرائب.

ب- معرفة قاعدة المكلفين المحتملين.

2. تقييم المخاطر وتخفيفها: أن يؤدي أسلوب إدارة الجهاز الضريبي لمخاطر عدم الامتثال إلى

الارتقاء بمستويات الامتثال الطوعي للقوانين الضريبية وإلى تغيرات إيجابية في ثقة المجتمع

الضري في الإدارة الضريبية، المؤشرات الدالة هي:

أ- تحديد وتقييم وتصنيف مخاطر عدم الامتثال ووضع تقدير كمي لها.

ب- تخفيف المخاطر عن طريق برنامج لتحسين الامتثال.

ت- مراقبة وتقييم أنشطة تخفيف مخاطر عدم الامتثال.

ث- تحديد وتقييم وتصنيف المخاطر المؤسسية .

3. دعم الامتثال الطوعي: أن تتوفر لدافعي الضرائب المعلومات والدعم اللازمان للامتثال الطوعي

بتكلفة معقولة على كواهلهم . والمؤشرات الدالة هي:

ت- نطاق وحدثة المعلومات وسهولة الاطلاع عليها.

ث- الوقت اللازم للاستجابة لطلبات دافعي الضرائب للحصول على المعلومات.

¹ <http://www.Tadat.org,2/5/2017> ,A 22H

(+) تادات TADAT (TAX ADMINISTRATION DIAGNOSTIC ASSESSMENT TOOL)، هي الإدارة الضريبية للتقييم التشخيصي للإدارة الضريبية ، تم تصميم أداة التقييم التشخيصي للإدارة الضريبية من أجل تقديم تقييم موضوعي وحد لاهم النتائج التي تحققها الإدارة الضريبية في أي بلد من خلال التركيز على تسعة مجالات رئيسية لنتائج الأداء، يقوم هذا النوع من التقييم مقيمون معتمدون ويسترشدون عملهم بالصلاحيات المنسقة المعتمدة والمعايير المبينة لأداة التقييم التشخيصي للإدارة الضريبية و تتولى "تادات" مراجعة تقارير تقييم الأداء من أجل ضمان الوفاء بمعايير الجودة

ج- مراقبة تصورات دافعي الضرائب هذه الخدمة.

4. تقديم الاقرارات الضريبية: تقديم الاقرارات الضريبية من دافعي الضرائب في الوقت المحدد وو المؤشر الدال هو:

أ- معدل تقديم الاقرارات في الوقت المحدد

5. سداد الالتزامات الضريبية: سداد دافعي الضرائب كاملة في الوقت المحدد والمؤشرات الدالة هي:

أ- سلامة توقيت سداد الالتزامات

ب- وجود بيانات أرصدة وتدفقات المتأخرات الضريبية

6. ضمان دقة الإبلاغ: أن تؤدي كفاءة برامج التدقيق وغيرها من برامج التحقق إلى ردع دافعي الضرائب عن إبلاغ معلومات ناقصة وغير دقيقة في إقراراتهم الضريبية، والمؤشرات الدالة هي:

أ- نطاق تغطية برامج التدقيق وغيرها من برامج التحقق إلى ردع دافعي الضرائب عن إبلاغ معلومات ناقصة وغير دقيقة في إقراراتهم الضريبية

ب- نطاق تغطية برامج التدقيق الضريبي

ت- نطاق تغطية المراجعة التبادلية للمعلومات المخزنة على الحواسيب.

7. حل المنازعات الضريبية: أن تكون عملية حل المنازعات الضريبية مستقلة ومن السهل على دافعي الضرائب الوصول إليها وفعالة في حل المسال المتنازع عليها في وقت مناسب، والمؤشرات الدالة هي:

أ- وجود إجراءات مستقلة وسهلة ومتدرجة لحل المنازعات

ب- وجود بيانات أرصدة وتدفقات عن حالات المنازعات

ت- درجة تنفيذ نتيجة حل المنازعات

8. الكفاءة والفعالية: أن تتسم عمليات الادارة الضريبية بالكفاءة والفعالية في أداء الوظائف الرئيسية وتحقيق النتائج المتوقعة، والمؤشرات الدالة هي:

أ- تحقيق النتائج المتوخاة للايرادات الضريبية

ب- استخدام نظم تحصيل وإبلاغ محفظة للكفاءة

ت- كفاءة نظم المعالجة والمحاسبة الضريبية

9. المساءلة والشفافية: أن تتسم الادارة الضريبية بالشفافية في إدارة أنشطتها وأن تكون مساءلة أمام الحكومة والمجتمع، والمؤشرات الدالة هي:

أ- وجود الاشراف الخارجي على الادارة الضريبية

ب- مستوى الضوابط الداخلية

ت- تصور الجمهور عن نزاهة الادارة الضريبية

الفرع الثالث: نماذج لأنظمة قياس الأداء الضريبي وعناصر فعاليته

هناك عدة أنظمة لقياس الأداء الضريبي في مختلف الدول وذلك لمعرفة مدى كفاءة وفعالية إدارة الضرائب في تلك الدول ومعرفة أهم العناصر فعالية الأداء الضريبي.

أولاً: نماذج لأنظمة قياس الأداء الضريبي

وفقاً لأحد الدراسات عن الأداء الضريبي، فإن عمليات قياس الأداء الضريبي ارتبطت بالخطوات الآتية¹:

1. إعادة بناء هيكل تنظيمي بحيث يكون هناك مراكز تحاسب ضريبية لكبار الممولين ومراكز أخرى للمولين الآخرين.
2. دعم منهج الالتزام الطوعي بالتركيز على رضا الممولين عن الضريبة المدفوعة
3. زيادة كفاءة وفعالية الخدمات الضريبية بالتركيز على أساليب تحاسبية تناسب كل مركز ضريبي تحقق هدف الأداء رضا الممول.
4. ضبط مؤشرات للأداء لتتناسب أنظمة متعددة للتحاسب الضريبي والتي تتمثل في (النظام الحقيقي، النظام المبسط، النظام الجزافي)
والجدول التالي يمثل نماذج لدول قامت بقياس الأداء الضريبي ونتائجه :

¹ فوزي أحمد قابيل الباز، استخدام القياس المتوازن لزيادة كفاءة وفعالية الأداء بمصلحة الضرائب المصرية في ظل المتغيرات المعاصرة، مرجع سابق

الجدول رقم (05) : نماذج لانظمة قياس الاداء الضريبي ونتائجه

نتائج قياس الأداء	مؤشرات قياس الأداء الضريبي	
قياس الأداء وفقا لمجموعة مؤشرات متعددة ارتكزت على الادارة التنفيذية عددها 12 مؤشر فشلت في قياس الفعالية للأداء لتركيزها على الكم وليس الكيف وعدم ربط مؤشرات القياس بالاستراتيجيات والأهداف العليا للوحدات الضريبية	<ul style="list-style-type: none"> - نسبة الرد على الاخطارات الضريبية - مدى الامتثال الطوعي لسداد الضريبة المقررة - مدى الالتزام الطوعي لتقديم البيانات إلى مصلحة - نسبة التحصيل بشأن الضرائب المبالغ المستحقة على كبار الممولين - نسبة الايرادات المحصلة مقابل الايرادات المتوقعة - قيمة التأخير على المبالغ المحصلة . - متوسط حالات المراجعة لكل مراجع ضريبي - عدد الملفات الاضافية التي يتم مراجعتها - المبالغ الاضافية التي تضاف الى تقرير الفحص بمعرفة المراجع الضريبي - نسبة المسدد من الضريبة المقررة - نسبة تحقيق تعليمات الادارة الضريبية - نسبة الطعون الضريبية الى اجمالي النماذج المخطر بها الممول. 	رومانيا
الاعتماد على بيئة القياس بربط الأداء الضريبي بالأداء التنظيمي والتركيز على مؤشرات القياس الكمية لتحقيق المخطط بسرعة يفتقد الى الاعتراف على وجود مؤشرات قياس غير مالية م رضا الممول والعامل	<ul style="list-style-type: none"> - مدى التكامل بين الموارد البشرية - مدى استخدام تكنولوجية المعلومات لزيادة كفاءة العنصر البشري - التوصل لمركز ضريبي شامل لكل ملف - الحصول على قاعدة معلومات عن كل ممول - نسبة تخفيض تكلفة الجباية 	كندا

<p>نموذج مثالي أعطي أهمية للعنصر البشري وحدد أهداف متوازنة لتحقيق الفاعلية ارتكزت علي مخرجات القياس لكن الافتقاد الي الجمع بين مؤشرات القياس المالية وغير المالية وربطهما بإستراتيجية المصلحة</p>	<p>- تحديد الهدف للنظام الضريبي - مدى تناسب إجراءات العمل وفق الهدف - عطاء فرصة للتراجع عن قرارات الادارة العليا الخاطئة - نسبة الاعتراف بالاطء والمعوقات - الاهتمام الأولي بالمستويات التنفيذية ودعم وتطوير القدرات الفنية - تبسيط اجراءات التحاسب والمرونة في التعامل مع الممولين</p>	<p>باكستان</p>
<p>تحديد الهدف ثم استخدام مؤشرات قياس تستمد قوتها من أنظمة القياس المرجعي</p>	<p>- مراقبة تنفيذ الاستراتيجية - تبادل المعلومات وتبني أفضل الممارسات في عملية القياس - تحديد القصور في الأداء الحالي ومحاولة علاجه - تبني مناهج جديدة لتحسين الأداء</p>	<p>أمريكا اللاتينية</p>

المصدر : فوزي أحمد قابيل الباز، استخدام القياس المتوازن لزيادة كفاءة وفعالية الأداء بمصلحة الضرائب المصرية في ظل المتغيرات المعاصرة، ماجستير في المحاسبة، جامعة بورسعيد، 2012، ص 46.

ثانيا: عناصر فعالية الأداء الضريبي

يكون الأداء الضريبي فعالا من خلال ما يلي:

1- فعالية التخطيط وتحقيق استراتيجيات مصلحة الضرائب وذلك من خلال¹:

أ- الحصيلة المخططة أي الإيرادات المراد تحقيقها

ب-رضا العاملين

ت-القضاء على التهرب الضريبي

ث-تحقيق العدالة الاجتماعية.

2- فعالية اتخاذ القرار والرقابة وتتكون من مدى سلامة الرأي الفني المحايد في إقرارات الممولين.

3- فعالية تنظيم وتبسيط مسؤوليات وإجراءات الأداء الضريبي

¹ الباز فوزي قابيل، استخدام نهج القياس المتوازن في تحسين و تطوير أداء الفاحص الضريبي، بحث مقدم الى المؤتمر الضريبي السابع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب، مصر، 2011، ص15.

المبحث الثاني : مظاهر الحوكمة في أداء إدارة الضرائب

يتطلب تفعيل مفاهيم حوكمة إدارة الضرائب بفرض أهداف خاصة من العمل على ذلك المعيار الخاص بإتباعه كالإفصاح والشفافية مثلا ثم يتم انتقاء السياسات التي يتبع فيها معيار الحوكمة الممكن تطبيقه في تنفيذ هذه الاعمال لضمان نتائج ذات درجة عالية من الجودة لضبط الأداء والرقابة العامة.

المطلب الأول :الفرضيات الأساسية لتطبيق مبادئ الحوكمة على إدارة الضريبة

هناك فرضيات أساسية يتحدد بموجبها إمكانية تطبيق قواعد ومبادئ حوكمة إدارة الضرائب وحوكمة الأداء الضريبي يمكن تحديدها على النحو التالي¹ :

الفرع الأول:قابلية تطبيق مبادئ الحوكمة على ادارة الضرائب :

تتعلق هذه الفرضية بإمكانية اختيار مبادئ الحوكمة التي تتناسب طبيعتها مع أعمال ادارة الضرائب والاداء الضريبي وتحديد مجالاتها وتوقيت التطبيق والنطاق الخاص باختبارات التطبيق واجراءاته وبالتالي على القيادة العليا للمصالح المندمجة أن تحكم على مدى مطابقة معايير الحوكمة مع تأدية مهمة مصلحة الضرائب.

الفرع الثاني:تحقيق المساءلة العامة:

الطلب على المساءلة العامة أصبحت ضرورة ملحة للعمل بفعالية، فان المساءلة سواء على الوحدات الادارية التابعة أو أعمال الأفراد والعمل على رفع الوعي بالأثر السلبي للفساد ومتابعة الالتزام بالحوكمة سواء في الأداء أو التنظيم ضرورة تتخذها الأجهزة المسؤولة عن تطبيق مبادئ الحوكمة على الادارات الضريبية من منطلق الأهداف العامة التي تفرضها الحوكمة.

¹ غنيم أحمد سامي، "حوكمة الادارة الضريبية وفقا لمتطلبات الدمج و الاندماج لمصلحتي الضرائب العامة و المبيعات"، بحث مقدم الى مؤتمر حوكمة الشركات العامة و الخاصة من اجل الاصلاح الاقتصادي و الهيكلية المنعقدة بالقاهرة مصر ،نوفمبر 2006 ،ص 42.

الفرع الثالث: تطوير مصادر المعلومات ونظم المراقبة والتقييم :

إن صحة البيانات والمعلومات المرفوعة الى القيادة العليا للمصالح الضريبية ضرورة لازمة وتكون الادارة التي أصدرتها مسؤولة عن صحة وكفاية الشكل والمحتوى لتؤمن للسلطات العليا سن المعايير المقبولة والكشف عن الاحتياجات وأغراض الأداء، ومن ثم إمكانية وضع أهداف واضحة الصياغة يسهل قياسها.

الفرع الرابع:ضمان وجود نظام فعال لإدارة المخاطر بإدارة الضرائب :

إن وجود نظام فعال لإدارة المخاطر يقلل من مخاطر الأخطاء والمخالفات ويؤكد تفعيل مبادئ الحوكمة بحماية موارد المصالح الضريبية المندمجة وضمان تطبيق القوانين الضريبية واللوائح . مما يعني الأخذ بمفاهيم الحوكمة في ادارة المخاطر الضريبية المتعلقة بالجوانب الآتية:

أولاً: التراكمات من أرصدة المتأخرات الضريبية .

ثانياً: المنازعات الضريبية الادارية والقضائية.

ثالثاً: عدم موضوعية نصوص التشريعات الضريبية.

رابعاً: تضارب التعليمات التنفيذية والتفسيرية مع نصوص التشريع.

خامساً: عدم تطابق اجراءات الحصر والفحص والربط بين المصلحتين.

سادساً: ازدواج الاجراءات وتوجهات الأداء بين المصلحتين .

سابعاً: أثر الاتفاقات التحاسبية التي تبرمها احدى المصالح مع أعمال المصالح الاخرى المندمجة.

ثامناً: فوارق الاتفاق الموضوعي والموضوعي والاجرائي عند تنازع قوانين الضرائب الحاكمة.

الفرع الخامس:شمول نطاق الحوكمة الضريبية الرقابة النظامية والرقابة على الأداء:

تتضمن أعمال حوكمة الإدارة الضريبية أعمال الرقابة النظامية وأعمال الرقابة على الأداء وقد يحدث تداخل عند التطبيق بين الرقابة النظامية والرقابة على الأداء غير أنه يمكن الاعتماد على الغرض الأساسي من الرقابة لتحديد طبيعة مفهوم الحوكمة إما بالرقابة النظامية أو رقابة الأداء ويترك تقييم الملاءمة أو الفعالية للقيادة العليا للمصلحة والتي يقع على عاتقها مسؤولية قيادتها أمام الوزراء المهتمين أو الجهاز التشريعي.

الفرع السادس: تحسين تقنيات تفعيل مبادئ الحوكمة :

تعمل القيادة العليا للمصالح الضريبية على تحسين تقنيات رقابة صحة الإجراءات النظامية وتدابير الأداء لتفعيل مبادئ حوكمة إدارة الضرائب في المصلحة الضريبية بتحسين وتطوير التقنيات .

والمناهج المطبقة في حوكمة الإدارة والأداء الضريبي أو بوضع مناهج جديدة لتقييم مدى استخدام المصلحة الضريبية لتدابير الحوكمة الصحيحة وتفاذي تضارب المصالح بتحديد مفهوم واحد لتحقيق الحصيلة المستهدفة إجمالاً أمام الجهات المعنية .

تعد حوكمة الإدارة الضريبية أو الرقابة المؤسسية إدارة الضرائب أو التحكم المؤسسي للإدارة الضريبية مفاهيم متعددة لنظام التحكم المؤسسي في إطار أهمية الإدارة الرشيدة لمؤسسات الدولة.

المطلب الثاني: مبادئ حوكمة إدارة الضرائب

يمكن تحديد أهم مبادئ حوكمة إدارة الضرائب على النحو التالي¹:

الفرع الأول: مبدأ الإفصاح :

يعد الإفصاح أهم مبادئ حوكمة إدارة الضرائب الأمر الذي يساعد على توفير بيئة جيدة لمحاربة الفساد والرشوة .

يتطلب مبدأ الإفصاح في إدارة الضرائب مراجعة الأنظمة القوانين في مصلحة الضرائب العامة لتتلاءم ومتطلبات الفترة الحالية والمستقبلية بما يكفل الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية، كما يكفل للممولين والمسجلين حقوق مقررّة في مواجهة مخاطر إدارة الضرائب.

والإفصاح تمكين العاملين بالإطلاع على كافة تعاملات الممول والمسجل وتمكين المتعاملين مع إدارة الضرائب من التعرف على الموقف الضريبي أولاً بأول من خلال البيانات الرسمية وإمكانية الإطلاع على الملف

¹ أبو السعود ممدوح، "التشريع ومشكلات الحساب الضريبي للنظام الضريبي المصري " ،بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي السنوي الرابع عشر ،بدون سنة النشر ،مصر ،ص 31.

الضريبي. كما يتطلب على إدارة الضرائب القيام بعرض كافة البيانات الخاصة بالمتحصلات والمتأخرات الضريبية والتحصيل الفعلي وأوجه صرف الحصيلة بنشر البيانات التفصيلية .

كما يلزم الإفصاح عن كافة العناصر التي تمارس العمل الإداري والفني وأسلوب ممارسة السلطة والمبالغ المنصرفة للقيادات والعاملين والحقوق المالية دون إخفاء مبالغ سرية أو مزايا عينية مقررة، كذلك يستلزم الإفصاح تحديد الوظائف وواجبات والصلاحيات اللازمة للوظيفة وهيكل المرتبات والأجور ومعدلات الأداء الواجبة والمزايا النقدية والعينية وكيفية استحقاقها.

إن نجاح تطبيق حوكمة إدارة الضرائب من حيث حوكمة الأداء وحوكمة حسن سير العمل يتطلب تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن كافة المسائل المتعلقة بإدارة الضرائب ووضع التنظيم فرض الضريبة المقررة من حيث تحديد الوعاء والاجراءات المتعلقة بفرضها، ومن حيث التعرف تحديد للسعر المفروض، والجوانب الفنية للربط والتحصيل ومفهوم نقل العبء والاجراءات المتبعة للقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي¹.

