الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامـــــــــــــــــعة فرحـــــــــــــــــات عباس سطيف – 1–

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير.

الشعبة :علوم اقتصادية تخصص: تسييـــر المؤسسات

تحـــــت عنوان :

تقييـــــــــــــم الإصلاح الجبـــــــائي

من إعداد الطالـــــــــــــــب: تحت إشراف:

رجاشته عبد المجيد الأستاذ الدكتور: صالحي صالح

لجنة المناقشـــــــــة:

اللقب و الاسم	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
ملياني عبد الحكيم	أستاذ	جامعة سطيف –1–	رئيســـــــــــــــا
صالحـــي صالح	أستاذ	جامعة سطيف –1–	مشرفـــــــا ومقررا
عبد الرزاق فوزي	أستاذ	جامعة سطيف –1–	مناقشـــــا
سعيـــــــــــــدي يحـــي	أستاذ	جامعة المسيلة	مناقشـــــا

السنـــــــــــــــــــة الجامعية 2018 – 2019

بسم الله الرحمن الرحيم

"و قل اعملوا فسيرى الله عملكم
و رسوله و المؤمنون"

صدق الله العظيم

إهـــــــــــــــــــــــداء.

إلى روح أبي الطاهرة رحمه الله.

و إلى أمي العزيزة حفظها الله.

إلى أسرتي زوجتي و أبنائي، ناردين، مهدي

إيناس سلمى، مصطفي أيمـــن .

إلى إخوتي، و إلى جميع من قدم لي يد المساعدة.

تشكـــرات.

الشكـــر لله سبحانه وتعالى الذي وفقنا في إنجاز هذا العمل.

كما أتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ المشرف الأستاذ الدكتور

صالحي صالح الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته القيمة وأفكاره

النيرة وعلى تشجيعه ويـــد المساعدة لي من أجل إتمام هذا

العمل وتقديمه.

كما أتقدم بشكري المسبق للجنة المناقشة و أتشرف بمناقشة عملي

هذا من طرف هؤلاء الأساتذة الزملاء .

و أتقدم بالشكر إلى جميع الزملاء بالكلية و جميع الأصدقاء

بمديرية الضرائب بسطيف على المعلومات التي قدموها لنا.

فهرس المحتويـــات

المبحث الأول: الاقتصاد الجزائري قبل الإصلاحات 2
المطلب الأول: مرحلة الاقتصاد الموجه 2
الفرع الأول: الملامح الرئيسية للاقتصاد الموجه 3
أولا: أهداف الوصاية و سيرها 3
ثانيا: أجهزة التخطيط و دورها 4
ثالثا: أزمة التسيير الحكومي 5
الفرع الثاني: أنماط التسيير و أسباب فشلها 6
أولا: التسيير الذاتي 6
ثانيا: التسيير المطبق في الشركة الوطنية 7
ثالثا: نموذج التسيير المطبق في المؤسسة الوطنية 7
رابعا: المؤسسة الاشتراكية 8
الفرع الثالث: فشل سياسة الاستثمار في ظل التخطيط 9
أولا: المشاكل المرتبطة بقرار القبول للمشاريع 10
ثانيا: المعايير غير البناءة في اختيار مشاريع الاستثمار 10
ثالثا: مشاكل التمويل و مباشرة الإنجاز 11
الفرع الرابع: تدخل الدولة في عملية الإنتاج 13
أولا: صعوبة التخطيط في مجال الإنتاج 13
ثانيا : الأسباب الداخلية لفشل المؤسسة العمومية في تنفيذ خطتها 14
الفرع الخامس: عدم ملائمة النموذج المالي للمؤسسة العمومية الجزائرية 15
أولا: تدهور العلاقة بين المؤسسة و البنك 15
ثانيا: عدم ملائمة خطط التمويل 16
ثالثا: تكاليف الاستغلال و الاستثمار الزائدة 18
رابعا: سياسة الأسعار غير السليمة 18
خامسا: السياسة التجارية المعقدة و مشاكل التموين 19
سادسا: النظام الجبائي المجحف 21
المطلب الثاني: مرحلة إعادة هيكلة المؤسسات العمومية 22
الفرع الأول : أسباب إعادة هيكلة المؤسسات العمومية 22
الفرع الثاني: أهداف إعادة هيكلة المؤسسات العمومية 23
الفرع الثالث: نتائج إعادة الهيكلة 23
المبحث الثاني: الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر 24
المطلب الأول: التوجه نحو اقتصاد السوق 25
الفرع الأول: فعالية المؤسسة و ضرورة تحرير الاقتصاد 25

الفرع الثاني: المؤسسة الاقتصادية و السوق 28
أولا: تعريف السوق 29
ثانيا: المؤسسة في مواجهة السوق 29
المطلب الثاني: استقلالية المؤسسات العمومية 30
الفرع الأول: مفهوم الاستقلالية 30
الفرع الثاني: الأسباب التي فرضت الاستقلالية كاختيار استراتيجي في الجزائر 31
الفرع الثالث : أهداف الاستقلالية و أسسها العامة 33
الفرع الرابع: استقلالية المؤسسات العمومية الجزائرية 35
أولا : الطبيعة القانونية للمؤسسة العمومية في ظل الاستقلالية 35
ثانيا: الرقابة على المؤسسة العمومية الاقتصادية 37
ثالثا : إلزام المؤسسات بتحقيق توازنها المالي 38
الفرع الخامس: الإصلاحات في مجال التخطيط ، الاستثمار، البنوك، الأسعار، الجباية و التجارة الخارجية 40
أولا: التخطيط 40
ثانيا: سياسة الاستثمار 41
ثالثا: علاقة المؤسسة الاقتصادية العمومية بالبنك 42
رابعا: الإصلاح الجبائي 43
خامسا: الإصلاح في مجال الأسعار 43
سادسا: التجارة الخارجية 44
المطلب الثالث: الخوصصة 47
الفرع الأول: أسباب خوصصة المؤسسات العمومية الاقتصادية 47
الفرع الثاني: مفهوم الخوصصة ومجال تطبيقاتها 48
الفرع الثالث : أهداف الخوصصة 48
المطلب الرابع : الإصلاحات المتسارعة 98/94 49
الفرع الأول: برنامج الاستقرار الاقتصادي (95/94) 49
أولا: أهداف التصحيح الهيكلي 49
ثانيا: النتائج المحققة 49
الفرع الثاني: برنامج التصحيح الهيكلي(1998/1995) 49
أولا: السياسة الاقتصادية الظرفية 50
ثانيا: السياسة الاقتصادية المتوسطة المدى 50
ثالثا: الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر والإصلاح الجبائي 51

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة والرسم 54
المطلب الأول: تعريف الضريبة و الرسم..... 54
الفرع الأول: الضريبة عبر التاريخ..... 55
الفرع الثاني : الخصائص العامة للضريبة 55
أولا: الضريبة اقتطاع نقدي..... 55
ثانيا: الضريبة فريضة جبرية ونهائية 55
ثالثا: الضريبة تفرض بلا مقابل..... 56
الفرع الثالث: أهداف الضريبة 56
أولا: الهدف المالي للضريبة 56
ثانيا : الأهداف الاقتصادية..... 56
ثالثا : الأهداف الاجتماعية..... 56
رابعا: الأهداف السياسية..... 57
الفرع الرابع : التكييف القانوني للضريبة 57
أولا: نظرية العقد المالي..... 57
ثانيا: نظرية التضامن الاجتماعي 57
الفرع الخامس: المبادئ الأساسية للضريبة..... 58
أولا: قاعدة العدالة الضريبية..... 58
- ثانيا: قاعدة اليقين..... 58
ثالثا: قاعدة الملائمة في الدفع 59
رابعا: قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية..... 59
المطلب الثاني: التصنيفات المختلفة للضرائب..... 59
الفرع الأول: تصنيف الضريبة حسب وحدتها أو تعددها 59
أولا: الضريبة الوحيدة..... 59
ثانيا: الضريبة المتعددة 59
الفرع الثاني: تصنيف الضرائب إلى ضرائب على الأموال وضرائب على الأشخاص..... 60
أولا: الضرائب على الأشخاص..... 60
ثانيا: الضرائب على الأموال..... 60
الفرع الثالث: تصنيف الضرائب إلى ضرائب عينية وضرائب شخصية..... 61
أولا : الضرائب العينية..... 61
ثانيا: الضرائب الشخصية..... 61
الفرع الرابع: تصنيف الضرائب إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة 62
أولا: التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة..... 62
ثانيا: مقارنة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة..... 63
الفرع الخامس: تصنيف الضرائب إلى ضرائب نسبية وضرائب تصاعدية 63
أولا: الضريبة النسبية 63
ثانيا: الضريبة التصاعدية..... 63

المطلب الثالث: مبررات اللجوء إلى الضريبة 63
الفرع الأول: الضريبة لدى بعض المفكرين 64
أولا: الضريبة في الفكر الخلدوني 64
ثانيا: الضريبة في الفكر الفيزيوقراطي 64
ثالثا: الضريبة في الفكر الكلاسيكي 65
رابعا: الضريبة في الفكر الماركسي 66
خامسا: الضريبة في الفكر النيوكلاسيكي 67
سادسا: الضريبة في الفكر الكينزي 67
سابعا: الضريبة في الفكر النقدي 68
الفرع الثاني: الضريبة حاليا 69
أولا: المراقبة المباشرة للدولة على النشاط الاقتصادي 69
ثانيا: تمويل الخدمات العامة 69
ثالثا: الاحتكار الضريبي 69
رابعا : الإنتاج من أجل المحافظة على السيادة الوطنية 69
خامسا: إدارة السياسة النقدية و ميزانية الدولة 70
المبحث الثاني: النظام الضريبي 71
المطلب الأول: القانون الجبائي 71
الفرع الأول: التنظيم الفني للضريبة 72
أولا: وعاء الضريبة 72
ثانيا: ربط الضريبة 72
ثالثا: نسبة الضريبة 73
رابعا: تحصيل الضريبة 73
الفرع الثاني : المنازعة الضريبية 73
المطلب الثاني: الإدارة الجبائية 74
الفرع الأول: مهام الإدارة الجبائية 74
الفرع الثاني: مقومات نجاح إدارة الضرائب 75
المبحث الثالث: الضريبة وعلاقتها بالاقتصاد 76
المطلب الأول: علاقة النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي 76
الفرع الأول: الضريبة تعكس مستوى ونوع النظام الاقتصادي 76
الفرع الثاني:الضريبة أداة للتوجيه الاقتصادي 77
أولا: تحقيق النمو الاقتصادي 77
ثانيا: إعادة توزيع الدخل والثروة 78
ثالثا: تحقيق الاستقرار الاقتصادي 78
رابعا: تصحيح إختلالات السوق 79
المطلب الثاني: الآثار العامة للضريبة 79
الفرع الأول: آثار الضريبة على التشغيل 79
أولا: آثار الضريبة على الرغبة في العمل 79

ثانيا : آثار الضريبة على نسبة التشغيل 80
الفرع الثاني: آثار الضريبة على الادخار 80
الفرع الثالث: آثار الضريبة على الاستثمار 80
المطلب الثالث: التحفيز الجبائي و دوره في دعم سياسة النمو 81
الفرع الأول: التحفيز الجبائي 81
الفرع الثاني: أشكال التحفيز الجبائي 82
أولا : الإعفاء من الضرائب 82
ثانيا: التأجيل في دفع الضريبة 82
ثالثا: الخصم من وعاء الضريبة 82
رابعا : تثبيت الضريبة 82
المطلب الرابع: العولمة و آثارها على الضرائب 83
الفرع الأول: الاقتصاد الجديد وآثاره على الضرائب 83
الفرع الثاني: الانفتاح الاقتصادي العالمي وآثاره على الضرائب 84
أولا: المعاملات التجارية للشركات متعددة الجنسيات 84
ثانيا: فرض الضرائب على رأس المال المالي 84
ثالثا: زيادة الأنشطة الأجنبية 84
رابعا: التسوق خارج الوطن 84
المبحث الرابع : أسس تقييم النظام الجبائي 85
المطلب الأول: مبادئ تقييم النظام الجبائي من خلال تحقيق الفعالية والعدالة 85
الفرع الأول: فعالية النظام الضريبي 85
أولا: المقصود بالفعالية الجبائية 85
ثانيا: العوائق التي تقف في وجه فعالية النظام الضريبي 85
الفرع الثاني: سبل تحقيق العدالة الجبائية و تقييمها 89
الفرع الثالث: نظرية الجباية المثلى(taxation optimale) 89
المطلب الثاني: أسس التقييم الكمي للنظام الجبائي 90
الفرع الأول : المجهود الجبائي و الضغط الجبائي 90
أولا : حساب الناتج الجبائي 90
ثانيا: حدود الضغط الضريبي 92
الفرع الثاني : المؤشر الجبائي (Indice fiscal) 93
الفرع الثالث: الميزان الجبائي(balance fiscale) 95
المطلب الثالث: تقييم النظام الجبائي من خلال التشريع و الإدارة الجبائية 96
الفرع الأول: الخصائص العامة للنظام الجبائي الجيد 96
الفرع الثاني: الإدارة الجبائية الجيدة 97

المبحث الأول : الضرائب و الرسوم المعتمدة في النظام الجبائي الجزائري القديم.....100
المطلب الأول: الضرائب المباشرة قبل الإصلاح.....100
الفرع الأول: الضرائب على الدخل.....101
أولا: المداخيل المتأتية من الأنشطة الصناعية والتجارية والحرفية.....101
ثانيا: المداخيل المتأتية من الأنشطة غير التجارية(المهن الحرة).....106
ثالثا: الرواتب و الأجور، المعاشات و الريوع العمرية.....108
رابعا: الدفع الجزافي.....108
خامسا: فرض الضريبة على الإيرادات الفلاحية.....109
سادسا: الضريبة التكميلية على مجموع الدخل.....109
الفرع الثاني: الضرائب على رؤوس الأموال والثروة.....110
أولا: الضرائب على الثروة و رأس المال.....110
ثانيا: حقوق التسجيل و الطابع.....113
الفرع الثالث: الرسوم الخاصة.....113
المطلب الثاني: الضرائب غير المباشرة.....114
الفرع الأول: الرسوم على رقم الأعمال.....114
أولا: الرسم الوحيد الإجمالي عند الإنتاج.....114
ثانيا: الرسم الوحيد الإجمالي عند تأدية الخدمات.....116
الفرع الثاني: الحقوق الداخلية على الاستهلاك.....116
الفرع الثالث: الرسوم الجمركية.....117
المطلب الثالث : الجباية البترولية.....120
الفرع الأول: العناصر المكونة للجباية البترولية.....120
أولا: الأتاوة.....120
ثانيا: الضريبة المباشرة على الطاقة.....115
الفرع الثاني: تطور الجباية البترولية منذ الاستقلال و حتى الإصلاحات.....115
أولا: المرحلة 1962 - 1982.....115
ثانيا المرحلة: 1983 - 1985.....115
ثالثا: إصلاحات 1986.....116

المبحث الثاني: دور النظام الجبائي و محاولات التغيير منذ الاستقلال و حتى الإصلاحات 118
المطلب الأول: النظام الجبائي القديم من خلال بعض النتائج.....118
الفرع الأول: ضعف الجهد الضريبي.....118
الفرع الثاني: اختلال التوازن العام للمداخيل الجبائية.....119

الفرع الثالث: انعدام العدالة في توزيع الضغط الجبائي 121
الفرع الرابع: الدور السلبي للضرائب اتجاه المؤسسات الاقتصادية 122
أولا: الضغط الضريبي المرتفع على المؤسسات 122
ثانيا: سياسة الإعفاءات غير الواضحة والمحدودة 123
ثالثا: عدم استقرار النظام 125
رابعا: الغموض و صعوبة التطبيق 125
خامسا: لامركزية التحصيل و أثرها السلبي 126
الفرع الخامس: تناقض النظام الجبائي مع الرفاه الاجتماعي 126
الفرع السادس: تفشي ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي وارتباطيهما بعجز النظام 127
المطلب الثاني: نواقص التنظيم الفني في النظام الجبائي الجزائري لفترة ما قبل الإصلاح 129
الفرع الأول: كثرة الضرائب والرسوم 129
الفرع الثاني: تعدد الحالات و تعدد نظم فرض الضريبة 129
الفرع الثالث: كثرة الإعفاءات و أنظمة الحسم المعقدة 130
الفرع الرابع: انعدام سياسة جبائية إيجابية تجاه الاستثمار 130
المطلب الثالث: دور الإدارة الجبائية في مستوى النظام الجبائي 131
الفرع الأول: تنظيم الإدارة الجبائية قبل الإصلاحات 131
الفرع الثاني: ضعف الإدارة الجبائية 132
أولا: عدم التحكم في الوعاء الضريبي 132
ثانيا: النقص في التحصيل 132
ثالثا: التطبيق السيئ للتشريع الجبائي 132
الفرع الثالث: أسباب ضعف الإدارة الجبائية 133
أولا: نقص الوسائل 133
ثانيا: نقص المرافق و التجهيزات 133
ثالثا: نقص الموظفين و سوء توزيعهم 133
رابعا: مستوى التكوين الضعيف للموظفين 134
خامسا: انعدام التحفيزات 134
سادسا: استعمال طرق بالية في التسيير 134
سابعا: قلة المعلومات 134
ثامنا: ثقل الإجراءات والنصوص 134
المطلب الرابع: الإصلاحات الجبائية 135
الفرع الأول: المحاولات الأولى لتصحيح النظام الجبائي في الجزائر 135
الفرع الثاني: إصلاحات 1989 138

أولا: الاهتلاك المتناقص 138
ثانيا: الاهتلاك المتزايد 138
ثالثا: تمديد أجل ترحيل العجز أو الخسارة 139
رابعا: تركيز فرض ضريبة الأرباح على مستوى المؤسسة 115
الفرع الثالث: الأوضاع الاقتصادية والسياسية العالمية التي أسرعت بالاصلاحات 115
أولا: الاستقلالية و حتمية التغيير 140
ثانيا: بناء المغرب العربي و ضرورة انسجام الأنظمة الضريبية للمنطقة 141

المبحث الأول: الإصلاح الجبائي الأسس و التجارب..... 144
المطلب الأول: مفهوم الإصلاح الجبائي..... 144
الفرع الأول: نظرية اقتصاد العرض حول الإصلاح الضريبي..... 144
الفرع الثاني: نماذج من الإصلاح الضريبي المتبعة في الدول المتقدمة والدول النامية..... 148
أولا: نموذج الإصلاح الضريبي المتبع في الدول المتقدمة..... 148
ثانيا: نموذج الإصلاح الضريبي في دول العالم النامية..... 149
المطلب الثاني: تحديات الإصلاحات الضريبية في الدول النامية..... 151
الفرع الأول: الصعوبات التي تواجه عملية إصلاح النظام الجبائي في الدول النامية..... 151
أولا: طبيعة اليد العاملة..... 151
ثانيا: الإمكانيات المادية المحدودة..... 151
ثالثا: النقص في المعلومات والبيانات..... 152
رابعا: عدم التكافؤ في توزيع الدخل..... 152
الفرع الثاني: ضعف مستوى الإيرادات الضريبية..... 152
أولا: تكوين الإيرادات الضريبية..... 152
ثانيا: اختيار النظام الضريبي الملائم..... 154
ثالثا: التحديات التي تواجه البلدان النامية فيما يتعلق بالضرائب..... 159
المطلب الثالث: الإصلاح الجبائي في الدول النامية من خلال تجارب بعض الدول..... 160
الفرع الأول: الإصلاح الجبائي في مجال توسيع الوعاء الضريبي..... 160
أولا: الضرائب على السلع والخدمات..... 161
ثانيا: ضرائب الدخل و الثروة..... 163
الفرع الثاني: الإصلاح الجبائي في مجال ترشيد معدل الضريبة..... 165
الفرع الثالث : الإصلاح الجبائي في مجال التنسيق وضمان التكامل بين الأدوات الضريبية..... 166
الفرع الرابع: مشكلة ضريبة التضخم..... 167
الفرع الخامس: الإصلاح الضريبي في تحسين أداء الجهاز الإداري..... 167
المبحث الثاني: الإصلاحات الجبائية في الجزائر منذ 1991..... 169
المطلب الأول: الأسس العامة للإصلاح الجبائي في الجزائر..... 169
الفرع الأول: المبادئ الأساسية لعملية الإصلاح الجبائي..... 169
الفرع الثاني: الخطوط العريضة للإصلاحات..... 169
المطلب الثاني: الضريبة على الدخل..... 170
الفرع الأول: التفرقة في فرض الضريبة بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين..... 170
أولا: أسباب الإجراءات..... 171
ثانيا: التفرقة بين الضريبة على الشخص الطبيعي والضريبة على الشخص المعنوي..... 171
الفرع الثاني : تحديد معدلات فرض الضريبة..... 172

الفرع الثالث: اعتماد القرض الضريبي و الرصيد الضريبي..... 176
أولا: القرض الضريبي 176
ثانيا: الرصيد الضريبي..... 177
الفرع الرابع : الضريبة على أرباح الشركات..... 178
أولا: خصائص الضريبة على أرباح الشركات..... 180
ثانيا : تحديد الربح الخاضع للضريبة 180
ثالثا: معدل الضريبة على أرباح الشركات 180
رابعا : تسديد الضريبة 180
الفرع الخامس: النظام الجبائي الجديد لمجمعات الشركات 180
المطلب الثالث: الرسم على القيمة المضافة 181
الفرع الأول: تعريف الرسم على القيمة المضافة..... 181
الفرع الثاني : أسباب اعتماد الرسم على القيمة المضافة عالميا..... 182
الفرع الثالث: أسباب اعتماد الرسم على القيمة المضافة في الجزائر 182
الفرع الرابع: التنظيم الفني للرسم على القيمة المضافة 182
أولاً: العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة 183
ثانيا : العمليات غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة..... 183
الفرع الخامس: قواعد تأسيس الرسم على القيم المضافة..... 183
الفرع السادس: حساب الرسم على القيمة المصافة 183
أولا: معدل الرسم على القيمة المضافة..... 183
ثانيا: حسم الرسم على القيمة المضافة 183

المبحث الأول: الآثار العامة للإصلاحات الاقتصادية 187
المطلب الأول: وتيرة التنمية العامة 187
الفرع الأول: مفهوم و أبعاد التنمية المستدامة 187
أولا: البعد البيئي 187
ثانيا: البعد البشري 188
الفرع الثاني: التنمية الاقتصادية في الجزائر من خلال بعض المؤشرات الاقتصادية 189
الفرع الثالث : وتيرة التنمية في الجزائر مقارنة بالدول العربية 190
الفرع الرابع: تقييم التنمية من خلال مستوى الجزائر من التنافسية 195
أولا: مفهوم التنافسية 195
ثانيا: موقع الجزائر من التنافسية العالمية 196
المطلب الثاني: الجباية والواقع الجديد للاستثمار والتشغيل 197
الفرع الأول: واقع الاستثمار في الجزائر 197
الفرع الثاني: التشغيل 199
الفرع الثالث: الجباية الحالية وآثرها على الاستثمار 201
أولا: الجباية و الاستثمار من خلال تقرير عقد الصفقات 2006 202
ثانيا: الجباية و الاستثمار 204
المبحث الثاني: ملامح النظام الجبائي الجديد 206
المطلب الأول:تقييم النظام الجبائي الجزائري 207
الفرع الأول: هيكل المداخيل الجبائية 207
أولا: الجباية العامة 207
ثانيا: الجباية في قطاع الجمارك 208
الفرع الثاني: المجهود الجبائي الجزائري مقارنة مع المجهودات الجبائية العربية 209
أولا: عائدات الجباية المقارنة في البلدان العربية للفترة 1994-2000 210
ثانيا: نموذج القدرة الجبائية 212
الفرع الثالث: الضغط الضريبي في الجزائر 214
الفرع الرابع : مقارنة الإنجازات الفعلية بالتقديرات 215
الفرع الخامس: مدى استقرار النظام الضريبي الجزائري 216
الفرع السادس: فعالية النظام الضريبي الجزائري 218
المطلب الثاني: مستوى الإدارة الجبائية 219
الفرع الأول: المستوى العام للإدارة 219
الفرع الثاني: الإدارة الجزائرية من خلال بعض المؤشرات الدولية 220

أولا: مؤشر الإدارة الرشيدة 220
ثانيا : مؤشر الشفافية 222
الفرع الثالث: الإدارة الجبائية و الاستثمار 222
المبحث الثالث: عوائق النظام الجبائي الجديد 223
المطلب الأول: الاعتماد الشبه الكلي على النفط 223
الفرع الأول: تقلبات السوق النفطية 223
أولا: تطور سوق النفط 223
الفرع الثاني: نصيب الجباية البترولية من الجباية الجزائرية العامة 225
أولا: هيكل الجباية البترولية من الجباية العامة 225
ثانيا: مخاطر الاعتماد على النفط و ضرورة مجابهتها (فعالية النظام الجبائي) 227
المطلب الثاني: اقتصاد الظل و آثره على مستوى النظام الجبائي 228
الفرع الأول: ماهية اقتصاد الظل 228
الفرع الثاني: قياس حجم اقتصاد الظل 229
أولا: العوامل التي تأتي وراء نمو اقتصاد الظل 230
ثانيا: آثار اقتصاد الظل 230
الفرع الثالث: اقتصاد الظل في الجزائر 231
أولا: عوامل انتشار هذا القطاع 232
ثانيا: القطاع الموازي في الجزائر من خلال بعض المؤشرات 232
الفرع الرابع: تطور القطاع غير الرسمي 235
المطلب الثالث: الغش و التهرب الضريبي 235
الفرع الأول: أسباب الغش و التهرب الضريبي في الجزائر 235
الفرع الثاني: مظاهر الغش و التهرب الضريبيين في الجزائر 236
أولا: المظاهر العامة للغش الضريبي في الجزائر 236
ثانيا: المساهمة الضعيفة للقطاع الخاص 236
الفرع الثالث: الغش الجمركي 237
أولا: التهريب 237
ثانيا: التصريحات المزيفة 237
ثالثا: بعض التجاوزات الأخرى 237

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
2 . 01	الناتج الجبائي نسبة إلى الناتج الجبائي الخام	90
2 . 02	معدل الضغط الضريبي في مختلف الدول لسنة 1991	93
2 . 03	المؤشر الجبائي (دراسة حول مجموعة من الدول)	94
3 . 01	أرقام الأعمال و المداخيل الخاضعة للضريبة 77/73	124
3 . 02	معدل الضغط الضريبي في الجزائر سنة 1983	125
3 . 03	نتائج التحريات الخاصة بالتهرب الضريبي سنة 1983	137
3 . 04	مداخيل الميزانية النهائية للفترة 83 – 86	138
4 . 01	جدول الضريبة على الدخل الإجمالي سنة 1992	173
4 . 02	جدول الضريبة على الدخل الإجمالي سنة 1994	174
4 . 03	جدول الضريبة على الدخل الإجمالي سنة 1999	175
4 . 04	جدول الضريبة على الدخل الإجمالي سنة 2004	175
4 . 05	جدول الضريبة على الدخل الإجمالي سنة 2008	175
5 . 01	مقارنة معدل نمو الناتج المحلي في دول عربية 1995 – 2001	192
5 . 02	مقارنة الناتج المحلي لبعض الدول العربية 1995 – 2001	193
5 . 03	متوسط نصيب الفرد من الناتج المحلي 1995 – 2001	194
5 . 04	الاستثمار الأجنبي الوارد إلى الدول العربية 1995 – 2004	197
5 . 05	تصنيف الدول العربية حسب مستوى الأداء الاستثماري 95–2000	199
5 . 06	عدد العمال المطرودين من مناصب الشغل 1994 – 2001	200
5 . 07	مداخيل الجباية نسبة لإجمالي الناتج المحل 1994 – 2000	211
5 . 08	مقارنة بعض الدول العربية 1994 – 2000	213
5 . 09	تطور معدل الضغط الضريبي خارج المحروقات في الجزائر 2004 – 2007	215
5 . 10	تطور نسبة تنفيذ الجباية العادية 2004 – 2007	216
5 . 11	مستويات الإدارة الرشيدة	221
5 . 12	الصادرات للسنوات 1993 – 2004	226
5 . 13	أساليب قياس اقتصاد الظل	229

قائمة المخططات

الرقم	العنوان	الصفحة
5 . 01	معدلات النمو الصناعي 2003 – 2004	191
5 . 02	معدلات البطالة 2002 – 2004	201
5 . 03	موضع الجباية من المعوقات في وجه الاستثمار	205
5 . 04	مساهمة الجباية في المداخيل الحكومية	206
5 . 05	نسبة الصادرات من المحروقات إلى الصادرات الكلية 993 – 2004	227

قائمة المنحنيات

الرقم	العنوان	الصفحة
1 . 01	منحنى لافر للعلاقة بين الضغط الضريبي و الإيرادات الضريبية	92
5 . 01	تدفق الاستثمار الأجنبي إلى الجزائر 1995 – 2004	198
5 . 02	المجهود الجبائي الجزائري للفترة 1994 – 2000	214
5 . 03	الميزان الضريبي الكلي و الأولي 1993 – 2004	218
5 . 04	تقلبات أسعار النفط 1993 – 2004	224

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
4 . 01	الرسم البياني الكينزي	147
4 . 02	المنحنى البياني للافر	148

قائمة الملحقات

الرقم	العنوان	الصفحة
01	تطور مكونات الإيرادات العامة	255
02	تطور دور الجباية العادية في الإيرادات العامة خلال الفترة 2000 – 2008	256

قائمة الرموز و المختصرات.

1- A : Assiette De L'impôt .
2 -B.I.C : Bénéfice Industriel Et Commerciaux .
3 – B.N.C : Bénéfice des Professions non Commerciales.
4 – C.U.A : Contribution Unique Agricole.
5 – C.I.D : Code Des Impôts Directs.
6 – D.G.I : Direction Générale Des Impôts.
7 –D.G.E : Direction Des Grandes Entreprises .
8 – I.B.S : Impôt Sur Le Bénéfice Des Sociétés .
9 – I.C.R : Impôt Complémentaire Sur Le Revenu .
10 – I.R.G : Impôt Sur Le Revenu Globale .
11 – T.A.P : Taxe Sur L'activité Professionnelle.
12 – T F : Taxe Foncier .
13 – T.U.G.P : Taxe Unique Globale a La Production.
14 -TUGPS : Taxe Unique Globale Sur les Prestations de services.
15 – T.V.A : Taxe Sur La Valeur Ajoutée.
16 –V.f : Versement Forfaitaire.

قائمة المخططات

الرقم	العنوان	الصفحة
5 . 01	معدلات النمو الصناعي 2003 – 2004	191
5 . 02	معدلات البطالة 2002 – 2004	201
5 . 03	موضع الجباية من المعوقات في وجه الاستثمار	205
5 . 04	مساهمة الجباية في المداخيل الحكومية	206
5 . 05	نسبة الصادرات من المحروقات إلى الصادرات الكلية 993 – 2004	227

قائمة المنحنيات

الرقم	العنوان	الصفحة
1 . 01	منحنى لافر للعلاقة بين الضغط الضريبي و الإيرادات الضريبية	92
5 . 01	تدفق الاستثمار الأجنبي إلى الجزائر 1995 – 2004	198
5 . 02	المجهود الجبائي الجزائري للفترة 1994 – 2000	214
5 . 03	الميزان الضريبي الكلي و الأولي 1993 – 2004	218
5 . 04	تقلبات أسعار النفط 1993 – 2004	224

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
4 . 01	الرسم البياني الكينزي	147
4 . 02	المنحنى البياني للافر	148

قائمة الملحقات

الرقم	العنوان	الصفحة
01	تطور مكونات الإيرادات العامة	255
02	تطور دور الجباية العادية في الإيرادات العامة خلال الفترة 2000 – 2008	256

مقدمة عامة

1 – تمهيـــد

يشهد العالم تحولات اقتصادية شاملة وعميقة لها تأثيراتها الكبيرة على الاقتصاد الجزائري والتي انعكست بشكل واضح على المجتمع الجزائري لاسيما حياة الفرد الجزائري اليومية.

إن مواجهة التحديات المنبثقة عن انضمام الجزائر إلى المنطقة الحرة في إطار اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والتعامل مع برامج المؤسسات النقدية المالية الدولية والانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، استدع ضرورة القيام بإصلاحات اقتصادية ومالية من أجل تحقيق الاستقرار الاقتصادي والتحكم في مختلف التوازنات لمعالجة الاختلالات الهيكلية التي ظهرت في الثمانينات لاسيما بعد ما انخفضت أسعار المحروقات ومن ثمة فمشاريع الإصلاح التي وضعت كانت تهدف إلى تحديد الخصائص السلبية للاقتصاد الجزائري ومنها:

- أن الاقتصاد الجزائري هو مجرد اقتصاد يعتمد على المديونية الخارجية،
- أنه اقتصاد يعتمد على تصدير المحروقات فقط.
- أنه اقتصاد تطور فيه الاقتصاد الموازي فأصبح يشكل جزء كبير نسبة إلى الناتج المحلي.
- أنه اقتصاد عمت فيه آفات اجتماعية كالفساد والرشوة والمحسوبية.

أن هذه الخصائص أصبحت تعيق تشكيل بيئة مالية ونقدية تضمن الاندماج الايجابي في الاقتصاد الدولي، ومن أجل التخفيض من حدة أثاره السلبية فلقد واجه الاقتصاد الجزائري إختلالات تجلت في تراجع معدلات الأداء الاقتصادي، فتدهور الناتج المحلي وتراجع معدل النمو الاقتصادي.

إن كل هذه المعطيات تطلبت من الدولة الجزائرية الشروع في إصلاحات شاملة وسريعة على المستوى السياسي، الاقتصادي،المالي والاجتماعي.

لما كانت الضرائب أداة من أدوات السياسة المالية تتحكم بها الدولة في المجال المالي والاقتصادي لذلك يعد الإصلاح الضريبي من الركائز الأساسية ضمن الإصلاحات الكلية الكبيرة ومن ثمة كانت الإصلاحات الاقتصادية متزامنة مع الإصلاحات الجبائية التي جاءت بها قوانين المالية في سنة 1991 و1992 وما تزال إلى تاريخ صدور قانون المالية لسنة 2013.

2 – إشكالية البحث

أن الضرائب هي أداة من أدوات السياسة المالية للدولة تلعب دورا أساسيا ومهما في البرامج التي تضعها الحكومات ليس بغرض الحصول على الإيرادات وإنما بهدف تحقيق إصلاح اقتصادي، مالي واجتماعي وكذلك معالجة مختلف الاختلالات الموجودة.

كما يمتد دور الضرائب للتأثير في تخصيص الموارد، كضبط الاستهلاك مثلا، توجيه الاستثمار وتحقيق استقرار اقتصادي وتشجيع الادخار ومواجهة عجز الميزانية.

و تعتبر مشكلة التمويل إحدى المشاكل الرئيسية التي تواجه الحكومات عند إعدادها للسياسة المالية فلقد انعكست مشكلة التمويل بالجزائر على الموازنة الداخلية بتزايد العجز بقيمة 1.86 مليار دولار و بـــ 1.84 مليار دولار على التوالي في سنتي 1994 و1998.

لقد اعتمدت الجزائر خلال تجارب التنمية على التمويل الخارجي الذي أدى إلى تطور المديونية الخارجية من 29.97 مليار دولار سنة 1994 إلى 37.01 مليار دولار سنة 1998.

و لذلك شرعت الدولة في تنفيذ إصلاحات في التسعينات من خلال تطبيق برنامج التعديل الهيكلي وحاولت توفير مناخ الإصلاح في شكل إصدار قانون النقد والقرض، تحرير التجارة الخارجية، قانون الاستثمار، إصلاح النظام الجبائي.

لقد كان الهدف من إصلاح المنظومة الضريبة التي اتصفت بالثقل ،عدم الفعالية، عدم التوازن بين الإيرادات والنفقات، عدم تحقيق العدالة الذي جعل المواطن لا يقوم بواجبه الضريبي، فكان ذلك الإصلاح بعلاج الاختلالات التي شهدها النظام الضريبي.

ولذلك فالإشكالية تتعلق في محاولة تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر.

ومن ثم فان الأمر يستدعي الإجابة على السؤال التالي:

هل حققت الإصلاحات الجبائية أهدافها ؟

و يتفرع عن ذلك السؤال مجموعة من الأسئلة الفرعية:

أ – هل كان للنظام الجبائي القديم دور في الاختلالات التي شهدها الاقتصاد الوطني ؟

ب – ما هي الأسباب التي أدت إلى الشروع في الإصلاح الجبائي بالجزائر ؟ وما هي الضرائب التي مسها الإصلاح الجبائي ؟

3 : الفرضيات

لكي نقوم بدراسة تلك الإشكالية فان الأمر يتطلب تمرير مجموعة من الافتراضات.

أ – تعد الضرائب الجديدة الخاصة بالإصلاح الجبائي، أكثر تكيفاً مع واقع الاقتصاد والمجتمع الجزائري.

ج – أن الإصلاحات الجبائية تنسجم مع تطورات الاقتصاد الجزائري والاقتصاد العالمي.

ه – يكتسي التنظيم الجديد لإدارة الضرائب أهمية كبيرة في فعالية النظام الجبائي الجزائري.

4 : أهداف البحث

نسعى من خلال هذا البحث الوصول إلى جملة من الأهداف:

محاولة إظهار الارتباط بين فعالية النظام الجبائي وبين القيم الأساسية المجتمعة كالعدالة مثلا.

التعريف بالإصلاحات الضريبية وأهدافها وأثارها في علاج الاختلالات الاقتصادية والمالية الاقتصادية.

5 : إطار البحث

أن موضوع بحثنا كان محدد فقط على النظام الجبائي في بداية الإصلاحات وتشخيص للمنظومة الضريبية وتقييم مدى تحقيق تلك الإصلاحات للأهداف المحددة.

6 : أسباب الاختيار

من بين أهم الأسباب هو الرغبة في زيادة المعرفة والإلمام بالإصلاحات والمساهمة في تقييم أثار تلك الإصلاحات.

7 : أهمية البحث

ترجع أهمية البحث إلى أن النظام الضريبي يعتبر مصدرا ماليا هاما لا يمكن الاستغناء عنه مهما بلغ الاقتصاد الوطني من التطور و التقدم فالضرائب من المصادر المالية الأساسية ، بالإضافة لدورها كأداة فعالة تدخلية لمعالجة الأزمات الاقتصادية و الاجتماعية.

8 : منهج البحث

اعتمدنا في بحثنا على المنهج الوصفي وذلك لوجود جزء تحليلي يتطلبه البحث من خلال عرض للنظام الضريبي الجزائري، بمختلف مكوناته وعرض مختلف المؤشرات الاقتصادية لقياس فعالية النظام الضريبي، كما تم إتباع الأدوات الإحصائية كذلك في تحليل المعطيات والأرقام و توضيح مستوياتها بالنسبة لبعض المؤشرات.

9 : الدراسات السابقة

لقد تم الاعتماد على مجموعة من الدراسات منها:

أ: **فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي، حالة الجزائر**، أطروحة دكتورة للطالب ناصر مراد، في سنة 2000 بجامعة الجزائر، هدف من وراء بحثه إلى معالجة دور الضريبة في ظل تغيرات دور الدولة، كما عالج ظاهرة التهرب الضريبي وابرز خطورة التهرب الضريبي على الاقتصاد الوطني ودرس التهرب الضريبي بعد ألإصلاحات الجبائية ومن ثمة خلص في البحث أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي يؤدي إلى استمرار و زيادة التهرب الضريبي وتوصل إلى أن التهرب الضريبي هو عدم فعالية النظام الضريبي من جهـــة.

ب: **النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة الممتدة ما بين 1992و2004** هي أطروحة دكتورة مقدمة من طرف الطالب بوزيد حميدة في سنة 2005 – 2006 بجامعة الجزائر كذلك وهدف من وراء بحثه إلى إبراز الأهمية الاقتصادية والمالية والاجتماعية للضريبة مع تبيان دور السياسة الضريبية في التنمية الاقتصادية، كما ابرز مدى مواكبة الإصلاح الضريبي للإصلاحات الاقتصادية وبين ثقل الضرائب على الاقتصاد الوطني ومدى فعالية الضرائب العادية كما درس كذلك كلفة الإنفاق الضريبي و راح بتقييم النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات المختلفة التي تواجهه.

ج: **السياسة الجبائية في الجزائر، دراسة تحليلية ومستقبلية** هي أطروحة دكتورة للطالب مرازقة صالح بجامعة الجزائر في سنة 2003، هدف البحث إلى تبيان التطور التاريخي للضرائب في الجزائر، وتبيان الإجراءات المتخذة في قوانين المالية منذ 1998 حتى سنة 2002، فبين أن السياسة الجبائية للجزائر تميزت منذ الاستقلال بغياب الرؤية الواضحة وكان من نتائج ذلك كثرة التعديلات والتغيرات التي انعكست على عدم استقرار النظام الضريبي بالجزائر وكذا غياب الانسجام بين مبادئ النظام الضريبي ومبادئ وقيم المجتمع الجزائري مما أدى إلى التهرب الضريبي.

د: **فعالية التمويل في ظل المتغيرات الدولية** ، رسالة دكتورة ، مقدمة بجامعة الجزائر في سنة 1995 للطالب عبد المجيد قدي، هدف من وراء بحثه إلى محاولة إبراز موقع الضريبة في الهيكل التمويلي العام للاقتصاد الجزائري محاولا منه إظهار مدى اثر التغيرات الاقتصادية العامة على فعالية الأداء الضريبي ومحاولة إبراز كذلك محاولات الإصلاح الضريبي على ثقافة وخصوصية البناء الاجتماعي.

ه: **النظام الضريبي وأثاره على التنمية في الجزائر**، أطروحة دكتوره للطالب محمود جمام بين من خلالها أثار النظام الضريبي على مكونات الاقتصاد الوطني.

و: ترشيد النظام الجبائي في مجال الوعاء والتحصيل (1992 – 2009)، مذكرة ماجستير، جامعة المسيلة، للطالب العياشي عجلان.

10: خطة البحث

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم بحثنا إلى خمسة فصول.

نستعرض في الفصل الأول للاقتصاد الجزائري من مرحلة الاقتصاد الموجه إلى مرحلة اقتصاد السوق من خلال مبحثين، المبحث الأول يتناول الاقتصاد الجزائري قبل الإصلاحات في حين يعالج المبحث الثاني الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر وسوف نتطرق إلى مختلف أنماط التسيير التي مر بها الاقتصاد الجزائري و مختلف الاختلالات التي عرفتها المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية.

وفي الفصل الثاني سنتعرض للنظام الضريبي من خلال المبحث الأول، عموميات حول الضريبة والرسم، مفهوم الضريبة، قواعد الضريبة وبعض المفاهيم الأخرى المتعلقة بالضريبة كما نستعرض في المبحث الثاني النظام الضريبي أما المبحث الثالث سنتعرض إلى الدور الاقتصادي للضريبة من خلال الآثار التي تحدثها الضرائب في الاقتصاد، الادخار، الاستثمار، ونتعرض في المبحث الرابع لأسس تقييم النظام الجبائي.

وسنخصص الفصل الثالث لعرض النظام الجبائي الجزائري قبل سنة 1991، وأهم مكوناته، من أجل التمييز بين الضرائب القديمة والضرائب التي جاء بها الإصلاح فنستعرض الضرائب التي كانت مفروضة على دخول الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعويين كما نركز على الضرائب غير المباشرة التي كانت موجودة قبل الإصلاح. و في الفصل الرابع سنتناول الضرائب التي جاء بها الإصلاح الجبائي كضريبة الدخل الإجمالي وضريبة أرباح الشركات والرسوم على القيمة المضافة كضريبة تفرض على الاستهلاك كما سنتعرض لبعض التعديلات التي أدرجت ببعض الرسوم كالرسم على النشاط المهني. و بالفصل الخامس سنقوم بتقييم للإصلاح الجبائي من خلال تناول بعض المؤشرات الضريبية.

الفصـــل الأول:

الاقتصاد الجزائـــري مـــن مرحلة الاقتصاد الموجه إلى مـــرحلة اقتصـــاد الســـوق

تمهيـــــد

عرف الاقتصاد الجزائري منذ الاستقلال سلسلة من التغيرات مست الكثير من مكوناته سواء على المستوى الكلي أو المستوى الجزئي، علما أن كل هذه التغيرات كانت تتم تحت اسم الإصلاح ومن هنا يأتي التساؤل حول ماهية الإصلاح.

إن مفهوم الإصلاح في الحقيقة ليس مفهوما جامدا إذ يمكن اعتباره ذلك الجهد الواعي المبذول في سبيل تغيير أوضاع قائمة لتحقيق أهداف ما، انطلاقا من أرضية معينة تسعي إلى الوصول إلى ما يجب أن يكون، وإن كانت مختلف التطورات التي مر بها الاقتصاد الجزائري منذ الاستقلال حتى الآن طبعتها ولو ضمنيا الرغبة في التغيير للأحسن و بالتالي الرغبة في الإصلاح.

لقد ارتبطت كلمة الإصلاح في الجزائر ربما بمرحلة الاستقلالية، والواضح أن الهدف المحوري لهذا الاتجاه هو التحول من الاقتصاد المركزي الموجه إلى الاقتصاد التبادلي الحر أو ما يعرف باقتصاد السوق. وفي خضم هذه التغيرات عرف النظام الجبائي كباقي عناصر الاقتصاد الوطني تغييرات متعددة، و نظرا للعلاقة البديهية للنظام الجبائي بالنظام الاقتصادي في أي بلد كان، ارتأينا في هذا الفصل استعراض مختلف المراحل التي مر بها الاقتصاد الجزائري وذلك بدراسة خصائص كل مرحلة واستخلاص الأسباب التي أدت إلى فشل التوجه الاقتصادي الذي يطبعها و تبيان الأسباب التي جعلت من تحرير الاقتصاد ضرورة لا مفر منها، و هي مرحلة أحدثت هوة كبيرة بين النظام الاقتصادي والنظام الجبائي الذي بقي مرتبطا بأسلوب التسيير الاقتصادي ما قبل الإصلاحات مما ترتب عنه لاحقا ضرورة الإصلاح الجبائي و ذلك من خلال التطرق إلى المباحث التالية.

المبحث الأول: الاقتصاد الجزائري قبل الإصلاحات

المبحث الثاني: الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر.

المبحث الأول: الاقتصاد الجزائـــري قبل الإصلاحات

عانى الاقتصاد الجزائري في الثمانينات جملة من المشاكل الاقتصادية التي وقفت حاجزا أمـــام تقـــدم التنميـــة الاقتصادية ومن أهم المشاكل التي رصدت نذكر منها، معدلات النمو المنخفضة التي عرفتهـــا الـــبلاد، زيـــادة حـــدة التضخم، ارتفاع نسبة البطالة، نقص العملة الأجنبية التي تعتبر محرك النمو الاقتصادي وهذا بسبب التـــدهور الـــذي عرفته المحروقات في تلك الفترة، بالإضافة إلى هذا يضاف ارتفاع خدمة الدين العام و زيـــادة الاعتمـــاد والارتبـــاط بالعالم الخارجي من أجل الحصول على مختلف الاحتياجات من السلع والخدمات، كل هذه المعوقات دفعـــت بالدولـــة الجزائرية إلى وضع جملة من الإصلاحات في مجال الاقتصادي.

المطلب الأول: مرحلة الاقتصاد الموجه

من بين النظريات التي سادت لفترة طويلة النظرية التي تقول أن التطور الاقتصادي والاجتماعي لدولة في طريق النمو لا يمكنه أن يكون بدون تدخل للدولة من جهة وتدخل لنظام التخطيط من جهة أخرى. ولكي يكون التخطيط ناجحا فمن الضروري أن تتحكم الدولة في القطاعات الكبرى للاقتصاد الوطني كالتجارة، الصناعة والبنوك وهذا المبدأ تبنته الجزائر منذ السنوات الأولى للاستقلال، لتتضح ملامحه بجلاء في بداية السبعينات، فلقد حاولت الحكومة الجزائرية بعد الاستقلال مباشرة مواجهة الأزمة الاقتصادية والاجتماعية الكبرى التي نجمت عن الاستعمار بتميزها عن باقي ألازمات التي عرفتها الجزائر، حيث تمحور الاهتمام الرئيسي للحكم الجديد حول إدارة المؤسسات الموجودة و إيجاد جهاز إداري يتلاءم و الإيديولوجية الجديدة.

لقد نصت المادة 02 من الأمر المتضمن المخطط الرباعي على أن المخطط يشكل القانون الرئيسي الذي يسير مجموع النشاطات الاقتصادية والاجتماعية للبلاد خلال كافة مراحلها، واعتبر هذا الأمر خطوة هامة لمساعدة الدولة ليس على ضمان مراقبة تسيير النشاطات الاقتصادية فحسب بل ولأنه يمكنها من التدخل الفعلي في وظائف الشركات الوطنية [1] وتظهر الخطة على أنها نوع من التكييف الواعي للوسائل مع الاحتياجات، و بالتالي فهذا الربط الذي أريد له أن يكون عقلانيا، يفترض وجود جهاز مركزي قادر على التحكم في مجموع الأنشطة الاقتصادية حتى يتسنى له أن يقوم بجميع التكييفات الضرورية وأن يضمن احترام جميع المتعاملين الاقتصاديين للأهداف المسطرة لهم. لقد أثبتت الطبيعة الإجبارية للمخطط الوطني في تقرير المخطط الرباعي كما يلي " لا يجب أن يتوقف محتوى الخطة عند التقديرات البسيطة، كما لا يجب أن تأخذ الأهداف مجرد قيمة توجيهية أو أن تكون غير مقيدة أو غير ملزمة لأحد "، و لقد ترجمت الطبيعة الإلزامية للخطة بمجموعة من الإجراءات الإدارية المرتبطة بتنفيذ برامج الاستثمار، تبني الجهاز الاقتصادي وكذا التنظيم والتسيير المخطط للاقتصاد، ويتدخل التخطيط في مختلف أوجه النشاط الاقتصادي ابتداء من قرارات الاستثمار بمراحلها المتعددة، ثم إنجاز هذه الاستثمارات وكذا في مرحلة الاستغلال والعملية الإنتاجية. و تتمثل العناصر الفاعلة في جهاز التخطيط في المؤسسة الاقتصادية في الوزارات الوصية والجهاز المركزي للتخطيط.

[1] – المادة 02 من الأمر رقم 70 – 10 الموافق لـــ 1970/01/20، المتضمن المخطط الرباعي الأول 1970 – 1973، جريدة رسمية، عـــدد 55.

الفرع الأول: الملامح الرئيسية للاقتصاد الموجه

يتمحور الاقتصاد الموجه حول استراتيجية محددة بسياسة التخطيط تحت رعاية الوصاية وفيما يلي نلقي الضوء على هذين العنصرين الذين يمثلان أساس الاقتصاد الموجه.

أولا: أهداف الوصاية و سيرها

بالرغم من الأهداف التي وضعت من أجلها الوصاية فكانت تميزها النوايا الحسنة تجاه التنمية الاقتصادية والاجتماعية والكثير من الطموح للخروج السريع بالبلاد من حالة التخلف.

إن العلاقة التي تربط المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بوزارة الوصاية هي نابعة من ضرورة إقامة علاقة مستمرة ودائمة بينها في إطار استقلال المؤسسات من الناحية الإدارية والمالية، وبالتالي تعتبر المؤسسات العمومية جهازا من أجهزة الوزارة الوصية تساعدها في النهوض بمسؤولياتها لتنفيذ سياسة الدولة بواسطتها، حيث تتبع كل وزارة مجموعة من المؤسسات على أساس الاختصاص النوعي، و يطلق على الوزارة التي تتبعها المؤسسة بوزارة الوصاية (السلطة الوصية).

تخضع المؤسسات الوطنية للسلطة المباشرة للحكومة بواسطة الوزارة الوصية، كما لها علاقة مباشرة بوزارات أخرى ومن صلاحياتها وضع سياسة للإنتاج ، التسويق ، التطوير والمراقبة عن طريق الوسائل المادية والبشرية والتسييرية[1].

تكمن صلاحيات الوصاية في دور التوجيه والتخطيط لأنشطة المؤسسات في إطار خطة عامة ، وكذا في دور الرقابة لضمان التطبيق المناسب لمخططاتها وتوجيهاتها كما تسهر الوصاية على تطابق أعمال المؤسسة مع السياسة العامة للدولة وهذا عن طريق تطبيق التشريع والقانون الساري المفعول وكذا التعليمات الواردة من مختلف الإدارات[2].

في الواقع العملي إن الوزارة الوصية وضمن علاقاتها بالمؤسسات التابعة لها تتكفل وفقا لميثاق التسيير الاشتراكي للمؤسسات[3] بالمصادقة على الحسابات السنوية، مشروع القانون الخاص بالمستخدمين، مشروع توسيع المؤسسة، ومشاريع توسيع نشاط المؤسسة.

يتقيد الاستقلال المالي والإداري للمؤسسات العمومية بالخضوع للرقابة الإدارية والوصائية التي تمارسها السلطات الإدارية المركزية الوصية وتشغل الرقابة حيزا واسعا من نشاط المؤسسات كما تكون هناك رقابة كلما دعت الضرورة إلى ذلك لكي تعاد الأوضاع إلى حالتها الطبيعية. وتعتبر الرقابة من أهم القضايا التي تثار في مجال علاقة المؤسسات بالوزارة الوصية لضمان سير المؤسسات في الإطار المحدد لها لضمان عدم انحرافها عن أهدافها وعدم تبذيرها للأموال المملوكة للدولة والتي تتصرف فيها[4].

---

[1] – **علي زغدود** ، المؤسسات الاشتراكية ذات الطابع الاقتصادي في الجزائر، المؤسسة الجزائرية للطباعة، 1982، صفحة 412.

[2] – المادة 30 من الأمر رقم 75 – 76 الموافق لـ 1975/11/21، المتضمن تنظيم العلاقة بين المؤسسات الاشتراكية و سلطة الوصاية الإدارات الأخرى التابعة للدولة، جريدة رسمية، عدد 100.

[3] – المادة 9 من الأمر رقم 75– 76 الموافق لـ 21 /1975/11، السابق الذكر.

[4] – **عمار عوابدي**، القانون الإداري، ديوان المطبوعات الجامعية،1981، صفحة 313.

ثانيا: أجهزة التخطيط و دورها

تعرف المؤسسة في نظام التخطيط بأنها المتعامل الرئيسي لتحقيق أهداف التنمية المخططة، فهي تمثل العنصر المنظم والأساسي للتخطيط وتساهم في التنمية الاقتصادية وفقا للعقد التأسيسي[1]، كما تكلف المؤسسة بتهيئة المشاريع التمهيدية للخطة الخاصة بقطاعها، وهذا وفقا للتوجيهات الوطنية، وتقوم بضمان التنسيق بين مخططات وحداتها، إضافة إلى ذلك تشارك في تقوية العلاقات بين القطاعات عن طريق إبرام عقود تخطيط مع المؤسسات الأخرى.

يمارس الوسطاء في التخطيط المتمثلين في الدوائر الوزارية صلاحيات التنشيط، التنسيق والمراقبة لضمان دور الربط بين الجهاز المركزي للتخطيط والمؤسسة في إطار تهيئة وتنفيذ الخطة. غير أن التجربة أوضحت أنه عوضا عن مهمة التنشيط، التنسيق والمراقبة، فقد أصبحت هذه الأجهزة تحل محل الجهاز المركزي للتخطيط في بعض مهامه (القرارات حول تطوير القطاع، السياسة التكنولوجية...) أو محل المؤسسة نفسها في تأدية بعض الوظائف (سياسة المستخدمين، سياسة المبيعات، التمويل...).

لقد أنشأت وزارة التخطيط والتهيئة العمرانية سنة 1970[2] وتولت الاختصاصات التي كانت تتولاها كتابة الدولة للتخطيط ولجنة التهيئة العمرانية التابعة للرئاسة.

إن الخطة في الجزائر تعد ملزمة لكافة الأجهزة الاقتصادية، والسلطة العليا في البلاد هي التي تتولى إقرار الخطة التي توجه من خلالها الأعمال الاقتصادية والاجتماعية وكذا الثقافية، ولهذا خول لوزارة التخطيط الإشراف على هذه الخطة وتوجيه ورقابة الأجهزة المنفذة لها[3] والمؤسسات ملزمة بأن ترسل إلى وزارة التخطيط الموازنة وحساب الاستغلال وحساب الخسائر والأرباح وتخصيص النتائج والتقرير السنوي للسنة المنصرمة مصحوبة بآراء وتوصيات مجالس عمال المؤسسات الاشتراكية. بصفة عامة تتسم العلاقات بين المؤسسات العمومية والجهاز المركزي للتخطيط بأنها متقطعة وغير سليمة وهذا نتيجة التداول السيئ للمعلومات فيما بين المؤسسات من جهة أولى و بين المؤسسات والجهاز المركزي للتخطيط من جهة ثانية وهو ما تمخضت عنه نواقص جمة في دورة التخطيط وخاصة على مستوى المراحل المختلفة للتقييم، الموافقة وإنجاز المشاريع الاستثمارية، و في نظر البعض أصبحت المؤسسة العمومية الجزائرية تقوم بدور الرجل الآلي فقط، وهذا السلوك تأكد كذلك من وراء مركزية القرار الاستثماري، فالمؤسسة هي المسئول الأول على تنفيذ المخطط، ونشاطها يقتصر على إنجاز أو تحقيق المؤشرات المحددة مركزيا[4].

عمليا اتسم التسيير الاقتصادي المخطط بكثير من النواقص والسلبيات، ترجع أحيانا للإجراءات الثقيلة والمعقدة المفروضة وأحيانا للتطبيق السيئ للقوانين على أرض الواقع، و لتبيان ذلك نتناول فيما يلي جانبين أساسيين وعلى قدر كبير من الأهمية بالنسبة للاقتصاد الوطني بصفة عامة وبالنسبة للمؤسسة العمومية بصفة خاصة، ألا و هما سياسة الاستثمار و سياسة الإنتاج اللذان اتسما بكثرة العوائق التي حالت دون تحقيق الأهداف المرجوة.

---

[1] - **Ahmed BOUYACOUB**, L'entreprise industrielle publique algerienne , O.P.U, Alger 1987, page 74.

[2] – المرسوم رقم 70 – 57 الموافق لـــ 1970/03/08، المتضمن تنظيم الحكومة وتشكيلها، جريدة رسمية، عدد 15 من سنة 1970.

[3] – المخطط الرباعي الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، صفحة 207.

[4] - **Zoubir Gadoum**, in Révolution africaine, 02 octobre 1987, page 58.

ثالثا: أزمة التسيير الحكومي

لقد كانت الوصاية في مرحلة 70 – 74 تمارس بصفة مطلقة، و لم تكن الوزارة الوصية تلعب دور التنسيق والرقابة في مراحل تهيئة وتطبيق الخطة فقط ، بل تعدت ذلك لتحل محل جهاز التخطيط المركزي.وكانت الوصاية تمارس في مجالات عديدة كسياسة التشغيل والمبيعات ...الخ، و كانت تفرض على المؤسسة أن تحصل على ترخيص في كل العمليات المهمة، و لذلك كانت المؤسسات العمومية تشتكي دائما من ثقل إجراءات الوصاية، فكثيرا ما تجد نفسها خاضعة لميكانيزمات معقدة و كثيرة العوائق، (مثل النظام المالي، قواعد التجارة الخارجية) ...[1].

و بشكل عام كانت الوصاية تمارس صلاحيات كبيرة في مجال القرارات لكونها تسير قطاعا اقتصاديا بأكمله، فهي تشكل الحلقة الرابطة بين الجهاز المركزي للتخطيط والمؤسسة العمومية، و بالتالي يمكن القول بأن التخطيط المركزي أدخل نظاما جديدا لاتخاذ القرارات تلعب فيه المؤسسة دور المنفذ البسيط لأهداف محددة من مستويات أعلى و الذي لا يطالب رأيه فيها. وكانت الشركة تطبق نفس النظام بالنسبة لوحداتها، فكل قرار على مستوى الوحدة لا يعتمد إلا بموافقة الإدارة العامة، مما أدى ذلك لنشأة أزمة حقيقية للتسيير الحكومي ظهرت على شكل مواجهة بين السلطة الإدارية والمالية المحكومة من طرف الأجهزة المركزية من جهة والسلطة الاقتصادية الممارسة من طرف المؤسسات العمومية من جهة أخرى.

تعتبر أزمة التسيير الحكومي أزمة فكرة المؤسسة العمومية التي كانت مكان ووسيلة للاستثمار، فالقرارات تأتي من الأجهزة المركزية بينما التمويل يأتي من أجهزة خارجية.

في الواقع العملي كان تسيير المؤسسة العمومية مقيدا بعلاقات مع وزارة التخطيط، وزارة المالية و خاصة وزارة التجارة، و لقد تسببت التنظيمات البيروقراطية في عراقيل على كل مستويات هياكل هذه الوزارات.

إن الإجراءات الإدارية المعتمدة لم تكن تسمح بمعالجة سريعة للملفات المقدمة من طرف المؤسسات ولقد لوحظ أن مشاكل في غاية البساطة كانت تستغرق عدة أشهر على مستوى الإدارة المعنية التي تنتهي بإرجاعه مع ملاحظة من نوع " القرار ليس من صلاحيتنا، أو توجهوا للوزارة الفلانية أو الجهاز الفلاني"، إن هذا المشكل يتردد بكثرة خاصة على مستوى وزارت التخطيط، المالية والتجارة[2].

و بصفة عامة، أدت الإجراءات البيروقراطية وكذلك أساليب التحكم المبالغ فيها من طرف الوصاية إلى خنق حرية التصرف والمبادرة بالنسبة للوحدات والمؤسسات، مما ضاعف من حجم العجز وتراكم المردودية السلبية للمؤسسات العمومية، إلى جانب تغطية الوضعية الحقيقية للمؤسسة وإعطاء نوع من الحماية والآمان للمديرين والمسيرين حيث لا يسألون عن العجز و لا عن الإفلاس وإذا ما حدث ذلك فإن تبريراتهم تؤخذ بعين الاعتبار[3].

---

[1] - **Ahmed BOUYACOUB**, L'entreprise industrielle publique algerienne , op , cit , page 95.

[2] – **Mokhtar BELAIBOUD**, Gestion stratégique de l'entreprise publique algérienne, O.P.U, Alger 1986, page 95.

[3] – أحداث اقتصادية، عدد 14 من شهر مارس 1987 ، صفحة 55.

الفرع الثاني: أنماط التسيير وأسباب فشلها

اعتمدت فكرة مؤسسة الدولة من 1963 إلى 1969 في النصوص الرسمية وكذا الإعلام[1]، لكنها بسرعة استبدلت بفكرة الشركة الوطنية التي عممت خصوصا بعد توسيع التأميمات. فابتداء من سنة 1970 تاريخ إصدار المخطط الرباعي الأول، كانت فكرة المؤسسة الوطنية هي الأكثر استعمالا، لكن منذ 1975– 1976 غلبت فكرة المؤسسة الاشتراكية، فجاءت في التسميات الأولى رسميا بالرجوع إلى التسيير الاشتراكي للمؤسسات المنشور في سنة 1971. ليس المقصود أنها مجرد فكرة مصطلحات بسيطة، بل تعود هذه المفاهيم إلى فترات مختلفة طبعت المؤسسة العمومية إلى درجة التأثير الواضح والملموس على مختلف التحولات التي عرفتها ومجرى هذه التحولات المخطط له أحيانا والمفروض بفعل محيطها المتفاعل أحيانا أخرى.

أولا: التسيير الذاتي

كان الهدف المعلن عنه من تطبيق التسيير الذاتي هو حماية الاقتصاد الوطني ومواصلة العملية الإنتاجية بهذه المؤسسات قصد مواجهة احتياجات المجتمع، وبالرغم من أن التسيير الذاتي كشكل ديمقراطي أسس على المشاركة الفعالة للعمال المنتخبين لكن انتهت التجربة بالفشل، حيث أصبح أسلوب التسيير الذاتي لا مغزى له كون أجهزته الديمقراطية المنتخبة من طرف العمال أصبحت مجرد أجهزة استشارية لا تمارس الصلاحيات الحقيقية للتسيير الذاتي.

لقد اتصف أسلوب التنظيم هذا بضعف الهياكل الإدارية من جهة وتغلب الأعضاء المنتخبين على باقي العمال، بالإضافة إلى ضعف و نقص الوسائل والإطارات المؤهلة من جهة أخرى.[2]

أنه ومن خلال تطبيق هذا النوع من التسيير يمكن الإشارة إلى التدخلات المتناقضة للسلطة المركزية وللإدارات المحلية في شؤون المؤسسة و كذا إلى عامل البيروقراطية الحاضر كذلك بقوة، فإدارة الوصاية لم تؤطر بفعالية القطاع المسي ذاتيا و لم تمنح له المساعدة الكافية التي كان بحاجة إليها، فكانت الهوة كبيرة بين حقيقة التسيير الذاتي وحقيقة النظام السياسي، فاتصف التسيير الذاتي منذ نشأته بتناقض ثنائي، تناقض مع الهياكل الاقتصادية المسيطرة من جهة وتناقض مقارنة للدولة التي أعطت له شكلا معينا من جهة أخرى ويكتب " **حميد تمار**" أن التسيير الذاتي يدعو إلى التساؤل عن طبيعة الإدارات العمومية، فكان طبيعيا أن يكون كل حوار ما بين قطاع التسيير الذاتي و الإدارات غير ممكن.

لهذا وجدت المؤسسة المسيرة ذاتيا نفسها أمام نظام بنكي ومؤسسات للقروض غير مطابقة للهياكل الاقتصادية والاجتماعية [3] . فلقد نمى القطاع المسير ذاتيا في محيط بقي خاضعا للوصاية الإدارية للوزارات ما بين القطاعات وهو لا يملك أية سلطة على سياسة الاستثمار أو التسويق أو التمويل، وهيئة الوصاية هي التي تحدد الأجور، فأصبحت لجان التسيير التي ليس لها أي سلطة على التوظيف أو التشغيل لا دخل لها في الأجور كذلك[4]. علاوة على ذلك، فإن تمويل قطاع التسيير الذاتي ممنوحة للبنك المركزي الجزائري والصندوق الوطني للتنمية، فالأول مكلف بالقروض طويلة المدى ومراقبة تسيير المؤسسة والثاني بمتابعة حقيقة سياسة الاستثمار للمؤسسة.

ثانيا: التسيير المطبق في الشركة الوطنية

[1] – الأمر رقم 71– 74 الموافق لـ 71/11/16، يتعلق بالتسيير الاشتراكي للمؤسسات، جريدة رسمية، عدد 101 من سنة 1971.

[2] - **Mohamed BOUSSOUMAH**, L'entreprise socialiste en Algérie , O.P.U., 1982 , pages 11, 12 , 13 14

[3] - **NECIB REDJEM**, L'entreprise publique algerienne (socialisme et participation) , O.P.U 1987, page 37.

[4] - **RABAH NOURREDINE SAADI** ,la gestion socialiste des entreprises algeriennes, O.P.U Alger 1984,page 35.

يظهر من أهداف نموذج التنمية، أن التسيير الذاتي لم يكن الهدف الحقيقي في تلك المرحلة لأنه لم يسيطر في الواقع إلا على حوالي 6,5 % من القوى العاملة مقارنة مع 49,6 % بالنسبة للشركات الوطنية و 41,2 % للمؤسسات الخاصة، و يظهر عدم الاهتمام بهذا النمط من التسيير من خلال قرارات التأميم التي أفرغت التسيير الذاتي من محتواه الحقيقي والتي لم تفهم من طرف العمال ومسيري هذا القطاع في بداية الأمر. فلقد كان الهدف من التأميمات التي مست قطاع المناجم والبنوك هو تحضير أدوات تمويل نموذج التنمية المعتمد والمعروف بنموذج الصناعات المصنعة ومنه وضع ميكانيزمات وأدوات التسيير المركزي بإتباع نمط التسيير السوفيتي آنذاك، ومنه بدأ متخذو القرار خلال تلك المرحلة التفكير في إنشاء شركات وطنية، حيث تأسست سنة 1963 على سبيل المثال الشركة الوطنية للنفط والغاز، الشركة الوطنية للتبغ والكبريت، الشركة الوطنية للمواد الغذائية، الشركة الوطنية للأبحاث المنجمية ، والشركة الوطنية للصناعات النسيجية ...

يعتبر النظام المالي و المحاسبي المطبق في الشركة الوطنية هو نفسه المعمول به في المؤسسات التابعة للقطاع الخاص، فالشركة الوطنية لها استقلالية مالية لا تخضع لبعض الالتزامات العمومية " . ففي الحقيقة هي تاجر عمومي، مسجل في السجل التجاري و يسير كمؤسسة عمومية" ، تخضع الشركة الوطنية من جهة لقواعد القانون العام و من جهة أخرى لقواعد القانون الخاص وهي مجهزة بصلاحيات القوة العمومية، وهذا النوع من التسيير هو في الحقيقة أكثر تصلبا، ولقد بين المختصون في القانون العام أن هذا الشكل من التنظيم مأخوذ من التشريع الفرنسي ولا يتجاوب والمتطلبات الجديدة لاقتصاد الجزائر.

و بالفعل فلقد أصبحت هذه الوصاية والرقابة غير مناسبة، نظرا لأنها تتبع أساليب وتقنيات إدارية كلاسيكية مأخوذة من التشريع الفرنسي، ورغم أن تلك الفترة تميزت بالنجاح في التأميمات و إدارة المصانع، لكن الهدف السياسي كان مسيطرا خلاف الأهداف الاقتصادية، وبالرغم من تعدد الرقابة التي كانت تخضع لها الشركات الوطنية فلقد كانت تتمتع باحتكار حقيقي في فرع نشاطها، لأنه بإمكانها أن تجمع تحت جناحها كل الوحدات التي يكون فيها الإنتاج، التكنولوجيا والخدمات من نفس المجال، فمن جهة كانت قوة الشركات الوطنية واسعة النطاق، غير أن وضعية الاحتكار التي اكتسبتها على السوق الداخلية، علاوة على استحواذها على التجارة الخارجية، جعلتها تشتغل في شروط تنعدم فيها المنافسة [1].

ثالثا: نموذج التسيير المطبق في المؤسسة الوطنية

عرف النظام الاقتصادي وكذا الهياكل التنظيمية للمؤسسة العمومية تغييرا عميقا بداية من سنة 1970، وبالتالي أدت إلى ظهور المؤسسة الوطنية، وكان لابد من انتظار سنة 1970 لكي تنصب الخطة في شكل قانون، فخلال سنة 1970 أصبح التخطيط الأداة أو الوسيلة الأساسية لإدارة الاقتصاد الوطني، حيث يدير مجموع الأنشطة وتفرض الأهداف المسطرة على جميع المتعاملين الاقتصاديين والاجتماعيين.

و بذلك تشكل المؤسسات العمومية المتعامل الرئيسي في تنفيذ أهداف المخطط الوطني وقد وجدت المؤسسة العمومية أن استقلاليتها تتقلص يوميا في اتجاه مركزية القرارات الاستثمارية و وسائل التمويل.

[1] - **Mokhtar BELAIBOUD**, OP, Cit, page 55.

و من النتائج التي يمكن استخلاصها هو أن الأسلوب التنظيمي أصبح مركزيا حيث اعتمدت في تلك مرحلة مركزية الهياكل وعدم التدقيق في المهام، وبقيت قليلة تلك المؤسسات التي يتواجد لديها هرم تنظيمي، وتميز أسلوب تنظيم المؤسسة الوطنية آنذاك بتركيز القرارات في أيدي المدراء و بعدم تخصص الأجهزة، إذ أن العديد من الجداول المتعلقة بالتنظيم التي أقيمت لم تشهد أي تطبيق، وفيما يتعلق بأسلوب التنشيط الذي اعتمد عام 1969 فقد ظهر غير مجديا في مجال الصراعات التقليدية بين العمال و الإدارة[1].

رابعا: المؤسسة الاشتراكية

مع بداية سنة 1971 ساهمت الشركات الوطنية بإنتاج حوالي 85% من المنتجات الصناعية كما توظف حوالي 80% من إجمالي القوى العاملة، و لأهمية مساهمتها في الناتج الوطني وفي توفير مناصب العمل من جهة و كونها أداة استراتيجية في يد الدولة لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية من جهة أخرى فقد فرضت المرحلة التفكير بجدية أكثر من المرحلة السابقة في البحث عن طريقة لتسيير هذه الشركات[2]، فلقد تم ضبط نمط تسيير جديد ألا وهو التسيير الاشتراكي للمؤسسات، وكان أسلوب التسيير هذا كفيل بتحويل طبيعة السلطة الاقتصادية بداخل المؤسسات، حيث قدم كعملية ضرورية في تلك الظروف الجديدة للتنمية.

فلم يعد العامل مجرد أجير بل أصبح مشاركا في التسيير، و جعلت الدولة المدير حارس تراث الدولة، و سمحت للعمال بواسطة الممثلين أن يكون لهم حق الإطلاع على التسيير، لذا أحدث التسيير الاشتراكي للمؤسسات تحولات مهمة في الاقتصاد والمجتمع، كما سمح بممارسة رقابة دائمة على تسيير المؤسسات، و لم يقتصر ذلك على الجوانب التقنية فقط بل أخذ مغزى و بعد سياسي.

[1] – **Abdelhamid BRAHIMI**, L'économie Algerienne ,O.P.U, Alger 1991, pages 103,219.

[2] – **محمد السعيد أوكيل و آخرون** " استقلالية المؤسسة العمومية الاقتصادية(تسيير واتخاذ القرار في إطار المنظور النظامي) جامعة الجزائر 1994، صفحة35.

إن الفحص الميداني لهذا النموذج القانوني السياسي عند وضعه موضع التنفيذ بين كيف أصبح منحرفا عن الأهداف المرسومة له نظريا، و ذلك لأن العناصر الاجتماعية الفاعلة كانت تعطيه الصلاحيات بالقدر الذي يتناسب مع مصالحها حتى تتمكن من السلطة داخل المؤسسة، وهذا ما يوضح المنازعات العديدة الخاصة بالتمثيل، بالعمل وبالسلطة. فالتفسير الذي نعطيه لهذه الرقابة هو أننا نفترض أن الدولة (أي السلطات السياسية) وضعت حيز التنفيذ إنشاء مراكز قرار على شكل مراكز سلطة اقتصادية، فأفلتت الرقابة من يدها، في حين يعرف قانون التسيير الاشتراكي للمؤسسات المؤسسة على أنها " شخصية معنوية، لها الشخصية المدنية و الاستقلال المالي، و تتضمن وحدة أو عدة وحدات "، و بما أن المؤسسة في الجزائر هي وسيلة الإدارة المركزية، لذا وجب عليها أن تخضع لأوامر معطاة لها من نظام هرمي، تشكل فيه النواة الصغرى، فالمهام الموكلة لها من طرف المركز هي بمثابة مؤشرات مخططة، و هذا المؤشر كما يعرفه "M. Lavigne" رقم يبين للمؤسسة ما يجب أن تعمله أو تقوم به[1].

فلقد وضعت أنظمة التسيير الاشتراكي حدا لمختلف الأنظمة القانونية التي عرفتها المؤسسة العمومية، و شكل هذا النمط من التسيير نظاما قانونيا مناسبا، فهو الوحيد الذي طبق على كل المؤسسات. إن المؤسسة الاشتراكية هي مؤسسة تراثها مشكلا كليا بوسائل عمومية.

لقد أصبحت المؤسسة الصناعية في نفس الوقت مجموعة مؤسسات للدراسات والإنجاز، الأشغال العمومية، الصيانة، النقل، التكوين، الخدمات الاجتماعية، الإسكان والاستيراد...الخ، ولهذا وصل عدد الوظائف الاقتصادية و الاجتماعية الممارسة من طرف المؤسسة العمومية إلى حد يثير الدهشة و يتعارض و منطق المؤسسة التي لا تستطيع أن تعدد من أنشطتها إلا على حساب المردودية.

و يمكن للمؤسسة العمومية الجزائرية من وجهة النظر هذه أن تطور منطق المؤسسة. هذا ويفضل أصحاب النزعة النامية كما يسميهم " H. Benissad " دور الخطة في إدارة الاقتصاد و يتركون كل تحليل للمؤسسة إلى الدرجة الثانية. كما يعتبر منطق آخر أن المؤسسة هي مجرد عون اقتصادي، لذا يجب ألا تتمتع بأية استقلالية وعليها أن تخضع كليا لتأثيرات الخطة، و يعتبرون ضعف المؤسسة مجرد نقص في التخطيط الوطني[2].

لم يتمكن التسيير الاشتراكي للمؤسسات من وضع ديمقراطية حقيقية في التسيير من أجل القضاء أو على الأقل التخفيف من ظاهرة البيروقراطية، وبالفعل فلقد ميزت وصاية هذه الأخيرة نواقص كثيرة راجعة أساسا لتدخلها في تسيير المؤسسات بطريقة معادية للامركزية سلطة القرار ولفعالية التسيير.

فلماذا يفرض على المؤسسة الجزائرية أن تأخذ على عاتقها تكاليف التصنيع في منطقة نائية مثلا وتتحمل كذلك تكاليف كبيرة في استغلال وحداتها، إن توطين المصانع في الاقتصاد الرأسمالي يتم بناءا على اعتبارات مرتبطة بالمردودية، لكن في الجزائر، تنسب هذه العملية لاعتبارات اقتصادية، غير أنها في الحقيقة تخضع لاعتبارات اجتماعية وسياسية. كما لا تطابق نسبة التشغيل بالمؤسسة العمومية المعدلات العالمية، فعدد المناصب في بعض الأحيان هو مرتين مقارنة للمعدل الحقيقي[3].

---

[1] - **A. COLLIN COLE**, Les économies socialistes soviétiques et européennes , N° 4, 1970, page 80.

[2] - **Hocine BENISSAD**, Restructuration et réformes économiques en Algérie 1979–1993 ,O.P.U . Pages 174 - 176.

[3] - **Ahmed BOUYACOUB**,OP , Cit, page 148.

الفرع الثالث: فشل سياسة الاستثمار في ظل التخطيط

بعد تبني المخطط الرباعي الأول 1970 – 1973 تم وضع مجموعة نصوص قانونية الغرض منها تنظيم وتحديد إجراءات قرار الاستثمار والتي تلخص فيما يلي:

تقوم الشركات الوطنية بتقديم مجموعة مشاريع للجهاز المركزي للتخطيط ، وبالتالي تلعب الوصاية دور الدرجة الأولى في سلم التخطيط لقطاعها. يقوم بعد ذلك الجهاز المركزي للتخطيط بدراسة الاقتراحات ووضع القرارات ويمكن أن يقبل المشروع كما جاء، كما يمكنه أن يعدل باتصال مع وزارة الوصاية، وإذا تمت الموافقة يكون هناك إفراد بمعنى أن المشروع قد قبل و سجل في الخطة الوطنية. بالموازاة مع طلب الإفراد، تضع المؤسسة نسخة من الملف لدى مختلف هيئات و مصالح وزارة المالية (الخزينة، البنك الأولي، البنك المركزي والبنك الجزائري للتنمية، يهيئ البنك الجزائري للتنمية المشروع النهائي لخطة التمويل على أساس الخطة المقدمة من طرف البنك الأولي والتوجيهات المقدمة من طرف البنك المركزي والخاصة بالتمويل الخارجي. وبعد تبني المشروع من طرف الجهاز المركزي للتخطيط وتحضير خطة التمويل وإعلام كل الهيئات المعنية، تمضي المؤسسة اتفاق قرض يمكنها من الاستفادة من قرض مفتوح لمباشرة الإنجاز[1].

أولا: المشاكل المرتبطة بقرار القبول للمشاريع

لم تكن عملية قبول الاستثمارات التي تشكل قرارا بالغ الأهمية، تحضى بحوار متواصل و بناء بين منفذ الاستثمار و مصالح الجهاز المركزي للتخطيط، حيث كانت هذه الأخيرة لا تستشار إلا في نهاية العملية وبالتالي توضع أمام الأمر الواقع، فأحيانا أمام التزامات دولية وأحيانا أمام أشغال ممولة وفي طور الإنجاز، على حساب استغلالات أخرى أو مشاريع أخرى. و لقد كان المتعاملون الاقتصاديون يعتبرون قرار الإفراد بمثابة ترخيص إداري فقط، فنقص النضج في جعل من الجهاز المركزي للتخطيط جهاز تقييد و تسجيل بسيط للمشاريع، هذه الظاهرة انتقدها المتعاملون الاقتصاديون حيث رأوا فيها سببا في زيادة التكاليف.

و بالفعل فقد كانت عملية الإفراد تعرف تباطؤا إداريا شديدا، فلقد كانت السلطات تعمد لمجموعة كبيرة من الإجراءات لمراقبة المشاريع المخططة، والحصول على التأشيرات كان يستلزم عددا مهما من العمليات الإدارية كتكوين ملفات وتوجيهها لعدة أجهزة لكي تدرس من طرف هيئات مختلفة في هذه الأجهزة، و يطلب من أجل هذه الدراسات وللعديد من المرات المزيد من المعطيات والمعلومات.

[1] - **Abdelmadjid BOUZIDI**, l'economie algerienne, O.P.U, Alger 1981, page 45.

و كنتيجة لهذا التباطؤ، يضيع قرار الاستثمار في الجزائر الكثير من فعاليته في التطبيق، هذا إذا علمنا أن مشروعا مسجلا على مستوى الخطة الوطنية يمكن أن يتطلب ما بين ستة وخمسة عشرة شهر قبل الموافقة عليه بصورة منظمة، دون حساب الوقت الضروري للإجراءات الأخرى كالحصول على التأشيرة الإجمالية لاستيراد التجهيزات(A.G.I)[1].

ومن جهة أخرى يؤدي الثقل في الإجراءات بالمؤسسة إلى عمليات ترجع في بعض الأحيان بالنسبة لمصنع متوسط الأهمية إلى 25 مليار فرنك قديم، فالتدخلات الممارسة من طرف السلطات العمومية في نهاية 1979، سببت في خسائر ترجع لعمليات اتخاذ القرار بصفة عشوائية[2].

ثانيا: المعايير غير البناءة في اختيار مشاريع الاستثمار

إن عدم التقيــد بالأسس الاقتصادية الصحيحة تعدى إلى سياسة الاستثمار كذلك، فبالنبسة للوزارة الوصية تقيم المؤسسة على أساس قدرتها على الاستثمار، حيث كان الهدف هو إنشاء نسيج صناعي بدون ما تكون هناك مناقشة بناءة حول التكنولوجيا المناسبة، أماكن الاستثمار، المتعاملين الأجانب وكنتيجة لغياب الحوار فبعض المشاريع لم تأخذ بعين الاعتبار أثناء عملية التقييم الظروف الخاصة بالمؤسسة كهياكلها المحدودة، عدم توفر اليد العاملة المؤهلة .. الخ وبالنسبة لعملية التقييم، يطلب الجهاز المركزي للتخطيط قبل إفراد مشروع استثماري ما، مجموعة معينة من المعلومات في شكل بطاقات تقنية تحتوي على مؤشرات ويستعمل الجهاز المركزي للتخطيط على وجه الخصوص، مؤشرين يعتبرهما بنفس الأهمية هما[3]:

معيار الفعالية الاقتصادية والاجتماعية، المتمثل في تحقيق الأهداف العامة المسطرة على الأمد الطويل، ومعيار المردودية المالية، على شكل مؤشر فعالية الاستثمار و يتمثل في العلاقة: القيمة المضافة / تكلفة المشروع.

