

محاولة تقييم الضغط الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

دخموش العربي أستاذ محاضر
جغولوف ثلجة نوال أستاذة مساعدة
كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير
جامعة منتوري - قسنطينة

الملخص

نهدف من وراء موضوع المقالة إلى محاولة تقييم الضغط الجبائي داخل المؤسسة الاقتصادية على ضوء الإصلاح الجبائي 1992 من أجل الوقوف على مدى حدته. لعل أهم صعوبة واجهت الدراسة تمثلت في كيفية قياس الضغط الجبائي على مستوى المؤسسة الاقتصادية خاصة وأن مفهوم الضغط الجبائي يتميز بطبيعته الكلية، و قد قمنا بإقتراح نموذج يقيس معدل الضغط الجبائي يعتمد على برنامج مكتوب بلغة الإعلام الألي.

Résumé

L'objectif de cet article consiste à évaluer la pression fiscale subie par l'entreprise économique à la lumière de la réforme fiscale de 1992 et d'en apprécier l'intensité.

La difficulté majeure que nous avons rencontrée se situe au niveau de l'approche de la mesure de la pression fiscale, concept macroéconomique par excellence.

Nous proposons, au demeurant, un modèle informatisé pour le calcul du taux de la pression fiscale.

عرفت الجزائر منذ نهاية الثمانينات مجموعة من الإصلاحات الاقتصادية و المالية أحدثت تغيير جذري في محيط مزاولة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي، و من أهم هذه التغيرات: استقلالية المؤسسات الاقتصادية العمومية، فتح التجارة الخارجية أمام المبادرات الخاصة، إلغاء الفوارق بين القطاع العام و القطاع الخاص و تشجيع الاستثمار الخاص الوطني و الأجنبي... أمام هذا الإطار الاقتصادي الجديد لم يعد النظام الضريبي القائم متماشيا معه، و كان لابد من تكملته بقواعد جبائية تهدف إلى عقلنة و تحديث الضريبة قصد الوصول إلى شفافية أفضل في مجال الفرض و التحصيل.

في هذا السياق، شرع في إصلاح النظام الضريبي بتعيين اللجنة الوطنية للإصلاح الجبائي في مارس 1987، و دخل الإصلاح الجبائي حيز التنفيذ ابتداء من سنة 1992 تطبيقاً لقرارات قانون المالية لسنة 1991.

إن أهم ما جاء به الإصلاح الجبائي هو وضع صيغ جديدة للإخضاع الضريبي بإعادة النظر في العناصر الخاضعة و المعدلات الخاصة بها، حيث مس التغيير الضرائب المتعددة السابقة بإدخال الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي و الرسم على القيمة المضافة.

يسعى المشرع من وراء إصلاح الضرائب غير المباشرة إلى تحسين الموارد الجبائية من جهة و من خلال مراجعة الضرائب المباشرة بتخفيض المعدلات إلى التخفيف من حدة الضغط الجبائي من جهة أخرى. و عند تصفح ميزانيات الدولة للسنوات الماضية نلاحظ الانخفاض في الجباية العادية بالنسبة للموارد العامة و هذا ما يتنافى مع الهدف الأول للإصلاح الجبائي، كذلك المتداول هو معاناة المتعاملين الإقتصاديين من ارتفاع الضرائب مما يعني عدم بلوغ المشرع هدف تخفيف الضغط الجبائي على المكلفين. و عليه تظهر أهمية تأكيد شبه التناقض بين ضعف الجباية العادية و الارتفاع في الضغط الجبائي الذي يظنه المتعاملون الإقتصاديون.

تبدى هذه الإشكالية جانبيين، الأول مرتبط بضعف الموارد الجبائية العادية مقارنة مع مستواها المنتظر و الثاني متعلق بالضغط الجبائي الذي يواجهه المكلفون، حيث يمثل هذا الأخير موضوع مقالتنا و نحاول فيها تقييم الضغط الجبائي في المؤسسة الاقتصادية التي تواجه عبئاً ضريبياً منذ نشأتها إلى حلها: فعند النشأة تدفع حقوق التسجيل، طوال فترة حياتها تكون مطالبة بمختلف الضرائب و الرسوم و أخيراً عند حلها تدفع حقوق تسجيل متعلقة بالعقود المعاينة للحل. كذلك تتخذ الضرائب و الرسوم داخل المؤسسة الاقتصادية العديد من الأوعية: رأس المال الاجتماعي، رقم الأعمال، كتلة الأجور و النتيجة بالإضافة إلى وجود عدد من الحقوق الجبائية الثابتة.

و هكذا تبرز أهمية طرح التساؤل حول مدى حدة الضغط الجبائي في المؤسسة الاقتصادية على ضوء الإصلاح الجبائي، و للإجابة عليه ارتأينا اسقاط الدراسة على مؤسسة عمومية هي المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية - PMO - بالخروب خلال الفترة 1996-2000.

قبل تقديم دراستنا التطبيقية لا بأس أن نستعرض الملامح العامة للإصلاح الجبائي ثم نتعرض إلى الضغط الجبائي من حيث المفهوم و كيفية قياسه و نختم المقالة بعرض أهم النتائج المتوصل إليها.