الفرع الثاني: الشفافية

ويعتبر نظام الإفصاح أحد الملامح الرئيسية لتحقيق الشفافية ولتحديد إدارة الضرائب على تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية وتحسين فهم الممولين والمسجلين لهيكل وسياسات إدارة الضرائب².

أولاً : تعريف الشفافية الضريبية:

تعني الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم.

ثانياً: أهداف الشفافية الضريبية :

تتمثل أهداف الشفافية الضريبية

¹ عبد القادر مصطفى محمود، "إصلاح السياسة الضريبية في مصر"، بحث مقدم للمركز المصري للدراسات الاقتصادية، العدد رقم 2، بدون سنة النشر، ص 35

² ياسر عمار عبد الحميد، "شفافية الضريبة وافاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب"، مؤتمر بعنوان "نحو استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة المقدم الى هيئة النزاهة"، بغداد، 2008، ص 6.

1. أنها وسيلة ناجحة للحد من الفساد الإداري.
2. إن عملية وصول التعليمات الضريبية إلى المكلف تساعد في الحد من الفساد الإداري حيث إن موظف السلطة المالية لا يستطيع أن يتلاعب بمقدار الضريبة إذا كان المكلف على اطلاع بالقوانين والتعليمات.
3. تخفض كلفة فرض الضريبة ويكون من خلال خفض الكلف الناجمة عن اعتراض المكلف على الضريبة المفروضة والإجراءات الإدارية الأخرى.
4. تساعد على تطبيق مبدأ المساواة.
5. زيادة وعي المكلف ضريبيا.
6. تطبيق مبدأ أساسي من المبادئ التي بنيت عليها الضرائب وهو العدالة الضريبية.
7. زيادة الإيرادات الضريبية من خلال الحد من التهرب الضريبي لثقة المكلف بالضريبة .
8. تساعد على جلب الاستثمارات الخارجية والداخلية.

يتمحور مفهوم الشفافية الضريبية حول كيفية توفير البيئة المناسبة التي تسمح للمكلف من الاطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات واجراءات التحاسب وكل مايتعلق بعملية تقدير واستقطاع الضريبة وذلك عن طريق وسائل النشر المتعددة التي تقوم بها الهيئة التي تتعلق بالضريبة الواجبة على ممارسة نشاط معين، حيث نجد انه من الصعوبة على المكلف تفسير القانون الضريبي وذلك لوجود تعليمات ترافق القانون تقوم بشرح القاعدة القانونية مما ينجم عنه عدم مقدرة المكلف من التعرف على اليات تطبيق القانون الضريبي.

ثالثا :العلاقة بين قواعد الضريبية ومبدأ الشفافية ومن خلال ما ذكر نجد أن هناك ربط وثيق ما بين مبادئ الضريبة ومفهوم الشفافية الضريبية من خلال الجدول التالي¹:

الجدول رقم (06) : العلاقة بين قواعد الضريبة ومبدأ الشفافية

قاعدة اليقين	ضوابط الشفافية الضريبية
- أن تكون الضريبة معلومة وواضحة بالنسبة للمكلف .	- هذا المبدأ له ارتباط وثيق بمفهوم الشفافية من خلال كون الضريبة واضحة ومعلومة للمكلف وان تكون القوانين والتشريعات تحت يد المكلفين من خلال وسائل النشر المعروفة وان
- أن تكون القوانين والأنظمة والقرارات التي تنظم الضرائب تحت يد المكلفين من خلال	

¹ ياسر عمار عبدالحميد ،مرجع سابق ،ص8 .

<p>تتسم بالوضوح وغير مفروضة بصورة كيفية. تتسم بالوضوح وغير مفروضة بصورة كيفية.</p>	<p>وسائل النشر المعروفة . - أن تتسم التشريعات الضريبية بالوضوح بحيث يفهما عامة الناس ذلك أن هذا يؤثر في وفرة حصيلة الضريبة . - المكلف يجب أن يعرف الوعاء الذي تفرض الضريبة عليه والمقدار الذي عليه دفعه ووقت أداء الضريبة وكيفية دفع الضريبة وغيرها من الأمور المتصلة بالضريبة والتي يجب أن تكون بسيطة وواضحة للمكلف ولأي شخص آخر.</p>
<p>ضوابط الشفافية الضريبية</p>	<p>قاعدة الاقتصاد</p>
<p>- تجنب الضريبة لمعوقات الروتين والتعقيد وأثره في العمل الضريبي ومن ثم الحصيلة الضريبية، فهذه القاعدة لها ارتباط وثيق بالشفافية حيث إن هذا ما تتطلبه الشفافية من خلال خفض التكاليف الناجمة عن الإجراءات الإدارية المرافقة لاعتراض المكلف. وبما أن هدف الضريبة مع الأهداف الأخرى هدف مالي لذلك يجب أن توائم الهيئة بين التكاليف التي تتطلبها عملية فرض الضريبة مع العوائد الناجمة عن فرضها.</p>	<p>- أن تتسم بسهولة التطبيق والمرونة وان تتجنب الضريبة معوقات الروتين والتعقيد مما يحمل الإدارة المالية نفقات باهظة في سبيل تحصيل الضريبة. - أن تكون نفقات جباية الضريبة ضئيلة بالمقارنة مع حصيلتها قدر الإمكان وإلا أصبح فرضها عديم الأهمية وذلك عندما تصبح تكاليف الجباية أكثر مما يعود على الإدارة الضريبية.</p>
<p>ضوابط الشفافية الضريبية</p>	<p>قاعدة الملائمة</p>
<p>- مراعاة أحوال المكلفين وظروفهم المعيشية يحسن العلاقة بين الهيئة والمكلف وهذا له اثر كبير في نفسية المكلف وهو ما تتطلبه الشفافية الضريبية حيث يساعد ذلك على الحد من عملية التهرب الضريبي.</p>	<p>يجب أن تتلاءم أحكام الضريبة مع المكلفين من حيث - اختيار الوعاء الضريبي - أسلوب تحديد الوعاء - وكيفية جباية الضريبة وموعدها وإجراءاتها .</p>

قاعدة العدالة	ضوابط الشفافية الضريبية
<ul style="list-style-type: none"> - إن الأفراد غير المتساوين في مقدرتهم الاقتصادية يجب أن يعاملوا بصورة مختلفة - المساواة في المعاملة الضريبية على الأفراد الذين في مستوى اقتصادي واحد . - يشير إلى الإنصاف وعدم التحيز في توزيع عبئ الضريبة . 	<p>- إن شعور الفرد بعدالة الضريبة مع شعوره بأنها تعود عليه بالمنفعة يحفز على دفع الضريبة كاملة وعدم اللجوء إلى الطرق الأخرى للتهرب وهذا ما تتطلبه الشفافية الضريبية فالإنصاف في فرض الضريبة وعدم التمييز والتحيز ومراعاة قدرة المكلف الاقتصادية له عامل نفسي يساعد في ضبط سلوك المكلف ضريبيا .</p>

المصدر : ياسر عمار عبدالحميد، " شفافية الضريبة وافاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب ، مؤتمر بعنوان " نحو استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة المقدم الى هيئة النزاهة"، بغداد، 2008، ص12

الفرع الثالث: الموضوعية ومتطلباتها

إدارة الضرائب صاحبة المصلحة الأصلية في حوكمة الشركات باعتبارها قائمة على تحصيل حقوق الخزينة العامة والجهة الأمنية على عدم تبديدها، مما يؤكد الحاجة الماسة للموضوعية في حوكمة هذه الادارة الحكومية، ان دور ادارة الضرائب لا يمكن أن يكون حياديا بل يجب أن يكون فعلا ايجابيا لتحقيق أهداف الضريبية الاقتصادية والمالية والاجتماعية.

والموضوعية كأحد مفاهيم ومبادئ وركائز حوكمة إدارة الضرائب تستهدف تحقيق الحاجة إلى إعادة تقييم العمل من منظور توكيد الموضوعية بتبني منهج حوكمة الأداء، مما يوفر الموضوعية في مناحي النشاط الضريبي سواء في الاجراءات المتبعة عند حصر المجتمع الضريبي أو خلال الفحص أو عند اتخاذ القرارات الإدارية المؤثرة في حسن سير العمل ومن ثم القضاء على حالات عدم الموضوعية والتي تعرقل بطبيعة الحال تحقيق الأهداف المستقبلية وتقيد الحوكمة، أن الموضوعية كأحد ركائز حوكمة ادارة الضرائب لها متطلبات المتعلقة بموضوعية أحكام التشريعات الضريبية في كل من الضريبة على الدخل والضريبة على المبيعات من حيث وضوح الأحكام وتناسبها وتحديدها وعدم قابليتها للتأويل أو التضارب في التفسير، كما تستلزم أن تكون سهلة التطبيق وميسورة الاعتماد ولا تخل بمبدأ المساواة أو تحقيق العدالة الضريبية .

الفرع الرابع: إدارة المخاطر الضريبية

تعد إدارة المخاطر الضريبية أحد ركائز حوكمة ادارة الضرائب وكذلك الأنشطة الواجب القيام بها لتحديد الأحداث المحتمل حدوثها والرقابة عليها للاطمئنان على طبيعة المخاطر وفترات الذروة في ضوء التجارب والخبرات المكتسبة بالتطبيق الفعلي وما يصاحب ذلك من تأهيل ادارة الضرائب لإدارة المخاطر وتحديد أطر لمعاييرها والتفكير في إنشاء إدارة للمخاطر الضريبية يوكل إليها مهام فحص ورقابة تنفيذ خطة ادارة الضرائب وتحديد عناصر الاستراتيجية اللازمة لمواجهة مخاطر الإدارة.

كما تتطلب إدارة المخاطر متابعة فعالية تقويم مجالات التعرض للمخاطر والتي يمكن تحديدها على النحو التالي¹:

أولاً: مشاكل الإجهاد على المتأخرات الضريبية سواء الأرصدة المتراكمة أو التكوينات المترتبة على عدم السداد التأخير في الأداء

ثانياً: المشاكل المتعلقة بالمنازعات الضريبية سواء المنازعات في المراحل الإدارية للنظر في المنازعة والمتمثلة بالمنازعات المنقضية بالطريق الإداري العادي كاللجان الداخلية ولجان التحكيم الابتدائية والعالية أو بالمنازعات المنقضية بالطريق الاداري ذات الاختصاص القضائي كلجان الطعن، أما المنازعات في المرحلة القضائية فتتمثل بالمنازعات المنقضية بالطريق القضائي العادي أو بالطريق القضاء الغير العادي .
ثالثاً: مشكلة تضارب التعليمات التنفيذية والتفسيرية مع التشريعات الضريبية أو القوانين الأخرى ذات العلاقة من ناحية أو تصادمها مع بعضها البعض.

رابعاً: مشكلة مواجهة الأخطاء المهنية والأعمال غير المشروعة وتصحيح الأخطاء خلال مدة معقولة.

الفرع الخامس: تقنين حقوق الممولين والمسجلين

إن من ركائز حوكمة ادارة الضرائب التأكيد على حقوق الممولين والمسجلين بل يجب على ادارة الضرائب أن تعتبر محور اهتمامها الأصيل حماية حقوق الممولين والمسجلين مثلما تعتبر يقيناً أن حقوق الخزينة العمومية اهتمامها الأول والوحيد.

¹ عبد الخالق أسامة، "حوكمة المنظومة الضريبية كعامل أساسي لتنمية الحصيلة الضريبية وجذب الاستثمار"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الرابع تحت عنوان: أثر الضرائب على الاستثمار في مصر و الدول العربية، جامعة عين شمس، القاهرة، سبتمبر 2004، ص 4 .

لا بد ان تعيد ادارة الضرائب في اولوياتها حقوق المتعاملين معها لتتواءم مع التطور والتحديث فتتابع عمليات الاصلاح الهيكلي والالتزام بالاتفاقيات التحاسبية واعادة النظر في خطط وبرامج الرقابة التي تعدها بما ينسجم مع تفعيل هذه الحقوق.

إن حق الممول والمسجل في معاملة ضريبية عادلة وحسنة واجبا لاعتبارات التنمية الاقتصادية والاجتماعية ولانجاح ادارة الضرائب في تحقيق أهدافها. وتتمثل حقوق الممولين على النحو التالي¹:

أولاً: الحق في توحيد نتائج الفحص وتحديد الوعاء الخاضع للضريبة

ثانياً: الحق في عدم المغالاة في تقديرات مصلحة الضرائب دون مبررات قانونية ومستندات ثبوت مؤيدة ويقع عبء ذلك على ادارة الضرائب

ثالثاً: الحق في معاملة ضريبية عادلة بين ممولي المعاملات التجارية التقليدية والمعاملات التجارية الالكترونية والذي يتناسب مع حجم اعمالها.

رابعاً: الحق في الفحص الضريبي الانتقائي باعتبار ان الفحص الشامل يعقد الاجراءات لدى الممول وزيادة الأعباء المالية ويستغرق وقت طويل يؤثر في أعماله ويؤدي الى توقف انشطته لفترات طويلة.

خامساً: الحق في سرعة وبساطة اجراءات فتح ملف ضريبي أو التسجيل والحصول على الرقم الضريبي واستخراج البطاقة الضريبية وتجديدها والحق في الحصول على بدل فاقد او تالف عنها اجراءات غير معقدة .

سادساً: الحق في السيادة الضريبية للدولة وما يتبعها من كون الممولين والمسجلين امام القانون سواء فلا ووساطة ولا محسوبة ولا اعتبارات تحول دون فرض الضريبة حسب المقدرة والمسجلين امام القانون الضريبي سواء.

سابعاً: الحق في تجنب الازدواج الضريبي بعد الخضوع الدخل ذاته لضريبتين والحق بالاستفادة من نصوص تلافية الازدواج الضريبي سواء الوظيفية او الناتجة عن الاتفاقيات المنعقدة بشأن تجنب الازدواج الضريبي بين مصر والدول الاخرى.

ثامناً: الحق في الاعتراضات والطعون والالتجاء للقضاء المختص او التصالح في الدعاوى الضريبية مع عدم اطالة امد المنازعات الضريبية على اختلاف درجاتها .

¹ عبد الخالق أسامة ،مرجع سابق ،ص 6 .

تاسعا: حق الممولين والمسجلين في معاملة حسنة مع احترام واجب عند التعامل مع المصلحة وسيادة مبدأ الباب المفتوح لمقابلة المسؤولين دون اجراءات روتينية بيروقراطية معقدة.

الفرع السادس: تقنين حقوق العاملين بالمصالح الضريبية

يتطلب الصلاح الضريبي الشامل الاخذ بمفهوم الحكومة الضريبية ويقع على العاملين بادارة الضرائب مسؤولية تعطيل مفهوم الحكومة ولن يكون ذلك إلا بضمان حصولهم على كافة حقوقهم المادية والمعنوية وحقوقهم الفكرية والتثقيفية كما ان ذلك يرتبط بسلوكيات القيادات تجاه المرؤوسين وكفاءات القيادة العليا من النواحي الفنية والادارية .

ويعد العاملين بادارة الضرائب اداة تنفيذ التشريع الضريبي ومن ثم يقع على جهاز الضريبي عبء حسن اختيار العاملين العاملين بكفاءة عالية ومقدرة متفوقة لتحمل امانة هذه المسؤولية لضمان حسن سير العمل وانتظامه وتحقيق الأهداف بكفاءة وفعالية ويمثل انتقاء العاملين بالجهاز الضريبي نقطة الارتكاز الأساسية في رفع مستوى ادارة الضرائب، كما يقع عليها عبء دعم الثقة ومد جسورها بين ادارة الضرائب والعاملين .¹

الفرع السابع: الرقابة النظامية

يشمل نطاق حوكمة إدارة الضرائب الرقابة النظامية بالإضافة الى الرقابة على الأداء وتتعلق الرقابة على النظامية التزام ادارة الضرائب بتنفيذ القانون دون مخالفته.

فعندما تكون القوانين واللوائح وغيرها من متطلبات الالتزام المتعلقة بالمصالح الضريبية فتكون بغاية الأهمية بالنسبة لأهداف ادارة الضرائب ومن ثم ضرورة التوجه نحو حوكمة ادارة الضرائب بالطريقة التي تكفل ضمانا مؤكدا للالتزام بهذه المتطلبات . وعلى ذلك فان حوكمة ادارة الضرائب بالرقابة النظامية تستلزم التعرف على الحالات التي تمثل مخالفة للقانون أو سوء استخدامه، فقد تعتمد جهة الإدارة إلى مخالفة النظم المالية للقوانين واللوائح فان حوكمة ادارة الضرائب بالرقابة النظامية تتطلب التأكد من أن النظم الادارية والمالية المطبقة بالمصلحة مطابقة للقوانين واللوائح وأن القرارات الادارية التي تتخذها ادارة الضرائب ملائمة لقواعد الحوكمة وصحيح القانون .²

¹ غنيم أحمد سامي ،مرجع سابق ،ص 46 .

² حاسم سهام ،"العلاقة بين المكلف و الادارة الضريبية و تأثيرها في الحد من التهرب الضريبي"،مجلة الاقتصادي الخليجي ،العدد 19 ،جامعة البصرة ،العراق ،2011 ،ص 15 .

الفرع الثامن: الاستقلالية :

تتطلب معايير حوكمة إدارة الضرائب استقلالية الإدارة واستقلالية العنصر البشري الممارس لأنشطتها وترتبط هذه القاعدة بمبدأ الموضوعية . ولقد تبنى الاتحاد الدولي للمحاسبين إصدار المبادئ والقواعد الأخلاقية في صورة ميثاق أخلاق كما أصدر الاتحاد مجموعة من الارشادات دولية للسلوك المهني يتكون من مجموعة من المبادئ والارشادات واعتبرت الاستقلالية كأحد مبادئ الدستور الأخلاقي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بحيث تعتبر كأحد المعايير العامة الرقابية.

و بتطبيق الاستقلالية على إدارة الضرائب وعلى عضو المصلحة فإنه يلزم أن يكون العاملين منزهين عن أي منافع تشوب العمل الموكل لهم، ومن ثم يلزم أن يكونوا على دراية بكل الحقائق والمعلومات والحقائق ذات العلاقة، كما يلزم لتفعيل استقلالية العاملين كفالة الضمانات التي تهدد الاستقلالية وتحديد الأسلوب المناسب لمواجهتها والحد من أثرها، ومن ثم يلزم على إدارة الضرائب تحديد وتقييم الظروف التي قد تخلق تهديدا على استقلالية إدارة الضرائب ومأموري الضرائب وذلك لاتخاذ كل ما يلزم لازالة هذه التهديدات أو تخفيضها إلى الحد المقبول بتطبيق طرق الحماية المناسبة كسلطة الضبطية القضائية وتفعيلها للعاملين الفنيين، وحسن ودقة انتقاء الموظفين وتدريبهم على اسس علمية وموضوعية واستحداث ادارة شكاوي العاملين موازية للإدارة المنشأة لخدمة الممولين والمسجلين¹.