غير أن المؤشرات الكمية، لا تمكن دائما من تقييم كل الآثار، فالحسابات يمكنها أن تخطئ من جراء نواقص نظام الأسعار الموجود، و دراسة سريعة للمعايير الكمية المستعملة لتقييم مساهمة المشروع في الأهداف العامة على الأمد الطويل، تؤكد ضعف منهجية اختيار المشاريع من طرف الجهاز المركزي للتخطيط، إظافة إلى ذلك، فهذه المنهجية لا تمكن من تحديد التكلفة المالية وخاصة التكلفة الاقتصادية والاجتماعية لعدم التوافق هذا والتي يتحملها المجتمع، فطريقة التقييم هذه يمكنها أن تؤدي إلى إنجاز وحدات اقتصادية تسعى كل واحدة منها إلى هدف معين يناقض أهداف المؤسسات الأخرى.

من جهة أخرى يخضع اختيار موقع الاستثمار لمعايير اجتماعية أكثر منها اقتصادية، فحتى سنة 1974 كانت أغلبية المشاريع الصناعية متركزة في شمال البلاد ومن ثم رأى المخطط ضرورة إفادة باقي الولايات الأخرى بالوحدات الصناعية رغبة منه في تحقيق توازن جهوي أفضل، غير أن شروط اختيار موقع الاستثمار لم تكن دوما متوفرة، فنقص الماء و الطرقات، و عدم توفر اليد العاملة المؤهلة أدت إلى وضعيات في غاية الالتباس.

وكمثال على ذلك نذكر مصنع الورق " SONIC " بسعيدة و مصنع الخشب "SNLB " ببشار الذان يعانيان دوما من مشكل المياه و اليد العاملة المؤهلة[4].

[1] - **C. DAHMANE** , In Actualité économique, mois d'avril 1986, page 55.

[2] - **Mokhtar BELAIBOUD**, op, cit , page 87.

[3] - **Abdelmadjid BOUZIDI**, op , cit, page 58.

[4] - **Mokhtar BELAIBOUD**, op, cit, page 03.

إن اختيار الاستثمار في الواقع لا يخضع لأي معيار تقليدي للمردودية، فبعض المشاريع كانت نتيجة مبادرة المصالح التقنية للشركة الوطنية، والبعض الأخر فرضته وزارة الوصاية على الشركات التي كلفت بإنجازها، وبينما تم اعتماد بعض المشاريع بغرض التوازن الجهوي، تم اعتماد البعض الآخر على أساس اعتبارات سياسية بحتـــــة.

وكنتيجة حتمية لذلك، فأي استثمار لا يخضع إنجازه لأي من معايير المردودية (مدة الإنجاز، مدة استعادة التكاليف، (نسبة المردودية الداخلية...) لا يمكنه أن يحقق المردودية إلا بالصدفة أو بطريقة عشوائية، و لقد أظهرت مشاريع الاستثمار نسبا عالية من التكاليف حدت منذ البداية من مردوديتها، و هذه التكاليف نتجت عن أسباب متعددة، من أهمها التكاليف الباهضة للتجهيزات والخدمات الأجنبية، طول مدة الإنجاز، سوء اختيار مكان الاستثمار والدراسات غير المناسبة للمشاريع.

ثالثا: مشاكل التمويل و مباشرة الإنجاز

تواجه المؤسسة الاقتصادية بعد إتمام قرار الاستثمار سلسلة من الإجراءات المعقدة والثقيلة التي غالبا ما تؤدي إلى نتائج معاكسة لتلك التي سطرت في البداية، وعوضا من التحكم في عملية الاستثمار حتى تنتج أثارها، وصلت الوضعية إلى التبذير و زيادة في التكاليف.

تتوفر المؤسسة الجزائرية في مرحلة الإنجاز على مجموعة من الطرق، وتخضع كل واحدة من هذه الأخيرة المؤسسة إلى مجموعة من القيود متفاوتة الثقـــل.

في طريقة " الإنجاز المجزأ " (Le décomposé) تتمثل مهمة المتعامل الجزائري في التنسيق بين مختلف المهام التي توكل إلى عدة متعاونين، و تقتضي هذه الطريقة إلى إبرام عدة عقود، القيام بعدة إجراءات طويلة و معقدة كما تستدعي كفاءة وخبرة في التنسيق لا يتوفر عليها المتعامل الجزائري.

في طريقة ما يسمى "بتكلفة التجهيز والأتعاب" (Cost–fee)، فالمسؤولية الكاملة للإنجاز تقع على متعاون أجنبي واحد، و لا يتدخل المتعامل الجزائري في أي من مراحل الإنجاز. وتجدر الإشارة هنا أنه في هتين الطريقتين لا يستفيد المتعاون الجزائري من أية خبرة تقنية في مجال استغلال وتسيير الإنجاز[1].

أما طريقتا المفتاح في اليد والمنتوج في اليد تتمثلان في إسناد مهمة الإنجاز إلى متعاون أجنبي واحد مع التعاقد على أساس استلام مصنع شغال، ففي الطريقة الأولى يستلم المصنع بعد تجارب قصيرة مع المستخدم الجزائري، أما في الطريقة الثانية فتفرض على المتعاون أن يصل مع المستخدم الجزائري إلى معايير إنتاج محددة مسبقا، لكن في الواقع يعتبر من الصعب جدا وجود متعاون أجنبي يقبل هذه الشروط.

حتى و إن كانت الطريقتين تمكن المؤسسة الجزائرية الاستفادة من مستوى معين من الخبرة و تفادي الأخطار لاستلامها مصنع يعمل، وهي مكلفة بكثير و رغم المجهودات المبذولة والنفقات المخصصة، فالمؤسسات الجزائرية لا تتوفر على أي فريق منسجم و ذو خبرة قادر على الإنجاز المماثل والكامل لأي من الوحدات الاقتصادية المنجزة من طرف الأجانب من قبل، و يبقى تدخل المؤسسة ينحصر فقط في تعيين رئيس مشروع ومهندسين مستشارين يساهمون في إنجاز المشروع[2].

[1] – **محفوظ لعشب**، الوجيز في القانون الاقتصادي، ديوان المطبوعات الجامعية، 1993، صفحة191، 192.

[2] - **Abdelmadjid BOUZIDI,** op, cit , pages 45,46,47.

أما مرحلة الإنجاز الفعلي فهي لا تخلو من المعوقات كسابقاتها من المراحل، حيث كانت المؤسسة تعاني الكثير من العراقيل والمشاكل التي تزيد في تكاليف المشروع بطريقة معتبرة أحيانا، فعلى سبيل المثال كانت الأراضي اللازمة للمشاريع الصناعية لا تمنح بسهولة من طرف الولاية، فالرغبة في الحفاظ على الأراضي ذات الطابع الفلاحي أو الرعوي أو الأراضي المخصصة لبناء السكن كانت حقيقة تفرض عقلنة في مجال البناء الصناعي، غير أن هذه العقلنة تؤدي أحيانا لمنح أراضي رديئة و شديدة الانحدار لدرجة تتعدى بكثير المعايير المقبولة عادة مما يؤدي إلى تكاليف كبيرة غير متوقعة.

غالبا ولما تستفيد المؤسسة من الموافقة على قطعة الأرض لا تعلم بالقرار إلا بعدة أشهر وذلك نظرا للثقل الإداري الشديد أما مشكلة التزويد بالمياه، بما في ذلك تحديد المنابع والحصول على التأشيرة الإدارية، فلا تباشر إلا في مرحلة الإنجاز و هي إجراءات طويلة لكنها ضرورية، مما يؤدي أحيانا إلى تسليم المصنع بدون مياه[1].

وبصفة عامة كانت إجراءات الاستثمار كثيرا ما تؤدي إلى نتائج غير منتظرة من حيث آجال و تكاليف إنجاز المشاريع، فكانت الشركات الوطنية تشتكي من ظاهرة الإجراءات الثقيلة بحيث حملت الوصاية كثرة التأخير في إنجاز الورشات والتسبب في الخسائر الكبيرة، فلقد تبين في ملتقى إطارات البنوك والمؤسسات العمومية الذي انعقد من تاريخ 12 حتى 19 جويلية 74 بأن تسديد فاتورات فقط كان يستدعي دراسات مطولة وتبادل مكثف للمراسلات يؤدي إلى التأخر في دفع المستحقات وهذا ما يؤدي إلى اضطرا بات في ورشات العمل نظرا للتأخيرات المتتالية والمتكررة التي كثيرا ما تدفع بالممونين الأجانب إلى رفع من أسعارهم نظرا لعلمهم بظروف الاستثمار بالجزائر[2].

[1] - **BELAIBOUD**, op, cit, pages 111 et 123.
[2] - **Haoues BENYEKHLEF**, Déficit des entreprises nationales, analyse critique, 1985, page 35.

وتظهر نتائج السياسة الاستثمارية المثقلة بالإجراءات البيروقراطية في مراجعة تكلفة الاستثمار المقدرة في البداية لغالبية المشاريع والتي كثيرا ما تعرف زيادة مذهلة ويرجع ذلك للأسباب المذكورة أنفا والتي تبقى أهمها:

1 – التأخير في منح تأشيرة إفراد المشروع الذي ينتج عنه ارتفاع في الأسعار وإطالة مدة الإنجاز مما يدفع المؤسسة بصفة آلية إلى مراجعة التكلفة الأولية للاستثمار ورفعها.

2 – التباطؤ في منح القروض وعدم مطابقة حصة القرض الممنوحة مع القرض المطلوب مما يؤدي إلى التأخر بغير مبرر و بالتالي مراجعة التكلفة.

3 – كانت بعض الدراسات المقدمة للمؤسسة سيئة من ناحية بنائها التقني مما يستوجب إعادتها من جديد بتكلفة جديدة.

4 – تأخر السلطات في منح الأراضي التي تم الاتفاق عليها سابقا وكذلك عدم توفر المياه الضرورية كما و كيفا، ضف إلى ذلك نقص كبير في الكهرباء من حيث التوترات العالية اللازمة للمشروع وهذا يؤدي كذلك إلى مراجعة التكلفة.

5 – عدم توفر اليد العاملة المؤهلة بصورة كافية.

6 – لظهور تقنيات جديدة ذات تكنولوجيا أكثر تطورا و بالتالي أكثر فعالية مما يستدعي في نهاية الأمر مراجعة الاستثمار.

الفرع الرابع: تدخل الدولة في عملية الإنتاج

أولا: صعوبة التخطيط في مجال الإنتاج

إذا كان اصطلاح " الإنتاج " يشير إلى تصنيع الأشياء أي تحويل مدخلات من الموارد الإنسانية والمادية إلى مخرجات يرغبها المستهلكون ويطلبونها في شكل سلع أو خدمات، فالإنتاجية هي الحجم الحقيقي من المخرجات التي يتم إنتاجها في ساعة عمل واحدة ، ويعتبر عنصر العمل من أهم العوامل المؤثرة في زيادة الإنتاجية، لكن النتائج المحققة لكل ساعة عمل لا تعني أن العمل هو العامل الوحيد في زيادة الإنتاجية، فالإنتاجية تعكس أيضا الابتكارات التكنولوجية والتغييرات في استثمار رأس المال واستغلال الطاقة ومستويات الإنتاج وتدفق المواد والمهارة الإدارية والعلاقات العمالية والضغوط التنافسية وغيرها من العوامل التي يصعب قياس مساهمتها، وغالبا ما يتم اللجوء في الاقتصاديات المخططة إلى مؤشرات محددة تكون أساس خطة الإنتاج مثل المؤشر المادي للإنتاج و مؤشر القيمة[1].

غير أن تجربة المؤسسات العمومية الجزائرية أثبتت أن المؤشرات لم تسير بطريقة عقلانية، ولم تكن مبنية على معطيات دقيقة ، فضلا عن الاستعمال غير الناجح للوسائل، وحسب النصوص المعمول بها، فإن كل مؤسسة أو وحدة إنتاجية يتوجب عليها أن تعد و تتقيد بخطة إنتاجها حيث تتحدد من خلالها الأهداف التي تريد الوصول إليها، مع الأخذ بعين الاعتبار لقدراتها وإمكانياتها البشرية والمالية ومعدلات الإنتاج، لكن هذه النصوص لا يمكن تطبيقها عمليا.

[1] – **علي الشرقاوي**، إدارة الأعمال، الوظائف و الممارسات الإدارية، دار النهضة العربية، بيروت 1980، صفحة439، 441.

تجدر الإشارة إلى أن الطريقة التي تلاقي بها المؤسسة المعوقات والعراقيل المختلفة لا تبقي على أي معنى لخطة الإنتاج، فالمؤسسة ليست قادرة حتى على تحقيق الأهداف التي وضعتها هي بنفسها، و الوصاية في حد ذاتها غير قادرة على إعطاء توجيهات واضحة للمؤسسات و وحداتها وهي لا تستحوذ على مؤشر مخطط الإنتاج على المستوى الوطني[1].

ثانيا : الأسباب الداخلية لفشل المؤسسة العمومية في تنفيذ خطتها

علاوة على المعوقات الخارجية الناتجة عن نواقص النظام الاقتصادي الوطني ككل، فلا يمكن لأحد أن ينكر أن فشل المؤسسة العمومية الاقتصادية راجع للمؤسسة في حد ذاتها ، فإذا كانت أهداف خطة المؤسسة طموحة فنتائجها لم تكن كذلك ويتفق الجميع أن المؤسسة كقاعدة عامة لم تستطع احترام وتنفيذ خطتها، فمبدأ حتمية النتائج فيما يتعلق بآجال وتكاليف الإنجاز وكذلك بحجم و تكاليف ونوعية الإنتاج تم التخلي عنه وإهماله في أغلبية الأحوال وهذا لا يرجع فقط للمعوقات الخارجية بل وكذلك للنواقص الكبيرة في التسيير، التموين، التوزيع والتسويق والراجعة مباشرة للمؤسسة نفسها.[2]

فلقد لاحظ CNES سنة 1974 مثلا في مجال التسيير الداخلي للمؤسسات، النقص الكبير في مناهج التقييم الإداري والمحاسبي و انعدام إتباع قواعد واضحة لتسيير المخزون والموظفين.. الخ وبالتالي ألح آنذاك على ضرورة توفرها في أقرب الآجال على الهيئات الإدارية والمحاسبية المناسبة والضرورية للتسيير الجيد، فالحقيقة أن المؤسسات كانت تعطي الأولوية لتحقيق أهداف الخطة دون الاكتراث لتنظيمها الداخلي، مع أنها في أغلبية الأحوال كانت تستورد نماذج تنظيمية من مكاتب دراسات أجنبية [3].

وترجع عدم فعالية المؤسسات العمومية الإنتاجية جزئيا إلى عدم التحكم في التكنولوجيا اللازمة، ويمكن تعريف التكنولوجيا في هذا المجال على أنها نمط تحويل المواد الأولية أو نصف الأولية وذلك باستعمال وسائل مناسبة هي نفسها نتيجة تحويل سابق، غير أن المؤسسة العمومية الجزائرية كانت تجد نفسها في مواجهة المكلف بالإنجاز يمتلك قدرات تقنية واسعة وتحكم رفيع المستوى للتكنولوجيا إلى درجة كانت تواجه صعوبات كبيرة في اكتسابها و التحكم فيها، مما ينتج عنه غالبا عدم التمكن من الاستغلال الكامل لإمكانيات المشروع و مشاكل كبيرة في الصيانة والمتابعة والتطوير[4]، و مما زاد للطين بلة هو الحماية المفرطة التي كانت تتمتع بها المؤسسة العمومية من طرف الدولة سواء حققت أرباحا أم عجزا ، فانعدام المسئولية خلق مع الأسف نوعا من اللامبالاة لدى المسيرين الذين كانوا لا يبالوا بالنتائج مادامت المؤسسة تحت وصاية وهي لا تتحمل أية مسئولية كفيلة بتحفيزهم على المبادرة أو محاولة تحقيق المردودية، وانعدام المسوؤلية هذا كان ملموسا كذلك عند العمال نفسهم الذين كانوا محميين بموجب السياسة الاجتماعية التي تضمن لهم مناصبهم بغض النظر عن المعايير الاقتصادية، فالكل يعرف أن التغيب، التهاون و انعدام المردودية الفردية كانت من السمات الكبيرة للعمال الجزائريين.

[1] - **Abdelmadjid BOUZIDI**, op, cit , page 69.
[2] - **MOKTHAR BELAIBOUD**,op, cit , pages 132, 136.
[3] - **Ahmed BOUYACOUB**, op, cit , page 137.
[4] - **Mokhtar BELAIBOUD**, op, cit , page 37.

الفرع الخامس: عدم ملائمة النموذج المالي للمؤسسة العمومية الجزائرية

يتضح أنه من خلال تجربة التصنيع في الجزائر أنه لم يكن أسلوب التمويل ملائما لاحتياجات المؤسسة العمومية إذ أن البنوك لم تعرف تنظيما حقيقيا كفيلا بمتابعة حقيقية وفعالة للمشاكل المالية للمؤسسات التي كانت تزيد تعقيدا يوما بعد يوم، كما تبين من دراسة النظام المالي آنذاك أن مهمة البنوك اقتصرت على مهمة وحيدة هي تمويل المؤسسات، رغم أنه كان من المفروض أن تضطلع كذلك بمهمة ثانية وهي مراقبة الفعالية الاقتصادية والمالية للمؤسسات والتجاوب السريع والمناسب مع كل المشاكل المالية التي يمكن أن تطرأ في أي مرحلة من مراحل نشاط المؤسسة أن يجعل البنك دعما حقيقيا لسياسة التنمية و محفزا للمؤسسة على تحقيق الأهداف التي تحدد لها من طرف الخطة.

و يمكن القول أن المشاكل المالية التي عرفتها المؤسسة العمومية كانت من الأسباب المباشرة لعجزها وخسارتها وقبل التطرق للعوامل التي يرى فيها المحللون السبب الرئيسي لاختلال التوازن بالمؤسسة العمومية الجزائرية، يستحسن التذكير بمفهوم التوازن المالي كما هو متفق عليه في النظريات المالية.

ففي هذا المجال يتحدث الباحثون على نوعين من التوازنات بالمؤسسة، توازن طويل المدى مرتبط بدورة استثمارها وتوازن قصير المدى مرتبط بدورة استغلالها، وعدم احترام هذين التوازنين يؤدي لاختلال في الهياكل المالية و التي بدورها تنقل الاختلال من دورة الاستغلال إلى دورة الاستثمار، و بعد سنوات، إذا لم تتخذ أية إجراءات لتغطية العجز بطريقة جذرية، يصبح الاختلال هيكليا ومعديا إذ بإمكانه أن يمس كذلك المؤسسات التي لها علاقة أفقية أو عمودية بالمؤسسة.

في الحقيقة أن الاختلال المالي المزمن الذي ضلت تعاني منه المؤسسة العمومية الجزائرية لاخير دليل على صحة هذا التعريف، إذ توضح التحاليل أن التسيير السيئ للمخزون، الاستدانة المفرطة وانعدام رؤوس الأموال الخاصة كانت الأسباب المباشرة للأزمة المالية التي تعاني منها المؤسسات الجزائرية، غير أن السؤال الذي يتبادر إلى الذهن هو الأسباب والظروف التي كانت وراء هذه العوامل السلبية و بالتالي تعتبر الخلفية الحقيقية لاختلال التوازن المالي لهذه المؤسسات، هذه الأسباب التي لا تخلو من التشعب والتعقيد والتي نحاول تقديمها فيما يلي بناءا على بعض الآراء التي تناولت الأزمة المالية للمؤسسة العمومية الجزائرية.

أولا: تدهور العلاقة بين المؤسسة و البنك

إن ميكانيزمات التمويل من طرف البنك للقطاع العمومي جعلت من المؤسسة في وضعية متدنية وعرضة دائمة لبيروقراطية صارمة ضيقت عليها الخناق، ويمكن هنا الإشارة للإجراءات الثقيلة والبطيئة التي يجب على المؤسسة إتباعها للحصول على القروض، فلقد لاحظنا فيما سبق فيما يخص الاستثمار كيف أنه بعد عملية الإفراد، يستوجب على المؤسسة أن تتفاوض بدون موضوعية حقيقية ولفترة طويلة للوصول إلى اتفاق على القرض المناسب للمشروع.

بصفة عامة، كانت المؤسسة في علاقاتها الصعبة مع البنك تعاني من تدخلات إدارية تعرقل و تشل مهامها، و هي ناتجة في غالبية الأحيان عن كثرة التشريعات والقوانين التي تسير النظام المالي[1].

[1] -**REDHA MALEK et autres** ,**ouvrage collectif**, L'entreprise Et La Banque dans les mutations économiques en Algérie, O.P.U.1994, page 37.

و يرى البعض أنه من أسباب عدم تحسن العلاقة بين البنك والمؤسسة، يمكن الإشارة إلى المفهوم البيعي الذي كان وما زال مستعملا في البنوك الجزائرية، فحسب هذا الرأي، ما تزال البنوك الجزائرية تستخدم هذا المفهوم في نشاطها اليومي، فإذا كان البيع يرتكز على حاجيات البائع فالتسويق يعتمد على حاجيات المشتري، حيث يهتم بفكرة سد حاجيات البائع ورغبات المستهلكين من خلال تقديم السلع والخدمات له، و هذا ما لم تستفد منه المؤسسات الوطنية [1]. والمفهوم الصحيح للتسويق المصرفي يشترط على البنك أن لا تنحصر أهدافه في الإنتاج و البيع فحسب بل أيضا في تجنيد كل طاقاته الإنتاجية والتسويقية لأجل تلبية حاجيات المستهلكين بفعالية ولم تكن هذه الحالة إلا أن تنعكس على المؤسسات الصناعية العمومية التي عرفت عجزا هيكليا مزمنا واستدانة مفرطة، يرجع إلى أنواع التحويلات المالية لهذه الأخيرة نحو البنوك والخزينة (ضرائب، رسوم و فوائد) ، حيث كان هذا القطاع يدفع للخزينة والبنك أكثر مما يتلقاه.

فقد كان النظام المالي يستهدف تحقيق التوازن المالي للدولة على حساب التوازن المالي للمؤسسة الصناعية، فلقد بلغت الاستثمارات التي أنجزها قطاع الصناعة الثقيلة لغاية 1984/12/31 ما يقدر بـــ 59,647 مليار دينار في حين بلغ العجز المتراكم 68 مليار دينار في ذلك التاريخ، و لم يجر إعفاء هذا القطاع من الضرائب و الفوائد لصالح الخزينة والبنوك[2].

إن الخلاصة التي توصل لها المحللون[3] هو أنه من الضروري ألا تتحول العلاقة بين البنوك و المؤسسات إلى علاقة تجارية فحسب بل لابد أن تعمل البنوك و المؤسسات على إقامة نوع من التكامل بينهما في إطار من الوضـــوح الشامل، و لكي يتسنى للبنوك و المؤسسات تحقيق الأهداف، يستدعي ذلك تبني خطة ماليـــة دقيقـــة المعـــالم تحـــدد الأهداف و تكاليف إنجازها، و لن يتم ذلك إلا بتوزيع رشيد للمسؤوليات، ففي مجـــال التمويـــل تتعـــزز اســـتقلالية المؤسسة العمومية عن طريق خلق نظام أفقي جديد للعلاقات بين البنـــك و المؤسســـة يقـــوم علـــى أســـاس التعاقـــد والمردودية المالية والاقتصادية.

ثانيا: عدم ملائمة خطط التمويل

تتوفر كل مؤسسة اقتصادية على مجموعة من مصادر التمويل ، فبالنسبة للشركات الوطنية كان تمويلها يتم عن طريق قروض قصيرة المدى تمنحها لها البنوك domiciliatrice على أساس نسب فوائد معينة، و بالتالي فنسبة الفائدة توجه التسيير نحو تحقيق نسبة مردودية تساوي على الأقل نسبة الفائدة، ومن أجل ذلك تحضر المؤسسة خطة تمويل لاستغلالها و تقدمها لوزارة المالية.

إن خطة التمويل كانت موجهة لعقلنه استغلال الموارد والمحافظة على التوازن المالي، وبداية من ماي 1971 و من باب اللامركزية، حصلت البنوك الأولية على تفويض لمراقبة خطط التمويل و الموافقة عليها، و تؤدي الموافقة على خطة التمويل لاتفاقية قرض بين الشركة الوطنية و بنك موطنها، ولكي يطابق مخطط التمويل نشاط المؤسسة، يجب على هذه الأخيرة أن تقدم موازنة تراجع و تعدل كل ثلاثية [4].

[1] – أحداث اقتصادية عدد 12، جانفي87، صفحة 35.

[2] – أحداث اقتصادية، عدد 18، جويلية 1987، صفحة 47.

[3] – أحداث اقتصادية، عدد13، فيفري 1987، صفحة 09.

[4] - **Haoues BENYEKHLEF**, op , cit , page 205.

ويرى بعض المحللين[1] ، أنه بالنسبة لخطط التمويل كانت الأولوية معطاة للتسيير الإداري والتوزيع المركزي بدون الرجوع للتقديرات الاقتصادية الجزئية، فمنطق هذا النظام، أدى إلى تبذير كبير تزايد مع تزايد الفارق بين النظام الإنتاجي المعقد ونظام التسيير الذي تجاوزته الظروف، فخطة التمويل غالبا ما تكون غير مناسبة، خاصة و أن قرار الإفراد وقرار التمويل منفصلان ومتباعدان بفترة طويلة، حيث يستغرق الإفراد مدة طويلة، وهذا التأخير يتزايد أثناء تهيئة قائمة المشاريع الإجمالية، وقيمة الاستثمار غالبا ما تخفض بالنسبة للتقديرات التقنية والاقتصادية، ونظرا للتأخير، تضطر البنوك في حالات كثيرة للدفع المسبق حتى لا يؤخر إنجاز المشروع، و ذلك بدون استشارة البنك الجزائري للتنمية، لأن هذا الأخير لا يمكنه معرفة قيمة القروض المسموح بها لكل مشروع بالنسبة للسنة الجديدة بدون القائمة النهائية.

كما أن ضعف الدراسات التي تقوم بها المؤسسة لا تسمح بتقييم مالي صحيح للاستثمارات المقترحة، و مما يزيد في سوء هذا التقييم أن الجهاز المركزي للتخطيط يرخص قيمة قروض أقل من التقييم المصرح به من طرف المؤسسة، مما جعل هذا القرار يدفع بالمؤسسة إلى طلب إعادة التقييم وإلى طلب قروض إضافية هذا ما يزيد في تأخر مدة الإنجاز.

لهذه الأسباب أدت إجراءات التمويل إلى ردود أفعال رافضة منهجية التخطيط من طرف المتعاملين الاقتصاديين[2]، و من جراء انعدام رؤوس الأموال الخاصة والنقص الكبير في التمويل الذاتي، تضطر المؤسسات العمومية من أجل تغطية تكاليف الاستثمار و حتى تكاليف الاستغلال إلى زيادة مكثفة في ديونها. ومن أجل توضيح خلفيات المشكل المالي للمؤسسات العمومية تجدر الإشارة إلى نصوص القانون التي تتحكم في تمويل هذه الأخيرة، لاسيما المادة 26 من قانون المالية لسنة 1970 [3] وبالتالي فالنتيجة الحتمية لهذا القانون هو القضاء على المدخرات المالية للمؤسسات العمومية، وكنتيجة لتطبيق هذه المادة، نذكر ثقل النظام، مركزية القرار في مجال التمويل و فقدان المؤسسة لاستقلاليتها، من جهة أخرى ينص الأمر رقم 69 – 2 الصادر بـ 17 ديسمبر 1969 أنه "على المؤسسات العمومية أن تساهم في ميزانية الدولة وذلك بدفع مساهمة خاصة". ولقد أدت كل هذه الإجراءات إلى الزيادة من حدة المشاكل المالية للمؤسسات وتفكيك هياكلها المالية، فأغلبية مواردها لم تكن تحت تصرفها اهتلاكات، مدخرات) و هذا ما خلق تناقضا، فرغم قلة وعدم كفاية الموارد المالية للمؤسسة كانت تخضع لاقتطاعات كبيرة، هذا بالرغم من إلغاء مساهمة المؤسسات في ميزانية الدولة بموجب قانون المالية لسنة 1976[4]، فمن جراء المعاملات غير اللائقة أصبحت جميع الشركات الوطنية في موضع الدائن وفي وضعية مالية على المكشوف، وبما أن وزارة المالية تفرض على البنوك تمويل المؤسسات بالمقابل وأن نسبة الفائدة (6%) مرتفعة جدا مقارنة بنسبة المردودية التي هي قريبة من الصفر، فلقد زاد النموذج المالي المعتمد في عجز الشركات الوطنية لأن البنوك هي التي تقوم باقتطاع آلي من حساب استغلال الشركات ولقد أدى عدم ملاءمة خطط التمويل لازدياد حاجيات المؤسسة من رؤوس الأموال المتداولة، ومما زاد من هذه الحاجيات انعدام رأس المال المتداول، التضخم، ارتفاع الأسعار الخارجية.

---

[1] -**AHMED Hamadouche**, structure des capitaux permanents , cas des entreprises nationales , mémoire de magister en-sciences économiques option gestion université d'Alger 1997, page 25.

[2] - **Abdelmadjid BOUZIDI**, OP cit, page 52.

[3] – المادة 26 من الأمر رقم 69–107 الموافق لـ1969/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1970، جريدة رسمية، عدد 55 من سنة 1969.

[4] – الأمر رقم 75– 93 الموافق لـ 1975/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1976، جريدة رسمية، عدد 105 من سنة 1975.

ثالثا: تكاليف الاستغلال والاستثمار الزائدة

من بين الأسباب الرئيسية لاختلال التوازن المالي للمؤسسات العمومية في القطاع الصناعي، يمكن ذكر الزيادة غير العادية للأعباء والتكاليف والنمو البطيء لأرقام الأعمال، إضافة إلى عدم تلاؤم خطط التمويل لواقع المؤسسة والتي نذكر منها الاستهلاك الزائد عن حده للمواد الأولية والراجع لعيوب في التجهيزات وكذا توظيف المستخدمين بشكل مبالغ فيه، ففي سنة 1976، في رقم أعمال بـــ 6,7 مليار دينار في قطاع الصناعة الخفيفة، ثلت كتلة الأجور فيه 1,1 مليار دينار والرسوم 1,1 مليار دينار و التكاليف الاجتماعية 0,5 مليار دينار.

فيما يتعلق بالتشغيل فقد كانت المؤسسات تعمد إلى توظيف أقصى لأماكن شاغرة محدودة، وغالبا مـــا تكـــون حتى قبل تشغيل الوحدة ، غير أن هدف إنشاء أكبر عدد من مناصـــب الشـــغل كهـــدف رئيســـي للدولـــة واختيـــار التكنولوجيات الأكثر تطورا والتي لا تستدعي يدا عاملة كبيرة بقدر ما تستدعي كفاءات، انشأ تناقضـــا كبيـــرا، هـــذا التناقض كان وراء توظيف الأعداد الهائلة التي تفوق أحيانا ضعف المعايير التي يحددها منجز المشروع.

أما فيما يخص الاستثمارات فلقد كانت تفرض على المؤسسة العمومية علاوة على الثقل الكبير في الإنجاز هناك تكاليف زائدة منها الخاصة بتهيئة البنية التحتية من طرق وتزويد بالمياه ، الغاز والكهرباء، كذلك تكاليف لتكوين المهن الضرورية من أجل التحكم في التكنولوجيا اللازمة لاستغلال المشروع، بالإضافة إلى زيادة في التكاليف التي تنتج عن التأخر في الحصول على الأراضي وعلى مختلف التصريحات ... الخ، من المفروض تكاليف لا تتحملها المؤسسة العمومية، فهي بذلك تجد نفسها مضطرة لتحمل تكاليف إضافية حتى يتسنى لها الاضطلاع بمهامها، كما تجدر الإشارة كذلك إلى أن الاستثمارات تمول بنسبة 100% بواسطة القروض[1].

رابعا: سياسة الأسعار غير السليمة

من المسلم به لدى الاقتصاديين أن سياسة الأسعار عنصر مهم و أساسي في نجاح المؤسسة الاقتصادية من ناحية المردودية، و في هذا يرى " **بن أشنهو**" أنه على نظام الأسعار أن يتصف بميزات ثلاث، فأولا يجب ألا يسمح بنقل القيمة نحو القطاع الخاص أو السوق العالمية، ثانيا يجب أن يتفادى خلق عجز للمؤسسة، إذ أن العجز غير المتحكم به يصبح عائقا للإنتاجية و أخيرا على نظام الأسعار الجيد أن يتفادى استغلال الموارد بطريقة تؤدي للتبذير.

بالنسبة للجزائر اعتمد المخطط الأول نظام أسعار مرتبط بالسياسة الاقتصادية والاجتماعية المتبعة آنذاك و كان يرتكز على مبدأين أساسيين وهما تمكين السلطات العمومية من مراقبة شروط تحديد مستويات الأسعار لكل المواد والخدمات و تسهيل مهمة استعمال مستويات الأسعار كأداة اجتماعية و اقتصادية، إلا انه و على أرض الواقع لعبت سياسة الأسعار دورا أساسيا في عرقلة نمو المؤسسة العمومية و إضعاف الاقتصاد الوطني ككل، حيث اعتمدت على أهداف اجتماعية أكثر منها اقتصادية كحماية القدرة الشرائية للمستهلك، وذلك بتحديد الأسعار بطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار التكلفة الحقيقية للمنتوج و لا حتى المعطيات الحقيقية للسوق[2].

[1] - **Mokhtar BELAIBOUD**, op, cit , pages 92,93,97,99.
[2] - **A . BENACHENHOU ,** Devoloppement et cooperation internatioale ,O.P.U. 1989, page 53**.**

إن تصلب الأسعار كان غير مناسب لاستراتيجية التنمية، حيث كثيرا ما تفرض السلطات العمومية أسعارا اصطناعية لفرملة الارتفاع، و كانت أساليب الأسعار هذه من الأسباب الرئيسية التي جعلت المؤسسة في حالة العجز الدائم وعدم القدرة على النمو الذاتي وبالتالي في حالة انعدام التوازن المالي والأسوأ في هذا هو أن المؤسسة أصبحت غير قادرة على تحديد المعايير الحقيقية لتبني سياسة الإنتاج الأكثر فعالية و مردودية[1].

فخلال تلك المرحلة لم تكن سياسة الأسعار تحفز الإنتاج بل كانت السبب في تبذير كبير، فالأسعار المنخفضة أدت إلى وضعية أصبح فيها الطلب أكثر من العرض وهذا ما أدى لتفشي الندرة مما سبب في إنشاء الأسواق الموازية بأسعار مرتفعة لا تفيد إلا القطاع الخاص، فعلى سبيل المثال، حددت وجمدت أسعار الآلات الفلاحية المنتجة من طرف sonacome بأسعار أقل بكثير من تكلفة إنتاجها أو استيرادها وبالتالي سبب ذلك في خسارة قدرت بـــ 490 مليون دينار في ديسمبر 1979، و من جراء تجميد أسعار الكثير من المواد كالإسمنت، الدقيق، الزيت والقهوة، وجدت المؤسسة نفسها مضطرة للبيع بالخسارة، ثم تحاول تعويض ذلك بفوائد محققة على مواد أخرى لا تعتبر أساسية، و مما زاد في اختلال التوازن لنظام الأسعار، نظام الاحتكار الذي أدى إلى خلق سوق ذات بائع واحد في مواجهة مشترى واحد، مثل شركة SONATRACH في البلاستيك أمام ONALAIT في أكياس البلاستيك، و بالتالي فالأسعار لا تخضع لأي معيار اقتصادي و ترتبط بقوة التفاوض لدى كل طرف[2] .

إن ما يمكن استخلاصه من هذه المعطيات أن نظام الأسعار قد إتصف بالتضارب و التناقض الشديد حيث جعل المؤسسات في وضعية عدم المساواة، و لقد أشار بن يخلف إلى ذلك من خلال الوضعية غير المنطقية التي كانت فيها المؤسسات الصناعية تعرف فيها عجزا كبيرا بينما تحقق مؤسسات الخدمات فائضا ماليا، فبما أن نفس النظام عمد إلى تحديد أسعار مرتفعة لبعض المواد و منخفضة لمواد أخرى أدى ذلك إلى تضخم بالتكاليف مما ساهم في انعدام التوازن في الإنتاج والاختلال في العدالة الاجتماعية المنشودة و كذلك في إضعاف ملموس للعملة الوطنية، و بشكل عام أدى نظام الأسعار المتبع في تلك المرحلة إلى تخفيض نسبة الفائدة وعرقلة مستوى الإنتاجية، فالمؤسسات لم تكن لها أية حوافز من أجل تحسين مناهج إنتاجها نظرا للعجز المزمن المفروض عليها و الذي لم يسمح لها بالخروج منه، فمن المفروض أن يكون نظام الأسعار مرتبطا بالتكاليف الحقيقية و كذا بواقع السوق حتى تتمكن المؤسسات من تقييم حقيقي لنتائج نشاطها الاقتصادي وفعاليتها في استغلال مواردها.

خامسا: السياسة التجارية المعقدة و مشاكل التموين

لقد نشأت المؤسسة في الجزائر في المرحلة الأولى من الاستقلال ضمن إجراءات مراقبة مرنة في مجال التجارة الخارجية وذلك في غياب النظرة المخططة للتنمية ونقائص عديدة تعاني منها أجهزة الدولة، وفي مرحلة ثانية وسط إجراءات حذرة تتسم بضعف التأطير وتتأرجح بين المبادرة وعدمها في ضل ذلك الفراغ القانوني الذي ميز الفترة 70 – 73 وهي الفترة التي عرفت بداية تقنين التجارة الخارجية للجزائر عبر تطوير نظام الرخصة الإجمالية للاستيراد، إن هذه الرخصة عبارة عن إذن سنوي للاستيراد تخوله الدولة للمؤسسة وهي في نفس الوقت عبارة عن ظرف مالي قابل للتحويل من أجل إنجاز عمليات الاستيراد.

[1] - **YOUCEF Debdoub**, le nouveau mecanisme economique algerien, O.P.U, 1995, page 85.
[2] - **Haoues BENYEKHLEF, op , cit ,** page 15.

لقد تميزت المرحلة التي رافقت وأعقبت مباشرة تأسيس الرخصة الإجمالية للاستيراد بغياب علاقات تعاقدية، الأمر الذي نجم عنه خلافات حول الاختصاص بين الشركات الوطنية موضوعها مقاييس توزيع الاحتكاروكانت الخلافات الأكثر حدة تلك التي كانت بين شركات الإنتاج و شركات التوزيع الأمر الذي دفع إلى الفصل بين وظيفة الإنتاج ووظيفة التسويق وقد تجسد غياب العلاقات التعاقدية في المنافسة التي نشأت بين المسئولين والمنتجين على الأسواق الخارجية ومنافسة الواردات للإنتاج المحلي و رفض مؤسسات التوزيع تسويق الإنتاج الوطني[1].

وبالرغم من التراجع النسبي الملحوظ في عشوائية وتشدد قانون التجارة الخارجية بفضل الرخصة الإجمالية للاستيراد، فلقد بقيت الخلافات ليس بين المؤسسات العمومية فحسب و لكن بين وزارة الصناعة والطاقة ووزارة التجارة كذلك، حيث أن الطابع الإداري للرخصة الإجمالية للاستيراد ترجم بانعدام أي برمجة جدية للاستيراد مما خلق تناقضا صريحا بين ندرة لبعض المواد وزيادة في مخزون مواد أخرى خشية نقص محتمل في المخزون، ومجمل القول إن الانفراد بالتحكم في الاقتصاد الوطني الذي هو محل تنافس بين قطاع الصناعة، القطاع المالي وقطاع التجارة كان مبني أساسا على الرغبة في الاحتكار والمركزية بعيدا عن أي معيار اقتصادي وعلى حساب استقلالية المؤسسة العمومية.

إن النظرية التي تبنتها وزارة التجارة ارتكزت على مبدأ لا يمكن تبريره اقتصاديا، مفاده أن وظيفة التجارة بالنسبة للشركات الوطنية يجب أن تكون من صلاحية مؤسسات عمومية تحت وصايتها، و أن هذا الموقف كان أساس الخلاف مع وزارة الصناعة و الطاقة والشركات الوطنية في تلك المرحلة[2]. ومن وراء ذلك كانت المؤسسة مقيدة باحتكار الدولة للتجارة الخارجية خاصة بالنسبة للواردات، فهذه الأخيرة هي التي تتكفل باستيراد المواد الضرورية لتلبية احتياجات وحدات الإنتاج و المستهلك، و بالتالي فالمؤسسة كانت مرغمة على تقديم توقعاتها للوصاية مباشرة، ثم يتم التفاوض على هذا الطلب أمام لجنة مشكلة من عدة وزارات ترأسها إدارة التجارة و بعد الموافقة على الرخصة الإجمالية للاستيراد يشرع في عملية مراقبة من طرف النظام البنكي الذي يتكفل بالظرف المالي المحول باسم الشركة، و هي إجراءات كثيرا ما تستغرق وقتا طويلا يكلف المؤسسة الكثير.

في كل هذا لا تهتم سلطة الدولة لا بالفعالية ولا بالنجاعة الاقتصادية حيث تخضع المؤسسة إلى سيطرة السلطة المركزية التي تحدد سلوكها و تقف في وجه تبني المؤسسة لأي استراتيجية خاصة، وسرعان ما تحولت العلاقات التجارية إلى علاقات هيمنة مجحفة من طرف مؤسسات معينة للدولة على مؤسسات أخرى، كما أن أغلب المؤسسات ذات السلطة الاحتكارية تحولت إلى مؤسسات وجهت خصيصا للاستيراد حيث تصل للسوق الدولية من خلال إجراءات بيروقراطية محضة، و هذا كان سببا في اختلال محسوس في تسيير التجارة الخارجية تجسد في ضعف واضح في التحكم في قرارات الاستيراد على كافة مستويات التخطيط.

لقد أدى تعقيد و طول إجراءات الرقابة المسبقة إلى إحداث اختلال في نشاط المؤسسة و ذلك من خلال زيادة آجال التموين مما نتج عنه اختلال في دورة الاستغلال وخلق شكوك دائمة وعدم يقين دائمين حول القيمة الحقيقية للرخصة الإجمالية للاستيراد عند المصادقة عليها.

[1] – أحداث اقتصادية، عدد15، أفريل 1987، صفحة 30.

[2] - **Abdelhamid BRAHIMI ,** op , cit , pages 221, 222.

إن عدم توفر الضمانات الكافية حول تلبية طلبات المؤسسات[1]، وثقل الإجراءات الجمركية كان وراء التأخر الكبير للاستلام و من ثم تأخر في الإنجاز و زيادة في التكاليف، فلقد نتج عن النمو السريع للقطاعات التجارية والنقل البحري، إشكاليات مفرطة و إجراءات جد معقدة لا تتماشى ومتطلبات القواعد التجارية الجديدة، ومما زاد في تعقد هذه الإشكالية كون دائرة المبادلات التجارية للجزائر كانت محصورة في مجال محدود (البحر الأبيض المتوسط) يتم فيه دوران سريع للأسطول نظرا لقصر المسافات وحداثة الإمكانيات التي تتوفر عليها السفن مما جعل من مشكلة التوقف الطويل لسفن البضائع في الموانئ الجزائرية ظاهرة مزمنة.

فإذا علمنا أن كثرة المتدخلين يسبب تلقائيا تعدد الوثائق والإجراءات، ويمكن أن نتخيل كيف أن غياب أحد هذه العناصر يشل كامل الحركة لعدم التمكن من جمركة البضائع. إن هذه الظاهرة التي تحصل بكثرة في بلادنا و الراجعة إلى الإفراط في استعمال الوثائق التي تتداول نفس المعلومات غالبا ما تكون هي السبب في اختناق الموانئ وتعطل استلام البضائع ويمكن تشخيص السلبيات الناجمة عن هذه الظاهرة في[2] إحداث خلل في تموين المتعاملين الاقتصاديين، وتعريض البضائع للحوادث الطبيعية والتلف، ومن ثم ارتفاع في التكاليف و في النتيجة انعكاس سلبي على الأسعار و بالتالي على حساب المستهلك النهائي.

إن الوضعية المزرية التي ميزت عمليات الاستيراد بكل السلبيات المذكورة، كانت وراء فقدان المؤسسة القدرة على التحكم في تسيير مخزونها، و السبب في التسيير السيئ للمخزون يرجع لبطئ التموينات و تعطلها و بطئ الحصول على الرخصة الإجمالية للاستيراد و بطئ الإجراءات التنظيمية المعقدة الضرورية لإبرام الصفقات التجارية، وهذا ما دفع ببعض المؤسسات إلى إنشاء مخزون من المواد الأولية و قطع الغيار يفوق بكثير احتياجاتها الحقيقية مما أدى بطبيعة الحال إلى تضخم في التكاليف فزعزع بصورة ملحوظة التوازن المالي لهذه المؤسسات.

سادسا: النظام الجبائي المجحف

إن الضرائب ليست مورد تمويل للنفقات العامة فقط بل هي كذلك وسيلة تنظيم اقتصادية " regulation économique" ، و بالتالي نتساءل عما إذا كان النظام الضريبي الموضوع حيز التنفيذ في مرحلة ما قبل الإصلاحات لم يساهم في التخريب المالي للمؤسسات العمومية، فمن خلال دارسة بسيطة للنظام الجبائي في الجزائر يتبين أن الضرائب لم تكن في نهاية الأمر سوى وسيلة غرضها الجباية القصوى للموارد دون أب اعتبار لواقع المؤسسة، ومنه فليس من الخطأ أن نعتبر بأن النظام الجبائي في الجزائر كانت له يد في إفراغ خزينة مجموعة كبيرة من المؤسسات العمومية.

إن غالبية المحللين الاقتصاديين متفقين على أن النظام الضريبي في الجزائر لم يكن ملائما و مساعدا و يمكن اعتباره أحد الأسباب في ارتفاع التكاليف وسوء التسيير داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية و نظرا لما يحتله هذا الموضوع من أهمية في الرسالة سنتناول مختلف جوانبه بإسهاب في الفصول المقبلة.

[1] - **Youcef DEBDOUB**, op, cit , page 44.

2 – **أحداث اقتصادية**، عدد 12، جانفي 87 ، صفحة 48.

المطلب الثاني: مرحلة إعادة هيكلة المؤسسات العمومية

لقد أوكلت إلى المؤسسات الوطنية خلال المرحلة الأولى من التنمية المخططة (67 – 80) مهمة استعادة الثروات الوطنية وتنمية فروع وقطاعات الاقتصاد الوطني، لكن تكييف الشكل التنظيمي لهذه المؤسسات مع أسلوب التنمية الموسع المتبع آنذاك أدى إلى نوع من الإفراط في تركيز وتعقيد هياكلها التنظيمية، الشيء الذي أدى إلى إعاقة أي استخدام عقلاني وفعال للطاقات والموارد المادية والمالية والبشرية المتوفرة. وما يميز هذه المراحل هو بروز شركات وطنية بحجم ضخم تجسيدا لمنطق التسيير المركزي، فبالإضافة إلى الوظائف الأساسية، أنيطت المؤسسة العمومية الجزائرية بوظائف أخرى منها السياسية ومنها الاجتماعية، وساد الاعتقاد أن إعادة هيكلة الشركات إلى مؤسسات عمومية صغيرة الحجم سيمكن من التحكم في تسييرها وكخطوة ثانية لذلك تتم إعادة الهيكلة المالية لتتمكن المؤسسات العمومية الجديدة من الانطلاق في العملية الإنتاجية[1].

الفرع الأول : أسباب إعادة هيكلة المؤسسات العمومية

كان النمط الذي سيرت به الشركات الوطنية خلال السبعينات والذي غلب عليه الطابع الاجتماعي والسياسي من جهة، وكذلك تولي الوزارات الوصية مهمة تعيين مجلس الإدارة و اتخاذ القرارات دفع بالشركات الوطنية إلى الابتعاد عن تأدية وظيفتها الحقيقية، فأصبحت مجرد وسيلة في يد السلطة السياسية وأجهزتها. فلقد أصبح للمؤسسة الجزائرية وظائف متعددة غير متجانسة ولا توجد لها علاقة بالمهام الأصلية نهائيا كما تركزت المقرات الرئيسية والإدارات المركزية والعامة وكذا إطارات هذه المؤسسات بالجزائر العاصمة و بالتالي بعيدا عن أماكن النشاط الإنتاجي[2]. و كان من نتائج الوضعية الهيكلية للمؤسسات، إحداث آثار سلبية على فعالية القطاع الصناعي، التنظيمية منها والاقتصادية، ولقد كان من أهم هذه الآثار تدهور الإنتاج والإنتاجية وذلك لكبر حجم المؤسسة وتعدد وظائفها غير المتشابهة وغير المتجانسة، وعدم التحكم في عملية التسيير والتكنولوجيا و بالتالي في الإنتاج والإنتاجية، كذلك تركز الإطارات والكفاءات المكلفة بالتسيير في مراكز اتخاذ القرارات و تقييد و إطالة عملية تبادل المعلومات اللازمة للتوجيه والتنسيق والمراقبة وحل مشاكل الإنتاج والتسيير اليومية بين المؤسسة الأم و وحداتها ، تدهور قدرات المؤسسة على تحقيق فائض مالي يمكنها من الاستغلالية المالية والنمو ، وهذا راجع للارتفاع المستمر في تكاليف الإنتاج.

لقد كانت البداية الحقيقية للإصلاحات الاقتصادية مع بداية المخطط الخماسي الأول (80 – 84) و الذي عمل تصورا جديدا لكيفية تسيير الاقتصاد الوطني بصفة عامة والمؤسسة العمومية بصفة خاصة. فبعد تقييم لنمط التسيير الاقتصادي الذي عرفته المؤسسة قبل الثمانينات، توصل متخذو القرار إلى النتائج التالية:

- التوقف عن تسيير الشركات الوطنية بهذا الحجم الكبير، حيث أصبح البعض منها يشكل دولة داخل دولة.
- فتح المجال أمام المستثمر الأجنبي و القطاع الخاص الوطني، فالنتائج التي تم تحقيقها تحت إدارة التخطيط المركزي المطبق آنذاك، جعلت ميزان المدفوعات في تدهور مستمر.

[1] – **سعيد أوكيل، وآخرون،** استقلالية المؤسسة العمومية الاقتصادية (تسيير واتخاذ القرار في إطار المنظور النظامي) جامعة الجزائر1994، صفحة 36.

[2] - **سعيد أوكيل، و آخرون،** نفس المرجع ، صفحة 53.

الفرع الثاني: أهداف إعادة هيكلة المؤسسات العمومية

يمكن حصر أهداف إعادة هيكلة المؤسسات العمومية في مجموعتين أساسيتين تتلخصان في تبسيط مهام المؤسسة العمومية وذلك عن طريق تطبيق مبدأ التخصص في أنشطة وفروع إنتاج متجانسة ومحددة تحديدا دقيقا بالنسبة لكل وحدة من وحدات النشاط الصناعي عن طريق التحكم في تسيير جهاز الإنتاج و رفع كفاءته الإنتاجية كما وكيفا أما المجموعة الثانية هو بعث عملية لامركزية التسيير واتخاذ القرارات لكي يتم التخلص من المركزية البيروقراطية التي أصبحت تعرقل نشاطات المؤسسة وتقتل روح المبادرة والابتكار وذلك عن طريق إعادة تنظيم هياكل النشاط الصناعي العام المركز في شركات وطنية بتكوين مؤسسات عمومية مستقلة[1].

الفرع الثالث: نتائج إعادة الهيكلة

في الحقيقة إن عملية تفكيك المؤسسات العمومية إلى وحدات لم يزد الأمور إلا تعقيدا بحيث أدى تزايد الوحدات الصناعية إلى صعوبة التسيير والتنسيق، فأصبحت وحدات نفس القطاع لا تربطها ببعض أية علاقات منظمة، وهذا ما نتج عنه تعقيد في العلاقات فيما بينها، و تفاقم للإجراءات البيروقراطية بين المؤسسات التي تربطها علاقة خدمة وزيادة في العبء المالي على الدولة و تبذير كثير في الموارد.

تجدر الإشارة أن إعادة هيكلة المؤسسات لم تحقق الأهداف التي كانت منتظرة منها، بل زادت من خوض التسيير من طرف أشخاص غالبا ما يختارون على أساس معايير سياسية فقط، و بدأت الأُثار السلبية لسوء التسيير تظهر على مستوى معيشة المواطنين وعلى معدلات النمو للمؤسسة الاقتصادية والاقتصاد الوطني لعدة سنوات. بالتالي فشلت إعادة الهيكلة في جعل المؤسسات العمومية الجزائرية تحقق ربحا بعد عدة سنوات من الممارسة و هذا ما دفع جل الآراء بأن تجزم على أنه لا يمكن أن يكون عجز هذه المؤسسات و فشلها في تحقيق الربح لكبر حجمها، فلو كان هذا صحيحا لما كانت هناك شركات عالمية ناجحة يفوق رقم أعمالها الإنتاج الداخلي الخام لبعض دول العالم، إضافة إلى ذلك يعتبر الباحثون تجميع الأنشطة الاقتصادية المتقاربة في مؤسسة واحدة من شروط التسيير الجيد.

إن إعادة الهيكلة قد فشلت في تحسين مردودية المؤسسة وهذا ما فتح المجال للانتقاد بأن إعادة الهيكلة لم تكن في الحقيقة إلا مجرد مرحلة أولية لتحضير شروط الدخول في المرحلة الموالية من التغييرات الاقتصادية، لأن الوضع الاقتصادي والإيديولوجي المسيطر في ذلك الوقت لا يسمحان بالدخول بصفة مباشرة في اقتصاد السوق، والحقيقة أن فشل إعادة الهيكلة الذي كان منتظرا، دفع بالكثير إلى الجزم بأن إعادة الهيكلة لم تكن سوى خطوة من أجل المرور إلى اقتصاد السوق و تحويل المؤسسة العمومية إلى شركة مساهمة، تمكن القطاع الخاص و تمكن المستثمر الأجنبي للمساهمة فيها، وما الإجراءات التي رافقت إعادة الهيكلة منذ بداية 1982، كتشجيع القطاع الخاص الوطني والمستثمر الأجنبي، تحرير الأسعار، التنازل عن أملاك الدولة و الانفتاح السياسي كلها كانت توحي بالتوجه التدريجي نحو اقتصاد السوق.

[1] – **أحداث اقتصادية**، عدد رقم 05، جوان 1986 ، صفحة 10.

إن الإجراءات السالفة الذكر ما هي إلا عبارة عن عامل سيكولوجي لتقبل فكرة الملكية الخاصة والدفاع عنها، كما أن تخلي الدولة عن توفير السكن، وحماية المواطن اجتماعيا، فتح المجال أمام القطاع الخاص، وتحول سياسي كبير في طريقة تسيير الدولة وذلك بإعطاء نوع من اللامركزية في اتخاذ القرارات، كما ساهم تدهور إيرادات الدولة من العملة الصعبة بإسراع دخولها لاقتصاد السوق بصورة مباشرة، فرغم أن القوانين السارية في بداية الثمانينات لم تكن تسمح بالحديث عن اقتصاد السوق، إذ أن الدستور والميثاق الوطني كانا ومازالا يعتبران الاشتراكية اختيارا لا رجعة فيه، فالتصور الجديد للمؤسسة العمومية انطلق من فكرة الاستقلالية التي تبلورت شيئا فشيئا منذ بداية الثمانينات رغم أن واقع التغييرات في الجزائر يدل أن الإصلاحات كانت جد بطيئة قبل سنة 1988 [1].

بداية من 1988 أصبحت الإصلاحات أكثر جرأة و سرعة، و بالفعل فلقد عرفت هذه المرحلة تغييرات جذرية أهمها السماح بالتعددية الحزبية وإعفاء الدولة من تحمل الكثير من الأعباء التي كانت على عاتقها و خاصة إقناع الجميع من أن الدخول في اقتصاد السوق أصبح حتمية لا مفر منها للخروج من الأزمة التي تعاني منها البلاد، فبصفة عامة اتسمت مختلف التغييرات بالكثير من الحذر فيما يخص التخلي عن التوجهات الرئيسية للبلاد.

إن القانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية[2] يقدم الاستقلالية على أنها "عملية تنظيمية، عرفتها المؤسسات العمومية من وراء تفاقم الأزمة الاقتصادية، فهي لا ترتبط بالجانب العقائدي أو الأيديولوجي و لا تعد استقلالية مطلقة تجعل المؤسسات العمومية تعمل كشركات القطاع الخاص بمعزل عن الدولة وفقا لأهداف مرسومة خارج منظومة التخطيط، وإنما هي استقلالية تعزز دور المؤسسة في الاقتصاد الوطني و تحقيق الأهداف الاشتراكية".

[1] - **Mokthar Belaiboud**, De la Survie a la croissance de l éntreprise, O.P.U,1995, pages 158, 159, 160.

[2] – المادة 02 من القانون رقم 88 – 01 الموافق لـــ 1988/01/12، المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، جريدة رسمية، عدد 02 من سنة 1988.

المبحث الثاني: الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر

ترجع الانطلاقة في الإصلاحات الاقتصادية في بداية التسعينات وهذا يعتبر تراجع فعلي عن السياسات الاقتصادية التي كانت منتهجة في السنوات السابقة لما يقارب ثلاث عقود والتي كانت تركز على أهمية القطاع العام وإتباع سياسة حمائية وسياسة دعم واسع مما انجر عنه اختلالات اقتصادية لا مثيل لها انعكست سلبا على المجتمع كذلك، فقامت الحكومة الجزائرية بتحرير أسعار الفائدة كما قامت بإدخال تعديلات على النظام المصرفي[1] وأصبح سعر الصرف يخضع في تحديده لقوى السوق و في نفس السياق قامت السلطات العمومية بإصدار القانون اللازم لإخضاع الشركات العمومية لقوى السوق [2] و ظروف المنافسة[3] و بما يسمح ببيع بعض وحداته للقطاع الخاص.

المطلب الأول: التوجه نحو اقتصاد السوق

الفرع الأول: فعالية المؤسسة و ضرورة تحرير الاقتصاد

يرى الكثير أنه في ضل الاقتصاد الموجه ليس هناك مؤسسات فعلية بل مجرد مرافق يوجه فيها المسيرون اهتمامهم هو كيفية الحصول على الإمكانيات و شروط التشغيل.أما في نظام اقتصاد السوق، فتوزيع وسائل الإنتاج و كذا توليد المداخيل التي تسمح بشراء هذا الإنتاج، لا ينتج عن فعل هيئة مركزية و لكن عن فعل المؤسسات نفسها، و تكون المؤسسات بتلبيتها لمختلف حاجيات الأسر, الإدارات والممونين، تكون قد وجهت وسائل الإنتاج نحو مطالب هذه الأطراف وأوجدت مداخيل تمكن هذه الأطراف من شراء السلع المنتجة.

لكن عملية توزيع وسائل الإنتاج و توليد المداخيل لا يكون ممكنا إلا بعلم المؤسسات بالطلب وكذا بطرق الإنتاج الحديثة وأن تكون قادرة على التنبؤ بالطلب المستقبلي و أن تسعى المؤسسة دائما لأن تتأقلم و تساير المتطلبات الجديدة مع العلم أنه تقوم المؤسسات بذلك و هي تحت تهديدات خطر الإقصاء من المنافسة، حيث يسعى مسيروها جاهدين لتحقيق فائض مالي لأسباب مختلفة كالرغبة في زيادة الثراء، أو لنمو المؤسسة أو بدافع المجد و الشهرة، فبدون هذه الحوافز، يتجمد النظام و في ظلها تخرج المؤسسات منتوجات جديدة و تبحث عن وسائل إنتاج جديدة مما ينمي المنافسة و يدفع المؤسسة للتأقلم مع محيطها المتفاعل و المتغير.

يجب على المؤسسة كنظام مفتوح ، بحكم وضعيتها داخل السوق، و لكونها في تفاعل مستمر مع جميع أطرافه أن تسعى للمحافظة على وجودها و على قدرتها في اتخاذ القرار في محيط متغير و حافل بالمخاطر و يبقى مفهوم الربح الذي يشكل دوما الأساس في حياة المؤسسة و الهدف الرئيسي لها كما يعتبر محرك النظام و أي تهاون فيه كهدف يؤدي إلى إقصاء المؤسسة في سوق المنافسة.

و على هذا الأساس أصبح الاتجاه الأيديولوجي للاقتصاد الموجه يتلاشى شيئا فشيئا، حيث غيرت هذه السياسة اتجاهها واتخذت مسيرة أكثر اقتصادية وأصبح القطاع العمومي في مواجهة قوانين السوق الذي فرض بدوره على المؤسسة العمومية إلزامية المنافسة، فزيادة الإنتاجية بشكل عام يترجم بسياسة تكثيف الاستثمارات والبحث و التجديد، و تكون غالبية المؤسسات العمومية قد قامت بتحديد مجال نشاطها وأعدت إستراتيجيات تسمح لها على

[1] – القانون رقم 90 – 10 الموافق لـ 1990/04/14، يتعلق بالنقد والقرض، جريدة رسمية، عدد 16 من سنة 1990.

[2] – القانون رقم 88 – 01 الموافق لـ 1988/01/12 ، المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية ، جريدة رسمية، عدد 02 من سنة 1988.

[3] – الأمر الصادر في سنة 2003 المتضمن قانون المنافسة.

المدى الطويل من زيادة استقلالية التسيير والتنظيم، فأصبح تدخل السلطات أكثر ليونة ليقتصر على تمويل المؤسسات العمومية، لأن هذه الأخيرة مراقبه بصفة مطلقة من طرف الدولة فيما يخص مختلف مصادر التمويل[1].

و في الجزائر ترجع معظم التفسيرات حول فشل مرحلة الاقتصاد الموجه إلى تدخل الدولة المبالغ فيه في شؤون المؤسسات العمومية حيث تضع سطرا على الثقل، عدم الملاءمة، نقص التنسيق و كذلك طابعها المعوق[2]. ويمكن أن نخلص إلى أنه كانت يد موضوعة فعلا على المؤسسات العمومية من طرف الدولة، فتكثيف وتنويع الرقابات لم يؤدي إلا إلى مضاعفة النظام بدلا من حذف أو إبطال الأخطاء، و حسب الأستاذ "Auby"[3]، رغم مضاعفتها، فالرقابات لم تتمكن من حل المشاكل الأساسية للمؤسسات العمومية لكن بالعكس أثقلت التسيير، و بالتالي فقدت المؤسسة العمومية استقلاليتها و كذا ليونة و مرونة دورتها، و على وجه الخصوص بالنسبة للمؤسسات التي تتحمل معوقات قوية للخدمات العمومية، فهذا النظام من الرقابة سبب في الحد من فعاليتها الاقتصادية، و لقد لاحظ العديد من المؤلفين نواقص كثيرة في هذا النظام، فالحقيقة أن موظفي إدارات الوصاية ليسوا دائما في مستوى أخذ القرار الجيد، إذ أن ضعف وسائلهم يمنعهم من استغلال المعلومات التي تتوفر لديهم بالشكل المناسب، فلكونهم منصبين خارج المؤسسة، لا يمكن أن تكون لديهم دراية كافية لتوجيهها و تسييرها، فالرقابة التقليدية كانت دائما غير كافية و غير فعالة اتجاه الصالح العام ، وإذا عملت كما ينبغي، فغالبا ما كانت تؤدي إلى إعاقة المؤسسة، و في غالب الأحيان تجد المؤسسة العمومية نفسها خاضعة إلى معوقات الالتزامات الموضوعة باسم الصالح العام ، فالمردودية الاجتماعية هي جزء من أهداف المؤسسة مثلها مثل المردودية المالية، إلا أنها تطغى عليها أحيانا، خاصة في القطاعات الحساسة كالنقل، الغاز والكهرباء، حيث ترجمت ضروريات الخدمة العامة بارتفاع في التكاليف وخسائر في الإيرادات خاصة في الحالات التي فرضت فيها سياسة تخفيض الأسعار أو منح إعفاء لبعض الشرائح الاجتماعية.

يرى الكثير أنه إذا طمحت السياسة الاقتصادية الجزائرية منح المؤسسات العمومية الشروط الأساسية لكسب النجاعة والفعالية فعليها الانطلاق من مبدأ أن نشاطها وأهدافها هي في غالب الأحيان مماثلة لنشاط وأهداف المؤسسات الخاصة، لهذا فهي بحاجة إلى مرونة و ليونة في التسيير لكي تقتحم المنافسة بكل فعالية، فالمؤسسة العمومية التي تنشط في إطار اقتصاد السوق تجد نفسها مظطرة أن تنتج بأقل تكلفة، و هذا ما يفسر طموحها لاستقلالية إدارية ومالية و كذا السير على نموذج المؤسسات الخاصة، فالأسعار التي تضعها يجب أن تغطي لها تكاليف إنتاجها وأن تترك لها كذلك هامش ربح يمكنها من التمويل الذاتي و من ثم تكوين مدخرات، و هذا لا يلغي طابعها العمومي.

إن الحقيقة التي لا مفر منها هي أن الاستغلال العمومي في ضل اقتصاد السوق يستدعي التوفيق بين إلزاميتين متضاربتين، فمن جهة يجب أن تتوفر المؤسسة العمومية على استقلالية في التسيير أي الاستقلالية التقنية، المالية والتجارية التي تفرضها طبيعة نشاطها بالذات ومن جهة ثانية يجب على الدولة أن تتأكد من أن تسيير المؤسسات العمومية يتماشى والمصلحة الجماعية وخصوصا مع السياسة الاقتصادية للبلاد.

[1] - **NECIB REDJEM**, L'entreprise publique algérienne (socialisme et participation) ,O.P.U 1987,pages 22,23.

[2] - **M. DURUPTY**, Réflexions sur le contrôle à priori , R.F.A.P,1977, page 97.

[3] - **AUBY, DUCOS–ABER**, Grands services publics, Thémis, P.U.F, page 384.

إن إعطاء هامش حرية كبير للمؤسسات العمومية بامكانه أن يؤدي إلى تكوين قوى من تيقنوقراطيين يهتمون كثيرا بمصلحة المؤسسة بدل الصالح العام، وبالمقابل فالرقابة المتشددة والمتصلبة يؤدي لا محالة إلى غياب المسؤوليات ومن ثم تكوين إدارة بيروقراطية تولد التبذير وقلة الفعالية، وهذا ما فتح جدلا حقيقيا حول الأبعاد والحدود التي يجب أن تتخذها تدخلات الدولة في الحياة الاقتصادية فهنالك من يرى ضرورة وجود حد أدنى في تدخل الدولة بطريقة ملائمة لاقتصاد السوق، و يحللون ذلك بدوافع تحليلية اقتصادية و ليس بدوافع سياسية، حيث يرون أن السوق في كثير من الظروف عاجزة عن ضمان نظام عقاب و مجازاة يمنع من تبذير الموارد و هي حالات تميزها البطالة غير الإرادية، و التوزيع غير المرضي للمداخيل، وهذه أسباب تبرر تدخل الدولة في أي نشاط اقتصادي[1]. ويقر التحليل النيوكلاسيكي أربع مستويات لتدخل الدولة:

يجب على الدولة أن تضمن احترام " قواعد اللعبة " في اقتصاد السوق والتي يمكن إعادة النظر فيها لقائيا، يكون تدخل الدولة على مستوى أعلى في حالات العجز و اختلال السوق، يمكن للدولة أن توجه حرية المستهلك وأن تلعب في بعض الأحوال دور الوصي على رغباته واختياراته الشخصية، فأحيانا لا يتوفر المستهلك على معلومات كافية، و على الدولة توجيه تصرفه سواء بالإرغام (فرض بعض التصرفات في ميدان التربية، الصحة..) أو بالتحفيز (إعطاء امتيازات ضريبية لبعض المواد) على الدولة أن تلعب دورا في توزيع الموارد وتطبيق العدالة الاجتماعية[2].

من جهة أخرى لا ننسى أن المؤسسة العمومية لا تنشأ لتعيش حياتها لنفسها بل من أجل تقديم خدمات كذلك، هذه الحقيقة كانت وراء النظرة الفرنسية للاستقلالية التي ترى بأن الدولة لا يمكنها أن تتنازل عن كامل سلطتها في إدارة شؤون المؤسسة، ويتجسد ذلك في تقنية الرقابة الممارسة سواء بالوزارة أو بأجهزة الدولة بداخل المؤسسة، وهي لا تراقب فقط بل تستعمل المؤسسات العمومية كلما ارتأت الضرورة ذلك من أجل الصالح العام ولتطبيق سياستها الاجتماعية والاقتصادية.

والمقصود بكلمة " رقابة " هو التحكم في العناصر الأساسية للتسيير، بمعنى آخر ليس فقط ممارسة السلطات القانونية، لكن كذلك سلطة إعداد الرجال، السلع و رؤوس الأموال، و منه فاستقلالية المؤسسة لا يمكنها إلا أن تكون محدودة و خضوعها للقوة العمومية أمر لا غنى عنه، فالوقوف عل مصطلح " مؤسسة عمومية بالذات يحمل فكرة إرادة الدولة في التدخل الذي تترجمها كلمة عمومية، فالدولة على هذا المنوال تخرج من دورها التقليدي لتقديم الخدمات، لتصبح مقاولا صناعيا و تجاريا كذلك، و في كل الأحوال تبقى المؤسسة دوما وسيلة في يد ممتلكها سواء كان خاصا أم عموميا و الاعتراف بالاستقلالية كحقيقة يفرض عدم تجاهلها و ترتكز استقلالية المؤسسة على المصلحة الخاصة للشخص المعنوي في مواصلة تحقيق أهدافه.

لقد لقيت مبررات تدخل الدولة انتقادات عديدة ، وفي هذا يرى " Belanger "[3]أن اختلال السوق لا يعني أن تقوم الدولة محله بل بنشاط مكمل فقط، هذا إذا كانت السلطات العمومية قادرة على ذلك، علاوة على ذلك فلتدخل الدولة ثغرات كبيرة كذلك، إذ لا تكاد توجد تدخلات حكومية تفي بشرط الفعالية، و تقوم على سياسة واقعية للأسعار عوضا عن التدعيمات و تشجع التنافس عوضا عن تكوين أقطاب اقتصادية احتكارية.

[1] - **Gérard BELANGER**, L'économique du secteur public ,Edition Gaétan MORIN 1981, page 56.
[2] - **Christian DE BOISSIEU**, Principes de politique économique, Edition Economica, 1978,pages 101,102,103.
[3] - **Gérard BELANGER**, op , cit , pages 56,57,58,59 .

وإذا كانت أخلاقيات الاقتصاد التي ترتكز على مفهوم الفعالية الاقتصادية تقترح ثغرات السوق كمبرر لتدخل الدولة، فهي لا تفسر التواجد الزائد عن حده لهذه الأخيرة في القطاع الاقتصادي والتناقضات التي تميزه و انعدام فعالية الإجراءات العمومية. وبالتالي ليس من الغريب أن تكون السياسة الاقتصادية لا تستجيب لشروط الفعالية ولمبادئ الأخلاقيات الاقتصادية، وكثيرون هم الذين يربطون مشكلة علاقة الدولة بالمؤسسات بتفسيرات إيديولوجية. فرواد فكرة " المؤسسة الحرة " يرفضون تسلط الدولة على الاقتصاد و من بين الانتقادات الموجهة: التوجه نحو الكليانية (totalitarisme) والبيروقراطية، التسيير غير العقلاني للمؤسسات العمومية، العجز أمام الأزمات، تعقيم المبادرة الحرة، وهذا كله ناتج بالطبع عن تراكم الالتزامات التي تفرضها الدولة على المؤسسة نظرا للتدخل المتزايد للسلطات العمومية، وعمليا، كل العالم متفق أن حياد الدولة في المجال الاقتصادي والاجتماعي ضرب من الخيال، فمستوى التدخل و صل حدودا يصعب التراجع عنها، و المشكل الحقيقي هو معرفة إلى أي مدى يجب أن تصل تدخلات الدولة في مجال التوجيه، التحفيز، التحكيم و التنظيم للنشاطات الاقتصادية.

إنه من الطبيعي أن تطالب المؤسسة بالحرية الضرورية لها، غير أنها بالتوازي تبحث عن أكبر قدر ممكن من التعاون الإيجابي مع السلطات العمومية، و بالتالي أصبحت نماذج التعاون تتطور أكثر فأكثر في الدول التي تتفهم وتستوعب أكثر تلاقي المصلحة الوطنية مع مصالح المؤسسات. غير أنه في الواقع لا يشكل الانسجام قاعدة دائمة، خاصة عند وجود تضارب عميق بين السلطات العمومية و أرباب العمل[1].

الفرع الثاني: المؤسسة الاقتصادية و السوق

إن مفهوم المؤسسة في ضل اقتصاد السوق يضل مرتبطا مباشرة بمفهوم المدرسة الرأسمالية الذي يقوم على أساس أن المؤسسة الاقتصادية هي مشروع لتحقيق الربح، و طالما أن هذا هو الدافع الرئيسي لإقامة الوحدات الاقتصادية فإن تلك الوحدات التي لا يمكن أن تحقق الربح المطلوب منها تخرج عن دائرة نشاط القطاع الخاص الرأسمالي.

تتميز المؤسسة الرأسمالية بتباعد منتجي السلع حيث يعمل كل منتج بمعزل عن المنتج الآخر مما يدخلهم في صورة منافسة لا نهاية لها، والسوق هو الذي يحدد بآليته و عن طريق سياق التبادل العفوي متى ينبغي الاستمرار في الإنتاج ومتى ينبغي التوقف أو التقليل منه [2].

ويرى " François Perroux " أن وحدة الإنتاج الرأسمالية هي الوحيدة والجديرة بتسميتها مؤسسة إذ يرى: " أن المؤسسة شكل من الإنتاج بواسطتها تنسق و تربط ببعضها تكاليف مختلف عوامل الإنتاج التي توفرها عناصر مؤثرة غير مالكة المؤسسة، وذلك من أجل بيع منتوج أو خدمات قصد الحصول على مردود نقدي يكون نتيجة فارق بين مجموعتين نقديتين" [3].

نستنتج من هذا التعريف أن المؤسسة مركز قرار اقتصادي، تنسق عوامل الإنتاج و تختار السلع التي تنتجها، و أن المؤسسة مسؤولة ماليا عن نشاطها، كما أنها تنشط في إطار السوق، و أنها وحدة تعمل من أجل الربـــح.

[1] - **A. C. MARTINET, G. PETIT**, socialisme dans le tiers monde, édition Hachette, 1979, page 99.

[2] – **صمويل عبود**، تسيير اقتصدا المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1984، صفحة 16.

[3] - **G. MAURY,C. MULL**, Economie et organisation de l'entreprise ,tome 1, édition Foucher,Paris 80, page 6.

أولا: تعريف السوق

يعرف سوق المؤسسة على أنه "الوسط الجغرافي والقانوني الذي يتشكل به طلب السلع أو الخدمات التي تنتجها المؤسسة" [1] .ويمكن أن يكون الوسط الجغرافي جهويا أو وطنيا أو حتى دوليا، أما الإطار القانوني يعني أن القواعد والقرارات الإدارية أو السياسية الاقتصادية تشكل مجموعة من الأسس التي تسير وتراقب ميكانزمات التبادل، فالمؤسسة إذا أمام أسواق تفوق المنتوجات التي تختص فيها. ومنه يتحتم على المؤسسة أن تعرف نوع السوق الذي تتوجه إليه، فهذا التقدم الشامل نحو السوق يجب أن يتبع بتقدم أكثر دقة إليه لكي يعطيها معلومات مدققة عن الكميات والنوعيات المعروضة في السوق الذي تتعامل معه و يجب على المؤسسة أن تبذل دوما جهدا من أجل بيع منتوجاتها، حيث تحول السوق من ملائم للبائع إلى ملائم للمشترين، و من أجل ذلك تمكن دراسة تصرفات و عادات المستهلك من تصميم وتوزيع المنتوجات بطريقة علمية أكثر، حيث يؤخذ بعين الاعتبار خصائص المنتوج، سعره وطريقة تقديمه للمستهلك.

ولقد أصبحت وسائل الإعلام والاتصال بتطورها السريع و المذهل تشكل دعما لترقية البيع، و يعرف التسويق على أنه "الميكانزمات التي تمكن المؤسسة من إرضاء المستهلك مع تحقيق للربح"[2] ،ويرتبط التسويق بالبيئة المحيطة، بحيث لا يمكن القيام بهذا النوع من النشاط إلا في ظروف بيئية معينة تؤثر فيه ويؤثر فيها، فالبيئة المحيطة في المؤسسة تحدد الفرص الإيجابية أو السلبية أمام عملية التسويق، وتتصف البيئة بالتعقيد كما تتعرض لتغيرات مستمرة و أحيانا عنيفة الأثر، و هكذا تظل المؤسسة في حالة عدم الاستقرار الدائم و بالتالي عليها أن تسعى باستمرار للتكيف مع مستجدات بيئتها وإلا تعرضت لمخاطرها، فالمؤسسة السلبية تتعرض للانقراض أما المؤسسة التي تتكيف بالدرجة الكافية فربما تتمتع بنمو متوسط أما المؤسسة الخلاقة التي تساهم في التغيرات التي تطرأ على البيئة فسوف تزدهر وهي أول من يستفيد من هذا التغيير كونها توجهه دوما لصالحها.

ثانيا: المؤسسة في مواجهة السوق

تتحرك المؤسسة داخل سوق ذي منافسة ، وهي تبحث فيه لكي تحقق أكبر قدر ممكن من الفائدة، آخذة بعين الاعتبار الأسعار المحددة من طرف هذا السوق، و المؤسسة كنظام لديها دور يجب أن تؤديه اتجاه الأنظمة الأخرى التي هي في علاقة معها ، فيجب عليها أن تغطي طلبات المستهلكين و ذلك بضمان الديمومة و التطور. ومهما كان حجم المؤسسة، فهي تضطر دائما لمحاولة التأقلم بأكبر قدر ممكن مع سوقها، بل حتى تغييره و تحويله لصالحها. فالإستراتيجية المناسبة تسمح للمؤسسة أن تندمج أكثر مع محيطها و أن تحوله لفائدتها و ذلك بالعمل المناسب، لكن هذا العمل أو هذا التحرك يستدعي معرفة جيدة للوسط الذي تعيش فيه[3].

بصفة عامة، إن المؤسسة هي مجرد وحدة إنتاج تعيش من التبادلات مع وسطها الاقتصادي الخارجي والذي تتواجد فيه كطالب للمواد أو عارض لها، وبما أن المؤسسة توفر السلع والخدمات فهي تظهر كذلك في الأسواق كعارض لهذه السلع و الخدمات. ولكي تنجح في السوق، يجب عليها أن تؤقلم عرضها مع الطلب مما يستدعي معرفة كاملة لقوانين الطلب و ذلك بأن[4]:

[1] - **Janine MEYER**, Economie et organisation de l'entreprise , tome 2, Dunod. pages 134,139.
[2] - **Gérard BELANGER** , op , cit , page 59.
[3] - **Janine MEYER**, Economie et organisation de l'entreprise , tome 2, Dunod 1981, page 65.
[4] - **Gérard Belanger**, , op , cit , page 130.

– أن تكون لها معرفة كاملة بطبيعة و ميكانيزمات الأسواق التي تحيطها،

– يتوفر لديها أكبر قدر من المعلومات الخاصة بالطلب على منتوجاتها ، لكي يتسنى لها تقديم منتوج ملائم لرغبة المستهلكين،

– أن تكون لها معرفة دقيقة بالسوق الخارجي حتى يكون نشاطها ذي مردودية.

يرتبط بقاء المنظمة بقدرتها على التأقلم مع خصائص محيطها، فبالنسبة للمؤسسة، يعني هذا أن المحافظة على فعاليتها التنافسية متوقف على درجة ملاءمة تخطيطها الإستراتيجي وهياكلها التنظيمية للالتزامات المفروضة عليها من المحيط، و هذه المسلمة التي أصبحت بقوة القانون في الحياة العملية، تنطبق على الأسواق المحلية و كذا على الأسواق الدولية و يتركز التسويق على معطيات تستوجب المعرفة التامة و تستدعي المتابعة المدققة لتطوراتها حتى يتسنى للمؤسسة اتخاذ سياسة تسويقية مناسبة و تخص هذه المعطيات مختلف جوانب المحيط ولا يكفي أن تعرف المؤسسة محيطها بل يجب عليها أن تعرف و تفهم جيدا المنافسة التي تواجهها من جهة و المستهلكين الذين توجه لهم منتوجاتها من جهة أخرى.

المطلب الثاني: استقلالية المؤسسات العمومية

الفرع الأول: مفهوم الاستقلالية

من البديهي أن مفهوم الاستقلالية يرتبط غالبا بالمؤسسة العمومية على وجه الخصوص لأن المؤسسة الخاصة تكتسب استقلاليتها بفضل طبيعتها ولا يثير ذلك الكثير من النقاش حتى وإن كان الواقع يدل على أنه حتى بالنسبة لهذه الأخيرة، لا توجد استقلالية مطلقة و الدليل على ذلك، القيود و التنظيمات التي تكبح حرية تصرفها حتى في الأنظمة الليبرالية حفاظا على الصالح العام و على انسجام الاقتصاد الوطني، أما بالنسبة للمؤسسة العمومية فإن كان الجميع يتفق على أن الاستقلالية ضرورية لتحقيق الفعالية الاقتصادية لهذه الأخيرة، فهنالك اختلاف حول الحدود التي يجب أن لا تتجاوزها، فمن المتفق عليه أن المؤسسة العمومية هي كيان مستقل مختلف عن الدولة وهي شخص معنوي بكل الآثار القانونية المترتبة و هذا يعني أنها تتمتع بالاستقلالية المدنية و بالشخصية القانونية و أن الهياكل التي تنشط باسمها تتمتع بأهلية القيام بجميع الأعمال التجارية القانونية و بالتالي هذا يعني أنها تتمتع بالاستقلالية المالية[1].

فالمؤسسة العمومية تمتلك ميزانية خاصة لا تدخل ضمن الميزانية العامة للدولة وهي تحدد من طرف الهيئات المسيرة للمؤسسة على شكل توقعات في المداخيل والمصاريف تختم بموازنة محاسبية وتتجسد هذه الاستقلالية المالية بامتلاك المؤسسة لموارد خاصة ، ففي مرحلة إنشائها، تمنح المؤسسة عادة رأسمال اجتماعي و في نفس الوقت تمنح رؤوس أموال متداولة لتمويل الاستغلال[2].