1. الملامح العامة للإصلاح الجبائي 1992

يرمي الإصلاح الجبائي إلى تحقيق أهداف رئيسية عديدة، لهذا أدرك المشرع ضرورة تعديل النظام الضريبي من خلال إرساء قواعد جبائية تتلاءم مع الشروط التي يتطلبها الانتقال إلى اقتصاد السوق، الأمر الذي يسمح بتبسيط النظام الجبائي، تحسين الحصيلة الجبائية و اتخاذ الإجراءات اللازمة للتقليل من حالات التهرب الضريبي.

يستجيب الإصلاح الجبائي للإنشغالات المتعلقة بوضع نظام جبائي خاص بالشركات يختلف عن ذلك المطبق على الأشخاص الطبيعيين، إدماج الضرائب الفرعية في ضريبة واحدة و إلغاء بعض الضرائب في النظام القديم و تعويضها بضرائب جديدة.

لقد تركزت الفكرة الأساسية عند إصلاح الضرائب المباشرة في تأسيس ضريبة للأشخاص المعنويين هي الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، حيث كانت تفرض على شركات الأموال الجزائرية الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (BIC) حتى و إن كان النشاط الممارس من قبل هذه الشركات لا يحمل أي طابع صناعي أو تجاري(1). كما ألغت الضريبة على أرباح الشركات تلك الازدواجية التي عرفها النظام القديم الذي كان يخضع المؤسسات الأجنبية بعكس الجزائرية إما للضريبة على مداخيل مؤسسات البناء الأجنبية (IREEC) بالنسبة لمؤسسات الأشغال العقارية أو إلى اقتطاع الضريبة على الأرباح غير التجارية من المصدر بالنسبة لمؤسسات تأدية الخدمات.

وفيما يخص الضرائب المفروضة على الأشخاص الطبيعيين، فقد عرف النظام القديم الضرائب النوعية التي تمثلت بصفة أساسية في الضرائب الآتية (2):

- الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية(BIC)
- الضريبة على الأرباح غير التجارية(BNC)
- الضريبة على أرباح الاستغلال الفلاحي(BA)
- الضريبة على مداخيل الديون، الودائع و الكفالات (IRCDC)
- الضريبة على المرتبات و الأجور(ITS)
- الضريبة التكميلية على مجموع الدخل (ICR)

بحيث كانت تخضع المداخيل في مستوى أول إلى الضريبة بحسب طبيعة الدخل، ثم تخضع في مستوى ثان إلى الضريبة التكميلية على مجموع الدخل(3)، و قد دمجت الضرائب السابقة-بموجب الإصلاح الجبائي- في ضريبة واحدة هي الضريبة على الدخل الإجمالي(IRG) تفرض بإسم الشخص الطبيعي، يكمن الهدف منها في تحقيق مبدأ شخصية الضريبة عن طريق تطبيق ميكانيزم التصاعد عند حساب مقدار الدين

الضريبي، و كذا محاولة تجسيد نوع من العدالة الضريبية في مجال الإخضاع من خلال جعل لكل دخل مساوي ضريبية مساوية(4).

أما فيما يتعلق بإصلاح الضرائب غير المباشرة فقد عوض نظام الرسوم على رقم الأعمال - الذي كان يتضمن رسمين هما الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) و الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS) - بالرسم على القيمة المضافة (TVA)، و قد استجاب هذا التعويض للأهداف التالية(5):

- البحث عن تحسين الموارد الجبائية بتوسيع مجال التطبيق و التقليل من حالات الإعفاء التي عرفها نظام الرسوم على رقم الأعمال؛

- تبسيط النظام الجبائي بتخفيض عدد المعدلات المطبقة سالفا حيث عرف النظام القديم ثماني عشر معدلا منها عشر معدلات خاصة بـ

(TUGP) و ثمانية معدلات ل (TUGPS)، و ذلك باستعمال أربعة معدلات ثم ثلاث و أصبح عددها بموجب قانون المالية لسنة 2001 اثنان؛

- فتح المجال لإمكانيات العمل على المستوى المغربي بإيجاد تناسق في الضرائب غير المباشرة، حيث دخل الرسم على القيمة المضافة حيز التطبيق في المغرب في أفريل 1986، و في تونس في جويلية 1988.

2. قياس الضغط الجبائي

يستعمل الضغط الجبائي للتعبير عن الأثار المترتبة عن الإقتطاع الضريبي و بذلك سيبين مدى ثقل الضرائب على الأفراد أو المؤسسات أو الحياة الإقتصادية ككل، مما يعني أن الضغط الجبائي سيكون مرادفا للعبء الضريبي.

يتميز الضغط الجبائي بصبغته الكلية، لهذا نجد الدراسات التي جرت حول الموضوع قد انصبت على إيجاد طريقة لقياس مستوى الإقتطاعات الجبائية الإجمالية أو مستوى الإخضاع الجبائي الإجمالي، في حين تدل الكتابات على أن التفكير في الضغط الجبائي على المستوى الجزئي بقي محصورا في حدود ضيقة نذكر منها أعمال سليجمان عام 1925، حيث أراد حساب معدل الضغط الجبائي لكل مواطن على حدى لكن واجهت محاولته صعوبة تحديد مبالغ الإقتطاع الضريبي لأن الفرد يدفع إضافة إلى ضرائبه المباشرة المعروفة ضرائب غير مباشرة تدمج ضمن الأسعار(6).

من هنا تظهر أهمية هذه المحاولة في قياس الضغط الجبائي الذي تتحمله المؤسسة الإقتصادية و ذلك انطلاقا من اجتهادات شخصية تركزت بالأساس على ماهو معمول به على المستوى الكلي.