وعلى ذلك فإنه لتفعيل حوكمة ادارة الضرائب والأداء الضريبي فيما يتعلق بالاستقلالية فعلى ادارة الضرائب تحديد أدوات الحماية اللازمة وتقنينها وتفعيل أدائها، على أن تكون هذه الأدوات المرتبطة بمبدأ الاستقلالية جوهرية فيما يتعلق بالتهديدات عند تقييم الاستقلالية ومن ثم الأخذ في الحسبان العوامل النوعية والكمية لكل تهديد من هذه التهديدات التي تؤثر على الاستقلالية وعلى كل حال فان مأمور الضرائب اولا وأخيرا فهو قاض المال.

المطلب الثالث: رقابة أداء إدارة الضرائب وتقييمه من خلال مبادئ الحوكمة

إن الالتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة ينعكس بشكل جيد على أداء إدارة الضرائب بأبعاده التشغيلية والمالية، أي أن تطبيق الحوكمة يساعد على ايجاد مفهوم ومقاييس شاملة لأداء إدارة الضرائب ومن ثم لمعرفة مدى تطبيق مبادئ الحوكمة عليها بالرقابة وتقييم الاداء.

¹ عبد الحسين علي مصطفى و آخرون ،مرجع سابق ،ص 114.

الفرع الأول: أساليب الرقابة على أداء ادارة الضرائب ومستويات تقييمه

أولاً: الرقابة على أداء ادارة الضرائب

تشمل حوكمة ادارة الضرائب الحوكمة على الرقابة الحكومية النظامية والرقابة على الأداء .وتضمن الرقابة على الأداء الآتي¹ :

- 1- الرقابة على النشاطات الاجراءات الادارية السليمة للادارة الضريبية .
 - 2- الرقابة على الكفاءة في استعمال الموارد البشرية والمالية المتاحة للإدارة الضريبية.
 - 3- الرقابة على فعالية الأداء والمتعلقة بتحقيق أهداف ادارة الضرائب المتعلقة بالحصيلة وإدارة المرفق وتحقيق العدالة الضريبية وضمان حقوق المكلفين والعمال
- وعلى ذلك فان الرقابة على الأداء تتعلق بفحص كفاءة وفعالية ادارة الضرائب وسياساتها وتحسينها الرقابة على أداء ادارة الضرائب من خلال رقابة نوعية الخدمات المقدمة لتحقيق الهدف ألا وهو التحصيل الضريبي الذي يعتبر مؤشرا لقياس كفاءة الأداء والتنفيذ ومدى قدرتها على تنفيذ الأهداف المستقبلية.
- إن تطبيق مفهوم الرقابة على الأداء باعتباره أحد مفاهيم الحوكمة يتطلب فحص جوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية للإدارة الضريبية.

ثانياً: أساليب الرقابة على الأداء

للرقابة على الأداء أسلوبين² :

1- الرقابة على الأداء بتحليل النتائج

يقوم أسلوب الرقابة على الأداء بتحليل النتائج بالتعرف على النتائج التي تم تحقيقها والتأكد من أن هذه النتائج مطابقة للشروط ومحقة للأهداف المحققة سواء كانت أساسية أو فرعية.

¹ فيحاء عبد الله يعقوب وآخرون أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية و تحديد وعاء ضريبية ،دراسة في قسم الشركات في الهيئة ،متوفر على الموقع ،ب ،ص 10.

² غنيم أحمد سامي ،مرجع سابق ،ص 60 .

2- الرقابة على الأداء بتحليل المشكلات :

يتعلق أسلوب الرقابة على الأداء بتحليل المشكلات بالتحقق من وجود مشكلات معلنة وتحليل أسبابها ثم يتم صياغة واختبار الفرضيات ومن ثم امكانية وضع الحلول والمعالجة اذ ان تقويم المشكلة يتطلب فهم طبيعتها وأسبابها وانعكاساتها على الاداء.

ويميز أسلوب الرقابة على الأداء بتحليل المشكلات بالاستقلالية بينما يميز أسلوب الرقابة على الأداء بتحليل النتائج إذ أنه تحديدا لمدى احترام القواعد الفنية والموضوعية عند الأداء الضريبي.

ولا شك أنه من الأهمية التفرقة بين مفهوم الكفاءة ومفهوم الفاعلية إذ أن الكفاءة تعني قياس مدى تحقيق ادارة الضرائب للأهداف المحددة لها وفي التوقيينات المطلوبة وبالتكلفة المقدره، بينما الفاعلية فتتصب على تحقيق ادارة الضرائب للتأثيرات الايجابية في المحيط الخارجي، فالكفاءة تعني بالعمليات الداخلية للإدارة الضريبية بينما فتقيس الأثر الخارجي لهذه العمليات.

ثانيا: مستويات تقييم أداء إدارة الضرائب وتأثير مبادئ الحوكمة

يتطلب تقييم قواعد حوكمة إدارة الضرائب الاعتماد على المناهج الكمية والكيفية والقيمة وأدوات البحث المتعارف عليها، والتوصل إلى المقاييس والمؤشرات التي تحدد مدى انجاز وتطبيق مفاهيم حوكمة إدارة الضرائب باعتبارها من أهم روافد تحديث وعصرنة إدارة الضرائب.

وتقسم مستويات تقييم مبادئ حوكمة إدارة الضرائب الى مستويين:¹

1- المستوى الكلي

يتحدد توجه المستوى الكلي نحو نظام حوكمة إدارة الضرائب كوحدة واحدة ويتطلب هذا المستوى الكلي من المستويات التقييم خدمة هائلة من البيانات والمعلومات حول مهام الحوكمة في مصلحة ادارة الضرائب للحكم على مدى انجاز هذه التوجهات وامكانية مقارنتها بين اداء كل منها، وتعد مؤشرات القدرات ومدى الانجازات مؤشرات واقعية للتقييم على المستوى الكلي .

أ- تحديد وسائل تقييم الاداء لادارة الضرائب والجهة المختصة بذلك

¹عنيم أحمد سامي ،مرجع سابق ،ص ص 66 67

- ب- مدى تطبيق القوانين والالتزامات من طرف ادارة الضرائب ومدى رضا المكلفين على الادارة .
ت- اعداد حصيلة حول أداء ادارة الضرائب .

2- المستوى الجزئي

يتحدد توجه المستوى الجزئي نحو نظام حوكمة إدارة الضرائب على اساس كل مصلحة على حدى وموقفها من تطبيقات مبادئ الحوكمة وقد يتطلب تقييم حوكمة إدارة الضرائب على المستوى الجزئي بتحليل محاوره الثلاث:

- أ- مستوى تحديد مبادئ حوكمة الادارة والاداء الضريبي
ب- مستوى تقييم مدى تفعيل مبادئ إدارة الضرائب بفصل كل توجه على حدة ومدى تحسين أداء الإدارة.
ت- تحديد نقاط ضعف الأداء في إدارة الضرائب وتحسينها.

الفرع الثاني : مبادئ الحوكمة و أثرها على اداء ادارة الضرائب

إن تطبيق مبادئ الحوكمة يساعد على ايجاد مفهوم ومقاييس شاملة لاداء الادارة مما يدعم من قدراتها على الاستمرار والنمو ويحقق مصالح الفئات المختلفة المتعاملة معها ،كما أن من اهتمامات الحوكمة هو الحد من تعارض المصالح بين كافة الأطراف ذات العلاقة ،حيث يؤثر أصحاب المصالح بدرجات متفاوتة على أداء الإدارة،وهذه الأخيرة لا تستطيع تعظيم مصالح الأطراف في وقت واحد ،ولضمان حماية مصالح الاطراف المختلفة ذات العلاقة بعمل المؤسسة يتطلب الامر غرس روح الانتماء لهؤلاء المتعاملين معها وعلى رأسهم العاملين بها واحساسهم بصدق انتمائهم والعمل على تنامي شعورهم في ان هذه الادارة تضمن لهم حقوقهم ومستقبلهم وبالتالي سيجسدون هذا الشعور من خلال انتاجيتهم العالية واستغلال كل ما يمكن أن يساهم في تقدمها ورفعتها أفضل استغلال¹. وأن هذا ينطبق على الأطراف الاخرى المتعاملة مع المؤسسة حيث أن توفير المعلومات الخاصة بادارة الضرائب ودقتها وسرعة الاجابة على استفسارات المتعاملين معها يجعل يجعل من الثقة بهذه الادارة وسيلة لاستمرار التعامل معها من كافة الاطراف وهذه الميزة تتمتع بها أي مؤسسة تعكس صحة عملية الحوكمة عن طريق القيام بنشر القوانين والانظمة والتعليمات الضريبية وبصورة مبسطة لكل نشاط على حدة تساعد في تقليص الفجوة بين المكلف والسلطة المالية من خلال تثقيف المكلف بالضريبة²، وأن يتم

¹ غنيم أسامة ،مرجع سابق ،ص 72.

² مصطفى علي عبد الحسين وآخرون، مرجع سابق ،ص 123 .

تحديث هذه المعلومات في حال اجراء تعديلات على هذه القوانين والتعليمات وبطرق نشر متعددة سواء كانت مرئية أو مسموعة أو مقروءة أو أي طرق أخرى كالانترنت ، وأن يكون هناك قانون لضمان وصول القرارات والتعليمات إلى المكلفين حيث تبرز أهمية مثل هذا القانون في وصول القوانين والتعليمات إلى المكلف ومحاسبة الإدارة التي تقصر في ذلك ، وأن يكون هناك تبسيط للاجراءات الضريبية وصياغة قرارات وتعليمات تكون شفافة وسهلة الفهم من قبل المكلفين والابتعاد عن الصياغات القانونية المبهمة .

ومن خلال ما تم تم توضيحه يتضح أن هناك تأثير كبير لمبادئ الحوكمة في تحسين الأداء وذلك في التزام ادارة الضرائب بمبادئ الضريبة

خلاصة الفصل

بناء على ما تم تناوله في هذا الفصل تم تعريف على الأداء وأنواعه وعلى اساليب تقييم الاداء التي تنقسم الى المالية والغير مالية ،والوقوف على الأداء الضريبي الذي يعتبر تادية ادارة الضرائب للمهام والوجبات المسندة إليها بطريقة كفاءة وفعالية من أجل ضمان وجود نظام ضريبي عادل، وفعال واقتصادي، وأهم مؤشرات تقييمه الى أن توصلنا إلى عناصر فعالية الأداء الضريبي في ادارة الضرائب التي تعتمد على مبادئ وإجراءات يجب ان تعتمدھا ادارة الضرائب لضمان حسن سير العمل وتحقيق الاهداف وتفعيل ادوات الرقابة لضمان توافر الشفافية وتعزيز المصدقية وتوطيد الثقة بين المتعاملين مع ادارة الضرائب،وذلك بتطبيق الحوكمة في ادارة الضرائب عن طريق بناء القواعد التي تنظم العلاقات النظامية بين ادارة الضرائب والاطراف ذات العلاقة لضمان سلامة الاداء بالرقابة على الاقتصاد والكفاءة والفعالية وتقرير المساءلة وتعزيز نموذج الادارة الرشيدة وفقا للضوابط الرقابية.

كما أن من شأن الحوكمة في ادارة الضرائب منع حدوث أي أزمات والخروج من أي تعثر، وإدارة المخاطر والتخفيف من آثارها والاعتماد على الشفافية وسلامة الافصاح ،كما أن الحوكمة تؤكد على حقوق العاملين والمتعاملين مع ادارة الضرائب .

وبعد الدراسة النظرية للحوكمة وأداء ادارة الضرائب ووصولاً الى اهمية تطبيق مبادئها في تحسين الاداء والرفع من الكفاءة والفعالية وتحقيق اهداف ادارة الضرائب سنحاول اسقاط الجانب النظري على الواقع العملي على مستوى أحد ادارات الضرائب، وهذا ما سنتطرق اليه في الفصل الموالي.

تمهيد

بعد الدراسة النظرية ومن أجل تدعيم الجانب النظري الذي تعرفنا فيه على حوكمة الشركات بصفة عامة وإدارة الضرائب بصفة خاصة و كذلك الأداء الضريبي و طرق قياس الاداء في ادارة الضرائب ومؤشرات تقييم الأداء للادارة الضريبية ،فقمنا بدراسة حالة وهذا من أجل تجسيد الجانب النظري بما يوازيه على أرض الواقع وذلك من خلال قياس الأداء لإدارة الضرائب باستخدام المقاييس الغير المالية وذلك من خلال قياس جودة الخدمة المؤداة باستعمال نتائج تقييم نوعية اداء الخدمة لعدد من مراكز الضرائب ،كما نحاول تبين تأثير مبادئ الحوكمة على أداء مركز الضرائب من خلال التحسن في الأداء عبر سنوات وهذا ما سنحاول التطرق اليه في هذا الفصل من خلال التطرق إلى :

المبحث الأول : تقديم عام حول مركز الضرائب

المبحث الثاني : مبادئ الحوكمة بمركز الضرائب وتأثيره بالأداء

المبحث الأول : تقديم عام حول مركز الضرائب

في هذا المبحث سنتناول تعريف مركز الضرائب وأهم مراحل نشأته والتعرف على صلاحيات المركز من خلال الهيكل التنظيمي.

المطلب الأول : الطريقة المستعملة في جمع المعلومات

من خلال هذا المطلب سنوضح طريقة جمع المعلومات ودراسة حالة مركز الضرائب ،حيث جمعنا معلومات تخص مركز الضرائب لولاية بسكرة ولم نستطع دراسة دقيقة لأدائه حيث أنه حديث النشأة فقد نشأ في 2016/1/6 ،ولصعوبة التحصل على كافة المعطيات والإحصائيات قمنا بدراسة تحليل لأداء مراكز الضرائب في الجزائر من خلال تقييم جودة أداء الخدمات لمراكز الضرائب بالجزائر

الفرع الأول : طريقة جمع المعلومات

اعتمدنا في دراستنا على أدوات لجمع المعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة وتتمثل في :

أولاً: وثائق المؤسسة

التمثلة في مجموعة من الوثائق وبعض الملاحق المتعلقة بأداء مركز الضرائب من قوانين ومواثيق ومناشير سواء المسلمة من طرف المركز أو المتاحة في الموقع الخاص بالمديرية العامة للضرائب.

ثانياً: المقابلة الشخصية

وتمثلت في مقابلة حوارية مع رؤساء المصالح بمركز الضرائب ،حيث تم خلال هذه المقابلة طرح العديد من الأسئلة المتعلقة بالموضوع المدروس والتي من شأنها أن تمكننا بالإلمام بالموضوع بشتى جوانبه.

ثالثاً : الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب

الفرع الثاني: دراسة حالة

تم اختيار مركز الضرائب كمثل لأن مركز الضرائب يعتبر هيكل عملياتي جديد تابع للمديرية العامة للضرائب مختص بتسيير الملفات وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم .

المطلب الثاني : نشأة مراكز الضرائب

لعصرنة ادارة الضرائب وتسهيل وتبسيط اجراءات المكلفين وضمت المديرية العامة برنامج عصرنة يتمثل في وضع تنظيم واجراءات يرتكزان على مفهوم الخدمة المقدمة الى المستعمل وذلك بانشاء هياكل جديدة لتسيير الضريبة من بينها : "مركز الضرائب"

الفرع الأول: أسباب نشأة مراكز الضرائب

حرصت مديرية العامة للضرائب أن للوصول إلى هدف زيادة مستوى التحصيل الضريبي لمختلف المصالح الضريبية . يعتمد على نوعية خدمة الاداء المقدم للمكلف بالضريبة ، لغرض تحقيق الأهداف التالية¹ :

أولاً: يصبح المكلف بالضريبة التعامل مع مصلحة واحدة أو لا وهي مركز الضرائب دون ان يتحتم عليه التنقل من مصلحة الى اخرى.

ثانياً: تقليص عدد المصالح القاعدية

ثالثاً: تحسين صورة ادارة الضرائب من خلال الاستقبال الفعال.

رابعاً: التحقيق من عدم المساواة في توزيع الابعاء بين المكلفين.

خامساً: و بغرض تحقيق الاهداف المرجوة وضعت اجراءات تكميلية :

سادساً: تحسين طرق الاستقبال لتحسين نوعية الخدمة المقدمة

سابعاً: تحسين السلوك الاداري احترام حقوق الجمهور واخلاقيات المهنة تعزيز ميادئ المساواة ، الحياد ، النزاهة.

ثامناً: و لذلك وضعت المديرية العامة حكم جديد يتضمن التزامات النوعية تحت تسمية مرجع نوعية الخدمة للمديرية العامة للضرائب والذي يجب أن يطبق في كل ادارة ليصبح الهدف المعلن "ادارة في خدمة المواطن"

¹ رسالة المديرية العامة للضرائب ، "مركز الضرائب تنظيم مكيف لصالح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة" ، العدد 54 ، سنة 2012 . المتاحة في الموقع <http://www.mfdgi.gov.dz>

الفرع الثاني : مراحل النشأة لمركز الضرائب

منذ وضع برنامج لعصرنة لهياكل التنظيمية لادارة الضرائب ،تقوم الادارة باعادة هيكلة مصالحها بالاعتماد مخطط تنظيمي جديد موجه للمكافئين من بينها مرطرز الضرائب وهذا مع ترسيخ لمبدأ المحاور الجبائي الوحيد. المرحلة الأولى الرئيسية للمشروع الطموح قد برزت سنة 2009 مع انطلاق مركز الضرائب النموذجي بالروبية وعلى الرغم من تجربته القصيرة سجل هذا المركز تطورا واعدا من حيث الأداء من معالجة القضايا النزاعية والرقابة والاستقبال

الجدول رقم (07) : التحصيل الضريبي لمركز الروبية

السنوات	التحصيل الضريبي
2009	7.510.506.753
2010	17.867.821.605

المصدر : رسالة المديرية العامة للضرائب ،"مركز الضرائب تنظيم مكيف لصالح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ،العدد 54 ، 2012 ،ص3.

الجدول رقم (08) : التحقيق المحاسبي لملفات مركز الضرائب بالروبية

البيان	2009	2010
عدد الملفات المسجلة للتدقيق المحاسبي	31	34
عدد الملفات الملغاة	29	33
التحقيق المحاسبي المحول	01	00
التحقيق المحاسبي الملغى	01	01
الحقوق المسترجعة من التحقيق المحاسبي	319.628.836	769.610.779

المصدر : رسالة المديرية العامة للضرائب ،"مركز الضرائب تنظيم مكيف لصالح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ،العدد 54 ، 2012 ،ص3.

من الجدول رقم 07 نجد ان مركز الضرائب بالروبية حقق سنة 2010 حصيلة ضريبية كبيرة تقدر بـ17.867.821.605 دج حيث تفوق حصيلة 2009 بـ 142 % مقارنة بـ 2009 وهذا ما بينته الاحصائيات في الجدول.