إن نشاط المؤسسة العمومية في غالب الأحيان مماثل لنشاط المؤسسة الخاصة، لهذا فهي بحاجة إلى مرونة و ليونة في التسيير لكي تقتحم المنافسة بكل فعالية، فالمؤسسة العمومية التي تنشط في إطار اقتصاد السوق تجد نفسها مضطرة أن تنتج بأقل تكلفة، و هذا ما يفسر طموحها لاستقلالية إدارية و مالية و كذا للسير على نموذج المؤسسات الخاصة، فالأسعار التي تضعها يجب أن تغطي لها تكاليف الإنتاج وأن تترك لها كذلك هامش ربح يمكنها من التمويل الذاتي وتكوين مدخرات.

[1] - **Youcef DEBDOUB**, op , cit , pages 29, 30, 31, 32.
[2] - **MOHAMED BOUSSOUMAH**, op , cit , pages 46,47.

الحقيقة أن هذه النظرة طرحت منذ توجه بوادر الإصلاحات سؤالا حساسا حول أسباب التمسك بهذا النوع من المؤسسات في ظل اقتصاد السوق، في حين هي تتجه نحو تبني مناهج المؤسسات الخاصة، وبالفعل فقد أثبتت التطورات التي انتهجتها السياسة الاقتصادية في الجزائر أن الاستقلالية نفسها لم تكن سوى مرحلة تمهيدية لمرحلة الخوصصة بالنسبة للكثير من المؤسسات العمومية.

غير أن تنمية القطاع الصناعي والتجاري العمومي يبقى لا محالة مرتبطا بمهام وأهداف الترقية الاقتصادية و الاجتماعية للبلاد، وأن هذه الأهداف لا يمكنها أن تتحقق إلا بتنظيم فعال و استقلالية في التسيير مع احترام ملتزم لمبادئ القطاع العام، فتسيير المؤسسة العمومية من طرف الدولة يفرض على هذه الأخيرة احترام استقلاليتها التي تمثل سبب وجودها، فبدون ذلك تصبح المؤسسة مجرد مرفق مسير، و معنى هذا أنه على الدولة أن تأخذ بعين الاعتبار في نفس الوقت ضرورة التزام و طاعة المؤسسة التي تترجمها كلمة عمومية و الاستقلالية الاقتصادية التي تترجمها كلمة مؤسسة[1]، فبما أن المؤسسة هو مكان تضارب دائم بين التزامات المردودية المالية ودورها كأداة لتطبيق السياسة الاقتصادية للدولة، عليها أن تحقق توازنا بين هذه الالتزامات و الدولة و أن تخفف من التحكم المفرط لهذه الأخيرة، فمفتاح استقلالية المؤسسات العمومية يكمن في تعريف و تحديد علاقتها بالدولة، بمعنى آخر، يجب أن تأخذ الإدارة أو المؤسسة العمومية شكل الإدارة الاقتصادية أو بعيد عن الإدارة كليا، كما أن إلزامية اللامركزية تعني بأن تتمتع المؤسسات العمومية باستقلالية تقنية تجاه الدولة، فالشخصية القانونية تمكن من تحديد حقوق لها و وضع التزامات عليها يجب أن تتحملها باسمها الخاص[2]. والسؤال الذي يطرح نفسه هو إلى أي حد يجب أن يصل تدخل الدولة في تسيير المؤسسة العمومية في الاقتصاد الجزائري و ما هو هامش الاستقلالية المقبول الذي يجب أن يمنح للمؤسسة، بحيث يتحقق التوازن بين إلزاميات الفعالية الاقتصادية وإلزاميات الصالح العام التي يفرض عليها الفعالية الاجتماعية كذلك ؟وكيف يمكن تحديد أبعاد وحدود ما يسمى صالحا عاما بحيث لا تصبح المؤسسة أمام معادلة مستحيلة ؟

الفرع الثاني: الأسباب التي فرضت الاستقلالية كاختيار استراتيجي في الجزائر

اعتمدت أغلبية التحاليل الراغبة في حصر الأسباب التي عجلت بالاستقلالية على التقارير الرسمية وغير الرسمية التي خصصت لتقييم مرحلة السبعينات من وجهة اقتصادية جزئية حيث خلصت هذه التحاليل إلى أن الاستقلالية تفرض نفسها كالحل الأمثل إن لم نقل الوحيد لأزمة المؤسسة العمومية الجزائرية، و أهم ما وصلت إليه هذه التقارير هو أن المؤسسة العمومية الجزائرية في مرحلة ما قبل الإصلاحات، قد فقدت هويتها الاقتصادية بالتدريج ، حتى أنها أصبحت تظهر كامتداد للإدارة و تتصرف في أغلبية الأوقات كما لو كانت إدارة عمومية و في ظل هذه الظروف، فإن المؤسسة العمومية الجزائرية لم تكن قادرة على التحكم في عملية التنمية بسبب التوجيه المجحف الذي تخضع له و الذي لا يأخذ بعين الاعتبار إمكانياتها الحقيقية و معايير المردودية و الفعالية الاقتصادية و بذلك فهي لا تستطيع تجديد طاقاتها بل ولا حتى الحفاظ عليها، أما عن تسيير مواردها البشرية فكان يتم في غياب أي سياسة فعالة لتسيير تلك الموارد، حيث أصبحت أداة لتوزيع الدخل بدون أي ضابط اقتصادي، ويمكن حصر نقاط ضعفها في استجابتها البطيئة لمتغيرات البيئة ومتطلبات السوق الداخلية والخارجية وضعف إنتاجيتها وطاقتها المستعملة و مردوديتها المالية و بالتالي ضعف قدرتها على الادخار و التمويل الذاتي و ارتفاع مديونيتها.

[1] - **Andre G. DELION**, L'état et les entreprises publiques , Sirey 1958. page 14.
[2] - **G. DUPUIS**, Institutions administratives et droit administratif , 2 eme année, D.E.U.G, page 327.

و يرى البعض علاوة على الأسباب الاقتصادية، دوافع اجتماعية ، سياسية وقانونية كذلك للإصلاحات، فمن الناحية السياسية والقانونية، كان تأزم الأوضاع بصورة خطيرة سببا دفع السلطة العامة إلى البحث عن نمط جديد يتفق مع الواقع الجديد و يستجيب لمصالح متخذي القرار من جهة و من جهة أخرى فبعد أحداث أكتوبر 88 حاول متخذو القرار الجدد كسب ثقة الفئة القوية من المواطنين عن طريق إدخال إصلاحات سياسية على نموذج تسيير أملاك الدولة، وبدأت تظهر فكرة الاهتمام بالقطاع الخاص الوطني و المستثمر الأجنبي[1]، ولقد تجسدت الإصلاحات في إعادة الهيكلة المالية والعضوية كخطوة أولى كما تطرقنا إليه سابقا غير أن تلك المرحلة باءت بالفشل حيث أدخلت المجتمع في دوامة من عدم الاستقرار فرغم التخلص من المركزية البيروقراطية و الدخول في مرحلة اللامركزية، لم تستطع المؤسسة العمومية الاقتصادية التخلص من عجزها و ذلك بالرغم من التطهير المالي الذي قامت به الدولة عدة مرات للعديد من المؤسسات، ففشل المؤسسة العمومية كان واضحا، وهذه النتائج السيئة أكدت حقيقة أساسية وهي أنه أصبح من غير المقبول أن تستمر الدولة في تمويل عجز هذه المؤسسات في كل مرة، خاصة و أن انخفاض سعر البترول قد أثر على عائدات الجزائر من العملة الصعبة.و فلا يمكن التصور أن حل مشكلة المؤسسة العمومية يكون عن طريق ضخ الأموال لها فقط و تصحيح سطحي لأوضاعها المالية لكن يجب أن يكون الاتجاه نحو إعادة النظر في هياكلها، عمليات اتخاذ القرارات، و فتح المجال للمؤسسة تتكفل بأمورها بعيدا عن تدخل السياسيين و الوصاية فالكثير من مسيري القطاع العمومي كانوا يشتكون من القيود الثقيلة التي تحرمهم من أي استقلالية في التسيير [2]، و على هذا الأساس يرى البعض[3] أن الحاجة إلى نظام قانوني و اقتصادي أكثر فعالية و مردودية للمؤسسات الاقتصادية ، دفع بالإرادة التشريعية و التنفيذية في الجزائر و بكل حرية وموضوعية اقتصادية، في التفكير في كيفية أكثر جدية في تنظيم القطاع العام الاقتصادي للدولة ، خاصة مع تفاقم وظيفتها و تشعبها و كذا التحولات الاقتصادية العالمية المفروضة عليها.

في الحقيقة أن هذه المرحلة تميزت أساسا بأمرين مهمين وهما أزمة النظام الإنتاجي والنمو القوي للرأسمال الخاص، فالأولى خلقتها أزمة في الضبط الاقتصادي و الاجتماعي و هي على وجه الخصوص أزمة في شكل هياكل النظام الإنتاجي العمومي الذي بدوره كان يتحكم في نظام تراكم و إنتاج رأس المال و تطوير المحيط الاجتماعي و نمط تسيير العلاقة بين الدولة و العمال، أما بالنسبة للثانية فيرى أنه في خضم نمو القوى الاجتماعية التي كانت تنشط القطاع العمومي و تضاربها مع طبيعة التحولات الضرورية، فلقد اغتنم الرأسمال الخاص الفرصة لتحويل مهم للقيمة من القطاع العمومي بالذات لصالحه الخاص.

و مهما تكن الأسباب الحقيقية للتوجه نحو استقلالية المؤسسات العمومية، و مهما كانت درجة الموضوعية التي اتسم بها تحليل "هامل" فلا يمكن تجاهل أنها جاءت في ظروف خلقت لها دوافع قوية، ما كانت إلا أن تعجل بـــها.

[1] – **محمد السعيد أوكيل و آخرون** ، مرجع سبق ذكره، صفحة51.

[2] – **محمد السعيد أوكيل و آخرون**، مرجع سبق ذكره، صفحة 58 ، 59.

[3] - **Youcef DEBDOUB**, op, cit , page 12.

في الحقيقة إن الجزائر مثلها مثل الدول الاشتراكية الأخرى، جعلتها التحولات السياسية والاقتصادية التي عرفها العالم والتي فرضتها القوى الرأسمالية الكبرى، تدخل في دوامة أللاستقرار بوقوع انفجارات اجتماعية وسياسية نتيجة التدهور المستمر في مستوى المعيشة للمواطنين، هذا الأمر جعل من الإصلاحات الاقتصادية ضرورة تفرض نفسها على الواقع الاقتصادي الجزائري، حيث جاءت كنتيجة لفشل نمط التسيير السابق المبني على أساس تخطيط مركزي بيروقراطي، كما جاءت كذلك إستجابة لضغط الهيئات المالية الدولية لإدخال إصلاحات هيكلية جذرية، وبغض النظر عن الأسباب التي كانت وراءها ، فالاستقلالية أصبحت واقع اقتصاديات التسعينات بدوت منازع، غير أن الأمر الذي يبقى مثيرا للجدل بالنسبة للجزائر هو هل أن الاستقلالية أتت لإصلاح القطاع العمومي و بعثه من جديد لاكتساب الفعالية الاقتصادية كما كانت تروج له الخطب الرسمية قبل إرسائها أم هي فقط غطاء لعملية خوصصة للقطاع العمومي وبالتالي القضاء على صبغة العمومية في أغلبية المؤسسات، وهنا ما الجدوى من دراسة آثار الاستقلالية على المؤسسة العمومية إن لم تكن المستهدفة الحقيقية فيها، وهذا سؤال أجابت عنه السنوات التي تلت تبني الاستقلالية من خلال الواقع الذي عرفه و يعرفه هذا القطاع في ظل القوانين الجديدة المنظمة للاقتصاد الوطني.[1]

الفرع الثالث : أهداف الاستقلالية و أسسها العامة

إن استقلالية المؤسسة ليست عملية منفصلة عما يحدث منذ سنة 1980، فهي حلقة من حلقات الاستراتيجية الجديدة للتنمية، وهي مكملة لعمليات تنظيمية سابقة ونقطة ارتكاز لعمليات كثيرة لاحقة، مندرجة جميعا في إطار استراتيجية جديدة للتنمية تراعي التغيرات والمتغيرات المتسارعة التي تحدث في العالم، وبما أن أسلوب التنمية الموسع المتبع في مرحلة ما قبل الإصلاحات كان على درجة من النواقص أثرت سلبا على الهيكل التنظيمي والمالي والقدرة الإنتاجية للمؤسسة العمومية الاقتصادية، فقد أدى ذلك إلى اتخاذ مجموعتين من الإجراءات الإصلاحية تندرج في إطار بعث المرحلة الثانية من التنمية المخططة المنطلقة مع المخطط الخماسي الأول الذي تضمن مجموعة إجراءات تمهيدية تمحورت أساسا حول المبادئ الآتية[2] :

. تبسيط نشاط المؤسسة بتخصيصه حسب مهمتها الأساسية و بالتفرقة بين وظائف الإنتاج و التوزيع و الإنجاز،

. بعث لامركزية توزيع المؤسسات العمومية بإعادة ترتيب نشرها جغرافيا في جميع أنحاء الوطن على شكل مؤسسات جهوية محلية،

. تعزيز العلاقات التعاقدية و التكاملية ذات الطابع الاقتصادي بين المؤسسات العمومية،

. إصلاح النظام الضريبي و نظام الأسعار و تطهير الوضع المالي للمؤسسة مع مدها بالأموال اللازمة لإعادة تشكيل الحد الأدنى من التوازن في هيكلة رأس مالها الدائم و العامل.

و لكن الإجراءات السابقة لم تكن كافية لتمكين المؤسسات العمومية من لعب الدور المنوط بها بكل فعالية، ولذلك كان لابد من تطهير محيط المؤسسة وإزالة العراقيل البيروقراطية التي تسبب إلى حد بعيد في النتائج السلبية للمؤسسات و بالتالي تعلقت مجموعة الإجراءات الثانية بتجسيد استقلالية المؤسسات العمومية الاقتصادية.

[1] - **Mokthar Belaiboud**, De la Survie a la croissance de l entreprise, op , cit. pages 223 , 224 , 225 , 226.

[2] - **OUKIL M Saïd**, Autonomie des Entreprises Publiques Economiques, ministère de l'enseignement supérieur, mars 1994, pages 20, 21, 22.

لقد أنطلق الإعداد للاستقلالية بانطلاق المخطط الخماسي الثاني وصدر بشأنها في إطار الندوة الوطنية الرابعة حول التنمية توصيات هامة أكدتها لوائح الدورة السابعة عشر للجنة المركزية للحزب ليشرع في تطبيقها التدريجي ابتداء من سنة 1987، و في ظل تطبيق هذه الإجراءات تتخلص المؤسسة العمومية الاقتصادية من القيود التي جعلت منها لحد الآن مجرد " هيئة شكلية " منفذة آليا للقرارات الإدارية البعيدة عن متطلبات المردودية والحساب الاقتصادي لتصبح بحق وحدة نشاط حية و أداة ديناميكية فعالة تستعمل الموارد المادية والمالية والبشرية المتاحة لها استعمالا أمثل في خلق وتوسيع الثروات الوطنية وتحقيق أهداف مخططها و الخطة الوطنية الشاملة [1].و بالتالي فمن الأبعاد الأساسية هوإعادة تعريف علاقات المؤسسات العمومية الجزائرية مع الإدارات و البنوك، فهي بكل موضوعية تمردا على بيروقراطية مدمرة وتعسفية للوصاية والتخطيط و المالية، هذا المحور الثلاثي الذي ترد إليه مشاكل المؤسسة فإنها ستقلب مفاهيم قديمة حالت دون وضع المؤسسة أمام مسئولياتها التي لم تحدد إطلاقا في ظل تضارب العلاقات الوظيفية و وجود مسئولية بلا مسؤول [2].

تهدف استقلالية المؤسسة إلى تحقيق الفعالية الاقتصادية، ويقوم مبدأ الاستقلالية على إعطاء المؤسسة قانونا أساسيا ووسائل عمل تجعلها تأخذ حرية المبادرة و التسيير من أجل استغلال طاقاتها الذاتية، كما تتيح الاستقلالية للمؤسسات إمكانية التعاقد بحرية وفق القانون التجاري الذي يحمي مسئولية السوق سلبا أو إيجابا، وانطلاقا من هذا يتجلى بأن الهدف المنشود هو جعل المؤسسة قادرة على تلبية حاجيات السوق بإنتاج المواد والخدمات التي هي مصدر التراكم للاستثمارات الممولة بالموارد الذاتية، وكل ذلك في إطار تسيير شفاف، ومن أجل هذا يتعين على المؤسسة العمومية إقامة الدليل على مردوديتها و قدرتها على التنافس بفضل سياسة التقليل من الكلفة ومراعاة الجودة في الأسواق الداخلية والخارجية وتوفير الأموال بما في ذلك العملة الصعبة، مساهمة في التطور العام للاقتصاد ورفع لمستوى معيشة المواطنين و خاصة إنشاء مناصب شغل وزيادة القيمة المضافة الوطنية حجما وقيمة [3].

لما تصبح المؤسسة الاقتصادية مستقلة، يطبق عليها القانون التجاري و تعامل على أساس القوانين الاقتصادية والمالية، و بالتالي فهي معرضة للتصفية والإفلاس في حالة عجزها، و لقد عمد التنظيم القانوني الجديد للمؤسسة العمومية على تغيير و تعديل نظامها القديم على مقاييس النجاعة الاقتصادية و أساليب التحول نحو اقتصاد حر يشجع المبادرة الفردية، و في هذا الموضوع أهم ما يميز النصوص الخاصة باستقلالية المؤسسة العمومية هو أنها جاءت بمفاهيم جديدة أعطت للإصلاحات طابعا أكثر جرأة و أكثر جدية في تقديم حلول جذرية لمشاكل المؤسسة، فالعوائق التي كانت تواجهها ليست ذات طبيعة تأسيسية أو مالية فقط بل و كذلك قانونية و هذا ما جاء به القانون 88 – 01 [4] الذي قدم توجيهات قانونية محددة للمؤسسات العمومية.

فقانون المؤسسات العمومية الاقتصادية حدد الفرق بين سلطة المالك و صلاحيات الإدارة وحقوق الاستغلال، فحق الملكية على الأسهم يمارس سواء من طرف الدولة أو من طرف الجمعيات المحلية أو من طرف صناديق المساهمة.

---

[1] – **أحداث اقتصادية**، عدد 20، سبتمبر 1987 ، صفحة 50.

[2] – **أحداث اقتصادية**، عدد 19 ، أوت 1987، صفحة 50.

[3] – **الدليل الاقتصادي الجزائري**، طبعة 1992، صفحة 58.

[4] – **تشريع الإصلاحات الاقتصادية** ، الأمانة العامة للحكومة، أفريل 1990، صفحة 25.

تمارس صلاحيات الإدارة من طرف مجلس الإدارة بينما يمارس حق الاستغلال من طرف مدير المؤسسة، و يمكن هذا التوضيح من توزيع المسئوليات بين مالك الأسهم، الإدارة و التسيير و بالتالي لا تبقى المؤسسة العمومية محمية السلطة بما أن التسيير يحترم أسس المتاجرة.

وبصفة الدولة مالك يجب عليها أن تراقب سياسة التسيير المتبعة من طرف المؤسسة العمومية من أجل تحقيق المردودية والفعالية وعلى المؤسسة أن تضطلع بكامل المسئولية في تأدية مهامها، وبالتالي يجب على الخطة المركزية أن تتناسق مع خطط المؤسسات التي تحضرها بكل مسئولية دون أن تفرض عليها، و من أجل تجسيد هذا التطور في مجال التخطيط أصبح من الضروري ارتكاز قواعد إدارة و تسيير المؤسسة على النظرة الجديدة للصلاحيات والحقوق التي تفرق بين ملكية الدولة كأعلى شكل للملكية الاجتماعية غير القابلة للتنازل أو الاستيلاء و بين الملكيات الملتزمة بعلاقات تجارية، وهذا الفصل يمكن من الفصل النهائي بين ميزانية الدولة، رأس المال الاجتماعي والخزينة و يسمح كذلك بتطبيق القانون التجاري على المؤسسة، وبالتالي يمكن تحقيق القطيعة مع التنظيم السلمي للاقتصاد وتكريس المسئولية المدنية والجنائية للإدارات ومسيري المؤسسات، كما تحدد العلاقة بالوصاية بطريقة يسودها النظام والوضوح، وتتمكن المؤسسة التي يعترف لها أخيرا بالمسئولية من التأقلم مع الطلب والارتكاز على أسس إقتصادية بحيث تصبح قادرة على العمل بكل استقلالية و مسئولية تجارية في إطار سوق يخضع لنظام أسعار واضح و دقيق.

وفي هذا الاتجاه يصبح من الضروري على قانون التخطيط أن يحفز مخططات متوسطة المدى تحدد الالتزامات و المسئوليات لكل من المركز و المؤسسات العمومية، وعلى هذا النظام أن يتفادى خلق أشكال بيروقراطية جديدة في التسيير تكون عواقبها أكثر سوء من سابقتها، وعلى الإصلاح أن يمكن من تنسيق أحسن للخطط والاستعمال الأمثل لكل عناصر الاقتصاد و أن يضمن الطابع الديمقراطي للتسيير و التخطيط و هذا يعني مسئولية جميع المتعاملين الاقتصاديين و صرامة أكبر في مسار التنمية و حظوظ أوفر لتحقيق الفعالية و المردودية.[1]

الفرع الرابع: استقلالية المؤسسات العمومية الجزائرية

أولا : الطبيعة القانونية للمؤسسة العمومية في ظل الاستقلالية

لقد جاءت إصلاحات 1988 من أجل تحرير المؤسسة العمومية و إخضاعها بدون قيود لقانون السوق و ذلك بتقوية الحساب الاقتصادي والحساب المالي بدون إلغاء كلي للتخطيط، فالمؤسسة اليوم أصبحت مطالبة بالنجاح فيما فشلت فيه الدولة و لذلك عليها أن تكون مركز ثقل عملية التنمية مع التنقل من وضعية الدولة فيها هي محرك التنمية و المؤسسة العمومية تنشط تحت الوصاية إلى وضعية المؤسسة العمومية الاقتصادية المستقلة، و بالتالي أصبح من الضروري إرساء نظام قانوني جديد للمؤسسة العمومية يمكن على وجه الخصوص من تفادي أشكال بيروقراطية في تسيير الاقتصاد تكون نتائجها أكثر وخامة من السابقة، و لم تكن العراقيل الواجب إزاحتها ذات طابع اقتصادي أو مالي فقط، بل ذات طابع قانوني، وبالتالي تخلصت المؤسسة من وظيفتها الاجتماعية والثقافية وأصبحت عاملا لإنتاج المواد والخدمات، وعاملا ديناميكيا لتراكم رأس المال[2].

[1] - **LES Cahiers de la REFORME** , N° 1, pages 30,31.

[2] - Les reformes dans l'entreprise publique, réalité et perspectives, Revue des sciences économiques et de gestion, université de setif, 2001, pages 26, 27,28.

في الحقيقة أنه لا يوجد في التشريع الجزائري نص صريح يحدد الصفة العامة أو الخاصة للشخصية القانونية المميزة للمؤسسة العمومية الاقتصادية، فالنصوص تكتفي فقط بالإشارة إلى تمتع المؤسسة العمومية الاقتصادية بالشخصية المعنوية دون تحديد لطبيعتها، وإذا كان " محمد الصغير بعلي" يوعز ذلك إلى الاتجاه التوحيدي للنظام القانوني في الدولة الذي كان قائما ضمن الحركة التشريعية التي عرفتها البلاد قبل الإصلاحات، حتى أن تفسير المادة 4 من القانون التوجيهي[1] والتي تميز المؤسسة العمومية الاقتصادية عن أشخاص القانون العام ممثلة في الهيئات العامة، والجمعيات و التعاونيات والتجمعات الأخرى يؤدي بنا إلى استخلاص نفس النتيجة.

على أية حال فالتمعن في التشريع الجديد الخاص بالمؤسسة العمومية الاقتصادية يوضح بأن المؤسسة بقيت تشكل الوسيلة المفضلة لإنتاج المواد والخدمات وعاملا ديناميكيا لتراكم راس المال، فهي في خدمة الأمة والتنمية حسب المهمة الموكلة إليها، إنها شخص معنوي يخضع لقواعد القانون التجاري إلا إذا كان هناك إجراء قانوني خاص وصريح منصوص عليه ، وهي في مفهوم هذا القانون تتميز عن:

. المؤسسات العمومية و الأشخاص المعنويين قانونيا المكلفين بتسيير المصالح العمومية،

. الجمعيات و التعاونيات و مجموعات أخرى.

وبالتالي يمكن القول بأن الفصل أصبح واضحا بين المؤسسة العمومية الاقتصادية والمرفق العمومي ذا الطابع الصناعي والتجاري من جهة وتم إعادة تعريف وظائف المؤسسة العمومية التي تفقد طابعها التعددي حيث تخلصت من وظيفتها الاجتماعية و الثقافية لينحصر دورها في وظيفتها الاقتصادية من جهة أخرى.

وبالنسبة للشكل القانوني للمؤسسة العمومية الاقتصادية فهي شركات مساهمة أو شركات ذات مسئولية محدودة تحوز فيها الدولة أو الجماعات المحلية مباشرة أو غير مباشرة مجموع الأسهم أو الحصص الاجتماعية، و يتوقف الاختيار بين هذا الشكل أو ذاك من الشكلين المنصوص عليها أعلاه على مجال النشاط و أهميته في التنمية الاقتصادية،غير أن تنظيم الشركة مهما كان شكلها يرجع إلى أحكام القانون التجاري وهذا ما تؤكده الأحكام المشتركة في المادة الثانية من القانون 88–01 السالف الذكر حيث تعرف المؤسسة العمومية الاقتصادية على أنها " أشخاص معنوية تخضع للقانون التجاري".

تتوفر المؤسسة العمومية الاقتصادية بموجب هذا القانون على رأسمال اجتماعي مسجل محرر مباشرة أو غير مباشرة من طرف الدولة أو الجماعات المحلية أو مؤسسات عمومية اقتصادية أخرى، وهي تتمتع على الاستقلالية المالية، فإن كانت الدولة هي مالكة رأس المال فهي لا تسيره، و المؤسسة العمومية الاقتصادية مؤهلة للاستثمار والتعاقد الصريح بصفة مستقلة بواسطة هيئاتها المختصة ووفقا لقوانينها الأساسية طبقا لقواعد التجارة و الأحكام التشريعية السارية المفعول في ميدان الالتزامات المدنية والتجارية.

يعتبر رأسمال المؤسسة العمومية الاقتصادية ملكا لها و بالتالي تكون خاضعة للقواعد القانونية المطبقة في هذا الشأن، و تكون الممتلكات التابعة لها قابلة للتنازل عنها والتصرف فيها و حجزها حسب القواعد المعمول بها في التجارة، غير أن هذه القاعدة العامة ترد عليها استثناءات فيما يتعلق بتلك الأوضاع الخاصة بجزء الأصول الصافية المساوية لمقابل قيمة الرأسمال التأسيسي للمؤسسة.

[1] – المادة 04 من القانون رقم 88 – 01 الموافق لـــ 1988/01/12، السابق ذكره.

إن استقلالية المؤسسة العمومية ليست سوى حلقة من حلقات الإصلاح التي تعني كذلك المخطط و القرض و الأسعار و الأجور والجباية و التجارة الخارجية، غير أن تحقيق الإصلاح في مختلف هذه الجوانب لا يكون ممكنا إلا بإعادة النظر في شكل علاقة الدولة بالمؤسسة العمومية والتي اعتبرت وراء وضعية المؤسسة المزرية، و يرتبط تنظيم العلاقات بين الدولة والمؤسسة العمومية بمفهوم جديد مفاده أنه على هذه الأخيرة أن تبقى عمومية لكن مع تخليصها من هيمنة الدولة، واستقلالية المؤسسة تجاه الدولة هي كذلك وسيلة لتخليص الدولة من تحمل مسئولية المؤسسات العمومية، فعلى هذه الأخيرة أن تحقق و تضمن توازنها المالي، و من أجل ذلك ألغى المشرع أنماط التسيير المحددة بالقانون العام لكي يرتكز بصفة خاصة على نمط شركات الأسهم التي تختفي فيها شخصية المساهمين وراء الشخصية المعنوية للمؤسسة، وهذا المفهوم لا يخفي الرغبة في الإلغاء النهائي لتدخل الدولة في تسيير المؤسسة العمومية[1].

نظرا لهذا الاتجاه الجديد أصبح من الضروري تحديد نمط التسيير الأمثل القادر على التحويل الجذري للقطاع العمومي من أجل تحقيق أهداف الإصلاحات، و بالتالي وقع اختيار السلطة العمومية على نمط تسيير المؤسسات الرأسمالية، فالدولة تحتفظ بملكية المؤسسة لكنها تخصص تسييرها، و تمنحها استقلالية واسعة للإدارة، و هذا التغيير يمكن التماسه من خلال نمط التسيير بالأسهم و شكل العلاقات بين السلطة الاقتصادية و الإدارية و الرقابة على نشاط المؤسسة[2] وبإلغاء الوصاية المتعددة على المؤسسة، يظهر أن السلطات العمومية استلهمت من بعض التجارب الغربية التي تلجأ لهياكل وسيطة تقوم بمهام مالك المؤسسة لحساب الدولة، و هكذا فحقوق الملكية على المؤسسة العمومية أصبحت من مهام صناديق المساهمة، وهذه الأخيرة في حد ذاتها هي مؤسسات عمومية اقتصادية تحدث في شكل شركات لتسيير القيم المنقولة و تخضع للقانون التجاري و بالتالي هي شركات مالية تسند لها رؤوس أموال عامة تتولى تسييرها و من ثمة تقوم باستثمارات اقتصادية لحساب الدولة لاسيما عن طريق المساهمة في رأسمال المؤسسات العمومية الاقتصادية وهو يهدف إلى تحقيق أرباح مالية وبهذا يشكل حافظة للقيم المنقولة التي يتولى تسييرها.

ثانيا: الرقابة على المؤسسة العمومية الاقتصادية

إن استقلالية التسيير التي شكلت المحور الرئيسي للإصلاحات فرضت إعادة النظر في مهام و صلاحيات كل من المؤسسة و الوصاية لكي تتمكن الأولى بأن تقوم و بشكل فعال بتحقيق أهدافها في إطار النظام الوطني للتخطيط بدون عراقيل و تتمكن الثانية من تأدية مهامها في التوجيه، المساعدة و الرقابة حفاظا على انسجام المخطط الوطني للتنمية و ضمانا لفعالية التسيير و شفافيته لكن دون أن يمس ذلك باستقلالية المؤسسة، فتجسيد الاستقلالية يعني أنه من حق المؤسسة أن تنشط بكل حرية في إطار الصلاحيات المخولة لها وفقا للقوانين والتنظيمات المعتمدة وفي حدود مخططها، غير أن هذا لا يعني إلغاء الرقابة التي تبقى ضرورية لمتابعة التطبيق الحسن لمخططات المؤسسات العمومية في ظل المخطط الوطني.

[1] - **Abdelhamid BRAHIMI** , op , cit , page 105.

[2] - **Rachid ZOUAIMIA** in RASJEP, VOL. N° 1 mars 89 pages 147,149.

و يتمثل الأمر في التأكد المستمر من خلال النتائج من أن المهام والوظائف تمارس بطريقة صحيحة وكاملة وتوزيع المهام بين الأجهزة بشكل صحيح يمكن من تقييم وتقدير نشاط و كفاءة كل جهاز وهذا يستدعي تكييف الصلاحيات وإعادة النظر في نظام الرقابة في مجمله لإعطائه دفعا جديدا و فعالية أكثر. ومن أجل هذا جاء مشروع الإصلاح في مجال الرقابة لتحرير المؤسسة من الرقابة المتعددة والمتكررة من جهة وتقليص دور الرقابة لمتابعة ومراقبة الفعالية بتقييم لاحق لا يعرقل ولا يمنع المؤسسة من اتخاذ أي قرار أو القيام بأي إجراء في صالح الفعالية والمردودية، وهذا ما فرض إعادة النظر في القوانين المنظمة للعلاقات الأساسية ما بين المؤسسة العمومية و سلطة الوصاية والإدارات الأخرى بما في ذلك العلاقات مع الجماعات المحلية بما أن المؤسسات المحلية كذلك تصبح بموجب الإصلاحات مؤسسات عمومية اقتصادية.

ثالثا : إلزام المؤسسات بتحقيق توازنها المالي

إن تعريف المؤسسة الجديد يجعل منها أداة إنتاج وتراكم للرأسمال، يعني هذا أنه عليها أن تمول نشاطها من فوائد الإنتاج والإنتاجية عوضا من موارد الميزانية أو القروض البنكية أو الخزينة، وبالتالي فتراكم الرأسمال يدعم استقلالية التسيير لدى المؤسسة، وعلى هذا الأساس تصبح المؤسسة أداة تراكم مميزة، غير أن هذا لا يعني أنها تستحوذ على كل موارد المجتمع بل عليها أن تحقق فوائدا لمواجهة احتياجاتها الخاصة وأن توفر إيرادات تخصص لنشاطات الدولة مالكة المؤسسة[1]، و في اتجاه هذه الأخيرة، فالمؤسسة الاقتصادية ملزمة بالنتائج، بما أن صناديق المساهمة التي تسير الأسهم ملزمة هي نفسها بتحقيق أرباح وفقا للشروط المحددة من طرف مخططها متوسط المدى[2].

لقد أصبح من المسلم به أن أزمة المؤسسة العمومية الجزائرية تتجسد في الاختلال الفادح لتوازنها المالي الذي يعبر عن أزمة حقيقية نسجتها عناصر عديدة استدعت الإصلاحات إعادة النظر فيها لتحقيق أهدافها، فالتكلم عن تصحيح النظام المالي يستدعي التطرق لعناصر متعددة لها أثرها الأكيد على التوازن المالي للمؤسسة، وتشمل سياسة التمويل والاستثمار التي فرضت إعادة تنظيم العلاقة بين المؤسسة والبنك على أسس جديدة وكذلك نظام الأسعار والنظام الجبائي لما لهذين الجانبين من أثر مباشر على المردودية و التوازن المالي للمؤسسة، إضافة إلى عناصر أخرى كتسيير المخزون، غير أن مباشرة الإصلاح في هذه المجالات لم تكن مجدية ولا حتى ممكنة بدون تطهير مالي الذي استهدف قبل كل شيء إزالة كل الرواسب الموروثة عن النظام القديم وتحضير الإطار السليم لتجسيد النظام المالي الجديد ، ولتهيئة الظروف المناسبة لكي تحقق المؤسسة العمومية الجزائرية توازنها المالي، إتضح أن ضرورة التطهير المالي للمؤسسة قبل المرور للاستقلالية يشكل أولوية الإصلاح الاقتصادي و من أجل ذلك، وضعت السلطات العامة في متناول المسيرين مجموعة معتبرة من الوسائل القانونية التي تسمح لهم بتطهير وضعية مالية غير مزرية وغير مقبولة بالنسبة لأغلبية المؤسسات، ومن بين الأسباب التي أثقلت كاهل المؤسسة وكانت عائقا في وجه مردوديتها، يمكن أن نذكر ثقل مديونيتها، وبالتالي فتسديد الديون في وضعية عجز هيكلي لا تؤدي إلا لتقوية السحب على المكشوف والأعباء المالية مما يغرق أكثر فأكثر الوضعية المالية للمؤسسة ، وفي هذا الإطار اعتبرت عملية تخفيف الديون كوسيلة للتطهير المالي للمؤسسة[3].

---

1 - **Said Benaissa** , l'autonomie de EPE et les finances publiques in RASJEP, VOL N° 1, mars 89, pages 193,194.

[2] – المادة 10 من القانون رقم 88 – 03 الموافق لـ 1988/01/12 ،المتعلق بصناديق المساهمة، تشريع الإصلاحات الاقتصادية،1988، صفحة 64.

3 - **Youcef DEBDOUB**, op , cit , pages 128,129.

إن عملية تغطية الديون ما بين المؤسسات التي شرع فيها منذ سنة 1983، كانت تهدف إلى تسوية الديون ما بين المؤسسات الوطنية[1]، و من أجل ضمان نجاح العملية لجأت السلطات العامة إلى تغيير إجراءات التغطية و تبسيط الملفات التي يلزم بها الدائن[2].

من أجل التمديد في أجال التسديد، أرغمت المؤسسة العمومية على الحصول على ديون من ممونيها في أجال لا تتعدى 120 يوما و كل أجل أقل من هذا يؤدي إلى رفض العقد، أما الخطة الوطنية للعقد[3] فتهدف إلى توجيه القروض للنشاطات ذات المردودية فقط حيث حاولت أن تعطي حلا جذريا لسياسة القروض العشوائية السابقة[4] ، ولم تكن وضعية الديون طويلة المدى أكثر تشجيعا، غير أنه في هذا المجال سمحت إعادة الهيكلة المالية بتحويل نسبة كبيرة من قروض الاستثمار لمنح نهائي، وبما أن انعدام رؤوس الأموال الخاصة لأغلبية المؤسسات راجع للتأخير في التنفيذ والتكاليف الإضافية التي تتحملها المؤسسات في عمليات الاستثمار، فلقد عمدت السلطات العامة للأخذ على عاتقها كل التكاليف الإضافية الخاصة بتهيئة الهياكل الأساسية والتكوين المهني[5].

غير أن الأمل في الحد من التدهور المالي للمؤسسة لم يكن كبيرا والديون لا زالت تثقل كاهل المؤسسة بنفس المستوى، وبالتالي ففي ظل المنهجية الجديدة، أصبحت صناديق المساهمة مطالبة بدراسة استراتيجية لكل المؤسسات حالة بحالة، حتى تتمكن من تشخيص دقيق لوضعية العجز لكل منها، وتحديد الإجراءات اللازمة لتطهيرها وتكييفها مع اقتصاد السوق من جهة ، و من جهة أخرى لم يكن ممكنا تصور تطهير كامل للمؤسسات دون تطهير للبنوك.

وفي نفس الإطار اتخذت إجراءات عديدة في مجال الأسعار والأجور والضرائب، علاوة على عناصر التطهير المتمثلة في إعادة تقييم الأصول والرأسمال الضروري للاستقلالية واعتماد النظام الجديد لاهتلاك الاستثمارات إلى غير ذلك، وكل هذا من أجل الوصول لتطهير الوضعية المالية للمؤسسة[6]، و من خلال كل هذا يتضح أن التطهير المالي يشكل سابقة لا يمكن تخطيها إذا أريد للمؤسسة أن تباشر عملية تحسين إنتاجيتها بفعالية.

لقد كانت سنة 1987 سنة إعادة التطهير المالي الكامل للمؤسسة وهذا يعني إمداد المؤسسة بموارد مالية خاصة تمكنها من تحقيق توازن مالي، وأن احتياجات المؤسسة في المجال المالي بديهية فهي ملزمة بتجديد رأسمالها وزيادته وتكوين مدخرات مع الأخذ بعين الاعتبار للتقديرات المستقبلية، وعليها تسديد ديونها اتجاه الخزينة والبنوك وتسديد ضرائبها، و تحقيق فائض مالي على الأقل لتجديد عتادها، والحقيقة أن قاعدة التوازن المالي كضرورة للمؤسسة لا تظهر بصفة علنية في القانون 88 – 01 بل هي ضمنية في بعض بنوده التي تهدف إلى توفير شروط تحقيق ذلك، خاصة البند الثالث الذي يلزم الدولة بالتكفل بالخدمات الاجتماعية التي كانت المؤسسة ملزمة بها كما أن هذه الأخيرة معفية من الاستجابة لالتزامات الدولة[7].

[1] - القانون رقم 82 – 14 الموافق لـ 1982/11/30 ،المتضمن قانون المالية لسنة 1983، جريدة رسمية عدد 57 من سنة 1982.

[2] - instruction N° 22 du ministère des finances le 11/2/85 notifiant l'instruction 10/83 du 31/1/89.

[3] - arrête du ministère des finances du 22/9/86 fixant les conditions de banque ,j o du 01/10/86.

[4] - arrête du ministère des finances op. cit.

[5] - arête du ministère des finances n° 004/sg du 22/12/85

[6] - **Youcef DEBDOUB**, op. cit. pages 130, 131.

[7] – المادة 8 من القانون رقم 88 – 01 الموافق لـ 1988/01/12 ، السابق الذكر.

تهدف مثل هذه الإجراءات ذات الصلة الواضحة بالرغبة في تحقيق التوازن المالي إلى إلغاء كل الالتزامات المالية ذات الهدف الاجتماعي التي تحد من المردودية القصوى، وبالتالي يتسنى أن تأخذ بعين الاعتبار الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة[1]. ومن أجل تجسيد هذه المبادئ تقرر إخضاع المؤسسة إلى تقييم اقتصادي دوري تقوم به هيئة وحيدة بدون أي تدخل في تسيير أو استغلال المؤسسة[2] تتكفل هذه الأخيرة على المستوى المادي بالتقييم الاقتصادي للمؤسسة مما يعني أنه يكون تقييما عاما لا ينزل إلى مستوى التفاصيل على مختلف المواضيع كإبرام العقود والقروض وهي بالتالي رقابة لاحقة لا تخص إلا مؤشرات الكفاءة والفعالية، وهذه العناصر مجتمعة توضح العلاقات الجديدة بين المؤسسة والدولة في إطار نمط الإدماج الجديد الذي يبقي المؤسسة على علاقة بالدولة كمقاول بدون أي خلط بينها وبين المؤسسة التي تمتلك موضوعا اجتماعيا و مصلحة خاصة تختلف عن مصلحة الدولة[3].

كما استدعى الأمر كذلك إعادة النظر في دور المفتشية العامة للضرائب التي تميزت سابقا بحضورها المتشدد، بحيث يفرض الواقع الاقتصادي الجديد أن يكون تدخلها أقل إجحافا بل ويتعين توجيهها نحو التقييم الاقتصادي الدوري للمؤسسات وفقا لما ينص عليه القانون رقم 88 –01[4].

الفرع الثالث: الإصلاحات في مجال التخطيط ، الاستثمار، البنوك ، الأسعار، الجباية والتجارة الخارجية

أولا: التخطيط

تتوجه الإصلاحات الجديدة في مجال التخطيط نحو اعتماد نموذج جديد للتخطيط اللامركزي يكون السوق فيه هو وسيلة ضبط الاقتصاد الوطني، تتمتع في ظله المؤسسات بحرية تحديد أسعار منتجاتها و أجور عمالها، بمعنى أن لا تبقى المؤسسة مجرد أداة تنفيذ الخطة المركزية بل تصبح مركز قرارات و اختيارات مستقلة، غير أن التوجه الجديد يعتمد على تفاعل ميكانيزم التخطيط على المستوى المركزي ومستوى المؤسسات.

إن دور جهاز التخطيط المركزي هو تحديد الإستراتيجية العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية على المستوى الطويل، فالخطة التي تضعها المؤسسة والتي يشترط فيها الانسجام مع الخطة الشاملة هي الأداة الرئيسية لتكريس الاستقلالية وتحقيق الفعالية الاقتصادية، ووسيلة لتجسيد العلاقة التعاقدية الجديدة مع الدولة والتي جاءت كبديل للوصاية المتعددة، وهذه الوضعية الجديدة تولد بصفة طبيعية التزامات على الطرفين حيث تلزم المؤسسة بتنفيذ خطتها و تلزم الدولة بضمان الاستقلالية للمؤسسة والتي تترجم بحرية اختيار الوسائل اللازمة لتنفيذ أهدافها التي حددتها في مخططها، وبالتالي يمكن القول بأن خطة المؤسسة هي وسيلة لتنظيم علاقة المؤسسة بالدولة ومنهجية لتسيير المؤسسة، وبهذا تكون الاستقلالية قد عملت على إعادة توزيع الأدوار وتغيير لقواعد النشاط الاقتصادي، فالضبط الإداري ترك مكانه للضبط الاقتصادي الذي يفضل اللجوء للوسائل مثل القروض والأسعار على حساب الأوامر الإدارية مثل الرقابة المتعسفة، و تصبح خطة المؤسسة في هذا الاعتبار إطار العلاقات الاقتصادية بين المؤسسة والإدارات التي اتفقت على الأهداف الواجب تحقيقها و الإمكانية التي ستسخر من جهة و من جهة أخرى بين المؤسسات بالذات[5]، أما المخطط الوطني للتنمية فيعمل على توفير الانسجام بين المصالح العامة للأمة والأهداف التي

[1] - **ABDElhamid BRAHIMI** in RASJEP , op , cit , page 96 .

[2] - المادة 58 من القانون 88–01 الموافق لـ 1988/01/12 السابق الذكر.

[3] - **Rachid Zouaimia in** RASJEP, op , cit , page 151.

[4] – المادة 41 من القانون رقم 88 – 01 الموافق لـ 1988/01/12، السابق الذكر.

[5] - **MOHAMED BACHA** in revolution africaine n 1225 du 21 aout 1987, page 29.

رسمتها المؤسسات العمومية الاقتصادية لنفسها في مخططاتها متوسطة المدى وخاصة بواسطة التنظيم الاقتصادي والتخطيط[1] .

يتكون المجلس الوطني للتخطيط من أربعة وزارات وهي الداخلية، المالية، العمل و وزارة التجارة، وتهدف هذه التركيبة لمنع احتكار المجلس من طرف وزارة واحدة وجعله مكان حوار و تنسيق، و تواجد وزارة المالية في هذه الهيئة ما هو إلا تعبير عن الأهمية التي أصبح يكتسيها الجانب المالي في عملية التخطيط، حيث أصبحت القرارات المالية هي أول شرط لتحديد الاختيارات بالنسبة للمشاريع المستقبلية، و تفسر أهمية وزارة التجارة في هذه التركيبة بكون اختيار المشاريع وبالتالي استراتيجية التنمية ككل ستخضع لقانون الطلب وليس لاعتبارات اجتماعية، أما وزارة العمل فوجودها يبرر نفسه نظرا لأهمية الشغل الذي أصبح مشكلة اليوم في الوطن[2].

إن المجلس الوطني للتخطيط لا يضطلع بمهمة التنسيق بين عمليات التخطيط فقط بل و أيضا عليه تقديم الاقتراحات اللازمة للحكومة حول الخيارات وتقييم خاص بالقرارات الاقتصادية والاجتماعية للأمد المتوسط، كما يمارس المجلس مهام رقابة ناتجة عن صلاحيات التوجيه المخولة له بما أنه يبدي رأيه حول مشاريع القرارات الخاصة بالسياسة الاقتصادية، المالية والتجارية المرتبطة بتهيئة المخطط السنوي، يمارس هذه المهمة في إطار النشاط الحكومي، و منه نستنتج بأن الدولة تبق حاضرة على مستوى القرارات الاقتصادية الوطنية من خلال هذه الهيئة.

أنه بفضل اكتساب المؤسسة لرأسمال اجتماعي ولطبيعتها كشخص معنوي خاضع للقانون التجاري، أصبح بإمكانها أن تنشط بكل حرية على أسس تجارية وأن تكيف نشاطها مع الطلب في ظل مناعة تامة ضد كل تدخل من شأنه عرقلتها في تحقيق مهامها من جهة، ومن جهة أخرى ينبغي على الدولة أن تضمن التطبيق الصحيح وفي الآجال للالتزامات التي تقع على الإدارات المعنية (المالية، التجارة ، التخطيط ...) وفقا لما تحدده خطة المؤسسة، و ينبغي للتخطيط أن يكون وسيلة في تطبيق قواعد التسيير التجارية، ودمج نشاط المؤسسة المحدد بخطتها في المخطط الوطني.

ثانيا: سياسة الاستثمار

كان الاستثمار المبالغ فيه من بين الأسباب الرئيسية لاختلال التوازن المالي للمؤسسة، حيث لم يكن القيام بأي استثمار ممكنا إلا على حساب عجز مضاعف على مستوى الميزانية والخزينة ورغم عمليات التطهير المتعددة فالمؤسسات بقيت غير قادرة على تسديد ديونها وتعاني من عجز متزايد[3]، و بالتالي أصبح التخطيط المالي ضروريا لتكييف طموحات المؤسسة في مجال الاستثمار مع قدراتها المالية الحقيقية التي أصبحت هي نفسها موجهة نحو الاستدانة البنكية المدروسة والقابلة للنقاش، وهكذا ألغى التخطيط المالي نظام الاستثمار المخطط[4]، ليضمن بذلك السيطرة على المد المالي والنقدي.

يمكن للمخطط الوطني للإقراض أن يتأكد من أن المخطط الوطني متوسط المدى يغطي جميع أهداف الاستثمار و التموين و التجارة، المحددة في المخططات المتوسطة المدى للمؤسسات، و يمكن هذا التخطيط المالي من الانتقال من ضبط إداري إلى ضبط مالي بمعنى الانتقال من وضعية الدولة البقرة الحلوب إلى وضعية الدولة المساهم المهتم، و هذا التغيير كان له الأثر على القانون المالي و فتح المجال للمؤسسات للارتباط بعلاقات جديدة مباشرة مع

---

[1] – المادة 9 من القانون 88–01 المؤرخ في 1988/01/12 ، السابق الذكر.

[2] - **Abdelhamid BRAHIMI**, L'économie algérienne , op , cit , page 123.

[3] - **Saïd Benaissa** , op , cit , page 161.

[4] – ألغي نظام الاستثمار المخطط بموجب القانون رقم 88– 05 المؤرخ في 1988/01/12، الذي يعدل و يتمم القانون رقم 84 – 17 المؤرخ في 1984/07/07 ، المتعلق بقوانين المالية، جريدة رسمية، عدد 02 من سنة 1988.

البنوك. كما أصبحت للأجهزة المسئولة في المؤسسة العمومية بما في ذلك مجلس الإدارة، الجمعية العامة والمساهمين كامل الحرية لاقتراح وتقييم واتخاذ قرار الاستثمار، حيث أصبحت الاستثمارات لا تخضع لأي قرار إداري، ولا يتدخل المركز إلا إذا استدعى تحقيق المشروع دعما من الدولة، وأصبح النظام الاقتصادي الجديد يوفر للمؤسسة عدة طرق للتمويل كالتمويل الذاتي، اللجوء للبنوك، القروض الخارجية، تدخلات الدعم، اللجوء للسوق المالية ... غير أن العجز الذي يعاني منه عدد كبير من المؤسسات و نقص الموارد المصرفية إضافة إلى إعادة النقود إلى قيمتها الحقيقية، جعلت مشاريع الاستثمار تخضع لانتقاء متشدد، بمعنى آخر فإن كل طلب تمويل يجب أن يقدم في الوقت نفسه كل الضمانات اللازمة للتسديد و كذا تقييم استراتيجي يمكن من مقدمي القروض من قبول الطلب أو رفضه.

إن الإصلاحات لم تبق المؤسسات الاقتصادية العمومية ولا البنوك مجرد هيئات تنفيذ للخطة بل أصبحت أسس التسيير الصحيحة تشكل أداة ثابتة لاستراتيجيتها وذلك ما يؤدي لدراسات عميقة لتقييم كل مخاطرة في المشاريع والقيام بتحاليل مالية سليمة، كما أن الحد من إمكانية الاستدانة يؤدي بالمؤسسة للبحث على حلول بديلة كإنشاء فروع أو الاشتراك مع عميل أجنبي، ويعتبر التمويل الذاتي شرطا أساسيا لاستقلالية المؤسسات العمومية الاقتصادية، غير أن ذلك يعني توفرها على هياكل مالية متوازنة، ورؤوس أموال متداولة كافية لتسديد احتياجاتها فيما يخص قرارات الاستثمار بدون لجوء للاستدانة البنكية وهذا ما جعل التطهير المالي للمؤسسات حتمية لا مفر منها[1].

ثالثا: علاقة المؤسسة الاقتصادية العمومية بالبنك

لا يمكن لاستقلالية المؤسسة أن تتعزز في مجال التمويل إلا عن طريق إنشاء نظام أفقي جديد للعلاقات بين المؤسسة والبنك يقوم على أساس التعاقد والمردودية المالية والاقتصادية وذلك في إطار المخطط الوطني للإقراض و خطة المؤسسة وميزانية التمويل.

في الحقيقة إن مشكلة علاقة البنوك بالمؤسسات لا تتمثل فقط في قواعد التعامل فقط بل ترتبط كذلك بنظام تسيير البنوك في حد ذاتها، وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذه العلاقة لا يمكن تحسينها الا إذا أصبحت تعمل في إطار واضح لمفهوم التسويق المصرفي و تبنيه داخل البنوك الجزائرية، فبعد أن أصبحت البنوك تتمتع بالاستقلالية وجدت نفسها بمجال قرار أوسع فيما يخص تمويل الاستثمار والاستغلال، و أصبح عليها أن تحافظ على توازنها المحاسبي و أن تحترم شروط المتاجرة و أن تخلق علاقة سوية مع محيطها و هي وضعية صعبة في ظل محدودية رؤوس أموالها و شروط إعادة تمويل متشددة و محيط تنافسي صعب مع العملاء الأجانب في مجال الخدمات، فبالنسبة للبنوك يتمثل الأمر في الانتقال من تسيير بنكي مخطط و موجه إلى تسيير بنكي فعال يهدف لإيقاف مبادرات التسيير المرتجلة والمتخلفة والحد من سيطرة الإجراءات البيروقراطية [2].

على هذه الأسس أدرج القانون رقم 86 – 12[3] تغييرا جذريا في هذا المجال وكان التغيير الذي أدرج عليه بموجب القانون 88 – 06 [4] يهدف لجعله أكثر انسجاما مع الإصلاحات المرتكزة على الاستقلالية، و في هذا الإطار أصبحت للمؤسسات المالية صبغة المؤسسات العمومية الاقتصادية، و من بين أهم ما جاءت به الإصلاحات في هذا المجال يمكن ذكر[5]:

---

[1] - **Youcef DEBDOUB**, Le nouveau mécanisme économique en Algérie, OPU, 1995, page 127.

[2] – **Redha Malek et autres**, l'entreprise et la Banque, op , cit , page 199.

[3] – القانون رقم 86 – 12 الموافق لـ 1986/08/19، يتعلق بنظام البنوك و القرض، جريدة رسمية، عدد 34 من سنة 1986.

[4] – القانون رقم 88 – 06 الموافق لـ 1988/01/12، يعدل و يتمم القانون رقم 86 – 12 الموافق لـ 1986/08/19 و المتعلق بنظام البنوك والقرض، جريدة رسمية، عدد 02 من سنة 1988.

[5] - les cahiers de la réforme , n° 4, page 13.

1 – إرساء قانون بنكي فنتج عن ذلك إنشاء هيئات استشارية للمراقبة كالمجلس الوطني للإقراض و لجنة مراقبة البنوك والمخطط الوطني للإقراض ، كلها عوامل ذات أهمية حساسة في السياسة المالية والمصرفية،

2 – إرساء نظام بنكي على مستويين، وهو الفصل بين دور البنك المركزي كمقرض آخر المطاف والنشاط العادي للقرض من طرف المؤسسات المالية الأخرى، علما أنه تم إلغاء إجراءات التوطين البنكي التي كانت إلزامية منذ سنة 1971 ومن ثمة أصبحت المؤسسات العمومية تتمتع بحرية اختيار البنك الذي يناسبها.

إنه بفضل إلغاء قانون الاستثمار المخطط وإعادة تنظيم قواعد الإقراض أصبحت المؤسسات العمومية الاقتصادية تتمتع بعلاقة مباشرة مع البنوك التي تختارها بمحضي إرادتها كما أن البنوك التي أصبحت مؤسسات عمومية اقتصادية اكتشفت في تعاملاتها مفهوم المخاطرة، وبالتالي أصبحت البنوك والمؤسسات تتحاور من وضعية المساواة ، كما أصبح مفهوم القرض القابل للاسترجاع يشكل أساسا لعلاقة الثقة المتبادلة بينهما، و في كل هذا تقلص دور الدولة إلى ما يلي:

– أصبحت لا تحدد الشروط العامة للقرض بل إجراءات و شروط حساب نسب الفائدة،

– يتم تأطير مبلغ القرض القابل للتوزيع بواسطة لجنة المخطط الوطني للإقراض و تحديد حدود التمويل الخارجي،

– ألغيت مركزية تسيير الموارد المالية من طرف الخزينة، كما أصبحت لا تتكفل بتسيير ديون المؤسسات مباشرة و بالتالي ليس عليها أن تستدين بنفسها لصالح المؤسسات.

رابعا: الإصلاح الجبائي

لم تعد السياسة الجبائية السابقة في الجزائر قادرة على مسايرة الأوضاع و التقلبات الاقتصادية المتجددة، فالنظام القديم كان ثقيلا و معقدا و لم يكن يستجيب لمقتضيات التنمية الاقتصادية الوطنية، خاصة و أن البلاد تتوجه تدريجيا نحو اقتصاد السوق الذي يفترض أساسا لنجاحه توفر عوامل الفعالية والمنافسة الحقيقية، و من أجل ذلك كان من الضروري إعادة النظر في النظام الضريبي للوصول إلى نظام جبائي مرن قادر على تحفيز و تحريك مختلف الأعوان الاقتصاديين والمحافظة على توازن مصلحة المكلف مع مصلحة الخزينة، التفكير في اعداد نظام جبائي مرن نوعا ما تمثل في التحضير إلى تفرقة بين الشخص الطبيعي و الشخص المعنوي و إنشاء ضريبة القيمة المضافة ونظرا لكون الإصلاحات الجبائية تشكل الموضوع المحوري للمذكرة فسنتطرق لها في الفصول المقبلة.

خامسا: الإصلاح في مجال الأسعار

لا يمكن للاستقلالية أن تتجسد على أرض الواقع إلا إذا تم اعتماد سياسة أسعار جديدة، فالكثير من المتعاملين الاقتصاديين وجدوا أنفسهم في أزمة مالية ناتجة عن نظام أسعار متشدد مفروض عليهم يدفعهم في غالبية الأحيان إلى الجوء إلى التعامل على المكشوف وبصعوبات كبيرة على مستوى البنوك، ولمواجهة هذه الوضعية حاول المصلحون إرساء نظام أسعار متكامل يمكن أولا المتعاملين الاقتصاديين من التمتع بحرية المبادرة فيما يخص أغلبية منتوجاتهم (تحرير الأسعار) وثانيا يسمح للدولة بتنفيذ سياستها فيما يخص حماية المستهلك وقدرته الشرائية وأخيرا يكون حافزا للنشاطات الاقتصادية الأساسية والاستراتيجية (السعر الأدنى المضمون).[1]

[1] – **Youcef DEBDOUB**, op, cit, page 98.

يرتكز التنظيم الجديد للأسعار على نظامين وهما نظام الأسعار المحددة ونظام الأسعار الحرة، فالأول يسمح للمركز بالتدخل المباشر لتجسيد الأهداف السياسية، الاقتصادية والاجتماعية و يكون التحديد إما بأسعار مضمونة للمواد أو الخدمات التي تستدعي التشجيع والتحفيز وكذلك في القطاعات ذات الأولوية الاقتصادية والاجتماعية وإما بأسعار قصوى لا يمكن تجاوزها بالنسبة للمنتوجات ذات الرواج الاقتصادي والاجتماعي. عمليا تترك الحرية للمتعاملين الاقتصاديين في تحديد الحد الأدنى للأسعار بطريقة تحميهم من الخسارة، غير أن مجموع هوامش التوزيع بين تاجرين أو أكثر لا يجب أن يتعدى الحد الأقصى لهامش الربح المباح، وبالنسبة لنظام الأسعار الحرة فتطبق على المنتوجات التي لم يصدر بشأنها أي تقنين و هي قاعدة تخص المنتجات التي لا تعتبر ذات أولوية للاقتصاد[1].

بصفة عامة يهدف النظام الجديد للأسعار إلى بلوغ مجموعة من الأهداف منها التخلص من عجز المؤسسات العمومية وتمكينها من تحقيق توازنها المالي، فهو يحفز المؤسسات على تخفيض تكاليفها والاستثمار في المواد التي تعاني نقصا في السوق وهو في نفس الوقت يحاول حماية القدرات الشرائية للفئات المحرومة، غير أن تطبيق هذا القانون الذي جعل الأسعار تخضع للتكاليف الحقيقية التي تبقى مرتفعة مضافا إليه هامش الربح من شأنه أن يؤدي لا محالة لارتفاع مذهل للأسعار.

سادسا: التجارة الخارجية

إن الهدف من مبدأ المتاجرة المدرج بموجب القانون 88–01 هو أساسا القطيعة مع النظريات القديمة وإلغاء المراحل الإلزامية غير المبررة، وهي منهجية الغرض منها التخفيف عن منتجي المواد والخدمات من وطأة الضغوط المتعددة التي تفرضها هيئات متشددة ومتطفلة، هذه الضغوط التي اعتبرت عائقا حقيقيا أمام المؤسسات في تحقيق المردودية [2].

فلقد كانت الإجراءات القديمة ترغم المؤسسات على إجراء مناقصات فرض فيها إيداع الملفات على مستوى هيئات أخرى، إضافة إلى إجراءات أخرى طويلة و ثقيلة في أغلبية الأوقات تعبر عن مدى محدودية وعجز النظام المعتمد[3].

إن استقلالية المؤسسات ومحاولة تكييف عمليات أخذ القرار والتمويل فيما يخص الاستثمار والاستغلال لا يمكن تصورهما بدون تكييف ممارسات الدولة فيما يخص احتكارها للتجارة الخارجية، والهدف هو توضيح الإطار القانوني لهذه الهيئة وتحديد دور والتزامات كل متعامل في هذه العملية أثناء تأدية مهامه. وأهم ما قدمته الإصلاحات في هذا المجال هو إلغاء عملية المراقبة المسبقة على إبرام الصفقات، حيث أخرجت إصلاحات 1988 المعاملات التجارية للمؤسسات من مجال تطبيق قانون السوق العمومية هذا من جهة[4].

حيث ومن جهة أخرى يرجع كل تصريح مسبق لأي عملية قرض للبنك المركزي الذي قام بإرساء ميكانيزم منظم للإعانة والإعلام حول إجراءات السوق المالية و أحسن الشروط لذلك، غير أن إلزامية وضع مخططات décaissement en devise من طرف المؤسسات على مستوى الوصاية قد تم الاحتفاظ بها.

لقد أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية تتمتع بالمسئولية الكاملة في إبرام و تسيير الصفقات مع عملائها ولا تتدخل الإدارات المركزية إلا بطلب من المؤسسة نفسها، كما أن إلغاء جميع أشكل الرقابة المسبقة الإدارية منها

---

[1] - **Ibid**, page 99.

[2] – القانون رقم 88 – 01 الموافق لـ 1988/01/12، السابق الذكر.

[3] – نفس القانون.

[4] - **HOCINE BENISSAD**, la reforme économique en Algerie, O.P.U , 1991, page 129.

والمالية أصبح ممكنا بفضل تحسين شروط برمجة عمليات التبادل التجاري الخارجية، و بالفعل فإن البرنامج العام للتجارة الخارجية الذي أصبح يمثل جزءا من المخطط الوطني للتنمية، يتم إعداده في إطار عملية التخطيط الخاصة بالفرع و هو يقوم على أساس الانسجام بين القطاعات فيما يخص التبادلات مع الخارج في ظل احترام التوازنات الاقتصادية و التوجيهات المركزية حول التبادلات الخارجية، و يمكن حصر أهم ما جاءت به الإصلاحات في مجال التجارة الخارجية في النقاط التالية [1]:

1: إلغاء الرخصة الإجمالية للاستيراد مع منح المؤسسة ميزانية من العملة الصعبة

بما أن التبادلات مع الخارج تكون عنصرا أساسيا في عمليات التخطيط، فإن المؤسسة بعد أن تحدد أولوياتها و تقرر اختياراتها في مجال تعاملاتها مع الأسواق الخارجية، فإنها تستفيد من ميزانية من العملة الصعبة لهذا الغرض تقوم بتسييرها تحت مسؤليتها الكاملة ولوحدها، و الفرق بين هذه الميزانية والرخصة الإجمالية للاستيراد يكمن خاصة في أن المؤسسة لم تعد ملزمة باحترام التوزيع الأولي لميزانيتها من العملة الصعبة بينما كان النظام القديم يمنع تحويل الموارد من رخصة معينة إلى أخرى، كما أن التحويلات الداخلة في نفس الرخصة تخضع بالضرورة لترخيص إجباري لكن النظام الجديد يمنح المؤسسة الحرية المطلقة في توزيع مواردها والقيام بعمليات التحويل اللازمة.

إن الهدف من لامركزية القرار فيما يخص العملة الصعبة هو ضمان الانسجام بين اهتمامات المؤسسة المختلفة (التكلفة، الآجال، الكمية، النوعية، المستجدات...)، كما أن الميزانية من العملة الصعبة تستفيد من إمكانية تعديلها سنويا وفقا للشروط المالية الخارجية و الاختيارات و الأولويات المحددة بالمخطط الوطني، و تحدد قيمتها بتفاوض بين المؤسسة والدولة وهي لا تخضع لأي مراقبة مسبقة، حيث أن مراقبتها تتم لاحقا بالرجوع لمخطط المؤسسة والمؤشرات المحددة في القانون المعتمد.

وإن كانت الرخصة الإجمالية للاستيراد لا تأخذ إلا صبغة مصاريف استيراد المواد والتجهيزات، فإن الميزانية من العملة الصعبة تغطي المد من العملة الصعبة سواء للاستيراد أو التصدير وهذا في كل الاتجاهات، كما تدمج توظيف القروض الخارجية الخاصة بنشاط المؤسسة مباشرة وكذا تسديد الديون الخارجية، و بالتالي تشكل هذه الميزانية ترخيصا للاستيراد و التصدير و القروض الخارجية في آن واحد، غير أنه في كل الأحوال يتعين على المتعاملين العموميين أن يبذلوا قصارى جهدهم لخلق سبل لتسديد الديون الخارجية بواسطة التصدير[2].

2: إعادة النظر في احتكار الدولة للتجارة الخارجية

في سنة 1988 تم الانتقال إلى نمط جديد لاحتكار الدولة للتجارة الخارجية، يتجسد في شكل امتياز يمنح للمؤسسات العمومية الاقتصادية في إطار البحث المتواصل على الفعالية الاقتصادية في تأدية كل العمليات الخاصة بالتجارة الخارجية، ويهدف هذا التنظيم إلى جملة من الأهداف[3]:

أ . تنظيم الاختيارات والأولويات في المبادلات الخارجية،

ب. تحفيز تنمية الإنتاج الوطني وتكامله،

ج . تشجيع تنويع مصادر التموين في البلاد وتخفيض الواردات وتكاليفها،

---

[1] - **Hocine Benissad** , La reforme économique en algerie , O . P. U . pages 88 , 89 , 90.

[2] - **YOUCEF DEBDOUB**, op , cit , page 48.

3- المواد 02 – 05 من القانون رقم 88 – 29 المؤرخ في 1988/07/19، المتعلق بممارسة إحتكار الدولة للتجارة الخارجية، جريدة رسمية عدد 29 من سنة 1988.

د . ترقية الصادرات،

ه . تحفيز المؤسسات العمومية والخاصة على الأسواق الخارجية والتنسيق بين المتدخلين في مجال التجارة الخارجية،

و . تحفيز التعاون الدولي.

يجب الإشارة إلى أن تحدد برامج استيراد السلع والخدمات وتصديرها يتم وفقا لضغوط السوق وتبعا لأهداف التنمية المخططة حسب المنتوج أو فرع الإنتاج[1].

3: إعادة تنظيم تدخلات المؤسسات الوطنية في السوق الخارجية

إن المقصود من عملية إعادة تنظيم تدخلات المؤسسات هو إلغاء المناهج السابقة لنشاط الاحتكار التي كانت تنظم توزيع مجالات التدخل على أسس إدارية بحتة، و بموجب الإصلاحات أصبحت عملية أخذ قرار عمليات الاستيراد والتصدير تتم مباشرة على مستوى المنتجين بانسجام مع حجم الإنتاج المقرر، كما منح المنتجون من خلال ميزانية من العملة الصعبة إمكانية عقلنة استعمال مواردهم بناء على خصوصيات نشاطهم، ويمكن للمؤسسات أن تجتمع على شكل مجموعات متخصصة في فروع محددة من السوق (تجمعات المصالح المشتركة)، وتتمتع المؤسسات بالحرية التامة في إنشاء التجمعات والانضمام إليها، و يمكنها الاستفادة من منح من العملة الصعبة لا تمر على الاحتكار و تستعمل في تلبية حاجيات المؤسسة فقط و ليس لحاجيات وطنية [2].

إن الشيء الجديد الذي تجدر الإشارة إليه أنه بعد إصلاح التجارة الخارجية تم رفع القيود المتعلقة باللجوء إلى الوسطاء، بشرط أن يتصرف السمسار في إطار مهنة يرتبها القانون بمناسبة أي صفقة أو عقد استيراد أو المفاوضة فيهما، أو إبرامهما أو تنفيذهما ، و يتقاضى أجره وفقا للأحكام التشريعية التي تنظم المهنة.

بالإضافة إلى هذا يرخص للمؤسسات بإبرام عقود خدمات مع مؤسسات أجنبية في مجال الصيانة ، الاستثمار و كذا الخبرة المالية أو التقنية، و يسمح لها إنشاء مؤسسات في الخارج أو الإسهام في رأسمال مؤسسات أجنبية[3]، وكل هذه التسهيلات من شأنها أن تحرر روح المبادرة لدى المؤسسة و تفتح أمامها المجال واسعا لاتخاذ كل قرار من شأنه أن يساهم في تحقيق الفعالية والتوسع.

و ما يمكن أن نخلص إليه هو أن جهاز الاحتكار لم يعد بتلك الهيمنة التي كانت تنشط في ظل مركزية تفرض نفسها كمرحلة إلزامية على المنتجين، بل أصبح في خدمتهم يسير لحسابهم وتحت رقابة تموينهم من السوق الخارجية، أما مركزية المشتريات فهي وسيلة للاقتصاد في الموارد و ضبط قواعد التموين وضمان الانسجام في اقتناء المشتريات كما وكيفا، بدون تلك الإلزامية الإدارية التي تنزع المسئولية عن المنتج، كما أن الاحتكار على شكل تجمعات له دلالة مخالفة تماما للشكل القديم حيث أن شروط التمتع بهذا الامتياز لم تصبح مفروضة ولا موجهة بطريقة مركزية وأصبح المسئولون في ضل هذه الإصلاحات يتحملون كامل مسئولياتهم في مجال التعامل مع السوق الخارجية، خاصة و أن الميزانية من العملة الصعبة تمكنهم من التكييف السريع لبرامج الاستيراد مع حاجيات المؤسسة ، كما أن إعادة تنظيم الاحتكار يمكن المؤسسات من العمل الجماعي المنظم في الأسواق الخارجية، ويحق الاستنتاج بأن الهدف الواضح من إصلاح التجارة الخارجية هو إلغاء الممارسات البيروقراطية المركزية لصالح تسيير اقتصادي يسمح بتطوير التعاملات مع الخارج بما يضمن الفعالية في النتائج والاقتصاد في موارد الدولة.

---

[1] – المادة 08 من القانون رقم 88 – 29 المؤرخ في 1988/07/19 ، السالف الذكر.

2 - **YOUCEF. Debdoub ,** op , cit , pages 50 , 52.

[3] - المواد 13،15، 16، 22 من القانون رقم 88 – 29 المؤرخ في 1988/07/19، السالف الذكر.

المطلب الثالث: الخوصصة

الفرع الأول: أسباب خوصصة المؤسسات العمومية الاقتصادية

بالرغم من التقدم السريع الذي عرفته استقلالية المؤسسات العمومية الاقتصادية فإن الوضع المالي لهذه الأخيرة بقي حرجا وآل إلى الأسوأ، فالإصلاحات الاقتصادية لاقت في تطبيقها صعوبات جمة وضغوطات هيكلية معتبرة تعاني منها الدولة ومن بينها نقص المداخيل بالعملة الصعبة والتطور السلبي المتزايد في شروط الاقتراض المرتبط بتقديرات الأسواق المالية الدولية[1]، وأمام هذا الوضع الاقتصادي وجدت الدولة نفسها مطالبة بالتخلص من الصعوبات المالية التي تجد مصدرها في أموال الميزانية التي وجهت باستمرار لتصفية الديون المرتبطة على نشاط المؤسسات العمومية الاقتصادية ، وقد أضحت خوصصة مؤسسات القطاع العام الاقتصادي والتي تسجل إدارتها المالية والتجارية عجزا ماليا مستمرا، الوسيلة الأساسية لتحقيق هذا الهدف، فجاء الأمر[2] المتعلق بخوصصة المؤسسات العمومية، وقد ساهمت عوامل خارجية وأخرى داخلية في التفكير في إخضاع تسيير وإدارة أنشطة القطاع العام الاقتصادي للقطاع خاص.

أما بالنسبة للعوامل الخارجية فإن انخفاض أسعار المحروقات تسبب في نقص إيرادات الدولة وزيادة عجزها في مواجهة الأعباء المالية للمديونية الخارجية التي ازداد ثقلها من جراء ارتفاع معدل الفائدة من جهة وتراجع البنوك التجارية الأجنبية التدريجي في تمويل استثمارات الدول المختلفة من جهة أخرى، هذا العامل الأخير كان له اثر سيئ على عائدات الجزائر و ومدفوعاتها الخارجية، بحيث تراجعت معه قدرتها على تقديم العون المالي اللازم لمؤسستها التي حال عجزها المالي المستمر دون الوفاء بالديون المستحقة عليها.

وقد تزامن هذا التدهور في الوضع المالي للمؤسسات الاقتصادية مع تنديد المؤسسات المالية الدولية بالممارسات السائدة في ميدان السياسة النقدية والمتمثلة في تقديم قروض للمؤسسات بطلب من هذه الأخيرة دون مقابل يتم الحصول عليه من خلال ما تحققه من إنتاج وما تقدمه من خدمات، وهو ما دفع البنك العالمي على اشتراط فتح المجال لخوصصة المؤسسات القطاع العام في الجزائر، وإتاحة الفرصة للمؤسسات القابلة للاستثمار بالانتقال إلى القطاع الخاص مع التدابير الضرورية لحل المؤسسات العاجزة، أما بالنسبة للعوامل الداخلية التي دفعت إلى الخوصصة فيمكن إيجازها فيما يلي[3]:

1 . ضعف النتائج المالية التي يحققها القطاع العمومي رسخت اليقين من أن مؤسسات الدولة التي أصبحت في حالة من التوقف عن الدفع لن تفلح عمليات التطهير المالي فيها.

2 . إن سوء الوضع المالي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، جعل من عدم ضمان الدولة لقروض مؤسستها في إطار القواعد الحاكمة للاستقلالية [4]، دفع البنوك إلى الاقتصار في التمويل على عمليات الإنتاج والاستثمار التي تثبت الدراسة الأولية عدم جدواها الاقتصادية وهو ما من شأنه العمل على تحقيق تفاقم الوضعية المالية لمؤسسات الدولة والدفع بها نحو الخوصصة الاقتصادية.

---

[1] – **مبارك بوعشة**، المؤسسة العمومية الاقتصادية بين الإصلاحات والخوصصة، الملتقى الوطني حول أفاق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ،أيام 6، 7، 8، فيفري 1994، جامعة باتنة، صفحة 7.

[2] – الأمر رقم الأمر 95 – 22 المؤرخ في 1995/08/26، المتضمن خوصصة المؤسسات العمومية، جريدة رسمية، عدد 47 من سنة 1995.

[3] - **HOCINE BENISSAD**, Restructuration et réformes économiques en Algérie 1979–1993 , O.P.U . Pages 174, 175, 176.

[4] – القانون رقم 88 – 01 المؤرخ في 1988/01/12، السابق الذكر.

الفرع الثاني: مفهوم الخوصصة ومجال تطبيقاتها

إن عملية الخوصصة لم تبدأ مع صدور الأمر رقم 95 – 22 [1] بل أن إرادة الدولة في التفتح على اقتصاد السوق بدت ملامحها واضحة في مواد دستور 1989 [2] وخاصة منها المواد 17 و 18 اللتان تميزان صراحة بين القطاع العام والقطاع الخاص للدولة، كذا المادة 49 من نفس الدستور التي تضمن الملكية الخاصة، وقد تأكد هذا الاتجاه بالقانون رقم 90 – 30 [3]، والمرسوم التشريعي رقم 93 – 08 الذي يقر إمكانية إفلاس المؤسسات الاقتصادية وخضوعها لإجراءات التسوية القضائية مثلها في ذلك مثل المؤسسات التجارية الخاصة [4]، ثم نجد أن قانون المالية التكميلي لسنة 1994 [5] وخاصة المواد 24 و 25 منه تنصان على إمكانية نقل ملكية أصول المؤسسات العمومية الاقتصادية إلى القطاع الخاص.

تتجسد الخوصصة عمليا في توسيع مجال القطاع الخاص في الاقتصاد الوطني بتحويل نشاطات الأموال العامة للخواص وفتح المجال للاستثمار الخاص بغرض جعل هذا القطاع يلعب دورا كبيرا في الاقتصاد الوطني باستعمال أساليب تسيير جديدة مستمدة من القانون الخاص، أو إدخال رؤوس أموال خاصة، لتمويل وتسيير مؤسسات القطاع العام والاعتماد على قواعد للإدارة والتسيير الخاصة، وهذه الصورة الأخيرة التي تبنتها الجزائر في اتجاهها نحو خوصصة مؤسساتها العمومية الاقتصادية وذلك بناء على الأمر 95 – 22 الذي أعطى مفهوما للخوصصة [6] " الخوصصة هو القيام بمعاملات تجارية " تتجسد:

– إما في تحويل ملكية كل الأصول المادية أو المعنوية في مؤسسة عمومية أو جزء منها أو كل رأسمالها أو جزء منه، لصالح أشخاص طبيعيين أو معنويين تابعين للقانون الخاص.

– وإما في تحويل تسيير مؤسسات عمومية إلى أشخاص طبيعيين أو معنويين تابعين للقانون الخاص وذلك بواسطة صيغ تعاقدية يجب أن تحدد كيفيات تحويل التسيير وممارسته وشروطه.

الفرع الثالث : أهداف الخوصصة

تهدف الخوصصة التي تسعى الدولة من خلالها إلى زيادة كفاءة المؤسسات الاقتصادية إلى :

– توفير رؤوس أموال جديدة بواسطة بيع الأسهم أو الأصول بالنقد المحلي أو بالعملة الصعبة.

– التخفيض من تكلفه الإنتاج وتحسين الفعالية الإنتاجية عن طريق لامركزية القرارات مع القضاء على البيروقراطية والاحتكار.

– تجديد أساليب التسيير والإدارة الكلاسيكية بإدخال قواعد جديدة نابعة من القطاع الخاص.

– الاعتماد على تقنيات تمويل جديدة لتحقيق النجاعة الاقتصادية باعتبار أن عملية الخوصصة تسمح بتراكم رؤوس الأموال مقابل تنازل الدولة عن أسهم المؤسسات العمومية الاقتصادية، وبذلك التقليل من الديون الخارجية. المالي.

---

[1] – الأمر رقم الأمر 95 – 22 المؤرخ في 1995/08/26، المتضمن خوصصة المؤسسات العمومية، السابق الذكر.

[2] – المواد 17 ، 18 من دستور فيفري سنة 1989.

[3] – القانون 90 – 30 المؤرخ في 01 /1990/12، المتضمن قانون الأملاك الوطنية، جريدة رسمية، عدد 52 من سنة 1990.

[4] – المرسوم التشريعي رقم 93 – 08 المؤرخ في 1993/04/25، يعدل ويتمم الأمر رقم 75 – 59 المؤرخ في 1975/09/26، المتضمن القانون التجاري، جريدة رسمية، عدد 27.

[5] – المواد 24 ، 25 من المرسوم التشريعي رقم 93 – 18 المؤرخ في 1993/12/29، المتضمن قانون المالية لسنة 1994، جريدة رسمية، عدد 88 من سنة 1993.

[6] – المادة الأولى من الأمر رقم 95 – 22 المؤرخ في 1995/08/26 السابق الذكر.

– التشجيع على نمو سوق رؤوس الأموال وحصر مجال تدخل الدولة في الاقتصاد الوطني وخاصة فيما يخص التسيير والإنتاج.

– تشجيع الاستثمارات الوطنية والأجنبية وخلق مناصب شغل جديدة.

– تحسين وتطوير القدرة الإنتاجية التي تعد الهدف الأساسي لخوصصة المؤسسات العمومية و التفتح على السوق العالمي.

المطلب الرابع : الإصلاحات المتسارعة 98/94

الفرع الأول: برنامج الاستقرار الاقتصادي (95/94)

أولا: أهداف التصحيح الهيكلي

خلال هذه الفترة حدث تدهور في الاقتصاديات التي عرفت من قبل حيث انخفض سعر البترول زيادة على نقص التمويل الخارجي الأمر الذي أدى إلى أزمة في ميزان المدفوعات أدت بالسلطات العامة إلى صياغة برنامج شامل للتصحيح الهيكلي يهدف أساسا إلى:

1 . رفع معدل النمو الاقتصادي ليتسنى استيعاب قوة العمل وتقليص البطالة مع تحرير التجارة الخارجية.

2 . احتواء وتيرة التضخم و محاولة تقارب هذا المعدل مع الشركاء التجاريين.

3 . القضاء على عجز الميزانية العمومية.

4 . إعادة التوازن إلى ميزان المدفوعات.

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف و من أ جل إيجاد وقت ملائم لتنفيذ إستراتيجية متوسطة الأجل للإصلاح الهيكلي اتخذت عدت إجراءات مهمة نذكر منها على سبيل المثال ضبط الإنفاق العام ، إزالة القيود على التجارة وتحرير الأسعار، إنشاء أليات الانتقال إلى اقتصاد السوق (الإعفاء من ديون الخزينة) واللجوء إلى التمويل من مصادر مختلفة مع إعادة الجدولة لكل مستحقات الديون الخارجية [1].

ثانيا: النتائج المحققة

من النتائج المحققة نشير إلى تراجع التضخم حيث أنه لم يتجاوز 29 % من 40% المتوقعة، كما كان هناك تحسين احتياطيات الصرف، و تم عرض فنادق في إطار الخوصصة للبيع، و الشروع في تحرير أسعار المداخل الزراعية و مواد البناء و رفع أسعار المواد الغذائية المدعمة كما كلل في النهاية بإنشاء صندوق وطني للتأمين على البطالة .

إنه ورغم هذا فهذه الإصلاحات لم تثبت فعالية التسيير كما لم تستطع السلطات من منع تراكم خسائر المؤسسات العمومية وعموما إن الإصلاحات المتعلقة بإعادة الهيكلة لم تكن هيكلة فعلية للمؤسسات.