1.2 قياس الضغط الجبائي على المستوى الكلي

يمثل الضغط الجبائي علاقة نسبية تربط مبلغ الإقتطاع الجبائي الإجمالي بالنتائج الداخلي الخام، و يعبر عن هذه النسبة بالصيغة التالية(7):

الضغط الجبائي = مبلغ الإقتطاع الجبائي الإجمالي / الناتج الداخلي الخام . 100
يتطلب حساب هذا المعدل تحديد مبلغ الإقتطاع الجبائي الإجمالي والناتج الداخلي الخام:

أ- تحديد مبلغ الإقتطاع الجبائي الإجمالي: يطرح تحديد الموارد الجبائية إشكالية حصر مبلغ الإقتطاع الجبائي في الضرائب و الرسوم فقط أو تعديدها إلى الرسوم شبه الجبائية الممثلة في اشتراكات الضمان الاجتماعي، خاصة و أن هذه الأخيرة تمارس نفس آثار الضرائب و الرسوم.

ب- حساب الناتج الداخلي الخام: يمثل الناتج الداخلي الخام مجموع القيم المضافة المحققة في جميع القطاعات دون استثناء، و الناتج الداخلي الخام بهذا المفهوم نجده متداولاً في نظام المحاسبة الوطنية للأمم المتحدة، في حين يقابل هذا المجمع في نظام الحسابات الإقتصادية الجزائرية الإنتاج الداخلي الخام.

يرجع الفرق بين المجمعين السابقين إلى حقل الإنتاج المعتمد حسب كل نظام محاسبي، فبالنسبة للمحاسب الوطني الجزائري " يعتبر إنتاجاً كل نشاط يسمح بخلق سلع أو خدمات تبادل أو تكون قابلة للتداول في السوق" (8) و من هذا المنطلق سيحدد محتوى مجال الإنتاج في قطاعات الإنتاج المادي و الخدمات الإنتاجية المادية (النقل، التجارة والمواصلات...) و الخدمات الإنتاجية غير المادية و هي الخدمات السوقية المقدمة للعائلات كالتربيط الخاص، الحلاقة و المسرح...

في حين توجد خدمات غير إنتاجية تقدمها الهيئات المالية و مصالح السكن و الإدارات العمومية و هي كلها خدمات يستبدها نظام الحسابات الإقتصادية الجزائرية من دائرة الإنتاج أي عند حساب الإنتاج الداخلي الخام، و يأخذها بعين الإعتبار عند الإهتمام بالناتج الداخلي الخام(9).

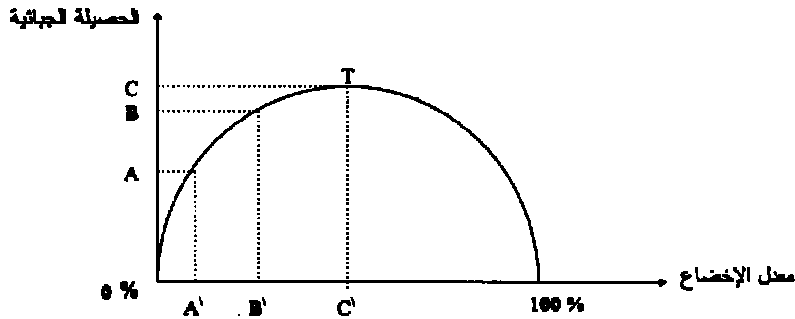
نخلص مما سبق أن نظام الحسابات الإقتصادية الجزائرية يهتم بمجمع الإنتاج الداخلي الخام أي الزيادة في مجموع السلع و الخدمات المنتجة من قبل الفروع الإنتاجية المقيمة خلال فترة زمنية معينة عادة السنة، و يلجأ إلى حساب الناتج الداخلي الخام من أجل المقارنات الدولية.

وفي إطار البحث عن معدل ضغط جبائي أمثل ذهب الكتاب مذاهب شتى، حيث نادى الطبيعيون بأن لا تتعدى النسبة السابقة 20 % أما بالنسبة لكلاارك فإنه إذا تجاوزت النسبة 25 % لمدة سنتين أو أكثر فسترتفع الأسعار و يركد الإنتاج(10)، و ترى مجموعة من علماء المالية المعاصرين ككالدور و بريست بضرورة زيادة معدل الضغط الجبائي في الدول المتجهة نحو التقدم على أساس أن مستوى هذا المعدل هو بمثابة معيار لمدى كفاءة التنمية الاقتصادية فيها، لأنه إذا لم يصل معدل الضغط الجبائي إلى حد معين فلا يمكن استخدام الضرائب كأدوات تدخل لتحقيق أهداف السياسة الضريبية(11) .

وقد إستطاع الإقتصادي الأمريكي أ.لافيير أن يوضح بصورة مبسطة أن كل إرتفاع في معدل الإقتطاع الضريبي قد يؤدي إلى إنخفاض في مستوى الأنشطة و كذا إرتفاع في عدد حالات التهرب و الغش الجبائيين، مما ينتج عنه إنخفاض في الحصيلة الجبائية.

لقد تمكن هذا الإقتصادي من وضع عتبة لمعدل الإقتطاع الضريبي، لم تحدد رقميا و إنما يمكن إظهارها من خلال المنحنى الذي تقدم به لافيير و الذي يحمل إسمه و هو يظهر من خلال الشكل التالي(12):

منحنى معدل الضغط الجبائي للافيير



المصدر: "Courbe de LAFFER : Quelques éléments d'analyse " Problèmes Economiques, n° 2.644, Décembre 1999, p13.