ومن الجدول رقم 08 نستنتج أن مركز الضرائب بالروبية تحن ادائه كثيرا من خلال الحقوق المسترجعة من التحقيق المحاسبيه وهذا يدل على حسن أداء.

وبعد هذه التجربة المشجعة فان المديرية العامة للضرائب شرعت منذ نهاية 2011 تنصبيه أكثر من 20 مركز على مستوى مختلف الولايات.¹

المطلب الثالث : مفهوم مركز الضرائب

مركز الضرائب هو مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب ولها علاقة مباشرة فيما يتعلق مسركز الإحصائيات وبرمجة المراقبة الجبائية والأعمال المتنازع عنها التي تتجاوز سلطة رئيسها .

الفرع الأول : تعريف مركز الضرائب واختصاصاته

يكمن دور امركز الضرائب في ضرورة تحسين عملية التسيير ومراقبة المكلفين ذوي الأهمية المتوسطة حيث تقو بأعمال الترقيم ومتابعة التصريحات الجبائية والتسديدات والتسجيل المحاسبي للإيرادات والمراقبة وأعمال التحصيل لهذه الفئة من المكلفين
أولا : تعريف مركز الضرائب و أصنافه

1-تعريف مركز الضرائب : مركز الضرائب هو عبارة عن هيكل اداري حديث وعصري مجهز بكافة الوسائل الضرورية للعمل الاداري والتكفل الأحسن بزائريه ،تابع اداريا إلى مديرية الضرائب ،وهو عبارة عن مركز موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز مهام التسيير ،التحصيل ،المراقبة والمنازعات. التي تتكفل بها حاليا المفتشيات والقباضات ومديريات الضرائب الولائية ،بهذا الصدد يطمح مركز الضرائب المنشأ بهدف تقديم خدمة نوعية ،إلى تطوير شراكة جديدة تجمعها بالمكلفين بالضريبة تقوم أساسا على

¹ رسالة المديرية العامة للضرائب ،"تحسين استقبال الجمهور رهان من أجل إدارة عصرية ،العدد 52 ،سنة 2011 .

التواجد، للاستماع، الاستجابة، ومعالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة. يمثل مركز الضرائب بالنسبة للمكلف بالضريبة المحور الجبائي الوحيد للمكلف.¹

2- أصناف مراكز الضرائب :

- تبعاً لمعيار عدد الملفات قسمت مراكز الضرائب إلى ثلاث أصناف هي :
- الصنف 1: لعدد الملفات قسمت مراكز الضرائب أكثر من 8.000 ملف
- الصنف 2 : لعدد الملفات أكثر من 4.000 إلى 8.000 ملف
- الصنف 3 : أقل من 4.000 ملف

ثانياً : اختصاص مركز الضرائب

يتشكل مجال اختصاص مركز الضرائب من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين لا يدخلون ضمن مجال اختصاص كبريات المؤسسات ولا ضمن المراكز الجوارية للضرائب ويكون رقم أعمالها يفوق ثلاثين مليون دينار جزائري ويقل عن مائة مليون دينار جزائري.²

1 - الأشخاص التابعين لمركز الضرائب

- أ- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي والتي رقم أعمالها السنوي يفوق ثلاثون مليون دينار جزائري 30.000.000 دج
- ب- الشركات الغير خاضعة لمديرية كبريات المؤسسات والتي رقم أعمالها السنوي يفوق 30.000.000 دج
- ت- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي والتي تختار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي.

2- الضرائب والرسوم المستحقة

تتمثل مهام مركز الضرائب في تسيير الوعاء الضريبي وتحصيل ومراقبة الضرائب والرسوم التاية :

- أ- الضريبة على الدخل الإجمالي "فئة الأرباح المهنية "
- ب- الضريبة على أرباح الشركات

¹ http:// www.mfdgi.gov.dz le 8/5/2017 a 17h12

² نشرة مديرية العلاقات العمومية والاتصال، مركز الضرائب مجال الاختصاص الاشخاص والضرائب المعنية، سنة 2015.

ت- الرسم على القيمة المضافة

ث- الرسم الداخلي على الاستهلاك

ج- رسم المرور على الكحول

ح- الرسم على النشاط المهني

خ- الاقتطاعات من المصدر المستحقة على الأجور والمرتبات والمكافآت

د- الاقتطاعات من المصدر المستحقة على توزيع أرباح الأسهم على الشركاء

ذ- حقوق الطابع

3- الضرائب والرسوم التي يخضع لها المعنيين بالضريبة

أ- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي :

- الضريبة على الدخل الإجمالي عند تحقيق دخل يتعلق بفئة الأرباح المهنية
- الرسم على النشاط المهني
- الرسم على القيمة المضافة

ب- الشركات الغير تابعة لمديرية كبريات المؤسسات :

- بالنسبة لشركات الأموال (الشركات ذات المسؤولية المحدودة ،الشركات ذات الأسهم ،شركات التوصية ذات أسهم ..) تخضع إلى :

✓ الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح المحققة.

✓ الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

✓ الضريبة على الدخل الإجمالي فئة مرتبات وأجور على مداخل مسيري الشركات ذات المسؤولية المحدودة

• بالنسبة للمؤسسات الأحادية ذات المسؤولية المحدودة

✓ الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح المحققة.

✓ الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

✓ الضريبة على الدخل الإجمالي فئة مرتبات وأجور على مداخل مسير المؤسسة الأحادية ذات المسؤولية المحدودة.

- بالنسبة لشركات الأشخاص (شركات التضامن ،شركات المساهمة ،شركات التوصية البسيط)
 - ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي فئة مرتبات وأجور .
 - ✓ الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

الفرع الثاني : مهام مركز الضرائب

ينشط مركز الضرائب في المجالات الآتية¹ :

أولا : في مجال الوعاء

- 1- يمسك ويسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات .
- 2- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح المهنية

ثانيا : في مجال التحصيل

- 1- التكفل بالجداول وسندات الايرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى
- 2- التكفل بالعمليات المادية للدفع والتحصيل وتقدير الأموال النقدية
- 3- ضبط الكتابات وتسجيل مركزة تسليم القيم

ثالثا : في مجال الرقابة

- 1- البحث واستغلال المعلومات الجبائية ومراقبة التصريحات
- 2- اعادة وتحقيق برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.

رابعا : في مجال المنازعات

- 1- دراسة ومعالجة الشكاوى
- 2- متابعة المنازعات الادارية والقضائية

¹ نشرة مديرية العلاقات العمومية والاتصال ،مركز الضرائب تنظيم ومهام ،سنة 2016

3- استرداد قروض الرسوم على القيمة المضافة

خامسا : في مجال الاستقبال والاعلام :

1- ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة

2- التكفل بالاجراءات الادارية الخاصة بالوعاء لا سيما تلك المتعلقة بانشاء المؤسسات وتعديل قوانينها الأساسية.

3- تنظيم وتسيير المواعيد .

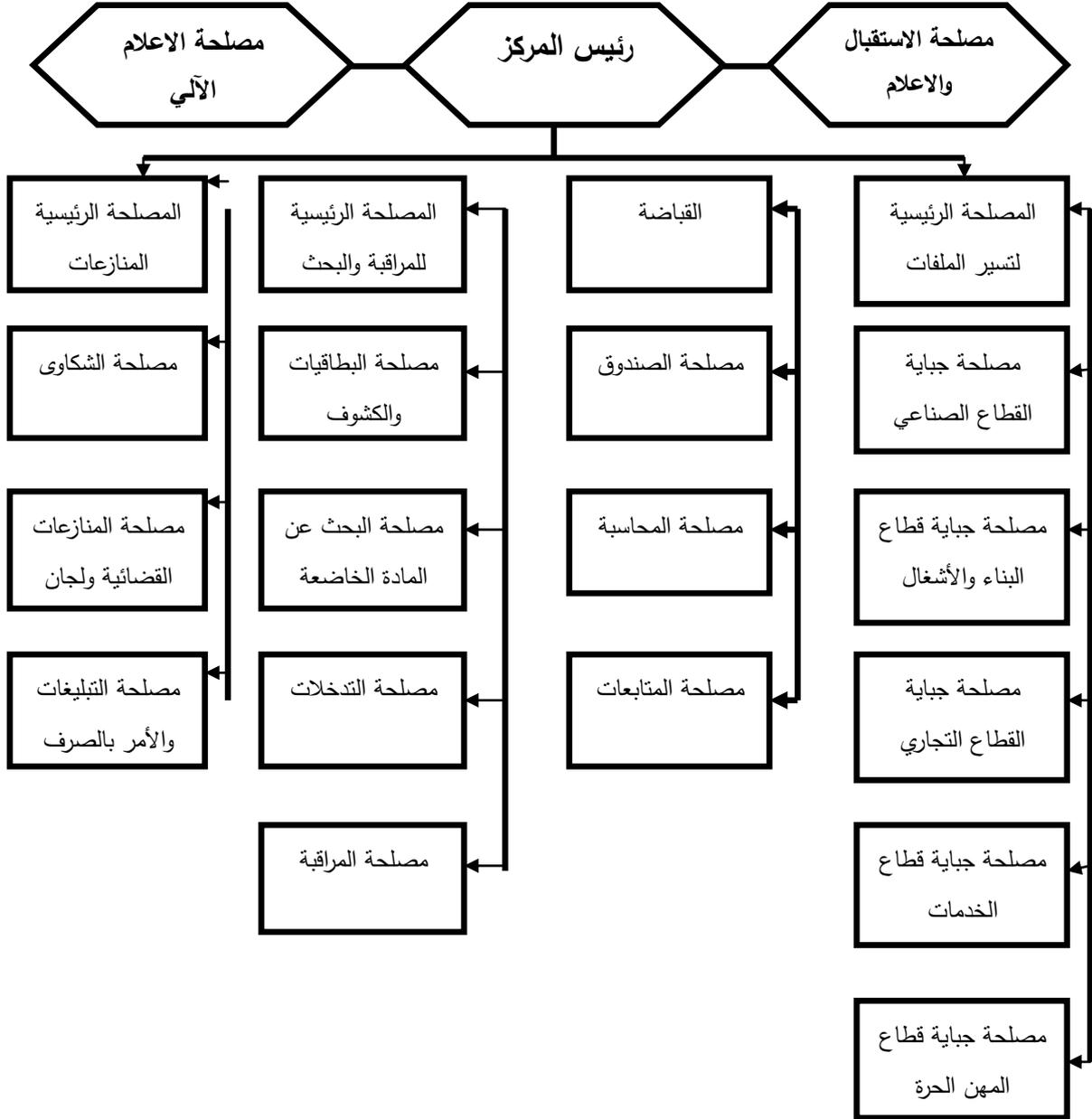
4- نشر المعلومات والمطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

الفرع الثالث : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب والمصالح التابعة له

ينظم مركز الضرائب في ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين المبينة في الهيكل التنظيمي

أولا : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

الشكل رقم (13): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر : نشرة مديرية العلاقات العمومية والاتصال ، مركز الضرائب تنظيم ومهام ، 2016.

ثانيا : مصالح مركز الضرائب

1- المصلحة الرئيسية للتسيير ،وتكلف لاسيما بما يلي ¹:

- أ- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء ،و المراقبة الجبائية وكتابة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتياجات .
- ب-المصادقة على الجداول وسندات الايرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها بصفته مفوضا للمدير الولائي للضرائب
- ت-اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و/أو للمراجعة المعمقة للوضع الجبائية الاجمالية
- ث-اعداد تقارير دورية وتجميع الاحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص .

تضم هذه المصلحة الرئيسية خمس مصالح ،وهي :

- المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية
- المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات
- المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة

2- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث ،وتكلف لاسيما بما يلي ² :

- أ- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها
- ب-اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها ،برسم المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات الجبائية بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب ،وإعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية. وتضم هذه المصلحة الرئيسية أربع مصالح :

- مصلحة البطاقات والمقارنات ،وتكلف لاسيما بما يلي ³:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،الجريدة الرسمية ،المادة 89 من القرار المؤرخ في 29 مارس 2009 ، العدد20، ص20.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،الجريدة الرسمية ،المادة 90. من القرار المؤرخ في 29 مارس 2009،العدد 20، ص21 .

³الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،الجريدة الرسمية ،المادة 91. من القرار المؤرخ في 29 مارس 2009،العدد 20، ص21

- ✓ تشكيل وتسيير فهرس المصالح المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها
- ✓ مركزه المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها
- ✓ التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.
- **مصلحة البحث عن المادة الضريبية التي تعمل في شكل فرق وتكلف لاسيما بما يلي¹:**
 - ✓ إعداد برامج دورية للبحث عن المعلومة الجبائية برسم تنفيذ حق الإطلاع
 - ✓ اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة
 - **مصلحة التدخلات التي تعمل في شكل فرق، وتكلف لاسيما بما يلي²:**
 - ✓ برمجة وإنجاز التدخلات برسم تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة والمراقبة عند المرور وكذا إنجاز في عين المكان لكل المعانيات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها.
 - ✓ اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.
 - **مصلحة المراقبة التي تعمل في شكل فرق، وتكلف لاسيما بما يلي:**
 - ✓ إنجاز برامج المراجعة والمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان
 - ✓ إعداد وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بوضعيات إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها
- 3- **المصلحة الرئيسية للمنازعات، وتكلف لاسيما بما يلي:**
 - أ- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب ونتائج فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة
 - ب- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية .
- وتضم هذه المصلحة الرئيسية ثلاث مصالح وهي :
- **مصلحة الاحتجاجات، وتكلف لاسيما بما يلي :**

¹الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، المادة 92. من القرار المؤرخ في 29 مارس 2009، العدد 20، ص 21

²الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، المادة 93. من القرار المؤرخ في 29 مارس 2009، العدد 20،

✓ دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض ضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها و/ أو استرجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة اثر تصريحات مكتتبه أو مدفوعات تلقائية

✓ الاقتطاع من المصدر وإلى تخفيضها و/أو إرجاع ضرائب رسوم أو حقوق مدفوعة تلقائيا

✓ دراسة طلبات تتعلق بإرجاع الاقتطاعات الرسم على القيمة المضافة

✓ دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال المتابعة أو الاجراءات المتعلقة بها أو المطابقة بالاشياء المحجوزة

✓ معالجة منازعات التحصيل

● **مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية، وتكلف بما يلي :**

✓ دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة و لاختصاص لجان الطعن الاعفائي

✓ المتابعة بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب ،للطعون والشكاوى المقدمة للهيئات القضائية

● **مصلحة التبليغ والأمر بالدفع، وتكلف لاسيما بما يلي :**

تبليغ القرارات المتخذة برسم مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة وإلى المصالح المعنية الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات وتبليغها للمصالح المعنية.

4- **القباضة، وتكلف لاسيما بما يلي¹:**

أ- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة فيما يخص التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل
ب- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة

ت-مسك محاسبية المطابقة لقواعد المحاسبية العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبية

¹الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، المادة 99. من القرار المؤرخ في 29 مارس 2009، العدد 20، ص 22.

تضم القباضة ثلاث مصالح هي :

- مصلحة الصندوق
- مصلحة المحاسبة
- مصلحة المتابعات

5- مصلحة الاستقبال والإعلام تحت سلطة رئيس المركز وتكلف لاسيما بما يلي¹ :

- أ- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم
- ب- نشر المعلومات حول حقوق وواجبات الجبائية في اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب

6- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل، وتكلف لاسيما بما يلي²:

- أ- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها
- ب- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.

¹الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، المادة 91. من القرار المؤرخ في 29 مارس 2009، العدد 20، ص 22

²الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، المادة 91. من القرار المؤرخ في 29 مارس 2009، العدد 20، ص 22.

المبحث الثاني : مبادئ الحوكمة بمركز الضرائب وتأثيره بالأداء

بما أن ادارة الضرائب هي ادارة خدمات ،فقد أصبحت نوعية الخدمة محورا أساسيا في خطة عمل الحكومة التي تسهر على تعزيز مبادئ الحكم الرشيد والتحسين المستمر لنوعية الخدمة عن طريق تطوير الادارة الالكترونية وتعزيز الكفاءة المهنية والاخلاقية وحماية المواطنين في الحصول على المعلومات والوصول الى المصالح العمومية .

المطلب الأول : نوعية أداء مركز الضرائب وتقييمه

بموجب إنشاء مرجعية نوعية الخدمة طبقا للتعليمية العامة رقم 01 المؤرخة في 07 جوان 2004 الصادرة عن السيد المدير العام للضرائب، يعتبر مرجع نوعية الخدمة وسيلة ترقية ثقافة الاستقبال ونوعية الخدمة. فهو يضم مجموع معايير داخلية وخارجية التي يجب أن يلتزم باحترامها مركز الضرائب لتحسين الأداء .

الفرع الأول : نوعية الأداء المقدم من طرف مركز الضرائب :

نوعية الاداء إرادة الإدارة هي إقامة علاقة جيدة مع المكلف بالضريبة ترتكز على تقديم خدمة فعالة وضمان إستقبال نوعي بمختلف أشكاله : الاستقبال الشخصي، البريد، الهاتف، والبريد الالكتروني¹.

أولا: ضمان إستقبال فعال ونوعي لصالح جميع المكلفين بالضريبة :

من خلال مصلحة الاستقبال والاعلام التي هي بمثابة الواجهة الاولى لمجموع مصالحها الرئيسية ،يسهر مركز الضرائب على:

1. إعلام ولصق المعلومات الخاصة بشروط الدخول والاستقبال في المصالح بصورة واضحة في فضاء الاستقبال وبطريقة نظامية عند كل إجراء جديد يتعلق بالاستقبال
2. إصاق التزامات مرجع نوعية الخدمة تقوم مصلحة الاستقبال والاعلام بإصاق الالتزامات الخمسة عشر 15 لمرجع نوعية الخدمة في فضاءات الاستقبال بغية تمكين المكلفين من الاطلاع على نوعية الخدمة التي يتعين على المركز تقديمها.

¹ رسالة المديرية العامة للضرائب ،مرجع نوعية الخدمة مسعى جديد لتحسين الاداء،العدد 60 ،2012، ص8. المتاحة في الموقع

<http://www.mfdgi.gov.dz>

ثانيا: تهيئة فضاءات الاستقبال ووضع لافتات

1- تهيئة فضاء الاستقبال : يوضع تحت تصرف المكلفين استقبال يتضمن :

أ- مكتب استقبال عند مدخل المصالح

ب- فضاء انتظار يضمن الحد الأدنى من الرفاهية

2- وضع لافتات : من أجل تسهيل عملية التوجيه، يتم وضع لافتة عند مدخل المكاتب بحيث يمكن

ملاحظتها بسهولة. حيث تسمح هذه اللافتة بالتعريف بالشبابيك والمكاتب المختصة باستقبال الجمهور.