الفرع الثاني: برنامج التصحيح الهيكلي(1998/1995)

كان التصحيح الهيكلي ضرورة حتمية لا مفر منها تجسيدا للإجراءات المسطرة من أجل إنعاش الاقتصاد الوطني والانتقال إلى اقتصاد السوق والذي كان ضرورة لا غني عنها ومن أجل المحافظة على مستوى تشغيل دائم بالإضافة إلى مواصلة وتعميق الإصلاحات الهيكلية للمؤسسات الصناعية والعمل على ضمان الحماية اللازمة للفئات

[1] – **همال علي**، أثار برنامج التصحيح الهيكلي على قطاع التربية في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، عدد 2006/06 ، صفحة 1، 2، 3.

المتضررة من هذه الإصلاحات وهذا عن طريق تحسين شبكة الحماية الاجتماعية وحسب صندوق النقد الدولي[1] ، فان الأهداف المسطرة لهذا البرنامج هي كالتالي:

1 . تحقيق نمو متوسط سنوي بقيمة 5 % خارج قطاع المحروقات،

2 . تخفيض التضخم إلى 10.3%،

3 . التخفيض من عجز الميزانية إلى 1.3 مقابل 2.8% سنة 95/94،

4 . التحرير التدريجي للتجارة الخارجية،

5 . الإلغاء الكلي للقيود المفروضة على الأسعار و هذا قبل نهاية 1996،

6 . تخلي الدولة على دعم كل القطاعات الاقتصادية،

7 . و ضع إطار تشريعي للخوصصة،

ومن أجل هذا عمدت السلطات إلى مجموعة من السياسات.

أولا: السياسة الاقتصادية الظرفية

وهي سياسة تتعلق بالتدابير المالية والنقدية التي تسمح بتحقيق نمو اقتصادي دائم و تقليص عجز الميزانية عن طريق إزالة العجز نهائيا ابتداء من 1996 ثم بعد ذلك إظهار فائض لتدعيم الادخار الو طني من أجل تدعيم الاستثمار ومن أجل تجسيد هذه الإجراءات المتعلقة بالميزانية عمدت السلطات إلى زيادة الموارد مستعملة في ذلك الضرائب التي جاءت ضمن الإصلاح الضريبي[2]:

1 . توسيع نطاق فرض الضريبة على القيمة المضافة،

2 . زيادة المردود الضريبي و ذلك عن طريق مكافحة الغش و التهرب من الضريبة مع تقليص النفقات وذلك عن طريق تخفيض النفقات الإدارية، التحكم في كتلة الأجور للوظيف العمومي، إزالة دعم أسعار المواد وتقليص نفقات صندوق التطهير المالي للمؤسسات العمومية مع عقلنة نفقات التجهيز.

أما فيما يخص السياسة النقدية لقد ركزت الدولة على مكافحتها للتضخم بتخفيضه وهذا من أجل ضمان استقرار الاقتصاد الوطني و يتم ذلك عن طريق التحكم في السيولة النقدية، وتكوين سوق للقروض وتحقيق معدلات فائدة حقيقية موجبة لاستقطاب الادخار الخاص.

ثانيا: السياسة الاقتصادية المتوسطة المدى

لقد عزمت السلطات على توفير كل الوسائل الممكنة من اجل النمو لذا فقد حرصت على الاستعمال الأمثل للجهاز الإنتاجي و تحسين المردودية مع تشغيل كل القطاعات الإنتاجية و بخاصة قطاعات الصناعة، الزراعة والبناء و توفير التمويل الملائم مع الاستقرار الدائم على معدل تضخم معقول يمكن مراقبته تعتمد على إلغاء التمويل النقدي التضخمي، العمل على تراجع البطالة في المرحلة الأولى ثم البدء بالتشغيل وامتصاص البطالة في مرحلة لاحقة. وبالنسبة للقطاع الخارجي فقد ركزت السلطات على متابعة تحرير التجارة الخارجية عن طريف رفع القيود الإدارية والمالية بالإضافة إلى تشجيع الصادرات، كما ركزت على تطوير نظام الصرف والعمل على جعل الدينار قابل للتحويل[3].

---

[1] – بداية برامج صندوق النقد الدولي.

[2] – الإصلاح الضريبي جاء بموجب قانون المالية لسنة 1991، و تلاه قانون المالية لسنة 1992.

[3] – **HOCINE BENISSAD**, la reforme économique en algerie, op, cit, page 150.

ثالثا: الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر والإصلاح الجبائي

الشيء الملف للانتباه أنه وبداية من صدور القانون رقم 88 – 01 بدأت السلطات العمومية الجزائرية بتطبيق الإصلاحات الاقتصادية والدليل في ذلك أنه أخضعت المؤسسة الاقتصادية الجزائرية إلى القانون التجاري مثل المؤسسة الخاصة، وتلته القرارات المتخذة من طرف الحكومة من أجل تخفيض عجز الموازنة وامتلاك درجة كبيرة من التحكم في السياسة المالية ومن الخطوات الأولى للإصلاحات أو للسياسات المتخذة ، جاء تحرير الأسعار، إصلاح النظام المصرفي فضلا عن تسهيل الموافقات على الاستثمار وهي الموضوعات التي ما تزال تشجعها باستمرار إلى يومنا هذا.

بدون شك أنه لا تكون هناك إصلاحات اقتصادية دون أن يرافقها إصلاح في النظام الجبائي لذلك جاء الإصلاح الجبائي في سنة 1991وكان من ضمن الشروط المملاة من طرف صندوق النقد الدولي، وعليه حصلت الجزائر على الدعم الدولي لسياستها الإصلاحية من خلال موافقة صندوق النقد الدولي و البنك الدولي على الدعم المالي للجزائر وكجزء من الترتيبات المتفق عليها تم تطبيق إصلاحات واسعة في كل من سياسة سعر الفائدة و سياسة منح الائتمان مما أدى بالتالي إلى دعم السياسة المالية.

أن التخطيط بمفهوم صندوق النقد الدولي يشير مباشرة إلى الحد من التوسع في القروض الداخلية و لقد رافق الإجراءات النقدية إتباع سياسة صارمة من حيث التسيير المالي بما يضبط المالية العامة للدولة الجزائرية و كذا ترقية النظام الجبائي بجعله مرنا و فعالا ومحاربا للغش و التهرب الضريبي و هذا كان سببا في التقيد بالإصلاحات المملاة على الجزائر حتى في المجال الضريبي من طرف المؤسسات المالية الدولية[1].

ففيما يتعلق بسياسة الميزانية تمثل سياسة الإصلاح المالي احد المحاور الرئيسية ضمن برنامج الإصلاح الاقتصادي بحيث تستهدف السيطرة على عجز الميزانية العامة للدولة، والذي تعاني منه الاقتصاد الجزائري، و الذي كان يمول بصفة أساسية عن طريق الاقتراض من الجهاز المصرفي كما يجاوز المدخرات المحلية و كذلك الاقتراض من الخارج مما أدى إلى تزايد المديونية الخارجية و ارتفاع معدلات خدمة الدين الخارجي وكما انعكس على زيادة التضخم و زيادة أعباء خدمة الدين الداخلي و الخارجي ومن ثم انخفاض معدلات التنمية الاقتصادية.

اتخذت الدولة الجزائرية مجموعة من الإجراءات الفعالة لزيادة الإيرادات العامة و ترشيد الاتفاق العام مع الأخذ بعين الاعتبار أن العلاج الحقيقي لعجز الميزانية يكمن في زيادة الإنتاج و رفع مستوى الإنتاجية و زيادة النشاط الاقتصادي ومن ثم اتخذ إجراء إصلاح ضريبي على المنظومة الاقتصادية بهدف إنعاش الاقتصاد الوطني و ذلك عن طريق إدخال نظام الرسم على القيمة المضافة و الذي تضمن أربع معدلات و الغي معدل 40 % في قانون المالية لسنة 1995 كما تم تعديل معدل 14 % في سنة 1997 [2]بينما في قانون المالية لسنة 2001 أصبح يشمل معدل 17 و07 % فقط كما تم إدخال الضريبة على الدخل و الضريبة على أرباح الشركات.

[1] – **بطاهر علي**، سياسات التحرير والإصلاح الاقتصادي في الجزائر،مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد الأول صفحة،186 ،187.

[2] – تم تعديل معدل الرسم على القيمة المضافة بموجب قانون المالية لسنة 1997.

خلاصـــة الفصـــل

إن دراسة و تحليل سياسية تنمية الاقتصاد الجزائري ما بين سنة 1962 حتى سنة 1990 بينت أن بناء اقتصاد وطني كان قائم مباشرة على تدخل الدولة في كل المجالات الاقتصادية والاجتماعية كما تميزت الفترة بالقرارات المركزية المخططة.

كما اتسمت فترة بناء اقتصاد وطني بمجموعة من النتائج الجيدة لكن تخللته كذلك مجموعة من السلبيات والمشاكل الاقتصادية التي وقفت في طريق التنمية كانخفاض معدلات النمو زيادة حدة حجم التضخم تدهور أسعار المحروقات دفعت بالدولة الجزائرية إلى وضع استراتيجية شاملة للإصلاح الاقتصادي تهدف إلى تصحيح مختلف الاختلالات وإعادة توجيه الاقتصاد الوطني نحو قوى السوق و سياسات التحرير.

ومنذ بداية التسعينات بدأت السلطات العمومية بتطبيق الإصلاحات على مختلف واسع فاتخذت قرارات هامة كتحير أسعار الفائدة ،إصلاح النظام المصرفي و إصلاح النظام الجبائي وغيرها.

الفصـــل الثـــانـــي:

النظـــــام الضـــــريبـــي

تمهيـــد

تعاني الدول النامية من مشاكل اقتصادية واجتماعية عويصة نذكر منها المشكلة القائمة بين حاجتها إلـــى مصـــادر أموال لازمة لها في عملية تمويل مشاريع التنمية، وندرة محدودية هذه الأموال الناتجة عـــن تخلـــف أســـاليب الإنتـــاج ، انخفاض الناتج الوطني، تدني حصة المدخرات، التضخم ، البطالة ، العجز المالي وتفاقم المديونية الخارجيـــة ومـــن ثمـــة فالحاجة تصبح ملحة من أجل تنمية اقتصادية واجتماعية تكون شاملة ومتوازنة الجوانب.

من خلال ما سبق يتجلى دور الدولة الفعال والمؤثر في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وذلك مـــن أجـــل تـــوفير الأموال اللازمة للعملية ، بالإضافة إلى إتباع سياسة ملائمة في توجيه الإنتاج ، الاستهلاك.وحتى توزيع الناتج الـــوطني، وتعتبر الضرائب ركيزة اقتصادية اجتماعية ومالية أساسية بواسطتها تتمكن الدولة من التأثير في الحياة الاقتصادية.

ومن ثم لم يعد الهدف الوحيد للضرائب هو الحصول على الأموال فحسب، وإنما توسعت مهامها و أهدافها وامتـــدت إلى تشجيع عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وكذا تحقيق التوازن المستهدف على المستوى المحلي للاقتصاد الـــوطني [1] ، وعلى مستوى كل من قطاعاته وأنشطته، إضافة إلى توزيع الدخل الـــوطني وتحقيـــق العدالـــة الضـــريبية المنشـــودة. فالضريبة هي من إحدى الأدوات المالية للاقتطاع من ثروة الأفراد، وتقوم بتحويله إلى الدولة، وذلك باستخدامه في تحقيق أهدافها المختلفة.

إن الضريبة تمثل انعكاسا حقيقيا للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في البلاد، كما أن الضـــريبة تتغير حجما ووعاءا وغرضا بتغير هذه الأوضاع .وقد أصابت الضريبة خلال مراحل التاريخ تطورات عديدة سواء بالنسبة لطبيعتها أو بالأسس التي يستند إليها أو بأهدافها، فمن مساعدة اختيارية للحكم فـــي فريضـــة يمليهـــا واجـــب التضـــامن الاجتماعي، ومن أسلوب لمجابهة نفقات الدولة إلى استخدامها كأداة مالية إلى وسيلة لتحقيق أهـــداف أخـــرى. وإن كثـــرت التعاريف فهي مصدر إيرادات الدولة وأداة اقتصادية وسياسية لتحقيق العدالة الاجتماعية، و بهذا الفصـــل ســـنتطرق إلـــى الموضوع من خلال المباحث الآتية.

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة و الرسم

المبحث الثاني: النظام الضريبي

المبحث الثالث: الدور الاقتصادي للضريبة

المبحث الرابع : أسس تقييم النظام الجبائي

[1] – **Zemrani Ben saleh** , la fiscalite face au developpement économique et social du maroc, rabat 1981, page 19.

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة والرسم

لقد مثلت الضرائب والرسوم خلال مراحل طويلة محور الدراسات المالية وذلك باعتبارها من أهم مصادر إيرادات الدولة، ولأنها التعبير المالي عن علاقة الدولة بالفرد، هذا إلى جانب أهمية دور الضريبة في تحقيق السياسة المالية للدولة، حيث ارتبط تطورها بتطور دور الدولة وتغيرت بتغير أهدافها، كما خضعت كغيرها من عناصر المالية العامة لتأثير التيارات المختلفة من سياسية واقتصادية واجتماعية وإدارية، التي حددت و شكلت النظم الضريبية المطبقة في المجتمعات المختلفة.

المطلب الأول: تعريف الضريبة و الرسم

لقد عرفت الضريبة عدة تعاريف مختلفة لكنها لم تخرج عن المعنى العام والشامل لها، فقد عرفت على أنها فريضة إلزامية يلتزم المكلف بدفعها للدولة حسب مقدرته وبغض النظر عن المنافع التي تعود عليه من جراء تقديم هذه الخدمات أو تحقيق حاجة عامة [1] كما اعتبرت كالتزام مالي للمواطنين اتجاه الدولة، فهي المبلغ المدفوع من طرفهم للحفاظ على حقوقهم، وبالتالي هي ثمن الخدمات المقدمة من طرف الدولة بهدف تحقيق منفعة عامة، بالإضافة لدورها الفعال في توجيه الاقتصاد الوطني باعتبارها وسيلة من وسائل السياسة المالية للدولة يتم بموجبها اقتطاع جزء من المداخيل للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين وتحويلها إلى المنفعة العامة أي الدولة [2] .

من الناحية القانونية [3] يمكن تعريف الضريبة على أنها " أداء نقدي مفروض على الممول من طرف السلطة، بصفة نهائية و دون مقابل من أجل تغطية الأعباء العامة ".

وتعرف كذلك على أنها" أداء نقدي جبري نهائي يتحمله الممول و يقوم بدفعه بلا مقابل وفقا لمقدرته التكليفية مساهمة في الأعباء العامة أو لتدخل السلطة لتحقيق أهداف معينة" [4].

كما تعرف الضريبة على أساس أنها" اقتطاع مالي يجبر الأفراد على دفعه للسلطات العامة بدون مقابل وفقا لقواعد محددة من اجل تغطية أعباء الدولة" [5].

و يعرف الرسم على أنه " مبلغ من المال تحدده الدولة و يدفعه الفرد في كل مرة تؤدى إليه خدمة معينة تعود عليه بنفع خاص وينطوي في نفس الوقت على منفعة عامة غالبة" [6].

وهذا ما يميز الرسم عن الضريبة، فالضريبة تجنى من الفرد جبرا بغض النظر عن المنافع التي تعود عليه أما الرسم فأساس تحصيله هو المنفعة الخاصة التي تعود لدافعه من خدمة معينة تؤديها له الدولة، غير أننا نجد أن مصطلحا الضريبة و الرسم يلتقيان في المعنى في كثير من الحالات، حيث ضرائب حقيقية تحمل اسم رسوم (الرسم على رقم

---

[1] – **محمد خالد المهايني، خالد الحبش**، المالية العامة و التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق،2006، صفحة 175.

[2] – **حسن عواضة**، المالية العامة دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، لبنان، 1978، صفحة 20.

3 – **عبد الكريم صادق بركات، حامد عبد المجيد دراز**، علم المالية العام، الجزء الثاني، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، 1971، صفحة 371، 377.

[4] - **J. PECOUP**, " Précis de droit fiscal " édition DUNOD 1969, pages 3,4,6.

[5] – **صالح الرويلي**، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 1988، صفحة 109.

[6] – **عبد الكريم صادق بركات**، نفس المرجع، صفحة 355.

الأعمال) و رسوم لها خصائص الضرائب (رسم التطهير) . و من باب التبسيط نستعمل فيما يلي مصطلح الضريبة للدلالة على الضريبة و الرسم على حد سواء.

الفرع الأول: الضريبة عبر التاريخ

كانت الضريبة في العصور القديمة[1] في صورة جزية يفرضها المنتصر على المهزوم ، و في ظل الإمبراطورية الرومانية لجأت الدولة إلى فرض الضرائب على المحاصيل الزراعية و على السلع التجارية، كما أن فرض الضرائب آنذاك كان عملا سياديا تقوم به السلطة المركزية لصالح الدولة كون تتميز الأوضاع السائدة بالحروب والنزاعات مما أدى إلى رفع حجم الضرائب، وساهم في سوء الأحوال الاقتصادية.

أما شكل الضرائب فقد كان يغلب عليه الطابع العيني نتيجة الاقتصاد العيني السائد حينها والذي يقوم على المبادلة.

أما في المجتمع الفارسي فلم تشهد طبيعة الضريبة تغيرا، إلا أن الدولة الفارسية توسعت في فرضها لمواجهة نفقات الحروب، وعرفت جل المجتمعات الأوروبية عبر التاريخ أنواعا كثيرة من الضرائب التي كانت تجبى عينا ونقدا وغالبا بنوع من التعسف خاصة في القرون الوسطى.

بالنسبة للمجتمع الإسلامي نجد أن المصدرين الرئيسيين للتشريع في الإسلام ألا و هما القرآن والسنة قد تعرضا إلى تنظيم شؤون الأفراد المالية مثل اعتبار الزكاة ركن من أركان الإسلام الواجب تأديتها ويعاقب مانعها، و لقد اعتبر الباحث "منذر قحف" الزكاة مثل الضريبة، إلا أن الباحث "عيسى عبده" لا يوافقه على ذلك لكون الزكاة فريضة دينية و لها بعد روحي، و هذا ينعدم في الضريبة، ومع ذلك فالزكاة تشبه الضريبة في كثير من جوانبها، و تعني كلمة الزكاة التطهير أو الزيادة و هي عبارة عن اقتطاع نسبي إجباري سنوي عيني أو نقدي يفرض على الأموال التي وصلت حد النصاب، علاوة على الزكاة كانت تفرض ضريبة أخرى على اليهود والنصارى المفتوحة أراضيهم تسمى الخراج، إضافة إلى الجزية التي كانت تفرض على الرؤوس و هي خاصة برعايا الدولة الإسلامية من غير المسلمين مقابل توفير الدولة الحماية و الأمن لهم.

الفرع الثاني : الخصائص العامة للضريبة

تنفرد الضريبة بمجموعة من الخصائص يمكن تلخيصها كما يلي:

أولا: الضريبة اقتطاع نقدي

إن الضريبة التزام يفرض في العصر الحديث أساسا على صورة نقدية خلافا لما كان سائدا في الأنظمة الاقتصادية البدائية حيث كانت تجبى الضريبة عينا سواء بتقديم نصيب من السلع أو بتأدية بعض الخدمات لفترة مؤقتة، إلا أن التقدم الاقتصادي وسيادة الاقتصاد النقدي قد أظهرت ما يكنف الجباية العينية من صعوبات و عيوب فضلا على أنها باهظة التكاليف لما تتطلبه من جهد لجمعها ونقلها، بجانب أن الدولة تقوم بالإنفاق نقدا مما يتطلب حصولها على الأموال في شكل نقدي.

ثانيا: الضريبة فريضة جبرية ونهائية

يبدو مفهوم الإجبار في انفراد السلطات العامة بوضع النظام القانوني للضريبة بتحديد وعائها وكيفية ربطها و طرق تحصيلها دون أن يكون ذلك محل اتفاق بينها و بين المكلف بها ، و لكن ذلك لا يعني التحكم و القهر بلا

[1] – **ناصر مراد** ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، دار هومة الجزائر، 2003، صفحة 18.

ضابط، فالضريبة لا تفرض و لا تلغى إلا بقانون، كما تنص كافة الدساتير على ضرورة موافقة ممثلي الشعب على ذلك مما يحول دون تحكم فرد أو سلطة واحدة بفرض الضرائب، و لقد كان إقرار هذا المبدأ حجر الزاوية و محرك تدعيم النظم الديمقراطية، و ليس هناك تعارض بين هذه الموافقة و بين فكرة الجبر في الضريبة إذ أن الموافقة تتم من البرلمان وليس من طرف كل مكلف بطريقة منفردة، و تستتبع فكرة الإلزام إمكانية استخدام الدولة لطرق التنفيذ الجبرية في تحصيل الضريبة دون الإخلال بحقوق المكلف.

ثالثا: الضريبة تفرض بلا مقابل

إن الهدف الرئيسي من الضريبة هو تغطية الحاجيات العامة و أن إشباع هذه الحاجات يكون عن طريق قيام الدولة بخدمات تؤدى للمجتمع ككل و يتعذر تقديمها في وحدات مجزأة و تحديد مدى انتفاع الأفراد و مطالبتهم بأجر مقابل ذلك، فالضريبة فريضة إلزامية يلتزم الممول بأدائها إلى الدولة بغض النظر عن المنافع التي تعود عليه من وراء الخدمات التي تقوم بها السلطة العامة، فهو مكلف بها حتى إذا لم ينل شخصيا أي نفع من تلك الخدمات.

الفرع الثالث: أهداف الضريبة

أولا: الهدف المالي للضريبة

تهدف الضريبة أساسا إلى توفير الأموال اللازمة لتغطية الأعباء العامة، فالدور التقليدي الذي أسند للضريبة هو دور تمويلي بحت[1] وضلت كذلك إلى غاية الحربين العالميتين والأزمات الاقتصادية التي تلتها حيث نفى الاتجاه الجديد الحياد المطلق للضريبة وأقر لها بوظيفتها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وبالفعل لقد أدى تطور وظائف الدولة وتقدم نظريات المالية العامة إلى اتساع مجال الضريبة و تنوع أساليبها وتعدد استخداماتها لتحقق إلى جانب وظيفتها التمويلية أهدافا أخرى اقتصادية واجتماعية وسياسية.

ثانيا : الأهداف الاقتصادية

اعتبرت الضريبة دوما ركيزة فعالة للضبط الاقتصادي "regulation économique"، للتوازن الاقتصادي الكلي و يترجم هذا الضبط بالمحافظة على مد من الموارد قابل للتغيير حسب حاجيات الخزينة العامة، فمن خلال الميكانزمات الضريبية المختلفة تهدف الدولة إلى [2] المحافظة على التنمية الاقتصادية، ضمان التشغيل وتوفير مناصب شغل جديدة بخلق توازن بين العرض والطلب، الوقاية من التضخم، إنشاء توازن في سياسة القروض، خلق توازن بين الإنتاج من جهة والحاجيات الاستهلاكية من جهة أخرى ، تدعيم للأسعار... الخ.

ثالثا : الأهداف الاجتماعية

[1] – **محمد سعيد فرهود**، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، 1978 – 1979، صفحة165.

[2] – **M. AOUMEUR** , Rôle de la fiscalité sur le plan des équilibres macro–économiques , séminaire national sur la fiscalité 27-28-29 octobre 1991 pages 1,2.

لا تفرض الضريبة إلا بغرض تحقيق منفعة عامة، وتختلف المنفعة العامة باختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية لكل بلد، فالدولة لا تفرض الضريبة مقابل نفع خاص لدافعها، وقد اختلف الباحثون حول المنفعة العامة فمنهم من يرى بأن المنفعة العامة هي تمويل خدمات ذات طابع اجتماعي مثل الصحة والأمن، التعليم ومنهم من يرى أن المنفعة العامة هي تخصيص موارد لتغطية أدوار الدولة المحدودة وتوجيه النشاط الاقتصادي للصالح العام، و يتمثل الهدف الاجتماعي أساسا في إعادة توزيع الدخل الوطني وذلك لتحقيق العدالة الاجتماعية والتقليل من الفوارق الاجتماعية[1] عن طريق فرض ضرائب متناسبة مع الدخول والثروات، و أخذ بعين الاعتبار ذوي المداخيل الضعيفة، وإعفاء السلع الضرورية وتعد الضريبة وسيلة لمحاربة بعض الاستهلاكات الضارة كالسجائر والكحول.

رابعا : الأهداف السياسية

غالبا ما تسخر الضرائب لتحقيق الأغراض السياسية للبلاد وهذا ما يعطيها صبغة واضحة من نظام سياسي إلى آخر كما لا نهمل آثارها الواضحة في العلاقات الدولية من خلال التشريعات الجمركية والتشريع الجبائي في مجال الاستثمار فإذا كانت الدولة اشتراكية فهي تهدف إلى التقليل من الفوارق بين الدخول، كما أن فرض رسوم جمركية عالمية على منتوجات الدول الأخرى يؤثر على العلاقات الدولية [2].

الفرع الرابع : التكييف القانوني للضريبة

هناك مجموعة من النظريات جاءت لتضع تبررا للضريبة بمعنى تكيف لها أي لماذا يتم فرضها و رغم وجود الكثير فنحن سنركز على البعض منها فقط.

أولا: نظرية العقد المالي

وفقا لهذا الاتجاه الذي ساد في القرن الثامن عشر تعتبر الضريبة هي المقابل لما حصل عليه الفرد من منفعة و ثمن للخدمة التي يتعين أن يؤديها التنظيم السياسي لازدهار اقتصاد السوق دون عرقلة لقواه أو تدخل في نشاطه أو التأثير في سيره، وقد برر أنصار هذه النظرية الضريبة استنادا إلى وجود عقد مالي ضمني بين الفرد والدولة مؤداه التزامه بدفع الضريبة نظير قيام الدولة بخدمات يترتب عنها نفع له، ولقد اختلف أنصار هذه النظرية في تحديد طبيعة هذا العقد هل هو عقد بيع خدمات أو عقد تأمين أو عقد شركة ولعل هذا الاختلاف في التبرير يدل على ضعف النظرية، إضافة إلى الانتقادات الكثيرة التي وجهت إليها و التي من أهمها أنه لم يقم أي دليل تاريخي على حصول تعاقد بين الدولة و الفرد لا في النطاق السياسي و لا المالي[3] كما أنها تفترض سهولة قياس وتحديد نصيب كل فرد من الخدمات مع العلم أنه أوكل إلى الدولة في ظل التفكير التقليدي القيام بخدمات غير قابلة للتجزئة والتقييم كما تتطلب تحقيق مساواة

---

[1] – **SAID BENAISSA**, introduction aux finances publiques, étude comparative des systèmes financiers, O.P.U 1985, page 58.

[2] – **Bernard VINEY** , Fiscalité, épargne et investissements, édition MASSON 1968, page 8.

[3] - **محمد سعيد فرهود**، مرجع سبق ذكره، صفحة 156.

بين المنفعة و مقدار الضريبة وفي هذا تعارض مع مفهوم العدالة الاجتماعية وإجحاف بالطبقة الفقيرة التي تستفيد بدرجة أكبر من خدمات الدولة ولا تتوفر لديها القدرة على الدفع.

ورغم ما وجه إلى هذه النظرية من انتقادات إلا أنه لا يقلل من التقدم الذي حققته بالنسبة لما كان سائدا قبلها و ما قدمته من مبادئ يمكن الاستفادة منها، فهي تصوير نظري يستند لفكرة العقد الضمني للحد من استبداد الحكام ولضمان توجيه الضريبة إلى ما فيه نفع للمكلفين و إلا كانت الجباية باطلة لانعدام سبب العقد.

ثانيا: نظرية التضامن الاجتماعي

لقد تعذر تبرير الضريبة استنادا إلى فكرة وجود عقد ضمني بين الدولة والأفراد، مما دفع إلى اتجاه الفكر الحديث إلى تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة على فكرة التضامن الاجتماعي و إلى توزيع عبئها حسب مقدرة الممول التكليفية، و لذلك ننفي فكرة المقابل والعقد و نقترب من الواقع حيث يمكن واستنادا إلى فكرة التضامن الاجتماعي وضع الحلول للمشاكل الضريبية بدلا من تركها معلقة بلا إجابة كما في النظرية السابقة [1].

فالدولة تقوم بخدماتها لتحقيق النفع العام مما يستلزم تكاتف و تضامن الجميع للمساهمة في الأعباء، فالضريبة فريضة عامة يتحملها كل فرد قادر على الدفع و كل من يشمله واجب التضامن الاجتماعي، و تحقيقا للعدالة يتعين أن يساهم كل فرد وفق مقدرته على الدفع و يستند في تقدير هذه المقدرة إلى معايير معبر عنها كدخل الفرد و ثروته أو نفقاته كما تؤخذ بعين الاعتبار ظروف الممول الشخصية و طبيعة الوعاء.

الفرع الخامس: المبادئ الأساسية للضريبة

لقد وضع آدم سميث في كتابه " ثروة الأمم" [2] أربعة مبادئ أساسية لإرساء قواعد النظام الضريبي، أصبحت تقليدية في نظريات المالية العامة وهي العدالة الضريبية، اليقين، الملاءمة في التحصيل والاقتصاد في نفقات جباية الضريبة، والغرض من هذه القواعد التوفيق بين مصلحة الممول من جهة و مصلحة الخزينة العمومية من جهة أخرى

أولا: قاعدة العدالة الضريبية

يرتبط مفهوم العدالة الضريبية بمبدأ توزيع الأعباء الضريبية على أفراد المجتمع توزيعا منطقيا كل حسب قدرته التمويلية ، ولقد ركز أدم سميث على فكرة العدالة والتي في نظره تمثل الدفع على أساس المقدرة التكليفية، ويمكن تحديد هذه الأخيرة عن طريق قياس الدخل، فهو يستبعد بذلك كل أنواع الضرائب المتعلقة براس المال للتقليل من حدة التفاوت بين مستويات الدخول وتمويل الخدمات العامة من الضريبة لمصلحة الدخول المنخفضة، و هنا يجدر التفريق بين العدالة الأفقية والعدالة الرأسية[3].

1 – العدالة الأفقية

تعني العدالة الأفقية معاملة ذوي الدخول المتماثلة معاملة متساوية حيث يفترض ألا يؤدي فرض ضريبة ما إلى تحميل فئة مهنية أو اجتماعية تتمتع بنفس مستوى الدخل بتحمل عبء أكبر من فئات أخرى (أي معاملة ذوي الدخول المتساوية معاملة متساوية).

2 – العدالة الرأسية

---

[1] – **عبد الحميد محمد القاضي**، مبادئ المالية العامة، دار الجامعات المصرية، 1976، صفحة 101.

2– **رفعت المحجوب** ، المالية العامة ، دار النهضة العربية، بيروت، 1979، صفحة 205،204.

[3] – **عبد المنعم فوزي** ، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، 1972 صفحة 110.

تتطلب العدالة الرأسية الحد الأدنى من الفوارق في مستويات الدخول عن طريق تحميل الأغنياء حصة أكبر في تمويل النفقات العامة (أي معاملة ذوي الدخول المختلفة معاملة مختلفة).

و يرتبط مفهوم العبء الضريبي بمفهوم شديد الأهمية ألا و هو مفهوم الضغط الضريبي، و يمكن تعريف الضغط الضريبي بأنه " العلاقة الموجودة بين العبء الضريبي الذي يتحمله شخص طبيعي أو معنوي من جهة وحجم المداخيل التي يتحصل عليها هذا الشخص من جهة أخرى، و هو يعبر عن نسبة الاقتطاع الضريبي مقارنة بكمية الثروة المنتجة المعبر عنها إما بالناتج الداخلي الخام أو الناتج الوطني الخام وهو يؤشر للمستوى العام للضرائب المفروضة، وهو مؤشر إجمالي، لا يؤشر لتوزيع العبء بين فئات المواطنين عموما، وبين الفئتين الرئيسيتين، أصحاب الأجور(قوة العمل) وأصحاب الأرباح (الملكية).

ثانيا: قاعدة اليقين

يقصد بهذه القاعدة أن تكون الضريبة المفروضة على المكلف محددة ومؤكدة بقانون دون غموض يوضح مبلغ الضريبة، تاريخ وطريقة الوفاء بها، ففي حالة وجود أي التباس في أي من هذه الجوانب سيؤدي ذلك إلى تقديرات يمكن أن تكون متعسفة تجاه الممول وهذا من شأنه أن يخل بمبدأ عدالة الضريبة، وحتى يتحقق اليقين الضريبي لابد من استقرار الضريبة والنظام الجبائي حيث تقتصر التعديلات الضريبية على أضيق الحدود إضافة إلى الابتعاد وتجنب الضرائب المتعددة التي تمس بالعدالة واليقين وتضر حتى بالنشاط الاقتصادي[1].

ثالثا: قاعدة الملائمة في الدفع

المقصود بهذه القاعدة أن يتسنى للمكلف دفع ضريبته و هو في أحسن الظروف، بمعنى يجب أن يتلاءم موعد التحصيل مع موعد تحقيق الإيراد حتى يتسنى له دفع الضريبة في حالة يسره و هذا لتشجيع الوفاء الضريبي، وبمقتضى هذه القاعدة أن يكون تحصيل الضريبة في المواعيد والطرق الأكثر ملائمة للممول بقصد التيسير عليه، بمعنى أن يتلاءم ميعاد الدفع مع وقت تحصيل المداخيل حتى لا يحدث أي تقصير في موارد الدولة والممول معا[2].

رابعا: قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية

يتعين على الإدارة الجبائية أن تسعى إلى تقليص تكاليف الجباية وضبط النفقات الإدارية وذلك بالتقليل من نفقات التحصيل و إتباع الطرق البسيطة غير المكلفة وتحاشي الضرائب التي تتطلب النفقات الكبيرة، حتى لا يتحمل الممول تضحية في غير موضعها ويتضاءل الفرق بين ما يدفعه وما يدخل إلى الخزينة العمومية.[3]

المطلب الثاني: التصنيفات المختلفة للضرائب

لقد قدم العديد من المفكرين تقسيمات مختلفة للضريبة معتمدين في ذلك على مجموعة من المعايير، وفي هذا الإطار سنحاول أن نبين أهم التقسيمات أو التصنيفات إن صح التعبير.

---

1 – **حسين مصطفى حسين**، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية،1981، صفحة 45، 46.

2 – **محمد سعيد فرهود**، مرجع سبق ذكره، صفحة 163.

3 – **محمد سعيد فرهود**، مرجع سبق ذكره، صفحة 164.

الفرع الأول: تصنيف الضريبة حسب وحدتها أو تعددها

يعتمد هذا التقسيم على أساس الفصل بين ما هي ضريبة وحيدة تفرض بموجبها ضريبة واحدة وإجمالية، وضريبة متعددة مفادها أنه يتم إعداد عدة ضرائب تختلف باختلاف طبيعتها والوعاء الذي تقع عليه[1].

أولا: الضريبة الوحيدة

يقصد بنظام الضريبة الوحيدة هو أن تقتصر الدولة في فرضها للضرائب على ضريبة واحدة رئيسية والى جانبها بعض الضرائب القليلة الأهمية. وظهرت هذه الفكرة خصيصا لدى الفزيوقراط (الطبيعيين) الذين نادوا بالضريبة الوحيدة على دخل الملاك الزراعيين باعتبار أن هؤلاء الملاك في نظرهم هم وحدهم يستطيعون خلق ناتج صافي[2].

يرى مناصري هذه النظرية أنها تحقق العدالة لان لها طابع شخصي كما تتمتع بسهولة التحصيل، وأنها تمكن المكلف من معرفة التزاماته، إضافة إلى أنها تقلل من نفقات التحصيل.

رغم ما يبديه مناصري هذه الضريبة من إيجابيات إلا أنها تظل غير عادلة طالما أنها تفرض على وعاء واحد، الشيء الذي يدفع إلى التهرب من دفعها، كما أن احتياجات الدولة من موارد مالية كافية لتغطية أدوارها تتطلب تعدد الضرائب لان الضريبة الوحيدة لا تجلب الموارد الكافية.

ثانيا: الضريبة المتعددة

يقصد بنظام الضرائب المتعددة هو أن تعتمد الدولة على أنواع متعددة ومختلفة من الضرائب تفرض على الثروات والمداخيل بمختلف أنواعها، لذلك فهي تتسم بحصيلتها الغزيرة وعدالتها، كما يوزع عبء الضريبة بما يقلل من شعور المكلف بوطأتها ومن رغبته في التهرب من أدائها، إضافة إلى ذلك تعمل الضريبة المتعددة على توازن المداخيل المالية، طالما أن النقص المحصل في ضريبة ما يقابله دخل مرتفع في ضريبة أخرى.

ومع ذلك فان تفضيل نظام الضرائب المتعددة لا يعني الإفراط في عدد الضرائب المفروضة ، لان هذا الأخير يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي وغموض أحكامه، والى عرقلة سير النشاط الاقتصادي وزيادة نفقات الجباية.

الفرع الثاني: تصنيف الضرائب إلى ضرائب على الأموال وضرائب على الأشخاص

تثور مشكلة أخرى أمام النظم الضريبية وهي تختار مطرح الضريبة. فهل تفرض الضريبة على الأشخاص ومن ثم يصبح وعاء الضريبة الشخص نفسه أم أنها تفرض الضريبة على الأموال وعندها يصبح وعاء الضريبة المال نفسه.

أولا: الضرائب على الأشخاص

يقصد بالضريبة على الأشخاص أن يكون وعاء الضريبة هو الشخص نفسه ولمجرد حياته في الدولة وتعرف هذه الضريبة بضريبة الرؤوس، وتتخذ هذه الضريبة إحدى الصورتين[3].

– ضريبة الفردة البسيطة: وفي هذه الحالة يدفع كل من الأفراد الخاضعين إلى الضريبة مبالغ متساوية، فلا يختلف ما يدفعه فرد عن أخرعلما أن هذه الضريبة كانت منتشرة في المجتمعات القديمة بحكم أنه كان يصعب على الدولة قياس وتقدير ثروة أو دخل الأفراد.

---

[1] – **رفعت المحجوب**، المالية العامة و السياسة المالية، منشورات جامعة حلب، 1980، صفحة223.

[2] – **محمد سعيد فرهود**، مرجع سبق ذكره، صفحة 176.

[3] – **محمد سعيد فرهود**، مرجع سبق ذكره، صفحة 178.

– ضريبة الفردة المدرجة: وفي هذه الحالة يقسم المكلفون الخاضعون إلى الضريبة إلى طبقات اجتماعية مختلفة تبعا للثروة أو لنوع العمل، وتفرض الضريبة على كل طبقة بصورة تختلف عما تفرض به على الطبقات الأخرى.

رغم أن ضريبة الفردة المدرجة تعتبر أكثر عدالة من ضريبة الفردة البسيطة إلا أن عدالتها غير كاملة ، ذلك أن أفراد كل طبقة يدفعون نفس المبلغ مع أن دخولهم وثرواتهم قد تختلف من فرد إلى أخر.

ثانيا: الضرائب على الأموال

نخلص مما سبق أن الضرائب على الأشخاص قد زالت من الدول الحديثة، وعوضتها ضرائب على الأموال ، وتختلف وتتعدد الضرائب على الأموال فمنها ما يفرض على الدخل أو على راس المال ومنها ما يفرض على الإنفاق أو على الاستهلاك، ونحاول التمييز بين ثلاث أنواع من الضرائب:

الضريبة على رأس المال، الضريبة على الدخل والضريبة على الأنفاق.

1: الضريبة على رأس المال

تقع هذه الضريبة على الثروة وأصول المكلفين بمجرد الحصول عليها، كما تفرض على الهبات والتركات.

يرى البعض بأن هذه الضريبة لها عيوب طالما أنها تقلص من رأس مال الشركات خاصة عندما يتعلق الأمر بالضريبة على رأس المال والضريبة على تحويل الملكية، وهذا ما لا يدفع إلى الاستثمار.

2: الضريبة على الدخل

لقد ظهرت الضريبة على الدخل في إنجلترا سنة 1799 ثم طبقت في جميع الأنظمة الضريبية للدولة المتقدمة والنامية، وتعتبر الضريبة على الدخل ذات أهمية بالغة نظرا لاستخدام الدخل كأفضل معيار لقياس قدرة الأفراد على دفع الضريبة، بالإضافة إلى تكراره إذ يسمح بتوفير مصادر مالية غزيرة إلى الخزينة العمومية وبالإضافة إلى الدور الذي يمكن أن يؤديه في مجال العدالة الاجتماعية يعتبر أداة فعالة للتأثير على الظواهر الاقتصادية.

يشكل تحديد مفهوم الدخل بالغ الأهمية، فمن جهة حتى لا تتمكن بعض العناصر من التهرب من الضريبة، ومن جهة ثانية حتى لا تتمكن إدارة الضرائب من إجحاف المكلفين بالضريبة، ويمكن التمييز بين مفهومين للدخل أولهما تقليدي ضيق وثانيهما حديث واسع.

حسب المفهوم التقليدي للدخل يعرف الدخل بأنه " كل مال نقدي أو قابل للتقدير بالنقود يحصل عليه الفرد بصفة دورية ومنتظمة من مصدر دائم " [1].

3: الضريبة على التداول و الإنفاق

يطلق على هذا النوع من الضرائب بالضريبة غير المباشرة، فإذا كانت الضريبة على رأس المال تفرض على رؤوس أموال الأشخاص، والضريبة على الدخل تفرض على ما ينتجه رأس المال، فان الضريبة على الإنفاق والتداول تفرض على استخدام الدخل، ويمكن تقسيم الضرائب غير المباشرة إلى فرعين أساسيين و هما الضريبة على التداول، والضريبة على الإنفاق.

أ : الضريبة على التداول

[1] – **خيرت ضيف**، المحاسبة الضريبية، دار النهضة العربية ، 1986 ، صفحة 115.

تفرض الضريبة على التداول في الدول الحديثة على التصرفات القانونية وعلى تداول الأموال وانتقالها في التعامل ومن أمثلتها الضرائب التي تفرض بمناسبة انتقال الملكية وخاصة ملكية العقارات من شخص لأخر، و تسمى هذه الضرائب برسوم التسجيل و يتسم هذا النوع من الضرائب بسهولة جبايتها وملاءمتها في الدفع وبغزارة حصيلتها.

ب : الضريبة على الأنفاق

تعتبر الضريبة على الإنفاق من أهم صور الضرائب غير المباشرة، فالضريبة على الإنفاق هي ضريبة تفرض على استعمال الدخل في الحصول على المواد، السلع ... الخ. فالدخل هو الجزء غير الموجه إلى الادخار بمعنى أن الضريبة على الإنفاق هي تلك التي تقع على الدخل الموجه للاستهلاك وليس الادخار.

الفرع الثالث: تصنيف الضرائب إلى ضرائب عينية وضرائب شخصية

ترتكز التفرقة بين ضرائب عينية وضرائب شخصية على مقدار ما يمنح من اعتبار لظروف الممول الشخصية والمالية والاجتماعية عندما نكون بصدد تحديد سعر الضريبة.

أولا : الضرائب العينية

إن الضريبة العينية هي الضريبة التي لا تأخذ بعين الاعتبار حالة المكلف ولا ظروفه الاجتماعية مثالها الضريبة الجمركية، فالمال هنا هو المعيار الوحيد لقياس مقدرة الممول التكليفية، وتتميز الضريبة العينية بالبساطة والسهولة في التطبيق دون أن تثير أي إشكال للإدارة، مع انخفاض تكاليف جبايتها، وما يعيب على هذا النوع من الضرائب أنها لا تتماشى مع فكرة العدالة الضريبية بمفهومها الحديث لعدم تمييزها في معاملة الممولين حسب ظروفهم الشخصية.

ثانيا: الضرائب الشخصية

إن الضريبة الشخصية هي الضريبة التي تراعي عند فرضها على المال الخاضع لها ظروف الممول الشخصية بمعنى مراعاتها للمقدرة التكليفية للممول، وعناصر الشخصية عديدة أهمها إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة، وتعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي المفروضة في الجزائر ضريبة شخصية بحكم أن هناك حد أدنى معفى من الضريبة.

كما أنها تأخذ بالحالة الشخصية للمكلف بها كحالة الموظف والعامل ويصطدم تطبيق الضرائب الشخصية بصعوبات عديدة نتيجة مراعاة الظروف الشخصية للممول والإحاطة بها سواء بالنسبة للإدارة التي يجب أن تكون على كفاءة عالية للتعرف على هذه الظروف أو بالنسبة للممول الذي تتدخل الإدارة في شؤونه [1].

الفرع الرابع: تصنيف الضرائب إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة

تقسم الضرائب في الفكر المالي الحديث إلى ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة ، رغم وجود جدل كبير حول هذا التقسيم والمعايير المحددة في هذا التقسيم.

ويقصد بالضرائب المباشرة أن تفرض الضريبة مباشرة على ذات وجود الثروة، كما يقصد بالضرائب غير مباشرة أن تفرض الضريبة بصورة غير مباشرة على استعمال عناصر الثروة.

إن التمييز بين ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة له فائدة جلية عمليا لتحديد أثار كل منها على الحياة الاقتصادية، والاجتماعية.

وفي نطاق بحثنا في تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة سنتعرض إلى معايير التفرقة بينها و إجراء مقارنة بينها.

---

[1] – **عبد الكريم بركات وأخرون**، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، 1973 ، صفحة 110.

أولا: التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

حاول علماء المالية إيجاد معايير للتفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، ولقد اتفقوا على ثلاثة معايير: معيار إداري (تنظيم الضريبة من الناحية الفنية)، معيار اقتصادي (يتعلق بظاهرة نقل العبء الضريبي) ومعيار مالي (يتعلق بمدى ثبات واستقرار وعاء الضريبة)[1].

1 : المعيار الإداري

تعتبر الضريبة مباشرة بموجب هذا المعيار إذا كانت تفرض وتحصل عن طريق جداول اسمية للمكلف وفقا للعلاقة المباشرة بينه وبين إدارة الضرائب ، في حين تعتبر ضريبة غير مباشرة إذا كانت تحصل دون وجود علاقة مباشرة بين المكلف وإدارة الضرائب.

إن الأخذ بهذا المعيار يدخل بعض الضرائب المباشرة في عداد الضرائب غير المباشرة، فالضريبة على دخل الأجراء هي ضرائب مباشرة ولكنها تجبى دون معرفة الإدارة الجبائية للأجراء الخاضعين لها مباشرة.

2 : معيار نقل عبء الضريبة

تعتبر الضريبة مباشرة بموجب هذا المعيار إذا كان المكلف القانوني هو الذي يتحملها ولا يستطيع نقلها إلى أشخاص آخرين كالضريبة على الدخل، والضريبة على راس المال ، في حين إذا كان المكلف القانوني لا يغدو عن كونه مجرد وسيط بين الخزينة والمكلف ولا يتحملها ويقوم بنقلها إلى أفراد آخرين فهي ضريبة غير مباشرة أي آن المكلف الحقيقي يختلف عن المكلف القانوني.

إن ظاهرة نقل عبء الضريبة هي ظاهرة معقدة تتحكم فيها عوامل اقتصادية، فقد يفلح المكلف القانوني في نقل عبء الضريبة وقد لا يفلح بفعل درجة الطلب على السلع وبفعل حرية تحديد الأسعار، كما أن هناك ضرائب مباشرة يتم نقل عبئها عن طريق الأسعار للغير، كما أن المكلف بالضريبة قد يتحمل بعض الضرائب وينقل بعضها الأخر إلى من يتعامل معه، فهل يعني هذا أن الضريبة تعتبر مباشرة وغير مباشرة في آن واحد.

3 : معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة

يعتبر أصحاب هذا المعيار الضريبة مباشرة إذا كانت تفرض على عناصر تتميز بالثبات والاستقرار والدوام كالحصول على دخل دوري ومتجدد، في حين تعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كانت تفرض على وقائع ومواد لا تتميز بالثبات والاستقرار، وقائع استثنائية، مثل شراء سلع استهلاكية.

إن هذا المعيار لا يخلو من النقد كذلك، فهو يثير صعوبة معينة بخصوص ضريبة التركات، فبناء على هذا المعيار، تعتبر ضريبة التركات ضريبة غير مباشرة لأنها تفرض بمناسبة واقعة عرضية هي واقعة الوفاة وانتقال الملكية، ومع ذلك فهي ضريبة مباشرة.

ثانيا: مقارنة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

نخلص مما سبق أنه من مزايا الضرائب المباشرة الثبات النسبي للحصيلة، إمكانية زيادتها إذا ما احتاجت الدولة إلى إيرادات اضافية، كما تتميز بالانتظام و تحقيقها للعدالة نوعا ما، لأنها تدفع على عناصر معروفة ويمكن حسابها مثل الدخل وراس المال، عكس الضرائب غير المباشرة التي لا تهتم بالمقدرة المالية للموليين والتي تتطلب مراقبة واسعة على المنتجين حتى يتم تحصيلها تفاديا للتهرب منها.

---

[1] – **محمد سعيد فرهود**، مرجع سبق ذكره ، صفحة 179.

وتلائم الضرائب المباشرة إلى حد كبير البنيان الاقتصادي للبلاد الرأسمالية بينما تعتبر الضرائب غير المباشرة أكثر ملائمة للبنيان الاقتصادي في البلاد النامية.

الفرع الخامس: تصنيف الضرائب إلى ضرائب نسبية وضرائب تصاعدية

أولا: الضريبة النسبية

تعتبر الضريبة نسبية عندما يكون سعرها ثابتا ولا يتغير بتغير المادة الخاضعة للضريبة.

ثانيا: الضريبة التصاعدية

تعتبر الضريبة تصاعدية إذا تغيرت الضريبة بتغير المادة الخاضعة لها[1].

ما يعاب على الضريبة النسبية أنها لا تتماشى مع مبدأ العدالة الضريبية كونها لا تراعي المقدرة التمويلية للمكلفين، فنجد أن دخلان مختلفان يخضعان إلى نفس المعدل، فلا وجود إلى تفرقة بين المداخيل العليا والمداخيل الدنيا، و بالتالي يصبح دور الضريبة في إعادة توزيع المداخيل ضعيفا ، لهذا تلجأ معظم الأنظمة إلى استعمال الضريبة التصاعدية.

المطلب الثالث: مبررات اللجوء إلى الضريبة

تلجا الحكومات إلى فرض ضرائب كأداة من أدوات السياسة المالية من أجل الحصول على الأموال لتعبئة الخزينة العامة بغرض تحقيق النفع العام وبغرض توجيه الاقتصاد الوطني عن طريق إنشاء استثمارات و حمايته من المنافسة الأجنبية و كذلك اجتماعيا عن طريق توزيع جزء من الدخول للعائلات في شكل إعانات اجتماعية و إعادة توزيع للدخول بغرض تقليل الفوارق الاجتماعية.

الفرع الأول: الضريبة لدى بعض المفكرين

لقد تعددت نظرة الباحثين للضريبة والرسم من ناحية التعاريف و من ناحية ضرورة اللجوء إليها، فمنهم من نظر إليهما من وجهة نظر اقتصادية بحتة و منهم من اهتم بدراسة طبيعتهما القانونية وما يثيره تطبيقهما من مشاكل، كما اتجه آخرون إلى النظر إليهما كظاهرة مالية لها جوانبها الاقتصادية الفنية والقانونية نبتت في وسط اجتماعي سياسي واقتصادي تؤثر فيه وتتأثر به[2].

أولا: الضريبة في الفكر الخلدوني[3]

يربط ابن خلدون الضرائب بمراحل تطور الدولة إذ يرى أن الضرائب في بداية الدولة تكون قليلة لأن الدولة إما أن تكون:

1- دولة دينية وفي هذه الحالة تحترم سنن الدين وبالتالي لا تقتضي إلا المغارم الشرعية وهي قليلة الودائع لأن مقدار الزكاة من المثال قليل.

---

[1] - **عبد الكريم بركات، و أخرون ، مرجع سبق ذكره**، صفحة 171.

2 - **عبد الكريم صادق بركات، د. حامد عبد المجيد دراز** ، علم المالية العامة ، الجزء الثاني، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة و النشر، 1971، صفحة 371، 377.

[3] - **عبد المجيد قدي**، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995، أطروحة دكتوراه دولة مقدمة بمعهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1995ن صفحة 51.

2- دولة قائمة على أساس أخر، فإذا كانت تعرف توسعا في العمران وكثرة في الوظائف فهذا يؤدي في النهاية إلى زيادة الثروة المالية للمجتمع مما يمكن من زيادة حجم الضرائب والرسوم المستوفاة لصالح الخزينة وهو ما يمكن أن ينعكس على الأمراء والحكام بالانغماس في الترف والنعيم مما يغريهم بزيادة الضرائب على الرعايا برفع معدلاتها وتنويعها بما يثقل على الرعية وهو ما يؤثر على النفوس لذهاب الأمل من نفوسهم بقلة إذا قابل بين نفعه ومغارمه وبين ثمرته وفائدته فتنقبض كثير من الأيدي عن الاعتمار.

وهذا ما يعني أن التوسع في الضريبة يؤدي إلى ترك بعض الأنشطة الاقتصادية وهذا ما يغري الحكام برفع المعدلات الضريبية لجبر ما نقص من الحصيلة " فلا تزال العملة في نقص ومقدار الوزائع والوظائف في زيادة لما يعتقدونه من جبر الجملة بها إلى أن ينقص العمران بذهاب الآمال ".

يري ابن خلدون أن الإسراف في فرض الضرائب يمكن أن يكون أحد أسباب اضمحلال الدولة ويضرب لذلك أمثلة من واقع الدولة العباسية في أواخر أيامها حيث فرضت المغارم على الجميع حتى على الحاج في الموسم.

لقد أدرك ابن خلدون أن زيادة الضرائب لا تؤدي بالضرورة إلى ملائمة خزينة الدولة لأن الضرائب يمكن أن تحدث أثرا عكسيا.

ثانيا: الضريبة في الفكر الفيزيوقراطي

يتأسس الفكر الفيزيوقراطي في مجال الضرائب انطلاقا من تصور الطبيعيين للثروة ولوظائف الدولة فهم يؤمنون بوجود نظام طبيعي يسير الكون وفيه سعادة البشرية فما على البشر إلا دراسته وفهمه إذ لكل إنسان شأن خاص يسعى لتحقيقه بما يتلاقى في النهاية مع الصالح العام.

وهذا ما يعني ضمنا أنه لا مجال لتدخل الدولة في الحياة الاقتصادية حيث أن الملكية الخاصة أمر طبيعي يجب احترامه مع توفير المناخ للمنافسة الاقتصادية فتعمل اليد الخفية على تحقيق التوازن الاقتصادي.

وعلى عكس التجاريين لم ير الفيزيوقراط في النقود إلا مجرد ثروة رمزية لأن الثروة الحقيقية في نظرهم هي ما يمكن من إشباع الحاجات دون المساس بالقدرة الإنتاجية للبلد، وهو ما لا يتوفر إلا في الناتج الزراعي وبالتالي فإن الأرض هي مصدر الثروة ومصدر كل إنتاج [1].

و بالرغم من إيمان الفيزوقراط بالحرية الاقتصادية فإنهم لم يكونوا يؤمنون بالحرية السياسية حيث كانوا يؤمنون بفكرة المستبد العادل الذي تتمثل مهمته في إلزام الناس باحترام القانون الطبيعي، ومن هنا لم يعارضوا تدخل الدولة إذ أقروا مبدأ الدولة الحارسة التي تتكفل بتكريس العدالة والأمن.

ولقد نادى الفيزوقراط بحصر الضريبة على طبقة الملاك و إلغاء الضرائب الأخرى لأن فرض أي ضريبة على طبقة الزراع سوف يؤدي إلى المساس بالجزء المخصص لنفقات الزراعة و هذا يؤثر على الناتج الصافي، كما أن فرض الضريبة على الصناعة غير ممكن لأن في هذا القطاع تتساوى القيمة المصنوعة مع القيمة المستهلكة في الإنتاج بل يمكن أن يؤدي ذلك إلى امتصاص جزء من نشاطها مما يعود بالضرر على مستوى النشاط الاقتصادي.

ثالثا: الضريبة في الفكر الكلاسيكي

تركت الأفكار التي اعتنقها الفيزوقراط أثار على التفكير الاقتصادي خاصة بعد ظهور الثورة الصناعية في أوربا وإنجلترا على الخصوص فنشأت من ذلك المدرسة الكلاسيكية التي تؤمن بالمبادئ التالية:

---

[1] - **عمر هشام محمد صفوت العمري**، أثر التغيير في الهيكل الاقتصادي على الهيكل الضريبي في بلدان مختارة، أطروحة دكتوراه بجامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد،قسم الاقتصاد، 1999، صفحة 33.

– الحرية الاقتصادية بحيث أن المدرسة تؤمن بضرورة ابتعاد الدولة عن التدخل في الحياة الاقتصادية.
– الأساس في الحياة الاقتصادية هو التوازن مع التوظيف الكامل وأن أي اختلال ما هو إلا ظرفي وسرعان ما تعمل اليد الخفية على إرجاعه إلى نصابه.
– المنافسة الكاملة هي أساس تحليل الكلاسيك لأنها هي التي تضمن وحدها الخير للمجتمع.

وبالرغم من اتفاق واشتراك الكلاسيك في الكثير من قضايا التحليل الاقتصادي إلا أن نظرتهم للضريبة لم تكن واحدة حيث أن تناولهم للقضايا التفصيلية لم يكن موحدا.

فبالنسبة لآدم سميت رائد المدرسة الكلاسيكية فلقد تأثر بالطبيعيين إلى حد كبير إذ اعتبر أن دور الدولة يقتصر على الأفراد في الداخل ومن الاعتداءات الخارجية حيث لم يضف شيئا جديدا بهذا الخصوص عن الفيزوقراط وكان في ذلك فرديا، إذ أن تدخل الدولة في التجارة الخارجية مثلا عن طريق حقوق الاستيراد يعمل على تحطيم النظام الطبيعي.

وهكذا يربط سميت بين الضريبة والنمو الاقتصادي، وربما لهذا السبب أيد إلغاء جميع الضرائب واعتماد ضريبة تستوعب ريع الأراضي الزراعية، لا لكون الأراضي هي العامل الإنتاجي الوحيد الذي يحقق فائضا كما يرى الفيزوقراط، وإنما كان ذلك كفيل بمساعدة بعض النشاطات الأخرى مثل الصناعة والتجارة على فتح فرص للعمل وتحسين ظروف العمالة بارتفاع أجورها.

أما ريكاردو فقد اعتبر أن موضوع الضرائب لم يلق العناية الكافية من قبل الاقتصاديين و هذا ما دفعه إلى إصدار كتابه " مبادئ الاقتصاد السياسي و الضرائب " سنة 1817 أين تعرض لنظرية القيمة والتوزيع والضرائب وأثرها على التوزيع و في هذا السياق بين [1]:

– أن الاقتصاد السياسي بعد ما يوضح المبادئ الأولية يكون من المفيد أن يقود سياسة الدولة في مجال الضرائب.
– من الأفضل أن تكون الزراعة، التجارة، والصناعة ميادين خارج مجال تدخل الدولة إلا أن الدولة حتى تتمكن من مواجهة نفقاتها العامة التي تتطلبها وظائفها تكون مضطرة إلى اقتطاع الضرائب.

وعكس ريكاردو يرى بأن الضرائب على الريع تساهم في عرقلة كل الجهود الموجهة لتحسين الأراضي، فالضريبة على الريع تفرض على الملكية العقارية وبالتالي فإن أسعار المنتجات الزراعية محددة وفق تكاليف الإنتاج الحدي أي تكاليف الأراضي الأقل خصوبة، بمعنى أن الضريبة تمس المالك العقاري ولا تمس سعر المستهلك لأن المالك العقاري لا يتدخل في تكوين الأسعار الزراعية، أما الضرائب على الاستهلاك فهي حسب رأيه غير مستحبة لا لأنها تؤثر على القدرة الاستهلاكية للأفراد وإنما لأنه تؤدي إلى المطالبة برفع الأجور وهذا ما يؤثر على الربح، و يؤثر على التراكم الرأسمالي الضروري للنمو.

من جهته، يعتبر تفكير ستورات ميل امتداد لفكر لريكاردو فنشر في سنة 1821 كتابة " مبادئ الاقتصاد " وكان يعتقد أن أعمال الدولة يحكم عليها من خلال نتائجها ولا تعتبر محددة مسبقا في شكل نظام ميتافيزقي. وفي هذا الصدد ميز ميل بين الوظائف الضرورية للحكومة والوظائف الإضافية حيث تتمثل الوظائف الضرورية في حماية الأفراد والملكية الخاصة، سلك النقود ، إنارة الشوارع والمدن، وتنظيم استغلال الثروات الطبيعية.

أما الوظائف الإضافة فتعود إلى كل ما يحقق المنفعة العامة حيث تجد الدولة نفسها مضطرة إلى القيام ببعض مهام القطاع الخاص لضمان تحقق الصالح العام مثل شركات الإنارة، توزيع المياه، السكك الحديدية بالإضافة إلى وجود

[1] – **عبد المجيد قدي**، مرجع سبق ذكره، صفحة 56.

بعض المجالات تكون في الغالب خارج اهتمام المبادرة الخاصة مثل بناء وصيانة السدود، البحث العلمي وكلها نفع عام، بالإضافة إلى وجود مجالات أخرى هي خارج السوق في تحديد أسعارها كاستغلال الموانئ ، المدارس والجامعات، كل هذه الاعتبارات تبرر تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية الأمر الذي حاول من خلاله تكييف طبيعة الضريبة مع متطلبات نمو الرأسمالية في منتصف القرن التاسع عشر، وفي هذا بداية لفكرة الضريبة المحفزة.

رابعا: الضريبة في الفكر الماركسي[1]

أن ظهور الدولة الاشتراكية لم يمنع من ظهور الضريبة حيث فرضت ضرائب عينية ومن ثم نقدية على الإنتاج الزراعي والمواشي كإحدى وسائل تحويل فائض إنتاج هذا القطاع لإطعام أهل المدن وخاصة العاملين في القطاع الصناعي وتزويد هذا القطاع بالمواد، فالضريبة كانت كواقع موجودة طيلة التجارب الاشتراكية " العلمية " في كافة البلدان باستثناء ألبانيا وقد حاول الاشتراكيون تبرير وجود الضريبة بما يلي:

أن الدولة باعتبارها مالكة لمعظم أدوات الإنتاج (رأسمال) – والمتكفلة بضمان أهم الحاجات الأساسية للمجتمع – عن طريق المؤسسات العمومية التي تتكفل بالإنتاج الذي ليست له أية مردودية اقتصادية.

هذا الجزء من رأسمال يخضع إلى تدهور مستمر في القيمة وهذا ما يسمح بزيادة أرباح أجزاء رأس مال المملوكة للخواص، أي أن رأس مال الدولة موضوع التدهور المستمر في القيمة – باعتبار استخدامه لأغراض ليست ذات مردودية – يساهم في الحصول على فائض قيمة دون أن يحصل عليها، ولهذا لابد من تغذيته وتدعيمه بالاقتطاعات الضريبة المفروضة على الخواص.

أن توجه الدول الاشتراكية نحو اللامركزية في إدارة اقتصادها جعلها تغير من أسلوب التخطيط المركزي الإلزامي ليتم التحول شيئا فشيئا لصالح اللامركزية مع فتح المجال للمنافسة، وهذا ما يسمح بانكماش سلطة الإدارة المركزية وتوزع سلطة اتخاذ القرار على مراكز عديدة، مما يفتح المجال واسعا أمام الضريبة لتؤدي دورها في تحقيق أهداف المخطط .

رغم أن النظام الاشتراكي يقوم على الملكية العامة لوسائل الإنتاج إلا أن معظم البلدان الاشتراكية كانت ولا تزال تسمح بالملكية التعاونية. و أن اختلاف وتنوع أشكال الملكية يتطلب اختلافا في المعاملة المالية، ويتم ذلك عن طريق التمييز في المعاملة الضريبية بين الأنواع المختلفة للملكية، ولهذا السبب احتفظت معظم الدول الاشتراكية بالضريبة في نظامها المالي.

إن الإصلاحات الاقتصادية والسياسية التي عرفتها المنظومة الاشتراكية أدت إلى اعتماد طرائق تسيير في القطاع العام شبيهة بما هو موجود في القطاع الخاص وصلت إلى حد " خوصصة التسيير ". حيث أصبح هذا القطاع يتمتع بالكثير من الاستقلالية وشخصية معنوية تؤهله لاتخاذ القرار بمعزل عن الدولة، وفي مقابل هذا تستخدم الدولة الضرائب للحصول على جزء من أرباحها وللقيام أيضا بمراقبة هذا القطاع في تنفيذه للالتزامات الملقاة على عاتقه في إطار الخطة العامة.

خامسا: الضريبة في الفكر النيوكلاسيكي[2]

[1] –

[2] – **عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره.**

تعتبر المدرسة النيوكلاسيكية امتداد للمدرسة الكلاسيكية وإنما يمكن الاختلاف في بعض المفاهيم كمفهوم القيمة وطريقة تحديدها.

تنظر هذه المدرسة إلى اقتصاد السوق على أنه مجموعة من الوحدات الرأسمالية بحيث يؤدي نظام أسعار السوق دور المحدد للمتغيرات الاقتصادية المثلى والتوازن الاقتصادي.

إن المشكل المطروح أمام النيوكلاسيك هو كيفية تخصيص الموارد النادرة إذ يعتقد أن السوق كفيل بتحديد التوازن حيث تنعدم آليات الضبط الاقتصادي الأخرى و تنطلق فكرة التوازن حسب Pareto من مجموعة من الفرضيات يعتقد أنها تؤدي في النهاية إلى ترابط المصلحة الفردية بالمصلحة الجماعة وأهم هذه الفرضيات هي:

1 – تصدر قيمة المواد عن منفعتها وليس عن العمل فقيمة مادة تزيد عن قيمة مادة أخرى لأن منفعتها بالنسبة للمستهلكين أكبر من منفعة المادة الثانية.

2 – يتجدد سعر البيع لما يتساوى مع كلفة الإنتاج الحدية.

3 – يتحدد سعر عوامل الإنتاج بإنتاجيتها الحدية.

4 – مردودية المؤسسات هي مردودية متناقصة.

5 – ليست هناك تأثيرات خارجة على مستوى دالة الاستهلاك ولا دالة الإنتاج.

6 – قابلية السلع للتجزئة اللامتناهية.

و بما أن اعتبار سعر البيع يتحدد لما يتساوى مع التكلفة الحدية لا يكون مقبولا إلا في ظل المنافسة التامة ففي وضعية الاحتكار فإن ذلك يعتبر هذا بعيدا عن منطق العدالة حيث يكون من الصعب الوصول إلى وضعية الربح الأعظم مثلما تقضيه فرضيات النموذج، وفي هذا الإطار يمكن للدولة أن تتدخل للقيام بتأميم المؤسسات ذات الطابع الاحتكاري لكي تعيد المنافسة إلى وضعها الطبيعي والعودة إلى قواعد السوق.

سادسا: الضريبة في الفكر الكينزي[1]

قام التحليل الكينزي على نقد التحليل الكلاسيكي في عدة قضايا مما سمح ببلورة سياسة اقتصادية جديدة على أساس تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، حيث انتقد كينز الكلاسيك في مدى صحة الفروض التي قام عليها تحليلهم، و لقد تعدى كينز حد التشيك والنقد إلى محاولة بناء نموذج جديد للتحليل الاقتصادي يقوم أساسا على اعتماد التحليل الكلي للنشاط الاقتصادي في مقابل التحليل الجزئي الذي كان سائدا على أيدي الكلاسيك، فكينز كان يأخذ بعين الاعتبار قرارات مجموعة الأعوان وسلوك المجموعات الكبرى للاقتصاد، فهو بدلا من القيام بتحليل كل منتج وسعر كل وحدة يقوم بدراسة كيفية تحديد المستوى العام للأسعار، للمداخيل، و للتشغيل على المستوى الكلي، كما أن آلية التعادل والتوازن حسب رأيه لا تعود إلى السعر كما هو الحال على المستوى الفردي كما يعتقد الكلاسيك وإنما تعود إلى تغيرات الدخل التي يرتكز عليها التوازن النهائي، حيث تقوم الاستثمارات الجديدة بخلق الدخل وزيادته فأي زيادة في الاستثمار – طالما أنه لم يصل الاقتصاد إلى مرحلة الاستخدام الكامل – تؤدي إلى مضاعفة الدخل مما يسمح بزيادة الادخار.

و إذا كان التوازن يمكن أن يحدث في مستويات مختلفة الاستخدام فإن كينز يؤكد على ضرورة تدخل الدولة إما للوصول إلى التوازن – في حالة عدم التوازن – وإما للعمل على زيادة الاستخدام باعتباره مؤشرا على الصحة

[1] – **عبد المجيد قدي**، نفس المرجع.

الاقتصادية. وإذا تم الوصول إلى الاستخدام الكامل فإن مسألة الرفاهية الاقتصادية تأتي لاحقا عن طريق زيادة المداخيل.

إن هذا الاهتمام بتدخل الدولة وضرورة إقامة قطاع عمومي من خلال الاستثمارات التي تقوم بها الدولة باعتبارها المدافع والمحافظ على المصلحة العامة، سمح لكينز بتعريف سياسة ضريبية تقوم على استخدام الضريبة كوسيلة للوصول إلى توزيع عادل للمداخيل وذلك بإخضاع المداخيل العالية واحتياطات المؤسسات إلى ضرائب كبيرة هذا ما سمح بتقليل الثروات الضخمة والمداخيل العالية بما يؤدي في النهاية إلى تخفيض الميل الحدي للادخار ورفع الميل الحدي للاستهلاك مما يسمح بتحريك الاستثمار.

سابعا: الضريبة في الفكر النقدي

قامت المدرسة النقدية على انتقاد المدرسة الكينزية بعد العجز والفشل الذي منيت به إدارة رأسمالية الدولة الاحتكارية، بحيث لم تعد قادرة على تحليل وفهم الواقع الراهن للرأسمالية المعاصرة.

كما أن أدوات السياسة الاقتصادية المنبثقة عن الكينزية عجزت عن مواجهة أزمة الكساد التضخمي، ومن هذا المنطلق حاول بعض المكفرين – مثل فريدمان وزملاؤه في جامعة شيكاغو – التخلي عن أدوات التحليل الكينزي والدعوة إلى سياسة جديدة تعتبر امتداد للمدرسة النيوكلاسيكة، محاولة منهم العودة إلى الرأسمالية في أصولها الأولى أيام نشأتها في القرن الثامن عشر وذلك بـــ :[1]

1- رفع شعار الحرية الاقتصادية وآليات السوق الحرة.

2 – تقليص دور الدولة في النشاط الاقتصادي وإلغاء دورها كمحرك للطلب الفعلي، لأن الدولة ليست فعالة ففي(حالة الصراع بين مصالح الوطن والمصالح الخاصة بالسياسيين فإن هؤلاء يفضلون في الغالب امتيازا تهم الخاصة)، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن القطاع الخاص بإمكانه إنتاج المزيد من السلع والخدمات حتى تلك المعتبرة " غير ذات مردودية " مثل التربية، المستشفيات بموارد أقل.

3- الاهتمام والتركيز على العرض وتشغيل آليات النظام الاقتصادي، الموارد المتاحة، التكنولوجيا، وحوافز الأعوان الاقتصاديين، بما يعني أن الإنتاج الكامل هو خارج ومستقل عن السياسات الظرفية.

4- الاهتمام بالنقود كمؤشر وضابط ومعالج لمشاكل النظام الاقتصادي بحيث أن أي نمو في الكتلة النقدية أكثر من معدل نمو الإنتاج القومي يؤدي إلى التضخم، كما أن تقليص الكتلة النقدية بشكل غير متوقع ومفاجئ يؤدي إلى انكماش وبطالة، ومن هنا فإن ضبط الكتلة النقدية يحدث آثارا شاملة على الاقتصاد الوطني بخلاف اعتماد سياسة الميزانية فإنه لا يؤدي إلا إلى إعادة تخصيص الموارد بين مختلف القطاعات وقد يكون هذا التخصيص غير مرغوب فيه.

الفرع الثاني: الضريبة حاليا

في الوقت الحاضر لم يعد تدخل الدولة محل نزاع بين الاقتصاديين فذلك أمر متفق عليه وإنما الاختلاف تحول إلى تحديد حجم تدخل الدولة، والطرائق التي يمكن من خلالها التدخل، والوسائل المستخدمة في ذلك، وهكذا أصبح دور

[1] –

الدولة يتعاظم شيئا فشيئا ويمكن ملاحظة ذلك من خلال النمو المضطرد للنفقات العامة من سنة إلى أخرى بمعدل يفوق نسبة نمو الناتج الوطني الخام، وهذا راجع في الأساس إلى الوظائف الجديدة للدولة والتي يمكن أن نوجزها فيما يلي[1]:

أولا: المراقبة المباشرة للدولة على النشاط الاقتصادي

أصبحت الدول تمارس اليوم مراقبة مباشرة على النشاط الاقتصادي بشكل متزايد وذلك في إطار تكريس النمو الاقتصادي كما يدخل ذلك في سياق التخطيط العام الذي تقوم به كل الدول حتى تلك التي تتبنى اقتصاد السوق، حيث ترك تكوين الأسعار من اختصاص السوق، مع بقائه الموجه لأغلبية الأنشطة الاقتصادية، كما أن تعقيد النشاط الاقتصادي في الوقت الراهن وظهور الاحتكارات الكبرى، أصبح يفرض على الدولة القيام بدور المراقب المباشر للنشاط الاقتصادي حتى تتمكن من تصحيح الكثير من الضغوط الاجتماعية التي يمكن أن تكون لها انعكاسات سلبية على الحياة العامة.

ثانيا: تمويل الخدمات العامة

تطورت الحياة المعاصرة بشكل ظهرت فيه الكثير من المرافق العامة والمنتجات العامة التي يستحيل استهلاكها فرديا، إذ أصبح الأفراد يستهلكون جزءا متزايد من الناتج القومي بشكل جماعي كاستخدامهم للطرقات العامة، الجسور، الشواطئ ، الغابات[2]...

ثالثا: الاحتكار الضريبي

تعتبر بعض المنتجات خطيرة على الصحة العامة ولها مرونة طلب ضعيفة تشكل موردا أو تدر ربحا كبيرا لمن يراقبها ويسيطر على إنتاجها، وفي سبيل الحصول على هذه الموارد المالية الكبيرة تختار الدول الإنتاج المباشر لهذا النوع من المنتجات متخذة من ذلك موردا لها عن طريق إخضاعها لرسوم مرتفعة مثل التبغ والكحول إذ يعتبر إنتاج هذه المواد السالفة الذكر من اختصاص الدولة في اليابان مثلا ([3]).

رابعا : الإنتاج من أجل المحافظة على السيادة الوطنية

تستند الدول الحديثة إلى مبررات تعتمدها قصد التكفل مباشرة ببعض القطاعات التي تعتبرها إستراتيجية، ومن أهم هذه المبررات هو حماية استقلالية القرار في مثل هذه القطاعات، ويمثل هذا الاعتبار تفسير حركة التأميمات التي عرفتها دول العالم النامي في الستينات والسبعينات. فالبريد والمواصلات السلكية واللاسلكية في معظم الدول من اختصاص الدولة، المطارات ، حتى وإن استفادت من خدمتها شركات الطيران الخاصة نظير مقابل، بالإضافة إلى أن برامج تطوير الطاقات الجديدة (نووية، شمسية) في كل البلدان هي من مهام واختصاص الدولة وفي إطار الإنتاج بقصد المحافظة على السيادة الوطنية يمكن أن ندرج الصناعة الحربية إذ أنها في أي بلد من البلدان إنما هي شأن من شؤون الدولة لارتباطها بمظاهر السيادة.

---

[1] - **Christophe Reckley**, « rationalité économique et décisions fiscales », librairie générale de droit et de jurisprudence, 1987 page 170.

[2] - **SAMUELSON ,** le droit fiscal, 1982. P 214.

[3] - **T. HAFSI,** Entreprise publique et politique industrielle, McGRAW- HILL ,Paris, 1984, page 45.

خامسا: إدارة السياسة النقدية و ميزانية الدولة

لقد مارست الدول منذ القديم سلطتها على النقود باعتبارها مظهرا من مظاهر السيادة إلا أن الجديد اليوم هو أن النقود أصبحت أداة في يد الدولة لمقارنة البطالة الحادة وإنعاش النمو، فلم تعد حيادية، وإنما وسيلة تدخل متاحة للدولة. و إ ذا كان ذلك واضحا بالنسبة للنقود، فإن الدول لم تتفطن إلا في وقت متأخر للدور الذي يمكن أن تؤديه الميزانية – بعيدا عن تمويل النفقات العامة – ، إذ أن التغيير في النفقات العامة وناتج الضرائب يحدث آثار عميقة وواعية على متغيرات النشاط الاقتصادي من بطالة، إنتاج كلي، مداخيل، مستوى الأسعار...

المبحث الثاني: النظام الضريبي

يقصد الكثير من المؤلفين أن النظام الضريبي هو مجموعة الرسوم والضرائب ومختلف التقنيات المحددة في القانون الجبائي، غير أن التعريف الدقيق لمفهوم النظام هو الذي يستند في الحقيقة إلى ما يسمى بنظرية النظم " Approche systémique"[1]، حيث يعتبره " تكوينا منظما و مركبا من عدة عناصر أو أجزاء تنتظم معا في تكوين متناسق لتحقيق هدف أو أهداف محددة " ، وتعبر فلسفة النظم عن منهج للتفكير في الظواهر بصورتها الكلية، و بما تشمله من أجزاء وعناصر مع التأكيد على علاقات التبادل والاعتماد والتفاعل بين الأجزاء، وبالتالي نرى أن النظام الضريبي ككل الأنظمة يتكون من كل العناصر المرتبطة و المتفاعلة من أجل تحقيق الأهداف العامة للجباية والتي لا يمكن إهمال أي منها وفي هذا يشير الدكتور عبد المنعم فوزي[2] لعنصران مهمان في النظام الضريبي ألا وهما السياسة الضريبية و الإدارة الضريبية، فالأولى هي الدراسة التحليلية لوجه من أوجه النشاط المالي للدولة وما يستتبع هذا النشاط من آثار بالنسبة لمختلف قطاعات الاقتصاد القومي ، وهي تتضمن فيما تتضمنه تكييفا كميا لحجم الإيرادات الضريبية معينة في طليعتها النهوض بالاقتصاد القومي ودفع عجلة التنمية وإشاعة استقرار في ربوع الاقتصاد الوطني وتحقيق العدالة الاجتماعية وإتاحة الفرص المتكافئة لجمهور المواطنين بالتقريب بين طبقات المجتمع والإقلال من التفاوت بين الأفراد في توزيع الدخول والثروات.

وإذا كانت السياسة الضريبية في معناها البحت تهتم بدراسة الظواهر الضريبة من الناحية المالية والاقتصادية والاجتماعية ، فإن لمسائل الضرائب جانب قانوني هام هو الذي يكون ما يسمى بالتشريع الضريبي و هو يقصد به دراسة الأوضاع الضريبية حين تصب في قالب تشريعي بالنسبة لبلد من البلدان في وقت معين.

أما الثانية فهي تتناول تلك العمليات التي تهدف إلى تطبيق وتنفيذ التشريعات والقوانين الضريبية وما يتعلق بها من منشورات وتعليمات بكفاية تامة، وهكذا تتناول الإدارة الضريبة بصفة عامة تلك الإجراءات المتعلقة بحصر الممولين الخاضعين للضرائب المختلفة وتدقيق سجلاتهم وتحديد أوعية هذه الضرائب والقيام بربط الضريبة عليهم وتحصيلها ومكافحة التهرب الضريبي.

و من هنا يعرف النظام الضريبي بمفهومه الواسع [3]على أنه " مجموع العناصر الإيديولوجية من اقتصادية واجتماعية و سياسية، فنية تتفاعل مع بعضها البعض فتقضي إلى هيكل ضريبي معين – ذلك الهيكل الذي تختلف صورته في بلد متطورعن صورته في بلد متخلف – كما تختلف صورته في مجتمع رأسمالي عن صورته في مجتمع اشتراكي".

المطلب الأول: القانون الجبائي

يعرف **القانون الضريبي** بأنه " ذلك الشطر من التشريع المالي الذي يضم مجموعة القواعد التي تنظم علاقة الدولة بالفرد في شؤون الضرائب و هو المنظم لحقوق الخزينة و امتيازاتها في التنفيذ"[4]. و يعتبر قانون الضرائب فرع من فروع القانون العام، و يحدد قانون المالية لكل سنة قواعد فرض و تحصيل الضرائب، فالضريبة لا تفرض ولا تحصل إلا إذا كانت مؤسسة بقانون ويجد قانون الضرائب مكانته بجانب القانون الدستوري و القانون الإداري، و هو

---

[1] – **سعيد أوكيل** ، وظائف و نشاطات المؤسسة الصناعية ، ديوان المطبوعات الجامعية، 1992، صفحة 2، 3.

[2] – **عبد المنعم فوزي** ، النظم الضريبية، دار النهظة العربية، 1982، صفحة 18.

[3] – **نفس المرجع**، صفحة 20.

[4] – **محمد طه بدوي**، الأصول العامة للتشريع الضريبي، دار النهضة العربية ، 1974، صفحة 157.

يتكون من مجموعة القواعد المطبقة في العلاقة بين الدولة و المكلفين بالضريبة، ويشمل القانون الضريبي تقنين كل ما يتعلق بالضرائب والرسوم.

الفرع الأول: التنظيم الفني للضريبة

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة تحديد الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بفرض وجباية الضريبة.[1]وسوف نركز بالأساس على وعاء الضريبة، ربط الضريبة، تحصيل الضريبة، سعر الضريبة وبعض المفاهيم الأخرى التي تتعلق بالضريبة.

أولا: وعاء الضريبة

يقصد بوعاء الضريبة العنصر الاقتصادي الذي تستقر عليه الضريبة ويسمى أيضا بالمادة الخاضعة للضريبة أو الموضوع الذي تطرح عليه الضريبة.

و في هذا يمكن التفرقة بين الضريبة الشخصية التي تأخذ بعين الاعتبار مجموع موارد المكلف و كذا أعبائه و الضريبة العينية التي تعتبر وجود مداخيل و مصاريف و نقل للأموال دون الأخذ بعين الاعتبار الوضعية الاجتماعية للمكلف، كما نفرق بين الضريبة المباشرة و الضريبة غير المباشرة.

ثانيا: ربط الضريبة

يقصد بربط الضريبة تحديد مبلغ الضريبة الذي يجب على الممول دفعه وفقا لوعاء الضريبة و يكون ذلك بعدة طرق منها:

1 : نظام التقدير الجزافي

هي طريقة يقدر فيها الوعاء جزافيا من طرف الإدارة الجبائية أو المكلف أو بتعاونهما معا، مع إمكانية إجراء عمليات تعديل في نهاية الفترة الجزافية بمقارنة الوعاء المقدر بالوعاء الحقيقي، هي طريقة مناسبة للمكلف و الإدارة غير أنها بعيدة عن الحقيقة ، حاليا بالجزائر عوضت بالضريبة الوحيدة الجزافية منذ سنة 2008.