يلاحظ من المنحنى أن ارتفاع معدل الإخضاع يولد في البداية حصيلة جبائية إضافية، لكن بعد النقطة C'، أين تكون الحصيلة الجبائية عظمى، فإن أي ارتفاع في المعدل سيؤدي إلى انخفاض في الحصيلة إلى أن تصبح هذه الأخيرة مساوية للصفر عند المعدل 100 %.

وتم تفسير هذه النتيجة على أن ارتفاع معدلات الإخضاع تؤدي إلى آثار غير تشجيعية بالنسبة للعمالة و الادخار مما ينتج عنه انخفاض في حجم الإنتاج و بالتالي تقلص في الوعاء(13).

على العموم فإنه لا يمكن تحديد معدل أمثل للضغط الجبائي، لأن الأمر يتطلب دراسة ظروف كل دولة على حدى من حيث درجة التقدم و طبيعة الهيكل الاقتصادي. ثم إن حساب معدل الضغط الجبائي يستلزم توحيد مفاهيم كل من الحصيلة الجبائية و المجمع المعتمد نتيجة التطور في محتوى المجاميع داخل نفس الدولة من وقت لآخر و طرق حسابها لاختلاف دوائر الإنتاج من دولة لأخرى. و مع هذا تلجأ أغلب الدول إلى حساب معدل الضغط الجبائي، حيث يتراوح هذا المعدل بين 29 % في الولايات المتحدة الأمريكية إلى 44 % في فرنسا و تبلغ هذه النسبة في الدول المتجهة نحو التقدم 25 % تقريبا(14) و تشير الإحصائيات إلى أن هذا المعدل يبلغ 10.5 % في الجزائر خارج المحروقات سنة 1999 و هو أقل معدل مقارنة مع دول المغرب العربي-أكبر من 22 % في المغرب الأقصى و 19 % في تونس – (15).

2.2 محاولة قياس الضغط الجبائي على مستوى المؤسسة الاقتصادية

لم تدل الكتابات في حقل المالية العامة و الضرائب على وجود اهتمام بقياس الضغط الجبائي داخل المؤسسة الاقتصادية و إنما انصبحت معظم الدراسات على حساب و تحليل معدل الضغط الجبائي الكلي، و عليه فإن صياغة علاقة لحساب المعدل السابق على المستوى الجزئي لن تبعد كثيرا عن ما هو متداول حيث سمحت لنا مختلف القراءات من التفكير في استعمال ثلاث صيغ للقياس تعتمد كلها في جانب البسط على مبلغ الإقتطاعات الضريبية و في جانب المقام على مبلغ القيمة المضافة أو مبلغ الإنتاج الخام أو مبلغ رقم الأعمال و هي مبالغ متوفرة و مسجلة في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية.

أ - إستعمال القيمة المضافة: يعبر الإنتاج الداخلي الخام عن مجموع القيم المضافة الخامة التي حققتها مختلف الفروع أو القطاعات و التي تتميز بأنها قابلة للتجميع دون أن تطرح أي مشكل(16) مما يعني أن القيمة المضافة داخل المؤسسة الاقتصادية ستمثل مجمع الإنتاج الداخلي الخام. و عليه يمكن حساب معدل الضغط الجبائي بإستعمال العلاقة التالية:

معدل الضغط الجبائي = مبلغ الإقتطاع الجبائي / القيمة المضافة .100

يسمح المعدل السابق بقياس الأثر الذي يمارسه الإقتطاع الضريبي على القيمة المضافة، و تظهر أهميته بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية من الأهمية التي تكتسبها القيمة المضافة داخلها، حيث تمثل القيمة المضافة الثروة المنتجة داخل المؤسسة الاقتصادية و التي ساهم في تحقيقها عنصران أساسيان هما العمل و رأس المال، و عليه ستكون القيمة المضافة من أهم المقاييس المستعملة لمعرفة مدى كفاءة العنصرين السابقين و كذا مكانة المؤسسة و حجمها الاقتصادي(17) كذلك تعتمد المؤسسة الاقتصادية على القيمة المضافة المحققة عند توزيع مختلف المداخل في شكل أجور للعاملين، ضرائب و رسوم للدولة و الجماعات المحلية، فوائد للدائنين، أرباح للمساهمين و ما يتبقى من القيمة المضافة تستحوذ عليه المؤسسة لتدعيم التمويل الذاتي بها(18).

ب- استعمال الإنتاج الخام: يطرح الإنتاج الكلي الخام مشكلة التكرار بسبب أن إنتاج فرع أو قطاع قد يكون عبارة عن استهلاك وسيط لفرع أو قطاع آخر غير أن مثل هذه الصعوبة لا تظهر على مستوى المؤسسة الاقتصادية لأن ما يهم هو معرفة الإنتاج الكلي الذي حققته. و يمثل الإنتاج الخام داخل المؤسسة الاقتصادية رقم الأعمال مضافا إليه قيمة التغير في المخزون و إنتاج المؤسسة لذاتها(19).