ثالثا : تسيير الوثائق : يسلم لكل مستوى مكتب الاستقبال وثائق جبائية بالمعلومات ومحينة " رسائل المديرية

العامة للضرائب، إستمارات جبائية "

رابعا : الاستقبال الهاتفي والاستقبال الشخصي

1- الاستقبال الهاتفي :

تقوم مصلحة الاستقبال والاعلام بالتكفل باتصالاتكم الهاتفية خلال الأيام وساعات العمل القانونية

،حسب المعايير التالية :

أ- ضمان الكشف عن الهوية

ب- الرد على كل اتصال هاتفي وعند الاقتضاء اقتراح استقبال عن طريق تحديد موعد

ت- تطوير إصغاء فعال

ث- تقديم إجابات إنتظار عندا تكون الخبرة مطلوبة

ج- إنهاء المكالمة بعبارة مميزة ولباقة

1- الاستقبال الشخصي

يتم ضمان خدمة الاستقبال المهيكلة بالاستقبال الأولي والخاص من طرف أعوان مؤهلين ومتعددي

الاختصاص الذين يتعين عليهم التقيد بالقواعد التالية :

أ- ضمان الكشف عن الهوية

ب- تسهيل الإجراءات الإدارية

ت- تسيير بفعالية للاستقبال بالموعد

ث- الاستقبال بعناية للاشخاص ذوي الحركة المحدودة

ج- تخصيص استقبال ملائم للأشخاص الذين يعانون من صعوبات

ح- احترام سيرورة الاستقبال وتقليص مدة الانتظار

خامسا: معالجة أفضل للبريد تقوم هذه المصلحة بمعالجة طلبات المعلومات الخاصة بالمكلفين من خلال احترام القواعد التالية :

أ- تأكيد استلام جميع الطلبات.

ب- الرد خلال الأجال على كل صنف من البريد وطلبات المعلومات :

• 30 يوم يخص الملف الكامل

• 10 أيام مفتوحة بالنسبة للملف الغير كامل

• أجل لمدة 30 يوم عند استلام المعلومات الناقصة

ت-التعريف بالبريد : يجب أن يتضمن البريد الذي يتلقاه المكلفون على الاقل بعض المؤشرات لاسيما

التاريخ ومكان الارسال وموضوع البريد والعنوان ورقم هاتف المصلحة والتعريف بممضي البريد (

الاسم واللقب والصفة)

ث-ضمان سهولة قراءة البريد : يكتب البريد الصادر من مركز الضرائب بأسلوب واضح ومفهوم.

سادسا :إصغاء فعال بغية التطور

1. التكفل باقتراحات المستعملين الخاصة باحترام مرجع نوعية الخدمة

يجد المكلفون في فضاء الاستقبال صندوق اقتراحات أو صندوق للآراء وكذا بطاقات للاقتراحات تسمح

لهم بإبداء ملاحظاتهم واقتراحاتهم المتعلقة باحترام التزامات الادارة الجبائية.

2. تتقدم المصلحة بالرد على الشكاوى الخاصة بالمكلفين في أجل أقصاه 20 يوم مفتوحة.

3. اللقاءات مع الجمعيات والاتحادات المهنية

قصد جمع انشغالات المكلفين ذات الطابع الجبائي والمرتبطة بممارسة نشاطهم ،يقوم مسؤول مركز

الضرائب ببرمجة لقاءات مع ممثلي الجمعيات والاتحادات المهنية.

سابعاً: تقديم خدمة تتمحور حول التكنولوجيات الحديثة للاتصال

1- الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب

فضلا عن إدراج القوانين الجبائية والمالية والنصوص التنظيمية ذات الطابع الجبائي والدلائل التطبيقية وكذا المعلومات في الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب يمكن المكلفون من الاستفادة بعدة خدمات عبر الانترنت، وهي:

تحديد موقع مصالح الضرائب عبر خريطة مع خيارين، صورة عبر الاقمار الصناعية و/أو مخطط عبر الخريطة.

2- **منتدى النقاش**: هي خدمة من شأنها أن تسمح لكم بالتبادل والنقاش حول موضوع معين إذ يمكن لكل مستخدم أن يقرأ في أي وقت تدخلات جميع المستخدمين الآخرين وإضافة مساهمته الشخصية على شكل مقالات.

3- التصريحات الجبائية القابلة للتحميل والملا

من أجل تسهيل الخدمات الادارية، قامت المديرية العامة للضرائب بوضع تصريحات جبائية قابلة للتحميل عبر الانترنت حيث تهدف إلى تسهيل أتمام التزامات المكلفين الجبائية دون عناء التنقل إلى المصالح الجبائية، ويتعلق الأمر بجميع مطبوعات "سلسة ج" والرزمة الجبائية وتسديد الرسم على القيمة المضافة ورسم التوطين البنكي ورقم التعريف الجبائي وكذا مطبوعات أخرى متوفرة بصيغة تفاعلية.

4- اجراء طلب التسجيل الجبائي

وضعت المديرية العامة للضرائب لفائدة المكلفين إجراء يرمي إلى تسهيل طلباتهم الخاصة وذلك بالتسجيل من خلال إدراج بياناتهم التعريفية مهما كانت الطبيعة القانونية للمكلفين (شخص طبيعي أو معنوي) بواسطة شبكة جمع المعلومات يتم إرسالها على شكل وثيقة مرفقة عبر البريد الالكتروني و يسمح أيضا هذا الاجراء من جهة أخرى بتأكيد طلبات المكلفين للتسجيل الجبائي ومن جهة أخرى بمتابعة مدى دراستها.

الفرع الثاني : وسائل تقييم نوعية أداء مركز الضرائب ونتائجه

لعدم توفر الاحصائيات اللازمة لتقييم أداء مركز الضرائب الذي يعتبر جديد في العمل حيث أنه أنشئ في 3 جانفي 2016 ويحتوي على 988 ملف و 56 عامل. فقد إعتدنا في الدراسة على تقييم أداء عدة مراكز ضريبية بالاعتماد على الوسائل الغير مالية لتقييم الأداء التي تتمثل في مقاييس جود الخدمات ،مقاييس الوقت وأداء التسليم.

أولا : وسائل تقييم الأداء لمراكز الضرائب ومستوياته

1- مستويات تقييم الأداء بمركز الضرائب :

يتم تقييم الأداء لمركز الضرائب على مستويين وهما¹ :

أ- على المستوى المركزي: من طرف مديرية العلاقات العمومية والاتصال

يتم تقييم الأداء بإجراء الاتصالات السرية ومهام المراقبة التي تظهر نتائجها في تقارير تتضمن المعاينة المادية والتدقيق في البريد وبير الآراء.

ب- على المستوى المحلي :

- يقوم مراجع نوعية الخدمة على مستوى مركز الضرائب بإرسال سنويا الى مديرية الضرائب بالولاية التابع لها تقييمين ذاتيين خلال ثلاثين متباعدين .
- تتكفل المديرية الجهوية للضرائب بتجميع المعطيات على المستوى الجهوي عبر مكتب التنشيط والتنظيم والعلاقات العمومية المكلف بمرافقة ومتابعة مدى احترام التزامات مرجع نوعية الخدمة ثم تقوم بإرسال التقييمات الذاتية إلى مديرية العلاقات العمومية والاتصال خلال أجل لا يتعدى العشرين يوم الأولى من الشهر الذي يلي ثلاثي الفترة المعينة. بناء على التقييمات الذاتية ،يتم تحرير حصيلة سنوية مجمعة تدرج فيها النتائج المحصل عليها لكل التزام وتسمح بالتعليق على المعاينة المنجزة في عين المكان وكذا وضع مخططات العمل.
- استغلال الحواصل المجمعة من قبل مديرية العلاقات العمومية والاتصال :

¹ رسالة المديرية العامة للضرائب ،مركز الضرائب تحسين نوعية الخدمة أولوية استراتيجية ،العدد 66 ،2013 ،ص 8 .

بمجرد ارسال التقارير السنوية ،تقوم مديرية العلاقات العمومية والاتصال باعداد وتحليل المعطيات وذلك بسرد مجمل النتائج المتعلقة بكل مصلحة. وعليه يتم اعداد حصيلة سنوية من خلال تجميع العناصر التالية :

- التقارير الخاصة بالمكالمات السرية
- مهام المراقبة
- التقارير حول تحقيقات سبر الآراء
- التقارير السنوية المعدة من قبل المراجعين المحليين

يسمح التقرير السنوي بتحديد النفاثص قصد اتخاذ الاجراءات اللازمة من اجل تحسين مسعى نوعية الخدمة.

2- وسائل تقييم الأداء لمراكز الضرائب :

إعتمد في هذا التقييم على الأساليب الغير مالية وذلك بغية لتحسين الأداء لادارة الضرائب باعتبارها إدارة خدمات بالنسبة للمكلفين ،وهذه الوسائل متمثلة في ¹:

أ- الاتصالات السرية :

إن احترام التزامات برنامج مرجع نوعية الخدمة فيما يخص الاستقبال الهاتفي يستلزم متابعة منتظمة تجسّد من خلال إجراءات عمليات اتصال سرية مبرمجة ومنفذة من طرف ^(*)مديرية العلاقات العمومية والاتصال و^(**)المديريات الجهوية للضرائب.

ب- مهام المراقبة المفاجئة :

تتم هذه العمليات من طرف مديرية العلاقات العمومية والاتصال والمديريات الجهوية للضرائب على مستوى الهياكل المحلية ^(***)لمديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب و^(****)المراكز الجوارية

¹ رسالة المديرية العامة للضرائب ،مركز الضرائب تحسين نوعية الخدمة أولوية استراتيجية ،مرجع سابق ،ص 7 .

^(*) مديرية العلاقات العمومية والاتصال هي مديرية نكلفة بدراسة التداوير المناسبة لتحسين العلاقات بين ادارة الضرائب والمكلفين بالضريبة والسهر على تطبيقها الفعلي من طرف جميع المصالح.

^(**) المديريات الجهوية للضرائب تمثل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي وتسهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات الصادرة عن الادارة المركزية وتنشيط المديريات الولائية التابعة لها.

^(***) مديرية كبريات المؤسسات تم فتحها للجمهور بتاريخ 2006/1/2 بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للضريبة على ارباح الشركات والتي يفوق رقم اعمالها 100 مليون دينار جزائري.

^(****) المراكز الجوارية للضرائب هي محل الهياكل المتواجدة حاليا (المفتشيات والقباضات) وهو مخصص لتسيير الملفات والتحصيل الضريبي للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنام الضريبة الجرافية الوحيدة.

للضرائب. تكمن مهمتها في مراقبة صحة ومصداقية التقييمات الذاتية المرسله لمراكز الضرائب ولمديرية العلاقات العمومية والاتصال وكذا منهجية المراقبة التي يقوم بها المراجع المحلي (المعاينة المادية، معالجة الرسائل والبريد الالكتروني).

ث- سير الآراء :

• تتم التحقيقات من طرق مدققي مديرية العلاقات العمومية والاتصال والمديريات الجهوية للضرائب.

• يتم إجراؤها خلال مهمات المراقبة المفاجئة التي تتم من قبل هؤلاء تبعاً لبرنامج المهام المعدة مسبقاً

ج- اللقاءات مع الاتحادات والجمعيات المهنية: تتمثل في تقييم عدد اللقاءات المنظمة ذات الصلة بالبرنامج المعد من طرف كل مصلحة

خ- التقييمات الذاتية المنجزة من طرف المراجعين: يعتبر المدقق على المستوى المحلي مراجع نوعية الخدمة. فهو مكلف بإعداد تقييم ذاتي لاحترام مرجع نوعية الخدمة.

ح- يتضمن التقييم الذاتي ما يلي :

- المعايير "المادية" التي تتمثل في :
 - توجد المصالح التي تتجسد من خلال إعلان ساعات استقبال الجمهور
 - شروط الاستقبال المرتبطة بوجود مكان يضمن سرية الاستقبال
 - التعريف بالأعوان المكلفين باستقبال مستعملين الإدارة
 - الإصغاء الخارجي المجسد عبر المعلومة المقدمة من طرف الأعوان المكلفون بالاستقبال.
- د- المراقبات "التوثيقية" المرتكزة أساساً على عينة من الرسائل والبريد المستلمة والصادرة من طرف المصالح

يتمثل تقييم مدى احترام مسعى نوعية الخدمة في قيام بعمليات رقابة الأداء المذكورة سابقاً .

ثانياً : نتائج تقييم أداء مراكز الضرائب

تم تقييم أداء مجموعة من المراكز التي اقيمت في الفترة من 2012 الى 2015 لمعرفة اذا المراكز تتطور في تقديم خدمات بنوعية جيدة للمكلفين وبالتالي تحقيق الأهداف التي انشأت من أجلها وتحقيق الهدف الاسمي الا وهو زيادة في التحصيل الضريبي و التقليل من المخاطر الضريبية.

فأخذت عينة من المراكز لعدة ولايات وهي: سطيف، تلمسان، سوق أهراس، الغواط، تيارت، مستغانم، سيدي بلعباس، عين تموشنت، الجلفة، تسمسليت، روية، قالمة، الحراش

1- نتائج تقييم الاستقبال الشخصي "معانية مادية" :

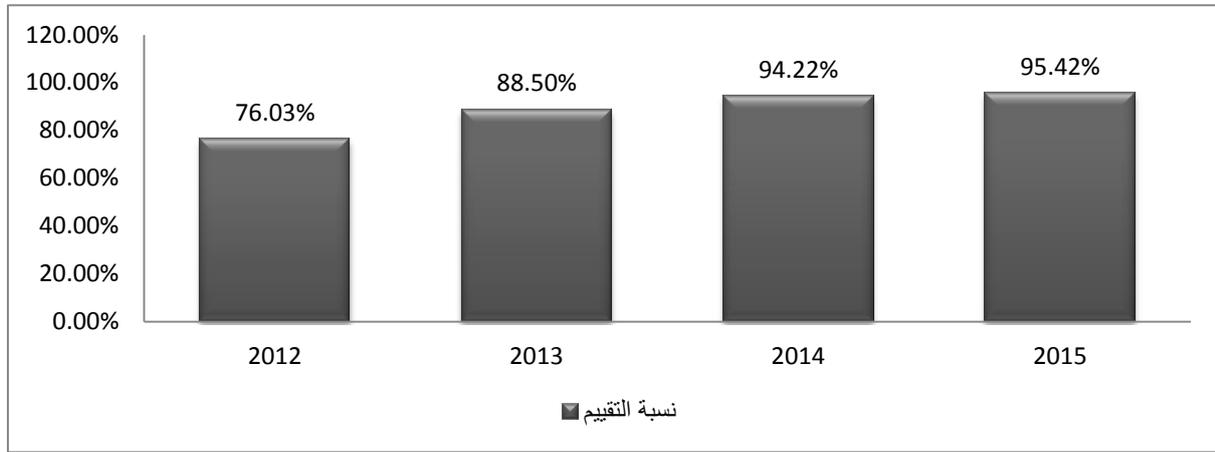
الجدول رقم (09) : نتائج تقييم الاستقبال الشخصي لمراكز الضرائب

السنوات	2012	2013	2014	2015
نسبة تقييم الاستقبال الشخصي لمراكز الضرائب	76.03%	88.50%	94.22%	95.42%

المصدر : من اعداد الطالبة بالاعتماد على رسالة المديرية العامة للضرائب ،نتائج مؤشرات النجاعة تؤكد

تحسن استقبال المكلف ،العدد 81 ، 2015، ص5 .

الشكل رقم (14) : التمثيل البياني ل نتائج تقييم الاستقبال الشخصي لمراكز الضرائب



المصدر : من اعداد الطالبة بالاعتماد على رسالة المديرية العامة للضرائب ،نتائج مؤشرات النجاعة تؤكد تحسن

استقبال المكلف ،العدد 81 ، 2015، ص5 .

التحليل :

تم تقييم الاستقبال الشخصي من خلال إجراء رقابة مفاجئة وذلك على مستوى هياكل مراكز الضرائب.حيث شهدت نتائج تقييم المعانية المادية نسبة 76.03% في 2012 و 88.50% في 2013 و ترتفع لتصل الى 94.22% في سنة 2014 و95.42% في 2015 وهذا يدل على كفاءة العامل بمراكز الضرائب والتكوين الجيد في مجال الاستقبال والاعلام .

2- نتائج تقييم الاستقبال عبر الهاتف "مكالمات سرية" :

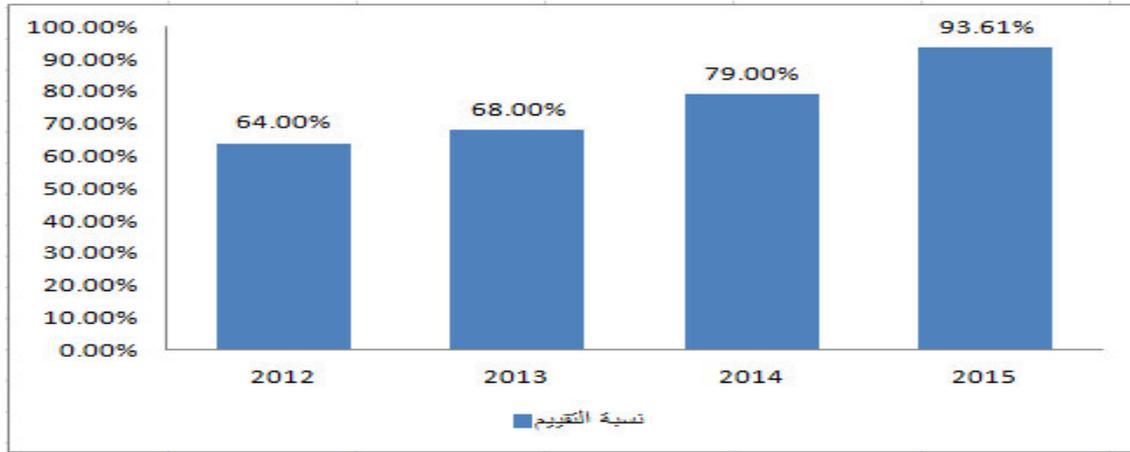
الجدول رقم (10) : نتائج تقييم الاستقبال عبر الهاتف

السنوات	2012	2013	2014	2015
نسبة تقييم الاستقبال عبر الهاتف لمراكز الضرائب	64%	68%	79%	93.61%

المصدر : من اعداد الطالبة بالاعتماد على رسالة المديرية العامة للضرائب ،نتائج مؤشرات النجاعة تؤكد تحسن

استقبال المكلف ،العدد 81 ،2015، ص6 .

الشكل رقم (15): التمثيل البياني نتائج تقييم الاستقبال عبر الهاتف



المصدر : من اعداد الطالبة بالاعتماد على رسالة المديرية العامة للضرائب ،نتائج مؤشرات النجاعة تؤكد تحسن

استقبال المكلف ،العدد 81 ،2015، ص6 .