2 : **النظام المبسط**

هي طريقة يلتزم المكلف بتصريح دوري للمداخيل وغالبا ما يكوم تصريح بالمداخيل فصليا لمصلحة الضرائب كما يلتزم المكلف بتصريح سنوي بالمداخيل الصافية كأخر أجل يوم 30 افريل من السنة الجديدة على شكل موازنة مبسطة.

3 : **نظام الربح الحقيقي**

وفقا لهذه الطريقة، يلتزم المكلف بالضريبة بتقديم تصريح دوري غالبا ما يكون شهري لمصلحة الضرائب بكل عناصر دخله مع إلزامية مسك محاسبة مدققة قانونية و تقديم موازنة في نهاية السنة كأخر أجل يوم 30 أفريل من السنة الجديدة.

4 : نظام التصريح المراقب

يصرح المكلف بقيمة الوعاء الضريبي و يمكن للإدارة الجبائية مراقبة صحة التصريح وهذا النظام معتمد في الجزائر بالنسبة لأصحاب المهن الحرة (غير التجارية).

[1] – **رفعت المحجوب**، المالية العامة، الكتاب الثاني، الإيرادات العامة، دار النهضة العربية، القاهرة،1971، صفحة 49.

ثالثا: نسبة الضريبة

بعد ما يحدد المشرع وعاء الضريبة وكذا النظام أو الطريقة المعتمدة للكشف عن الدخل يعمد بالضرورة لتحديد معدل الضريبة والذي بواسطته يتم تحديد مبلغ الضريبة الواجبة التحصيل.

إن معدل الضريبة يفرض علنيا التفرقة بين ما هي ضريبة عينية وما هي ضريبة قيمية [1] فالضريبة النوعية هي تلك الضريبة التي تفرض في صورة مبلغ معين من النقود على كل وحدة مادية من وعاء الضريبة، مثل الرسم العقاري الذي يفرض على المساحة، كما يتسم هذا النوع من الضرائب بالبساطة والسهولة في التطبيق أما بالنسبة للضرائب القيمية هي تلك الضرائب التي تفرض في صورة نسبة مئوية من قيمة مطرح الضريبة و تتميز هذه الأخيرة بأنها أكثر تحقيقا للعدالة من الضرائب النوعية، طالما أنها في علاقة مباشرة مع أسعار السلع وحجم الأرباح هذا من جهة.

ومن ناحية أخرى ، يقصد بالمعدل الاسمي أو القانوني للضريبة ذلك المعدل المقرر بالقانون، كما يقصد بالمعدل الحقيقي ذلك المعدل المقتطع فعلا من دخل أو رأس مال الممول ويأتي هذا الاختلاف بسبب منح المشرع بعض الإعفاءات والخصومات مما يؤدي في النهاية إلى انخفاض المعدل الحقيقي عن المعدل الاسمي.

رابعا: تحصيل الضريبة

يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة العمليات التي ترمي إلى نقل المال من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية، وتثير مرحلة التحصيل بيان الأجهزة المختصة وطرق التحصيل التي تختلف حسب نوع الضريبة، فقد تكون اقتطاع من من المنبع أو عن طريق الدمغة (يشتري المكلف طوابع الدمغة من الخزينة)[2] و قد تكون عن طريق دفع مباشر من طرف المكلف و غالبا ما تكون في شكل أقساط وقتية.

الفرع الثاني : المنازعة الضريبية

تعني كلمة "منازعة" لغويا نزاع، خصومة، ويقصد بها كل شيء يتنازع فيه، أما في مجال الضرائب و الرسوم على وجه الخصوص فيعرف "ياكر عمر" المنازعة بقوله "يمكن تحديد المنازعة بصفة عامة بأنها مجموع القواعد التي تمكن من إيجاد حل لقضية متنازع فيها"، كما يرى الأستاذ" أندري هارتي" أن المنازعات الضريبية تشمل مجموع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب ".

ويعرفها الأستاذ بن سحلي سعيد " بأنها مجموعة القواعد المطبقة على النزاعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين والناتجة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة والبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى"[3].

ومن خلال تطرقنا لتعريف المنازعة، بإمكاننا استخلاص أسبابها كما يلي:

تنشأ المنازعة بسبب امتناع المكلف عن تسديد ضرائب فرضت عليه، كما قد تقوم عند تهرب المكلف من دفع الضريبة، وقد تنشأ كذلك في حالة قيامه بغش ضريبي، وقد تقوم المنازعة عند تعديل قانون الضرائب أو إلغاء نص تشريعي قد يترتب عليه استفادة فئة من المكلفين بالضرائب من التشريع الجديد.

---

[1] – **محمد سعيد فرهود**، مرجع سبق ذكره، صفحة 253.

[2] – **Abdelkader BOUDERBAL,** la fiscalité à la portée de tous (Etude historique, contentieux, formulaire), La maison des livres, 1984, pages 27,28.

[3] - **فريجة حسين**، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية،1990، صفحة 20.

فإذا قامت المنازعة، يتعين إيجاد حل مناسب لها بإحدى الطرق، إما بواسطة إدارة الضرائب بعدما يتقدم المكلف بشكوى أمام الأجهزة الإدارية الجبائية المختصة، المدير، لجان الطعن و هي على ثلاث مستويات في الجزائر، أو عن طريق القضاء، ولهذا فقد تأخذ المنازعة الضريبية حسب الموضوع الذي تطبق عليه، شكل نزاع حول أساس القاعدة الضريبية وكل ما يتعلق بالتحويل، كما يمكن أن تأخذ المنازعة الصفة الجزائية في حالة الغش الضريبي و بالتالي يختص بها القضاء الجزائي.

المطلب الثاني: الإدارة الجبائية

تشكل إدارة الضرائب الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي والتحقق من سلامة ذلك التطبيق حماية لحقوق الخزينة العمومية من جهة و حقوق الممولين من جهة أخرى، بالإضافة إلى شرح النصوص الغامضة واقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية قصد تحسين كفاءة النظام الضريبي. لذلك قد تؤدي الإدارة الضريبية دورا هاما في إعداد بيئة ضريبية ملائمة في المجتمع كما يمكنها أن تساهم في فعالية النظام الضريبي، فالنظام الضريبي الأمثل لا يكون له تجسيدا على أرض الواقع إلا بفضل الإدارة التي تطبقه[1].

الفرع الأول: مهام الإدارة الجبائية

تعتبر الإدارة الضريبية مزيجا من العناصر الإدارية والقانونية والمالية، فهي فرع من فروع الإدارة المالية لذلك فهي تحتوي على نفس الوظائف الإدارية الرئيسية والتي تتمثل في التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة.

يتمثل التخطيط الضريبي في تحليل الأوضاع السائدة و التنبؤ بالأوضاع المستقبلية وتحديد الأهداف التي يجب تحقيقها في مجال الإدارة الضريبية، ثم رسم السياسات والخطط والبرامج التي تساعد على تحسين الأداء ورفع الكفاءة وتنسيق الأنشطة الإدارية، بينما يهتم التنظيم في مجال الإدارة الضريبية على حصر مهام الإدارة في ظل النظام الضريبي السائد، ثم تشكيل الهيكل التنظيمي و تحديد أفراد الإدارة و تقسيم المهام على الوجه الأمثل.

و يتضمن التوجيه إعداد النماذج المتعلقة بكافة عمليات الإدارة الضريبية وإصدار التعليمات والتفسيرات المتعلقة بها، ثم إيصال كل هذه التوجيهات للمسؤولين وترغيبهم للعمل بها والإشراف على تطبيقها قصد ضمان تضافر الجهود وتوحيد التعامل بين فروع الإدارة الضريبية.

وبصفة عامة يتم تنظيم إدارة الضرائب و فقا لمبدأ مركزية التوجيه ولامركزية التنفيذ، حيث تتولى الإدارة المركزية وظائف التخطيط والرقابة وإصدار التعليمات والتفسيرات وتنظيم شؤون الموظفين وتدريبهم والسهر على رفع الكفاءة الإنتاجية للإدارة الضريبية، بينما تتولى الإدارة التنفيذية كافة أعمال التنفيذ التي تتطلبها إجراءات ربط وتحصيل الضريبة.

عمليا تتمثل الإدارة الجبائية[2] في كل الهيئات المكلفة بفرض الضرائب والتحصيل الجبائي والرقابة الجبائية و كذلك التشريع الجبائي ووسائل التنسيق فيما بينها، ومن المهام الموكولة للإدارة الجبائية نذكر منها إعداد واقتراح النصوص التشريعية والتنظيمية، وضع إجراءات وتدابير تنفيذ الضرائب والرسوم، استغلال الوسائل المادية والبشرية في مجال الوعاء، التصفية والتغطية بالنسبة للضرائب والرسوم.

---

[1] **Christophe Reckley**, « rationalité économique et décisions fiscales », librairie générale de droit et de jurisprudence, 1987, page 170.

[2] – **مصطفى الكثيري**، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، 1985، صفحة 132.

الفرع الثاني: مقومات نجاح إدارة الضرائب[1]

يتطلب نجاح إدارة الضرائب في تأدية وظائفها توفر عدة مقومات نجملها فيما يلي:

1 . توفر العناصر الفنية والإدارية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة وذلك من خلال تكوين متخصص في الضرائب، الذي يرفع مستوى تأهيل وتدريب تلك العناصر مع وضع برنامج تكوين دوري كلما كان هنالك جديد في ميدان الضرائب.

2 . ترقية الحوار بين الإدارة الجبائية والمكلف لتحسين العلاقة بينهما و كسب ثقة المكلف[2].

3 . يجب على إدارة الضرائب أن تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي و تؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي و مردوديته التامة[3].

4 . تزويد مختلف الإدارات الضريبية بالتجهيزات و الإمكانيات اللازمة خاصة منها المعلوماتية التي تسمح بإتقان العمل و السرعة في تنفيذه.

5 . تبسيط القوانين والإجراءات الجبائية قصد تسهيل عمل الموظفين الجبائيين من جهة و تخفيض حجم المنازعات التي قد تنشأ.

[1] – **ناصر مراد، مرجع سبق ذكره** ، 115.

[2] - Annales des sciences financières juridiques et économiques, N° 6, 1990, p 130.

[3] – **مصطفى الكثيري**، مرجع سبق ذكره، صفحة 125.

المبحث الثالث: الضريبة وعلاقتها بالاقتصاد

لا يمكن القيام بأي دراسة تحليلية يكون الغرض منها تقييم النظام الضريبي الجزائري دون أن تكون هناك دراسة شاملة للدور الذي تلعبه الضريبة في الاقتصاد بصفة عامة، دراسة نحاول أن نستنبط فيها الجوانب الرئيسية التي تؤثر فيها الضريبة بصفة مباشرة و التي تتأثر بها. فالآثار الاقتصادية للضرائب قد تؤدي إلى تخفيض الدخول النقدية أو الدخول الحقيقية الأمر الذي يدفع بالأشخاص الذين تحملوا الضريبة محاولة البحث على طرق ووسائل من اجل الحد من عبا الضريبة أو نقله بشكل أ وبآخر إلى أشخاص آخرين، كأن يقوموا بإعادة النظر في خططهم الاقتصادية وتصرفاتهم الخاصة، بالاستهلاك والادخار، بالاستثمار بإدخال بعض التعديلات اللازمة لتفادي هذا العبء الضريبي.

إن انتقال العبء الضريبي من منتج إلى منتج آخر لسبب أو لآخر، يؤدي إلى ثقل الضرائب على هذا المنتج مما يؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني، يتجلى في خروج العديد من المنتجين عن الحياة لاقتصادية مما يضعف البنيان الاقتصادي للدولة ويفقد السوق عندها تموينا سلعيا يكون سببا في انخفاض دخل الفرد الحقيقي.

المطلب الأول: علاقة النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي

الفرع الأول: الضريبة تعكس مستوى ونوع النظام الاقتصادي

تستند علاقة الضريبة بالنظام الاقتصادي إلى كونها أداة لتحقيق أهدافه، وهناك علاقة تبادلية واضحة بين الواقع الاقتصادي والاجتماعي لبلد معين من ناحية وبين نظامها الضريبي من ناحية أخرى.

إن دراسة الاقتصاد والأوضاع الاجتماعية السائدة في البلاد وكذا الأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها تمكن من تفهم الكثير من القواعد الضريبية وتخير الصور الفنية الملائمة وتشكيل النظام الضريبي الذي يضمن حصول الدولة على الأموال اللازمة وتحقيقها لأهدافها المختلفة.

تتشابه الأهداف الاقتصادية التي تسعى إلى تحقيقها كل من المجتمعات المتقدمة والنامية على السواء حيث يهدف الجميع إلى إشباع الحاجات العامة وتحقيق التنمية والاستقرار، إلا أن تشابه الأهداف الاقتصادية لهذه المجتمعات من الدول لا ينبغي أن يحجب عنا الاختلافات الجوهرية بينها، فهناك الاختلاف في ترتيب الأهداف الاقتصادية حسب أولويتها وهناك الاختلاف في نظم الحكم والنظم الاقتصادية واختلاف في الثقافة والعادات والمعتقدات والتقاليد والحضارة واختلافات في مستوى التقدم فمثلا [1] في الدول التي قطعت شوطا كبيرا في النمو يسود فيها نظام ضريبي تتبوء فيه الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين المكانة الرئيسية كما تقوم إلى جانبها ضريبة نسبية على الأشخاص المعنوية، كما توجد بعض الضرائب غير المباشرة الأقل أهمية. فالتقدم الاقتصادي والاجتماعي يوفر الشروط اللازمة لتطبيق الضريبة على الدخل، وهي ارتفاع مستوى المعيشة، قلة في الفروق الاجتماعية داخل الطبقة الواحدة، تفاوت في الدخول بين الطبقات المختلفة، انتشار التعليم، ارتفاع في الوعي، زيادة في كفاءة الإدارة تمكن من رقابة فعالة، تركز في الصناعة وحسن إمساك للدفاتر المنتظمة، فترتفع مثلا أهمية حصيلة الضريبة على الدخل من مجمل الإيرادات الضريبية بينما تقل مكانة الضرائب غير المباشرة وخاصة الضرائب الجمركية، إذ رغم ضخامة التجارة الخارجية إلا أنها من جانب تمثل مكانة محدودة في تكوين الدخل القومي، كما تمتنع هذه الدول من جانب آخر عن فرض رسوم مرتفعة على الواردات حتى لا تعامل بالمثل وحتى لا تدفع بالأسعار إلى الارتفاع في الدخل.

وخلافا لذلك فإننا نجد أن البلاد الأقل درجة في التقدم تستمد إيراداتها من الضرائب على الدخل والتي غالبا ما تكون ضرائب نوعية تتوجه ضريبة تكميلية عامة على الدخل وإن كانت أهمية الضريبة التكميلية ليست كبيرة من حيث حصيلتها نظرا لعدم ارتفاع مستويات المعيشة وانخفاض الوعي الضريبي وصعوبة الرقابة على تصريحات المكلفين.

إلى جانب هذه الضرائب تزداد أهمية الضرائب غير المباشرة التي تتعدد صورها الفنية وتكون إما عامة أو نوعية، ويتفق هذا النمط من النظام الضريبي وصعوبة الرقابة تزداد أهمية ومقوماته، إذ تحتفظ الزراعة بأهمية نسبية في هذه الدول وتتباين دخول العاملين فيها وعدد الملاك، كما يزدهر القطاع الصناعي في هذه الدول ويتميز بقيام منشآت كبيرة الحجم تستأثر بالنصيب الأكبر من الإنتاج ولكن إلى جانبها تكون المنشآت الخاصة والوحدات الصغيرة قطاعا له أهميته كذلك الأمر في قطاع الخدمات، كما تتميز هذه الدول بارتفاع مستويات الاستهلاك وبتطور هذه الدول نجد أنها تتجه إلى تطبيق الضرائب الموحدة على الدخل كوضع الدول السابقة.

أما في الدول النامية فإن هيكلها الاقتصادي واعتمادها على القطاع الأولي وعلى تجارتها الخارجية يؤدي إلى سيادة الضرائب غير المباشرة بينما تتضاءل أهمية الضرائب المباشرة على الدخل لانخفاض مستويات الدخول ولكثرة الإعفاءات ولضخامة نفوذ الملاك وانخفاض كفاءة أجهزة الإدارة الضريبية ومعاملة الشركات معاملة هينة لتشجيع التنمية. كما يلاحظ اختلافات كبيرة داخل أنماط النظم الضريبة في هذه الدول وفقا لدرجة اعتمادها على التجارة الخارجية ومستوى تقدمها.

[1] – **رفعت المحجوب** ، مرجع سبق ذكره، صفحة 102.

الفرع الثاني:الضريبة أداة للتوجيه الاقتصادي

لقد استخدمت الضريبة كوسيلة لممارسة الدولة رقابتها على الأنشطة الاقتصادية وذلك في غياب التدخل المباشر أحيانا إذ يمكن لهذه الرقابة أن تكتسي شكل تخفيض عام أو زيادة عامة في العبء الضريبي، أو تخفيف أو زيادة العبء الضريبي على بعض الأنشطة الاقتصادية دون أخرى، و يمكن تبرير استخدام الضريبة للتأثير على الواقع الاقتصادي بوجود تفاوت بين أهداف الدولة وأهداف الأعوان الاقتصاديين ولهذا تحاول الدولة حملهم على القيام بأعمال محددة و يمكن حصر الأهداف العامة للدولة من خلال سياستها الضريبية فيما يلي:

أولا: تحقيق النمو الاقتصادي

يعتبر النمو الاقتصادي من الأهداف الهامة التي تسعى الدول إلى تحقيقها لاسيما الدول النامية منها ولهذا تجد الدولة نفسها مجبرة على القيام بدور المحرك لإنعاش النمو الاقتصادي وذلك بتحسين مستوى معيشة السكان للدخول في هذه البلدان، ويكون ذلك بتخفيف العبء الضريبي المفروض على الدخل المتاح للعائلات، أو على الأنشطة المراد إنمائها وتمارس الدولة تأثيرها على الدخل من خلال استخدام الضرائب المباشرة لإعادة توزيع الدخل، وعلى مبلغ الاستثمارات من خلال الضرائب على الربح، وهكذا بقدر ما ترتفع معدلات الضريبة سواء على الدخل أو على الربح فإن ذلك يؤدي إلى أثر سلبي على الدخل القومي وبالعكس في حالة الإعفاء أو التخفيف الضريبي، هذا بالإضافة إلى أن تغيرات معدلات الرسم على القيمة المضافة والضرائب غير المباشرة الأخرى تؤثر على مستوى الأسعار وعلى معدلات التضخم [1].

إن الدولة لا تكتفي بفرض الضرائب من أجل تحقيق النمو الاقتصادي، و إنما تؤثر كذلك عن طريق الإنفاق العام بالإضافة إلى القيام بمجموعة من التحكيمات بين القطاع العام و القطاع الخاص من جهة وبين مختلف القطاعات الاقتصادية الأخرى من جهة أخرى، دون إغفال لأثر هيكل الاقتصاد القائم، ولهذا لا يمكننا أن نتصور نماذج جبائية متطابقة في أنظمة الاقتصاد المعاشي وفي أنظمة اقتصاد السوق، ومن العسير أيضا تحديد مدى تأثير أداة الجباية على التنمية، وتقدير مساهمتها الحقيقية في البنيان الاقتصادي.

ثانيا: إعادة توزيع الدخل والثروة

يأخذ الإنفاق العام أيضا شكل مساعدات لصالح بعض الفئات من المجتمع، وهذا في إطار تخفيف التفاوت والفوارق في توزيع المداخيل، وهكذا تلعب الضريبة دور المصحح لحالة توزيع المداخيل ضمن هيكل اجتماعي واقتصادي و تستخدم في ذلك ضرائب تصاعدية على الدخل.

كما أنه وعلى الرغم من أن نظام السوق الحرة الذي يمكن أن يعمل بكفاءة عالية يمكنه تحت ظروف معينة أن يضمن تخصيص الموارد بكفاءة، إلا أنه لا يمكن لهذا النظام أن يضمن أن يكون توزيع السلع والخدمات الناتج عنه مقبولا اجتماعيا خاصة إذا كانت ملكية الموارد غير متعادلة. لذلك فنظام السوق الحرة لا يتضمن في جوهره أي آليات لتصحيح أي اختلالات في عملية التوزيع قد تكون موجودة منذ البداية في النظام الاقتصادي. ولتوجيه النظام الضريبي نحو هذا الهدف يقرر واضعوا السياسة ما إذا كان التوزيع القائم للدخل مقبولا اجتماعيا رغم أن هذا القرار يطرح إشكالية المفاضلة بين هدف كفاءة تخصيص الموارد من جهة والعدالة من جهة أخرى، إذ أن التوصل إلى درجة أفضل من إعادة التوزيع يستدعي فرض معدلات ضريبية أعلى على الأغنياء عن طريق خلق فجوة أكبر بين أسعار ودخول

[1] - **S - BERNIER** , les impôts, édition hachettes ,1984. Page 330 .

ما قبل الضريبة وأسعار ما بعد الضريبة، وإذ كان الاهتمام بإعادة توزيع الدخل من قبل الماليين والاقتصاديين عن طريق الضريبة يبرر بمحاولة إدارك لكفاءة توزيع الموارد أو العدالة فإن الماركسيين يرون في ذلك وسيلة للضغط على البرجوازية بما يؤدي في النهاية إلى سقوط النظام الرأسمالي.

إن التركيز على مبدأ العدالة وإعادة التوزيع للدخول يجب ألا ينسينا جانب أخر مهم و هو ضرورة مراعاة الحافز على العمل لأن أي مبالغة في الضرائب يمكن أن تؤثر سلبيا على الرغبة في العمل، تؤدي إلى فقدان الرغبة في الترقية والتكوين ولهذا نتائجه ستكون وخيمة على التنمية الاقتصادية.

ثالثا: تحقيق الاستقرار الاقتصادي

إن الضغط الضريبي يعكس حجم اهتمامات الدولة ومدى توسع تدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية ومثل هذا الدور يعتبر حديثا نسبيا كونه يهدف إلى دمج السياسة الخاصة بالميزانية في جانبها ألإيرادي والإنفاقي ضمن نظرة طويلة المدى لتنظيم النشاط الاقتصادي ([1]).

تعرف الحياة الاقتصادية تقلبات عديدة، ويمر النشاط الاقتصادي بفترات توسع وفترات انكماش و ترتبط فعالية القرارات الاقتصادية بوجود درجة من الاستقرار الاقتصادي يعبر عنها في الغالب بدرجة استقرار الأسعار، أي بدرجة انخفاض حدة الضغوط التضخمية لأن التضخم يمثل إحدى الآفات الاقتصادية التي حتى وإن وصلت القناعة بالاقتصاديين إلى عدم القدرة على محاربتها نظرا لبعدها الدولي من جهة، وطابعها غير الاقتصادي أيضا، ولهذا تحول الاهتمام إلى المحافظة على مستويات من التضخم لا تؤدي إلى إخلال كبير بسير التغييرات الاقتصادية من استهلاك، ادخار، استثمار... الخ.

رابعا: تصحيح إختلالات السوق

إن السوق التنافسي مثلما تصوره لنا الكتب غير موجودة في أرض الواقع، وهكذا نجد الأسواق التنافسية القائمة عاجزة عن تحقيق تخصيص كفء للموارد وهذا بسبب الآثار الخارجية التي نعمل على تقليل التكلفة التي يتحملها الأفراد نظير نشاط معين (استهلاك، إنتاج سلعة أو خدمة...) مقارنة بالتكلفة التي يتحملها المجتمع ككل ذلك أن هناك ميلا نحو الانخفاض للتكاليف الخاصة، في حين أن التكاليف الاجتماعية ما فتئت تزداد ممثلة في تكاليف التلوث الصناعي، اختناق المرور في بالطرقات ، تآكل التربة، التصحر، انكماش طبقة الأوزون، تلوث المحيطات، ... الخ وهذا ما جعل الإدراك يتزايد من يوم إلى أخر بوجود ارتباط وثيق بين الأنشطة الاقتصادية والبيئة، هذا ما أخذ بعين الاعتبار هذا البعد الجديد عند رسم السياسات الاقتصادية. وفي هذا النطاق تستخدم الضريبة لتصحيح الآثار الخارجية وذلك برفع التكاليف الخاصة بعد فرض الضريبة إلى مستويات التكاليف الاجتماعية أو الاقتراب منها على الأقل، كما تعمل الضريبة على الحد من إنتاج أو استهلاك مثل هذه السلع السيئة والضارة من الناحية الاجتماعية أو الاقتراب منها على الأقل، وفي هذا السياق نفهم مناداة الدول الصناعية بفرض ضرائب على النفط لأنها طريقة من طرائق المحاسبة عن التكاليف أو الآثار الخارجية السلبية التي تحدث نتيجة استهلاك النفط، إذ تؤدي هذه الضريبة دور رسم استخدام الطرق العامة، ورسم مقابل التكاليف التي يفرضها ازدحام المرور والتلوث البيئي بالإضافة إلى إمكانات استخدام الإيرادات المالية من الضرائب البيئية لتعوض الانخفاض في الضرائب الأخرى.

[1] – **مصطفى الكثيري**، مرجع سبق ذكره، صفحة 9.

إن الانحراف بين التكاليف الخاصة والتكاليف الاجتماعية ليس إلا مظاهرا لإخفاق السوق و هنالك مظاهر أخرى مثل إخفاق السوق في تحقيق العدالة الكاملة أو الوصول إلى أقصى معدلات النمو الممكنة، كما أن بروز دورات النشاط التجاري ذات تقلبات واسعة تدخل ضمن هذا الاتجاه.

المطلب الثاني: الآثار العامة للضريبة

الفرع الأول: آثار الضريبة على التشغيل

أولا: آثار الضريبة على الرغبة في العمل[1]

تقتطع الضرائب دون شك جزءا من دخول الأفراد، و قد تقلل الضرائب من رغبة الأفراد على العمل إذا ما أدت إلى إنقاص كفاءاتهم الإنتاجية، كما لو عجزوا عن دفع نفقات تعليم أبنائهم مما يقلل من الكفاءة الإنتاجية للأجيال الحاضرة و المقبلة، و يتوقف أثر الضريبة في رغبة الأفراد على العمل على أمرين:

1 – مرونة الطلب على الدخل: يوازن الفرد عادة بين المنفعة التي تعود عليه بحصوله على وحدة من الدخل و بين تكلفة هذه الوحدة مقدرا بمشقة الجهد أو النفقات التي يتحملها في هذا السبيل، و يختلف أثر الضريبة هنا حسب رغبات الأفراد، فالفرد الذي يرغب في الحفاظ على مستوى معين من الدخل، يضاعف جهوده ليتجاوز ما تقتطعه منه الضرائب و لكي يصل إلى الهدف المطلوب، أما إذا كان الفرد بوسعه تجاوز ما تنقصه الضرائب ففي هذا الحال لا تزيد من رغبته في العمل.

2 – طبيعة الضريبة: هناك أنواع من الضرائب تحفز الأفراد عادة على مضاعفة نشاطهم الإنتاجي و من ذلك الضريبة على كسب العمل مثلا و هناك أنواع أخرى لا تؤثر بتاتا على رغبة الأفراد في العمل مثل الضريبة على الأرباح.

ثانيا : آثار الضريبة على نسبة التشغيل

من المعلوم أن حجم اليد العاملة الكلي مرتبط ارتباطا وثيقا بحجم الإنفاق الكلي على الاستثمار و الاستهلاك، مما يترتب عليه أن أية ضريبة تقلل من الإنفاق الاستثماري و الاستهلاكي الكلي تعمل على خفض اليد العاملة، فالضرائب على الأفراد في فئات الدخل الدنيا مثلا تعمل على الإقلال من الإنفاق الخاص على السلع و الخدمات التي جرت العادة على استهلاكها، و هذا ينقص بدون شك من النشاط في هذه الصناعات وبالتالي ينقص من حجم اليد العاملة فيها، أما الضرائب على الأفراد في فئات الدخل العليا فإنها تعمل على التقليل من مدخراتهم مما يؤدي بدوره إلى خفض الإنفاق الاستثماري.

الفرع الثاني: آثار الضريبة على الادخار

إن الضرائب على الدخول العالية التي كان يدخر أصحابها جزءا كبيرا منها تقلل من قدرة هؤلاء على الادخار أما الضرائب على الدخول الصغيرة التي لا يملك أصحابها فائضا فإنها لا تؤثر بطبيعة الحال على مقدرة هؤلاء الأفراد على الادخار لأنهم لا يدخرون أصلا، و تجدر الإشارة إلى أنه لو فرضنا ضريبة على الدخول العالية فإن هذا لا يؤدي بالضرورة إلى تقليل مجموع المدخرات ذلك لأنه إذا ما أنفقت الدولة حصيلة هذه الضريبة على المشروعات الإنتاجية والخدمات العامة مما يعود بالنفع على الطبقات العاملة وسرعان ما يدب النشاط في المجتمع و تزداد دخول هذه الطبقات كما تزداد مقدرتهم على الادخار.

[1] - **O. Kandil** , Théorie fiscale et développement , SNED, 1970 , page 8.

الفرع الثالث: آثار الضريبة على الاستثمار

يعتبر الاستثمار بطبيعته شرط أساسي للتوسع الاقتصادي والوسيلة الأكثر فعالية لكل عملية تنمية، بناء على القيمة المضافة التي يخلقها ومناصب الشغل التي ينشئها، وعلى هذا الأساس و نظرا للأهمية القصوى التي تميز عملية الاستثمار، فكل السياسات الاقتصادية تولي الاهتمام الكبير لتشجيع الاستثمار من خلال تهيئة الشروط المناسبة لتحفيزه[1].

فالدول التي تتقدم اقتصاديا وترتفع قدرتها الإنتاجية هي التي تستطيع أن تعوض رأس المال بإنشاء رأس مال جديد، ويكون الاستثمار الإجمالي أكبر من مجمع مخصصات الاهتلاك، أما الدول التي تعيش في وضع الاقتصاد الجامد، فهي التي تحافظ على قدرتها الإنتاجية عند مستوى ينخفض سنوياً بالتدريج، بسبب تزايد السكان، وتكاد أن تعوض رأس المال القديم دون أي زيادة، ويكون الاستثمار الإجمالي مساوياً لمجموع مخصصات الاهتلاك، في حين تبقى الدول التي تتوقف قدرتها الإنتاجية بل وتتناقص وتتقهقر إلى الوراء، فهي التي تستهلك رأس المال ، بحيث يكون الاستثمار الإجمالي أقل من مجموع مخصصات الاهتلاك.

ثانيا: الجباية ومناخ الاستثمار

يمكن تعريف المناخ الاستثماري[2] : بأنه مجموع الظروف والسياسات والمؤسسات الاقتصادية والسياسية التي تؤثر في ثقة المستثمر، و تقنعه بتوجيه استثماراته إلى بلد دون أخر، وهذه مسألة تتفاعل فيها العوامل الموضوعية مع العوامل النفسية، كما أن العناصر المكونة لهذا المناخ تتفاوت من بلد إلى أخر، بالإضافة إلى الظروف والعوامل الاقتصادية والاجتماعية التي تؤثر في طريقة عمل النظام الاقتصادي، وبالذات في مجال اتخاذ القرارات الاقتصادية الهامة التي تحكم تخصيص الموارد ، وتوزيع الدخل القومي بين الطبقات والفئات الاجتماعية المختلفة ، فضلاً عن طريقة تسيير الاقتصاد القومي.

وبالنسبة للجباية على وجه الخصوص فإن الأغلبية الساحقة للدول سواء كانت متطورة أو في طور النمو تسعى نحو إعطاء أهمية خاصة للاستثمار من خلال سياسة جبائية مناسبة و تحفيزية لهذا العامل الرئيسي في النشاط الاقتصادي، و لكي تؤدي الجباية دورها كاملا، يجب أن تشكل أداة فعالة لتوجيه النشاط الاقتصادي و من خلال هذا يبدو جليا وجود علاقة بديهية بين الجباية والاستثمار، و في إطار التحولات الاقتصادية التي تشهدها الساحة الدولية عموما، يجب ألا تكون الجباية عائقا في وجه المؤسسة بل أداة تشجيع لنشاطها، و بالفعل فسياسة جبائية غير حكيمة يمكن أن تعرقل الاستثمار إن لم تلغيه نهائيا، فالجباية تؤثر مباشرة على توجهات المعامل الاقتصادي لكونه مكلف، وتعرضه لضغط جبائي مرتفع، يمكن أن يقلل من رغبته في الاستثمار و بالتالي من حظوظ خلق ثروة ومناصب شغل، فإذا كان من البديهي أن الهدف الرئيسي للمستثمر هو الربح فيمكن للمؤسسة بفعل الضغط الضريبي أن تلجأ لتقليص قدر الإمكان في رقم أعمالها خوفا من الضرائب، وعلى العكس من ذلك فإن الإعفاء أو التخفيض في الجباية المرتبطة بالاستثمار من شأنه التخفيض من تكلفة الاستثمار من جهة و الرفع من مردوديته من جهة أخرى، فالجباية يمكن أن تشكل أداة تحفيزية لإنشاء المؤسسات و شراء المعدات و هي عمليات تساهم بفعالية في الرصيد الإنتاجي للمؤسسة.

[1] – **رفعت المحجوب**، المالية العامة و السياسة المالية، مرجع سبق ذكره، صفحة 203.

[2] – **مصطفى الكثيري**، مرجع سبق ذكره، صفحة 218.

المطلب الثالث: التحفيز الجبائي و دوره في دعم سياسة النمو

إن كانت الجباية أداة فعالة للضبط الاقتصادي مهما كان مستوى تقدم الدولة و توجهها السياسي، فدورها يختلف في حقيقة الأمر في الدول المتقدمة عنه في الدول النامية كما بيننا سلفا، فبالنسبة لهذه الأخيرة توكل للجباية دور رئيسي في تحريك النمو ومواجهة التخلف، وتحقيق النمو الاقتصادي يستدعي في الحقيقة توفر مجموعة من الوسائل التي بإمكانها تحقيق الأهداف التي تصبو إليها الدول النامية ألا و هي الثروة و التشغيل، و تعتبر الجباية من بين الوسائل التي تستعملها الحكومات للتدخل في ميادين مختلفة وأحيانا على درجة عالية من التعقيد فمن خلال تفاعل " التحفيز والتوجيه أو المنع تشكل الأداة الأكثر ملاءمة لترسيخ تصرفات وتعاملات مناسبة للتنمية "[1]، و من جهة أخرى تجسد السياسة الضريبية خيار القوى العمومية في مجال سياسة النمو، فعلاوة على الوظيفة المالية والوظيفة الاجتماعية كما ذكرنا آنفا يبقى الدور الاقتصادي للضريبة العنصر الفعال والأساسي في مجال تحقيق التوازن الاقتصادي و وسيلة لتوجيه مجموع النشاطات الاقتصادية للبلاد، و على وجه الخصوص تعتبر الجباية من خلال السياسة التحفيزية، الوسيلة المفضلة لتهيئة الظروف المواتية للتكثيف من فرص التشغيل، و تفعيل و تنشيط عمليات التصدير و خاصة لتشجيع الاستثمار.

الفرع الأول: التحفيز الجبائي

تقاس فعالية أي سياسة جبائية في دولة ما بمدى قدرة السياسة التحفيزية من خلال الامتيازات التي تمنح للمتعاملين الاقتصاديين على التوجيه السليم والبناء للنشاط الاقتصادي، و ترتبط سياسة التحفيز الجبائي برغبة الدول في فتح المجال للمبادرة الخاصة مقابل تحفيزات جبائية مختلفة و يعرف التحفيز الجبائي على أنه " الإجراء الخاص بالسياسة الاقتصادية الرامي للحصول على تصرفات معينة من طرف المتعاملين الاقتصاديين قد يكون غير راغب فيها أو غير مفكر فيها أصلا مقابل امتيازات جبائية معينة "[2] .

يتجسد التحفيز على شكل " تخفيض في نسب الضرائب أو في الوعاء الضريبي أو في الالتزامات الجبائية، تمنح لمستفيد مقابل تصرفات معينة يقوم بها، وهو مكلف مختار وفقا لبعض الشروط المرتبطة بتنظيمه وجنسيته و نوع نشاطه"[3] ، فتشجيع القطاع الخاص مثلا يمكن أن يكون بواسطة تدعيمات مالية في غالب الأحيان غير مباشرة حيث تكون على شكل امتيازات جبائية ومنه فإن التخفيف من الضغط الجبائي يصبح أداة فعالة للادخار، الاستثمار و بصفة عامة للتنمية الاقتصادية.

يسخر التحفيز الجبائي بالنسبة إلى دول في طريق النمو أساسا للأهداف التالية:

1. التحكم في الضبط الاقتصادي والقانوني لمساعدة المتعاملين الاقتصاديين على تحقيق فوائد في إطار واقع اقتصادي يمتاز بتحولات عميقة و سريعة.
2. توجيه الاستثمار للقطاعات المنشأة لمناصب الشغل من جهة و تشجيع المشاريع الاستثمارية الكبرى ذات المستوى الإنتاجي العالي للتقليص من التبعية الاقتصادية.

---

[1] - **O. Kandil** , op , cit, page 9.

[2] - **S. Quers valette** , l'incitation , édition hachette 1978 page 18.

[3] - **F. SANCHEZ UGART** « incitation fiscale à l'investissement, à l'exportation et à l'emploi », 1985 , pages 35 , 37.

3. تحقيق توازن في ميزان المدفوعات بتقليص الواردات و الرفع من حجم الصادرات.
4. تشجيع الرأسمال الأجنبي و التكنولوجيا الأجنبية للمبادرات في البلاد.

الفرع الثاني: أشكال التحفيز الجبائي

تتفاوت التشريعات في اختيار شكل التحفيزات الضريبية التي يمكن أن تمنح للمستثمر و في إعطائه الحق في اختيار الشكل الذي يناسبه، و يمكن القول بأن الحوافز الشائعة في المجال الضريبي تتمثل في الإعفاءات و تخفيض نسب الضرائب والخصم من وعاء الضريبة وتأجيلها أو إسقاطها ... الخ.

أولا : الإعفاء من الضرائب

قد يكون الإعفاء من الضرائب كليا أو جزئيا و في الحالتين قد يكون دائما أو محددا بمدة تتراوح بين حدين، و بالنسبة للإعفاء الجزئي فقد يتخذ صورة تخفيض في الدخل ومن ثم نكون امام دخل خاضع و دخل مخفض أي غير خاضع و ربما في المعدل العادي للضريبة فيكون هناك معدل يدعى بالمعدل المخفض و قد يكون تخفيض في مقدار الضريبة بالذات و بالتالي نكون أمام ضريبة مخفضة وضريبة فعلية مطالب بها.

ثانيا: التأجيل في دفع الضريبة

يتخذ نظام تأجيل دفع الضريبة صورتين، تتمثل الأولى في إرجاء إدخال الدخل أوالعائد في الوعاء الضريبي أما الصورة الثانية فتتجسد في تأخير تاريخ استحقاق الضريبة أو دفعها.

ثالثا: الخصم من وعاء الضريبة

تسمح بعض التشريعات بإجراء خصومات في وعاء الضريبة في حالات معينة كاستنزال بعض النفقات (كنفقات استغلال الحقوق الصناعية و الأدبية و تكاليف الدراسات التمهيدية و ترحيل خسائر سنة إلى سنوات أخرى في بعض الأحيان تذهب حتى إلى السنة الخامسة).

رابعا : تثبيت الضريبة

يتمثل هذا النظام في ضمان استقرار النظام الضريبي لأهداف معينة خاصة في مجال الاستثمار، حيث يكون المستثمر بمنأى عن التغييرات التي تحدث في المجال الضريبي في الدولة المضيفة حتى يتسنى له أن يحدد بدقة وقت سريان النظام، العبء الضريبي الذي سيتحمله خلال مدة مشروعه.

المطلب الرابع: العولمة و آثارها على الضرائب

تؤثر العولمة تأثيرا كبيرا في قدرة الدول على تحصيل الضرائب، وخلال التسعينات ومع تحرير أسواق المال وزيادة اندماج الاقتصاديات بدأ أثر العولمة في الظهور بشكل أكثر حدة.

الفرع الأول: الاقتصاد الجديد وآثاره على الضرائب

لقد عرفت السنوات الأخيرة ثورة حقيقية للمعلومات أصبحت تشكل القوة الحالية والقادمة لجميع الدول، و مع دخول وسائل الاتصالات الحديثة مثل الإنترنت، توفرت إمكانيات جديدة لاستغلال المعلومات و تسخيرها بشكل جيد، فعلى هذا المنوال نجد كثير من الدول قد أنشأت بما يسمى بالحكومات الإلكترونية و المدن الافتراضية التي تعتمد على المعلومات بشكل أساسي و على وسائل الاتصالات الحديثة. فنجد مراكز البيع والشراء التجارية والبنوك الإلكترونية التي هي بالتالي تعتمد على وجود وسائل الاتصال المتاحة للشعوب واستيعاب هذه الأخيرة لهذه التقنيات الحديثة واستعمالها بالشكل الصحيح ، فظهرت مع الإنترنت العديد من التقنيات الاقتصادية.

كل هذه المستحدثات أحدثت ثورة حقيقية في عالم الاقتصاد، تبلورت رويدا رويدا فيما يسمى اقتصاد الإنترنت أو اقتصاد الشبكة، ويعرف اقتصاد الإنترنت أو ما يسمى باقتصاد الشبكة(Net -économie) أوكذلك الاقتصاد الرقمي (économie numerique) بمجموعة النشاطات الاقتصادية المعتمدة أساسا على الإنترنت والتكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال (NTIC)، و تتمثل هذه الأخيرة في مجموعة التقنيات والمناهج المتعلقة بمعالجة، تخزين وبث المعلومات بمختلف أشكالها بما فيها الصورة و الصوت، حيث أدى التحام فروع مثل الالكتروتقنية والإعلام الآلي وعلم الآليات (automatisme) إلى ظهور ما يسمى بالثورة التكنولوجية الثالثة التي من بين أهم ملامحها التكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال.

بطبيعة الحال أحدثت هذه التحولات آثارها على عالم الضرائب خاصة من جراء النمو السريع للتجارة الالكترونية و اتساع مجال استعمال النقود الإلكترونية.

فالأعمال الإلكترونية، تعد تجارة في الخدمات تخضع من حيث قواعد التجارة الدولية إلى اتفاقية الجاتس الخاصة بالخدمات من بين اتفاقيات التجارة الدولية، وهي تلغي فكرة الموقع أو المكان بالنسبة للنشاط التجاري، وهذا يعني احتمال عدم الكشف على مصدر النشاط . وهي تثير مشاكل تحديد النظام القانوني المختص في أكثر من مسالة ومن ضمنها القانون المختص بحكم العلاقة الضريبية أو المركز الضريبي لأطراف التعاقدات الإلكترونية . كذلك فان الأعمال الالكترونية المتحركة من حيث خوادمها التقنية قد تهاجر نحو الدول ذات النظم الضريبية الأسهل والأكثر تشجيعا ، وهذا الآمر تنبهت له أمريكا فقررت عدم فرض ضرائب على أنشطة الأعمال والتجارة الإلكترونية، وتتنبه الآن أوروبا لخطورة التوجه الأمريكي في هذا الصدد من حيث إمكانية تأثيره على اجتذاب نشاط الشركات العاملة في حقل خوادم التجارة الإلكترونية. كما أن فرض الضرائب على هذا النمط الجديد يتطلب استراتيجيات ضريبية مختلفة في المتابعة والكشف والجمع لما تثيره قواعد محاسبتها والتعرف على حقائق الدخل المتأتي منها من تحديات ومشكلات ، هذا إلى جانب حاجة المسائل الضريبية على التجارة الإلكترونية إلى تعاون وتنسيق إقليمي ودولي بسبب الطبيعة العابرة للحدود لصفقات التجارة الإلكترونية [1]. وإن فرض الضرائب على هذا النمط الجديد يتطلب استراتيجيات ضريبية مختلفة في المتابعة والكشف والجمع والاهم تعاونا وتنسيقا إقليميا ودوليا من جهة

و من جهة أخرى شهدت النقود الإلكترونية انتشارا واسعا في معاملات الأفراد بالمقارنة مع النقود الحقيقية، حيث تحتوي الرقائق الموجودة في البطاقات الإلكترونية على أرصدة أموال الأفراد، والتي تستخدم في دفع المستحقات وتسوية الحسابات مما يزيد من الصعوبات التي تواجهها إدارة الضرائب وتتفاقم هذه الصعوبات لو تمت المدفوعات بالنقود الافتراضية عبر الإنترنت.

الفرع الثاني: الانفتاح الاقتصادي العالمي وآثاره على الضرائب

أولا: المعاملات التجارية للشركات متعددة الجنسيات

تسبب المعاملات التجارية للشركات متعددة الجنسيات مشكلا لسلطات الضرائب الوطنية، بسبب إمكانية إساءة استخدام أسعار التحويل من طرف هذه الشركات بما في ذلك القروض المتبادلة فيما بينهما، وتحديد قيمة العلامات

[1] – **يونس عرب** ، التعاقد والدفع الإلكتروني تحديات النظامين الضريبي والجمركي ، جزء من أوراق عمل برنامج الندوات المتخصصة حول التجارة الإلكترونية تنظيم معهد التدريب والإصلاح القانوني – الخرطوم – كانون أول 2002، صفحة 05.

التجارية وبراءات الاختراع، في هذا المجال تتلاعب بعض المؤسسات في الأسعار وذلك بنقل الأرباح من أوعية عالية الضريبة إلى أوعية أخرى منخفضة الضريبة.

ثانيا: فرض الضرائب على رأس المال المالي

لقد تزايد عجز الدول عن فرض ضرائب على رأس المال المالي سريع الحركة أو الأفراد من ذوي المهارات الرفيعة بمعدلات أعلى عما يفرض في الخارج ، حيث أن ارتفاع معدلات الضرائب في بلد ما سيحفز دافعي الضرائب نقل أموالهم إلى دول أخرى تفرض ضرائب أقل، وبالتالي تضطر الدول إلى تخفيض في معدلات الضرائب تطبيق معدلات ثنائية على الدخل، ونتيجة لذلك سيصعب فرض ضرائب فعالة في ظل العولمة.

ثالثا: زيادة الأنشطة الأجنبية

نلاحظ أنه وفي ظل العولمة تزداد الأنشطة التي يقوم بها الأفراد خارج الدول التي يقيمون بها، والتي غالبا ما تسمح لهم بالتصريح عن أرباحهم الخارجية بمبالغ أقل من قيمتها الحقيقية، أو عدم التصريح عنها نهائيا لدى سلطاتهم الضريبية.

رابعا: التسوق خارج الوطن

في ظل العولمة نلاحظ زيادة السفر إلى الخارج قصد التسوق من أماكن تنخفض فيها الضرائب على المبيعات، مثل الأفراد الذين يعبرون الحدود قصد شراء بعض السلع كالسيارات من بلدان تكون فيها الضرائب أقل، في هذا المجال تلجأ الدول الصغيرة إلى تخفيض الضرائب غير المباشرة لجلب المشترين الأجانب، وذلك يؤدي من مستوى التقليل من الحرية المتاحة للدول لفرض الضرائب غير المباشرة على المنتجات التي يسهل نقلها.

ولمواجهة هذه المشاكل الناتجة عن العولمة في المجال الضريبي، يتعين على الدول أن تبدأ في الاستعداد فيما قد يحدث من انخفاض حاد في إيرادات الضرائب، وكذلك العمل على استغلال الأثر السلبي للعولمة والتكنولوجيا الجديدة بشكل عكسي بما يسهل إحداث تغيرات هامة في أسلوب تحصيل الضرائب، علما أن أجهزة الإعلام الآلي أصبحت عونا كبيرا لإدارات الضرائب، بالإضافة إلى ذلك يجب تغيير أساليب فرض الضرائب وتحصيلها من خلال الاعتماد على تلك الضرائب التي تتأثر بشكل أقل بالمشكلات السابقة، وأيضا عن طريق إستحداث تكنولوجيا ضريبية جديدة.

المبحث الرابع : أسس تقييم النظام الجبائي

إن كل عملية تقييم لأي نظام ما كما هو متفق عليه عادة تبنى على أساس نظام مرجعي جيد يحقق مواصفات مرغوب فيها، وبالنسبة للجباية، يفرض التقييم نفسه خاصة عندما يعرف النظام الجبائي تغييرات معينة كما هو الحال بالنسبة للإصلاحات التي عرفتها العديد من الدول النامية منذ بداية الثمانينات، فهذه التغييرات لا يمكن أن تنجح إلا إذا أخذت بعين الاعتبار الأهداف المسطرة لهذه الإصلاحات والانحرافات التي يمكن أن تنجر عن التغييرات في الهيكل الضريبي سواء على توازن السوق (الفعالية) أو على توزيع الدخل(العدالة الضريبية)، و على هذا الأساس تتبين ضرورة اللجوء إلى أسس نظرية لتوجيه الإصلاح الجبائي إلى المثالية بحيث يحقق أهدافه ولا يتسبب إلا في نسبة ضئيلة من الانحرافات.

و في هذا الموضوع يتفق جمهور الباحثين والمختصين في علم الجباية أن الفعالية الجبائية والعدالة الجبائية يشكلان هدفان متناقضان و النظام الضريبي الجيد هو ذلك الذي ينجح في التوفيق بينهما.

المطلب الأول: مبادئ تقييم النظام الجبائي من خلال تحقيق الفعالية والعدالة

الفرع الأول: فعالية النظام الضريبي

أولا: المقصود بالفعالية الجبائية

رغم صعوبة تحديد مفهوم فعالية النظام الضريبي إلا أنه يمكن في كل الأحوال ملاحظة قصور الأنظمة الضريبية على إدراك أهدافها وهو قصور يرجع لا محالة لخلل في أحد عنصري النظام الضريبي(التشريع أو الإدارة) أو كلاهما، و بصفة عامة يعتبر النظام الجبائي فعالا إذا كان نظاما جيدا يتسم بالبساطة والشفافية يساهم فعلا في تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية المسطرة بأقل تكلفة ممكنة على المكلفين، ويرى البعض أنه لمعرفة مدى فعالية نظام ضريبي ما يمكن اختبار مردوديته المالية التي تعبر على مدى مساهمة الإيرادات الجبائية في تمويل ميزانية الدولة ومنه في تمويل التشغيل، الاستثمار، التصدير والخدمات العمومية، غير أن تحسين المردودية الجبائية لا يعني بالضرورة الرفع من النسب أو من أوعية الضريبة بطريقة لا محدودة لأنه في كل الأحوال يتعين الأخذ بعين الاعتبار مدى تأثير ذلك على الضغط الضريبي وما لذلك من نتائج يمكن أن تكون عكسية خاصة في مجال الإخلال بمبدأ العدالة الجبائية الذي يبقى من الأسس الرئيسية لتقييم النظام ككل، ومن جهة أخرى تظهر جودة النظام الضريبي في مدى خلوه من الآفات التي يمكن أن تشوبه والتي أصبحت ظواهر عالمية لا يكاد يخلو منها نظام ضريبي.

ثانيا: العوائق التي تقف في وجه فعالية النظام الضريبي

تعاني جل الأنظمة الضريبة في العالم إن لم نقل كلها من آفتين رئيسيتين تعرقلان بحدة فعالية النظام آلا وهما التهرب الضريبي والغش الضريبي وذلك بدرجات مختلفة من دولة لأخرى و يرتبط ذلك بشدة بدرجة نمو الدولة والتوجهات العقائدية والاجتماعية لشعبها وخاصة لجودة النظام الضريبي في حد ذاته، فإن كان التهرب والغش الضريبيان يحدان من فعالية النظام ، فدرجة جودة النظام تؤثر بطريقة مباشرة في درجة استفحال هذان الظاهرتان أو الحد منهما.

1 : التهرب الضريبي

يقصد بالتهرب الضريبي، تجنب الالتزام في وجه شرعي وذلك بالاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية على عكس الغش الذي يكون بمخالفة القانون وأحكامه.

ويتطابق هذا مع ما جاء به A. Margairaz حيث يرى أنه: " يتمثل في الاستعمال الإرادي للوضعية غير المنصوص عليها من طرف القواعد القانونية والإدارية" [1].

وفي نظر العديد من المؤلفين، هناك طريقتان يلجأ إليهما المكلف للتهرب من الضريبة وهما:التهرب الناشئ عن القانون، مثلا التقدير الجزافي للأساس الضريبي، والتهرب الناشئ عن الفجوة أو الغموض الذي يشوب التشريعات الجبائية.

[1] - **André . Margairaz** « La fraude fiscale et ses succédants » deuxième édition suisse , 1977, page 16.

وهنا تجدر التفرقة بين التجنب الضريبي الذي يعتبر تهربا مشروعا والتهرب غير المشروع، فالمقصود من التهرب الضريبي المشروع أن يتخلص المكلف من دفع الضريبة، مستغلا ما يوجد في النصوص التشريعية من ثغرات وهذا التجنب يأتي في حدود ما رسمه المشرع من خلال سلسلة الإعفاءات والتخفيضات، دون الإخلال بالقواعد الجبائية، ويرى البعض أن هذا النوع من التهرب مهما اتصف بالشرعية، فإنما يدل على ضعف في التحضر وغياب للضمير الاجتماعي .[1] ومن أمثلة ذلك أن يقدم شخص على قسمة أمواله على ورثته رغم أنه مايزال على قيد الحياة في شكل هبات حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركات، لأنه غالبا لا تخضع الهبات إلى ضريبة وهذا نوع من الاستعمال الذكي لثغرات التشريع.

أما التهرب غير المشروع فيعتمد على عنصر القصد لمخالفة القانون الجبائي، فقد عرفه الدكتور عبد المنعم فوزي بأنه " يتضمن مخالفة قوانين الضرائب فتندرج تحته بذلك كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من الاتجاه إلى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة. " [2] وفي نظر عبد المنعم فوزي يتجلى هذا النوع في طريقتين:

أ . في حالة تحديد وعاء الضريبة، إذا قدم المكلف بالضريبة إقرار غير صحيح لتقدير الضريبة على أساسه.

ب . عند الشروع في تحصيل الضريبة، حيث يخفى المكلف أمواله حتى يتعذر على مصلحة الضرائب أن تحصل مبلغ الضريبة.

2: الغش الضريبي

يعرف Lucien Mehl الغش الضريبي بأنه : " مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض قاعدة الفرض الضريبي. " [3] ، أما A. Margairaz [4] فقد اعتبر الغش بأنه: " يتمثل في التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضل. " و يرى Camille Rosier أن: " الغش الضريبي يضم كل حركة مادية، كل التدابير أو المناورات التي يلجأ إليها المكلفون أو الغير للتخلص من الضرائب والمساهمات "[5]. وبالتالي فالغش الضريبي هو خرق صارخ لقواعد القانون الجبائي للتخلص من دفع الضريبة. فيلجأ المكلف لكل التدابير الاحتيالية لمقاومة مصلحة الضرائب، و في هذا نميز بين الغش البسيط والغش الموصوف (المركب)، حيث يعرف الغش البسيط على أنه " كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة." [6] ، ويعتبره المشرع [7] مجرد محاولة التعمد في تظليل الإدارة الجبائية ومحاولة التظليل تكون دون استعمال عنصر التدليس إما في النقص في التصريح، أو التأخر في تقديمه، أو في عدم تقديمه نهائيا.

---

[1] - **Ibid** , page 18.

[2] – **عبد المنعم فوزي**، مرجع ، سبق ذكره، صفحة 223.

[3] - **Lucien . Mehl** « sciences et technique fiscale » page 22.

[4] - **André . Margairaz** , op- cit, 32.

[5] - **Camille . Ro**sier , l impôt , 1968 , page 25.

[6] - **J.C Martienez** , verification fiscale, edition hachette, 1989, page78.

[7] – **المادة 192 و المادة 193** من الأمر رقم 76 – 101 الموافق لـــ 1976/12/09 ، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لها ، جريدة رسمية، عدد 102 من سنة 1976.

أما الغش الموصوف فيستعمل فيه المكلف طرق تدليسية في إقرار أسس الضريبة، الناتج عن إرادته في ذلك. فالغش الموصوف: " يجمع كل العناصر التي تتضمن مبادئ الغش." [1]

وعامة يفصل بين نوعين من الغش الموصوف وهما: الإخفاء القانوني، وهو كأن يقوم المكلف بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية و الإخفاء المادي و ذلك عن طريق استعمال فواتير، أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية.

3: أسباب التهرب و الغش الضريبيان

إن أسباب التهرب و الغش في مجال الجباية متعددة وقد ساعدت بعض العوامل على تكثيفها ورواجها، ترجع أساسا إلى عيوب في التشريع الضريبي، أو عيوب في الإدارة المالية بالإضافة إلى عوامل نفسية، تعود إلى نقص في الوعي الوطني ، و يمكن حصرها فيما يلي:

أ : الحالة الاقتصادية للمكلف و للدولة

تؤثر الحالة الاقتصادية للمكلف على سلوكه تجاه الضريبة، فالمكلف الذي تكون وضعيته الاقتصادية مزدهرة و مداخيله مرتفعة، لا يجد مبررا للتهرب أو الغش فهو يدفع مستحقاته بانتظام، أما إذا كانت حالته الاقتصادية سيئة، فهو يلجأ لكل السبل الممكنة وحتى اللا شرعية لتفادي دفع مستحقات تثقل كاهله و لا يستطيع تحملها، و هذا من بين الأسباب التي تفسر كون الغش الضريبي في الدول المتقدمة منخفض، مقارنة به في الدول النامية[2]، ومن جهة أخرى فالوضعية الاقتصادية للدولة نفسها تؤثر على ظاهرتي الغش والتهرب، ففي حالة وضعية اقتصادية مزدهرة، تكون عادة نسبة المبادلات التجارية مرتفعة نظرا لتزايد القدرة الشرائية للمستهلك، مما يزيد في مستوى الطلب على السلع و الخدمات، مما يمكن المكلف من تحميل العبء الضريبي لزبائنه بإدماجه في سعر السلع والخدمات، وبالتالي يقل الثقل الضريبي عليه مما يجعل التفكير في الغش أو التهرب الضريبي يكاد يكون منعدما. لكن في حالة الوضعية العكسية، أي حالة الركود الاقتصادي، فعامل الندرة المحتملة وقلة المبادلات التجارية المرتبطة بانخفاض القدرة الشرائية وإمكانية نمو السوق الموازية يفتح المجال واسعا لظاهرتي التهرب و الغش الضريبيين.

ب : اختلال العدالة الضريبية

تبنى كل التشريعات المالية والضريبية على أساس احترام قاعدة العدالة في الضريبة، باعتبارها حق مشروع لدى الإنسان و يجدر بالمشرع أن يأخذ بعين الاعتبار هذه القاعدة عند فرضه للضريبة، كما أن المكلف يتوخى هذا الحق أيضاً... ولكن مهما حاولت التشريعات الضريبية الحديثة الالتزام بالعدالة في الضريبة، يبقى الأمر في أغلب الأحيان شكليا... وإن وجد من العدالة شيء فهي عدالة ضئيلة ونسبية وغالبا شيء من النظري، أما في التطبيق فهي منعدمة، وما أن تنتاب المكلف أفكار وتفسيرات بعدم تحقق هذا الأمر يجعله ذلك يجيز لنفسه التهرب أو الغش في الضرائب من باب السعي وراء حقه.

ج : عدم التوافق بين العقيدة الشخصية والنظام الذي يقنن فرض الضريبة

قد يؤدي عدم التوافق بين العقيدة والنظام الذي يقنن الضريبة إلى فقدان الانسجام في ذلك حيث أن الإنسان يندفع للعمل بنسبة خاصة تتناسب وإيمانه بذلك العمل فكلما كان الشخص المكلف مؤمن بما يجب أن يفعله وواضح لديه،

---

[1] - **J.C Martienez** , op cit– page 91.

[2] - **G. TIXIER,** Droit fiscal, Dunod Economie , 1969, page 83.

انصاع نحوه بكل قوة وإقبال.. أما إذا وجدت هوة بين ما يعتقده الإنسان المسلم من معتقدات ونظام وأسس خاصة لحياته وفكرة معينة عن الكون والحياة إلى غير ذلك، وبين النظام السياسي الذي يحكمه ويختلف عن معتقده جملة وتفصيلاً، بل لا يوجد هناك قاسم مشترك في الموضوع، فهذا يثير عنده عدم الرغبة في الدفع أولاً ويشعر بالإجحاف والظلم في ذلك، وربما نجد أن هذا المكلف الذي يدفع الضريبة في النظام الإسلامي ممن يجب على الدولة الإسلامية أن تزيد من دخله وتسعفه لحاجته.

د : قلة الوعي الضريبي

إن الوعي الضريبي له أهمية كبيرة في استجابة المكلف لدفع الضريبة، وهذا بطبيعة الحال يعتمد على أسس حقيقية، واقعية، تنطلق وإيمان الشخص نفسه، وبعكسه سوف تصطدم فكرة الوعي الضريبي بالشعار، ومن ثم الكذب، وحتى إذا تأثر بها مجموعة من الأفراد، فإن هذه المجموعة ستفقد الثقة بعد حين. وحينئذ تنسلخ الفائدة ويفشل الهدف، و من الضروري أن يحصل الإنسان على هذا الوعي في حياته اليومية، ويعي حقيقة دفعه بصورة واضحة ويعتبرها جزءً من معتقده مما يشكل عليه تأخيرهُ عن دفعها فضلاً عن الامتناع عن دفعها، وأنه يشعر بأن دفع الضريبة هذه يعود بالمنفعة عليه لأنه أدّى واجبا ماليا كما أنه لا يشعر بنوع من الغبن، بل يشعر بالارتياح والسرور لقيامه بهذا الواجب.

ه : وجود ثغرات في التشريع الضريبي

من الواضح أن وجود ثغرات معينة في التشريع الضريبي يفتح المجال واسعا للتحايل، فالتحايل من قبل المكلف ينبع من عدم إيمانه أولاً وكذلك من التأكد من عدم معرفة المسؤول أو السلطة المالية به عند التهرب ثانيا.

و: الجانب الأخلاقي في الإدارة والمكلف

من الأمور المهمة جداً والواجب توفرها في كل مجال هو الجانب الأخلاقي الذي يساعد إلى حد بعيد في تكييف التشريع مع المكلف، لذا فإن كانت الإدارة وموظفيها لا تمتاز بامتيازات أخلاقية خاصة، فقد تكون هي الدافع الأول لدفع بالمكلف إلى الغش والتهرب، أما المكلف وهو القسم الثاني من هذا الجانب، فيجب أن يتقيد بآداب الضريبة وأخلاقها، حيث يدفع هذه الضريبة الواجبة عليه.

ي: عدم كفاءة الإدارة الجبائية

من البديهي أن إدارة جبائية غير كفئة أو غير مهيأة وغير مجهزة لتأدية مهامها بفعالية تساهم بطريقة غير مباشرة في استفحال ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين ، حيث أن المكلف يعمد لهما و هو متأكد من النجاة بأفعاله.

4 : آثار الغش و التهرب الضريبيان

للتهرب والغش الضريبيان كما هو معروف آثار سلبية على الاقتصاد الوطني وعلى المجتمع، من أهمها ما يلي:

أ . تخفيض حصيلة الموارد العامة بالخزينة العمومية هذا ما يؤدي إلى انخفاض الاستثمارات.

ب . رفع نسب الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة لتعويض الحكومة عن نقص الحصيلة الناتجة عن التهرب والغش.

ج . اضطرار الحكومة إلى تغطية العجز المالي عن طريق الإصدارات النقدية أو الحصول على قروض داخلية أو خارجية وهذا يؤدي بدوره إلى خلق مشكلة تتعلق بسداد القروض وفوائدها.

د . الإخلال بقاعدة العدالة الضريبية بحيث يتحمل عبء الضريبة المكلفون الذين لا يستطيعون التهرب منها وينجو منها آخرون حسب مراكز قواهم.

ه . الضرر الأخلاقي لانتشار الفساد وانعدام الأمان.

الفرع الثاني: سبل تحقيق العدالة الجبائية و تقييمها

إن التوزيع العادل للعبء الضريبي يطرح في الحقيقة تساؤلات حول ماهية التوزيع العادل، فمبدأ العدالة الجبائية مسألة كثيرة التعقيد لأن المكلف الذي يتحمل العبء الضريبي فعليا ليس هو بالضرورة الذي يتحمله قانونيا، فعلى سبيل المثال يمكن للمؤسسات أن تحول رسما معينا على كتلة الأجور لمستخدميها أما الضريبة على الأرباح فيمكن تعويضها برفع في الأسعار، و بالتالي فالعبء القانوني لا يمكن أن يشكل أساسا صحيحا لتقييم العدالة الجبائية، غير أنه من المتفق عليه أنه لتحقيق مبدأ عدالة الضريبة لا بد من توافر الشروط التالية:

1 . أن تكون الضريبة المفروضة عامة بمعنى تفرض على جميع الدخول مثلا.

2 . أن يكون سعر الضريبة متصاعدا بحيث يزداد سعرها من شريحة إلى شريحة كلما زاد الدخل.

3 . أن يكون هناك اعتدال في نسب فرضها.

4 . يجب أن تتوفر في الضريبة إعفاءات لحد أدنى من الدخول.

الفرع الثالث: نظرية الجباية المثلى(taxation optimale)

لقد أصبح من الواضح لدى الاقتصاديين أن رفاهية المجتمع التي يجب أن تكون أساسا لكل دراسة اقتصادية لا تتوقف على حجم الدخل القومي فحسب بل على الطريقة التي يتم بها توزيع هذا الدخل أيضا، و تتمثل الجباية المثلى في البحث على نظام ضريبي يقلل من درجة فقدان الرفاه الاجتماعي من جهة و احترام متطلبات ميزانية الدولة من خلال المردودية من جهة أخرى ، وفي ضل التوجهات العالمية نحو اقتصاد السوق تربط الدراسات الرفاه الاجتماعي باختلالات السوق، و تعتبر نظرية Pareto [1] التوازن الأمثل من بين أهم الأسس النظرية لتقييم أي عملية اقتصادية، حيث يذهب wilfredo pareto أحد المفكرين الاقتصاديين في أواخر القرن التاسع عشر إلى أنه يوجد وفقا لشروط معينة أسعار معينة لكل المدخلات و المخرجات بحيث أن سعي المؤسسات لتحقيق درجة قصوى من الربح و رغبة الأفراد في تحقيق درجة قصوى من المنفعة يترجم بتوازن في العرض والطلب لكل المواد في السوق، ويكون استغلال مورد معين فعالا إذا كان من غير الممكن تصور طريقة أخرى لاستغلاله وتحقيق نفس الدرجة من المنفعة لكل المتعاملين الاقتصاديين حيث أن تحقيق مستوى نفع بدرجة أكبر لأي متعامل لا يمكن إلا أن يسبب في إنقاص المنفعة لمتعامل آخر على الأقل.

غير أن هذه النظرية لا تنطبق إلا على سوق مثلى وكاملة، أما على أرض الواقع فالسوق عرضة لاختلالات عديدة ترجع أساسا للعوامل الخارجية سواء من جانب المنتج الذي يتأثر أحيانا بخيارات منتج آخر ومن جهة المستهلك الذي يتأثر استهلاكه بمستهلك آخر أو منتج آخر وعلى هذا الأساس تتدخل الدولة لتصحيح الاختلال بعدة وسائل، تشكل الجباية فيها أحد أنجعها، وتكمن فعالية الجباية في محاولة التخفيف من ما يسمى بالوزن المعدوم(poids mort) ويمثل الفقدان الصافي للرفاه الاجتماعي و يقاس بالفارق بين مداخيل الدولة و فقدان الفائض في الاستهلاك أو الإنتاج، أما معيار العدالة الجبائية فيكمن في التوزيع العادل لهذا الوزن المعدوم من خلال الأخذ بعين الاعتبار لمستوى المداخيل حيث يكون الأثر مرتبطا بمستوى الدخل، و بما أن التقليل من الوزن المعدوم من جهة و التقليل من الفوارق الاجتماعية من جهة أخرى يشكلان هدفان متناقضان فالجباية المثلى تكمن في محاولة التوفيق بين العدالة والفعالية كما سلف ذكره، وهنا نشير بأن اختيار الضرائب و الرسوم التي تحقق جباية مثلى تختلف من دولة لأخرى و من نظام اقتصادي لآخر،

[1] – **عبد المنعم فوزي**، مرجع سبق ذكره، صفحة 112.

فمن خلال التجربة [1] يظهر أن رسم موحد للمواد يشكل حلا أمثل في الدول المتقدمة و الضرائب المباشرة تشكل آداة جيدة لتحقيق عدالة في إعادة توزيع الدخل والتقليل من فقدان الرفاه الاجتماعي، أما في الدول المتخلفة فالضرائب غير المباشرة هي التي تشكل الوسيلة الأنجع و هذا بسبب تفاقم الغش الضريبي وصعوبة اعتماد ضريبة على الدخل.

المطلب الثاني: أسس التقييم الكمي للنظام الجبائي

تعتمد الدراسات الاقتصادية وكذا التقارير الرسمية عموما في تحليل مستوى النظام الضريبي على عدة مؤشرات ومناهج مختلفة مرتبطة بنوعية الاقتصاد و بالأهداف المسطرة لسياسات الميزانية، و لحاجيات المذكرة ارتأينا أنه من الضروري الإطلاع وتقديم أهم المؤشرات المستعملة في هذا المجال والتي سنعتمد عليها في تقييم النظام الجبائي الجزائري، و على هذا الأساس تعتبر مفاهيم الضغط الجبائي، المجهود الجبائي، المؤشر الجبائي و أخيرا الميزان الجبائي من أكثر المؤشرات التي صادفناها في دراسات متعددة، نحاول فيما يلي تعريفها قصد إلقاء الضوء عليها و رفع الالتباس الذي يشوبها.

الفرع الأول : المجهود الجبائي و الضغط الجبائي

أولا : حساب الناتج الجبائي

يلجأ أحيانا في تقييم المردودية المالية للجباية لحساب ما يسمى بالناتج الجبائي (produit fiscal) كنسبة مجموع مداخيل الجباية على الناتج الداخلي الخام، فإذا كانت هذه النسبة مرتفعة فهذا دليل على أن الدولة بذلت مجهودا كبيرا (effort fiscal) في التحصيل الجبائي و العكس صحيح، غير أن زيادة المحاصيل الجبائية محدود بمدى الضغط الذي يولده على المكلفين بصفة خاصة وعلى الرفاه الاجتماعي بصفة عامة وعلى هذا الأساس فارتفاع هذه النسبة يعنى إرتفاعا في الضغط الجبائي (pression fiscale) و نلاحظ أن الدراسات حسب أهدافها تسمى هذا المؤشر مجهودا جبائيا أو ضغطا جبائيا، و الحقيقة هو أن الجباية المثلى هي التي تكون في نقطة توازن بين هذين الهدفين بمعنى تحقيق أكبر مجهود جبائي ممكن دون تجاوز الحد المقبول للضغط الضريبي.

جدول رقم (2 . 01) : الناتج الجبائي (نسبة إلى الناتج المحلي الخام)

البيان	66 – 68	69 – 71	72 – 76
مصر	17,5	19,2	18,1
لبنان	10,9	11,2	10,2
المغرب	16,5	17,8	18,6
السودان	13,0	18,2	18,9
تونس	20,7	21,7	20,7
معدل 47 دولة	13,6	15,1	16,1

1

المصدر: د ناصر مراد " فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق " دار هومة، الجزائر، 2003.

ويحسب الناتج الجبائي وفقا لإحدى العلاقتين التاليتين:

$$\text{الناتج الجبائي} = \frac{\text{مجموع الضرائب (مباشرة و غير مباشرة)}}{\text{الإنتاج الداخلي الخام}} \times 100$$

$$\text{الناتج الجبائي} = \frac{\text{مجموع الضرائب (مباشرة و غير مباشرة)}}{\text{الناتج الداخلي الخام}} \times 100$$

و يعرف الإنتاج الداخلي الخام (La PIB : production interne brute) على أنه مجموع السلع والخدمات الإنتاجية التي تم إنتاجها من قبل الوحدات المقيمة والتي تكون موضوعا للاستخدامات النهائية فقط [1] و يمكن صياغة الإنتاج الداخلي الخام في المعادلة الرياضية التالية:

$$La\ PIB = \sum VAB + \sum TVA + \sum DD$$

La PIB : الإنتاج الداخلي الخام

$\sum$VAB : مجموع القيم المضافة

$\sum$TVA : مجموع الرسم على القيمة المضافة

$\sum$DD : مجموع الحقوق الجمركية

ويعتمد نظام المحاسبة الوطنية للأمم المتحدة الناتج الداخلي الخام (Le PIB: produit interne brut) كأسس لحساباته حيث يتميز باتساع حقله الإنتاجي من خلال اعتماده على نظرية القيمة / المنفعة ، كما أنه يصلح للمقارنات الدولية ، ويترتب على تباين مفهوم كل من الإنتاج والناتج الداخلي الخام إلى اختلاف قيمتهما حيث دوما نجد فروقات قيمية بينهما ، فمثلا في الاقتصاد الجزائري وفي الفترة الممتدة من 1990 إلى 1995 تراوح الفرق بينهما ما بين 12% و 13,5 % و هو فرق معتبر و يتحدد الناتج الداخلي الخام وفق العلاقة التالية:

$$Le\ PIB = La\ PIB + VAB_{ad} + VAB_{if} + VAB_{ai} + VAB_{sd} - Loyers$$

Le PIB : الناتج الداخلي الخام

La PIB : الإنتاج الداخلي الخام

VAB_{ad} : القيمة المضافة للإدارات العمومية

VAB_{if} : القيمة المضافة للمؤسسات المالية

VAB_{ai} : القيمة المضافة للأشغال العقارية

VAB_{sd} : القيمة المضافة للخدمات المنزلية

[1] – **ناصر مراد**، مرجع سبق ذكره، صفحة 138.

Loyers : الإيجارات.

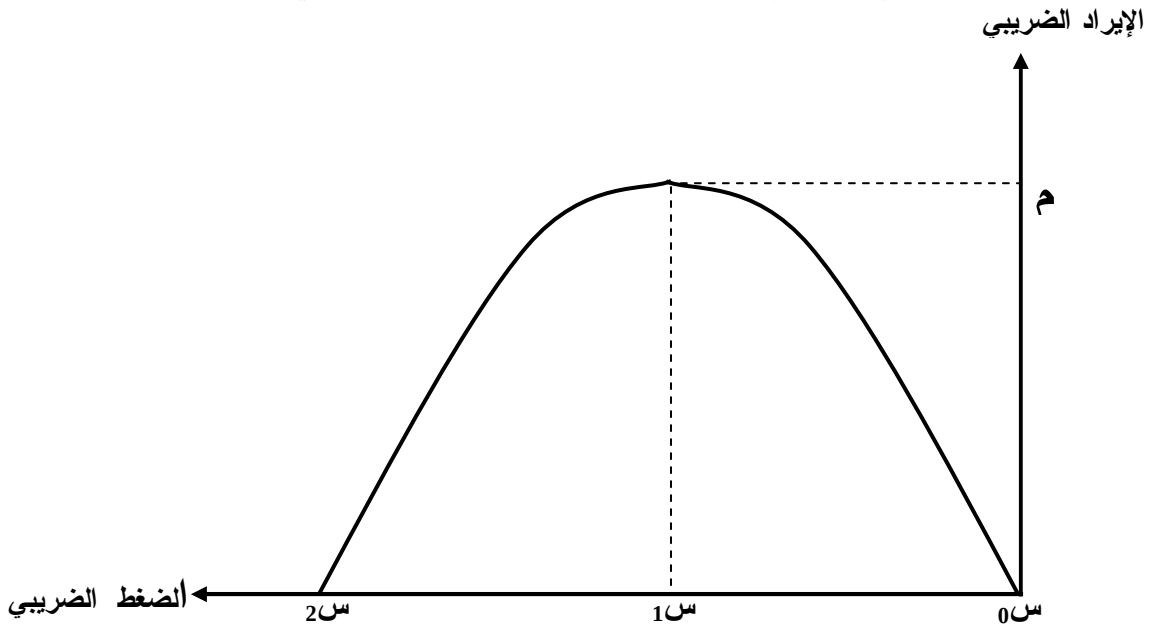
ثانيا: حدود الضغط الضريبي

1 : تعريف الضغط الضريبي

إن المجهود الجبائي الأمثل هو الذي يضمن تحصيلا جبائيا جيدا دون التحول إلى عبء ضريبي منهك، فانطلاقا من الآثار السلبية لثقل العبء الضريبي ، أصبح من المسلم به أن للضغط الضريبي حدود ينبغي أن لا يتجاوزها كون كثرة الضرائب تقتل الضريبة و في هذا الباب توجد عدة اتجاهات[1] لتحديد حدود الضغط الضريبي الأمثل، والتي لا يمكن تجاوزها، فلقد نادى الطبيعيون بأن لا يتجاوز الاقتطاع الضريبي 20% من دخل المكلف، أما الاقتصاديين التقليديين فقلد حددوا تلك النسبة بـــ 10% بينما الاقتصاديين المحدثين مثل الاقتصادي collin clork فقد حدده بـــ 25% من الدخل الوطني،وفي الواقع لا توجد حدود معينة للاقتطاع الضريبي ، بحيث يتوقف ذلك على مدى إنتاجية الإنفاق العام الذي تموله هذه الاقتطاعات، بالإضافة إلى ظروف كل دولة، و يرى الاقتصادي: Barrere أنه يمكن زيادة الاقتطاع الضريبي طالما أن ذلك لا يؤدي إلى تقلص حجم الإنتاج وفي نفس السياق يؤكد هذا الباحث على أنه لا يمكن استخدام الضرائب كأدوات فعالة إذا لم يصل الضغط الضريبي إلى حد أدنى معين.

وفي هذا المجال أوضح الأستاذ LAFFER [2] العلاقة بين الإيرادات الضريبية ومستوى الضغط الضريبي من خلال منحنى يربط بين الضغط الضريبي ومستوى الإيرادات الضريبية المحققة (منحنى 1) حيث يمكن تقسيم المنحى إلى مرحلتين: حيث في المرحلة الأولى (س$_0$ - س$_1$) تكون العلاقة طردية بين الضغط الضريبي والإيراد الضريبي حتى نصل إلي مستوى أمثل من الضغط س$_1$ أما في المرحلة الثانية (س$_1$ - س$_2$) تصبح تلك العلاقة عكسية، بحيث أي زيادة في الضرائب تؤثر سلبا على النشاط الاقتصادي مما يقلل من الأوعية الضريبية فتنخفض حصيلة الضرائب (زيادة الضريبة تقتل الضريبة).

منحنى (1 . 01): منحنى لافر للعلاقة بين الضغط الضريبي و الإيرادات الضريبية.



[1] – **د . ناجي التوني**، مناخ الاستثمار في الوطن العربي، منشورات معهد الكويت، 2004.

[2]

المصدر: ناصر مراد، مرجع سبق ذكره.

في سياق مقارنة مستوى الضغط الضريبي في مختلف الدول، نلاحظ أن هناك انخفاض في مستوى الضغط الضريبي في الدول النامية مقارنة مع الدول المتقدمة، مما يسمح بوضع علاقة طردية بين مستوى الضغط الضريبي ودرجة التطور الاقتصادي، والإحصائيات المدرجة في الجدول الموالي تؤكد ذلك.

جدول رقم (2 .02) : معدل الضغط الضريبي في مختلف الدول لسنة 1991.

الدول	معدل الضريبة
البلدان الصناعية	% 24
الدول النامية	%16
دول الجماعة الأوروبية	% 34
بلدان الشمال الأوروبي	%35

المصدر: ناصر مراد، مرجع سبق ذكره.

ويمكن تبرير انخفاض الضغط الضريبي بالدول النامية إلى ما يلي:

- انخفاض الدخل الوطني نتيجة تخلف الوضع الاقتصادي،
- انخفاض التشريع الضريبي وعدم كفاءة الإدارة الضريبية،
- انخفاض الوعي الضريبي في المجتمع،
- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي.

الفرع الثاني : المؤشر الجبائي (Indice fiscal)

يحسب المؤشر الجبائي[1] نسبة الناتج الجبائي الفعلي على الناتج الجبائي المتوقع الأمثل ويعتمد هذا النموذج على الأخذ بعين الاعتبار لثلاث عوامل أساسية و هي: مستوى انفتاح الاقتصاد، مستوى نمو الدولة ، ونسبة المداخيل الوطنية،

وعلى أساس هذه العوامل، تم اعتماد نموذج بسيط يتشكل من:

1- نسبة الصادرات على الناتج المحلي الخام،

2- الدخل الفردي،

3 - نسبة قطاع المعادن و المحاجر على الناتج المحلي الخام.

[1] _

تستعمل النسب المتوسطة المحصل عليها لتحديد النظام الجبائي المرجعي(système fiscal representative) ،المعبر عنه بالطاقة الضريبية للدولة (capacité taxable) و تعرف هذه الأخيرة بصفة عامة[1] و رغم وجود اختلافات في ذلك بالمحاصيل الجبائية الممكن الحصول عليها إذا طبقت نسبا متوسطة على مختلف الأوعية الضريبية، غير أن ذلك يستدعي تعريف وتحديد دقيق للأوعية الضريبية والنسب المتوسطة، و حل هذين المسألتين يمكننا من تقييم المجهود الجبائي الحالي و المجهود الجبائي الإضافي الممكن القيام به.

و لقد أدى تطبيق هذا النموذج من طرف صندوق النقد الدولي على 63 دولة في طريق النمو لفترة ما بين 1972 1976 [2] إلى النتائج التالية:

1. أن علاقة قطاع المعادن بالمجهود الجبائي جد معبرة،
2. أن علاقة الصادرات باستثناء المعادن بالمجهود الجبائي لها مدلول كذلك،
3. أن علاقة الدخل الفردي باستثناء المعادن و المحاجر بالمجهود الجبائي ليس لها مدلول يذكر.

وعلى هذا الأساس يحسب المؤشر الجبائي كما يلي:

$$\text{المؤشر الجبائي} = \frac{\text{الناتج الجبائي الفعلي}}{\text{الناتج الجبائي المتوقع}}$$

جدول رقم (2 .3) : المؤشر الجبائي (دراسة حول مجموعة من الدول)

	72-76		69-71		66-68	
	الرتبة	المؤشر	الرتبة	المؤشر	الرتبة	المؤشر
مصر	31	0,853	3	1,483	6	1,343
لبنان	37	0,762	37	0,782	31	0,858

_ [1]

[2] - **Bahl; R.W** , « A Representative Tax System : Approach to measuring tax Effort in developping countries » IMF Staff Papers march 1972

المغرب	12	1,21	10	1,224	13	1,163
السودان	4	1,465	5	1,44	16	1,098
تونس	14	1,184	2	1,639	7	1,297
البرازيل	2	1,607	1	1,806	1	1,779
إيران	1	1,72	29	0,913	26	0,972
النيبال	47	0,48	7	0,374	47	0,3
غانا	22	0,976	15	1,154	23	1,015
ساحل العاج	16	1,115	4	1,271	3	1,429
كينيا	11	1,218	18	1,09	14	1,155
مالي	23	0,968	20	1,055	5	1,365
السينيغال	19	1,021	7	1,342	4	1,382
توقو	42	0,703	38	0,739	41	0,706
الزائير	8	1,295	9	1,304	2	1,435
زامبيا	5	1,368	16	1,111	11	1,175

المصدر: تانزي، المؤشر الجبائي عند مجموعة من الدول.