نستطيع مما سبق أن نجسد علاقة لمعدل الضغط الجبائي تربط مقدار الإقتطاع الضريبي بالإنتاج الخام، و تكتب هذه العلاقة كالآتي:

$$\text{معدل الضغط الجبائي} = \text{مبلغ الإقتطاع الضريبي} / \text{الإنتاج الخام} \cdot 100$$

ج - استعمال رقم الأعمال: يسجل على الإنتاج الخام داخل المؤسسة الاقتصادية بأنه يتكون من عناصر مقيمة بسعر التكلفة و عناصر أخرى مقيمة بسعر البيع، و تمثل هذه الأخيرة رقم الأعمال المحقق الذي يحتل أهمية كبرى بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية، فهو يعبر عن قدرتها على البيع(20)، كما أن المبيعات المتوقعة خلال السنة سوف تحدد حجم الإنتاج و التموين و مقدار التمويل... تحقق المؤسسة الاقتصادية رقم الأعمال بمناسبة عمليات البيع للمنتجات، السلع و كذا بمناسبة تأديتها لخدمات معينة بمقابل، لذلك تستعمل المحاسبة العامة مبلغ حساب مبيعات بضاعة، مبلغ حساب إنتاج مباع و مبلغ حساب تأدية الخدمات للتعبير عن رقم الأعمال خارج الرسم. يمكن و بالإعتماد على ما سبق تشكيل العلاقة التالية:

$$\text{معدل الضغط الجبائي} = \text{مبلغ الإقتطاع الضريبي} / \text{رقم الأعمال خارج الرسم} \cdot 100$$

تسمح هذه النسبة للمؤسسة الاقتصادية أن تعرف النصيب الذي يقتطع في شكل ضرائب و رسوم من كل 100 دج رقم الأعمال خارج الرسم.

3. اقتراح نموذج لقياس الضغط الجبائي داخل المؤسسة الاقتصادية

توصلنا فيما مضى إلى أنه يمكن نسبة مبلغ الإقتطاع الجبائي إلى رقم الأعمال خارج الرسم كطريقة لقياس الضغط الجبائي داخل المؤسسة الاقتصادية، و عليه تقوم المؤسسة في الحالة العادية بحساب مبلغ كل ضريبة على حدى ثم تجمع مبالغ مختلف الضرائب و الرسوم لتتوصل على مبلغ الإقتطاع الضريبي، بعدها تنسبه إلى رقم الأعمال خارج الرسم لتحديد معدل الضغط الجبائي.

سنحاول فيما يلي اختصار المراحل السابقة في نموذج لا يتطلب إلا إدخال القليل من المتغيرات لأنه سيجد ترجمته في برنامج مكتوب بلغة الإعلام الآلي. يقوم النموذج على عدد من الفرضيات و مجموعة من المعطيات و ذلك بغرض الوصول إلى الأهداف المرجوة، و يمكن التعرض إلى مراحل بناء النموذج من خلال العناصر الآتية:

1.3 . أهداف النموذج: يسمح النموذج بلوغ الأهداف التالية:

- تحديد معدل الضغط الجبائي بالنسبة لرقم الأعمال خارج الرسم؛
- تحديد المبلغ المستحق إتجاه مصلحة الضرائب و المخفض من رقم الأعمال خارج الرسم؛
- حساب المبلغ المتبقى من رقم الأعمال خارج الرسم بعد دفع المؤسسة لإلتزاماتها الجبائية؛
- إمكانية التعرف على المبلغ المتبقى من رقم الأعمال خارج الرسم بعد تسديد المؤسسة لكل ضريبة على حدى.

2.3 . فرضيات النموذج: يقوم النموذج على الفرضيات الموضحة في النقاط التالية:

- يأخذ النموذج في الإعتبار رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسم الذي يتكون من
- رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني و رقم الأعمال المعفي منه؛

- يرتبط النموذج بالضرائب و الرسوم التالية: الرسم على النشاط المهني، الدفع الجزافي و الضريبة على أرباح الشركات لوضوح أوعيتها و دقة معدلاتها إلى جانب أهمية المبالغ المدفوعة فيها فهي تمثل 97 % من مجموع الإلتزامات الجبائية للمؤسسة؛
- لا يهتم النموذج بباقي الضرائب و الرسوم كالرسم العقاري، حقوق الطابع و حقوق تسجيل العقود...
- ويرجع سبب ذلك للغموض الذي يكتسي أسسها و معدلاتها، بحيث يحدث أن تكون حقوقا ثابتة و أهم من ذلك كله هو قلة مقدارها فهي لا تمثل في الغالب أكثر من 0.15 % من رقم الأعمال خارج الرسم حيث يكاد أن يكون مبلغها مهملا بالنسبة لهذا الأخير؛
- لا يظهر الرسم على القيمة المضافة ضمن النموذج لأن المؤسسة لا تقوم إلا بتحصيله لصالح مصلحة الضرائب.

3.3 . معطيات النموذج: يحتاج النموذج تقاديا لأي خلط التأكيد على الرموز المستعملة كما يلي (21):

- يرمز لرقم الأعمال الإجمالي خارج الرسم ب Y ؛
- يرمز لرقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني TAP بمعدل 2.55 % ب Y_1 ؛
- يرمز لكتلة الأجور الخاضعة للدفع الجزافي VF بمعدل 6 % بالرمز X ؛
- تستعمل النتيجة الجبائية الإيجابية Z لحساب الضريبة على أرباح الشركات IBS بمعدل 30 % ؛
- تمثل m_1 نصيب رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني ضمن رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسم؛
- نضع m_2 نصيب كتلة الأجور الخاضعة للدفع الجزافي داخل رقم الأعمال خارج الرسم؛
- تدل m_3 على نسبة النتيجة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات ضمن رقم الأعمال خارج الرسم؛
- تحسب m_1 ، m_2 ، m_3 بتطبيق العلاقات التالية على الترتيب Y_1/Y ، X/Y ، Z/Y ؛
- يرمز لمعدل الضغط الجبائي ب p_1 و لنسبة المبلغ المتبقى من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسم ب p_0 ؛

- يأخذ المبلغ المقتطع من رقم الأعمال خارج الأعمال الإجمالي خارج الرسم الرمز montant ؛
 - يستعمل i reste للدلالة على المبلغ المتبقى، بعد دفع كل ضريبة، من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسم و يتراوح i من 1 إلى 3.