التحليل :

في إطار تقييم نوعية استقبال عبر الهاتف ،شرعت مديرية العلاقات العمومية والاتصال خلال سنة 2015 في إجراء سلسلة من المكالمات السرية التي تهدف إلى التحقق من مدى احترام التزامات مرجع نوعية الخدمة على مراكز الضرائب. تم إنجاز 170 مكالمة سرية ،أبرز تقييم المكالمات مؤشر إجمالي استقبال عبر الهاتف بنسبة 93,6 % . وهذا يدل على كفاءة و العمل المتقن للعامل بإدارة الضرائب.

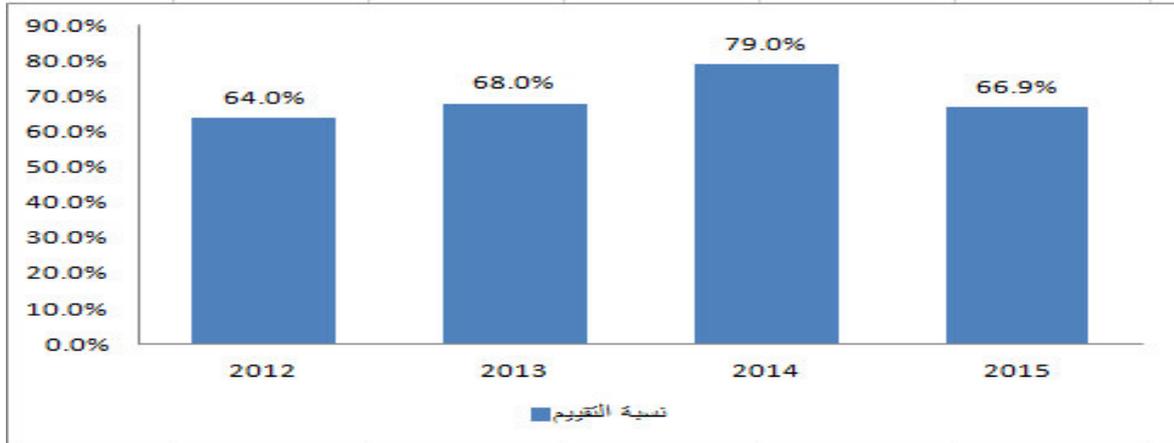
3- نتائج تقييم معالجة البريد : سجلت عملية التدقيق في معالجة البريد بعنوان سنة 2015 نسبة 66.89% فيما يخص احترام أجل الرد في ثلاثين يوم من بدء العمل. وهذا ما يظهر في الجدول التالي :

الجدول رقم (11) : نتائج تقييم معالجة البريد

السنوات	2012	2013	2014	2015
نتائج تقييم معالجة البريد	64%	68%	79%	66.9%

المصدر : رسالة المديرية العامة للضرائب ،نتائج مؤشرات النجاعة تؤكد تحسن استقبال المكلف ،العدد 81 ،2015، ص7.

الشكل رقم (16) التمثيل البياني لنتائج متقييم معالجة البريد



المصدر : رسالة المديرية العامة للضرائب ،نتائج مؤشرات النجاعة تؤكد تحسن استقبال المكلف ،العدد 81 ،2015، ص7.

التحليل :

من المعطيات المبينة في الشكل البياني نلاحظ تطور في معالجة البريد لمراكز الضرائب من طرف العمال من 2012 الى 2014 ثم تراجعت النسبة قليلا في 2015 حيث اصبحت 66.9% وهذا يرجع ربما للضغط الشديد الذي يعانيه العامل و كثرة الرسائل و عدم التحكم بالوقت.

4- نتائج البريد الالكتروني : بالنظر إلى المزايا التي يمنحها استعمال البريد الالكتروني : سرعة المعالجة ووضوح الاجابات شهدت هذه الأداة توسع حقيقي في الممارسات المهنية ،كما أن حالة متابعة معالجة البريد الالكتروني أظهرت أنه وإلى غاية تاريخ 31ديسمبر 2015 ،استقبلت

المديرية العامة للضرائب 1068 بريد الكتروني حيث تم الرد على نسبة 81,99 % منها في ظرف 72 ساعة. وهذا يدل على ان العامل في مركز الضرائب ذو مستوى علمي جيد و متحكم في الاعلام الالي الذي اصبح اساسيا في الوقت الحالي والنسبة جيدة وتشير الى تطور مركز الضرائب.

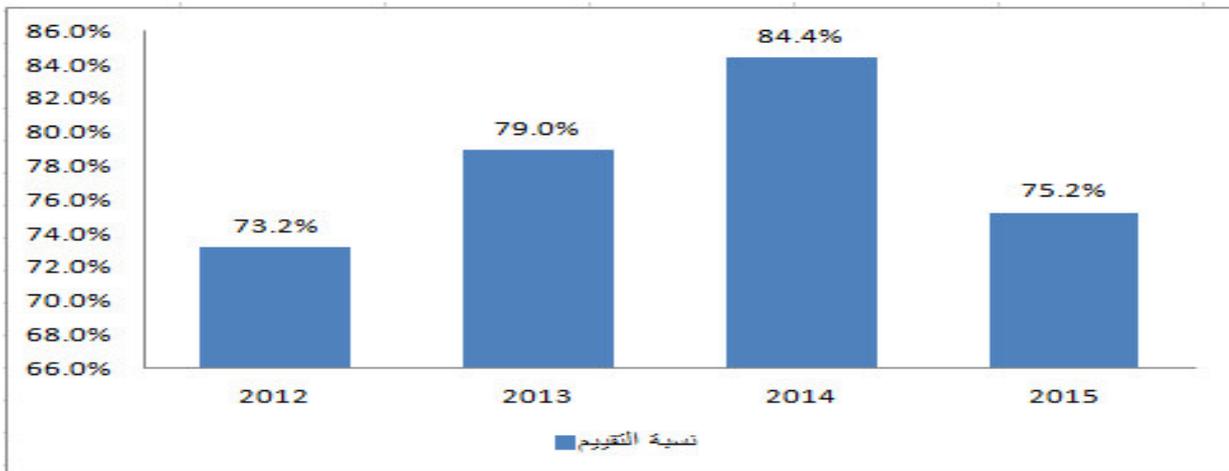
5- نتائج استطلاع آراء حول نوعية الاستقبال:

الجدول رقم (12) : نتائج استطلاع آراء حول نوعية الاستقبال

السنوات	2012	2013	2014	2015
نتائج استطلاع آراء حول نوعية الاستقبال	73.2%	79%	84.4%	75.2%

المصدر : من طرف الطلبة بالاعتماد على رسالة المديرية العامة للضرائب ،نتائج مؤشرات النجاعة تؤكد تحسن استقبال المكلف ،العدد 81 ،2015، ص8.

الشكل رقم (17) : التمثيل البياني لنتائج استطلاع آراء حول نوعية الاستقبال



المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على رسالة المديرية العامة للضرائب ،نتائج مؤشرات النجاعة تؤكد تحسن استقبال المكلف ،العدد 81 ،2015، ص8.

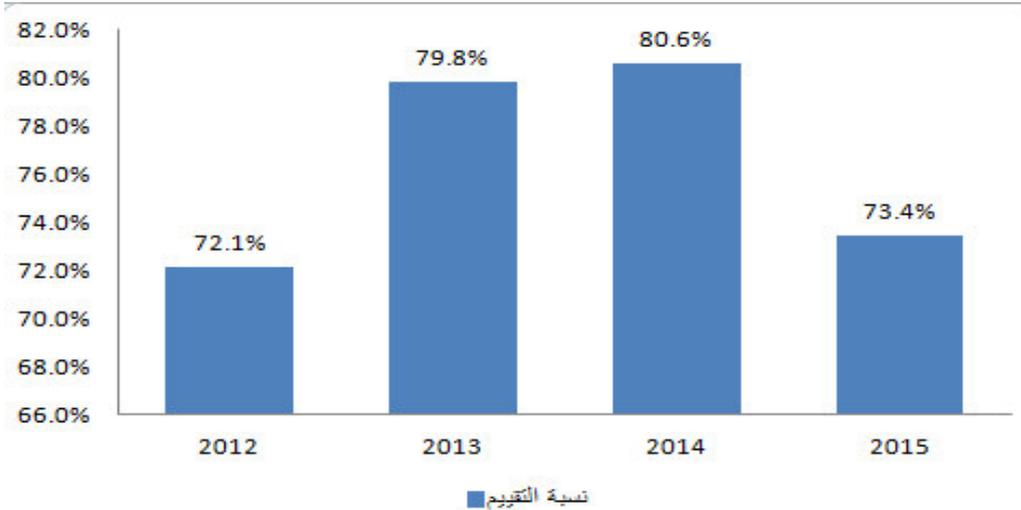
التحليل:يشكل اللجوء إلى استطلاع بالنسبة لمركز الضرائب وسيلة لقياس نوعية الخدمة المؤداة والتي ترمي إلى استفسار عن آراء المكلفين بالضريبة حول الاستقبال الشخصي والهاتفي وكذا البريد والبريد الالكتروني . بشكل عام ارتفعت نسبة رضا المكلفين بالضريبة من 73.16% في 2012 إلى 75.23% سنة 2015.

و في الأخير سجل مقياس 2015 لنوعية الخدمة في مركز الضرائب مؤشرات أداء معتبرة حيث تظهر نتائجها كما يلي

أ- المؤشر رقم (1): ظروف الولوج إلى مصالحنا : النتيجة المسجلة هي 50,11% أي من 73.43%
 ب- المؤشر رقم (2): التكفل بالمكلفين بالضريبة : يُظهر هذا المؤشر نتيجة جد مرضية بنسبة 93,9% من 73.43%

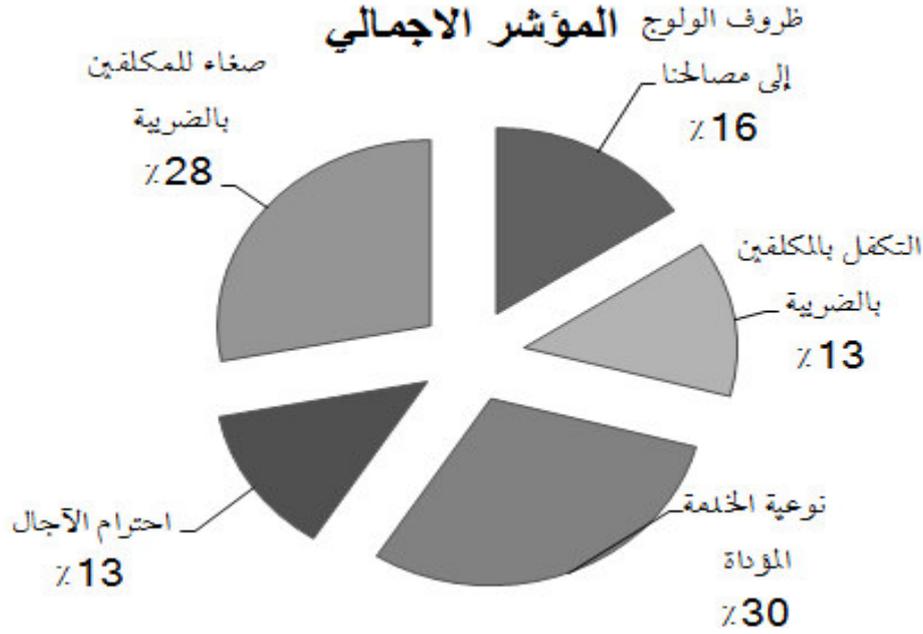
ت- المؤشر رقم (3) نوعية الخدمة المؤداة : المستوى اجمالي لنوعية الخدمة 91,21% من 73.43%
 ث- المؤشر رقم 4 : احترام الآجال : سجلت نسبة هذا المؤشر معدل 50,9% من 73.43%
 ج- المؤشر رقم 5 : اصغاء للمكلفين بالضريبة : سجلت نسبة اصغاء 59,20% من 73.43%
 المؤشر الاجمالي لنوعية الخدمة : تم تسجيل نسبة 73.43% في سنة 2015 ،أي بتراجع معتبر بـ 16,7% مع مقارنة بسنة 2014 80,59 .

الشكل رقم (18) : يمثل التمثيل ابياني للمؤشر الاجمالي لنوعية الخدمة من 2012 الى 2015



المصدر : من اعداد الطالبة بالاعتماد على رسالة المديرية العامة للضرائب ،نتائج مؤشرات النجاعة تؤكد تحسن استقبال المكلف ،العدد 81 ، 2015 ، ص8

الشكل رقم (19) : التمثيل البياني لنسبة كل مؤشر من المؤشر الاجمالي



المصدر : من اعداد الباحثة اعتمادا على المعطيات في رسالة المديرية العامة للضرائب ،نتائج مؤشرات النجاعة تؤكد
تحسن استقبال المكلف ،العدد 81 ،2015، ص8

الفرع الثالث: الاجراءات التصحيحية بهدف تحسين استقبال المكلف بالضريبة

بعد النتائج المتحصل عليها ومعرفة نقاط القوة والضعف وضعت مجموعة من الاجراءات التصحيحية

1- أداة تشجيع واستحقاق للمصالح : في سنة 2015 حصلت مصالح الاستقبال لكل من مراكز الضرائب لسطيف وسوق أهراس وتلمسان، على نسبة أداء نوعية خدمة تفوق 80 % ولهذا فهي مدعوة للمحافظة على هذا الأداء.

2- ويتعين على المصالح التي حصلت على نسبة أداء أقل من 80 % تنفيذ توصيات مخطط تحسين الخدمة تقدم نحو خدمة أحسن ب:

مخطط تحسين نوعية الخدمة : سمح مخطط تحسين استقبال المكلفين بالضريبة لسنة 2015 بالتعريف على عدد من التدابير التي ترمي إلى تجاوز صعوبات وثغرات المصالح فيما يتعلق بإجراء استقبال المكلفين بالضريبة . تتمحور توصيات المخطط حول تدابير التصحيح والتحسين التالية :

- تحسين الأعوان المكلفين بالاستقبال
- تسجيل أعوان الاستقبال الجدد في الدورات التكوينية
- تنفيذ التوصيات المعلن عنها في مخطط التحسين
- تعزيز المتابعة المنتظمة الإجراءات الاستقبال .

المطلب الثاني : مدى تطبيق مبادئ الحوكمة على أداء مركز الضرائب.

بعد النتائج المتوصل اليها من تقييم أداء مراكز الضرائب بالجزائر بأسلوب التقييم الغير مالي والتطلع على بعض القوانين والمواثيق والموقع الالكتروني نستطيع أن نجد علاقة واضحة بين الأداء المقدم من طرف المركز ومبادئ الحوكمة حيث سنستعرض المبادئ ومدى تطبيقها في مركز الضرائب :

الفرع الأول : مبدأ الإفصاح والشفافية

إن مبدأ الإفصاح والشفافية يرتبط بشقين لا يمكن فصلهما أو النظر الى احدهما دون الآخر ألا وهما المكلف بالضريبة ومركز الضرائب حيث أن المركز هو الوجهة الوحيدة والمحاور الوحيد للمكلفين فالإفصاح والشفافية المتبادلة بين الطرفين تعطي مصداقية وقيمة للضرائب كونها من المصادر الاساسية لإيرادات الدولة .

أولاً : مبدأ الإفصاح

على ادارة الضرائب الاخذ بعين الاعتبار لهذا المبدأ من خلال تطبيق قاعدة القين وذلك بالإفصاح على القوانين والاجراءات وتوضيح الوعاء الضريبي وطرق تقدير الضريبة للمكلف وموعد دفعها وكل القوانين التي تحكم الموظف والإدارة والمكلف والتي تنص على حقوقهم وواجباتهم عليها أن تكون واضحة وسهلة ومفهومة ومعروفة لأي شخص آخر. ومن هنا يمكن الرقابة على مدى اتفاق التطبيق مع القوانين والنصوص المقررة لها. وبعد دراستنا استنتجنا أن مبدأ الإفصاح مطبق بنسبة كبيرة حيث من أدوات الإفصاح في مركز الضرائب ما يلي:

1- الإفصاح عن القوانين الخاصة بالإدارة والمكلفين والالتزامات والإجراءات والإرشادات والتوجيهات في الوقت المناسب من خلال :



أ- اللوحات الاعلامية حيث توجد لوحة اعلامية تعرف بالمركز ومهامه ولوحة أخرى توضح الالتزامات الخمسة عشر التي تلتزم الادارة بها اتجاه المكلف في تقديم الخدمة.

ب- اللافتات التوضيحية التي تقوم بإرشاد المكلف للتوجه للمصلحة التي يقصدها والطابق والمكتب الذي يقصده بكل سهولة.

ت- الاعلانات داخل المركز حيث أنه موفر جهة خاصة يعلن فيها عن ما هو جديد في قوانين الضرائب أو تعديلات ومستجدات.

ث- المطويات والمنشورات المتوفرة في قاعة الاستقبال التي تحتوي على الخدمات المقدمة من المركز للمكلف ومجال اختصاصه والمصالح المتكون منها وأيضا التزامات المكلف بكل وضوح وسهولة الفهم. (انظر الملحق رقم (01): مركز الضرائب تنظيم ومهام)

ج- يقدم المركز وثيقة توضيحية موجهة للمكلفين حول كيفية مآل الاستمارة. (انظر الملحق رقم (02): وثيقة توضيحية موجهة للمكلفين حول كيفية مآل الاستمارة)

ح- الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب : www.mfdgi.dz الذي يحتوي على عدة بوابات التي توفر

بكل سهولة لزائري الموقع :

- قوانين المالية لكل السنوات.
- القوانين الجبائية.
- النصوص التنظيمية الجبائية.

- أي تعديل أو تغيير في قانون يعلن عنه الصفحة الرئيسية في فضاء المعلومات والمستجدات.



- مساحة خاصة بالمكلفين تفصح للمكلف فيها كل الاجراءات والالتزامات بعد تحديده إذا كان من الخواص أو المهنيين الامتيازات الجبائية والرزنامة الجبائية أيضا.

- يسمح الموقع بالحصول على التقييم الجبائي ويوفر وثائق في الملف قابلة للتحميل.
- خ- يوفر المركز بخلاف كل هذا مصلحة الاعلام والتوجيه التي تتكفل بالمكلف في حالة عدم فهمه لبعض القوانين أو استصعب عليه امر ترشده وتوجهه وتوضح له القوانين.