الفرع الثالث: الميزان الجبائي(balance fiscale)

يعتبر مفهومي الميزان الجبائي الأولي (أو ما يسمى كذلك العجز/ الوفر الأولي) و الميزان الضريبي الكلي (أو ما يسمى العجز/الوفر الكلي) نسبة للناتج الداخلي الخام (PIB) [1] من أهم المؤشرات الجبائية المستخدمة للتقييم الكمي للنظم الجبائية، و يعتمد هذين المؤشرين على كون الجباية هي المكون الرئيسي للعائدات الحكومية و مهما كانت نسبة مساهمتها في هذه العائدات فتأثيرها في سياسة الميزانية جد أساسي و قوي حيث أن السياسة الضريبية تحدد بشكل أكيد العجز أو الفائض ويتفق المحللون أن الجباية المثلى هي التي تحقق التوازن بين النفقات و العائدات، على أن تكون النفقات مسخرة لتحقيق معدلات نمو جيدة و رفاه اجتماعي مقبول و هذا يعنى بلوغ درجة من التوازن تكون فيها الجباية كافية دون عبء كبير والنفقات رشيدة دون إسراف و لا تقشف مضر.

يحتسب الميزان الضريبي الكلي و الميزان الضريبي الأولي على هذا المنوال

الميزان الضريبي الكلي = الميزان الضريبي الأولي – خدمات الديون

[1] - **Richard M. Bird** « fiscal flows, fiscal balance and fiscal sustainability » working paper 02-03 january 2003 Georgia state university Andrew young school of policy studies.

و تشمل النفقات: النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية وكل الالتزامات الأخرى كصافي الإقراض و خدمات الديون،و لقد أدرج الميزان الضريبي الأولي كمؤشر يسمح بتحديد المستوى الذي يجب أن تكون عليه الإيرادات نسبة للنفقات للتحكم في الديون حيث لا تحسب خدمات الديون في النفقات، و تعود أهمية الأخذ بعين الاعتبار لمسألة الديون للأثر الواضح للمديونية على سياسة الميزانية، فالنفقات من المفروض أن تكون لتحفيز النمو وليس العكس، غير أن المديونية عامل لتكريس العجز والتضخم و عرقلة النمو، يجب التحكم فيها من خلال سياسة جبائية مناسبة و من أجل هذا اقترحت عدة معادلات [1] و [2] (تخرج من إطار هذه الرسالة) تربط الميزان الضريبي الأولي بنسبة خدمات الديون من PIB من أجل توجيه السياسة الجبائية.

فإن كان الميزان الضريبي الكلي يبين مدى قدرة الإيرادات على تغطية النفقات، فالميزان الضريبي الأولي يمكن من تحديد إمكانية التحكم في الديون، و لمعاينة مستوى النظام الضريبي يلجأ لأحد المؤشرين التاليين:

$$\frac{\text{الميزان الضريبي الكلي}}{\text{الناتج المحلي الخام}} \quad \text{أو} \quad \frac{\text{الميزان الضريبي الأولي}}{\text{الناتج المحلي الخام}}$$

المطلب الثالث: تقييم النظام الجبائي من خلال التشريع و الإدارة الجبائية

الفرع الأول: الخصائص العامة للنظام الجبائي الجيد

حاول بعض الباحثين إعطاء الخصائص المثلى للنظام الضريبي الجيد سواء من جانب التشريع الضريبي أو الإدارة الجبائية في حد ذاتها، ويرى البعض أن فعالية النظام الضريبي تظهر أساسا في ثلاثة خصائص وهي[3]:

1 - التوافق مع بيئته وهذا يقضي بأن يكون النظام منسجما في أسسه و أدواته و غاياته مع طبيعة البيئة التي يطبق فيها من قيم و أنماط ثقافية وما تحتويه من تراكيب اقتصادية ونفسية واجتماعية، إذ أن تحقق ذلك يجعل المجتمع يقبل مضمون النظام الضريبي و يعمل على احترامه و تطبيقه.

2 – القدرة على تعبئة الموارد وهذا يعني قدرة النظام الضريبي على الإتيان على كل أو معظم الفوائض الاقتصادية المتاحة وإن تسترت و هذا يتطلب في الواقع إدارة ضريبية عالية التكوين و آليات عمل متطورة.

3 – القدرة على توظيف الموارد و هذا من خلال قدرة النظام الضريبي على التصدي لتسرب الفوائض المالية إلى إنفاقا غير رشيد، ذلك أن طبيعة النفقات العامة إذا كانت غير مقنعة تقف حائلا أمام استعداد الأفراد للتعامل بشكل إيجابي مع النظام.

---

[1] - **Olivier J. Blanchard**, "Suggestions for a new Set of Fiscal Indicators", OECD Working Paper No. 79, 1990.

[2] - **Nigel Chalk and Richard Hemming**, "Assessing Fiscal Sustainability in Theory and Practice", IMF Working Paper No. 81, 2000

[3] – **عبد المجيد قدي**، مرجع سبق ذكره ، صفحة 243.

أما بالنسبة للتشريع الضريبي يقترح فيتو تانزي ثمانية اختبارات شخصية لتقييم مدى جودة النظام الضريبي، و تتمثل أساسا في:

1 – مؤشر التركيز: هل يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب والمعدلات الضريبية ؟

2 – مؤشر التشتت : هل هناك ضرائب مزعجة أو بغيضة قليلة الإيراد ؟

3 – مؤشر التآكل: هل الأوعية الضريبية المعتمدة أقرب ما يمكن إلى الأوعية الحقيقية الممكنة ؟

4 – مؤشرات تأخر التحصيل: هل تدفع المستحقات الضريبية من جانب المكلفين بالضريبة دون تأخير، و بالقرب من مواعيد الدفع الواجبة ؟

5 – مؤشر الدقة أو التحديد: هل يعتمد النظام الضريبي على أقل عدد من الضرائب ذات المعدلات المحددة ؟

6 – مؤشر الموضوعية: هل تجبى معظم الضرائب على أوعية تقاس بموضوعية ؟

7 – مؤشر التنفيذ: هل التشريع الضريبي منفذ بالكامل و بفعالية ؟

8 – مؤشر تكلفة التحصيل: هل تكلفة تحصيل الضرائب على المالية العامة أقل ما يمكن ؟

إلى جانب هذه المعايير يمكن أن نظيف مؤشر لا يقل أهمية ألا و هو : الازدواجية في الضرائب، حيث يتفق المؤلفون على أنه " فرض نفس الضريبة أكثر من مرة، على نفس الشخص، وبالنسبة لنفس المال، في المدة ذاتها " [1].

ومن أبسط الأمثلة على فكرة الازدواج الضريبي هو إخضاع في الجزائري أرباح شركات الأموال إلى الضريبة على أرباح الشركات ، وأثناء التوزيع على الشركاء (عوائد الأسهم و الحصص) تخضع هذه الأرباح مرة أخرى إلى ضريبة الدخل الإجمالي على حصة الشريك.

الفرع الثاني: الإدارة الجبائية الجيدة

تحتل الإدارة الجبائية مكانة بارزة في المنظومة الجبائية حيث تعتبر وسيط بين السلطة التشريعية الجبائية والمكلف بالضريبة وذلك بالسهر على التنفيذ الأمثل والصارم للنصوص والتشريعات الجبائية على المكلف، فنجاح المنظومة الضريبية الوطنية يرجع أساسا إلى مدى نجاعة الإدارة على طبيعة الأسلوب الذي تتعامل به مع المكلفين، وهنا يبدو من البديهي أن إدارة كفؤة وناجعة متوفرة على العدد الكافي من الموظفين المؤهلين و بالمقابل حاصلين على رواتب مناسبة و المتوفرة على الوسائل التقنية الضرورية لتأدية المهام ، من دون شك أنها تحسن تأطير العمل الضريبي كما ينبغي، و في هذا يرى Ngasy Vahn[2] أن " الإدارة الجبائية في العالم الثالث هي التي تشكل و تغير وتشوه الجباية".

و تعتبر فعالية التحقق والتحصيل و مرونة و سرعة التعامل مع المكلف و نسبة التهرب والغش الضريبيين من أهم المعايير التي تعبر بصدق على مدى جودة الإدارة الجبائية، و ترتبط هذه الأخيرة بما يلي:

1 – الإمكانيات المادية و البشرية المتوفرة لدى الإدارة الجبائية،

2 – مستوى نظام المعلومات المتوفر لدى الإدارة الجبائية و هنا تلعب الوسائل الحديثة من حواسيب إدارية و شبكات معلوماتية دورا كبيرا في تحقيق ذلك،

[1] – **محمد سعيد فرهود**، مرجع سبق ذكره، صفحة 246.

[2] - **Ngasy Vahn** , le rôle de l'impôt dans les P.V.D " C.D.G.I Paris, 1974.

3 – المستوى العلمي و التقني لموظفي الإدارة الجبائية،
4 – المستوى الأخلاقي لموظفي الإدارة الجبائية والذي يتأثر كثيرا بالأجور و التحفيزات المادية،
5 – فعالية نظام الرقابة،
6 – الإجراءات الإدارية المطبقة و التي يجب أن تتسم بالبساطة و الدقة حتى يسهل التحكم فيها من طرف الموظفين و لا تكون سببا للتهرب أو الغش،
7 – درجة الثقة المتواجدة بين الإدارة و المكلف و التي لا ترتبط بدرجة أمانة المكلف فقط بل كذلك بطريقة تعامل الإدارة مع المعلومات المقدمة من طرف المكلف.

خلاصة الفصل

تتغير الضريبة بالتغيرات الاقتصادية و الاجتماعية وعليه فقد عرفت الضريبة عدة أنواع وأشكال عبر التاريخ وانطلاقا من أن الضريبة أداة مالية تلجأ الدولة إليها لرفع إيراداتها المالية لمواجهة أعبائها العامة التي تقوم بها اتجاه أفراد المجتمع، بالإضافة للدور الحديث للضريبة كأداة تدخل لتوجيه الاقتصاد الوطني نحو تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية من جهة، ومعالجة الأزمات الاقتصادية من جهة أخرى كما أتضح لنا بأن الضريبة إحدى مكونات النظام الضريبي، لم تعد ضريبة حيادية وإنما أصبحت ضريبة تدخلية، بالإضافة لدورها التقليدي المتمثل في الدور المالي، كما نشير بأن الضريبة وذلك من خلال وعائها والمعدل الضريبي المفروض على السلع و الخدمات، و على دخول الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، وكذلك التخلص من الضريبة، سواء التجنب الضريبي أو التهرب الضريبي، كانت لها اهتمام كبير من طرف كتاب المالية. فالوعاء الضريبي الخاضع للضريبة الخاصة به تعرض لعدة تغيرات عبر التاريخ، كما سبق ذكره كما أن تحديده كان بعيد عن العدالة الضريبية، بالإضافة لأشكال الضريبة التي كانت تطبق سابقا، ومدى تأثيرها على الاقتصاد الوطني ودخل الفرد على السواء، مما أدى بالمكلف الضريبي للبحث على طرق ووسائل لعدم دفع الضريبة، واستعمال كل أنواع الغش الضريبي، لذا وجب على واضع القانون عند وضعه لقوانين ضريبية، أن يحدد من خلالها الوعاء الخاضع للضريبة ومعدل الضريبة الخاص بها وأن يأخذ بعين الاعتبار الظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلفين بها وهذا ما تضطلع به السياسة الضريبية التي تضعها الدولة لتفادي الغش والتهرب الضريبيين وتحقيق عدالة ضريبة مع تحقيق توازن في الإيرادات.و باعتبار النظام الضريبي يتشكل من مجموعة الضرائب ولما لهذه الأخيرة من آثار مختلفة على الاقتصاد الوطني يستوجب علينا وضع نظام ضريبي دقيق، يحد من آثار الضرائب على الاقتصاد و على الخزينة وعلى المجتمع.

الفصـــل الثالث :

النظام الضريبي في الجزائر

قبل اصلاحـــــــات 1991

تمهيـــد

لا يمكن التطرق للإصلاح الجبائي في الجزائر دون أن نتناول النظام الجبائي الذي كـــان معمـــولا بـــه قبـــل الإصلاحات بالتقديم والتحليل والمناقشة لأهم خصائصه، وهو ما نرى أنه يمكننا من استنباط واســـتخلاص الأســـباب التي جعلت من الإصلاح الجبائي في الجزائر حتمية لا مفر منها. وهنا لابد من الإشارة إلى أن معظم الدراسات التي تناولت الإصلاح الجبائي في الجزائر قد اقتصرت على دراسة الضرائب والرسوم المعتمدة من جانب الوعاء والنسب أو ما يسمى بالمعدلات وكيفية التحصيل مع إهمال تام وكلي لموضوع و دور الإدارة الجبائية في الجزائر التـــي لـــم تنل قسطا وفيرا من الدراسة والتحليل، ونحن نرى أن هذين الجانبين عنصرين أساسيين وجد حساسين ولهمـــا بـــالغ الأثر على نجاعة وفعالية النظام الجبائي، وبالتالي أن دراسة سليمة ودقيقـــة للنظـــام الجبـــائي لا يمكـــن أن تتصـــف بالشمولية إلا إذا تطرقنا لكامل مكوناته وعناصره الفاعلة ويكون ذلك من خلال تناولنا للمباحث التالية.

المبحث الأول: الضرائب والرسوم المعتمدة في النظام الجبائي الجزائري القديم.

المبحث الثاني: دور النظام الجبائي ومحاولات التغيير منذ الاستقلال وحتى الإصلاحات.

المبحث الأول: الضرائب و الرسوم المعتمدة في النظام الجبائي الجزائري القديم

تميزت الجباية في الجزائر بخاصية رئيسية ألا وهي تبوأ الجباية البترولية لمكانة خاصة جعلت الكثير يلجئون إلى تصنيف النظام الجبائي في الجزائر إلى جباية عادية وجباية بترولية، مع احتفاظهم بتقسيم الجباية العادية إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة، وسنحاول فيما يلي تقديم الجباية الجزائرية بشقيها المباشرة وغير المباشرة مع تقديم الجباية البترولية منفصلة.

كما اتصفت الجباية في الجزائر بثقلها، من حيث كثرة الضرائب ة كثرة المعدلات الضريبية، بالإضافة إلى ضعفها في تحقيق الأغراض التي وضعت لها سواء الاقتصادية أو المالية أو الاجتماعية كما تميز النظام الضريبي الجزائري بفترة الاقتصاد المخطط و عدم وجود حرية و استقلالية للمؤسسات العمومية و بالتالي كان دور الجباية ضعيف و سنحاول عرض النظام الضريبي الذي كان موجود قبل الإصلاحات من خلال الفصل الحالي.

المطلب الأول: الضرائب المباشرة قبل الإصلاح

تنقسم الضرائب المباشرة في الجزائر إلى نوعين رئيسيين من الضرائب.

- الضرائب على الدخل.
- الضرائب على رؤوس الأموال وثروة الأفراد.

من وجهة نظر ضريبية فالمداخيل منظمة وفق أقسام كثيرة والتي تفرض عليها ضرائب عديدة ولهذا نحصل على مداخيل متأتية من الأنشطة الصناعية، التجارية والحرفية وتفرض عليها ضريبة تدعى بالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية ، أرباح المهن الحرة و تخضع هي بدورها إلى الضريبة تسمى بالضريبة على أرباح المهن الحرة (غير التجارية)[1] هذين الدخلين يخضعان كذلك من حيث رقم أعمالهما إلى رسم على النشاط ،كذلك المداخيل المتأتية من التشغيل أي الرواتب والأجور والمعاشات تخضع إلى ضريبة تدعى بالضريبة على الرواتب والأجور والمعاشات والريوع العمرية، كما يفرض على قطاع الشغل ضريبة تدعى بالدفع الجزافي و يتحملها أرباب العمل ، الإيرادات المتأتية من الفلاحة والتي تخضع بدورها إلى مساهمة وحيدة فلاحية و بالإضافة إلى هذه الضرائب المتنوعة هناك الضريبية التكميلية على مجموع الدخل[2].

الفرع الأول: الضرائب على الدخل

لتحديد الدخل يميز عادة بين الدخل الإجمالي والدخل الصافي. يمثل الدخل الإجمالي كافة الإيرادات التي يحصل عليها المكلف من مصدر معين و في بعض الأحيان تضاف لها مداخيل فرعية، بينما يتمثل الدخل الصافي في الدخل الإجمالي السنوي مخصوما منه التكاليف الضرورية للحصول على ذلك الدخل مثل مصاريف الصيانة، الاستهلاك أو ما يسمى بمصاريف النشاط.

---

[1] – الأمر رقم 76 – 101 الموافق لـ 1976/12/09 ، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة له، جريدة رسمية ، عدد 102 من سنة 1976.

[2] - **ABDELKADER BOUDERBAL**,la fiscalité a la portee de tous, 2eme édition, maison des livres,1984, page 41.

يعتبر الدخل الصافي أحسن أسلوب لفرض الضريبة بحيث أنه أكثر تعبيرا عن المقدرة التكليفية للممول كما أنه يراعي مبدأ العدالة بشكل كبير.

أولا: المداخيل المتأتية من الأنشطة الصناعية والتجارية والحرفية

1: الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية

إن الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية هي ضريبة تفرض على المداخيل والأرباح المحققة في الجزائر والناتجة عن ممارسة نشاط صناعي، تجاري، أو حرفي، من قبل مؤسسات فردية أو مؤسسات عمومية، شركات أجنبية تنشط في الجزائر، وكذلك شركات القطاع الخاص التي تمارس النشاط المذكور[1]، و يستثنى من هذه الضريبة مستغلي قوارب الصيد و النقل الخاص الذين يخضعون بدورهم لأحكام ضريبية أخرى [2].

ما يمكن ملاحظته في هذه الضريبة أنها لا تفرق بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي و إن كان المكلف جزائري الجنسية أو أجنبيا وإنما الاختلاف يكمن في سعر الضريبة التي تفرض بها هذه الأخيرة حيث تطبق ضريبة تصاعدية على مداخيل الأشخاص الطبيعيون وضريبة نسبية على أرباح الأشخاص المعنويون و بكلمة أدق أن هذه الضريبة لا تأخذ بعين الاعتبار الطبيعة القانونية للمكلف بالضريبة ولا جنسيته فهي تعادل تقريبا بين الشخص الطبيعي و الشخص المعنوي و يعتبر هذا أول عيب يكتنف هذه الضريبة بالإضافة أنها لا تأخذ بعين الاعتبار هل المكلف يقيم بالجزائر أم لا يقيم بها.

أ: نظام فرض الضريبة

يتم فرض الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بإحدى الطريقتين التاليتين:

إما وفق نظام التقدير الجزافي، أو وفق نظام الربح الحقيقي.

يتفق الباحثون على أن عدالة النظام الضريبي وفعاليته تتوقف بنسبة كبيرة على كيفية تقدير الوعاء الضريبي أي طريقة تقييم عناصره، لذا تتخذ إدارة الضرائب طريقة التقدير التي تقترب من حقيقة الوعاء.

– فرض الضريبة حسب نظام التقدير الجزافي

فحسب طريقة التقدير الجزافي تقوم إدارة الضرائب بتقدير المادة الخاضعة للضريبة على أساس مجموعة قرائن قانونية يحددها المشرع والتي ترتبط مباشرة بالوعاء الضريبي، كاتخاذ القيمة الايجارية للمحل التجاري كأساس لتحديد الربح التجاري، وقد يتم التقدير الجزافي باتفاق بين الممول والإدارة الضريبية، و قد اتبع المشرع الفرنسي هذه الطريقة في تقدير وعاء الضريبة فيما يخص ضريبة رقم الأعمال.

و يتصف نظام التقدير الجزافي بالبساطة والسهولة بالنسبة لإدارة الضرائب كما أنه لا يتدخل في الشؤون الداخلية للمكلف، إلا أنه قائم على أساس تقريبي فقط و لا يتناول المقدرة الحقيقية للمكلف، وغالبا ما تطبعه علاقات المكلف أثناء التقدير و بالتالي فإنه غالبا ما يكون بعيدا عن الحقيقة و الواقع كما أنه بعيد عن تحقيق العدالة ومن ثمة

---

[1] - **ABDELKADER BOUDERBAL,** op. cit , pages 51, 52**.**

[2] – المادة الأولى من القانون رقم 83 – 19 المؤرخ في 83/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1984، جريدة رسمية، عدد 55 من سنة 1983.

تترتب عليه خلافات مستمرة بين المكلف و إدارة الضرائب. وللتخفيف نوعا ما من حدة هذه الخلافات قرر المشرع للمكلف حق التظلم.[1]

نستنتج مما سبق أن نظام التقدير الجزافي هو تقدير غير فعال وبعيد عن الحقيقة، لذلك نجد معظم التشريعات الضريبية لا تستعين به إلا في أضيق الحدود. في حالات محدودة مثل حالة عدم إمساك محاسبة منتظمة كما في حالة النشاط الزراعي أو النشاطات التجارية الصغيرة كبيع المواد الغذائية عن طريق التجزئة.

يحدد ربح المكلف وفق هذا النظام في الجزائر من طرف المصالح الجبائية ويجب أن يطابق ويساوي الربح الذي يمكن المؤسسة الخاضعة إلى الضريبة أن تحققه عادة. [2] يطبق هذا النظام على المكلفين الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 750000 د ج إذا كانت تجارتهم تتمثل في بيع سلع أو أشياء ولوازم، أو لا تتجاوز 300000 د ج إذا تعلق الأمر بمكلفين يقدمون خدمات.[3] كما تجدر الإشارة أنه توجد أنشطة معينة لم يخضعها المشرع إلى نظام التقدير الجزافي مهما كان رقم الأعمال المحقق بمعنى حتى و إن كان رقم أعمالها ضمن حدود فرض الضريبة وفق نظام التقدير الجزافي نذكر منها:

عمليات البيع المتممة عن طريق الجملة، الوكلاء المعتمدون، عمليات إيجار العتاد ومواد الاستهلاك الدائمة، مقاولو الأشغال ومؤسسات البناء ، حيث و إضافة إلى ذلك يمكن للمكلفين الذين يتبعون نظام التقدير الجزافي إتباع نظام الربح الحقيقي إذا كان بامكانهم التصريح وفق الشروط المنصوص عليها في نظام الربح الحقيقي، ألا وهو التصريح وفق المخطط الوطني للمحاسبة وتكليف محاسب بذلك.

– فرض الضريبة حسب نظام الربح الحقيقي

يرتكز نظام الربح الحقيقي على التصريح وفق المخطط الوطني للمحاسبة فيلتزم المكلف بتقديم تصريح بموازنة نشاطه قبل 01 أفريل من كل سنة جديدة.، و تعتمد الإدارة على حسن نية المكلف و أمانته إلا أنها تعمل على التحقق من صحة المعلومات المدرجة ضمن التصريح، و ذلك من خلال الإطلاع على السجلات و الدفاتر التجارية للمكلف مع إمكانية استدعائه شخصيا لإجراء حوار أو تحقيق معه ، حيث يحق لإدارة الضرائب إجراء تعديلات على التصريح، كما تعتمد إدارة الضرائب كذلك على تصريحات الغير كونها تقرب فقط من الحقيقة ، لذلك شهد هذا الأسلوب انتشارا واسعا في التشريعات الضريبية المعاصرة.

يتوقف نجاح هذا الأسلوب على مدى انتشار الوعي و الحس الضريبي و كذلك على الطريقة التي تسير المعاملات التجارية و كذا كفاءة الإدارة الضريبية و خبرة موظفيها و نزاهتهم و مدى حرصهم على مراقبة تصريحات المكلفين للوصول إلى تقدير وعاء الضريبة تقديرا اقرب إلى الحقيقة . صحيحا، غير أن هذا الأسلوب قد يسبب مضايقات للمكلفين نتيجة تدخل الإدارة في شؤون المكلف، غير أن التشريعات الضريبية تعمد عادة لمنع موظفي الإدارة الضريبية من إفشاء أسرار المكلفين.

---

[1] – **فريجة حسين**، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعة، 1990، صفحة 31.

[2] – المادة 20 من الأمر رقم 76 – 101 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، معدلة بالمادة 11 من القانون رقم 85– 09 المؤرخ في 1985/12/26، المتضمن قانون المالية لسنة 1986، جريدة رسمية، عدد 56 من سنة 1985.

[3] – المادة 457 من الأمر رقم 76 – 101 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، معدلة بالمادة 40 من القانون رقم 85– 09 السابق ذكره.

في الجزائر يخضع لهذا النظام المكلفون الذين لا تتوفر فيهم شروط الخضوع إلى نظام التقدير الجزافي وكذلك الذين يريدون إتباع هذا النظام طواعية بمعنى أنهم قادرون على التصريح وفق المخطط الوطني للمحاسبة.

تجدر الإشارة أن بعض الأنظمة الجبائية العالمية تستعمل طريقة أخرى في نظام الربح الحقيقي وهي تصريح الغير، فمن خلال هذه الطريقة يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبية بواسطة تصريح يلتزم بتقديمه شخص آخر غير المكلف والذي يكون مدينا بمبالغ تعتبر ضمن الدخل الخاضع للضريبة مثل المستأجر الذي يقدم تصريحا عن قيمة الإيجار المدفوع للمالك، كما تستعمل هذه الطريقة للتحقيق من صدق إقرارات المكلفين كأن يلزم القانون بائعي الجملة بالإبلاغ عن معاملاتهم مع التجار وهذا معمول به في الجزائر بما يسمى التصريح بما يسمى بكشف الزبائن.[1]

إن المكلف الذي يقدم التصريح ربما لا تكون له مصلحة في إخفاء عناصر المادة الضريبية لما نجد أن المشرع منح له مقابل التصريح بعض الامتيازات الضريبية من رقم الأعمال لا تخضع للرسم المهني.

ب: تحديد الربح الخاضع للضريبة وفق نظام الربح الحقيقي

تؤسس الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية كل سنة على الأرباح المحصل عليها خلال السنة الماضية أو فترة الاثنى عشر شهر الماضية، ويتحدد الربح الخاضع للضريبة حسب نتائج مجموع العمليات من كل نوع والمتممة من قبل كل مؤسسة أو وحدة أو استغلال يتبع نفس المؤسسة بما فيها على الخصوص بيع أي عنصر من عناصر الاستغلال سواء خلال الاستغلال أو في نهايته[2]، ويتم تحديد الربح عن طريق الفرق بين النواتج والتكاليف المتعلقة بالاستغلال، ومن بين التكاليف المدمجة في حساب النتيجة منها النفقات العامة من أي نوع، مصاريف صيانة العتاد، مصاريف المستخدمين، إلإيجارات، الإهتلاكات، المؤونات، المصاريف المالية ، الضرائب والرسوم آلتي تدفعها المؤسسة في إطار الاستغلال، وإذا منحت تخفيضات فيما بعد على هذه الضرائب ، فإن مبلغها يدخل في إيرادات السنة المالية التي يشعر خلالها المستغل بأمر صرفها، كذلك العجز الحاصل في سنة مالية ، يعتبر كعبء على السنة المالية التالية، ويخصم من الربح المحقق أثناء السنة المالية المذكورة. وإذا كان هذا الربح غير كاف لكي يمكن من إتمام الخصم كلية، فإن العجز ينقل بالتوالي إلى السنوات المالية اللاحقة حتى غاية السنة المالية الثالثة التي تتبع السنة المالية التي حصل فيها العجز.[3]

ج : حساب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية

ج – 1– حساب الضريبة بالنسبة للأشخاص الطبيعيون:[4]

300 د ج بالنسبة لجزء الربح الذي لا يتجاوز 14400 د ج

10% بالنسبة لجزء الربح الذي يتراوح بين 14401 د ج إلى حدود 30000 د ج

---

[1] – المادة 224 من الأمر رقم 76 – 101 المؤرخ في 1976/12/09 ،المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لها، جريدة رسمية، عدد 102 من سنة 1976.

[2] – المادة 10 من الأمر رقم 76 – 101 المؤرخ في 1976/12/09 السابق الذكر.

[3] – المادة 18 من الأمر رقم 76 – 101 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لها، معدلة بالمادة 24 من القانون رقم 81–31 المؤرخ في 1981/12/13،المتضمن قانون المالية لسنة 1982، جريدة رسمية، عدد 53 من سنة 1981.

[4] – المادة 29– 4 من الأمر رقم 76 – 101 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، معدلة بالمادة 12 من القانون 86–15 المؤرخ في 1986/12/29، المتضمن قانون المالية لسنة 1987 ، جريدة رسمية، عدد 55 من سنة 1986.

15% بالنسبة لجزء الربح الذي يتراوح بين 30001 د ج إلى حدود 60000 د ج

25% بالنسبة لجزء الربح الذي يزيد على 60000 د ج.

نلفت الانتباه أنه يخفض مبلغ الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية المحسوبة ضمن الشروط المذكورة أعلاه بما يلي:

بنسبة 15% بالنسبة لولايات الجنوب وتحدد قائمتها عن طريق تنظيم خاص.

بنسبة 10% بالنسبة للولايات المحرومة وتحدد هذه المناطق عن طريق تنظيم خاص.

كما يستفيد الأشخاص الطبيعيون من تخفيض قدره 30 % بالنسبة للأرباح التي يعاد استثمارها.

ج – 2– حساب الضريبة بالنسبة للأشخاص المعنويون

يتم حساب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بتطبيق المعدل العادي بنسبة 55% بالنسبة للمؤسسات المؤسسات العمومية، وشركات الأسهم، والشركات ذات المسؤولية المحدودة، وشركات الاقتصاد المختلط وأشخاص اعتباريين آخرين في حين تخضع الأرباح المعاد استثمارها إلى المعدل المخفض والذي نسبته 38 % .

ج – 3 المؤسسات البترولية والمؤسسات الأجنبية

يتعين التنويه أن هناك أنظمة خاصة تطبق على المؤسسات البترولية والمؤسسات الأجنبية والتي تخضع لجباية تختلف عن جباية الأشخاص الطبيعيين والمؤسسات الوطنية بحكم طبيعة نشاطها وكذلك بحكم تدخلها في النشاط بالجزائر وليست لديها إقامة دائمة في الجزائر وغالبا ما تتدخل في إطار عقود المساعدات التقنية (بناء تركيب)... الخ، في هذه الحالات إذا كانت الأنشطة الممارسة تدخل في ميدان تطبيق الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، فالمؤسسات الأجنبية تخضع إلى ضريبة بالنسبة لأنشطتهم والتي تأخذ شكل رسم جزافي يفرض على المبالغ المحصل عليها في شكلها الخام والذي يغطي الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وكذلك الرسم على النشاط الصناعي والتجاري، وتتشكل قاعدة هذا الرسم الجزافي من رقم الأعمال الإجمالي للسنة السابقة المقبوض من طرف الشركة ويقدر معدله بـ 6 % عن طريق اقتطاع من المصدر.[1]

د: كيفية دفع الضريبة

يتعين على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الذين يدفعون المبالغ الخاضعة للضريبة أن يقتطعوا من هذه المبالغ من المصدر حين دفعها الضريبة على مداخيل مؤسسات البناء كما يتعين على المؤسسات المصرفية أن تتأكد قبل القيام بأي تحويل للأموال إلى الخارج من أن المؤسسةالأجنبية قد استوفت كامل الإجراءات.

نستخلص من عرضنا للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية أنها:

لا تفرق بين المكلفين هل هم أشخاص طبيعيون أم هم أشخاص معنويون.

تفرق بين نوع الضريبة، ففي الوقت الذي تطبق فيه ضريبة تصاعدية على الأشخاص الطبيعيين والشركات بالاسم الجماعي فإن المؤسسات الوطنية وباقي الشركات تخضع إلى ضريبة نسبية بمعدلين مختلفين أحدهما خاص

[1] – المادة 158 من الأمر رقم 76 – 101 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، معدلة بالمادة رقم 66 من القانون رقم 83 – 16 المؤرخ في 1983/12/18، المتضمن قانون المالية لسنة 1984، جريدة رسمية ، عدد 55 من سنة 1983.

بالأرباح المحققة وغير المستثمرة و يدعى المعدل العادي وأخر خاص بالأرباح المعاد استثمارها و يدعى بالمعدل المخفض.

ومن هنا نجد أن هذه الضريبة تؤثر على المقدرة التكليفية للشخص الطبيعي كما على قدرة المؤسسة على الاستثمار.

2: الرسم على النشاط الصناعي والتجاري

يعتبر الرسم على النشاط الصناعي والتجاري ضريبة مباشرة تفرض على نشاط المكلف وتحصل لصالح البلديات والولايات ومصلحة الأموال المشتركة للجماعات المحلية كونها تفرض على رقم الأعمال.

يستحق الرسم سنويا بسبب رقم الأعمال المحقق في الجزائر من قبل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون نشاطا تكون فوائده تابعة للضريبة المترتبة على الأرباح الصناعية والتجارية.

يؤسس الرسم باسم كل مستغل حسب رقم الأعمال الذي تحققه كل من مؤسساته أو وحداته في كل بلدية من البلديات التي توجد بها بمعنى أن كل عملية على مستوى كل وحدة إنتاجية تخضع للرسم بصفة مستقلة عن باقي الوحدات الأخرى، أي أن الرسم هذا يفرض باسم الوحدة وليس باسم المؤسسة و يعول على هذا الرسم في تمويل خزينة الجماعات المحلية.

أ : حساب الرسم على النشاط الصناعي والتجاري.

يستحق الرسم على النشاط الصناعي و التجاري على رقم الأعمال الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين و يتم دفعه شهريا أو كل ثلاثة أشهر ويقدر معدل الرسم بـ 2.55% .

ثانيا: المداخيل المتأتية من الأنشطة غير التجارية(المهن الحرة)

تجدر الإشارة أنه فيما يتعلق بالمداخيل المتأتية من المهن غير التجارية يمكن التفرقة بين نوعين من المداخيل.

مداخيل مقبوضة وناتجة عن عمل مهني دائم بالتراب الجزائري، ومداخيل مقبوضة وناتجة عن عمل مهني غير دائم في الجزائر.

1: الضريبة على المداخيل المتأتية من عمل مهني دائم في الجزائر

تؤسس ضريبة سنوية على أرباح المهن الحرة التي ليس لأصحابها صفة التاجر وجميع المشاغل، وعلى الإستغلالات التي تدر ربحا ومصادر الأرباح غير الخاضعة لضريبة خاصة على الإيرادات [1].

غير أن المكلفين الخاضعين للضريبة والذين يمارسون مهنة غير تجارية يعفون عندما لا يتجاوز مبلغ إيراداتهم المهنية الإجمالية السنوية 12000 د ج.

أ: ميدان تطبيق الضريبة على أرباح المهن غير التجارية

تفرض هذه الضريبة على أرباح المهن غير التجارية و على مجموع المداخيل المتأتية من ممارسة مهنة حرة، كالمحاماة، الطب، المحاسبة ، براءات الاختراع، والتأليف ، الترجمة، الاختراع ، أنشطة فنية المهم أن هذه الضريبة تفرض على كل نشاط ليس له طابع تجاري.

---

[1] – المادة 54 من الأمر رقم 76 – 101 السابق الذكر، معدلة بالمادة 33 من القانون رقم 80 – 12 المؤرخ في 1980/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1981، جريدة رسمية، عدد 54 من سنة 1980.

ب: نظام فرض الضريبة على أرباح المهن غير التجارية

تفرض الضريبة على أرباح المهن غير التجارية بإحدى الطريقتين:

وفق نظام التقدير الإداري، أو وفق نظام التصريح المراقب.

ب –1: فرض الضريبة وفق نظام التقدير الإداري

يتبع المكلفون بالضريبة الذين يمارسون مهنة تابعة للضريبة على الأرباح غير التجارية لنظام تقدير نفقاتهم المهنية المحددة بتطبيق معدل تخفيض نسبته 30 % على إيراداتهم الإجمالية.[1] غير أنه إذا كان المكلف يمارس نشاطه منذ أقل من خمس سنوات فإن هذا المعدل يرفع إلى 40 %.

تقيم الإيرادات الإجمالية السنوية التي يعتمد عليها في تحديد الربح الصافي السنوي من طرف المصالح الجبائية التابع لها نشاط المكلف بالضريبة، ويتعين أن تكون مطابقة للإيرادات المحققة من طرف المكلف بالضريبة.

ب –2: فرض الضريبة وفق نظام التصريح المراقب

خلافا للأحكام المنصوص عليها سلفا في نظام التقدير الإداري، فإن الأشخاص الذين يمارسون مهنة تخضع للضريبة على الأرباح غير التجارية والذين اختاروا نظام التصريح المراقب يجب عليهم أن يصرحوا بمبلغ ربحهم الصافي وان يقدموا تبريرا لهذا التصريح الذي يجب تقديمه قبل أول أفريل من كل سنة.

يقصد بنظام التصريح المراقب هو أن المكلف يصرح بإيراداته وفي نفس الوقت إن شكت الإدارة في تصريحاته تقوم بمراقبته.

ج: حساب الضريبة على أرباح المهن غير التجارية

كانت الضريبة على أرباح المهن غير التجارية تفرض بمعدل 24% بالنسبة لولايات الشمال وبمعدل 11% بالنسبة لولايات الجنوب، وابتداء من سنة 1981 تغير معدلها ليصبح 25% بالنسبة لمجموع ولايات الوطن.

2: الضريبة على مداخيل من عمل غير دائم بالجزائر

فيما يخص فرض الضريبة على الإيرادات المحققة من قبل أشخاص أو مؤسسات أو شركات ليست لها إقامة جبائية أو بكلمة أخرى ليس لها عمل مهني دائم في الجزائر، فهي تخضع لنظام الاقتطاع من المصدر فيما يخص الأرباح المحققة و يتم اقتطاع الضريبة من المصدر على المبالغ الإجمالية المقبوضة من طرف هذه المؤسسات بنسبة 25 % [2]. غير أنه وبخصوص المبالغ المدفوعة للشركات الأجنبية للنقل البحري يحدد معدل الاقتطاع بنسبة 10 %

3: الرسم على نشاط المهن غير التجارية

إن الرسم على نشاط المهن غير التجارية هو ضريبة مباشرة شأنه شان الرسم على النشاط الصناعي والتجاري يفرض على الإيرادات الإجمالية المحققة من طرف فئة من ممارسي المهن الحرة ويعفى المكلفون الذين

[1] – المادة 59 من الأمر رقم 76 – 101 السابق الذكر، معدلة بالقانون رقم 85 – 09 المؤرخ في 1985/12/26 ،المتضمن قانون المالية لسنة 1986، جريدة رسمية، عدد 56 من سنة 1985.

[2] – المادة 1/80 من الأمر رقم 76 – 101، السابق الذكر، معدلة بالمادة 55 من القانون رقم 83 – 19 المؤرخ في 1983/12/18، المتضمن قانون المالية لسنة 1984، جريدة رسمية، عدد 55 من سنة 1984.

يمارسون مهنة حرة من هذا الرسم عندما لا تتجاوز إيراداتهم الإجمالية السنوية مبلغ 12000 د ج كما يعفى من هذا الرسم المبدع، الممثل، المخترع، المؤلف، و المغني و يستحق الرسم سنويا بـ 6.05 % على الإيرادات الخامة السنوية ويشكل الرسم مع الضريبة على نظام جبائي خاص بهذا النوع من المهن.

يؤسس الرسم على نشاط المهن غير التجارية باسم المستفدين من الإيرادات الخاضعة له في مكان ممارسة المهنة أو عند الاقتضاء في مكان المؤسسة الرئيسي.

ثالثا: الرواتب و الأجور، المعاشات و الريوع العمرية

1 : تعريف الضريبة:

هي ضريبة تفرض على المرتبات والأجور، العلاوات، الأتعاب، الإكراميات التعويضات والمعاشات من كل طبيعة كانت يتقاضاها العامل أو الموظف و هي ضريبة مباشرة و تقتطع بطريقة الاقتطاع من المنبع.

2 :خصائص الضريبة على الرواتب و الأجور

من خصائص هذه الضريبة أنها مباشرة، وتفرض شهريا، وعلى الأجرة المحققة داخل التراب الجزائري.

إن الضريبة على المرتبات والأجور تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الاجتماعية للمكلف وبالتالي فهي تعتبر من الضرائب الشخصية بحكم أنها تأخذ بالحالة الاجتماعية طبقا لمعدلات معدة من طرف مصلحة الضرائب وهذا الأخير لا يأخذ بعين الاعتبار إلا ثلاثة حالات للمكلفين.

العزاب،الأرامل، المطلقون الذين ليس في كفالتهم أولاد،

المتزوجون الذين ليس في كفالتهم أولاد، الأرامل، المطلقون في كفالتهم ولد واحد،

المتزوجون الذين في كفالتهم ولد أو أكثر.

3 : مزايا الضريبة على الرواتب و الأجور

من مزايا هذه الضريبة أنها تسمح بمد الدولة بحصيلة ضريبية مستمرة على مدار السنة وتطبق في الفترة التي يحصل فيها المكلف على الدخل دون انتظار، كما أن هذا الأسلوب لا يسمح بالتهرب الضريبي.

تجدر الإشارة أنه تعفى من الضريبة على الرواتب والأجور المبالغ التي لا تتجاوز شهريا 1800 د ج كما يعفى الأجير المعوق.

رابعا: الدفع الجزافي

1 : تعريف الدفع الجزافي

إن الدفع الجزافي هو ضريبة مباشرة تفرض على أرباب العمل وعلى عاتق المدينين بالراتب، والدفع الجزافي هو ضريبة تدفع برسم المرتبات والأجور والتعويضات والرواتب بما فيها قيمة المنافع العينية وتكون هذه المبالغ موضوع دفع جزافي على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والهيئات القائمة في الجزائر وتطبق هذه الضريبة على المعاشات بنسبة 3 % .

إن الدفع الجزافي هو ضريبة تقع على عاتق أرباب العمل أي المؤسسات والتنظيمات المختلفة على أساس أنها توظف عمالا وإداريين وتدفع لهم رواتب، أجور وتعويضات مختلفة بما فيها العلاوات والمكافآت المادية.

2 : معدل الدفع الجزافي

يقدر معدل الدفع الجزافي بـــ 6% شهريا في حين أن الأساس الذي تدفع منه هـــذه الضـــريبية هـــي الكتلـــة الإجمالية لأجور ورواتب العمال والموظفين.

بدون شك أن الدفع الجزافي لا يشجع على التوظيف، بحكم أنه يؤثر على تكلفة الإنتـــاج، والأســـوأ فيـــه هـــو ضريبة نسبية.

يعتبر هذا الأسلوب بسيط وسهل التطبيق سواء بالنسبة للمؤسسة أو لإدارة الضرائب بحيـــث لا تحتـــاج عنـــد تطبيقها إلى عمليات حسابية معقدة.

لقد تعرض هذا الأسلوب إلى عدة انتقادات منها أنه هو غير عادل في توزيع العبء الضريبي.

خامسا: فرض الضريبة على الإيرادات الفلاحية

منذ سنة 1976 إلى غاية تاريخ نشر قانون المالية لسنة 1984، اعتبرت المداخيل الفلاحية معفاة من الخضوع لأي ضريبة مباشرة [1]. وأتبع هذا الإجراء بعد الشروع مباشرة في تطبيق قانون الثورة الزراعية ووضع هياكلها حيز التنفيذ، و كان الغرض منه زيادة الإنتاج في إطار سياسة الاكتفاء الذاتي في المجال الغذائي ، لكن الوضعية التي يمر بها قطاع الفلاحة في الجزائر ودرجة تعقده والمشاكل العويصة التي كان يتخبط فيها جعـــل مـــن هـــذه الإجـــراءات والحوافز التي وضعت حيز التنفيذ غير كافية لإخراج قطاع الفلاحة من الوضعية المتعفنة والمشاكل التي يتخبط فيها باستمرار، والتي ترجع أساسا إلى النزوح الريفي، أسعار المنتجات الفلاحية والتنظيم السيئ لقنوات التوزيع[2].

لقد كان معقول جدا أن يشارك قطاع الفلاحة في التكاليف الإجمالية لميزانية الدولة، ولهذا تم إخضـــاع قطـــاع الفلاحة إلى الضريبة على شكل " مساهمة وحيدة فلاحية "[3]، تؤخذ كل سنة بعد طرح التكاليف على مجموع المـــداخيل الفلاحية (الأراضي الزراعية ، تربية المواشي الخ...)، والتي تتحدد عن طريق مرسوم وزاري الذي يعتمـــد علـــى طبيعة المناطق والمزروعات، أعداد وأصناف المواشي، .

1: معدل الضريبة

إن الدخل الذي يتم تحديده يخضع إلى المساهمة الوحيدة الفلاحية بمعدل 4%.

يلاحظ عمليا أن هذه الضريبة لم يتم دفعها من طرف الفلاحين.

سادسا: الضريبة التكميلية على مجموع الدخل

1 : تعريف الضريبة

---

[1] - **Mohand Chérif Ainouche** , contribution a une approche économique de la reforme fiscale dans les pays en développement, référence au cas algérien , 1994 . Page 178.

[2] – **عبد اللطيف بن اشنهـــو**، "التنمية في الجزائر"، ديوان المطبوعات الجامعية،1980 ص 33.

[3] – المادة 152 من الأمر رقم 76 – 101، السابق الذكر، معدلة بالمادة 49 من القانون 83 – 16 المؤرخ في 83/12/18 والمتضـــمن قـــانون المالية لسنة 1984، جريدة رسمية، عدد 55 من سنة 83.

هي ضريبة مباشرة تفرض على جميع مداخيل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الـذين لهـم إقامـة معتـادة بالجزائر والذين قد أخضعت مداخلهم إلى ضريبة نوعية.

2 : خصائص الضريبة

أ : ضريبة تصاعدية

ب : تستحق عند أول يناير من كل سنة.

ج : ضريبة سنوية

د : تفرض على مجموع مداخيل نفس العائلة ما عدا الدخل المحصل عليه في شكل أجرة أو راتب.

3 : معدل الضريبة

يقسم مجال فرض الضريبة إلى عشر شرائح تتراوح ما بين أقل من13200 و أكثر من 330000 و ما بينهما، بنسب تتراوح ما بين0% بالنسبة للدخل أقل أو يعادل13200 د ج و 50 % للدخل الذي يفوق 330000 د ج

4 :عيوب الضريبة

على الرغم من أن الضريبة التصاعدية وضعت من طرف المشرع لتحقيق العدالة الضريبية إلا أن الضـريبة التكميلية في الجزائر لا تخرج عن كونها ضريبة ثانية تفرض على نفس دخل المكلف و بالتالي فهـي تولـد ازدواج ضريبي لا غير بحكم أنها تفرض على دخل قد تم إخضاعه إلى ضريبة نوعية في بداية الأمر.

الفرع الثاني: الضرائب على رؤوس الأموال والثروة

أولا: الضرائب على الثروة و رأس المال

1 : تعريف الثروة و راس المال

يقصد برأس المال من الناحية الضريبية مجموع الأموال العقارية، المنقولة المادية والمعنوية القابلة للتقويم نقدا والتي يملكها الشخص لفترة معينة، سواء أكانت مدرة لدخل نقدي أو عيني أو لخدمات أم كانت عاطلة عن كل إنتاج .

نلاحظ من التعريف السابق أن رأس المال من وجهة النظر الضريبية يختلط بتعريف الثروة بينما من وجهـة النظر الاقتصادية فإنه يقتصر على الأموال المنتجة لسلع وخدمات.

إن الضريبة على الثروة هي ضريبة على مجموع الثروة وعادة ما تفرض بمعدلات متصـاعدة ضـعيفة مـع وضع حد أدنى معفى من الضريبة حيث أنها تفرض على الأغنياء دون الفقراء، لذا تعتبر الضريبة على الثـروة أداة فعالة لتقليل الفوارق الاجتماعية بين الأفراد بالإضافة إلى تمويل خزينة الدولة بموارد مالية معتبرة.

إن النظم المعاصرة لا تتوسع في تطبيقها، إذ تتخذها كوعاء تكميلي إلى جانب الـدخل الـذي يشـمل الوعـاء الأساسي للضرائب، ورغم ذلك فهي في الجزائر تأخذ حيزا مهما لا يستهان به و من أهم أوجهها.

أ: الضريبة على إيرادات الديون والودائع والكفالات

إن الضريبة على رأس المال وعلى الثروة بإمكانها إخضاع مداخيل لم تصلها أيـة ضـريبة مـن الضـرائب المباشرة التي تم ذكرها، وعلى هذا الأساس أدخلت الضريبة على إيرادات الديون والودائع والكفـالات فـي النظـام الضريبي الجزائري في سنة 1975[1].

[1] – قانون المالية لسنة 1975.

تقع هذه الضريبة على الفوائد المحققة من قبل أصحاب الأسهم والحصص في الشركات، إيرادات الديون والودائع والكفالات وتستحق على جميع المنتجات الأخرى الخاصة بما يلي:

– الديون العقارية والممتازة والعادية وكذلك الديون الممثلة بالأسهم والسندات العمومية وسندات القرض الأخرى القابلة للتداول باستثناء كل عملية تجارية ليس لها الطابع القانوني للقرض.

– الودائع لمبالغ من النقود عند الطلب أو لأجل محدد مهما كان المودع ومهما كان تخصيص الوديعة.

– الكفالات نقدا.

– الحسابات الجارية.

تفرض هذه الضريبة على الدائن فقط وكل شخص طبيعي أو معنوي يتلقى فوائد أو حصائل من دين أو وديعة أو كفالة أو حساب جاري يخضع للضريبة.

إن الحدث المنشئ للضريبة هو بدفع فوائد بأية طريقة تتم بها وإما بتسجيلها في الجانب المدين لحساب ما دام للدائن مسكنه أو محل إقامته المعتاد في الجزائر.

علما أنه تعفى فوائد المبالغ المسجلة في دفاتر صندوق التوفير وكذا المبالغ الناتجة من حسابات التوفير من أجل البناء.

أ – 1 : معدل الضريبة

يحدد معدل الضريبة ب18% على المبلغ الإجمالي لهذه المداخيل[1].

ب : الرسم العقاري على الملكيات المبنية

ب – 1 : تعريف الرسم العقاري

إن الرسم العقاري هو ضريبة مباشرة تؤسس لصالح البلديات فقط على جميع الملكيات المبنية، المصانع، الأراضي غير المزروعة المستخدمة للاستعمال التجاري مثل الورشات وأماكن إيداع السلع وغيرها من الأماكن من نفس النوع سواء كان يشغلها المالك أو يشغلها آخرون مجانا أو بمقابل، وكذلك الأراضي المعدة للبناء، بساتين الترفيه والحدائق وأراضي اللعب الخاصة[2].

ب – 2 : الإعفاءات في مجال الرسم العقاري

تبقى الملكيات التابعة للدولة والعقارات التابعة للولايات وكذا العقارات التابعة للمؤسسات العمومية أو العلمية أو التعليمية أو الإسعاف معفاة من الرسم العقاري وتعفى من الرسم العقاري المنشآت المقامة والتي تملكها البلديات، المنشآت التابعة لوزارة التعليم الأصلي والشؤون الدينية، والبناءات المكتسبة والمشيدة من قبل الجمعيات المذكورة.

هذا وتعفى البناءات التي تملكها جمعيات معطوبي الحرب، والبناءات المخصصة للاستعمال الفلاحي المرتبط من قبل الشركات الفلاحية للاحتياط.

ب – 3 : حساب الرسم العقاري

---

[1] – المادة 354 وما بعدها من الأمر رقم 76 – 101 السابق الذكر.

[2] – المادة 304 من نفس الأمر معدلة بالمادة 35 من قانون المالية لسنة 1987.

يؤسس الرسم العقاري على الملكيات المبنية في البلديات حيث توجد العقارات الخاضعة للرسم باسم المكلفين أو المنتفعين أو المستفدين ويتم تسديده بالنسبة للقيمة الايجارية المساحية لهذه الملكيات بتطبيق معدل 40% ويخفض هذا المعدل في المناطق النائية ومناطق الجنوب إلى 25 % بالنسبة للممتلكات المبنية المؤجرة والى 10% بالنسبة للممتلكات المبنية غير المؤجرة.

ج : الضريبة على فوائض القيمة العقارية

ج – 1 : تعريف الضريبة

هي ضريبة مباشرة تفرض لصالح ميزانية الدولة من قبل الأشخاص الذين يتنازلون خارج إطار النشاط المهني عن عقارات مبنية أو أجزاء منها والعقارات غير المبنية وتفرض هذه الضريبة إذا كانت هذه الأملاك اكتسبت أو أنشئت منذ تسع سنوات أو أقل[1].

ج – 2 : حساب الضريبة

تحسب الضريبة المطبقة على فوائض القيمة بتطبيق إحدى التخفيضات التالية:

– 50% عندما يتم التنازل في أجل يقل عن ثلاث (03) سنوات أو يساويها بداية من تاريخ الشراء أو إنشاء الملك المتنازل عنه.

– 40% عندما يتم التنازل في أجل يفوق ثلاث (03) سنوات ويقل عن ست (06) سنوات أو يساويها ابتداء من تاريخ الشراء أو إنشاء الملك المتنازل عنه.

– 30% عندما يتم التنازل في أجل يفوق ست (06) سنوات ويقل عن تسع (09) سنوات أو يساويها ابتداء من تاريخ شراء أو إنشاء الملك المتنازل عنه.

ج – 3 : معدل الضريبة على فوائض القيمة العقارية

يقدر معدل الضريبة بنسبة 15 %.

د :الضريبة على البنايات الفاخرة ذات الاستعمال السكني الفردي

د – 1: تعريف الضريبة

هي ضريبة مباشرة تفرض على البنايات الفاخرة ذات الاستعمال السكني الفردي التي يفوق سعرها الحقيقي مبلغ مليوني دينار جزائري و إن الحدث المنشئ لهذه الضريبة هو شغل الأماكن فعلا من قبل المالك أو مستأجريه.

د – 2 : حساب الضريبة

[1]– المادة 192 من الأمر رقم 76 – 101 السابق الذكر، معدلة بالمادة 63 من القانون رقم 83 – 19 المؤرخ في 83/12/18 والمتضمن قانون المالية لسنة 1984، جريدة رسمية، عدد 55.

يشكل سعر تكلفة البناية أساس فرض هذه الضريبة وهو أمر صعب للغاية في تحديده وفي حالة نزاع يتم تقييم البنايات من طرف المصالح المختصة للتسجيل (هيئة تابعة لإدارة الضرائب) ويتراوح معدلها من 5 % إلى غاية 50 % عندما يزيد سعر البناية عن خمسة ملايين دينار جزائري.

ثانيا: حقوق التسجيل و الطابع

تخص حقوق التسجيل بصفة عامة كل العقود المقدمة إلى مكاتب التسجيل سواء كانت تابعة للقطاع العام أو القطاع الخاص، ويطبق رسم التسجيل بالنسبة لحق الملكية أو حق الانتفاع أو التمتع بالأموال المنقولة أو العقارية سواء بين الأحياء أو عن طريق الوفاة وكذلك العقود المثبتة إما لحصة في شركة أو قسمة أموال منقولة أو عقارية[1]. هذا وتطبق معدلات نسبية وتصاعدية فيما يخص رسوم التسجيل.

تطبق رسوم التسجيل على الإيجارات، مبادلة العقارات، قسمة أموال منقولة وعقارية، ريوع الشركات، نقل الملكية لقاء عوض أو مجانا، وتدفع رسوم العقود وعقود نقل الملكية قبل التسجيل حسب المعدلات والحصص المحددة و بالنسبة للطابع فتجدر الإشارة أنه يعتبر في الحقيقة حقا غير مباشر، كان يحصل من طرف الإدارة القديمة للتسجيل و التي تم ضمها لإدارة الضرائب المباشرة.

وتشكل التركات أحد أهم الأوجه الخاضعة لحقوق التسجيل، والضريبة على التركات هي من أقدم الضرائب على الثروة و رأس المال تفرض عند انتقال رأس المال من المورث إلى ورثته أو الموصى لهم، وتعتبر ملائمة من الناحية المالية والاجتماعية نظرا لسهولة جبايتها ووفرة حصيلتها كما تساهم في تقليل التفاوت في الثروات خاصة إذا كان معدلها متصاعد.

لقد وجهت عدة انتقادات إلى هذه الضريبة منها أنها لا تحفز الأفراد على الادخار حيث أن جزء من التركة لن يصل للورثة بل تخصصه الدولة لفائدة المجتمع، كما أنها سهلة التهرب من دفعها بحيث قد يسعى الفرد التصرف في ثروته خلال حياته كتقديمها في شكل هبة لفروعه مثلا.

إن هذه العيوب لا تبرر عدم فرض هذه الضريبة وإنما يجب إحكام الرقابة على فرضها وتخفيض معدلاتها لاجتناب آثارها السلبية.

الفرع الثالث: الرسوم الخاصة.[2]

إضافة إلى الترسانة الهائلة من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها وكذا الضرائب المفروضة على الثروة فهناك رسوم خاصة تطبق على المعيشة اليومية وعلى الثروة الخاصة لبعض الطبقات.

فبداية من جانفي 1983 أخضعت الاقامات الثانوية، سيارات السياحة، وكذلك السفن الخاصة المملوكة من طرف المواطنين إلى ضريبة سنوية، ومن هذه الرسوم يمكن ذكر:

الرسم الخاص على الاقامات الثانوية، الرسم الخاص على السيارات السياحية، الرسم الخاص على الإيجارات السياحية، الرسم الخاص على ملكية بعض سفن النزهة مثلا.

المطلب الثاني: الضرائب غير المباشرة

---

[1] – المادة 4 من الآمر رقم 76– 105 المؤرخ في 76/12/09 والمتضمن قانون التسجيل، جريدة رسمية، عدد 101.

[2] - **Mohand Chérif Ainouche** , op, cit , Page 178.

تختلف الضرائب غير المباشرة عن الضرائب المباشرة في كون أن الضرائب غير المباشرة تمس مباشرة الدخل عند استعماله. ويمكن جمع الضرائب غير المباشرة في النظام الضريبي الجزائري في ثلاث أنواع[1] .

- الرسوم على رقم الأعمال.
- الحقوق الداخلية على الاستهلاك.
- الحقوق الجمركية.

الفرع الأول: الرسوم على رقم الأعمال

لقد تم إرساء قواعد الرسم على رقم الأعمال المعتمد في الجزائر بموجب مرسوم مؤرخ في 1945/12/31، علما أنه أثناء فترة الاحتلال كان التشريع الجبائي بالنسبة للجزائر متمركزا في باريس، و يتضمن نظام الرسوم على رقم الأعمال في الجزائر رسمين وهما:

الرسم الوحيد الإجمالي عند الإنتاج "TUGP .

الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات " TUGPS .

يتم إدارة هاذين الرسمين بقانون الرسوم على رقم الأعمال واحتفظ المشرع الجزائري بعد الاستقلال بهذا النظام مع إدخال بعض التعديلات عليه بغرض جعله أكثر مرونة وملائمة للمكلف من جهة وللمصالح الجبائية من جهة أخرى[2].

تم إصدار قانون الرسوم على رقم الأعمال سنة 1976 الذي بقي ساري المفعول حتى سنة 1990 تاريخ صدور قانون الرسم على القيمة المضافة[3].

كان هذا القانون محور تعديلات عديدة تضمنتها القوانين السنوية للمالية تأخذ شكل تغيير في نسب الرسوم أو إضافة رسوم جديدة أو إلغاء أخرى.

يختلف الرسم الوحيد الإجمالي عند الإنتاج عن الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات في طبيعته غير التراكمية بفضل نظام الحسم في كل مرحلة في حين أن الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات هو رسم تراكمي يجبى على مجمل القيمة في كل طور من أطوار العمليات المتعاقبة بدون إمكانية طرح الرسم المدفوع في المراحل السابقة.

أولا: الرسم الوحيد الإجمالي عند الإنتاج

كان الرسم الوحيد الإجمالي عند الإنتاج يسمى بالرسم الوحيد وهذا راجع لكون المنتوج لا يخضع إلا مرة واحدة فقط عندما يطرح للاستهلاك.

تخضع كافة السلع المصنوعة محليا أو المستوردة ماعدا السلع المعتبرة ضرورية إلى الرسم الوحيد الإجمالي عند الإنتاج.

---

[1] - **ibid,** page 181.

[2] - **Mustapha BENSAHLI**, "Le passage de la taxe unique à la TVA", séminaire national sur la fiscalité 27–28–29 octobre 1991 pages 1,2.

[3] – الآمر رقم 76– 105 المؤرخ في 1976/12/09 ، المتضمن قانون التسجيل، جريدة رسمية، عدد 101.

1: ميدان تطبيق الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج

يخضع للرسم الوحيد الإجمالي عند الإنتاج العمليات التي تتم على المبيعات وكذلك الأشغال التي تقوم بها المؤسسات والمتممة في الجزائر وكل الأشخاص الذين بصفة أو بأخرى يشترون من أجل إعادة البيع إضافة إلى الواردات والصادرات المتعلقة بالسلع والبضائع أو يقومون بعمليات تدخل في نطاق الأنشطة الخاضعة للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية.[1] ويخص هذا الرسم:

البيوع، أشغال المقاولات، التسليم إلى الذات، بعض الواردات المسلمة للخاضعين لهذا الرسم من منتجين و مقاولين.

أما بالنسبة للأشغال يمثل الحدث المنشأ للرسم الوحيد الحصول الكلي أو الجزئي لثمن الأشغال، الخاضعة للرسم و تمثل المادة الخاضعة للرسم رقم الأعمال محتويا لكل الرسوم بما فيها الرسم الوحيد الأجمال عند الإنتاج.

2 : خصائص الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج

– من خصائص الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج أنه يطبق على نطاق ضيق حيث لا يخضع له قطاع التوزيع بالجملة والتجزئة.

– يستلزم استعمال الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج العديد من النسب تقدر بحوالي (10) وتتراوح ما بين 7% حتى 80%.

– أن الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج هو رسم غير تراكمي غير أن الحق في الحسم محدود لبعض المشتريات

– يتميز الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج بعدد هام من الإعفاءات (44 بالنسبة للنظام المحلي و 23 خاصة بنظام الواردات)

3 : الإعفاءات في مجال الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج

إن الإعفاءات في مجال الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج هي جد كثيرة فهي مدارة بقانون الرسم على رقم الأعمال لأغراض اقتصادية (رقم الأعمال الأدنى) لأغراض اجتماعية (مواد ذات طبيعة أولية)، لأغراض ثقافية (كتب ، تجهيزات علمية).

4 : الحدث المنشأ للرسم الوحيد الإجمالي على تقديم الخدمات

يتمثل الحدث المنشأ للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج في تسليم البضاعة، مما يعني أن الرسم يستحق كلما كان هناك تسليم للبضاعة أما بالنسبة لأشغال المؤسسات فالحدث المنشأ للرسم هو التحصيل الكلي أو الجزئي للسعر.

ثانيا: الرسم الوحيد الإجمالي عند تأدية الخدمات[2]

إن الرسم الوحيد الإجمالي على تقديم الخدمات هو رسم وحيد ذو طابع تراكمي يستحق تسديده عند الحصول على الخدمات وتعود صفة التراكم إلى عدم وجود مبدأ الخصم أو الاسترجاع.

---

[1] - **Said Benaissa** ,fiscalité et parafiscalité algerienne, Livre 1 : Assiette et tarif, éditions populaires de l' armée, Alger,1984,page101 .

[2]- **Said Benaissa** , op, cit, page 123.

إن الرسم الوحيد الإجمالي على تقديم الخدمات يستحوذ على مجال تطبيق واسع فهو يشمل:

تقديم الخدمات بصفة عامة،

البيع للاستهلاك بعين المكان وتوفير السكن،

البنوك والتأمينات،

الحفلات والألعاب الخ [1]

يوجد بالرسم الوحيد الإجمالي عند تقديم الخدمات عدد لا يستهان به من المعدلات تتراوح بين أدنى معدل 5% إلى أكبر معدل 50% يخص الملاهي.[2]

و يخص الرسم الوحيد الإجمالي عند تقديم الخدمات:

عمليات التأجير و تأدية الخدمات،

الاستهلاك الفوري (مقاهي، مطاعم)،

العروض و الألعاب و النشاطات الترفيهية،

البنوك و التأمينات.

خصائص الرسم الإجمالي عند تقديم الخدمات

و يتميز هذا الرسم بالخصائص التالية:

هو رسم تراكمي بدون إمكانية الحسم.

يعتبر التحصيل الكلي أو الجزئي لثمن الخدمات بمثابة الحدث المنشأ للرسم الوحيد الإجمالي على تقديم الخدمات.

يحتوي على عدد كبير من الإعفاءات (19) تخص الصحافة و الأشغال البترولية و ورشات بناء السفن و كذلك العمليات و الخدمات المؤداة للسياح الأجانب مقابل عملة صعبة.

يحتوي عل عدد هام من النسب (8) تتراوح بين 5% بالنسبة للضمان الاجتماعي إلى حدود 50 % الحقوق الداخلية على الاستهلاك.

الفرع الثاني: الحقوق الداخلية على الاستهلاك

تهدف الحقوق الداخلية على الاستهلاك إلى الحفاظ على القدرة الشرائية للفئات ذات المداخيل الضعيفة، و ذلك باللجوء إلى نسب نوعية مرفوقة بتدعيم للمواد الأساسية.

يأخذ قانون الضرائب غير المباشرة بعين الاعتبار نوع المادة الخاضعة و درجة أهميتها في الاستهلاك حيث يصنف المواد إلى مواد أساسية و مواد الاستهلاك العام و مواد كمالية (الذهب، الفضة مثلا) و يحدد القانون النسب المطبقة لكل فئة من هذه المواد.

الفرع الثالث: الرسوم الجمركية

[1] - **ibid**, page 132.

[3] - **Mohamed Achour** , Taxe sur la valeur ajoutée , 1992, page 08 .

إن الرسوم الجمركية هي ضرائب ذات طبيعة خاصة جدا بما أنه ليس لها هدف ضريبي بقدر ما هي تحمي المنتوجات الوطنية ومن ثمة الاقتصاد الوطني.

أولا : تعريف الرسوم الجمركية

يمكن تعريف الرسوم الجمركية على أنها ضريبة تفرض من قبل السلطات العامة على أي سلعة تعبر الحدود الوطنية.

ثانيا: خصائص الرسوم الجمركية

هي ضريبة عامة مستقرة تنقسم إلى قسمين رئيسيين ، ضرائب قيمية و أخرى نوعية، فالأولى تفرض على أساس نسبة مئوية من قيمة السلع أما الثانية فتفرض على أساس الوزن أو الحجم أو العدد لكل نوع من السلع.

إن الرسوم والضرائب والحقوق الجمركية مثلها مثل باقي الضرائب لا تفرض ولا تلغى ولا تعدل إلا بموجب قوانين المالية وحسب السياسة الاقتصادية والمالية المنتهجة من طرف الدولة.

1: القيود الجمركية

القيود الجمركية أو التعريفة الجمركية هي لإجراءات التي تتخذها السلطات العمومية للتأثير في الحجم أو السعر أو التوزيع الجغرافي لصادراتها وواردتها خلال فترة زمنية معينة لتحقيق غرضا معينا أوأغراضا أخرى والهدف الأهم من فرض القيود الجمركية هو هدف مالي أو اقتصادي وقد يكون تحقيق الهدف الاقتصادي مختلطا بالهدف المالي في مسائل المالية المعاصرة.

عمليا إن التعريفة الجمركية هي عبارة عن قائمة تضعها كل دولة تتضمن الضرائب الجمركية المرتبطة بالسلع المستوردة أو المصدرة ، وهي تعريفة منظمة لمنتوجات تشمل من جهة معدل الضرائب الجمركية المطبقة على الواردات والمعدلات المتعلقة بالرسوم الجمركية على القيمة المضافة وذلك بوجود فهرس أبجدي للمنتوجات وهو متفق عليه.

يمكن للتعريفة الجمركية أن تحدد قائمة البضائع المحضورة أو المعفاة من الرسم ، وتضع البضائع في هذه التعريفة حسب نوعها، وضعها، بإعطائها رقم مميز يحتوي على أربعة أرقام متفق عليها دوليا وممضاة من طرف 20 دولة في حين الجزائر تطبق 08 أرقام، الخامس والسادس بالنسبة لدول المغرب العربي وأما السابع والثامن بالنسبة للجزائر.

2. أنواع التعريفة الجمركية

يمكن التمييز بين أربعة أنواع.

أ : التعريفة الذاتية

هي تعريفة خاصة بكل دولة ويمكن تعديلها في أي وقت دون الرجوع إلى أراء الدول الأخرى فتأمر بها الدولة بما لها من صلاحيات وفقا لظروفها الاقتصادية والمالية والاجتماعية.

ب : التعريفة التفاضلية

هي تعريفة تطبقها الدول على سلع دولة معينة رغبة في تنشيط التعامل التجاري بينهما وهي تشمل رسوم منخفضة وغالبا ما ينتج عن ذلك ميلاد اتحاد جمركي جهوي.

ج : التعريفة الاتفاقية

هي تعريفة تتم وفقا للاتفاقيات التجارية المتعاقدة بين دولة أو بين مجموعة من الدول المشتركة فلا يجوز إلغاؤها وتعديلها بدون موافقة الأطراف المتعاقدة أو بانتهاء الأجل المحدد لها.

د : التعريفة الإضافية

هي تعريفة تصدر وتطبق في الحالات غير العادية كتدهور قيمة العملة مثلا فهي تسمح بتحرك سريع للدولة.

3: تطور التعريفة قبل الإصلاحات

لقد مرت التعريفة الجمركية بسلسة من التطورات وكان ذلك راجع إلى اختلاف الأنظمة الاقتصادية التي طالما أثرت على جميع الهياكل سواء الإدارية أو الاجتماعية وحتى الثقافية منها وعليه شهدت التعريفة الجمركية عدة إصلاحات.

أ: التعريفة الجمركية لسنة 1963

كان صدور أول تعريفة جمركية وطنية في سنة 1963 [1] وقدرت الحقوق الجمركية على السلع التجهيزية بـــ 10 % من قيمتها الأصلية كما قدرت الرسوم على السلع نصف المصنعة بـــ 5،20 % من قيمتها الأصلية و قدرت الرسوم على السلع النهائية ما بين 15 و 20 % من قيمتها الأصلية.

من خلال هذا الأمر نلاحظ أن هناك تشجيع لاستيراد السلع التجهيزية وذلك بفرض رسوم جمركية منخفضة أما الغرض من وضع هذه التعريفات على بعض السلع فكان من أجل حماية الإنتاج الوطني من المنافسة الأجنبية.

ب: تعريفة 1968

وضعت تعريفة 1968[2] بموجب الأمر رقم 68-135 وذلك من أجل المساهمة في تحقيق أهداف المخطط التنموي آنذاك فلقد تم وضع معدلات جديدة وذلك للتطور الملحوظ في سياسة التصنيع مما أدى إلى تخفيض الرسوم في بعض المواد الأولية المستعملة في عملية الإنتاج.

ج: تعريفة 1973

كان صدور هذه التعريفة بالأمر رقم 72- 186 الموافق لـــ 1972/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 1973 وجاءت هذه التعريفة بغرض دعم المخطط الرباعي الثاني وتحتوي على المعدلات الضريبية الجمركية التالية:

الإعفاء الضريبي وهو خاص بالمنتوجات ذات الأهمية والأولوية كالسلع التجهيزية والمنتتوجات الصيدلانية.

معدل مخفض 10 % على كل المنتوجات ذات الأهمية الثانوية، أما المعدلات المرتفعة 40 % 70 % 100 % فهي خاصة بالسلع الكمالية.

وبقيت هذه التعريفة صالحة إلى غاية 1986 أين دخلت عليها بعض التعديلات بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 1986.

د: تعريفة 1986

تميزت الهيكلة التعريفية بالعدد الهائل من النسب والتي تقدر بـــ 19 نسبة محددة من 0 % إلى 120 % وجاء هذا التغير لتعويض نقص الجباية البترولية نتيجة الأزمة البترولية في 1986.

---

[1] – الأمر رقم 63 – 414 الموافق لـــ 1963/10/28، المتضمن تعريفة جمركية جديدة، جريدة رسمية، عدد 80 من سنة 1963.

[2] – الأمر رقم 68 – 35 المؤرخ في 1968/02/02 ، المتضمن وضع تعريفة جمركية جديدة، جريدة رسمية، عدد 10 من سنة 1968.

إن العدد الكبير من النسب جعل التعريفة الجمركية معقدة وصعبة التطبيق، والملاحظ أن الهدف من هذه التعريفات هو تحسين المردود المالي بغض النظر عن حماية الإنتاج الوطني وترقيته إلى مستوى تنافسي.

المطلب الثالث : الجباية البترولية

يعتبر قطاع النفط قطاعا حيويا وأساسيا بالنظر إلى مساهمته في الناتج الداخلي الخام وفي تمويله للاقتصاد القومي، و هذا ما جعل الجزائر تولي أهمية كبيرة لهذه القطاع بمجرد ما استقلت وبعد فترة وجيزة فقط تم تأسيس شركة سوناطراك[1] بهدف التكفل بنقل وتسويق المحروقات.

بتاريخ 24 فيفري 1971 [2] تم تأميم المحروقات وتلته ظهور نصوص بخصوص تعامل الدولة الجزائرية مع الجباية البترولية حيث قررت اعتماد نفس الأسلوب الموجود في الشرق الأوسط[3] وحددت في نفس الوقت مجالات تدخل الشركات الأجنبية في استكشاف واستغلال المحروقات السائلة على أساس صيغ التعاون الدولي[4] و من المفيد جدا أن نشير إلى أن الجباية البترولية في حركيتها لم تسر مع النظام الضريبي العادي و ذلك بالنظر إلى خصوصيات تميزها وتتمثل في :

– إذا كانت الضرائب تدفع بدون مقابل فإن الضرائب البترولية يمكن تكييفها على أساس أنها مقابل الترخيص من قبل الدولة لاستغلال باطن الأرض والأراضي المملوكة للدولة.

– إن انخفاض أو ارتفاع أسعار البترول و تطور تقنيات الاستكشاف والاستغلال هو الذي يدفع إلى مراجعة القوانين المرتبطة بالاستغلال والجباية.

الفرع الأول: العناصر المكونة للجباية البترولية

تتكون الجباية البترولية من عنصرين أساسيين هما الآتاوات و الضرائب المباشرة:

أولا: الآتاوة

تعرف الآتاوة على أنها مقابل إتلاف الممتلكات الوطنية العمومية بسبب استغلال ونقص الاحتياطيات الموجودة.

خصائص الآتاوة

يستقل مفهوم الآتاوة عن مفهوم الربح، حيث تمثل قيمتها نسبة ثابتة من الإنتاج تدفع حتى قبل التسويق. وتعتبر الآتاوات في الأصل قابلة للاسترجاع لاحقا من الضرائب على الأرباح المحققة من قبل المستغلين، و لذلك كانت تعتبر ضرائب مسبقة على الأرباح.

---

[1] – القانون رقم 63 – 496 المؤرخ في 1963/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1964، جريدة رسمية، عدد 99 من سنة 1963.

[2]– الأمر رقم 71 – 08 المؤرخ في 1971/02/24، المتضمن تأميم جميع أنواع الأموال والحصص والأسهم والحقوق والفوائد العائدة للشركات، جريدة رسمية، عدد 17 من سنة 1971.

[3] – **عبد المجيد قدي**، مرجع سابق، صفحة 125.

[4] – الأمر رقم 71–22 المؤرخ في 1971/04/12، المتضمن تحديد المجالات التي تتدخل فيها الشركات الأجنبية، جريدة رسمية عدد 30 من سنة 1971.

في سنة 1960 تغيرت هذه القاعدة و أصبحت الإتاوات عبارة عن أعباء قابلة للتخفيض مثلها مثل أي تكلفة أخرى.

سعر الآتاوة

كان سعر الآتاوات إلى غاية 1974 في حدود 12,5 % ، و ابتداء من ديسمبر 1974 حددت منظمة الأوبيك معدل الآتاوة على الإنتاج الخام بـ 20 % من السعر المرجعي، إلا أن بعض الدول أدخلت بعض التعديلات في تشريعاتها الخاصة لتخفيف هذا المعدل حسب بعض شروط الاستغلال.

أن قاعدة حساب هذا التعويض تساوي مجموع الكميات للطاقة المستغلة مضروبة في السعر القاعدي.

أن المعدل العادي لهذا التعويض هو تقريبا بـ 20% وهذا المعدل ممكن أن يخفض نسبة إلى :

مناطق للتنقيب والاستغلال المحددة بقانون،

16.25% للمنطقة أ

12.5% للمنطقة ب

وكذلك إلى نوع الإنتاج وتقنيات التنقيب المستعملة في الاسترجاع ما بين 20% كحد أقصى و10% كحد أدنى.

ثانيا: الضريبة المباشرة على الطاقة

تعتبر الضرائب البترولية ضرائب تفرض بمناسبة تحقيق أرباح على عكس الآتاوات، وتنقسم الدول في إخضاعها الشركات البترولية إلى قسمين:

1 . دول تخضع مستغلي جيوب المحروقات للنظام العام للضرائب على الأرباح التجارية والصناعية،

2. دول تخضع مستغلي جيوب المحروقات إلى ضريبة نوعية على الأرباح الناتجة عن الاستغلال تسمى بالضريبة المباشرة على الطاقة.

إن معدل الاقتطاع إلى غاية سنة 1974 عادل 50 % ثم ارتفع منذ ديسمبر 1974 إلى 85 % ويتعين أن نفرق بين نوعين من النشاطات:

الأنشطة الخاصة بالإنتاج، و الأنشطة الخاصة بالنقل والتصفية أو التمييع.

الفرع الثاني: تطور الجباية البترولية منذ الاستقلال و حتى الإصلاحات

أولا: المرحلة 1962 – 1982

ارتكزت الجباية البترولية في هذه المرحلة على قانون البترول الصحراوي الفرنسي[1] إلا أن الأمر المتعلق بتأميم المحروقات لسنة 1971 أفرزت مستجدات جديدة منها أنه لم يكن يخضع للآتاوات إلا نشاطات إنتاج المحروقات السائلة و الغازية حيث تعتبر نشاطات النقل والتمييع خارج مجال تطبيق الآتاوات، بالنسبة للمحروقات الغازية تساوي الآتاوة 20 % من قيمة الانطلاق من الحقل المحددة سنة 1960 بـ 24.54 دج لألف م^3 وبقيت ثابتة إلى غاية سنة 1988.أما بالنسبة للمحروقات السائلة فيتم التمييز بين المحروقات الموجهة للسوق الوطنية في شكل منتجات مكررة، حيث تفرض عليها الآتاوة بنسبة 20 % من سعر التنازل المحدد إداريا بـ 2 دولار أمريكي للبرميل واستمر حتى سنة 1983.

ثانيا: المرحلة 1983 – 1985

كان استخدام السعر المرجعي الجبائي سببا في مفارقة مفادها أن السعر المرجعي كان دائما أعلى من السعر الحقيقي وفي سنة 1983 قرر بالنسبة للجباية على المكثفات أن تحدد القيمة المستعملة لحساب الجباية على أساس السعر الحقيقي من ميناء شحن هذا المنتج، وبالنسبة للجباية على البترول الخام، ألغي التمييز الذي كان موجودا بين البترول المسلم للسوق المحلية والبترول الموجه للتكرير حيث تم تحديد قيمة واحدة لحساب الجباية على البترول الخام مهما كان اتجاهه، وبالنسبة للبترول المصدر على حاله، فلقد اختفى مفهوم السعر المرجعي الجبائي ليصبح يطابق السعر الحقيقي.[2]

ثالثا: إصلاحات 1986

أدخل القانون[3] المتعلق بأنشطة الاستكشاف،البحث،الاستغلال والنقل عن طريق القنوات للمحروقات، بعض التدابير والتعديلات الهامة التي ترمي إلى تحفيز الشركات البترولية الأجنبية على الاستثمار في الجزائر، وجاء ذلك في فترة لأزمة الاقتصادية الحادة وانهيار أسعار النفط، في ظل بوادر سياسة الانفتاح الاقتصادي التي تبنتها الدولة منذ بداية الثمانينات.

---

[1] – قانون 1958 و تدابير اتفاقية إيفيان لـ 18 مارس 1962.

[2] – القانون رقم 81 – 14 المؤرخ في 1982/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 1983، جريدة رسمية، عدد 57 من سنة 1982.

[3] – القانون رقم 86 – 14 المؤرخ في 08/19/ 1986، يتعلق بأعمال التنقيب والبحث عن المحروقات واستغلالها، جريدة رسمية، عدد 35 من سنة 1986.

يفترض هذا القانون نوعين من الاقتطاعات:

1:الآتاوات على الإنتاج

إن الآتاوات على الإنتاج تخضع لها المحروقات المستخرجة من الجيوب الأرضية أو البحرية وتحسب على أساس كمية المحروقات المستخلصة بعد عمليات المعالجة مع استبعاد الكميات المعاد ضخها في الجيوب أو المستهلكة ذاتيا لأغراض الإنتاج.

تقيم هذه الكميات بالسعر الجبائي أو القاعدي المحدد والمعتمد من قبل الوزير المكلف بالمحروقات وفق ما يلي:

– بالنسبة للمحروقات السائلة المصدرة على حالها، يساوي السعر القاعدي الأسعار المحددة عن طريق القنوات النظامية والتي لا يمكن أن تكون أقل من أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسات الوطنية المكلفة بالتصدير.

– بالنسبة للمحروقات الغازية المصدرة على حالها، يساوي السعر القاعدي سعر البيع المطبق على هذه المحروقات.

– بالنسبة للمحروقات السائلة المسلمة لمعامل التكرير الوطنية يختلف السعر القاعدي حسب ما إذا كان موجها للتصدير أو للسوق الداخلية.

– بالنسبة للمحروقات الغازية المسلمة للسوق الوطنية تحدد الآتاوات بنسبة 20 % مع إمكانية التخفيض بنسبة 16.5 % بالنسبة للمنطقة أ، و12.5 % بالنسبة للمنطقة ب[1].

2: الضرائب على النتائج

يتم التمييز بهذا الصدد بين نشاط الإنتاج، وأنشطة النقل والتمييع.

أ : النشاطات الخاصة بالإنتاج

نميز في هذا الصدد بين نشاط الإنتاج و نشاط النقل والتمييع فتخضع هذه الأخيرة للضريبة على النتائج بمعدل الضريبة على أرباح الشركات، أما نشاط الإنتاج فيخضع للضريبة المباشرة البترولية لمعدل عادي مقداره 85 % بعد تخفيض أعباء الهياكل و الآتاوة ويمكن أن يخفض هذا المعدل بحسب مناطق البحث والإنتاج ليصبح 75 % بالنسبة للمنطقة أ و 65% بالنسبة للمنطقة ب، و يمكن أن تخفض بحيث يمكن تطبيق حد أدنى بـ 42%.