4.3 . سير النموذج: يمكن توضيح آلية عمل النموذج من خلال الشروحات الاقتصادية والعلاقات الرياضية التالية:

- 1.4.3 الرسم على النشاط المهني (TAP):
 أ - تحسب المؤسسة الاقتصادية الرسم على النشاط المهني (TAP) من رقم الأعمال الخاضع (Y_1):

$$TAP = 0.0255Y_1$$

$$TAP = 0.0255m_1Y$$

- ب - تدفع المؤسسة الاقتصادية الرسم على النشاط المهني و يتبقى بحوزتها (reste1) كرقم أعمال إجمالي خارج الرسم:

$$reste1 = Y - 0.0255m_1Y$$

$$reste1 = (1 - 0.0255m_1)Y$$

- 2.4.3 الدفع الجزافي (VF) :
 أ - تكون المؤسسة الاقتصادية ملزمة بالدفع الجزافي (VF) على كتلة الأجور الخاضعة (X):

$$VF = 0.06 X$$

$$VF = 0.06m_2Y$$

- ب - يتبقى من رقم الأعمال خارج الرسم بعد تسديد الدفع الجزافي المبلغ (reste2):

$$reste2 = reste1 - 0.06m_2Y$$

$$reste2 = (1 - 0.0255m_1)Y - 0.06m_2Y$$

$$reste2 = (1 - 0.0255m_1 - 0.06m_2)Y$$

- 3.4.3 الضريبة على أرباح الشركات (IBS) (22):
 أ - تطبق المؤسسة الاقتصادية على النتيجة الجبائية الخاضعة (Z) الضريبة على أرباح الشركات (IBS) :

$$IBS = 0.3Z$$

$$IBS = 0.3m_3 Y$$

ب - تستحوذ المؤسسة الاقتصادية على المبلغ (reste3) الذي يمثل المبلغ المتبقي من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسم بعد أن تدفع آخر التزام جبائي و في نفس الوقت كل إلتزاماتها الجبائية:

$$reste3 = reste2 - 0.3m_3 Y$$

$$reste3 = (1 - 0.0255m_1 - 0.06m_2)Y - 0.3m_3 Y$$

$$reste3 = (1 - 0.0255m_1 - 0.06m_2 - 0.3m_3)Y$$

4.4.3 معدل الضغط الجبائي (P₁):

يمثل (p₁) نسبة المبلغ المتبقى من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسم و يحسب بذلك (p₁) معدل الضغط الجبائي كمايلي:

$$P_1 = 1 - p_0$$

$$P_1 = 1 - (1 - 0.0255m_1 - 0.06m_2 - 0.3m_3)$$

$$P_1 = 1 - 1 + 0.0255m_1 + 0.06m_2 + 0.3m_3$$

$$P_1 = 0.0255m_1 + 0.06m_2 + 0.3m_3$$

5.4.3 مبلغ الإقتطاع الضريبي (montant) :

إذا ما ضربنا معدل الضغط الجبائي (p₁) في مبلغ رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسم (Y) نتحصل على المبلغ المقتطع لصالح مصلحة الضرائب:

$$\text{Montant} = p_1 \cdot Y$$

$$\text{Montant} = (0.0255m_1 + 0.06m_2 + 0.3m_3)Y$$

4. اختبار النموذج: "حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية PMO"

يمكن ترجمة كل العلاقات الرياضية السابقة في برنامج مكتوب بلغة الإعلام الآلي مما يسهل بلوغ أهداف النموذج، و قصد اختبار هذا الأخير اتبعنا منهجية تعتمد على حساب معدل الضغط الجبائي بالطريقة التقليدية من خلال نسبة مبلغ الإقتطاع الضريبي إلى رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسم ثم مقارنة نتائج هذه العملية بتلك المحصل عليها عند تطبيق النموذج،

و في هذا الصدد استعنا بمعطيات مستقاة من المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية PMO التي يتواجد مقرها الاجتماعي بالخروب، حيث نلخص معدلات الضغط الجبائي للفترة 1996-2000 فيما يلي:

الجدول (1) ملخص معدلات الضغط الجبائي للفترة 1996-2000

2000	1999	1998	1997	1996	البيان
3.99	3.48	5.67	6.15	3.77	معدل الضغط الجبائي بالطريقة العادية(1) %
3.91	3.41	5.10	5.59	3.60	معدل الضغط الجبائي باستعمال النموذج(2) %
0.08	0.07	0.57	0.56	0.17	الفرق=(1)-(2) %

المصدر: تم إعداد الجدول من الوثائق المحاسبية للمؤسسة.