لكن من جهة أخرى لابد على المكلف بالضريبة بعد افصاح الادارة له بكل ما يجب معرفته عليه ان يفصح على مجموعة من الوثائق والمعلومات من بينها :

2- الافصاح عن الشكل القانوني للشركة وطبيعة النشاط الرئيسي وذلك من خلال التصريح بالوجود لدى المركز خلال ثلاثين يوما اعتبارا من تاريخ انطلاق نشاطهم المهني. (انظر الملحق رقم (03) : تصريح بالوجود)

أ- الافصاح عن المرتبات والأجور المدفوعة للعمال وتقديم التصريح للمركز. (انظر الملحق رقم (04): التصريح عن المرتبات والأجور المدفوعة للعمال)

ب- الافصاح عن إجمالي المداخيل وذلك يتعين على المكلفين اكتتاب تصريح سنوي على مستوى المركز على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة. (انظر الملحق رقم (05): التصريح عن إجمالي المداخيل)

ت- الافصاح عن الضريبة على أرباح الشركات يتعين على المكلف اكتتاب تصريح سنوي على الأكثر يوم 30 أفريل من السنة الموالية للسنة التي تم من خلالها تحقيق الأرباح. (انظر الملحق رقم (06) : عن الضريبة على أرباح الشركات)

ث- الافصاح عن القوائم المالية الدورية : للمكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي (الضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات) يجب عليهم اكتتاب وايداع تصريح يقوم مقام حافظة

إشعار بالتسديد (الرسم على القيمة المضافة ،الرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الاجمالي على الأجر ...) لدى قابض مركز الضرائب خلال عشرين يوما الأولى من الشهر الموالي للشهر المدني الذي تم خلاله تحقيق رقم الأعمال.

ثانيا : الشفافية

الشفافية تتبع الافصاح فبعد الافصاح على كل القوانين والإجراءات السابق ذكرها عليها أن تكون واضحة وبأسلوب مفهوم يستطيع المكلف استيعابها مهما كان مستواه.

1- المناشير والمواثيق متوفرة باللغتين العربية والفرنسية وتحتوي على اشكال ومخططات وعناوين بألوان مختلفة تسمح للمكلف فهما.

2- الموقع الالكتروني متوفر باللغتين العربية والفرنسية وينشر فيه كل ما هو جديد حول الضرائب كرسائل المديرية العامة للضرائب الاتفاقيات التي تعقدها مع مختلف الدول والملتقيات والإعلام والصحافة... الخ

3- الاستقبال الشخصي من طرف الموظفين بأسلوب محترم ولبق من خلال توجيه الافراد أو توضيح اجراء معين... الخ

4- لتحسين الفعالية والشفافية ونوعية الخدمة في ادارة الضرائب ،وضعت المديرية العامة للضرائب تنفيذ نظام معلوماتي ناجع يعتمد على تكنولوجيا مبتكرة والارتكاز على اجراءات مبسطة .

فلاحظ في أن مبدأ الافصاح والشفافية متوفر بصورة واضحة ،وهذا يجعل المكلف غير قادر على التهرب لأنه معلم على كافة القوانين والإجراءات وكل ما يخصه ويخص الادارة حيث أن المكلف الواعي يلتزم بواجباته أمام الادارة كما هي مؤدية لالتزاماتها اتجاهه بتوفير كل المتطلبات له .وهذا يؤدي التي تحسين الادارة ويؤدي الى رفع نسبة أدائها من ناحية الخدمة المطروحة للمكلف وتحقيق بعض أهدافها ألا وهو رضا المكلفين الذي يرفع نسبة عدد الملفات وبالتالي نسبة التحصيل الضريبي.¹

¹بالاعتماد على الموقع الالكتروني : <http://www.mfdgi.gov.dz>

الفرع الثاني: مبدأ حماية حقوق المكلفين والعدالة بينهم

أولاً: ان مركز الضرائب يهتم بجميع أمور المكلف بالضريبة حيث يوفر له كافة حقوقه ويقوم بتسليمه كل الوثائق التي تضمن له حقوقه اتجاه الادارة¹:

1- الحق في عدم الافشاء بأسرارهم

2- الحق في توصيل المعلومات الضريبية للمكلفين عن طريق وسائل الاعلام

3- الحق في الابلاغ بنتائج الفحوصات

4- الحق في الاستعلام الضريبي

ثانياً: الحق في الحصول على الدليل التطبيقي للمكلف²: حيث يضم 100 صفحة ويحتوي على عدة فصول تساعد المكلف على كيفية معرفة الضرائب والرسوم الذين يخضعون لها، والنسب المطبقة في مجال الضريبة المستحقة عليه ثم يوضح طريقة حساب الضريبة الخاضع لها ومختلف التخفيضات حسب الولاية التي ينتمي اليها وأيضاً يوضح كيفية التصريح ومتى وطريقة الدفع.

ثالثاً: الحق في الحصول على ميثاق المكلفين للضريبة الخاضعين للرقابة³: حيث أن هذا الميثاق يحتوي على 100 صفحة وهو متاح بالعربية والفرنسية حيث يضم في محتواه جميع الحقوق والضمانات مثل :

1- الحق في الاعلام المسبق بالتحقيق

2- الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار

3- الحق في النقاش الشفوي والحضري

4- الحق في معرفة طرق الطعن

5- الحق في معرفة التزاماته اتجاه المركز

6- الحق في اللجوء الى القضاء حق اعادة الضريبة او المبالغ المسددة بالزيادة عن مبلغ الضريبة .

¹ مقابلة مع مفتش مديرية الضرائب بمديرية الولاية للضرائب ،يوم 2017/04/24 على 11 سا .

² المديرية العامة للضرائب الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2017.

³ المديرية العامة للضرائب ،ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2006

ومما يبق نستنتج أن مبدأ تقنين وحماية حقوق المكلفين بالضريبة مطبق بكفاءة في مركز الضرائب وهذا يجعل المكلف له ثقة في المركز وغياب كل الشكوك الواردة الى ذهنه هذا يجعل إلى زيادة عدد المكلفين وبالتالي تحسين أداء غدارة الضرائب

الفرع الثالث : مبدأ تقنين حقوق العمال

أولا : قانون الوظيف العمومي

في البداية نشير الى أن العامل في ادارة الضرائب يطبق عليه قانون الوظيف العمومي حيث يتضمن هذا القانون على فصل كامل حول الضمانات وحقوق الموظف من بينها¹:

1. حرية الرأي مضمونة للموظف في حدود احترام واجب التحفظ المفروض عليه
2. لا يجوز التمييز بين الموظفي ن بسبب آرائهم أو جنسهم أو أصلهم أو بسبب أي ظرف من ظروفهم الشخصية أو الاجتماعية .
3. لا يمكن أن يترتب على الانتماء إلى تنظيم نقابي أو جمعية أي تأثير على الحياة المهنية للموظف .مع مراعاة حالات المنع المنصوص عليها في التشريع المعمول به، لا يمكن بأي تحال أن يؤثر انتماء أو عدم انتماء الموظف إلى تحزب سياسي على تحياته المهنية
4. لا يمكن بأية تحال أن تتأثر الحياة المهنية للموظف المترشح إلى عهدة انتخابية سياسية أو نقابية، بالراء التي يعبر عنها قبل أو أثناء تلك العهدة .
5. يجب على الدولة حماية الموظف مما قد يتعرض له من تهديد أو إهانة أو شتم أو قذف أو اعتداء، من أي طبيعة كانت، أثناء ممارسة وظيفته أو بمناسبةها، ويجب عليها ضمان تعويض لفائدته عن الضرر الذي قد يلحق به.
6. للموظف الحق في الحماية الاجتماعية والتقاعد في إطار التشريع المعمول به .
7. يستفيد الموظف من الخدمات الاجتماعية في إطار التشريع المعمول به
8. يمارس الموظف الحق النقابي في إطار التشريع المعمول به
9. يمارس الموظف تحق الاضراب في إطار التشريع والتنظيم المعمول بهما .

¹الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،القانون الاساسي العام للوظيفة العمومية، الأمر رقم 06-03، مؤرخ 15 يوليو 2006 .

10. للموظف الحق في ممارسة مهامه في ظروف عمل تضمن له الكرامة والصحة البدنية والمعنوية .
11. للموظف الحق في التكوين وتحسين المستوى والترقية في الرتبة خلال تحياته المهنية.

ثانيا : دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب

هذا الدليل الخاص بأخلاقيات المهنة، إلى تعريف أعوان المديرية العامة للضرائب، بالقواعد والواجبات الرئيسية التي يتعين عليهم التقيد بها عند ممارستهم فهو يستجيب لرغبة ملحة تتعلق بإرساء بصفة دائمة، ضمن تقاليد العمل والضوابط المنظمة لسلوك موظفي الإدارية الجبائية، أخلاقيات مهنية مستمدة من المبادئ والقيم التي تسير الخدمة العمومية.

حيث يعتبر هذا الدليل قانونا لحسن السلوك الذي سيترتب عن الاحترام الصارم من قبل أعوان الضرائب، إحداث تغييرات إيجابية في الكيفية التي ينظر بها المواطنون إلى إدارة الضرائب، وفي نفس الوقت تحسين العلاقة بين الإدارة المكلفين. حيث يحتوي على التزامات الموظف وكل القواعد والمسؤولية التي يتحملها منها¹:

1. وجوب الإلتحاق بمنصب التعيين أو المنصب

2. الإلتزام بتأدية الخدمة في إطار إحترام العلاقات السلمية

3. الإلتزام بتأدية اليمين

4. منع تعيين أي عون في منصب يجعله تحت السلطة المباشرة لزوج او احد أقربائه حتى الدرجة الثانية

5. واجب الإلتزام بخدمة الدولة

6. الإلتزام بممارسة الوظيفة وحدها

7. الإلتزام بممارسة الوظيفة بصفة شخصية، فعلية ومستمرة

8. الإلتزام بتأدية الخدمة بكل استقلالية

9. الإلتزام بالحياد

10. الإلتزام بالتحفظ

11. الإلتزام بالنزاهة

12. الإلتزام باحترام الأنظمة الداخلية للإدارات

13. الإلتزام بالسري المهني

14. الإلتزام بتلبية طلبات الإستعلام الواردة من الجمهور

15. الإلتزام بالكتمان المهني

16. واجب التحفظ والحفاظ على الكرامة في الحياة الخاصة

¹المديرية العامة للضرائب ،دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب ،2007،

17. التزام الاستقلالية في الحياة العامة

مما سبق نستنتج أن مبدأ تقنين وحماية العاملين وحقهم بمعرفة واجباتهم والتزاماتهم مطبق ومقنن في قوانين وهذا يجعل العمال يعملون بكل ائتمان لأنهم على وعي بحقوقهم وواجباتهم وبالتالي هذا يؤدي الى تحسين أداء مركز الضرائب.

الفرع الرابع : إدارة المخاطر

مركز الضرائب لا يحتوي كما هو مبين في الهيكل التنظيمي على إدارة مخاطر خاصة بالضرائب لكن يحتوي على مصلحة خاصة هي مصلحة المراقبة والبحث التي تتولى على اجراءات البحث عن المعلومة الجبائية حيث له الحق في السعي وراء المعلومة الجبائية من أي مصدر ما عدا الانتخابات والمؤسسات العسكرية مثلا: مختلف الحسابات البنكية، الوكلاء، الديوان الوطني للترقية والتسيير العقاري، مصلحة الصفقات العمومية، القنصلية، من المشتريات والمبيعات والصفقات. فهذه المصلحة تتلقى مؤشرات حول مخاطر¹:

أولاً: مؤشرات عبارة عن توصيات من المديرية العامة للضرائب

ثانياً: مؤشرات عبارة عن معلومات لدى مختلف المصالح ك:

ثالثاً: مؤشرات ملحوظة ك: عدم ايداع التصريحات، عدم مسك محاسبة، عدم فورة العمليات

وبعد هذه المؤشرات تشكل فرق تفوق بالتحقيق والمراقبة .

الفرع الخامس :الاستقلالية

إن رئيس المركز مستقل عن تأثير الادارة العليا والأطراف الخارجية حيث يمارس سلطته دون ضغوطات خارجية بحيث له الاستقلالية في وضع أوامر للعمال، و أيضا عمال المركز يتمتعون بالاستقلالية أي كل عامل يقوم بعمله الموجه اليه بكل ائتمان وإخلاص دون ضغط عليه من الادارة او علاقاته الخارجية كالأقارب....².

مما سبق نستنتج أن مركز الضرائب رغم عدم إحتوائه على إدارة خاصة بالخاطر الضريبية إلا أن المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث تعمل في مجال المخاطر لاحتوائها على مفتشين ومحققين يهتمون بهذا المجال لكن لا حبذا إذا أضيفت إدارة خاصة بالمخاطر لا تفادت ادارة الضرائب المخاطر وبالتالي يتحسن الاداء أكثر فاكثراً.

¹ مقابلة مع رئيس المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، مركز الضرائب لولاية بسكرة. يومي 26 و 27 افريل على 10 صباحا.

² مقابلة مع رئيس قسم الوسائل، بمديرية الفرعية للضرائب لولاية بسكرة يوم 10 ماي 2017 على 9سا.

المطلب الثالث : تأثير مبادئ الحوكمة في تحسين الأداء لادارة الضرائب

إن الالتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة ينعكس بشكل جيد على أداء ادار الضرائب ،حيث يتضح أن هناك دور كبير ومؤثر لمبادئ الحوكمة في تحسين الاداء من خلال ايجاد الاطار القانوني الذي يحدد الصلاحيات وتحديد المسؤوليات من خلال الهيكل التنظيمي للمركز والقوانين التي تحدد مهام المصالح فيه من خلال توزيع المسؤوليات داخل المركز ،وتوفير وعرض المعلومات والموازنة بين مصالح الاطراف ذات العلاقة ،وحماية مصالحهم . إن تطبيق مبادئ الحوكمة في ادارة الضرائب يؤدي إلى :

1- شعور الاطراف ذات العلاقة بالثقة ويعزز ضمان حقوقهم

2- الالتزام الطوعي للمكلفين

3- الحد من التهرب الضريبي

4- تضيق الفجوة الضريبية

5- فاعلية اتخاذ القرار

6- زيادة انتاجية العاملين

7- التزام العاملين بالقوانين والتعليمات والإجراءات الضريبية

8- الاستقلالية في اتخاذ القرار

9- تقليل الرتابة في العمل

10- سهولة قياس وتقويم الأداء

و في الأخير تحسين الأداء بمركز الضرائب يركز على وجود اطار فعال للحوكمة الضريبية من خلال تفعيل مبادئها وتطبيقها وذلك لحماية جميع الاطراف وتحقيق الأهداف المسطرة و زيادة نسبة التحصيل الضريبي الذي يساعد على زيادة الايرادات للدولة بالمقابل زيادة نفقات الدولة من المشاريع التوظيف والاستثمار وتحسين المستوى المعيشي للأفراد.

خلاصة الفصل

بناء على ما تم دراسته في الفصل الثالث نستنتج أن مركز الضرائب بالجزائر في تطور ملحوظ من ناحية التكنولوجيا و الثقافة الضريبية و خاصة من ناحية الحوكمة الضريبية حيث نلاحظ تطبيق بنسبة جيدة لمبادئ الحوكمة من الإفصاح والشفافية على الأمور القانونية والتعليمات والتوجيهات و من حيث حماية حقوق المكلفين والعدالة بينهم في القوانين المنصوص عليها و أيضا من ناحية حماية حقوق العمال المدونة بوضوح في القامون الاساسي للتوظيف العمومي لان العمال هم العجلة التي تنشط مركز الضرائب من خلال اتقان العمل والعمل بجهد و عدم تضييع الوقت و كفاءة العمال من ناحي التكوين والخبرة وهذا أدى الى تحسين أداء مركز الضرائب الذي تمثل في النتائج التقييمية التي اقامتها المديرية العامة للضرائب لتقييم أداء المراكز من خلال جودة الخدمة فلاحظنا أنها في تطور ملحوظ .

وأخيرا ننتنتج أن مبادئ الحوكمة تآثر تأثير ايجابي في تحسين أداء مركز الضرائب و إدارة الضرائب بصفة عامة حيث يجعل لها نظام فعال يتحكم بكل الاطراف ويؤدي الى تحقيق الأهداف المسطرة .فعلى إدارة الضرائب تفعيل باقي المبادئ للتحسن أكثر والتقدم بالاقتصاد الوطني.

الخاتمة

تناولت هذه الدراسة موضوع تأثير مبادئ الحوكمة على أداء إدارة الضرائب والذي حاولنا من خلاله التركيز على أهمية الحوكمة بالنسبة لإدارة الضرائب و دورها في رفع كفاءة و فعالية الأداء الضريبي و ذلك من خلال معالجة إشكالية أساسية تتمحور حول ما تأثير مبادئ على أداء إدارة الضرائب.

فلتطبيق القوانين الضريبية برشاده يجب تفعيل حوكمة الإدارة الضريبية لتحقيق أداء ذو كفاءة وفعالية وذلك لأن إدارة الضرائب على علاقة مباشرة مع المكلفين فينبغي أن تهتم بمصالحهم فضلا و الاهتمام بتطبيق القوانين الضريبية، ويتم ذلك بتطبيق اجراءات الحوكمة من خلال تطبيق مبادئها و قواعدھا للحصول على أداء فعال و ذو كفاءة و دقة العمل والحصول على التوازن بين المصالح.

و يتطلب تقييم الأداء الضريبي الاعتماد على المناهج الكمية و الكيفية لقياس الأعمال الموكلة اليها من تقدير وتحصيل للضريبة المستحقة أو مدى تطبيق القانون الضريبي و التأكد من سلامة التطبيق وذلك عن طريق مؤشرات قياس أعمال الإدارة الضريبية وفقا للبناء التنظيمي الذي يحدد الوحدات التنظيمية للعمل واختصاص كل وحدة وذلك لتستخدم هذه المؤشرات لقياس الرقابة النظامية والرقابة على الأداء التي تحدد مدى انجاز ،وتطبيق حوكمة الإدارة الضريبية باعتبارها من أهم أجهزة الدولة حيث أن الحوكمة نظام تستطيع من خلاله إدارة الضرائب توجيه أعمالها ومراقبتها على أعلى مستوى ومن ثم تعظيم الإيرادات الضريبية.

النتائج:

أولاً: نتائج اختبار الفرضيات :

1- الفرضية الأولى : ليست كل مبادئ الحوكمة تطبق في إدارة الضرائب

من خلال دراستنا تبين عدم صحة هذه الفرضية لأن كل مبادئ الحوكمة تطبق في إدارة الضرائب حسب نشاطها ،لأن فكرة الحوكمة تعتمد على مبادئ الحكم الرشيد للإدارة الضريبية من خلال خلق مناخ الشفافية والانضباط للحفاظ على حقوق الدولة من الإيرادات السياسية و مراعاة العدالة الاجتماعية و حماية حقوق الممولين والمكلفين ،الأمر الذي يجعل الافصاح و الشفافية عنوانا لحوكمة الادارة الضريبية

2- الفرضية الثانية : لتقييم الأداء الضريبي تستخدم إدارة الضرائب المؤشرات المالية سنويا لمعرفة التطور في الحصيللة الضريبية .