3 : تطور مداخيل الجباية البترولية

إن الجباية الإجمالية من المحروقات هي عبارة عن مجموع المبالغ المتأتية من التعويضة على الإنتاج ومن الضريبة الخاصة بالنشاطات الإنتاجية والنقل والتمييع ولذلك احتلت حصائل الجباية من المحروقات بالمتوسط حوالي 65% من المداخيل الجبائية للدولة الجزائرية خلال فترة العشرون سنة الأولى من الاستقلال.

في سنة 1982 حصل انخفاض في هذه المداخيل الجبائية والسبب في ذلك هو الانخفاض الذي شهده سعر البترول بداية من الأزمة، وكذا الانخفاض في المنتجات البتروكيماوية في بداية سنة 1986، هذا ما أثر على حصة المداخيل المتأتية من المحروقات حيث وصلت إلى أدنى حد لها، وبالتالي لم تشكل إلا 26% من مجموع المداخيل المتأتية من الجباية في سنة 1987، و29% في سنة 1989.

[1] – المرسوم رقم 87 – 157 المؤرخ في 1987/07/21، يتعلق بتصنيف مناطق البحث عن المحروقات و استغلالها ، جريدة رسمية عدد 30 من سنة 1987.

المبحث الثاني: دور النظام الجبائي و محاولات التغيير منذ الاستقلال و حتى الإصلاحات

لم تكن الجباية تؤدي دورها الفعلي كأداة ضبط ووسيلة بعث وتحفيز للنمو الاقتصادي، بل عل العكس من ذلك كانت تتعب كاهل المكلفين بأعباء جبائية اقل ما يقال عنها أنها مرتفعة، دفعت بالمكلفين إلى التهرب والغش الضريبيين.

لقد كان الدور الإداري البحت للجباية والموروث عن الاستعمار وراء اعتبار الجباية ولفترة طويلة على أنها أداة مالية فقط دون الاهتمام ببعدها الاقتصادي، ففي الفترة الأولى للاستقلال وبسبب أولويات فرضت نفسها، لم تبذل الدولة أي مجهود لمراجعة القوانين الجبائية الموروثة من الاستعمار، فالأهم آنذاك كان استغلال الجباية الأمثل لتوفير الموارد المالية الكافية والضرورية وذلك من أجل ضمان اشتغال هياكل الدولة التي كانت في بداية نشأتها من جهة، وتغطية تكاليف تسيير الجهاز الاقتصادي الموروث عن الاستعمار من جهة أخرى.

غير أن الحلول السريعة التي عمد إليها والتي كانت بعيدة كل البعد عن الإصلاح بمفهومه الحقيقي كانت تتمثل في رفع نسب الضرائب وإنشاء ضرائب جديدة أخرى مثل الرسم التكميلي على الرواتب العليا (T.C.H.S).

تحولت الإدارة الجبائية بعد الاستقلال بما فيها التشريعية والتنفيذية التي بقيت شاغرة لأيدي موظفين جزائريين غير مؤهلين مختارين بحكم الظروف بطرق غير سليمة غالبا عشوائية، وبالتالي كانوا غير أكفاء للأخذ بزمام الأمور كما ينبغي وكنتيجة حتمية لذلك كانت كل التعديلات الأولى التي عرفها النظام الجبائي متسرعة، وغير بناءة بحكم كونها إدارية أكثر منها مبنية على أسس اقتصادية صحيحة.

إن النظرة السطحية التي كانت ترى في الجباية وسيلة لجمع الأموال ميزت ولفترة طويلة النظام الجبائي الجزائري بالضغط و هذا ما جعل المكلف يرى في الجباية مجرد أداة ضغط و عرقلة كبيرة لا غير[1].

المطلب الأول: النظام الجبائي القديم من خلال بعض النتائج

إن المتمعن في المنظومة الجبائية الوطنية منذ الاستقلال يظهر عيوبا كثيرة ناتجة عن الانفصال التام بين الهدف المالي والهدف الاقتصادي ويظهر ذلك في انعدام التوازن في المحاصيل الجبائية من جهة وانعدام العدالة في العبء الضريبي من جهة أخرى.

الفرع الأول: ضعف الجهد الضريبي

إذا استثنينا مداخيل الجباية البترولية، نلاحظ أن الجزائر كانت مثل معظم الدول النامية تعاني ضعفا واضحا في جهدها الضريبي (الحصيلة الضريبية). فكان الجهد الضريبي بالجزائر مرتبطا بعوامل عديدة مثل مستوى الدخل القومي وطريقة توزيعه، وطبيعة الهيكل الاقتصادي القائم، ودرجة اتساع الفجوة بين الطبقات المكونة للمجتمع، كما أنه يتوقف على الأهداف الآنية وطويلة الأجل للسياسات الاقتصادية، وعلى رأسها بالطبع السياسة المالية.

تجدر الإشارة أن تطبيق رسم أو ضريبة وفقا للقوانين الجبائية السارية المفعول ليس هدفا في حد ذاته، فالهدف الحقيقي هو التحصيل الفعلي والحقيقي لهذه الضريبة أو الرسم منذ بداية تطبيقهما، فرغم المجهودات التي كانت تبذل في الجزائر لتحسين التحصيل فمشاكل عديدة كانت تطبع العمل الجبائي وتشكل عائقا في وجه مردودية الجباية، ويرجع ضعف الجهد الضريبي في الدول النامية ومن ضمنها الجزائر، إلى الأسباب التالية:

1 – انخفاض مستوى الدخل القومي ونصيب الفرد منه، ما يؤدي حكما إلى انخفاض قيمة الضرائب الممكن تحصيلها. فدالة الضرائب تعتمد إلى حد كبير على نصيب الفرد من الدخل السنوي. فالأقطار التي يكون متوسط دخل

[1] - **JEAN ALEXANDRE**, Droit Fiscal Algérien, O. P.U. , 1984,page 100.

الفرد السنوي فيها مرتفعا عادة ما تكون فيها نسبة الضرائب إلى الدخل القومي أعلى من تلك البلاد التي يكون فيها متوسط دخل الفرد السنوي منخفضا وتستثنى من هذه القاعدة معظم الدول العربية النفطية.

2 – سيادة نظم اقتصادية أعطت دوراً أكبر للدولة من دور قوى السوق في تحصيل الموارد.

3 – اتساع نطاق العمليات العينية، فجزء كبير من عمليات التبادل وبخاصة في القطاع الريفي تتم عن طريق المقايضة فكلما شكل القطاع الزراعي جزء أكبر من النشاط في الاقتصاد المحلي كلما تسبب ذلك في ضعف الجهد الضريبي.

4 – عدم مسك دفاتر محاسبية منظمة في قطاع الأعمال ما أدى إلى صعوبة تقدير نتائج نشاط المشروعات الخاصة.

5 – كثرة الإعفاءات الضريبية خصوصا التي كان الغرض منها تحفيز الاستثمار الأجنبي أو الرغبة في تنمية قطاع بذاته، كالقطاع الصناعي مثلا.

6 – ضعف الجهاز التنظيمي والإداري للهيئة المخولة بتحصيل الضرائب ما ساعد على انتشار ظاهرة التهرب من دفع الضرائب.

7– كثرة المنازعات الجبائية التي جعلت التحصيل الفعلي يتأخر بكثير عن ميعاده وهذا غالبا ما يكون من جراء الطعونات المتعددة التي يعمد إليها المكلفون الرافضون لتقديرات الإدارة و هي طعونات تستغرق وقتا طويلا وغالبا ما تكون النتائج لا ترضي المكلف.

8 – عدم قدرة المكلفين على تحمل أعبائهم الجبائية بسبب وضعيتهم المالية وهي أمور أدت إلى خسائر معتبرة للخزينة العمومية، وزادت من حدة هذا المشكل خاصة عندما يكون المكلف مؤسسة عمومية تكلف الخزينة العمومية الكثير.

9 – النقص الكبير في الكفاءات و الوسائل المادية و البشرية و ضعف الإدارة الجبائية بصفة عامة.

10– إن ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين لعبتا دورا لا يستهان به في إضعاف مستوى التحصيل.

الفرع الثاني: اختلال التوازن العام للمداخيل الجبائية

كانت القطيعة الواضحة بين الأهداف المالية والأهداف الاقتصادية للجباية وراء اختلال كبير في التوازن العام للمداخيل الجبائية ويظهر ذلك فيما يلي:

الجدول رقم (3 – 1) يبين تطور مداخيل بعض الضرائب (74–83)

19	3	6	5	4
77/76	6,7%	3,3%	1,6%	8,4%

المصدر: المديرية العامة للضرائب،الجزائر.

وفي نفس السياق نذكر الأثر السلبي في مجال العدالة الذي خلفه التقسيم الإداري لسنة 1984، حيث قفز عدد الولايات من 31 إلى 48 ولاية وعدد البلديات من 704 إلى 1541 بلدية، و إن كان هذا التقسيم الجديد نابعا من إرادة الدولة في لامركزية الإدارة، فلقد كانت له آثارا سلبية في المجال المالي على البلديات ، فتقسيم بعض البلديات الكبرى أو المتوسطة إلى بلديات أصغر أدى إلى مضاعفة الأعباء الجبائية لهاته الأخيرة و هي غالبا لا تستطيع تحملها، و كان هذا المشكل حدا خاصة على البلديات الريفية والنائية والتي غالبا لا تتوفر على أي نشاط مدر للدخل.

الفرع الرابع: الدور السلبي للضرائب اتجاه المؤسسات الاقتصادية

يتفق العديد على أن النظام الضريبي الموضوع حيز التنفيذ في مرحلة ما قبل الإصلاحات ساهم في التخريب المالي للمؤسسات العمومية، فدارسة النظام الجبائي في الجزائر تبين أن الضرائب لم تكن في نهاية الأمر سوى وسيلة تهدف للجباية المثلى للموارد، دون أي اعتبار لواقع المؤسسة، ومنه فليس من الخطأ كما سنبينه في هذا الجزء أن نعتبر بأن النظام الجبائي في الجزائر كانت له يد في إفراغ خزينة مجموعة كبيرة من المؤسسات العمومية.

أولا: الضغط الضريبي المرتفع على المؤسسات

في الحقيقة أن غالبية المحللين الاقتصاديين متفقون على أن النظام الضريبي في الجزائر لم يكن ملائما كما يمكن اعتباره أحد أسباب ارتفاع التكاليف وسوء التسيير بالمؤسسات العمومية، و يزخر الواقع الاقتصادي في مرحلة ما قبل الإصلاحات بالعديد من الأمثلة الصارخة عن إجحاف النظام الجبائي في حق المؤسسات العمومية، ففي سنة 1976 خضعت مؤسسات الصناعة الخفيفة لنسبة رسوم متوسطة مقدرة بـ 18% من أرباحها، و في سنة 1977، على قيمة مضافة حققتها شركة SNIC مقدرة بـ 358 مليون دينار، وجهت 15% لصالح النظام المالي والجبائي، وعلى قيمة مضافة مقدرة بـ 310 مليون دينار حققتها شركة SNLB، ذهبت 58% لهذا النظام بينما ذهبت 83% من قيمة مضافة مقدرة بـ 301 مليون دينار جزائري حققتها شركة SNEMA إلى نفس النظام [1]. و يرى بعض المحللين بأن ارتفاع نسبة الرسوم لم يكن يشجع المؤسسة على الاستغلال الأمثل لرأسمالها بما أن التكاليف الجبائية تتزايد مع الأرباح.

SOURCE . sources statistiques du MIC

ثانيا: سياسة الإعفاءات غير الواضحة والمحدودة

تجدر الإشارة إلى كون النظام الجبائي الجزائري هو وريث للنظام الجبائي المعتمد أثناء فترة الاستعمار، فبعد الاستقلال احتفظ المشرع الجزائري بهذا النظام مع إدخال بعض التعديلات بغرض جعله أكثر ملاءمة للمكلف من جهة و للمصالح الجبائية من جهة أخرى و أكثر مقاومة للغش و التهرب، و رغم أن هذا النظام كان محور تعديلات عديدة تضمنتها القوانين السنوية للمالية تأخذ شكل تغيير في نسب الرسوم أو إضافة رسوم جديدة و إلغاء أخرى، فقد كانت هذه التعديلات مقرونة دوما بنواقص و سلبيات تخلق أحيانا مشاكل جديدة ، فعلى سبيل المثال استفادت المؤسسات العمومية في سنة 1978 [2]من تخفيف ملحوظ في الأعباء الجبائية، فأعفيت 46 و 66 المؤسسات الاشتراكية الإنتاجية من الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية (BIC) في السنوات الأولى من نشاطها، كما أعفيت من الدفع الجزافي [3] خلال الخمس سنوات الأولى من نشاطها، و أعفيت من الرسم على النشاط الصناعي و التجاري لمدة خمس سنوات من بداية نشاطها كذلك، وأعطى للمؤسسات الاشتراكية حق شراء التجهيزات الضرورية لاستغلالاتها واستثماراتها بإعفاء من الرسم الوحيد الإجمالي عند الإنتاج (TUGP)[4]، شريطة أن تكون هذه التجهيزات موجهة لإنتاج مواد خاضعة لهذا الرسم.

---

[1] - **Mokhtar Belaiboud**,GEStion de l'entreprise publique algérienne,O.P.U. 1986, page 101.

[2] – المادة 42 من القانون رقم 77 – 02 الم وافق لـ 1977/12/31 ،المتضمن قانون المالية لسنة 1978 جريدة رسمية، عدد 83 من سنة 1977.

[3] – المادة 43 من رقم 77– 02 الموافق لـ 1977/12/31 السالف الذكر.

[4] – المادة 66 من القانون رقم 77 – 02 الموافق لـ 1977/12/31 السالف الذكر.

غير أنه بالرغم من الإيجابيات العديدة التي يحملها هذا القانون فلم يخلو كسابقيه من النواقص التي ما فتئت أن تتضح ملامحها على الصعيد العملي، فالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، لا تحسب على أساس النتائج الإجمالية المحققة من طرف المؤسسة و لكن على أساس نتائج المحققة من طرف كل وحدة ، فالنتائج المحققة من طرف الوحدات التي حققت ربحا و التي غالبا ما تكون وحدات تسويق، لا تغطي النتائج التي حققتها الوحدات الأخرى، و بالتالي يستنتج البعض بأن هذه الضريبة التي تتحملها المؤسسات العمومية تحسب في الحقيقة على نتائج خيالية و تصبح بالتالي ضريبة على رأس المال و ليست ضريبة على الدخل[1].

وبالنسبة للإعفاءات في سنوات النشاط الأولى، كان الالتباس واضحا في تحديد التاريخ الذي بموجبه تبدأ الاستفادة من هذا الحق، إذ أن تحديد تاريخ بدأ النشاط كان مجال تضارب في الآراء لعدم وضوح القانون بشأنه[(2)].

أما بالنسبة للإعفاء من TUGP، فسرعان ما ظهرت عراقيل معتبرة حدت من الاستفادة منه على الصعيد العملي، ففي إطار نشاطاتها الاستثمارية، تحصل المؤسسات الاشتراكية على التجهيزات الضرورية بالطريقة المعروفة بـــ " المفتاح في اليد" ، حيث أنه في غالبية الأحوال تستورد هذه التجهيزات من طرف المؤسسة الأجنبية المكلفة بإنجاز المشروع، و تتحمل مسؤولية ذلك حتى تسليم الإنجاز، وطبقا لقانون المالية، فهذه المؤسسات هي التي تصبح المدين القانوني للإدارة الجبائية وبالتالي فالتجهيزات المستوردة في هذا الإطار لا تستفيد من الإعفاء من TUGP، و من أجل تفادي هذا المشكل، فكرت المؤسسات الاشتراكية في استيراد التجهيزات اللازمة لمشاريعها بنفسها، غير أن هذا الحل تواجهه عقبات أهمها أن ذلك يعفي المؤسسة المكلفة بالإنجاز من أي مسؤولية فيما يخص آجال الإنجاز، كما أنه يغير الطبيعة القانونية لنظام " المفتاح في اليد"، ومن جهة أخرى فهذا الحل ينافي صراحة المنشور المشترك الصادر عن الإدارة الجبائية و إدارة الجمارك سنة 1977 و الذي يمنع ذلك[3].

و تعد نتائج نظام "المفتاح في اليد" المعتمد مقترنة بنواقص النظام الجبائي، للعمليات المنجزة في مكان المشروع، حيث كانت لا تستفيد من هذا الإعفاء، و بالتالي تخلق خللا ماليا للمكلف بالمشروع، تتحمله في النهاية المؤسسة الاشتراكية صاحبة المشروع، التي تتكفل مرغمة بتسديد مختلف الرسوم التي وقعت على عاتق المؤسسة الأجنبية، و رغم توسيع مجال الاستفادة من الإعفاء للمؤسسات الأجنبية التي تنجز مشاريع لصالح المؤسسات الاشتراكية الجزائرية [4] ، فلقد كان نظام الإعفاء يتميز بتعقيده و كثرة إجراءاته، حيث يلزم المؤسسة الأجنبية بتحضير تصريح مصادق عليه من طرف المدير المالي للمؤسسة الاشتراكية ثم يتم اعتماده من طرف مصلحة الضرائب للمكان الذي ينجز فيه المشروع، لكي يضم في الآخر للتصريح الشهري لـــTCA أو تصريح الجمارك، علما أن المسافة بين المقر الاجتماعي للمؤسسة و مختلف ورشاتها، كانت في أغلبية الأحوال معتبرة وهذه الإجراءات كانت تشكل عائقا كبيرا لبرنامج الإنجاز.

ثالثا: عدم استقرار النظام

---

[1] - **Ahmed Hamadouche**, « structure des capitaux permanents : cas des entreprises nationales » mémoire de magister es-sciences économiques, option gestion, université d'Alger 1997, pages 99,100.

[2] - **M. Belaiboud** , GEStion de l'entreprise publique algérienne,O.P.U. 1986, page 112.

[3] - Circulaire conjointe, direction générale des impôts/ direction générale des douanes, Alger, le 4 avril 77.

[4] - note de la direction générale des impôts , ALGER, Le 18 juillet 1978

اتسم النظام الجبائي في الجزائر بانعدام كلي للاستقرار حيث كان يعرف تعديلات متتالية ومتقاربة سواء في إطار قوانين المالية السنوية أو في إطار قوانين أخرى ذات صلة بالنشاط الاقتصادي وهكذا نلاحظ تقلبات في أسعار الضرائب باستمرار فضلا عن خلق وإلغاء بعض الضرائب الأخرى. فمثلا قد تم إنشاء ضريبة المساهمة الوحيدة الإجمالية للمؤسسات سنة 1977[1] والتي ألغيت سنة 1984 وفي سنة 1982 تم إحياء الضريبة الوحيدة الفلاحية الملغاة سنة 1976 ولقد أصبحت التعديلات الكثيرة ملازمة لقوانين المالية من سنة لأخرى سواء تعلق الآمر بالإعفاءات آو التخفيضات أو توسيع أو تضييق الأوعية الضريبية الذي يعبر في الواقع عن عدم وجود نظرة شفافة ومنسجمة للمستقبل على المدى الطويل ونسجل من ذلك:

- إلغاء نظام الاهتلاك المتناقص سنة 1970.
- فرض الضرائب على الأرباح على مستوى الوحدات وليس على مستوى المؤسسات سنة 1976.
- فرض ضرائب نوعية على بعض القطاعات مثل الصيد، النقل الخاص سنة 1982.

إضافة إلى ذلك نشير إلى بعض الترتيبات التي كانت معتمدة انطلاقا من وضعية خاصة أصبحت غير ذات جدوى فمثلا السلم الضريبي على الأجور والمرتبات الذي دخل حيز التنفيذ سنة 1985 اعتمد بشكل أساسي على القانون العام للعامل الذي يوحد كيفية منح الأجور في كل القطاعات، ويجعل من هذه الضرائب على الدخل مجرد أدوات مالية طالما أن الأجور محددة في كافة القطاعات حسب هذا القانون، وهو الأمر الذي لم يعد كذلك بعد التخلي عن القانون العام للعامل لتحل محله الاتفاقيات الجماعية للأجور.

رابعا: الغموض و صعوبة التطبيق

إن اعتماد النظام الضريبي على أدوات ضريبية معقدة وغامضة و غير شفافة تطبق بأسعار ضريبية عالية بطرق متعددة وغير موحدة أدى إلى ارتفاع كبير في التكاليف مما أثر سلبا في النهاية على توجيه الاستثمارات والقرارات الاقتصادية الأساسية بشكل سيئ خاصة إذا تزامن ذلك مع جهاز إداري اتسم و اتصف بالضعف (نسبة أصحاب الشهادات الجامعية في إدارة الضرائب في سنة 1988 كانت لا تتجاوز 2.5 %) فان ذلك أتاح شيوع المراوغة والتهرب من دفع الضرائب بما ينتج عن ذلك من آثار سلبية على الدخل وتوزيع الثروة.

فلقد تميز النظام الضريبي في الجزائر بتعدد النصوص القانونية و تشعبها مما جعلته صعب التطبيق، حيث أن بعض المواد تأخذ عدة صفحات، و بتعبير يصعب فهمه، كذلك فعدم وضوح الإجراءات فتح المجال واسعا وفي كثرة من الأحيان صعب الفهم، إلى درجة أنه يصعب تصنيف نوع الضريبة، بالإضافة إلى تعدد الإجراءات وتعدد الرسوم والتي كثيرا ما تتداخل في مجال التطبيق الواحد حتى أنه طبقت إجراءات مختلفة للضريبة الواحدة في داخل المدينة الواحدة.

ونتيجة لهذه النقائص اتسمت الجباية بصعوبة كبيرة في التحكم، وارتفاعا مذهلا لتكاليف التحصيل والمراقبة وعجز كبير لمواجهة التهرب والغش الضريبي المتزايدان بسبب النواقص ذاتها.

خامسا: لامركزية التحصيل و أثرها السلبي

[1] – القانون رقم قم 77 – 02 الموافق لـ 1977/12/31 ، المتضمن قانون المالية لسنة 1978، جريدة رسمية، عدد 83 من سنة 1977.

من بين الأمثلة العديدة على الالتباس الواضح بين الأهداف المالية والاقتصادية للجباية يمكن ذكر قرار لامركزية التحصيل الجبائي للضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية بموجب قانون المالية لسنة 1974 [1] حتى وإن كان هذا الإجراء فعال من الناحية المالية كونه إستطاع توسيع الوعاء الضريبي، غير أنه خلق مشكلا للمؤسسات الاقتصادية، فالضريبة أصبحت تحصل على مستوى كل وحدة منفصلة عن المؤسسة الأم، و بالتالي أصبحت كل وحدة مكلفة بشكل مستقل عن باقي الوحدات الأخرى، و نتيجة ذلك:

1 – لم يعد ممكنا تغطية عجز وحدة بأرباح وحدة أخرى،

2 – تطلب الأمر أن تتوفر كل وحدة على هياكل ضرورية للتكفل المنفرد بالمسائل الجبائية وهذا يستدعي توظيفا إضافيا،

3 . أدى ذلك بالمؤسسات إلى التقليص من قدراتها على التمويل الذاتي و الزيادة في حاجياتها من الديون.

و بقي هذا الإجراء على حاله عشر سنوات كاملة حيث لم يتم التخفيف من حدته إلا سنة 1986[2].

الفرع الخامس: تناقض النظام الجبائي مع الرفاه الاجتماعي

اتسم النظام الضريبي القديم في الجزائر بتناقض واضح مع بعض الأهداف المراد تحقيقها عن طريق بعض الضرائب، فالدفع الجزافي مثلا والذي يمثل 6 % من كتلة الأجور رغم قدرته على توفير مبالغ ضخمة للخزينة العمومية إلا أنه من ناحية ثانية يعيق التوسع الاستثماري وزيادة التوظيف بحكم أنها تقع على عاتق المستخدم، كما أن فرض الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية على مستوى الوحدة بدلا من فرضها على مستوى المؤسسة يعيق إعادة الاستثمار بالمؤسسة كون هذه الأخيرة يجعلها تدفع ضرائب كبيرة وهي في الواقع خاسرة على المستوى الكلي هذا من جهة أولى.

و من جهة ثانية كان النظام عاجز على مواجهة الندرة بزيادة العرض وذلك بسبب القيود المفروضة على الاستثمار الوطني الخاص وضد الاستثمارات الأجنبية وعلى الواردات كذلك نتيجة احتكار الدولة للتجارة الخارجية.

كما أنه في بعض الحالات لا تأخذ الضريبة بعين الاعتبار التوزيع العادل للعبء، فمثلا نلاحظ أن الرسم الوحيد الإجمالي عند الإنتاج يعتمد أكثر على السلع ذات الاستهلاك الواسع بمعدل 20 % وهذا الأخير كان يشكل أكبر مصدر للمداخيل المحصلة من هذا الرسم غير أنه يجعل ذوي الدخل الضعيف يخضعون إلي عبء كبير.

وبصفة عامة ورغم كثرة الضرائب والنسب، لم يكن النظام الجبائي يأخذ بعين الاعتبار بضرورة التفرقة بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين لإرساء سياسة تحفيزية أكثر فعالية في حالات معينة وعدالة جبائية أكبر في حالات أخرى، و بصفة عامة رغم أن النظام كان يحاول الأخذ بعين الاعتبار بالدور الاقتصادي للمؤسسات في خلق الثروات و تقديم الخدمات، فقد كان يهمل اعتبار القدرات المالية لهذه الأخيرة مقارنة بالقدرة المالية للأفراد العاديين ومن ثمة غالبا ما يخفق في التوفيق بين الفعالية والعدالة الجبائية.

كل هذه العوامل جعلت من النظام الضريبي في الجزائر أداة عاجزة على تحقيق الهدف الرئيسي له ألا وهو تحسين مستوى الرفاه الاجتماعي الذي يبقى المحور الرئيسي لكل سياسة اقتصادية.

الفرع السادس: تفشي ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي وارتباطيهما بعجز النظام

---

[1] – القانون 74 – 13 الموافق لـ 1974/12/31 ، المتضمن قانون المالية لسنة 1975، جريدة رسمية ، عدد 96 من سنة 1974.

[2] – المادة 14 من القانون رقم 85 – 09 الموافق لـ 1985/01/26، المتضمن قانون المالية لسنة 1986، جريدة رسمية، عدد 57 من سنة 1985.

تظهر كفاءة التشريع الجبائي في التحكم في مشكلتي التهرب و الغش الضريبيين في عدم وجود أو على الأقل قلة الثغرات التي تفتح المجال للمكلفين لاستغلالها، غير أنه في الجزائر تمتد جذور هاتين الظاهرتين بعيدا في الزمن منذ العهد الاستعماري، وبالفعل اتسمت الجباية العادية في فترة ما قبل الإصلاح بتفشي فاضح لظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين، فمنذ بداية 1970 اتسعت ممارسات التهرب والغش الضريبيين لدرجة الخطورة حيث أثرت سلبا على النظام الاقتصادي والاجتماعي.

أولا : أسباب التهرب و الغش الضريبين

1: الأسباب النفسية

لقد نظر المكلف في الجزائر طيلة تواجد الاستعمار الفرنسي إلى الضريبة كوسيلة مصادرة للممتلكات و الخيرات ، غير أنه بعد الاستقلال ورغم تغير الإطار العام بقي ينظر إلى الضريبة على أنها أداة اغتصاب و إفقار، إضافة إلى ذلك فلقد كان العامل العقائدي والديني الذي مفاده عدم شرعية الضريبة في مقابل الزكاة دافعا للتحايل دون الالتزام بواجباته الجبائية، ومما زاد في الطين بلة، هو وجود مداخيل بترولية معتبرة يرى فيها المكلف ثروة قادرة على تغطية كل تكاليف الدولة وهي من حق الجميع، فالتهرب أو الغش في هذه الحالة لا يشكل حسب معتقده أي ضرر للدولة، والحقيقة أن المداخيل البترولية جعلت الدولة نفسها تنظر إلى الجباية كمصدر دخل ثانوي و بالتالي لم تعطها الأهمية التي تستحقها.

2: الأسباب الاقتصادية

لقد كانت الوضعية الاقتصادية المضطربة التي عرفتها البلاد في فترة ما قبل الإصلاح ،أحد أسباب تفشي ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي، حيث أنها كانت تنعكس على المكلفين الذين تتدهور حالتهم المادية و يلجأون بسبب ذلك لكل السبل للتهرب من التزاماتهم، وعلى سبيل المثال عرفت هاتين الظاهرتين ارتفاعا في الفترة التي تلت الأزمة البترولية لسنة 1986 حيث انخفضت المداخيل البترولية بحوالي 54.18 %.[1]

كما أن ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين ارتبطتا بالصعوبات المسجلة في مجال التجارة الخارجية التي عرفتها البلاد منذ 1971، حيث وجدت الدولة نفسها في مجابهة مسؤوليات جديدة من جراء عمليات التأميم، طبعها ضعف في نظام التوزيع والتموين في السوق الوطنية، فعرفت المرحلة ندرة كبيرة مست عدة قطاعات كقطاع المواد الغذائية، قطع الغيار، الأجهزة الكهرو منزلية ، مواد البناء ... الخ وهذا ما فتح المجال للمتعاملين الخواص المتكفلين غالبا بهذه القطاعات يحققون أرباحا طائلة على حساب المستهلك بوسائل مشروعة وغير مشروعة، كما راجت السوداء بصفة خطيرة، وفتحت مخططات التنمية المجال لإنشاء مؤسسات خاصة في مجالات مختلفة خاصة قطاع البناء والتهيئة العمرانية غير أن أرقام أعمالها و مداخيلها لم تكن لها أي نتيجة إيجابية على الجباية بسبب ممارسات التحايل الضريبي. ورويدا رويدا نمت عقلية جديدة مفادها أن الغرض من القيام بأي نشاط اقتصادي ليس وسيلة لضمان العيش المحترم والمساهمة البناءة في الحياة الجماعية بل هو وسيلة للربح الكثير والسريع بكل الطرق الممكنة، وكان للقطاع العام كذلك مسؤولية في التحايل ضد الجباية من خلال بعض الممارسات اللا مشروعة من طرف مسؤولين غير أمناء.

3: الأسباب التشريعية

[1] - Rapport préliminaire sur la fraude fiscale , ministère des finances, ALger, avril 1992.

يعد ضعف التشريع الجبائي من أهم الأسباب التي ساعدت على تفشي ظـــاهرتي الغـــش والتهـــرب الضـــريبيين، ويظهر ذلك في عدة جوانب نوجزها فيما يلي:

أ : تعقيد النظام الجبائي القديم

لقد أدى تعقيد النظام الجبائي القديم وصعوبة التحكم فيه من طرف الإدارة الجبائية إلى تـــرك ثغـــرات خطيـــرة استغلها بعض المكلفين للتحايل دون دفع ما عليهم من ضرائب.

ب : عدم استقرار القوانين

كان النظام الجبائي القديم غير مستقر وكثير التغيير، إلى درجة أنه لا يكاد يخلـــو قـــانون الماليـــة الســـنوي مـــن التعديلات الجبائية، وكنتيجة لهذا غالبا ما كان يتعذر على الإدارة الجبائية مواكبة هذا التغيير، ومنه منـــع تزايـــد الغـــش والتهرب الضريبيين، فقانون المالية لسنة 1988 مثلا جاء ب 71 تعديلا موزعة كما يلي:[1]

29 في مجال الرسم على رقم الأعمال، 4 في مجال الضرائب غير المباشرة، 38 في مجال الضرائب المباشرة.

ج : الضغط الجبائي المرتفع

يعكس ارتفاع الضغط الجبائي كما بيننا سابقا ارتفاع إن لم نقل المبالغة أحيانا في نسبة الضريبة، و من خلال هـــذا يبرر بعض المكلفين لأنفسهم لجوئهم للغش أو التهرب إلى الارتفاع الكبير في معدل الاقتطاع، و كمثال على ذلك نـــذكر ضريبة ICR التي كانت مجال تحايل ضريبي شديد، ففي سنة 1977 طبقت نسبة 80 % ابتداء من 70000 د ج و هـــذا ما جعل المكلف لا يمكنه الاستفادة من أي ادخار هذا من جهة.

حيث ومن جهة أخرى كانت بعض الضرائب النسبية تتراكم مع ضريبة تكميلية شديدة التزايد مثال BIC 25 % ICR 80 % و 50%

ثانيا : الأسباب الإدارية

من الأسباب الإدارية للتهرب والغش الضريبيين نذكر:

أ : انعدام الاتصال بين المكلف والإدارة

إن انعدام الاتصال بين المكلف والإدارة عقد من مهمة المكلف في التصريح مثلا كما أن عدم وجود فـــي متناولـــه مراجع واضحة وشاملة، كافية، بسيطة وخالية من مصطلاحات معقدة تتمثل مهمتهـــا فـــي شـــرح الأنظمـــة الضـــريبية المستجدة.

ب: نقص الوسائل المادية والبشرية المتوفرة للإدارة

إن نقص الوسائل المادية و البشرية لإدارة الضرائب جعلها لا تقوم بمعاينة مادية تمس كل النشاطات فتم ملاحظـــة وجود نقص بالأعوان الإداريين المكلفين بالمتابعة في العديد من ولايات الوطن مما أدى إلى ضعف في التحصيل الجبائي و جعلهم غير قادرين على المتابعة وتحقيق نتائج جبائية معتبرة.

ج : عدم مسايرة مفتشيات الضرائب للتطور التكنولوجي.

المطلب الثاني: نواقص التنظيم الفني في النظام الجبائي الجزائري لفترة ما قبل الإصلاح

[1] – القانون رقم 87 – 20 الموافق لـــ 1987/12/27، المتضمن قانون المالية لسنة 1988، جريدة رسمية، عدد 65 من سنة 87.

أكثر ما كان يميز التقنين الجبائي الجزائري هو طبيعته المعقدة جدا والمجسدة أساسا في كثرة الضرائب والرسوم المعتمدة، فتعدد الحالات وتعدد أنظمة فرض الضريبة والمرفقة غالبا بعدد كبير من النسب، بالإضافة إلى العدد الهائل من الإعفاءات و حالات الحسم المعقدة، زائد عدم وضوح النصوص وما ينتج عنه من انحرافات خطيرة، كانت لهذه النواقص نتائج جد سلبية على الجباية بصفة عامة حيث جعلت من النظام الضريبي نظاما ثقيلا جدا وذا بنية صعبة يصعب التحكم فيها من طرف المكلف الذي يتعرض بسهولة لتضييع حقوقه بسبب عدم إلمامه بحد أدنى من الإجراءات في الضرائب التي يتعين متابعتها، ومن طرف أعوان مصالح الضرائب الذين يضيعون في متاهات التفسيرات الخاطئة والمتعددة بسبب تضاعف الحالات الخاصة.

الفرع الأول: كثرة الضرائب والرسوم

شمل النظام الجبائي القديم على عدد كبير وغير مبرر للضرائب والرسوم فالضرائب على الدخل مثلا قدرت وحدها بثمانية ضرائب و تسعة ضرائب الإنفاق وغيرها من الضرائب الأخرى، و لم تكن المشكلة في العدد فقط بل وفي وجود ضرائب تخص حالات متقاربة بل وأحيانا وجود ضرائب تخص نفس الحالات، فمثلا يفرض على رقم الأعمال رسمان مختلفان حسب طبيعة النشاط حيث نجد كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري بنسبة 2.55 % والرسم على النشاط غير التجاري بنسبة 6.05 % رغم اشتراكهما في الخصائص المالية كما أنه لا يوجد مبرر لفرضها على رقم الأعمال.

وأحيانا توجد ضرائب متقاربة، تفرض في بعض الحالات معا دون إمكانية الاستفادة من أي حسم أو إعفاء، و على سبيل المثال لا يمكن حسم الرسم الوحيد الإجمالي عند تأدية الخدمات من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج، كما لا يمكن حسم هذا الأخير من الرسم الوحيد الإجمالي عند تأدية الخدمات، و هذا من شأنه التأثير سلبا على الإنتاجية، علاوة على كون الرسمين كثيرا ما يجتمعان معا عندما يكلف بتأدية الخدمة مكلف بالرسم الوحيد الإجمالي عند الإنتاج كمنتج أو مقاول.

الفرع الثاني: تعدد الحالات و تعدد نظم فرض الضريبة

1 . تعدد الحالات

اتسم النظام الجبائي الجزائري بربط كل ضريبة أو رسم بحالات عديدة ومختلفة حسب الطبيعة القانونية للممول، نوع النشاط الاقتصادي والمنطقة الجغرافية للممول وهذا التعدد، يرفقه بطبيعة الحال اختلافا في المعدلات والإعفاءات والحسم أحيانا مما شكل إحدى الأسباب التي زادت من تعقيد النظام وغموضه وصعوبة التحكم فيه سواء من طرف المكلف أو الإدارة الجبائية، هذا إضافة إلى انعدام العدالة الضريبية في كثير من الحالات حيث يطبق على مداخيل متساوية أعباء ضريبية مختلفة، فبالنسبة لطبيعة الممول يمكن ذكر الرسم على النشاط المهني الذي يفرض بنسبة 2.55% على النشاط الصناعي والتجاري في حين يفرض بنسبة 6.05% على نشاط المهن غير التجارية، أما الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية فكانت تفرض على الشركات والمؤسسات الوطنية العمومية وشركات الاقتصاد المختلط بمعدل 55% في حين تخضع الأرباح المعاد استثمارها إلى 30 % ، في حين تخضع الأرباح المعاد استثمارها من قبل شركات الاقتصاد المختلط إلى نسبة 20 %، زيادة على أن الخواص وشركات الأشخاص لم تكن تخضع لنفس الضريبة بنفس المعدل حيث انه تطبق معدلات متزايدة حسب الأرباح المحققة من 10% إلى 25% .

أما فيما يخص الاختلاف المرتبط بطبيعة النشاط الاقتصادي فرغم تساوي المداخيل، يمكن للضريبة أن تكون مختلفة. وبالنسبة للمناطق الجغرافية، ارتبط الاختلاف في رغبة المشرع في إرساء نوع من العدالة تجاه مناطق الجنوب

و المناطق المحرومة مقارنة بالمناطق الأكثر حظا، فعلى سبيل المثال كانت الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بالنسبة للأشخاص الطبيعيين وشركات الاسم الجماعي بنسبة 15% بالنسبة لولايات الجنوب، وكذلك بنسبة 10% بالنسبة للولايات المحرومة ، كما أن الرسم العقاري يفرض بمعدل 40% في الشمال وفي مناطق الجنوب بمعدلين 10% و25%.

2 : تعدد أنظمة فرض الضريبة

يلاحظ أنه و في أنظمة فرض الضريبة هناك الكثير منه نظام التقدير الجزافي ، نظام الربح الحقيقي بالنسبة للأنشطة الصناعية و نظام التقدير الإداري ونظام التصريح المراقب بالنسبة للأنشطة غير التجارية بالإضافة إلى الاقتطاع من المصدر بالنسبة للرواتب و الأجور و كذا بعض المهن الحرة مثل إيرادات المؤلف و المبدع و المخترع.

الفرع الثالث: كثرة الإعفاءات و أنظمة الحسم المعقدة

إحتوى النظام الجبائي بالجزائر على العديد من الإعفاءات مصحوبة أحيانا بحوافز و دعم مالي مباشر وغير مباشر إضافة إلى حسومات عديدة ومعقدة بغرض تنمية قطاع ما أو صناعة بحد ذاتها ، فعلاوة على صعوبة التطبيق والخطأ فيه، لم تكن هذه السياسة في أغلبية الأحيان تحقق الأهداف المرجوة بل لم تؤد سوى لتفشي ممارسات فيها الكثير من التحايل للاستفادة من هذه الإعفاءات من جهة وهدر حقيقي في الموارد المتاحة وتقليل في الحصيلة الضريبية من جهة أخرى.

الفرع الرابع: انعدام سياسة جبائية إيجابية تجاه الاستثمار

إن كان في الجزائر و حتى قبل الإصلاحات ، اللجوء للجباية كوسيلة من أجل تحفيز الاستثمار مبدأ معمول به مثل أي دولة نامية أخرى، فالحقيقة أن قانون الاستثمار في الجزائر كان نابعا من إرادة الدولة في تأطير والتحكم في القطاع الخاص أكثر منه لتحفيز النشاط الاستثماري، فإن كانت النصوص القانونية المختلفة المتعلقة بالاستثمار تعترف للقطاع الخاص في حقه بالوجود فعمليا بقي ولمدة طويلة قطاعا مهمشا وثانويا هذا حتى بعد إصدار قانون الصرف والقرض[1] الذي اعتبر خطوة إيجابية نحو التحرر الاقتصادي في المجال الجبائي على وجه الخصوص، فعمدت الدولة إلى بعض الإجراءات من أجل:

1 – تحفيز إنشاء المؤسسات،

2 – توسيع مجالات النشاط الاستثماري،

3 – تشجيع التصدير،

4 – تطوير المناطق المحرومة.

و كانت هذه الإجراءات مجسدة أساسا في إعفاءات جبائية مؤقتة أو دائمة، غير أن العلاقة المتردية بين الدولة والقطاع الخاص والتي كان يميزها انعدام تام للثقة من جهة، و إرسائها على قواعد غير بناءة أثبتت عجزها من جهة أخرى، فالاستغناء على مستحقات جبائية معتبرة بحجة التحفيز لم ينجح سوى في حرمان الخزينة العمومية من مداخيل مهمة لفترة طويلة.

و خلاصة القول، أن الإعفاءات الجبائية بصيغتها القديمة كانت غير مجدية مقارنة بالتكاليف الباهضة و حتى المخاطر التي يمكن أن يتعرض إليها النشاط الاستثماري.

---

[1] – قانون النقد و القرض لسنة 1990.

المطلب الثالث: دور الإدارة الجبائية في مستوى النظام الجبائي

إن النظام الجبائي ليس مجموعة نصوص قانونية فحسب، وإنما هو نصوص تربط إدارة عمومية بمكلفين بعلاقة على درجة كبيرة من الأهمية والتعقيد، فدراسة القوانين دون التمعن في الإطار الهيكلي الذي تطبق فيه معناه معطيات ناقصة و تحليلا أعرجا، والإصلاح الحقيقي لا يكون شاملا وفعالا إلا إذا اهتم بكل جوانب المنظومة الجبائية برمتها.

الفرع الأول: تنظيم الإدارة الجبائية قبل الإصلاحات

كانت الإدارة الجبائية قبل سنة 1990، تتضمن على المستوى المركزي مديريتين تتكفل الأولى بالمراقبة الجبائية والأخرى بالدراسات والتشريع الجبائي بحيث تقوم السلطة الوصية بالتنسيق فيما بينهما، كما أوكل لإدارة الضرائب مهمة تسيير الموارد البشرية والمالية بحيث تولت مديرية الإدارة العامة والوسائل لوزارة المالية التكفل بتلك المهمة.أما على المستوى الولائي كان يوجد على العموم ثلاثة هياكل على مستوى المديرية.

مفتش منسق بالنسبة لمجمل المصالح الخارجية لوزارة المالية على مستوى الولاية،

مفتش قسم الوعاء،

ومفتش قسم التحصيل.

وقد أظهر هذا التنظيم عدة عيوب في مجال التنسيق سواء على الصعيد الولائي أو على مستوى الإدارة المركزية.

فعلى الصعيد المحلي عادة الدائرة ، كانت المفتشيات تختص حسب نوع الضرائب.

مفتشية الضرائب المباشرة، مفتشية الرسوم على رقم الأعمال، مفتشية الضرائب غير غير المباشرة ، التسجيل والطابع.

و فيما يتعلق بقباضات الضرائب، فكانت البعض منها تضطلع بوظيفة مزدوجة أي تحصيل الضرائب ومحاسب مخصص للبلديات في نفس الوقت.

الفرع الثاني: ضعف الإدارة الجبائية

تميزت الإدارة الضريبية بتنظيم غير ملائم ونقص في التحكم في المادة الخاضعة للضريبة ونقص كذلك في التحصيل الضريبي.

أولا: عدم التحكم في الوعاء الضريبي

لقد أظهرت التحريات التي تمت لدى مختلف مفتشيات الضرائب نقائص كبيرة فيما يتعلق بالتحكم في الوعاء الضريبي ويعود ذلك أساسا إلى ضعف في رقابة المستندات وغياب الرقابة الميدانية، كما تمت ملاحظة نقص كبير في إجراء رقابة محاسبية ورقابة شاملة على التصريحات الجبائية للمكلفين.

ولقد تفاقمت هذه الوضعية بعدم متابعة الوضعيات الجبائية للمكلفين بالضريبة أي غياب الرقابة بعين المكان وغياب الإحصاء السنوي وعدم الأخذ في الحسبان عناصر التحقيق والمقاطعة.

وقد أظهرت على ذلك نواقص في التنسيق بين مختلف مصالح الضرائب، لاسيما بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة مما أدى إلى بروز تباينات في أرقام الأعمال المصرح بها على التوالي لدى هذه المصالح.

ثانيا: النقص في التحصيل

يمكن التأكيد من خلال دراسة النتائج المحاسبية ونتائج تسيير مصالح التحصيل التي تمت رقابتها على مستوى ثلاثون قباضة، أن هذه المصالح عرفت عدة نقائص ومخالفات وكان لذلك أثر على مستوى التحصيلات وعلى نوعية التسيير وحسب المعطيات المقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب بالنسبة لسنة 1989 فإن متوسط تصفية الجداول

الضريبية قدر بـــ 67 % مع انخفاض مستمر مرورا من 71 % في 1989 إلى 59 % فـــي ســـنة 1992.فبالنســـبة لبعض المديريات الولائية فإن النسب المسجلة تقل بكثير عن هذا المتوسط.فالجزائر العاصمة مـــثلا 23 % ، البليـــدة 38 % ، معسكر 49 % وقد أدت هذه الوضعية إلى ارتفاع المبالغ المتبقية غير المحصلة بعد السنة الرابعة والمقـــدرة فـــي 1992/12/31 ب 22 مليار د ج.

ثالثا: التطبيق السيئ للتشريع الجبائي

من المفروض أن كل قانون يصدر يجب أن يدخل حيز التنفيذ بجدية، غير أنه على أرض الواقـــع كـــل القـــوانين الجبائية الصادرة في فترة ما قبل الإصلاح كانت ما تفتأ منذ دخولها حيز التنفيذ أن تظهر عيوبا كثيرة في التطبيق ترجع أحيانا إلى ضعف في النص نفسه و بجزء كبير لعراقيل ميدانية واقفة ضد التغيير، غالبا ما تكون مرتبطة بانعدام الحيادية لدى الإدارة الجبائية وضعف فعاليتها مما يفرغ أحيانا النص القانوني من محتواه.

فالنصوص القانونية الجبائية غالبا ما تنفذ إلا جزئيا وأحيانا بصفة متضاربة من إدارة جبائية إلى أخرى، و الأكثـــر من ذلك عندما يرجع الخلل للنص التنفيذي، فمن المفروض أن لا تظيف النصوص الإيضاحية للنص الأصلي شيئا غيـــر أن الملاحظ أن النصوص التطبيقية كانت تحتوي أحيانا على كثير من الغموض سرعان ما يحول كل مفتشية إلى تطبيـــق النص بطريقة مخالفة لمفتشية أخرى. كما يظهر ذلك في التماطل أحيانا من حيث التطبيق أو في التطبيق السيئ والخاطئ للقانون من جهة أخرى.

فغالبا ما تمر فترة طويلة بين تاريخ صدور القانون و تاريخ صدور المرسوم التنفيذي الخاص به و حتى بين هـــذا الأخير و الدخول الحقيقي في تنفيذه مما يؤدي غالبا إلى التأخير في التحصيل الجبائي ومـــن ثـــم الإضـــرار بالخزينـــة العمومية.

الفرع الثالث: أسباب ضعف الإدارة الجبائية

إن الضعف الكبير الذي اتسمت به الإدارة الجبائية في الجزائر والذي جعلها دون المعايير الدولية يرجع لأســـباب عديدة تخص الموظفين والتجهيزات والمرافق سواء من ناحية الكم أومن ناحية الكيف والإجـــراءات الإداريـــة المطبقـــة والمتمثلة أساسا في ما يلي:

أولا: نقص الوسائل

إن المصالح الجبائية، مثلما تم تسجيله في التقارير المتتالية لمجلس المحاسبة تعاني من نقائص جلية في الوســـائل البشرية والمادية، ففيما يخص الوسائل البشرية تعرف الإدارة الجبائية عجزا هاما في العدد وفي النوعية على حد سواء، ولقد قدر الاحتياج المعياري حسب تقرير معد في سنة 1989 من طرف وزارة المالية بـــ 25000 عون في الوقت الذي نجد فيه العدد الحقيقي للمستخدمين لا يتعدى 13453 عون فقط[1].

وتعتبر نسبة التأخير المقدرة بـــ 4 % جد منخفضة وتؤكد دراسة أعدتها في نفس الفترة هيئة مالية دولية ضـــعف نسبة التأخير هذه مشيرة مع ذلك إلى سوء هرم الرتب إذ أن درجة أعوان التنفيذ تبدو جد ضعيفة مقارنـــة مـــع درجـــة المراقبين.

ثانيا: نقص المرافق و التجهيزات

[1] – التقرير السنوي لمجلس المحاسبة في سنة 1993، مؤرخ في 1995/11/22، جريدة رسمية، عدد 37 من سنة 1995.

يلاحظ أنه ولمرات عديدة وعلى مستوى كل المصالح التي خضعت للمراقبة، وجود نقائص جلية فيما يخص المحلات الإدارية، تجهيزات المكاتب، وسائل النقل والإعلام الآلي وجزء كبير منها يعود إلى عهد الاستعمار، كذلك ضيق وقدم المحلات مما لا يسمح بوضع تنظيم عقلاني للمصالح ، فمثلا بمدينة سطيف سيتم تسليم جزء من محلات جديدة هذه السنة فقط سيستعمل من قبل المفتشيات وقد تسببت هذه الوضعية في عرقلة السير الحسن للمصالح وتخفيض بصفة محسوسة نتائج نشاطاتها لأنها جعلت من العمل مهمة شاقة وبطيئة وذات مردودية محدودة.

ثالثا: نقص الموظفين و سوء توزيعهم

يعتبر عدد المستخدمين الموضوعين تحت تصرف المفتشيات غير كاف من حيث العدد، إذ تم إحصاء بمفتشية سيدي محمد عون واحد لكل 1100 مكلف بالضريبة، ببجاية عون واحد لكل 500 مكلف بالضريبة في حين بالوادي عون واحد لكل 350 مكلف بالضريبة، وحسب الدراسة المذكورة أنفا والمعدة من طرف وزارة المالية يكون المعدل حسب كل عون بالجزائر 300 مكلف خاضع للضريبة مقابل 100 بفرنسا وبلجيكا.

إضافة إلى العدد غير الكافي للموظفين، تعرف الإدارة الجبائية سوءا كبيرا في توزيع المستخدمين، فمصلحة " المتابعات " على سبيل المثال غير مزودة إلا بعون أو عونين وقد لوحظ غيابا شبه كلي للإجراءات القهرية في المتابعات.

وكذلك نقص في عدد المستخدمين سواء من الناحية الكمية أو الناحية النوعية فمواد جد هامة كمحاسبة الخزينة أو قواعد المتابعات غير متحكم فيها إطلاقا مما يؤثر مباشرة على التسيير المحاسبي للقباضات.[1]

رابعا: مستوى التكوين الضعيف للموظفين

لقد لوحظ ضعف كبير في تكوين الإطارات والموظفين الجبائيين الذين يتلقون في غالبية الأحيان تكوينات عامة وغير عملية وغير كافية إطلاقا للتكفل الجيد بمهامهم حيث يتلقون تكوينهم الفعلي بالممارسة بعد التوظيف ولا يخلو ذلك من مشاكل عدة منها طول المدة للتحكم في التقنيات، التكوين العشوائي وغير السليم في بعض التقنيات التي تشوبها الصعوبة أو الالتباس، وبصفة عامة تعاني المفتشيات كبقية المصالح الأخرى نقصا في كفاءة المستخدمين بالإضافة إلى عدم وجود دلائل عمل ومقاييس للتقييم لاسيما بالنسبة للخاضعين لنظام التقدير الجزافي أو حتى التقدير الإداري في المهن الحرة.

إضافة إلى هذه النقائص نسجل ضعف مستوى تدخل رقابة التسيير الممارسة من طرف مصالح الوصاية إذ أن بعض المفتشيات مثل مفتشية سيدي محمد لم تكن موضوع أية رقابة وكانت لهذه الوضعية أثار سلبية فيما يخص التحكم في المادة الخاضعة للضريبة.

خامسا: انعدام التحفيزات

أدى انعدام العوامل المحفزة لفقدان الجدية في العمل لدى موظفي الجباية بسبب ضعف الأجور ونقص في التحفيزات، وهذا ما ينعكس كذلك على مستوى النزاهة لدى هؤلاء العمال أو الموظفين هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن القانون الأساسي لعمال الضرائب والمماثل لعمال المصالح الأخرى من قطاع المالية لم يكن تحريضي على وجه الخصوص للتأثير على المردودية.

سادسا: استعمال طرق بالية في التسيير

---

[1] – التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995 موافق لـ 1997/11/19، جريدة رسمية، عدد 76 من سنة 1997.

يتم تنفيذ مجمل العمليات المحاسبية يدويا مما تسبب في تأخير معتبر في ترحيل الحسابات و بصفة عامة كانت الإدارة الجبائية تتبع المناهج القديمة وبوسائل يدوية تجاوزها الزمن في وقت أصبح الإعلام الآلي أداة لا استغناء عنها للتحكم في كمية المعلومات ودقتها واستغلالها السريع والأمثل.

سابعا: قلة المعلومات

كانت الإدارة الجبائية تعتمد على معلومات ناقصة و بطيئة التحصيل، كما أن العلاقات مع الهيئات الأخرى الحائزة على المعلومات مثل البنوك والضمان الاجتماعي مشكوك فيها هي الأخرى بالرغم من الالتزامات القانونية المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [1]، إضافة إلى غياب التنسيق وسوء تداول المعلومات سواء بين المصالح الجبائية أو مع الهيئات الخارجية.

ثامنا: ثقل الإجراءات والنصوص

اتسم العمل الإداري للجباية بالعدد الهائل للنصوص والإجراءات الثقيلة في ضل نقص كبير أو حتى أحيان انعدام كلي للمعلومات الكافية لشرحها وكيفية تطبيقها حيث كانت المراسيم التنفيذية حكرا على المصالح الجبائية، هذا إضافة إلى تعدد التفسيرات و الشروحات و تناقضها أحيانا من مصلحة لأخرى مما يعيق العمل الإداري من جهة و يعرض المكلف لوابل من المشاكل و فقدان الحقوق و ما ينجر عن ذلك من إجراءات إضافية مرهقة كالتظلمات المتعددة و حتى النزاعات القضائية.

المطلب الرابع: الإصلاحات الجبائية

لم تكن الإصلاحات الجبائية لسنة 1991 الأولى في مسيرة التغيير التي عرفتها المنظومة الجبائية الجزائرية، فلقد سبقتها محاولات تمهيدية ولقد عرفت الجباية الجزائرية منذ الاستقلال إصلاحات عديدة امتدت على سنوات غير أنه في سنة 1989 أدرجت تغييرات أساسية كانت تمهيدا جديا لإصلاحات 1991 و يمكن حصر أبرز ملامحها في ثلاث مراحل أساسية متمثلة في الفترة من الاستقلال و حتى 1989 ثم الفترة من 1989 و حتى1991 و أخيرا الإصلاحات الجذرية منذ 1991 و التي سنخصص لها الفصل الموالي.

الفرع الأول: المحاولات الأولى لتصحيح النظام الجبائي في الجزائر

بالرغم من أن قانون المالية لسنة 1971 قدم أولى المحاولات الحقيقية للقطيعة مع ممارسات الماضي، فلقد بينت تقارير المخطط الرباعي الأول فشل النظام الجبائي و ضرورة التغيير الفعلي[2]

و في 21 فيفري 1982، تم تنصيب مجموعة عمل[3] من أجل التفكير في المناهج والوسائل الضرورية الكفيلة بتحويل النظام الجبائي من أداة مالية بحتة إلى وسيلة فعالة لصالح التنمية الاقتصادية، وجاء ذلك مرافقا للقانون رقم 82 – 01 الخاص بالاستثمار الخاص الوطني[4]، وكان الغرض من هذا العمل هو إيجاد الحلول المناسبة التي تضمن

---

[1] – القانون رقم 76 – 101 الموافق لـ 1976/12/09 ، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لها، جريدة رسمية عدد 101 من سنة 1976.

[2]- Rapport général du plan quadriennal 1970-1973, éditions populaires de l'armée, page 154.

[3] - EL MOUDJAHID 22 FEVRIER 1982.

[4] – القانون رقم 82 – 01 الموافق لـ 1982/08/21 ، المتضمن قانون الاستثمار، جريدة رسمية، عدد من سنة 1982.

حماية مداخيل الدولة من جهة وتضمن عدالة أكبر بين مختلف الفئات الاجتماعية والمهنية من جهة ثانية وتمثلت أبرز أوجه التغيير في النظام الجبائي فيما يلي:

– إصلاح و تقوية جهاز الرقابة، حيث تم تنصيب في شهر أفريل من سنة 1985 جهاز لمراقبة الغش والتهرب الضريبيين، فأسفرت أعماله من خلال تحريات دقيقة إلى إبراز وضعية جد خطيرة في مجال التهرب والغش الضريبيين (الجدول الموالي) يبين ذلك.

الجدول رقم (3 . 4) يمثل نتائج التحريات الخاصة بالتهرب الضريبي لسنة 1983

القطاع	عدد المؤسسات موضع التحقيق	رقم الأعمال			نسبة التهرب
		المصرح به	نتيجة التحقيق	الفرق	
التجارة	176	1 319 813 530	1 651 359 080	331 545 580	20 %
الخدمات	17	43 330 480	62 837 430	19 486 950	31 ,1%
البناء و الأشغال العمومية	64	3 095 342 250	4 041 721 540	946 379 290	23 ,40%
النسيج	37	647 372 700	709 955 270	62 582 570	8, 81%
صناعات مختلفة	132	2 225 113 630	2 418 815 990	193 702 360	8 %

SOURCE : AFric Eco N° 2 , 1986.

1– تبسيط الإجراءات الجبائية و ذلك محاولة للتخفيف من ثقل و تعقيد الإجراءات التي كانت غالبا غير مفهومة سواء من طرف المكلفين و حتى من طرف الإدارة الضريبية نفسها، وفي هذا يمكن ذكر:

تعويض الرسوم و الضرائب الخاصة بالصيادين الصغار وعمال النقل الخواص بحقوق ثابتة تدفع كل ثلاثة أشهر

2– تعديل بموجب قانون المالية لسنة 1986[1] لأسس تقدير ضرائب BIC و TAIC،

[1] – المادة 40 من القانون رقم 85 – 10 المؤرخ في 1985/01/26 ، المتضمن ضبط ميزانية السنة المالية لسنة 1986،جريدة رسمية ، عدد 57 من سنة 1985.

3- إرساء الضريبة على الترقية العقارية (IRPI) من باب تشجيع الاستثمار في العقارات وهي ضريبة توحد BIC و TAIC و ICR وتحتسب بمعدل 25% وتخفض إلى نسبة 15 % إذا كانت البنايات ممنوحة إلى موفرين.

إن إعطاء دفع لعمليات المراقبة و تبسيط النظام الجبائي يشكلان الخطوات الأولى لمنح الجباية دورها الاقتصادي و لقد كان لذلك آثارا واضحة خاصة على الاستثمار الخاص.

و من جهة أخرى فلقد عرفت قوانين المالية للسنوات الأربع (83 - 86) إجراءات متعددة لتخفيضات و إعفاءات متعددة.

4- محاولة تقوية الجباية العادية مقارنة بالجباية البترولية المتذبذبة كون الجباية البترولية سيطرت سيطرة واضحة على المداخيل الجبائية نسبة إلى الجباية العادية، ونظرا لتذبذب حواصل الجباية البترولية وارتباطها بالسوق النفطية، أولت الدولة اهتماما خاصا لإعطاء الجباية العادية الأكثر استقرارا مكانة أفضل ضمن النظام الجبائي الجزائري، وبالرغم من أن إصلاحات الثمانينات لم تكن جذرية و لا شاملة فالنتائج تثبت تراجعا للجباية البترولية مقارنة بالجباية العادية ورغم أن لتردي سعر النفط ضلعا في ذلك، فالمحللون لا ينكرون أن الجهود الإصلاحية كان لها كذلك دورا في هذه النتائج.

الجدول رقم (3. 05) يبين مداخيل الميزانية النهائية للفترة 83-86 (بالمليون دينار)

	1983		1984		1985		1986	
ضرائب مباشرة	7650	1,3	8697	1,2	9500	0,4	13800	3,4
تسجيل و طابع	1000	,8	1363	,3	1500	,2	2200	,7
ضرائب على رقم الأعمال	14000	9	15915	8,8	17500	7,6	21500	6,4
ضرائب غير مباشرة	5550	5,5	6310	5,4	7000	5,1	10500	7,8
جمارك	7767	1,4	8715	1,3	11000	3,9	11000	8,7
مجموع الجباية العادية	35867	00	41000	00	46500	00	59000	00
جباية بترولية	57500		56776		52000		48000	

الفرع الثاني: إصلاحات 1989

جاء قانون المالية لسنة 1989 بعدة تعديلات أهمها:[1]

أولا: الاهتلاك المتناقص

كان أبرز ما عرفه النظام الجبائي في تلك الفترة هو إدخال الإهتلاك المتناقص الذي كان قد ألغي سنة 1970، حيث أعيد في سنة 1989، كون الإهتلاك المتناقص يسمح بزيادة قدرات التمويل الذاتي للمؤسسة وهذا منذ السنوات الأولى من اكتساب الأصل.

1 : مميزات الاهتلاك المتناقص

إن الاهتلاك المتناقص هو إيجابي للمؤسسة في عدة جوانب كونه جاء في مرحلة وجدت المؤسسات نفسها في ضائقة اقتصادية يمكن التخفيف منها عن طريق الإعفاء الضريبي من مبالغ تستعمل بالزيادة في قدرات التمويل الذاتي كما تستفيد المؤسسة من إمتيازات عديدة مثل:

فرصة التجديد السريع للآلات والأصول المنتجة.

ثانيا: الاهتلاك المتزايد

إن الاهتلاك المتزايد هو نوع أخر من الاهتلاك وضع من أجل الأخذ بعين الاعتبار لخصوصية المؤسسات ذات الصناعات الثقيلة، فهذه المؤسسات خلال السنوات الأولى من بداية نشاطها تحقق ربحها بخطوات بطيئة.

فالاهتلاك المتزايد هو تقنية تسمح باهتلاك أصل أو استثمار بتطبيق نسبة تتزايد نسبيا مع زيادة عمر الاستثمار ويسمى أيضا هذا النوع من الاهتلاك المتنامي، ولا تعرف هذه التقنية حصر أو تقييد في مجال تطبيقها لذلك فإن كل الاستثمارات مؤهلة وقابلة بأن يطبق عليها هذا النوع من الاهتلاك.

ويطبق الاهتلاك المتزايد من طرف المؤسسات التي تتبع نظام الربح الحقيقي، وهذا النوع مهم بالنسبة للاستثمارات الثقيلة ذات عمر إنتاجي طويل، على مستوى المؤسسات المعينة التي تكون عموما في حالة عجز أو خسارة، خلال السنوات الأولى.

ثالثا: تمديد أجل ترحيل العجز أو الخسارة

خلافا لتسيير الأرباح، فإن تسيير العجز يظهر أكثر صعوبة، لأن القانون الجبائي الجزائري لا يمنح لمؤسسة العاجزة إلا هامش معين من التحرك عن طريق ترحيل العجز المحقق.

1 : عرض وتعريف ترحيل العجز أو الخسارة

---

[1] – القانون رقم 88 – 33 الموافق لـ 1988/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1989 ، جريدة رسمية، عدد 54 من سنة 1988.

يعتبر العجز المحقق خلال نشاط المؤسسة لسنة معينة عبئا عليها في النشاط المقبل، فهو يتم تخفيضه من الـــربح المحقق خلال هذا النشاط. و إذا كان الربح غير كافي لتغطية العجز فإن الباقي منه يوزع باستمرار على نتائج السنوات المقبلة[1]، وبالتالي، إذا تتابعت نشاطات العجز، فكل عجز مؤجل على حدي سيبقى متعلق بالسنة الأصلية له.

2 : الأجل الجديد لترحيل العجز أو الخسارة

لقد نصت المادة 07 من قانون المالية لسنة 1989 بتمديد أجل ترحيل العجز من ثلاث إلى خمس سنوات وهـــذا الإجراء لا يقيد أو يعيق الاستغلال الحسن للمؤسسة.

[1] – القانون رقم 88 – 33 الموافق لـــ 1988/12/31 ، المتضمن قانون المالية لسنة 1989، جريدة رسمية، عدد 54 من سنة 1988.

رابعا: تركيز فرض ضريبة الأرباح على مستوى المؤسسة

لقد تم فرض الضريبة على الأرباح على مستوى كل وحدة بطريقة منفصلة عن الوحدة الأخرى.فلا تشترك الوحدات لا في الأرباح ولا الخسارة، و بالتالي وجدت كل وحدة نفسها مكلف ضريبي، و كان ذلك سببا في حرمان المؤسسات من إمكانية خصم الأرباح التي تحققها الوحدات الرابحة أو الخسائر التي تلحق بالوحدات العاجزة. لكن ومن خلال قانون المالية لسنة 1989 وجدت هذه الوضعية نهايتها، والتي تفرض العودة إلى توحيد وجمع الميزانيات على مستوى المؤسسات، حيث أصبحت الضريبة تفرض على المؤسسة كاملة و ذلك على مستوى المقر الاجتماعي للمؤسسة ومن هنا يعتبر المقر الرئيسي، المكان الذي توجد فيه المديرية أين تسير إداريا مجموع الوحدات التابعة للمؤسسة ، وبالتالي فالشخص المكلف هو المؤسسة نفسها ممثلة لكل وحداتها، فالضريبة تقع على عاتقها كما يجب عليها تسويتها بنفسها.

الفرع الثالث: الأوضاع الاقتصادية والسياسية العالمية التي أسرعت بالاصلاحات

إن كان الضعف الواضح للنظام الجبائي منذ الاستقلال الراجع لأسباب نابعة أساسا من بنية النظام نفسه يوحي بحتمية إصلاح جبائي بغض النظر عن مدى التغيير أو الاستقرار في التوجهات الاقتصادية العامة، فلقد عرفت الجزائر في نهاية الثمانينات و بداية التسعينات أوضاعا اقتصادية داخلية و أخرى خارجية من خلال التغيير الاقتصادي والسياسي الذي عرفه العالم انذاك عجلت بالاصلاح الجبائي لسنة 1991 و يمكن حصر هذه الظروف فيما يلي:

أولا: الاستقلالية و حتمية التغيير

لقد كان تبني الاستقلالية في تسيير المؤسسات الاقتصادية، بمثابة المحرك القوي الذي جعل من الإصلاحات الجبائية حتمية لا مفر منها و ضرورة قصوى بدونها تفرغ كل جهود الإصلاح الاقتصادي من محتواها، فضرورة تيسير الانتقال إلى استقلالية المؤسسات العمومية و خاصة تمكينها من تطهير وضعيتها المالية و توسيع قدراتها على التمويل الذاتي، يفرض إعادة النظر في النظام الجبائي، فحتى 1987 لم تكن المؤسسات تتصرف في نظامها المالي و بالتالي لم يكن النظام الجبائي ذا أهمية لديها، غير أنه باكتسابها الاستقلالية أصبحت المؤسسات ملزمة بتقديم النتائج و تحقيق المردودية، فهي مستقلة عن الدولة وملزمة بتقديم النتائج وبالتالي بتحقيق المردودية، وبمعنى آخر أصبح من الضروري إلغاء كل الإجراءات التي كانت تفرض الاقتطاع الجبائي على المؤسسة حتى في حالة عجزها و هذا بجعل الوعاء الضريبي متناسبا مع النتائج الفعلية المحققة[65]، فعلى الضريبة ألا تكون عاملا يعرقل نشاط المؤسسات بل عليها أن تكون وسيلة تسمح لهذه الأخيرة من عقلنة تسييرها وهذا من خلال جباية انتقائية تقوم على تكييف النسب حسب القطاعات والنشاطات والمناطق الجغرافية،

[65] - **Youcef DEBDOUB**, Le nouveau mécanisme économique en Algérie, OPU, 1995, pages 119,120.

فالواقع أن المؤسسات العمومية كانت في غالبية الأحيان تسدد ضرائبا على فوائد لا تعكس إمكانياتها الحقيقية، فأرباح المؤسسة أحيانا تصادر بطريقة تعسفية خاصة و أن جميع المؤسسات تخضع لنفس النسب الجبائية مهما كان قطاع نشاطها، لهذا السبب تفرض الاستقلالية أن تصبح الجباية وسيلة تحفيزية لتشجيع بعض القطاعات دون أن تعرقل نشاطات أخرى[66].

ثانيا: بناء المغرب العربي و ضرورة انسجام الأنظمة الضريبية للمنطقة

لقد أصبح التكامل الاقتصادي بمرور الأيام ضرورة في ضل الاتجاه المتزايد نحو الاندماج الاقتصادي بين مختلف الدول في أوروبا، أمريكا، آسيا، إضافة إلى كون بعض العوائق التي كانت تحول دون ذلك قد زالت بالنظر إلى تخلي بعض هذه الدول عن النهج الاشتراكي، ولجوء معظمها إلى صندوق النقد الدولي من أجل الحصول على دعم بعض البرامج التصحيحية، ورغم أن الإطار السياسي للاندماج المغاربي قد تم وضعه بالتوقيع على معاهدة تأسيس اتحاد المغرب العربي بمراكش بتاريخ 17 فبراير 1989، فلقد بقي غير كاف لأن مجرد إمضاء اتفاقية يبقى قاصرا عن تحقيق الأهداف المراد منها ما لم تكن مشفوعة بآليات الوصول إلى ذلك، و لهذا كان لابد من وضع إطار ومنهج لضبط وتوجيه و تجانس السياسات الاقتصادية بين الدول بشكل يجعلها قادرة على دعم الجهود الرامية إلى التجسيد الفعلي للاندماج من خلال انسجام أكثر للسياسات الاقتصادية على المستوى المغاربي[67].

و من السهل إدراك أن الخطوات الأولى لكل عملية تكتل جهوي هي بالضرورة جبائية، فقبل إزالة العوائق الحدودية، يتم اللجوء عادة و أولا لإزالة بعض العوائق الجمركية، فقبل الوصول لحرية التنقل الحر للأشخاص والمنتجات يمكن التصور أنه يتسنى أولا تنظيم شروط التبادل بخلق انسجام للأنظمة الجبائية المغاربية.

ومن هذا المنظور تشكل الجباية الإطار المفضل وذا الأولوية لبناء التكتلات الجهوية، فكل المشاريع التوحيدية، تبدأ بالضرورة بعملية توحيد جمركي، تليها غالبا مسألة خلق سوق مشتركة تفتح المجال لتبادل عوامل الإنتاج والمواد والخدمات، ويدخل كل هذا بطبيعة الحال في بوتقة خلق انسجام سياسي واقتصادي تظهر فيه الجباية في قلب العملية كمحرك فعال لها.

بالنسبة لدول المغرب العربي، تظهر المسألة على أنها بسيطة بسبب اشتراك الأنظمة الاقتصادية في نفس الإرث الاستعماري وبالتالي تشابهها في الخصائص والمشاكل والنواقص التي تستدعي غالبا حلولا متقاربة، غير أنه في واقع الأمر

[66]- **SAID Benaissa,** l'autonomie des EPE et les finances publiques , in RASJEP VOL. N° 1 mars 89, page77 .

[67] – **عبد المجيد قدي**، مرجع سابق، صفحة 140.

إن تحقيق الاندماج تواجهه صعوبات جمة منبثقة من كون الأنظمة الجبائية معقدة وغير بناءة تعكس ضعف الاقتصاد بصفة عامة كما أن كل رغبة في خلق أي انسجام سياسي واقتصادي تواجهه عراقيل تفرضها توجهات سياسية متناقضة أحيانا وخاضعة بقوة لضغوط خارجية لا مفر منها.

يتمثل الإرث الاستعماري المشترك في المغرب العربي في مجال الجباية في سيطرة واضحة للضرائب غير المباشرة ممثلة أساسا في الرسوم على رقم الأعمال، الرسوم على الإنتاج، الرسوم على الاستهلاك و حقوق جمركية مركزة خاصة في حقوق الاستيراد أكثر منها في حقوق التصدير، هذا إضافة إلى نسبة قليلة من الرسوم المباشرة مثل الضرائب على الأجور والضريبة التكميلية على الدخل، إضافة إلى حقوق التسجيل و الطابع، و تشترك الأنظمة الجبائية المغاربية في اختلال في التوازن، التشتت، التعقيد، عدم الانسجام مع الواقع الاقتصادي و فقدان العدالة.

و لم تتطور الجباية المغاربية في مجملها حتى الثمانينات، حيث دفعت الأزمة الشاملة التي لم تنجو منها أي دولة في المنطقة إلى إعادة الهيكلة والإصلاح الاقتصادي ومن ثم ضرورة الإصلاح الجبائي.

و مع بروز فكرة اتحاد المغرب العربي، و رغم أن هذه الإصلاحات كانت تنمو وتتجسد بمناهج مختلفة و سرعة متفاوتة فلقد أصبحت تشترك في الرغبة في عصرنة الجباية و جعلها تكتسب ملامح النموذج الموحد القريب من نماذج الأنظمة الجبائية للدول المتقدمة و يرتكز هذا النموذج على إدماج ثلاثة عناصر متمثلة في الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل و الضريبة على ربح الشركات، وعلى تهميش الجباية الخارجية و على إرادة واضحة في التخفيف من النسب المرتفعة و التوسيع في الوعاء الضريبي[68].

[68] – **Nabil Akesbi**, « l'impôt, l'état et l'ajustement » éditions RABAT, 1993, page 29.

خلاصة الفصل

إن النظام الضريبي الذي كان سائدا قبل فترة الإصلاحات شهد جملة من النواقص يرجع أولها إلى عدم مراجعة القوانين لفترة كبيرة غالبيتها ترجع إلى سنة 1976 تاريخ صدور قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ولذاك اثبت النظام الضريبي الذي كان قائما في ذلك الوقت انه لا يستطيع مواكبة المستجدات، كما تميز بالثقل وتعدد الضرائب وكثرة المعدلات ونقص العدالة الضريبية فكيف يوازي بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي هذا من جهة بالإضافة لأشكال الضريبة التي كانت تطبق سابقا لاسيما الضريبة النوعية، ومدى تأثيرها على الاقتصاد الوطني كما أن الضرائب التي كانت مفروضة كانت رهينة تلك الفترة و بالتالي وما شهدته البلاد و ما شهده العالم من تغيرات أصبحت الضرائب المفروضة لا تتماشى مع المستجدات وهذا ما فكرت فيه السلطات والذي سنتطرق له في الفصل الرابع من خلال الإصلاحات الجبائية.

الفصـــل الرابع:
الإصلاح الجبائي في الجزائـــر

تمهيـــد

تشكل الضرائب كما قدمنا له في الفصل الأول، الجوهر الأساسي لأي تشريع مالي، للجهاز الحكومي لما تمثله من أداة لتنظيم المسار المالي في الدولة، فهي تمثل أحد أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة من جهة إضافة إلى دورها في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية تختلف آثارها باختلاف النظام الاقتصادي السائد من جهة أخرى.

إن الحكومات عند إصدارها للتشريع الضريبي أو تعديله أو إصلاحه، إنما تسعى من وراءه تنمية المدخرات لدى الأفراد وتحجيم مستوى الاستهلاك الذي يساهم في تعزيز القدرة الإنتاجية للاقتصاد الوطني، كما تحاول من خلال النظام الضريبي تحقيق شيء من العدالة الاجتماعية في توزيع الثروة، وهي ترمي أيضا إلى تصحيح بعض الاختلالات الاقتصادية، فتلجأ إلى تقليل الإنفاق الاستهلاكي وتوجيه الإنفاق الحكومي، إضافة إلى تشجيع الأفراد على توجيه مدخراتهم إلى مشاريع إنمائية.

وفي إطار سياسة التحرير الاقتصادي التي سلكتها الجزائر في الفترة الأخيرة عرف النظام الجبائي عملية إصلاح جذرية غيرت بدرجات متفاوتة الملامح الأساسية لأوجهه المختلفة.

الحقيقة أن الإصلاحات الجبائية في الجزائر لم تأتي منعزلة، بل جاءت في إطار تغييرات و تحولات كثيرة وعنيفة أحيانا عرفها العالم بأسره، وعلى وجه الخصوص فلقد عمدت العديد من الدول النامية من بينها العربية إلى إصلاحات جبائية كجزء من إصلاحات اقتصادية شاملة.

إن التطرق للإصلاح الجبائي طرح منذ بدايته العديد من التساؤلات والتحديات للمهتمين بالمالية العامة فيما يخص انعكاساته على الدخل الحكومي، الميزانية العامة، السياسات التوزيعية والتنموية والكفاءة الاقتصادية. ولأهمية مثل هذه الأسئلة تأتي ضرورة فهمها وتحليلها في إطار شامل ومتكامل يأخذ في الاعتبار جميع التأثيرات والانعكاسات المرتبطة بالإصلاح الضريبي هذا من جهة أولى.

ومن جهة ثانية إن التطرق للإصلاح الجبائي يستدعي التمعن في عدة مسائل من بينها التعرف على السبل التي يعمد من خلالها عادة لإصلاح المنظومة الجبائية وإلى تجارب الدول النامية في الإصلاح الجبائي وهذا للتمكن من إبداء رأي واضح و بناء حول الإصلاحات الجبائية على وجه الخصوص ولذلك سنتطرق في بحثنا ضمن المبحث الأول إلى الأسس والتجارب و في مبحث ثاني إلى الإصلاح الجبائي في الجزائر منذ 1991.

المبحث الأول: الإصلاح الجبائي : الأسس و التجارب

المبحث الثاني: الإصلاح الجبائي في الجزائر منذ 1991

المبحث الأول: الإصلاح الجبائي الأسس و التجارب

المطلب الأول: مفهوم الإصلاح الجبائي

ظهرت فكرة الإصلاح الضريبي في أول الأمر في الدول الرأسمالية المصنعة وفي ظروف ميزتها التناقضات، مما دفع بضرورة تصحيح وضعية متسمة بالتفاوتات والفوارق الكبيرة الناتجة عن عوائق تطور النظام الرأسمالي[1]، وهكذا كان لهذا الإصلاح الضريبي هدفان:

الهدف الأول وهو اقتصادي، يتمثل في جعل النظام الضريبي في خدمة تطور رأس المال وتشجيع الادخار والاستثمار، وبالتالي الدفع بمسلسل التراكم إلى الأمام، أما الهدف الثاني فهو اجتماعي، يتمثل المساهمة في سياسة توزيع الدخل ، والتخفيف من حدة الفوارق الاجتماعية التي أدرك منظرو الرأسمالية منذ بداية القرن العشرين مدى وقعها السلبي على توزيع السوق الداخلية في نفس الوقت على مصالح الرأسماليين أنفسهم.

تم هذا الإصلاح في إطار ما يسمى" بالنموذج الفوردي" الذي يعتبر رفع الدخل الفردي، والتخفيف من حدة الفوارق الاجتماعية، وتمكين الدولة من أن تلعب دورا أساسيا في توزيع الدخل القومي، وتوسيع السوق الداخلية، وظبط النظام التراكمي من أهم ركائزه.

أما بالنسبة للإصلاح الضريبي في الدول النامية فقد ظهرت منذ أواخر عقد الستينات وبداية عقد السبعينات، و لكن المبادرة كانت حينذاك خارجية، حيث أن البنك الدولي، تحت إدارة " ماكنامارا " هو الذي بدأ الحديث عن الإصلاح الجبائي في إطار سياسته آنذاك المتجهة إلى محاربة " الفقر المدقع" و إلى ضرورة تحسين توزيع الدخل، ولعل توقيت هذه المبادرة التي جاءت في أواخر الستينات لم تكن صدفة، حيث أن دول العالم النامي، التي كانت تحاول الحفاظ على الإرث الضريبي الذي تركه لها الاستعمار، أخذت تعرف سلبيات تلك التركة وعواقبها[2].

في الوقت الذي أخذت حدة الأزمة الاقتصادية العالمية تتصاعد، وأخذ المد الليبرالي يتسع ويتنامى على حساب تراجع تحليل المدرسة الكنيزية الجديدة، وعندما زادت أزمة الديون استفحالا، بدأ صندوق النقد الدولي يأخذ تدريجيا مكان الصدارة بالنسبة لبرامجه التقويمية، التي أصبحت غاية الغايات، فعرفت فكرة الإصلاح الضريبي تحولا مهما يتمثل في كون أن صندوق النقد الدولي هو الذي أصبح يطالب بإصلاحات ضريبية كجزء من برامجه.

بما أن صندوق النقد الدولي ليس إلا مؤسسة مالية، فشغلها الشاغل هو الموازنات المالية، وطمأنة الدول والمصارف الدائنة بأنها ستسترجع ديونها، لذلك يلاحظ أنه لا يهتم بالطابع الاجتماعي للإصلاح الضريبي، بقدر ما يهتم بعقلنة النظام الرأسمالي والقضاء على مظاهره الأكثر انحرافا"، وذلك لتمكين النظام الضريبي من الرفع من مستوى الموارد العمومية ليتمكن صندوق النقد الدولي من أن يلزم الدول المدينة في الاستمرار في تأدية ديونها[3].

---

[1] – **عبد السلام أديب**،أزمة المالية العامة في المغرب، نشر الباب ، الرباط ،1989، صفحة 119.

[2] – **جوار خليل زاده شيرازي و أنور شاه**، " الإصلاح الضريبي في البلدان النامية " مجلة التمويل و التنمية، جوان 1991، صفحة 44.

[3] – **عبد السلام أديب**، مرجع سبق ذكره ، صفحة 122.

الفرع الأول: نظرية اقتصاد العرض حول الإصلاح الضريبي

تعتبر المدرسة الكلاسيكية الجديدة من خلال نظرية اقتصاد العرض، أن النماذج الاقتصادية المعاصرة تجاهلت آثار الضريبة على تحفيز الأفراد على العمل وعلى الادخار وعلى الاستثمار. فعلى مستوى التحفيز على العمل ترى هذه المدرسة أن ثقل الضغط الضريبي، و(على الخصوص بالنسبة للضريبة على الدخل) سيؤدي إلى ردود فعل قوية، ذلك أنه مع الزيادة في الضريبة على الدخل الحقيقي سينخفض ويؤدي بموازاة ذلك إلى تقليص نسبي في أوقات الفراغ، الشيء الذي يدفع المكلف إلى زيادة طلبه في وقت الفراغ، في المقابل من نسبة عرضه للعمل، والحكمة ليست في تحول المكلف عن العمل لأن العكس صحيح أيضا، وإنما في إبراز قيمة الاستبدال التي يمكن للضريبة أن تحدثها، وبالتالي ما يحدثه تخفيضها على مستوى التحفيز على العمل[1].