يبدو من خلال الجدول أن هناك فرق بين معدل الضغط الجبائي المحسوب بالطريقة التقليدية و ذلك المتحصل عليه من خلال النموذج ، وقد سمح التحليل الزمني للجدول بتقسيمه إلى ثلاث مراحل:

المرحلة الأولى: تخص السنة 1996 التي تميزت بعدم الخضوع إلى الضريبة على أرباح الشركات بسبب سلبية النتيجة المحققة، و عليه يرجع الفرق بين المعدلين و المقدر ب0.17 % إلى مختلف الضرائب و الرسوم التي لم يأخذها النموذج بعين الاعتبار و بمأن هذا الفرق محسوب بالنسبة إلى رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسم فهو يمثل نسبة ضعيفة يمكن إهمالها.

المرحلة الثانية: تتعلق بالفترة 1997-1998 و فيها قامت المؤسسة محل الدراسة بتحمل مختلف الضرائب و الرسوم، و يعود الفرق بين المعدلين بالأساس إلى الضريبة على أرباح الشركات التي تمت تصفيته بتطبيق المعدل 38 % في حين أن النموذج أخذ في الاعتبار المعدل 30 %.

المرحلة الثالثة: ترتبط بالفترة 1999-2000 وهي تتميز بالتقارب الشديد بين معدلي الضغط الجبائي المحسوبين، و يرجع ذلك إلى التوحيد في المعدلات المعتمد عليها عند الحساب خاصة فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات حيث طبق المعدل 30 %، و قد بلغ الفرق بين المعدلين 0.07 % و 0.08 % على الترتيب و هو فرق طفيف يمكن إهماله.

نصل إلى أن النموذج المقترح استطاع أن يحقق نتائج تكاد أن تماثل تلك المحسوبة فعلا، و عليه يمكن أن يكون صالحا لتطبيقه على معطيات خاصة بفترات مستقبلية.

5. مدى حدة معدل الضغط الجبائي داخل المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية إن الوصول إلى إمكانية حساب معدل الضغط الجبائي أمر غير كافي لأننا لا نستطيع معرفة مدى حدته في غياب معدل ضغط جبائي مرجعي، و في سبيل الحكم على إرتفاع أو انخفاض معدل الضغط الجبائي داخل المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية لجأنا إلى مقارنته بمعدل الربحية الذي يسمح لنا بمعرفة الهامش الصافي عن كل 100 دج رقم أعمال إجمالي خارج الرسم، و يحسب المعدل السابق بتطبيق العلاقة التالية(23):

$$\text{معدل الربحية} = \text{النتيجة الصافية} / \text{رقم الأعمال خارج الرسم} \cdot 100$$

ثم ارتأينا حساب معدل الضغط الجبائي بنسبة مبلغ الإقتطاع الضريبي إلى رأس المال الخاص على اعتبار أن هذا المعدل سيعبر عما سيذهب للدولة دون أن تكون مساهمة فعلا في المؤسسة الاقتصادية و مقارنته بالمردودية المالية التي هي معدل مكافأة الأموال التي تقدم بها مختلف المساهمين، و نحسب المرردودية المالية بتطبيق العلاقة التالية:

$$\text{المرردودية المالية} = \text{النتيجة الصافية} / \text{رأس المال الخاص} \cdot 100$$

بتطبيق ما سبق داخل المؤسسة محل الدراسة نتحصل على الجدول أدناه:

الجدول(2) ملخص لمعدل الضغط الجبائي، معدل الربحية والمرردودية المالية

2000	1999	1998	1997	1996	البيان
3.91	3.41	5.10	5.59	3.60	معدل الضغط الجبائي بتطبيق النموذج المعتمد على رقم الأعمال خارج الرسم (%)
1.45	0.97	3.79	3.21	-17.09	معدل الربحية = النتيجة الصافية/ رقم الأعمال خارج الرسم. 100 (%)
7.21	7.69	10.15	7.90	5.06	معدل الضغط الجبائي = الإقتطاع الضريبي/ رأس المال الخاص. 100 (%)
2.61	2.15	6.78	4.13	-22.93	المرردودية المالية = النتيجة الصافية/ رأس المال الخاص. 100 (%)

المصدر : تم إعداد الجدول بالإعتماد على الوثائق المحاسبية للمؤسسة.

يتضح من الجدول أعلاه أن معدل الضغط الجبائي أكبر من معدل الربحية مما يعني أن الهامش الصافي المحقق على المبيعات أقل مما يقطع لصالح مصلحة الضرائب و هذا من أجل 100 دج رقم أعمال خارج الرسم خلال كل السنوات، كذلك

نجد أن المردودية المالية التي سوف تعبر عن معدل مكافأة رأس المال الخاص اقل من مبلغ الإقتطاع الضريبي منسوب إلى الرأس المال الخاص. نخلص أن المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية تعاني من ضغط جبائي مرتفع خلال فترة الدراسة.

الخاتمة

عمل الإصلاح الجبائي الذي دخل حيز التنفيذ في الجزائر ابتداء من 1992 على التخفيف من حدة الضغط الجبائي على المؤسسة الاقتصادية من خلال إلغاء الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية و تعويضها بالضريبة على أرباح الشركات، إلى جانب الإعتماد على حسم الرسم على القيمة المضافة و كذا التخلي عن بعض الضرائب و الرسوم و تخفيض معدلات البعض الآخر. ومع ذلك تميز النظام الجبائي الخاص بالأشخاص المعنويين باعتماده على الضريبة على أرباح الشركات كأساس وحيد للتمييز بين الشركات و الأشخاص الطبيعيين، الأمر الذي لا يطرح حقيقة فكرة وضع نظام جبائي واضح خاص بالمؤسسات الاقتصادية.