من خلال دراستنا تبين عدم صحة الفرضية الثانية حيث أن الأداء الضريبي يتم تقييمه دوريا للتحكم في كفاءة وفعالية العمل المنجز من طرف العاملين عن طريق نوعين من المقاييس ،باستخدام مقاييس الأداء المالية كتقييم المخاطر وتخفيفها ،دعم الامتثال الطوعي ،سداد الالتزامات الضريبية ، وعن طريق استخدام أساليب غير المالية كقياس جودة الأداء من خلال الكفاءة والفعالية ،والمساءلة والشفافية .

3- الفرضية الثالثة : المبادئ التي تطبق في مركز الضرائب هي حماية حقوق المكلفين والتعامل المتكافئ للمكلفين بالضريبة، لأن مركز الضرائب أنجز ليتكفل بكل ما يتعلق بالمكلف بالضريبة الخاضع للنظام الحقيقي ،وبالتالي هو المكان الوحيد الذي يلجأ إليه في أمور ضرائبه .وهذا يؤثر بتحسين أداء المركز واستقطاب أكبر عدد من المكلفين.

من خلال دراستنا التطبيقية لمركز الضرائب تبين لنا صحة الفرضية حيث استنتجنا أن معظم مبادئ الحوكمة مطبقة كالأفصاح على القوانين وتحديد مهام المصالح و نشر المعلومات في الموقع الالكتروني يوميا ،أيضا حماية حقوق العمال والتزاماتهم المبرحة والمقننة في قوانين و أيضا حماية حقوق المكلفين وتقديم خدمات نوعية للاستقبال والاعلام والتوجيه ،وبالتالي هذا يؤدي الى تعزيز ثقة ورضا المكلف بالادارة وكذا زيادة انتاجية العامل من خلال العمل بجد وبدقة ،وهذا ينعكس على تحسين الأداء وتحقيق الأهداف المسطرة أهمها زيادة التحصيل الضريبي .

ثانيا :النتائج النظرية :

1- الحوكمة هي نظام يتضمن ادارة منسقة وسياسات متماسكة و قوانين تهدف إلى تحقيق التميز في الأداء من خلال آلياتها التي تتمثل في تنظيم المسؤوليات والعلاقات داخل الإدارة.

2- الأداء الضريبي هو مدى تطبيق ادارة الضرائب للقوانين المستمدة من النظام الضريبي ويتم تقييمه عن طريق استخدام طرق مقاييس الأداء المالية المتركزة على تقييم التحصيل الضريبي السنوي ،والأساليب الغير المالية الذي يتم قياس جودة الأداء المقدم من طرف الادارةمن خلال تقييم المخاطر وتخفيفها الكفاءة والفعالية ،والمساءلة والشفافية

3- تعتمد فكرة الحوكمة على مبادئ الحكم الرشيد للإدارة الضريبية من خلال خلق مناخ الشفافية والانضباط للحفاظ على حقوق الدولة من الإيرادات السياسية و مراعاة العدالة الاجتماعية و حماية حقوق الممولين والمكلفين بأداء الضريبة المفروضة ، لأمر الذي يجعل الافصاح و الشفافية عنوانا لحوكمة الادارة الضريبية

ثالثا : النتائج التطبيقية :

- تم التوصل الى النتائج التالية من خلال تقييم الأداء لمركز الضرائب بالاعتماد على المقاييس الغير مالية لتقييم الأداء وهذا بناء على المعطيات والمعلومات التي تم التحصل عليها و أيضا بسبب تعذر الحصول على المعطيات والإحصائيات الخاصة بالحصيلة السنوية لمركز الضرائب ،وتتمثل النتائج المتحصل عليها كما يلي:
- 1- أن تطبيق مبادئ الحوكمة في مركز الضرائب أدى الى توزيع العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة مما يؤدي الى سهولة تقييم الأداء.
 - 2- الاشراف الواضح على عمليات الافصاح والشفافية وفق المعايير ووسائل الاتصال المتاحة. وضمان الح
 - 3- ضمان حماية العمال من الاعتداءات المعنوية والمادية أثناء مزاوله نشاطهم وتحسين المعيشي ادى الى تحفيزهم على رفع مردودية العمل وهذا يؤدي الى تحسين الأداء.

التوصيات

- 1- يجب تعزيز الشفافية في المعاملات التجارية كتحديد وسيلة الدفع بالشيك حتي نضمن شفافية المعاملات التجارية و تسهل عملية الرقابة لادارة الضرائب.
- 2- من الأحسن تبني إدارة الضرائب إدارة خاصة بالمخاطر الضريبية وذلك لنقادي كل المخاطر المتوقعة والتي تؤثر على تحقيق أهدافها.
- 3- يجب وضع قانون يلزم تطبيق الحوكمة في إدارة الضرائب لما لها من دور فعال للتقدم وتحسن الأداء.و حماية حقوق الأطراف ذات العلاقة و تحقيق العدالة وضمان الافصاح والشفافية و المساءلة ،مما يؤدي إلى تعزيز ثقة المكلفين بعدالة النظام الضريبي.

آفاق البحث :

- 1- دور الحوكمة في الحد من التهرب الضريبي
- 2- دور الشفافية فيتحسين أداء ادارة الضراب

قائمة المراجع

- المراجع باللغة العربية

أولاً : الكتب باللغة العربية

1. ابراهيم محمد المحاسنة، "إدارة تقييم الأداء الوظيفي"، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2013 .
2. أحمد حشيش عادل، " أساسيات المالية العامة، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام"، دار النهضة العربية، الاسكندرية، 1992 .
3. جيهان عبد المعز الجمال، "المراجعة وحوكمة الشركات"، دار الكتاب الجامعي، بيروت، 2014 .
4. حسام الدين غضبان، "محاضرات في نظرية الحوكمة"، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2015 .
5. حميدة بوزيدة، "حياة المؤسسات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005 .
6. خلف حسن نابخ، "اقتصاديات الأعمال"، عالم الكتاب الحديث، الأردن 2009 .
7. خليل نبيل مورسي، "دليل المدير في التخطيط الاستراتيجي"، دار المعرفة الجامعية، مصر، 1995 .
8. رضا خلاصي، " النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين"، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005.
9. زهير ثابت، كيفية تقييم أداء الشركات والعاملين، دار قباء للطباعة والنشر، مصر، 2011 .
10. سعيد عبد العزيز عثمان، العشماوي شكري رجب، "اقتصاديات الضرائب، سياسات نظم قضايا معاصرة"، الدار الجامعية 2007.
11. سليمان محمد مصطفى، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006.
12. سوزي عدلي ناشد، "الوجيز في المالية العامة"، دار الجامعية الجديدة للنشر، الاسكندرية مصر، 2000.
13. صالح الرويلي، "اقتصاديات المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، 1982 .
14. طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات مفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات"، الدار الجامعية، الاسكندرية، الطبعة الثانية 2007.

15. طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات، المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف"،الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005 .
16. عبد الله ابن الحسين، دليل ممارسات الحوكمة في القطاع العام، الأردن، 2014.
17. عبد المجيد دراز، "المالية العامة"، الدار الجامعية، مصر، 1984 .
18. عبد المجيد قدي ، "دراسات في الاقتصاد المالي"،دار جرير للنشر والتوزيع،عمان .2011
19. عدنان بن درويش بن حيدر، "حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية"،2007،
20. علي زغودو، "المالية العامة"، ديوان المطبوعات، بن عكنون الجزائر، 2005 /2004.
21. علي عبد الوهاب نصر، شحاتة السعيد، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006.
22. فرح يوسف أمير، "حوكمة الشركات"، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، بدون سنة النشر.
23. كاظم جاسم العيساوي ، الاقتصاد الاداري، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2008 .
24. محسن أحمد الخضيرى، "حوكمة الشركات"،مجموعة النيل العربية، مصر، 2005.
25. محمد ابراهيم موسى، "حوكمة الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية"، دار الجامعة الجديدة
26. محمد أكرم العدلوني، " العمل المؤسسي"،دار بن حزم، لبنان، 2000 .
27. محمد الصغير يعلى، يسرى ابو العلاء، "المالية العامة"، دار العلوم الجزائر، 2003 .
28. محمد توفيق عبد المحسن، "تقييم الاداء"،دار النهضة، مصر، 1998.
29. محمد دويدار، "دراسات في الاقتصاد المالي، النظريات العامة في مالية الدولة، السياسة المالية في الاقتصاد الرأسمالي"،دار المعرفة الجامعية 1996.
30. محمد عباس محرزى، "اقتصاديات المالية العامة"،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2003.
31. محمد عباس محرزى، "المدخل إلى الجباية والضرائب"،دار النشر ITCIS ، سنة 2010.
32. محمد عباس محرزى،"اقتصاديات الجباية والضرائب"،دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع،الجزائر،2008،
33. محمد علي خضر، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي، مصر، 2012.
34. مدحت كاظم القرشي، "الاقتصاد الصناعي، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2005.
35. مراد ناصر، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"،دار هومة، الجزائر، 2003 .

36. مصطفى سليمان محمد، "دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري"، الدار الجامعية، الاسكندرية، الطبعة الثانية، 2009 .

37. مصطفى محمد سليمان، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006 .

38. منير ابراهيم هندي، "حوكمة الشركات مدخل في التحليل المالي وتقييم الأداء"، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، بدون سنة النشر .

39. نور عبد الناصر، نائل حسن عدس، عليان الشريف، "الضرائب ومحاسبتها"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الثانية 2008.

40. يعقوب عادل ناصر الدين، "إطار نظري مقترح لحوكمة الجامعات ومؤشرات تطبيقها في ضوء متطلبات الجودة الشاملة"، جامعة الشرق الاوسط، الأردن، بدون سنة النشر .

41. يونس أحمد بطريق ، و آخرون، "المالية العامة، الضرائب والنفقات العامة"، الدار الجامعية، الاسكندرية، لا يوجد تاريخ النشر .

ثانياً: أطروحات ورسائل علمية:

1. باسل محمد يوسف الشحادات ، "دور الحوكمة في تدعيم المركز المالي لشركات التأمين"، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، 2011-2012.

2. حسام الدين غضبان، "مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية"، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة بسكرة، سنة 2013-2014 .

3. السعيد بلوم، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة قسنطينة، بدون سنة النشر .

4. صباح بنوناس، "النمط القيادي وتأثيره على الأداء الوظيفي"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2007/2008 .

5. عبد الحميد عفيف، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2013-2014 .

6. عمر تيمجغبين، " دور استراتيجية التنوع في تحسين أداء المؤسسة الصناعية"، رسالة ماجستير، جامعة بسكرة، 2013 .

7. كنزة براهيمة، "دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2013-2014 .

8. نعيمة عدي، "أثر هيكل الملكية في تحقيق فعالية حوكمة المؤسسات"، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة ورقلة، 2017.

9. نعيمة عدي، "دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات"، رسالة ماجستير، جامعة ورقلة، 2009.

10. فوزي الباز أحمد قابيل الباز، إستخدام القياس المتوازن لزيادة كفاءة وفعالية الأداء بمصلحة الضرائب المصرية في ظل المتغيرات المعاصرة، ماجستير في المحاسبة، جامعة بورسعيد، 2012.

ثالثا : المؤتمرات والملتقيات الدولية والمحلية

1. أسامة عبد الخالق، "حوكمة المنظومة الضريبية كعامل أساسي لتنمية الحصيلة الضريبية وجذب الاستثمار"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الرابع تحت عنوان : أثر الضرائب على الاستثمار في مصر والدول العربية، جامعة عين شمس، القاهرة، سبتمبر 2004 .

2. أمال عياري، خوالد أبو بكر، "تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية"، بحث مقدم للملتقى الوطني حول : حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، ماي 2012.

3. جمال مستور، "دور لجان الحسابات في تفعيل الحوكمة"، بحث مقدم للملتقى الوطني حول "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري"، 6-7 ماي 2012 .

4. حسين بن الطاهر وآخرون، "دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي"، بحث مقدم للملتقى الوطني بعنوان حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، 6-7 ماي 2012 .

5. رابح بوقرة وغانم هاجرة، "الحوكمة، المفهوم والأهمية"، بحث مقدم للملتقى الوطني بعنوان حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، 6-7 ماي 2012 .

6. السعيد بريش، يحيوي نعيمة، "أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها"، بحث مقدم للملتقى العلمي الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 22 و 23 نوفمبر 2011 .

7. عمار عبدالحميد ياسر، "شفافية الضريبة وفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب"، بحث مقدم للمؤتمر بعنوان " نحو استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة المقدم الى هيئة النزاهة"، بغداد، 2008.

8. غنيم أحمد سامي، "حوكمة الإدارة الضريبية وفقا لمتطلبات الدمج والاندماج لمصلحتي الضرائب العامة والمبيعات"، بحث مقدم للمؤتمر حوكمة الشركات العامة والخاصة من اجل الاصلاح الاقتصادي والهيكلية المنعقدة بالقاهرة مصر، نوفمبر 2006.
9. فوزي قابيل الباز، استخدام نهج القياس المتوازن في تحسين وتطوير أداء الفاحص الضريبي، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السابع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مصر، 2011.
10. فوزي قابيل الباز، شيماء أبو المعاطي عبد المطلب، مخاطر المحاسب الإبداعية على تقرير الفاحص الضريبي، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السابع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 2011.
11. فوزي قابيل الباز، دراسة استكشافية لاشتقاق عناصر البناء الفكري لنظرية الخطر بغرض تحقيق فعالية الأداء الضريبي في مصر، المؤتمر الضريبي الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 2011.
12. محمد براق وآخرون، "دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري"، بحث مقدم للملتقى الوطني "حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري" جامعة بسكرة، ماي 2012.
13. محمد طارق يوسف، "الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات"، بحث مقدم إلى مؤتمر، متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، مصر، ماي 2007.
14. ممدوح أبو السعود، "التشريع ومشكلات التحاسب الضريبي للنظام الضريبي المصري"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السنوي الرابع عشر، بدون سنة النشر.
15. ناصر سليمان، ربيعة بن زيد، "دور الحوكمة في إدارة مخاطر الصكوك الإسلامية"، بحث مقدم للمؤتمر الدولي الثامن حول : دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة الشلف، 2013.
16. نعيمة يحيوي وحكيمة بوسلمة، "دور الحاكمية المؤسسية في تحسين الأداء المالي للشركات"، بحث مقدم للملتقى الوطني حول : حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، 6-7 ماي 2012.
17. هوارى معراج وآخرون، "تحو تفعيل دور الحوكمة في المؤسسات المصرفية"، بحث مقدم للملتقى الوطني "حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري" جامعة بسكرة، ماي 2012.

رابعاً المجالات:

- (1) بلبركاني أم خليفة، آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة التنظيم والعمل، العدد الخامس، جامعة معسكر، بدون سنة النشر

- (2) سهام حاسم، "العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي"، مجلة الاقتصادى الخلىجى، العدد 19، جامعة البصرة، العراق، 2011
- (3) عبد الرحمان سيد، عباس بلة، "دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الابداعية"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المملكة العربية السعودية، العدد 12، 2012
- (4) علي خليل محاسن، "دور الموازنات التخطيطية في تقويم الأداء المالى في الوحدات الحكومية"، دراسة تطبيقية على ديوان الضرائب في السودان، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة الأميرة نورة بنت عبد الرحمن، المملكة العربية السعودية، 2015 .
- (5) قاسم محمد عبد الله البعاج، "اطار مقترح لتقييم مدى امكانية تطبيق نظام جباية ضريبة الدخل الكترونيا باستخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 35، 2013
- (6) ماهر موسى حامد درغام، "تقويم وقياس الأداء لدائرة ضريبة الدخل"، مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل، بدون سنة النشر
- (7) محمود فيصل السواورة، "قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في شركات المساهمة"، مجلة جامعة دمشق مؤتة، الأردن المجلد 25، العدد 2، 2009 .
- (8) مزهودة عبد المالك، "الأداء بين الكفاءة والفعالية"، مجلة العلوم الانسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة 2001 .
- (9) مصطفى علي عبد الحسين وآخرون، "دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجى للإدارة الضريبية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 22، جامعة بغداد، 2013 .
- (10) مهدي شرقي، "مراقبة التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة، حالة المؤسسات العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد الأول، 2015 .
- (11) مؤيد محمد علي الفضل وآخرون، "العلاقة بين الحاكمة المؤسسية وقيمة الشركة في ضوء نظرية الوكالة"، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد 4، الاردن، 2010.

خامسا: الجرائد والوثائق الرسمية :

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 20، 2009.
2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون الاساسى العام للتوظيف العمومية، 2006.
3. رسالة المديرية العامة للضرائب، عصرنة الادارة الجبائية شفافية وفعالية وكفاءة، العدد 30.

4. رسالة المديرية العامة للضرائب، برنامج الامتثال الجبائي الارادي، العدد 77، 2015.
5. رسالة المديرية العامة للضرائب، مرجع نوعية الخدمة مسعجديد لتحسين الاداء، العدد 60 .
6. رسالة المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب تحسين نوعية الخدمة أولوية استراتيجية، العدد 66، 2013 .
7. رسالة المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب تنظيم مكيف لصالح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، العدد 54، 2012.
8. رسالة المديرية العامة للضرائب، ملتقى حول النظام المعلوماتي نحو ادارة الكترونية، 2014.
9. رسالة المديرية العامة للضرائب، نتائج مؤشرات النجاعة تؤكد تحسن استقبال المكلف، العدد 201581
10. المديرية العامة للضرائب، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، 2007.
11. المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2006
12. المديرية العامة للضرائب الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2017.
13. مديرية العلاقات العمومية والاتصال، منشور بعنوان مركز الضرائب تنظيم ومهام، 2016.
14. مديرية العلاقات العمومية والاتصال، منشور بعنوان مركز الضرائب مجال الاختصاص الاشخاص والضرائب المعنية، 2015.

- مراجع أجنبية :

1. Richard Bird ,Eric Zolt, "Tax Policy in Emerging Countries" ,London,2008
2. Robert Joumard, "le concept de gouvernance" ,rapport de recherche ,France ,2009

- المواقع الكترونية :

1. <http://www.Tadat.org> موقع الادارة تادات، التقييم التشخيصي للادارة الضريبية
2. <http://www.mfdgi.gov.dz> الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب

- المقالات :

1. مقابلة مع رئيس مصلحة المراقبة والبحث ،مركز الضرائب .بسكرة
2. مقابلة مع مفتش الضرائب ،مديرية الضرائب .بسكرة
3. مقابلة مع رئيس قسم الوسائل ،مديرية الضرائب .بسكرة

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملاحق	رقم الملاحق
130	منشور بعنوان مركز الضرائب تنظيم ومهام	01
131	وثيقة توضيحية موجهة للمكلفين حول كيفية ملاءمة الاستثمار	02
132	تصريح بالوجود	03
133	تصريح عن المرتبات والأجور المدفوعة للعمال	04
134	تصريح عن إجمالي المداخل	05
135	تصريح الضريبة على أرباح الشركات	06