إذا كنا قد انطلقنا في الدراسة من انخفاض الحصيلة الجبائية في الجزائر، فإن ما توصلنا إليه من الدراسة التطبيقية يبين أن المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية تعاني من معدل ضغط جبائي مرتفع مقارنة بمعدل ربحيتها أو حتى مردوديتها المالية. و عليه يبدو أن الأمر يستحق طرح التحليل التالي:

قد يعود انخفاض الحصيلة الجبائية الكلية إلى تهرب العديد من المؤسسات الاقتصادية من دفع الضرائب أو أنها تغش في الأوعية، دون أن نتغاض عن تنامي الاقتصاد غير الرسمي الذي لا يدفع أي التزام جبائي، مما يقود الدولة إلى تعويض الموارد المالية الضائعة برفع معدلات الضرائب غير المباشرة أو بفرض أخرى جديدة تقع بصفة أساسية على عاتق المواطنين.

وإذا أخذنا بعين الإعتبار ارتفاع معدل الضغط الجبائي في المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية فإنه تظهر ضرورة طرح التساؤل حول إمكانية تعميم هذه الحالة على كل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، و من ثمة محاولة تحديد نسبة المؤسسات التي تقوم بالغش و التهرب الجبائين مما يفتح المجال للتساؤل حول فعالية مصالح التحصيل الجبائي بالجزائر.

الهوامش و المراجع

- (1) J.Garelick et G.Depuyolt:Fiscalité Algérienne, Alger, 1972, p13.
- (2) المديرية العامة للضرائب: تقديم الإصلاح الجبائي، الجزائر، جانفي 1992، ص2.
- (3) Société nationale de comptabilité:l'impôt sur le revenu global, Alger, 1991, p.1.
- (4) المديرية العامة للضرائب: تقديم الإصلاح الجبائي، الجزائر، مرجع سابق، ص1.
- (5) نفس المرجع ص4.
- (6) يونس أحمد البطريق: النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص89.
- (7) فيصل فخري مرار، عدنان الهندي: مبادئ الإدارة المالية العامة و إقتصادياتها، المطبعة الأردنية، الأردن، 1980، ص90.
- (8) أقاسم قادة، قدي عبد المجيد: الوجيز في المحاسبة الوطنية، أطلس للنشر، الجزائر، 1993، ص13.
- (9) Mourad Labidi:Comptabilité Nationale, OPU, Alger, 1982, p.54.
- (10) رياض الشيخ، عمرو محي الدين: المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، 1975، ص174.
- (11) يونس أحمد البطريق، مرجع سابق، ص92.
- (12) M.Bouvier et autres:Finances Publiques, L.G.D.J, Paris, 1996, p.598.
- (13) "Courbe de LAFFER : Quelques éléments d'analyse " Problèmes Economiques, n° 2.644, Décembre 1999, p.13.
- (14) يونس أحمد البطريق، مرجع سابق، ص89.
- (15) وزارة المالية، تدخل السيد عبد الكريم حرشاوي، وزير المالية في الجلسة العلنية للمجلس الشعبي الوطني لتقديم مشروع قانون المالية و الميزانية لسنة 2000، 2000/11/11.
- (16) أقاسم قادة، قدي عبد المجيد، مرجع سابق، ص30.
- (17) Pierre Lassegue: Gestion de l'entreprise et comptabilité, 8ème édition Dalloz, Paris, 1978, p.297.
- (18) Georges Depallens et Jean Pierre Jabord : Gestion Financière de l'entreprise, 9ème édition, 1986, p.297.
- (19) Mourad Labidi, Op-Cit, p.61.
- (20) Vizzavona: Gestion Financière, 8ème édition, Berti Editions, Alger 1993, p.61.
- (21) استعمل النموذج المعدلات المعتمدة إلى غاية ظهور قانون المالية لسنة 2000 حتى تتماشى مع الفترة محل الدراسة.
- (22) بلغ معدل الضريبة على أرباح الشركات 42 % سنة 1996، 38 % سنة 1997 و 1998، 30 % سنة 1999 و 2000 .
- 3) Jean Alexandre Boulot: L'Analyse Financière , Publi-Union, Paris, 1978, p.320.

قائمة المختصرات

IBS	IMPOT SUR LES BENEFICES DES SOCIETES
IRG	IMPOT SUR LE REVENU GLOBAL
I BIC	IMPOT SUR LES BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX
	IMPOT SUR LES BENEFICES NON COMMERCIAUX I BNC
I BA	IMPOT SUR LES BENEFICES DE L'EXPLOITATION AGRICOLE
ITS	IMPOT SUR LES TRAITEMENTS ET SALAIRES
ICR	IMPOT COMPLEMENTAIRE SUR LE REVENU
I RCDC	IMPOT SUR LES REVENUS DES CREANCES, DEPOTS ET CAUTIONNEMENT
I REEC	IMPOT SUR LES REVENUS DES ENTREPRISES ETRANGERES
TUGP	TAXE UNIQUE GLOBALE A LA PRODUCTION
TUGPS	TAXE UNIQUE GLOBALE SUR LES PRESTATIONS DE SERVICES
TVA	TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE
TAP	TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESSIONNELLE
VF	VERSEMENT FORFAITAIRE