أما على مستوى التحفيز على الادخار والاستثمار، فترى نظرية اقتصاد العرض أن الثمن الذي يجب أخذه بعين الاعتبار هو ثمن الاستهلاك المباشر بالمقارنة مع الاستهلاك المستقبلي، فالاستهلاك الحالي الإضافي ليس هو إلا مبلغ المداخيل المستقبلية المفقودة بسبب تفضيل هذا الاستهلاك المباشر.

فرفض الاستهلاك المباشر للدخل يؤدي إلى تراكم مستقبلي لمجموع المداخيل المخصصة للادخار، و بالتالي الاستثمار، لكن الزيادة في الضغط الضريبي تؤدي إلى انخفاض في حجم هذه المداخيل الشيء الذي سيجعل الميل إلى الاستهلاك أكثر قوة عندما يكون الدخل ضعيفا، ومن هنا يتم استنتاج أن ثقل الجباية يحبط الادخار، و من ثمة الاستثمار و يحفز على التهرب الجبائي.

إن فكرة الضريبة المعرقلة لمجهود العمل والادخار والاستثمار ليست بطبيعة الحال جديدة لأنها من مخلفات الليبرالية الكلاسيكية، لكن الجديد فيها هو محاولة التأكيد على أن الأثر السلبي للضريبة على محركات المجهود الاقتصادي لا يصيب فقط المداخيل الكبرى، وإنما يصيب أكثر المستويات المتوسطة والضعيفة.

و تجد هذه الأفكار عمقا كبيرا لها في نظريات " أرثر لافر" والتي وجدت مجال تطبيقها في عهد حكومة " رونالد ريغان"، ويعتبر " أرثر لافر" متزعم مدرسة اقتصاد العرض أن السياسة الاقتصادية الكينزية لم يعد لها أي جدوى سواء لمحاربة البطالة آو الحد من التضخم، فكلتا المعضلتين تلتقيان في آن واحد و لم يعد هناك مكان لمحاربة الواحدة الأخرى كما كان الحال من قبل[2].

وقد ناضل" أرثر لافر" من أجل التخلي عن التصور الكينزي للدورة الاقتصادية والرجوع إلى دورة " جان باتست ساي"، كما نادى بالابتعاد عن سياسة الطلب الإجمالي الكينزية وإحلال سياسة العرض محلها، هذا العرض الذي يعهد إليه بإنشاء منافذه الذاتية كما ينص على ذلك قانون المنافذ. وقد أوصى المفكر بمجموعة من التوصيات التي تمكن من الزيادة في العرض أهمها التخفيض من حدة الضغط الضريبي، وكذلك التراجع عن تدخل الدولة بواسطة الميزانية، الشيء الذي يؤدي حسب رأيه إلى تشجيع وتحفيز المؤسسات على الإنتاج.

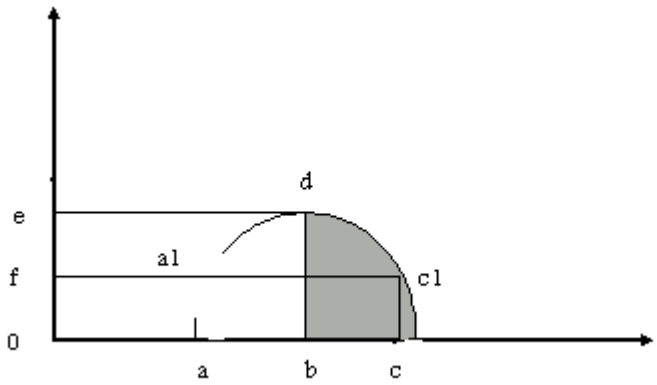
و لإبراز رأيه حول ضرورة التخفيض من الضغط الضريبي قدم المنحنى التالي المعروف بمنحنى" لافر" و الذي لقي شهرة واسعة.

---

[1] - **Nabil Akesbi**, letat, limpot et lajustement , finances , developpement au magreb institut de finances , tunis , 1993 , page 10.

[2] – محمد العبدمائي، التحليل الاقتصادي المعاصر و أسس السياسات الاقتصادية ، مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء، 1991 صفحة 35 و 36.

الشكل رقم (4 . 1) يمثل منحنى لافر



الضغط الضريبي.

المصدر:

ويفيد منحنى"لافر" بأن كل نقطة في المنحنى تعبر عن مستوى معين من الدخل الضريبي يقابلها نقطتان تعبران عن معدلات للضغط الضريبي، إلا حالة بلوغ المستوى المثالي للمداخيل الضريبية، أو بلوغ أحد الطرفين الأقصى، حيث يساوي معدل الضغط الضريبي إما 0 % أو 100 %، ففي هذا المستوى الأخير تساوي المداخيل الضريبية صفرا. فإذا كان الأمر يعتبر طبيعيا بالنسبة لمعدل الضغط الضريبي الذي يساوي صفر، فإنه لا يكون كذلك عندما يساوي هذا المعدل 100 % لأن ذلك يعني أن لا أحد سيمارس نشاطا يعرف مسبقا أن الدولة ستصادره بأكمله.

إن بلوغ النقطة (d) التي تمثل المداخيل الضريبية (e) و معدل الضغط الضريبي (b) تعبر عن المستوى المثالي للضغط الضريبي، وهو المعدل الأقصى الذي تترتب عنه المداخيل الجبائية الأقصى. وعلى العموم فإن الجانب غير الرمادي من المنحنى يعتبر في المنطقة المقبولة، أما الجانب الآخر الرمادي فسيكون حينذاك في المنطقة غير المقبولة.

أما بالنسبة للأوضاع الوسيطة فيلاحظ أن بلوغ مستوى من الدخل الضريبي يساوي (of) فذلك يعني أنه يمكن الحصول على نفس الدخل الضريبي سواء عند معدل الضغط الجبائي (a) أو عند معدل الضغط الجبائي المرتفع $(a_1 = c_1)(c)$.

في الحقيقة أن الضجة التي أثيرت بشأن منحنى " لافر" هي ضجة زائفة، فهو لم يشكل أبدا أي تجديد في النظرية الاقتصادية، ومن الثابت أن الكينزيين أشاروا في صدد مقترحاتهم لعلاج الأزمة الاقتصادية للنظام الرأسمالي إلى ضرورة تخفيض الضرائب كسبيل للإنعاش الاقتصادي، ولم تخرج فكرة " لافر" إلا كمواجهة براقة ذات مظهر خداع لتمرير التخفيضات الضريبية الكبيرة في عهد الرئيس "ريغان"، والتي استفاد منها الأغنياء كما صرح بذلك " جون كنث كالبريث" "G.K.Galbrith" في حديثه الشهير مع الاقتصادي السوفياتي" منشكوف"[1].

[1] – **رمزي زكي**، التضخم و التكييف الهيكلي في الدول النامية، دار المستقبل العربي، القاهرة 1996، صفحة 66.

و في هذا السياق تجدر الإشارة إلا أن حركة التخفيضات الواسعة التي أجرتها إدارة الرئيس" ريغان" في الولايات المتحدة الأمريكية، في ضوء ما عرف بقانون الانتعاش الاقتصادي في عام 1981 والتي استندت إلى منطق منحنى " لافر" قد أكدت خطأ التوقعات التي بنيت على أساس هذا المنحنى، حيث تدهورت حصيلة الضرائب بشكل محسوس بسبب تدني معدلات الضرائب (انخفضت الضرائب على الدخول الشخصية بمعدل 25 % في أكتوبر 1981، وانخفضت بنسبة 10 % في يوليو 1982، كما انخفض الحد الأقصى لمعدل الضريبة على الدخل الشخصي من70 % إلى 50% في أوائل يناير 1982، و كان لذلك تأثير ملموس في خفض المعدل الأقصى للضريبة على الأرباح الرأسمالية من 28% إلى 20% [1]، هذا في الوقت الذي تزايد فيه الإنفاق الحكومي في فترة الرئيس " ريغان" و بالذات الإنفاق على التسليح مما أدى في نهاية المطاف إلى انفجار عجز الموازنة الفيدرالية في الولايات المتحدة الأمريكية.

ويرى" سيرن "J.L. Syren" أن منحنى" لافر" الذي يعبر عن الموقف السلبي للمكلفين وللحركات المضادة للضريبة، قد اكتسبت مضمونا إيجابيا، حيث حول المقولة البسيطة " تريد دفع أقل ضرائب" إلى سياسة اقتصادية، تعمل في نفس الاتجاه، أي الارتكاز على الحوافز، و على بلوغ نفس الهدف وهو تقليص الضغط الضريبي.

وقد قام " لافر" في هذا الإطار بقلب الرسم البياني" الكينزي" الذي يقوم على الزيادة في الطلب من خلال الزيادة في الاستهلاك لكي يجعله يقوم على الزيادة في العرض، فعن طريق التخفيض في الضريبة تحدث بطبيعة الحال زيادة في المداخيل الخاصة، لكن هذه الأخيرة بدلا من أن تؤدي إلى الزيادة في الاستهلاك فإنها تخلق بدلا من ذلك ثلاثة أنواع من الحوافز و هي العمل ،الادخار والاستثمار. فالحافز الأول يؤدي إلى زيادة التشغيل، و الحافزان على الادخار و على الاستثمار يؤديان إلى الزيادة في الاستثمار، و ينتج عن كل ذلك زيادة في العرض، وبالتالي الزيادة في الإنتاج.

جدولين...

.....

وهكذا تظهر أهمية تخفيض الضرائب لدى مفكري اقتصاد العرض، لارتباط هذا الانخفاض بالحوافز الرئيسية على العمل والادخار والاستثمار المؤدية إلى زيادة في العرض و في الإنتاج، وعليه تجتمع مبادئ وأسس الإصلاح الضريبي في هذا الاتجاه، ثم تترجم بعد ذلك إلى إجراءات وتدابير تطبيقية تنسجم مع سياسة التقويم الهيكلي المعتمدة.

الفرع الثاني: نماذج من الإصلاح الضريبي المتبعة في الدول المتقدمة والدول النامية

سيتم بهذا الفرع عرض نموذج الإصلاح الضريبي المتبع في الدول المتقدمة ومن ثمة نموذج الإصلاح الضريبي المتبع في الدول السائرة في طريق النمو.

أولا: نموذج الإصلاح الضريبي المتبع في الدول المتقدمة

عمت موجة الإصلاح الضريبي انطلاقا من الولايات المتحدة الأمريكية مع بداية عقد الثمانينات تدريجيا أغلب الدول المتقدمة، وقد وصف بعض الكتاب هذا الانتشار بالثقافة الضريبية القائمة على المذهب الليبيرالي الجديد والرامية إلى نفس الأهداف، وهي تقليص الضغط الضريبي على رأس المال و المداخيل الكبرى، تبسيط الأنظمة الضريبية وإحداث تعديل في البنيات الضريبية.

[1] – **عبد السلام أديب**، المالية العامة في دول العالم النامي، دار النشر، بيروت، 1992، صفحة 101.

من الناحية العملية لم تكن الإصلاحات الضريبية متشابهة، حيث عكست الخصائص المتعلقة بكل دولة على حدة، لكن هناك عنصر موحد يجمعها مع ذلك، وهو تخفيض معدلات الضريبة على الدخول المرتفعة على الخصوص، واتخاذ إجراءات تستهدف توسيع الوعاء الضريبي.

فقد اتسمت جميع الإصلاحات تقريبا على مستوى الضريبة على الدخل بتقليص عدد الشرائح وعدد المعدلات، فالمعدلات العالية المطبقة على المداخيل الكبرى تم تخفيضها بشكل محسوس، كما أعيد النظر في مبدأ التصاعدية، و بطبيعة الحال ذهبت الولايات المتحدة الأمريكية بعيدا في هذا المجال، عندما قامت بتقليص عدد شرائح الدخل الخاضعة للضريبة من 14 إلى 3 و تقلص المعدل الأقصى من 70% إلى 28% .

و باستثناء بعض الحالات النادرة انخفضت كذلك معدلات الضريبة على مداخيل المؤسسات (الضرائب على الشركات)، و ذلك بنسب مهمة، فعلى سبيل المثال انخفضت في الولايات المتحدة الأمريكية من 46 % إلى 34 % و في بريطانيا من 52 % إلى 35 % وفي النمسا من 55 % إلى 30 % [1] .

و في إطار توسيع الوعاء الضريبي اتخذت الولايات المتحدة الأمريكية خطوة جريئة في هذا الاتجاه، من خلال الحد الصارم من إسقاطات الاستخدامات والتموينات، والتكاليف العامة، وإلغاء فرض الضريبة بالنسبة للتجهيزات الجديدة وإدماج القيم المضافة في الأرباح العادية، و فرض حد أدنى للضريبة كيفما كانت نتيجة العملية.

إن الدعوة إلى تخفيض حصة الضرائب المباشرة طرح مسألة تعويض هذا التخفيض عن طريق الزيادة في العبء الجبائي غير المباشر، حيث أدخلت العديد من الدول الرسم على القيمة المضافة، وعملت على زيادة الضرائب والرسوم على الإستهلاكات[2].

ثانيا: نموذج الإصلاح الضريبي في دول العالم النامية

لقد طرح على الدول التي وجدت نفسها ملزمة بتنفيذ برامج التقويم الهيكلي مشكلا حادا بالنسبة لبرامج الإصلاح الضريبي المعروض عليها، ويتمثل في كيفة التخفيض من الضغط الضريبي دون أن تكون هناك مخاطرة، و دون تكريس العجز المالي وقد ظهر هذا المشكل إلى جانب كون سياسة ضغط النفقات العمومية ظهرت في الغالب محدودة المدى.

فالانشغال الرئيسي يتجه نحو إعفاء الدولة من الوظائف التي يمكن للقطاع الخاص أن يقوم بها، أو على الأقل فرض رسوم على المستفيدين من الخدمات العمومية، وكلما ظهرت سلعة أو خدمة عمومية يمكن بيعها. باعتبار الضريبة تخصص لتمويل الخدمات العمومية التي لا يمكن استخلاص مقابل عنها نظرا لكونها تتسم بعدم القابلية للانقسام أو لتعويض نقائص السوق أو إعادة توزيع المداخيل، فإن مجال الرسوم يصبح واسعا و يؤدي إلى تقليص مجال الضريبة.

وعلى العموم فعن طريق تحويل جزء من أعباء المكلف إلى المستفيد فإن ذلك يسمح، علاوة على توسيع نطاق السوق، بمعالجة العراقيل التي تعيق سياسة تقويم المالية العامة، من خلال التوفيق بين تقليص العجز المالي وتقليص الضغط الضريبي، وهكذا تظل دائرة الضريبة خاضعة لإكراهات وضرورات متناقضة، الشيء الذي يكرس صعوبة الإصلاح الضريبي ومن ثم فالأسئلة التي تطرح هو كيف يمكن للدول النامية بلوغ الإصلاح الضريبي من خلال التوفيق بين الأهداف التقليدية للضريبة وهي المردودية المالية والفعالية الاقتصادية والعدالة الاجتماعية ، كما تطرح مسألة أخرى

[1] – **عبد السلام أديب**، المالية العامة في دول العالم النامي،مرجع سبق ذكره، صفحة 112.

[2] - **GAUDILLOT**, Le mouvement international des réformes fiscales , vérités et mensonges sur les baisses d'impôts des années 80, édition Hatier paris 1989, pages 45-50.

هو كيف لنا أن نزيد من المداخيل الجبائية دون إثقال الضغط الضريبي، فالمداخيل الضريبية لا يمكنها أن تظل دائما أقل من النفقات العمومية، وأن زيادة هذه المداخيل يصبح بمثابة الهدف الأول للإصلاح الضريبي، وهكذا يلاحظ عودة الضريبة إلى وظيفتها الأصلية القائمة على مجرد توفير موارد مالية للسلطات العمومية، إضافة إلى كون هذه السلطات يجب عليها علاوة على نفقات التسيير والاستثمار المعتادة أن تعمل أكثر فأكثر على تصفية التزاماتها تجاه دائنيها.

و يقرر" **J.JROSA** " ببساطة أن هدف سياسة التقويم في هذا المجال هو استقطاع فائض ضريبي يمكن من تسديد الدين الخارجي العمومي على الخصوص، و قد بدأ في هذا الإطار تداول المقولة التقليدية " الضريبة التي تقتل الضريبة " مع إضافة أن الآثار السلبية للضريبة المرتفعة ليست فقط مالية، حيث يتم التأكيد على أن الكلفة الاقتصادية للضريبة تزداد بدرجة أقوى من معدل الضريبة، كما تطرح مسألة تقلص الادخار الداخلي[1].

و السؤال الذي يطرح هو كيف يمكن إذا الزيادة في المداخيل الضريبية دون إثقال الضغط الضريبي على الاقتصاد؟

إن الإجابة على السؤال تكمن في تعديل الوعاء الضريبي بدرجة أولى، حيث أن توسيع الوعاء الضريبي هو الذي يتيح تجاوز هاتين الضرورتين المتناقضتين، و عليه فإنه عند الدراسة تتم ملاحظة أن الإصلاح في هذا الإطار لا يتطلب التوسيع النوعي للوعاء الضريبي بقدر ما يتطلب ضبط أحسن للوعاء القائم، من خلال إعادة تقويم فعال لهذا الوعاء لضمان بقاءه، أما ما يمكن القيام به في مجال توسيع الوعاء، فيتمثل فقط في الوصول إلى تغريم القطاع غير الرسمي ، هذا القطاع الذي يشهد توسعا سريعا و يثير الاهتمام أكثر فأكثر.

وبالنسبة للهدف الثاني وهو الفعالية الاقتصادية، فيلاحظ أن الصورة المثالية تتمثل في اختيار قواعد ضريبية تتزايد بموازاة مع النفقات وليس مع الناتج الداخلي الإجمالي، فالنفقات يمكنها أن ترتفع، والمداخيل الضريبية يجب أن تنبثق عن عدد قليل من الضرائب المفروضة على قاعدة واسعة حيث يصبح من الممكن القيام بتعديل بعض المعدلات لإرجاع مجموع المداخيل الضريبية إلى المستوى المطلوب.

من حيث الفعالية الاقتصادية، كذلك يعتبر أنه من المفضل البحث عن بنية ضريبية محايدة نسبيا وبعبارة أخرى نسبة جبائية تتيح الموارد الضريبية التي تؤثر أقل ما يمكن على تخصيص الموارد.

و يطرح " Vito Tanzi " في هذا الإطار خمسة شروط لكي يصبح النظام الضريبي أداة فعالة للسياسة الاقتصادية و هي [2]:

1- إيجاد طريقة يمكن الارتكاز عليها لتحصيل مداخيل كبيرة انطلاقا من عدد قليل من الضرائب،

2- إيجاد مؤشر يقرب الوعاء الضريبي الخاضع لاقتطاع أكثر ما يمكن من إمكانياته الحقيقية،

3 - المحا فظة على بعض التأخير القصير في تحصيل الضرائب،

4- إنزال عقوبات جدية على مظاهر التهرب الضريبي،

5 - العمل على تفادي الاقتطاعات الخاصة.

---

[1] - **Christian DE BOISSIEU**,Principes de politique économique, Edition Economica, 1978,pages 101,102,103.

[2] - **Vitto Tanzi** , structure de système fiscal et objectifs de politiques économiques dans les pays en développement , fiscalité et développement, 1982, pages 2,5.

فعلى أساس معايير الفعالية هذه يمكن اختيار الضرائب التي يجب اعتمادها انطلاقا من مجموع بنيات النظام الضريبي المراد بنائه.

أما بالنسبة للهدف الثالث وهو تحقيق العدالة الضريبية من خلال تمويل النفقات المؤدية إلى إعادة التوزيع، فيعترف خبراء صندوق النقد الدولي بأن كل ضعف في إرادة إعادة التوزيع يتحدد بالحاجة المستعجلة للمداخيل. و هم يوافقون على أن لا تلعب الضرائب المباشرة أبدا دورا مهما في هذا الإطار، بينما تتخذ مع ذلك دائما إجراءات تهم الضرائب غير المباشرة، و يمكن أن تكون لها آثار غير مقبولة على إعادة توزيع المداخيل الضريبية.

و يلاحظ البعض في هذا الإطار أن خبراء البنك الدولي يحاولون تحويل المشكلة بعيدا عن قضية إعادة توزيع الدخل، فيرون أن العدالة تتحقق أكثر من خلال تقليص الفوارق بين المداخيل الفردية و يشيرون إلى أن الضرائب لا تظهر من الناحية العملية كوسيلة لإعادة التوزيع العام للمداخيل.

فالدور الأساسي للضريبة في تحقيق العدالة يتمثل في إتاحة مداخيل ضرورية لتسديد النفقات مؤدية إلى إعادة التوزيع و على الخصوص تحسين ظروف الفقراء، و بهذه الطريقة تم إفراغ الضريبة من كل تصور اجتماعي وعلى الخصوص المحتوى الذي طالما اعتبر أساسيا في السياسة الضريبية.

المطلب الثاني: تحديات الإصلاحات الضريبية في الدول النامية

إذا كان من المسلم به أن فرض الضرائب هو أنجع الأساليب لتعبئة الإيرادات الحكومية اللازمة لتمويل الإنفاق الحكومي على السلع والخدمات التي يحتاجها معظمنا فبناء نظام ضريبي كفء وعادل هو أمر أبعد ما يكون عن البساطة، وخاصة بالنسبة للبلدان النامية التي تسعى للاندماج في الاقتصاد الدولي السائر في طريق العولمة، فالنظام الضريبي الأمثل في هذه البلدان يجب أن يعمل على تعبئة الإيرادات الحكومية الضرورية دون الإفراط في الاقتراض الحكومي ودون الابتعاد كثيرا عن نسق النظم الضريبية المعمول بها في البلدان الأخرى.

الفرع الأول: الصعوبات التي تواجه عملية إصلاح النظام الجبائي في الدول النامية

إن السياسة الضريبية في البلدان النامية هي في اللب فن استخدام الممكن أكثر منها السعي وراء الأمثل، فلا مبالغة إذا أن تكون النظرية الاقتصادية، وكذلك على وجه الخصوص الكتابات المتخصصة المعنية بالضرائب المثلى قد تركت تأثيرا ضئيلا نسبيا على تصميم النظم الضريبية بهذه البلدان، والسبب أن البلدان النامية تواجه تحديات هائلة عند محاولتها إقامة نظم ضريبية ذات كفاءة يمكن حصر أوجهها فيما يلي[1]:

أولا: طبيعة اليد العاملة

نجد أن معظم اليد العاملة في هذه البلدان تشتغل عادة في مجال الزراعة أو في المشاريع الصغيرة غير الرسمية. وحيث أنها نادرا ما تتقاضى أجورا منتظمة ثابتة فالإيرادات تتسم بالتقلب وكثيرا من اليد العاملة تتقاضى الأجور بشكل نقدي، مما يؤدي إلى صعوبة حساب وعاء ضريبة الدخل، أضف إلى ذلك أن اليد العاملة في تلك البلدان لا تنفق ما تتقاضاه في العادة على شراء احتياجاتها من المتاجر الكبرى التي تمسك سجلات دقيقة للمبيعات والمخزونات، وهو ما يؤدي إلى تقلص دور الوسائل الحديثة لتعبئة الإيرادات الحكومية – مثل ضرائب الدخل والاستهلاك – في تلك الاقتصاديات، ويجعل إمكانية تحقيق الحكومة لمستويات ضريبية مرتفعة أمرا مستبعدا بالفعل ومن الخيال.

[1] – فيتو**تانزي و هوال زي**، البلدان النامية والسياسة الضريبية، منشورات صندوق النقد الدولي، 2001.

ثانيا: الإمكانيات المادية المحدودة

يصعب تحقيق الكفاءة في الإدارة الضريبية دون وجود فئة من العاملين ذات كفاءة عالية وتدريب كاف ودون توفر المال اللازم لدفع أجور مجزية لموظفي الضرائب واستحداث العمليات الآلية في الإدارة الضريبة (أو حتى لتوفير خدمات هاتفية وبريدية ذات كفاءة)، ونظرا لقدرات دافعي الضرائب المحدودة على إمساك الحسابات، ونتيجة لذلك، تسلك الحكومات أسهل الطرق في كثير من الأحيان فتعمل على تطوير النظم الضريبية التي تسمح لها بالاستفادة من الخيارات المتاحة بدلا من إقامة نظم ضريبية معقولة وحديثة وذات كفاءة.

ثالثا: النقص في المعلومات والبيانات

نظرا للطابع غير الرسمي الذي يتسم به الاقتصاد في كثير من البلدان النامية ونتيجة لنقص مواردها المالية، تواجه مكاتب الإحصاء والضرائب صعوبة في إنتاج إحصاءات يعتد بها. ويحول هذا النقص في البيانات دون تقييم صانعي السياسات للتأثير المحتمل حدوثه نتيجة للتغييرات الأساسية في النظام الضريبي. ومن ثم، تصبح التغييرات الهامشية في الخيار المفضل في أغلب الأحيان، حتى وإن كان من الواضح أن التغييرات الأساسية هي الأجدر بالتفضيل ، مما يؤدي إلى استمرار الهياكل الضريبية غير ذات الكفاءة.

رابعا: عدم التكافؤ في توزيع الدخل

يغلب في هذه البلدان طابع عدم التكافؤ في توزيع الدخل ورغم أن الحل المثالي لتعبئة إيرادات ضريبية مرتفعة في مثل هذا الموقف هو إخضاع الأثرياء لضرائب أكثر مما يخضع له الفقراء، فإن النفوذ الاقتصادي والسياسي لأثرياء الممولين الضريبيين غالبا ما يسمح لهم بمنع إصلاحات المالية العامة التي من شأنها زيادة أعبائهم الضريبية. ويفسر هذا جزئيا عدم استغلال العديد من البلدان النامية لضريبة الدخل الشخصي والضريبة العقارية استغلالا كاملا وعدم قدرة نظمها الضريبية.

الفرع الثاني: ضعف مستوى الإيرادات الضريبية[1]

إن تحديد مستوى الضريبة الأمثل يعادل من حيث المفهوم تحديد المستوى الأمثل للإنفاق الحكومي. ومما يؤسف له أن الذخيرة الضخمة من الكتابات المتخصصة حول نظرية الضريبة المثلى لا تقدم سوى القليل من الإرشاد العملي حول كيفية تحقيق التكامل بين المستوى الأمثل للإيرادات الضريبية والمستوى الأمثل للإنفاق الحكومي.

ومع ذلك، فهناك منهج بديل قائم على أساس إحصائي لتقييم مدى ملائمة مستوى الضريبة الكلي في أي بلد نام، وهو يعتمد على عقد مقارنة بين مستوى الضريبة في البلد المعني ومتوسط العبء الضريبي في مجموعة ممثلة للبلدان النامية والصناعية، مع مراعاة بعض أوجه الشبه والاختلاف القائمة بين هذه البلدان. ولا تشير هذه المقارنة إلا إلى ما إذا كان مستوى الضريبة في البلد محل البحث أعلى من المستوى المتوسط أو أدنى منه، وذلك بالنسبة إلى البلدان الأخرى ومع مراعاة الخصائص المختلفة. ولكن هذا المنهج الإحصائي لا يقوم على أساس نظري ولا يحدد مستوى الضريبة " الأمثل " لأي بلد من البلدان. وتوضح أحداث البيانات الإحصائية أن مستوى الضريبة في البلدان الصناعية الكبرى (الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي OECD) يصل إلى حوالي ضعف المستوى المناظر في العينة المماثلة في البلدان النامية (38% من إجمالي الناتج المحلي في مقابل 18 %).

[1] ....- **Andrew Berg and Catherine Catielo,** The challenge of predicting economic crises, 2000, page 5

ويتولد عن التنمية الاقتصادية في كثير من الأحيان احتياجات إضافية للإيرادات الضريبية حتى يتسنى تمويل الزيادة في الإنفاق العام، ولكنها تؤدي في ذات الوقت إلى زيادة قدرة البلدان على تعبئة الإيرادات لمواجهة هذه الاحتياجات، ولكن الأهم من مستوى الضريبة في حد ذاته هو كيفية استخدام الإيرادات. فنظرا لتعقد العملية التنموية، يصبح من المشكوك فيه أن يتأتى التوصل إلى مفهوم مقبول لمستوى الضريبة الأمثل في أي بلد من البلدان بحيث يكون هذا المستوى وثيق الارتباط بمراحل التنمية الاقتصادية المختلفة.

أولا: تكوين الإيرادات الضريبية

يقودنا الحديث عن تكوين الإيرادات الضريبية إلى عالم من النظريات المتضاربة. فالقضايا المطروحة في هذا الصدد تتعلق بفرض الضرائب على الدخل مقارنة بفرضها على الاستهلاك ،وفرض الضرائب على الواردات مقارنة بفرضها على الاستهلاك المحلي. وتعد الكفاءة (أي ما إذا كانت الضريبة تعزز التحسن المعيشي الكلي للخاضعين لها أو تعمل على إضعافه) والعدالة (أي ما إذا كانت الضريبة عادلة مع الجميع دون تمييز) عاملين محوريين في التحليل.

هناك الاعتقاد التقليدي بأن فرض الضرائب على الدخل يستتبع تكفله على أوضاع التحسن المعيشي (الكفاءة) أعلى مما يستتبعه فرض الضرائب على الاستهلاك، وهو اعتقاد يستند جزئيا إلى كون ضريبة الدخل، التي تجمع بين عناصر ضريبة العمل وضريبة رأس المال، تحد من قدرة الممول الضريبي على الادخار. ولكن هذا الاعتقاد أصبح موضعا للشك نظرا لأهمية دور الفترة الزمنية المخطط لها من جانب الممول الضريبي وتكلفة تراكم رأس المال المادي والبشري. وخلاصة هذه الاعتبارات النظرية أن التكاليف النسبية لهاتين الضريبتين (الدخل والاستهلاك) على أوضاع التحسين المعيشي هي تكاليف غير مؤكدة[1].

وهناك أمر آخر فيما يتعلق بالاختيار بين فرض الضرائب على الدخل وفرضها على الاستهلاك، وهو تأثيرهما النسبي في العدالة. فقد درج الاعتقاد بأن ضرائب الاستهلاك هي تنازلية بطبيعتها (أي أنها أشد على الفقراء منها على الأثرياء) أكثر مما هو الحال بالنسبة لضرائب الدخل. وقد يشكك البعض في صحة هذا الاعتقاد أيضا، حيث توحي الاعتبارات النظرية والعملية بأن قضايا العدالة التي يثيرها الشكل التقليدي لفرض الضرائب على الاستهلاك ربما تنطوي على مبالغة وأن محاولات معالجة هذه القضايا في البلدان النامية عن طريق مبادرات مثل ضرائب الاستهلاك المتدرجة سوف تنقصها الفعالية كما ستكون غير عملية من الناحية الإدارية.[2]

وفيما يتعلق بالضرائب على الواردات، فإن خفض هذه الضرائب يؤدي إلى زيادة المنافسة من الشركات الأجنبية، وبينما يعتبر التقليص من الواردات حماية الصناعات المحلية من هذه المنافسة الأجنبية، فإن تخفيض إيرادات الميزانية سيكون إحدى نتائجه الفرعية غير المرغوبة. وفي معظم الأحيان، تنطوي التدابير الممكنة لتعويض الإيرادات في مثل هذه الظروف على زيادة ضرائب الاستهلاك المحلي. ونادرا ما تعتبر زيادة ضرائب الدخل خيارا قابلا للتطبيق من زاوية السياسات (نتيجة لتأثيرها السلبي على الاستثمار) والإدارة (لأن الإيرادات المتحصل منها لا تكون مؤكدة أو ملائمة في توقيتها مثل الإيرادات التي تتحقق من إدخال تغييرات على ضرائب الاستهلاك).

[1] - **Vitto Tanzi** ,structure de système fiscal et objectifs de politiques économiques dans les pays en développement, fiscalité et développement, 1982, page 7.

[2] - **Vitto Tanzi**, op cit, page 9.

وتوضح البيانات المستمدة من البلدان الصناعية والنامية[1] أن نسبة ضرائب الدخل إلى ضرائب الاستهلاك في البلدان الصناعية ضلت بصفة مستمرة أكثر من ضعف النسبة المناظرة في البلدان النامية. (أي أن البلدان الصناعية، مقارنة بالبلدان النامية، تحصل من ضريبة الدخل ما يعادل ضعف الإيرادات التي تحصلها من ضريبة الاستهلاك على أساس تناسبي). وتكشف البيانات اختلافا ملحوظا أيضا في نسبة الضريبة على دخل الشركات إلى الضريبة على الدخل الشخصي. فالبلدان الصناعية تحصل من ضريبة الدخل الشخصي ما يعادل أربعة أضعاف ما تحصله من ضريبة دخل الشركات. ومن أهم العوامل المساهمة في هذا التباين وجود اختلافات بين مجموعتي البلدان من حيث دخل الأجور ودرجة تطور الإدارة الضريبية والنفوذ السياسي الذي تتمتع به شريحة السكان الأكثر ثراء. ومن ناحية أخرى، تعتبر الإيرادات المحصلة من الضرائب التجارية أعلى بكثير في البلدان النامية منها في البلدان الصناعية.

ورغم صعوبة الخروج من نتائج المقارنات الدولية بوصفة معيارية واضحة للسياسات الضريبية تحدد المزيج الملائم من ضرائب الدخل والاستهلاك، فثمة مضمون واضح تكشف عنه هذه المقارنات وهو أن التنمية الاقتصادية تميل إلى إحداث تحول نسبي في تكوين الإيرادات من ضرائب الاستهلاك إلى ضرائب الدخل الشخصي. ومع ذلك فإن القضية ذات الأهمية الدائمة بصدد السياسة الضريبية في البلدان النامية ليست هي تحديد المزيج الضريبي الأمثل بقدر ما هي تبيان الأهداف المنشورة من أي تحول يجري النظر فيه بالنسبة لهذا المزيج، وتقييم النتائج الاقتصادية لهذا التحول (على أوضاع الكفاءة والعدالة)، وتنفيذ تدابير تعويضية إذا ازداد حال الفقراء سوءاً من جراء هذا التحول.

ثانيا: اختيار النظام الضريبي الملائم

في البلدان النامية حيث تتزايد أهمية قوى السوق في توزيع الموارد، يجب أن يكون تصميم النظام الضريبي فعالا قدر المستطاع للتحكم في عملية التوزيع إلى حد مناسب. كذلك يجب أن تكون الإجراءات الإدارية في النظام الضريبي بسيطة وشفافة حتى يتضح ما إذا كان النظام يسير على نحو غير مخالف للمقرر له.

1 : ضريبة الدخل الشخصي

يتعين أن تبدأ أية دراسة لضريبة الدخل الشخصي في البلدان النامية بملاحظة أن هذه الضريبة تدر إيرادات قليلة نسبيا في معظم البلدان النامية وأن عدد الأفراد الخاضعين لها صغير[2]. ويعتبر هيكل معدلات ضريبة الدخل الشخصي هو أكثر أدوات السياسة الضريبية وضوحا من بين الأدوات المتوفرة لمعظم الحكومات في البلدان النامية لكي تؤكد التزامها بتحقيق العدالة الاجتماعية ومن ثمة تكتسب التأييد السياسي اللازم لسياستها. وكثيرا ما تولي البلدان النامية أهمية كبيرة للإبقاء على درجة من التصاعدية الاسمية في هذه الضريبة من خلال تطبيق العديد من الشرائح الضريبية، بينما تبدي ترددا في اعتماد إصلاحات من شأنها تخفيض عدد تلك الشرائح. ومع ذلك، فكثيرا ما تتأثر فعالية التصاعدية في المعدلات الضريبية تأثرا شديدا بارتفاع مستوى الإعفاءات الشخصية وكثرة الإعفاءات والتخفيضات الضريبية الأخرى التي يستفيد منها أصحاب الدخول المرتفعة (كإعفاء المكاسب الرأسمالية من الضرائب، والتخفيضات للنفقات الطبية والتعليمية والضرائب المنخفضة على الدخل المالي). ويعتبر تخفيف الضريبة من خلال التخفيضات مسلكا بالغ السوء، ذلك أن هذه التخفيضات تزداد عادة في الشرائح الضريبية الأعلى.

---

[1] - **Stephen H. ,Axilord,** Transformation to Open market operation, 1996, page 14.

[2] - **Vitto Tanzi** , structure de système fiscal et objectifs de politiques économiques dans les pays en développement , fiscalité et développement 1982, page 8.

تشير التجارب السابقة بكل وضوح إلى إمكانية تحسين تصاعدية الأملاك الضريبية الفعلية من خلال تخفيض درجة تصاعدية المعدلات الاسمية وعدد الشرائح الضريبية وكذلك الحد من الإعفاءات والتخفيضات الضريبية. وبالفعل فإن تحقيق أي هدف من أهداف العدالة لا يلتزم أكثر من بضع شرائح ضريبة اسمية في هيكل ضريبة الدخل الشخصي. وإذا كانت القيود السياسية تعوق إعادة الهيكلة الفعالة للمعدلات الضريبية، فإنه يضل بالإمكان إحراز تحسن ملحوظ في درجة العدالة الضريبية عن طريق إحلال الاعتمادات الضريبية (taxe crédit) محل التخفيضات، وهو ما يمكن أن يحقق نفس المنافع للممولين في جميع الشرائح الضريبية.

كذلك فإن فعالية معدل الضريبة الحدي المرتفع تقل إلى حد كبير حين يغلب تطبيقها على مستويات الدخل المرتفعة (معبرا عنها في صورة نسب من إجمالي الناتج المحلي للفرد) حتى أن القليل من الدخل فحسب هو الذي يصبح خاضعا لهذه المعدلات. وفي بعض البلدان النامية، نجد أن دخل دافع الضريبة يجب أن يبلغ مئات أضعاف نصيب الفرد من الدخل الكلي حتى يمكن تصنيفه ضمن أعلى شرائح الضريبة.

وعلاوة على ذلك فإن المعدلات الحدية العليا للضريبة على الدخل الشخصي تزيد بفارق كبير في بعض البلدان على ضريبة دخل الشركات، مما يعد حافزا قويا لدافعي الضرائب كي يختاروا شكل الشركة في مزاولة أعمالهم لأسباب ضريبية بحتة. فمن اليسير على أصحاب المهن والمشاريع الصغيرة أن يتحايلوا على سداد الضريبة التدريجية على المصروفات، ومن ثم الإفلات بشكل دائم من الخضوع للمعدلات العليا لضريبة الدخل الشخصي. ويعتبر تأخير الضريبة كالتهرب منها. ولذلك فإن السياسة الضريبية الجيدة تضمن عدم اختلاف المعدل الحدي الأعلى لضريبة الدخل الشخصي اختلافا كبيرا عن معدل الضريبة على دخل الشركات.

وبالإضافة إلى مشكلة ميل الإعفاءات والتخفيضات إلى تضييق الوعاء الضريبي وإبطال التصاعدية الفعلية، فإن هيكل ضريبة الدخل الشخصي في العديد من البلدان النامية مثقل بانتهاكات لمبدأين رئيسيين ضمن مبادئ السياسة الضريبية السليمة، وهما التجانس والشمولية. (وغني عن البيان أن السياسة الضريبية يجب أيضا أن تسترشد بالمبادئ العامة المتمثلة في الحياد والعدالة والبساطة). ويشير مبدأ التجانس إلى تطابق المعاملة الضريبية للمكاسب والخسائر بالنسبة لأي مصدر من مصادر الدخل. فإذا كانت المكاسب خاضعة للضريبة، يجب أن تكون الخسائر خاضعة للتخفيض. أما مبدأ الشمولية فيتعلق بإخضاع الدخل للضريبة عند مرحلة ما من المراحل تدفقه. فعلى سبيل المثال، إذا أعفي مبلغ من الضريبة لصالح المدفوع له فلا يجب اعتباره من المصروفات المخفضة لصالح الدافع. ويؤدي الإخلال بهذه المبادئ بوجه عام إلى ظهور تشوهات من عدم الإنصاف في العملية الضريبية.

وتعد المعاملة الضريبية للدخل المالي عملية معقدة في كل البلدان. وهناك مسألتان مهمتان في هذا الصدد تتعلقان بفرض الضرائب على الفوائد وأرباح الأسهم في البلدان النامية، وهما كالتالي:

أ : في كثير من البلدان النامية، يعامل دخل الفائدة ضريبيا، إذا ما خضع للضريبة أصلا، باعتباره دخلا خاضعا لضريبة نهائية تخصم من المنبع بمعدل أدنى بكثير من المعدل الحدي الأقصى لضريبتي الدخل الشخصي ودخل الشركات. وبالنسبة للممولين الضريبيين الذين يتركز دخلهم فيما يتقاضونه من أجور، يعتبر هذا الأسلوب حلا وسطا مقبولا بين الصحة النظرية والجدوى العملية. أما بالنسبة لأصحاب الدخل التجاري، فإن انخفاض معدل الضريبة مع إمكانية التخفيض الضريبي الكامل لنفقات الفائدة ينطوي على إمكانية تحقيق وفورات ضريبية كبيرة

من خلال عمليات مراجعة بعيدة عن التعقيد. ولذلك تتضح أهمية توخي الحرص في تحديد الهدف من تطبيق الخصم النهائي من المنبع على دخل الفائدة، فيتعين عدم تطبيق هذا الخصم النهائي إذا كان للممول دخلا تجاريا.

ب : تثير المعاملة الضريبية لأرباح الأسهم مسألة معروفة، هي مسألة الازدواج الضريبي. ففي سبيل تبسيط الإجراءات الإدارية، تقتضي الحكمة أن تقوم معظم البلدان النامية إما بإعفاء أرباح الأسهم إعفاء تاما من ضريبة الدخل الشخصي أو إخضاعها لمعدلات ضريبية مختلفة نسبيا، ربما من خلال ضريبة نهائية تخصم من المنبع بنفس المعدل المطبق على دخل الفائدة[1] .

2 : ضريبة دخل الشركات

إن البلدان النامية تعتبر أكثر عرضة من البلدان الصناعية في تعدد المعدلات عبر القطاعات (بما في ذلك الإعفاء التام من الضرائب لقطاعات معينة، وخاصة القطاع الشبه الحكومي)، ربما بسبب التراث الذي خلفته الأنظمة الاقتصادية السابقة فيها والتي كانت تؤكد على دور الدولة في توزيع الموارد. غير أنه من الواضح أن هذه الممارسات تفضي إلى الإخلال بوظيفة تقوى السوق (أي أن توزيع الموارد على القطاعات المختلفة يتعرض للتشوه نتيجة للفروق بين مختلف المعدلات الضريبية). وليس هناك ما يمكن أن يبرر هذه الممارسات إذا كانت الحكومة صادقة في التزامها بتطبيق اقتصاد السوق. ومن ثم يصبح توحيد المعدلات الضريبية المتعددة على دخل الشركات من الأمور ذات الأولوية.

من بين العيوب الأكثر شيوعا في أنظمة الإهتلاك لدى البلدان النامية كثرة فئات الأصول ومعدلات الإهتلاك، وعدم توافق هيكل هذه المعدلات مع معدلات التقادم النسبية لفئات الأصول المختلفة. مما يتعين إعطاء أهمية قصوى لمعالجة هذه العيوب في سياق ما يجري من مناقشات في هذه البلدان بشأن السياسة الضريبية.

وعند القيام بإعادة هيكلة نظم الإهتلاك، يمكن أن تستفيد البلدان النامية [2] إلى حد كبير من بعض الخطوط الإرشادية ذات الصلة:

أ . من المفترض أن يكون تصنيف الأصول إلى ثلاث أو أربع فئات – كأن يتم تصنيف الأصول المعمرة كالمباني ضمن مجموعة، والأصول سريعة الإهتلاك كأجهزة الحاسب الآلي ضمن مجموعة أخرى، مع تحديد فئة أو فئتين من الأجهزة والمعدات فيما بين المجموعتين.

ب . يجب تحديد معدل إهتلاك واحد لكل فئة.

ج . يجب تحديد معدلات الإهتلاك عموما عند مستوى أعلى من الأعمار المادية الفعلية للأصول الأساسية لتعويض افتقار معظم النظم الضريبية لآلية شاملة تعمل على تعويض أثر التضخم.

د . يجب تفضيل طريقة الرصيد المتناقص في حساب الإهتلاك بدلا من طريقة الإهتلاك الخطي. فطريقة الرصيد المتناقص تسمح بتجميع كافة الأصول ضمن نفس الفئة ورصد المكاسب والخسائر الناتجة عن التصرف فيها رصدا تلقائيا، مما يؤدي إلى تبسيط متطلبات إمساك الدفاتر إلى حد كبير.

3 : الرسم على القيمة المضافة ورسوم الاستهلاك

[1] - **Christophe Reckley**, « rationalité économique et décisions fiscales »,librairie générale de droit et de jurisprudence, 1987 p 170.

[2] - **Vitto Tanzi** , structure de système fiscal et objectifs de politiques économiques dans les pays en développement , fiscalité et développement 1982, page 10.

رغم اعتماده في الكثير من البلدان، كثيرا ما يشوب الرسم على القيمة المضافة في البلدان النامية بعض القصور في إحدى جوانبه، فهناك عدة قطاعات مهمة لا تخضع لهذا الرسم[1]، لعل أبرزها قطاع الخدمات وقطاع تجارة التجزئة، أو أن آلية الاعتماد الضريبي مفرطة في التقييد وخاصة في حالة السلع الرأسمالية. ولما كانت هذه السمات تسمح بدرجة كبيرة من التضاعف الضريبي على المستخدم النهائي فهي تحد من المنافع الممكن تحقيقها أصلا من إحداث نظام ضريبة القيمة المضافة. ويتعين إعطاء أولوية في البلدان النامية من أجل معالجة أوجه القصور المذكورة في تصميم الرسم على القيمة المضافة وإدارته.

وقد اعتمدت الكثير من البلدان النامية معدلين أو أكثر من معدلات الرسم على القيمة المضافة (كما هو الحال في بلدان منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (OCDE). رغم جاذبية المعدلات الضريبية المتعددة من الزاوية السياسية نظرا لإسهامها ظاهريا في تحقيق هدف من أهداف العدالة، فإن البلدان النامية قد تدفع ثمنا إداريا أعلى من البلدان الصناعية إذا ما تصدت لعلاج قضايا العدالة من خلال معدلات الرسم على القيمة المضافة المتعددة، ولذلك يتعين دراسة تكلفة أي نظام للمعدلات المتعددة بعناية ودقة.

أما أوضح العيوب في نظم الاستهلاك المخصصة (exise systèms) لدى العديد من البلدان النامية فهو فرط اتساع نطاق تغطيتها للمنتجات – وهو ما يرجع في الغالب لأسباب تتعلق بالإيرادات. ومن المعروف تماما أن الأساس المنطقي الاقتصادي لفرض رسوم الاستهلاك المخصصة يختلف كل الاختلاف عن الأساس المنطقي الاقتصادي وراء فرض ضريبة عامة على الاستهلاك. فبينما يجب أن يكون للضريبة العامة على الاستهلاك وعاء واسع للوصول بالإيرادات إلى الحد الأقصى مع قصر التشوهات على الحد الأدنى، يجب أن تكون رسوم الاستهلاك المخصصة شديدة الانتقائية بحيث تستهدف بضعة سلع يتم اختيارها في الأساس استنادا إلى كون استهلاكها يستتبع آثارا سلبية على المجتمع (بمعنى أن المجتمع ككل يدفع مقابل استخدام الأفراد لها). أما السلع التي تخضع في العادة لرسوم الاستهلاك المخصصة (التبغ والكحوليات والمنتجات البترولية والسيارات، على سبيل المثال) فهي قليلة وغير مرنة من حيث الطلب.ونظام رؤوس الاستهلاك المخصصة الكفء هو النظام الذي يحقق إيرادات (كمنتج فرعي) من وعاء ضيق وتكلفة إدارة منخفضة نسبيا.

وبعد تخفيض تعريفات الاستيراد كجزء من برنامج متكامل لتحرير التجارة بمثابة تحد كبير يواجه العديد من البلدان النامية على صعيد السياسة هناك مسألتان يتعين تناولهما بعناية[2].

أ . يجب أن يؤدي تخفيض هذه التعريفات إلى تغييرات غير مقصودة في المعدلات النسبية للحماية الفعلية عبر القطاعات المختلفة وأحد السبل البسيطة لضمان تجنب العواقب غير المقصودة هو تخفيض كافة معدلات التعريفات الاسمية بنفس النسبة كما ظهرت الحاجة إلى تغييرها.

ب . من المرجح أن نستتبع تخفيضات التعريفات الاسمية خسارة قصيرة الأجل في الإيرادات ويمكن تجنب هذه الخسارة بوضع استراتيجية واضحة تماما يجري من خلالها النظر في تدابير تعويضية مستقلة متسلسلة، بحيث تبدأ بتضييق نطاق الإعفاء من التعريفات في النظام الحالي، ثم تنتقل إلى تعويض تخفيضات التعريفات على الواردات

[1] – د. **رياض دهال**، المخرج الضريبي ،المعهد العربي للتخطيط بالكويت، 1995.

[2] – **محمد ناجي التوني**، سياسات الإصلاح الضريبي ،المعهد العربي للتخطيط بالكويت،1998.

الخاضعة لرسوم الاستهلاك المخصصة بإجراء زيادة متكافئة في معدلات رسوم الاستهلاك المخصصة المقررة لها، وتنتهي بتعديل معدل الضريبة العامة على الاستهلاك (كضريبة القيمة المضافة) لوفاء بما تبقى من احتياجات للإيرادات.

4 : الحوافز الضريبية

في الوقت الذي يشيع فيه منح الحوافز الضريبية في جميع بلدان العالم لتشجيع الاستثمار، تشير الأدلة إلى أن فعالية هذه الحوافز في جذب استثمارات إضافية – أعلى من المستوى الممكن تحقيقه في حال عدم منح هذه الحوافز – كثيرا ما تكون موضع شك. ولما كانت الحوافز الضريبية معرضة للاستغلال من جانب بعض الشركات القائمة التي تتخفى تحت ستار شركات جديدة بإجراء عملية إعادة تنظيم صورية، فإن تكاليف التحصيل يمكن أن تكون مرتفعة. كذلك فإن المستثمرين الأجانب، وهم الهدف الرئيسي لمعظم الحوافز الضريبية، يتخذون قرار الدخول إلى بلد معين على أساس طائفة من العوامل ولكن الحوافز الضريبية لا تكون أهم هذه العوامل بأي حال في معظم الأحيان. يمكن أن تكون الحوافز الضريبية موضع شك أيضا من حيث قيمتها للمستثمر الأجنبي، لأنه قد لا يكون هو المستفيد الحقيقي منها وإنما خزانة بلاده، وهو ما يمكن أن يحدث عندما يخضع أي دخل معفى من الضريبة في البلد المضيف للضريبة المطبقة في موطن المستثمر[1].

ويمكن تبرير الحوافز الضريبية إذا كانت تعالج شكلا من أشكال الإخفاق السوقي، ومن أهمها الإخفاق الذي ينطوي على آثار خارجية (التبعات الاقتصادية التي تتجاوز المستفيد من الحافز الضريبي). فعلى سبيل المثال، من الحوافز المشروعة في العادة تلك التي تستهدف تشجيع صناعات التكنولوجيا المتقدمة الواعدة بإحداث آثار خارجية إيجابية ملحوظة على باقي قطاعات الاقتصاد. ويعد أقوى المبررات على الإطلاق لمنح حوافز محددة الهدف هو الوفاء باحتياجات التنمية الإقليمية لهذه البلدان. ومع ذلك فليست كل الحوافز ملائمة بنفس القدر لتحقيق تلك الأهداف وبعضها أقل من سواها من حيث مردودية التكاليف. وللأسف، فإن أكثر أشكال الحوافز شيوعا في البلدان النامية هي في الغالب أقلها كفاءة.

5: الإعفاءات الضريبية المؤقتة

من بين جميع أشكال الحوافز الضريبية تعد الإعفاءات الضريبية المؤقتة هي أكثر انتشارا في البلدان النامية، وهي مليئة بالعيوب رغم بساطة إدارتها[2]:

أ : **المزايا**

– إعفاء الأرباح بغض النظر عن مقدارها،

– تميل الإعفاءات الضريبية المؤقتة إلى إفادة المستثمر الذي يتوقع تحقيق أرباح كبرى وما كان غياب هذه الحوافز ليؤثر بأي حال على عزمه على الاستثمار.

ب : **العيوب**

1 - **C. Malcolm, Tax reform in developping countries**, Durhan Duke, university press, 1989, page 9.

2 - **Vitto Tanzi** , structure de système fiscal et objectifs de politiques économiques dans les pays en développement , fiscalité et développement, 1982, page 12.

– إن الإعفاءات الضريبية المؤقتة هي حافزا قويا للتهرب الضريبي، حيث تستطيع المشاريع الخاضعة لضرائب الدخول في علاقات اقتصادية مع المشاريع المعافاة لتحويل أرباحها من خلال التسعير القائم على التحويلات المتبادلة (كدفع سعر مبالغ فيه مقابل السلع المشتراة من الشركة الأخرى ثم استرداده في صورة مدفوعات مستترة)،

– توجد هناك فرصة لتحايل المستثمرين بالالتفاف على فترة الإعفاء الضريبي المؤقت وتمديدها،

– يغلب على الإعفاءات الضريبية المؤقتة جذب المشاريع قصيرة الأجل التي تكون في العادة لا ترجع بنفع كبير على الاقتصاد مقارنة بالمشاريع طويلة الأجل،

– غالبا ما يكون الإعفاء الضريبي المؤقت تكلفة على الخزينة العمومية.

6: الاعتمادات والإعفاءات الضريبية للاستثمار

مقارنة بالإعفاءات الضريبية المؤقتة نجد أن الاعتمادات الضريبية و كذا الإعفاءات الضريبية للاستثمارات تتسم بعدد من المزايا أهدافها أكثر تركيزا بكثير على تشجيع أنواع معينة من الاستثمارات كما أن تكلفة إيراداتها تتميز بقدر كبير من الشفافية وسهولة المراقبة وإحدى الوسائل البسيطة والفعالة في إدارة نظام الاعتماد الضريبي وهي تحديد قيمة الاعتماد الضريبي للشركة المؤهلة وإيداع هذا المبلغ في حساب ضريبي خاص على هيئة قيد محاسبي. وتعامل الشركة في كل الجوانب الأخرى كأي ممول ضريبي عادل، بحيث تخضع لكل اللوائح الضريبية المعمول بها، بما في ذلك الالتزام بتقديم الإقرارات الضريبية أما الاختلاف الوحيد فهو أن الالتزامات المتعلقة بضريبة الدخل تدفع من الاعتمادات المسحوبة من حسابها الضريبي. وبهذه الطريقة تتوفر المعلومات بصفة دائمة عن إيرادات الميزانية الضائعة وقيمة الاعتمادات الضريبية التي لا تزال متاحة للشركة ويمكن إدارة نظام الإعفاءات الضريبية للاستثمار بأسلوب يشبه لحد كبير أسلوب إدارة الاعتمادات الضريبية مع تحقيق نتائج مقاربة.

ولكن هناك نقطتي ضعف ملحوظتين في الاعتمادات الضريبية والإعفاءات الضريبية للاستثمار[1]. الأولى هي أن هذه الحوافز تميل إلى تشويه الاختيار لصالح الأصول الرأسمالية قصيرة الأجل حيث يتم توفير المزيد من الاعتمادات والإعفاءات في كل مرة يجري فيها استبدال أحد الأصول. والثانية أن الشركات المؤهلة قد تحاول استغلال النظام من خلال البيع والشراء ذات الأصول للمطالبة باعتمادات أو إعفاءات متعددة أو من خلال العمل كوكيل مشتريات لشركات غير مؤهلة للحصول على مثل هذه الحوافز. ويجب تضمين النظام المعتمد ضمانات وقائية للوصول إلى الحد الأدنى.

7 : الإهتلاك المعجل

تنطوي الحوافز الضريبية التي تمنح في شكل إهتلاك معجل (accelerated depreciation) على أقل قدر من العيوب المرتبطة بالإعفاءات الضريبية المؤقتة وجميع المزايا التي توفرها الاعتمادات الضريبية والإعفاءات الضريبية للاستثمار – فضلا عن تغلبها على العيوب المصاحبة لهذه الاعتمادات والإعفاءات. وحيث أن مجرد التعجيل بإهتلاك أحد الأصول لا يؤدي إلى زيادة إهتلاكه بما يتجاوز تكلفته الأصلية. و يتمتع الاهتلاك المعجل بميزتين إضافيتين وهما:

[1] - **Vitto Tanzi** , structure de système fiscal et objectifs de politiques économiques dans les pays en développement , fiscalité et développement, 1982, page15.

أ : أنه الأقل تكلفة على وجه العموم حيث أن الإيراد الضائع في السنوات الأولى (بالنسبة إلى مثيله في حالة عدم استخدام الأساس المعجل) يتم استرداد جزء منه على الأقل في السنوات التالية من عمر الأصل.

ب : أنه إذا توفر استخدام الأساس المعجل بصفة مؤقتة فحسب، فمن الممكن أن يستحدث ذلك وفرة كبيرة في الاستثمار على المدى القصير.

8 : أشكال دعم الاستثمار

يتسم دعم الاستثمارات بشدة التعقيد عموما، رغم سهولة تحديد أهدافه فهو ينطوي على إنفاق تمنحه الحكومة سلفا دون مقابل للاستثمارات التي لا تتوفر لها مقومات البقاء، مثلما تمنحه للاستثمارات ذات الربحية ولذلك فإن استخدام الدعم نادرا ما يكون محبذا.

ثالثا: التحديات التي تواجه البلدان النامية فيما يتعلق بالضرائب

لعل البلدان النامية التي تسعى للاندماج الكامل في الاقتصاد العالمي بحاجة إلى تطبيق مستوى ضريبي أعلى حتى تتمكن حكوماتها من ممارسة دور أقرب إلى دور حكومات البلدان الصناعية التي تحقق إيرادات ضريبية تصل في المتوسط إلى ضعف ما تحققه البلدان النامية.

فتعمد إلى تخفيض اعتمادها على ضرائب التجارة الخارجية تخفيضا حادا، دون أن يفسر ذلك عن حوافز سلبية لاسيما في تعبئة مزيد من الإيرادات من ضريبة الدخل الشخصي.

حتى يتسنى التصدي لهذه التحديات، يتعين على صانعي السياسات في هذه البلدان تحديد أولويتهم بدقة بالغة والتمتع بالإرادة السياسية لإجراء الإصلاحات اللازمة. كما يتعين تعزيز الإدارات الضريبية لكي تواكب التغييرات المطلوبة على صعيد السياسة الضريبية.ومع انهيار الحواجز التجارية وزيادة المرونة في حركة رؤوس الأموال، تصبح صياغة السياسة الضريبية السليمة مهمة مليئة بالتحديات بالنسبة للبلدان النامية. فالحاجة إلى إحلال الضرائب على التجارة الخارجية ستولد مخاوف متزايدة بشأن تحويل المستثمرين الأجانب لأرباحهم، الأمر الذي لا يزال يفتقر إلى الرادع الملائم نظرا لضعف النصوص القانونية المعنية بمكافحة الاستغلال الضريبي وعدم كفاية التدريب الفني للمختصين بمراجعة الحسابات الضريبية في كثير من البلدان النامية ومن ثمة فإن تضافر الجهود لإزالة مواطن القصور تلك يعتبر مطلبا ملحا[1].

يعد التنافس الضريبي تحديا آخر على صعيد السياسة في عالم يكفل الحرية في حركة رؤوس الأموال. فقد أصبحت فعالية الحوافز الضريبية – مع الافتقار إلى أساسيات ضرورية أخرى – أمرا تحيط به الشكوك. ولا مفر من أن يصبح أي نظام ضريبي يشيع فيه استخدام هذه الحوافز أرضا خصبة لأعمال التحايل من أجل الربح.

وحتى يتسنى لأسواق البلدان النامية الصاعدة ترسيخ دعائمها على أساس سليم يتعين أن تحجم عن الاعتماد على الحوافز الضريبية غير ذات الأهداف المحددة كأداة أساسية لتشجيع الاستثمار.

وأخيرا، فإن ضرائب الدخل الشخصي تسهم بقدر ضئيل للغاية في مجمل الإيرادات الضريبية في العديد من البلدان النامية. وبغض النظر عن الاعتبارات الهيكلية ، الإدارية والسياسة، فإن مدى السهولة التي يجري بها استثمار دخل الأفراد في الخارج يسهم بدرجة ملحوظة في تحقيق هذه النتيجة ومن ثمة فإن فرض الضريبة على هذا الدخل يعد تحديا

[1] - **Vito Tanzi**, Desighing a Tax administration reform strategy, Experience and Guidolines, IMF, working paper wp, March 1997, Page14.

جسيما أمام البلدان النامية، وهو ما تسبب بالفعل في تعقيدات كبيرة لعدة بلدان في أمريكا اللاتينية قامت بإلغاء معظم الضرائب على الدخل المالي لتشجيع رؤوس الأموال على البقاء في الداخل[1].

..... ج 2

المطلب الثالث: الإصلاح الجبائي في الدول النامية من خلال تجارب بعض الدول

الفرع الأول: الإصلاح الجبائي في مجال توسيع الوعاء الضريبي

يتم توسيع الوعاء الضريبي بواحدة من طريقتين: فأولى الطرق هي خلق أدوات جديدة من الضرائب كالضرائب على الدخول مثلا أو السلع الاستهلاكية، أوالضرائب البيئية التي يكون الغرض الأساسي منها هو حماية البيئة أو فرض ضرائب على نشاطات القطاع غير المنظم من خلال مؤشرات خاصة ينعكس نوع النشاط فيه و درجته، أما الطريقة الثانية فهي زيادة كفاءة النظام بما يسمح بالوصول إلى شرائح لم تكن تغطى في السابق من قبل إدارة الضرائب.

في الحقيقة أن النوع الثاني هو المقصود الأول في عمليات الإصلاح الضريبي في الدول العربية حيث يؤدي ضعف الجهاز الإداري المنظم لعملية فرض الضرائب وجبايتها إلى فقدان الدولة جزءا كبيرا من الحصيلة الضريبية[2].

و قد أظهرت تجارب الدول النامية أن هناك علاقة قوية بين توسيع الوعاء الضريبي و تقوية الجهاز الإداري. كما يفترض أن يترافق ذلك مع توافر الإرادة السياسية لإخضاع جميع شرائح المجتمع لدفع الضرائب المستحقة من دون إقامة اعتبار للوزن السياسي أو النقود أو الثروة التي تتمتع بها بعض الشرائح، و يمكن القول أنه كلما صغر الوعاء الضريبي كلما ازداد معدل الضريبة، مما يؤدي إلى مفاقمة مشكلة التهرب الضريبي وبالتالي إلى تقليل الحصيلة الضريبية. أما إذا كان الجهاز الإداري فعالا ونجح في توسيع الوعاء الضريبي أصبح من الصعب التهرب والتجنب، ما يعني أن الضرائب سوف تقوم بإحدى وظائفها الأساسية، وهي إعادة تخصيص الموارد وتوجيهها نحو النشاطات التي تقل فيها معدلات الضرائب المدفوعة، وهي عموما تكون نشاطات ترغب الدولة في توسيعها لاعتبارات اقتصادية أو اجتماعية. وهكذا يمكن القول أن توسيع الوعاء الضريبي مع تخفيض معدل الضريبة هو أفضل وسيلة لإحداث الزيادة المتوخاة في الحصيلة الضريبية[3].

أولا: الضرائب على السلع والخدمات

لا جدال في أن الأهمية النسبية للضرائب على السلع والخدمات تكون أكبر في الدول النامية مما هي عليه في الدول المتقدمة، لذا فإنه من الضروري التأكيد على وضع التصميم المناسب لهذا النوع من الضرائب. ففي العديد من الدول النامية تحتل الضرائب على الواردات والمبيعات مكانة مهمة في جملة الإيرادات الضريبية. وقد دلت دراسة عملية عن الفليبين أن التكلفة الحدية لجمع الضريبة على الواردات أكبر بكثير من التكلفة الحدية لجمع الضرائب المحلية على السلع، وخلصت دراسة أخرى عن الهند إلى النتيجة نفسها[4]. وقد عمـــدت الدول النامية إلى توسيع الوعاء الضريبي عن طريق تحويله من الوعاء الضيق للضرائب على التجـــارة الخارجية إلى الوعاء الواسع على الاستهلاك والإنفاق المحلي، وهذا في حد ذاته يضمـــن توسيع نطاق السلع والخدمات الخاضعة للضرائب من خلال الاستهلاك المحلي لها سواء ما

[1] – **محمد ناجي التوني** ، سياسات الإصلاح الضريبي، المعهد الوطني للتخطيط بالكويت، 1998.

[2] – **محمد ناجي التوني** ، سياسات الإصلاح الضريبي، المعهد الوطني للتخطيط بالكويت، 1998.

[3] - **Boskin Michael, Charles Mclure**, World tax reform case studies of developed and developing countries, California center for economic growth, 1990.

[4] - **Ahmed Ihtisam and nicholas Stern** , alternative sources of government revenue, 1979-1980.

كان منها منتجا محليا أو مستوردا من الخارج، كما لجأت هذه الدول إلى فرض الضريبة على تجارة التجزئة (المستهلك النهائي للسلع النهائية وليس الوسيطة) ما دام الجهاز الإداري للضرائب يسمح بذلك.

1: الرسم على القيمة المضافة

توجه العديد من الدول النامية مثل الدول المتقدمة إلى استخدام ضريبة القيمة المضافة لإحداث التوسع المطلوب في الوعاء الضريبي للسلع والخدمات، و بخاصة بعد أن أصبح الرسم على القيمة المضافة من الأدوات الرئيسية في هذا المجال على المستوى العالمي، ويوصي الاقتصاديين باستخدامها في أبسط أشكالها في جميع دول العالم المتقدمة أو النامية. وتستخدم الفوارق في معدل الضريبة على الاستهلاك لتحقيق غرضين أساسيين وهما تحقيق العدالة بين شرائح المجتمع، وزيادة كفاءة الجهاز المصرفي.

إن التفضيل للرسم على القيمة المضافة ينبع أساسا من المقدرة العملية العالية لهذا النوع من الضرائب على توليد الإيرادات، ولأنه مفروض على الاستهلاك، فهو يحتوي على آلية إلزام للمستهلكين. وبالتالي فإن التكلفة الإدارية له منخفضة نسبيا بالمقارنة مع أنواع الضرائب الأخرى. و لكن يعاب عليه أنه يفرق بين شرائح الدخل، فمن المعروف أن شريحة أصحاب الدخول المنخفضة تقوم بإنفاق جزء كبيرا من دخلها على استهلاك السلع الأساسية مقارنة بأصحاب الدخول المتوسطة أو المرتفعة، ما يعني تحمل تلك الشريحة أعباء ضريبية أكبر.

تعتبر تجربة إندونيسيا من أنجح تجارب العالم النامي في مجال الرسم على القيمة المضافة، حيث تم تطبيق الرسم على القيمة المضافة في عام 1985 بمعدل 10% على جميع السلع المصنعة محليا و المستوردة. و زاد عدد المكلفين المسجلين لدفع هذه الضريبة من 25 ألفا في 1985 إلى حوالي 85 ألفا مع نهاية عام 1989، كما ارتفعت الحصيلة الضريبية لهذا الرسم من 1% من الناتج المحلي الإجمالي إلى حوالي 3.5% خلال الفترة نفسها، ولقد اتبعت هذه التجربة دول أخرى مثل البرازيل وكوريا و كولومبيا و تركيا في نهاية الثمانينيات [1].

و قد اعتمدت دول نامية مبدأ استبعاد المنشآت الصغيرة من الرسم على القيمة المضافة فيما قامت دول أخرى بتقديم منحة ضريبية " Tax Credit " لهذه المنشآت. و تعد تجربة تركية فريدة في هذا المجال، إذ أدخلت في عام 1985 أداة الضريبة الاعتبارية الثابتة بالنسبة إلى الرسم على القيمة المضافة، ففرضت معدلا تخمينيا ثابتا و إجباريا للرسم على القيمة المضافة، تدفعه كل المنشآت التي تتعامل في قطاع تجارة التجزئة من خلال شرائها البضائع التي تتاجر فيها[2].

2 : الضريبة البيئية

يكون الغرض الأساسي من الوجهة النظرية البحتة لفرض الضرائب البيئية هو الحد من الأضرار الواقعة على البيئة و الناجمة عن عمليات الإنتاج والاستهلاك كتلوث مياه الأنهار والبحار أو تلوث الهواء من استهلاك الوقود الأحفوري مثلا. أو قد يكون توفير الموارد المالية لمعالجة تلك الآثار مثل إصلاح الطرق وبنائها والحد من الازدحام

[1] - **Bird Richard and Oliver Oldman**, taxation in developing countries, Johns Hopkins university press 1990 ,page 87.

[2] - **Gillis peeters**, Impacts des politiques fiscales, 1998 .55 page ,

الناشئ من استعمال السيارات الخاصة. كما يكون الغرض في بعض الحالات الحد من الاعتماد على الوقود المستورد من الخارج، وتشجيع نشاطات التوسع في الطاقات البديلة خصوصا المنتجة محليا. وينطبق ذلك على الدول الصناعية بشكل واضح [1] حيث وصلت معدلات الضريبة على الوقود إلى ما بين 30 % و60 % من سعر برميل الجازولين في محطات تعبئة الوقود، وبلغت قيمة الضرائب في غرب أوروبا نحو 57 دولار للبرميل، بينما بلغ السعر للمستهلك نحو 96 دولار، في حين بلغ سعر سلة خامات أوبك من النفط الخام نحو 18 دولارا للبرميل. و لقد حذت دول نامية كثيرة حذو الدول الصناعية، وقامت بفرض ضريبة إضافية على أسعار الوقود بلغت في المعدل حوالي 20%. و دلت الدراسات التطبيقية أن تلك الضريبة قد مكنت العديد من الدول النامية من زيادة إيراداتها الضريبية بحوالي 4% إلى 5% من الناتج المحلي الإجمالي.

ثانيا: ضرائب الدخل و الثروة

لتوسيع الوعاء الضريبي في هذا النوع من الضرائب لا بد أن تشمل الضريبة أنواعا جديدة من الدخول و الميزات الوظيفية و تقليل الإعفاءات و العلاوات والاستثناءات الخاصة على الدخل ومثال ذلك ما يلي:

1 : **ضرائب الشركات**

تصمم ضرائب الشركات بحيث تستهدف جمع إيراداتها من خلال فرض الضريبة على المردود الاقتصادي لأعمال المنشأة المعنية. ويكون وعاء الضريبة هو الربح المحاسبي الصافي، لذلك فإن معظم اتجاهات الإصلاح لهذه الأداة الضريبية تتضمن إجراءات من شأنها تحسين النظام المحاسبي خصوصا فيما يتعلق بجانب التكاليف والإهتلاك الرأسمالي، وتقليل دور الضرائب التفضيلية والإعفاءات والحوافز. وأكد الخبراء الماليون على ضرورة الابتعاد قدر الإمكان عن استخدام الإعفاءات الضريبية مثل (الإجازة الضريبية)، والتفضيل والتخفيض الضريبي على أساس مستويات الربحية أو الاستثمار[2]، وبرروا ذلك بالأسباب التالية:

– أن الإعفاءات الضريبية تؤدي أولا إلى فساد الوعاء الضريبي، وتقليل الحصيلة الضريبية، ما يعني زيادة المعدل الضريبي على الأجزاء المتبقية لضمان بقاء مقدار الإيرادات دون تغيير. وفي حالة عدم القدرة على رفع الإيرادات لتعويض الفروق تنشأ الاختلالات في الميزانية العامة وغيرها من التداعيات الاقتصادية.

– أن معظم الإعفاءات الضريبية جاءت نتيجة ضغط مباشر من جماعات الضغط في المجتمع الأمر الذي قد يؤدي إلى تحيز واختلال في النظام الضريبي خصوصا فيما يتعلق بفاعليته وعدالته.

– دلت الدراسات التطبيقية على عدم فاعلية الإعفاءات الضريبية في تحقيق أهدافها لأسباب مختلفة تعود في أغلبها إلى طبيعة الاقتصاد في الدولة المعنية.

– تشجع الإعفاءات الضريبية على كثرة التلاعب وتحقيق مكاسب شخصية من خلال الاستغلال السيء لتلك الإعفاءات، ومثال ذلك عندما تقوم المنشآت بتحويل أرباحها إلى منشآت أخرى تتمتع بإجازة ضريبية تهربا من دفع الضرائب.

ومن خلال هذه المبررات، وضعت علامات استفهام عند استخدام النظام الضريبي لتلك الإعفاءات كأداة لتحفيز قيام نشاط اقتصادي معين، بل إن الاتجاه الحديث يميل إلى الحد من استخدام هذا النوع من الحوافز المالية من ناحية،

[1] – **محمد ناجي التوني**، سياسات الإصلاح الضريبي،المعهد العربي للتخطيط بالكويت،1998.

[2] - **Gillis peeters**, 1998, Impacts des politiques fiscales, pages 56, 57.

وتوسيع الوعاء الضريبي كوسيلة أساسية للرقي بمستوى الإيرادات من ناحية أخرى. ولقد دلت تجارب العديد من الدول النامية مثل إندونيسيا وكولمبيا وجمايكا على عدم جدوى برامج الإعفاءات الضريبية الهادفة إلى زيادة الاستثمارات، ففي المكسيك مثلا قفز حجم الإعفاءات من حوالي 0.6 % من الناتج المحلي الإجمالي إلى 0.85 % خلال عامين فقط وعند القيام بإصلاح الجهاز الضريبي تم إلغاء تلك الإعفاءات ما أدى إلى تخفيض نسبتها إلى الناتج الإجمالي إلى 0.2 % فقط.

2: ضريبة الدخل الشخصي

يعتبر هذا النوع من الضرائب أقل الأنواع تحقيقا للإيرادات في الدول النامية. فهو يتميز بارتفاع معدلاته وصغر وعائه، ما يعكس محدودية في التغطية لأنواع الدخول وضعفا في التصميم[1]. كما أن جميع أنواع دخول رأس المال مثل الدخل من الفائدة والأرباح والكسب الرأسمالي الناتج عن زيادة قيمة الأراضي والعقارات مثلا لا يغطيها النظام لضريبي. بالإضافة إلى اتساع انتشار التهريب والتجنب الضريبي في حالة الدخول من الأعمال الحرة. فتوسيع الوعاء الضريبي في هذه الحالات يتضمن بالدرجة الأولى وضع تلك الدخول في نطاق الضريبة ورفع أي علاوة أو إعفاء ضريبي لها. ومن ناحية أخرى، فإن رفع التعقيد الناشئ عن منح العلاوات والتخفيضات والإعفاءات الضريبية سوف يسهل عملية جباية الضريبة، ويزيد من الكفاءة الإدارية للجهاز الضريبي.

3: ضريبة القطاع غير المنظم

تمثل نشاطات القطاع غير المنظم وقطاع الأعمال الصغيرة والقطاع الزراعي، جزءا لا يستهان به من النشاط الاقتصادي في الدول النامية، ما يستوجب إدخاله بدون تردد ضمن الوعاء الضريبي. وقد تم في حالات كثيرة استخدام المؤشرات الاعتبارية التخمينية للدخل لتحقيق مقدار الضريبة المستحقة وتقييمه. ويبقى السؤال المهم هو ما هي المؤشرات التخمينية المستخدمة ؟ إذ يجب أولا أن تكون تكلفة تطبيق هذه المؤشرات التخمينية معقولة وتتجنب التطويل المحاسبي خصوصا في المجتمعات النامية التي تكون نسبة الأمية فيها عالية. ومن التجارب الناجحة في هذا المجال التجربة الكولومبية خلال حقبة الثمانينات، والتجربة التركية في منتصف الثمانينات والتسعينات حيث استخدمت مؤشرات تعكس مستوى المعيشة الأسرية كمؤشر لمقدار الضريبة على الدخول. واستخدمت أيضا مؤشرات امتلاك أصول معينة والسفر إلى الخارج وعدد الخدم الشخصي في المنزل. بينما استخدم حد أدنى للدخل من القطاع الزراعي ومعدل الهامش الربحي في النشاطات التجارية. وقد حقق هذا النظام نجاحا كبيرا في معالجة مشكلة التهرب والتجنب الضريبي.[2]

تعتبر مقدرة الجهاز الإداري المعني بالضرائب على التصحيح والتكليف السريع العنصر الحاسم في نجاح عملية الإصلاح الضريبي خصوصا خلال مراحل التنفيذ الأولية. لكن يعاب على عملية المؤشرات التخمينية في تقدير الضريبة على الدخل، تكلفتها الإدارية العالية نسبيا خصوصا في الجانب التطبيقي لهذا النوع من النظام. فالأمر يتطلب التأكد من ارتباط تلك التخمينات بالواقع الحقيقي بما يخدم فرض ضريبة عادلة، ولا يؤدي إلى خلق منازعات وغيرها من الإشكاليات.

4 : ضريبة الثروة والإرث

[1] – **محمد ناجي التوني**، سياسات الإصلاح الضريبي، المعهد العربي للتخطيط بالكويت،1998.

[2] – البلدان النامية والسياسة الضريبية، منشورات صندوق النقد الدولي،1997.

يجب تصميم هذا النوع من الضرائب بعناية فائقة بحيث يتم تجنب الآثار السلبية على الادخار والاستثمار خصوصا أن هذا النوع لا يمثل جزءا كبيرا من الإيرادات الضريبية لمعظم الدول النامية. كما أن هناك إشكالية في كيفية تقييم الأصول التي تعد من مكونات الثروة وإمكانية اللجوء إلى القضاء في هذا الشأن عند حدوث نزاع على التقييم[1].

الفرع الثاني: الإصلاح الجبائي في مجال ترشيد معدل الضريبة

يقصد بسعر المعامل الذي يضرب في وعاء الضريبة من أجل تحديد مقدار الضريبة المستحقة، وهناك ثلاث طرائق لتحديد أسعار الضريبة:

- السعر النسبي (الرسم على القيمة المضافة و الضرائب الجمركية).
- السعر التصاعدي (الضرائب على الدخل والضرائب على الأرباح).
- السعر التنازلي (الضرائب على الدخل والأرباح أيضا).

تأتي مرحلة ترشيد السعر من الإصلاح الضريبي بعد المرحلة الأولى الخاصة بتوسيع الوعاء في الحدود التي يسمح بها الجهاز الإداري للضرائب. ولكن كما هو معروف فإنه كلما زادت معدلات الضريبة زاد مقدار التعقيد الضريبي وزادت معه مشكلات التملص والتهرب الضريبي، لذلك فإن عملية الترشيد في معدلات الضريبة تعني بالدرجة الأولى تقليل الفوارق بين تلك المعدلات في الهيكل الضريبي. ولقد دلت التجارب العملية في الدول النامية أن هناك ضغوطا كبيرة للقيام بعملية الترشيد هذه إذا ما زادت تلك المعدلات على عشرة للأداة الضريبية الواحدة، في حين لا توجد مشكلات كبيرة إذا كانت المعدلات لا تزيد على خمسة [2].

ومن أهم متطلبات القيام بعملية الترشيد توافر المعلومات الدقيقة التي تسمح بالتفريق بين الأوعية الفرعية أو الجزئية المختلفة. وتعاني الدول النامية بوجه عام نقصا شديدا في هذه المعلومات، ما ينعكس سلبا على هيكل المعدل الضريبي فيها. ففي حالات الضرائب على الاستهلاك والرسم على القيمة المضافة، فإن معدل الضريبة يجب أن يكون معتدلا، أي في حدود 10 % إلى 20 %، أما على مستوى تجارة التجزئة فإن معدل أقل من 10 % سوف يولد عادة إيرادات أقل نسبيا من التكاليف الإدارية الجبائية هذا من ناحية أولى.

ومن ناحية ثانية، فإن الفوارق في معدل الضريبة على الاستهلاك (السلع والخدمات) يتم استخدامها لغرضين أساسيين هما: تحقيق العدالة بين شرائح المجتمع من ناحية، وزيادة كفاءة الجهاز الضريبي من ناحية أخرى. فتحقيق العدالة يتضمن استثناء السلع الهامة والأساسية من الضريبة، خصوصا السلع التي تستهلك من قبل الشرائح الفقيرة في المجتمع. وزيادة الكفاءة تتحقق عند فرض ضرائب على السلع والخدمات ذات الطابع الاستهلاكي الثانوي (السلع الكمالية) التي تستهلك عادة من قبل الشرائح الغنية في المجتمع. ودلت التجارب العملية في البلدان النامية على ضرورة الفصل بين الرسم على القيمة المضافة على جميع السلع والخدمات وضريبة الاستهلاك على السلع والخدمات الكمالية التي تفرض على شريحة معينة في المجتمع. وخير مثال على ذلك هو استهلاك التبغ والسجائر والمشروبات الكحولية التي عادة ما يبرر فرض الضرائب الباهظة عليها بتحقيق أغراض صحية واجتماعية مقبولة من وجهة نظر المجتمع.

أما بالنسبة للضرائب على الدخل الشخصي ودخل الشركات، فإنه من الضرورة بمكان ملاحظة أن ارتفاع المعدل الحدي للضريبة سوف يكون له تداعيات سلبية. ومن المهم أن تصمم الضريبة بحيث لا تؤدي إلى زيادة في التهرب

[1] – **محمد ناجي التوني**، سياسات الإصلاح الضريبي،مرجع سابق.

[2] – **البلدان النامية والسياسة الضريبية**، منشورات صندوق النقد الدولي،1991.

والتجنب الضريبي. ودلت التجارب العالمية على أن 30 % إلى 50 % من الدخل هو معدل معقول يحقق كافة الأغراض، لا يؤدي إلى تفضيل قضاء أوقات الفراغ على أوقات العمل. الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق قدر أكبر من كفاءة النظام الضريبي، ويقلل من الاختلافات الاقتصادية.[1]

الفرع الثالث : الإصلاح الجبائي في مجال التنسيق وضمان التكامل بين الأدوات الضريبية

عندما يفتقر الإصلاح إلى التنسيق والتتابعية، فقد تحدث سلبيات تنعكس آثارها على مستوى الإيرادات والكفاءة كون عملية إصلاح نوع واحد من الضرائب قد تكون على حساب نوع أخر ومثال ذلك إجراء إصلاح للنظام الضريبي على الواردات، قد تكون له آثار سلبية على ضرائب الاستهلاك.

ولقد أكدت تجارب بعض الدول النامية مثل جمايكا، إندونيسيا، بوليفيا، ملاوي والمكسيك أهمية التتابعية في إجراء الإصلاح الضريبي، وأنه لابد قبل الشروع في تنفيذ الإصلاح، أن يتم التركيز على عمليات المراقبة والمتابعة واستقراء المؤشرات الدالة على الأداء وإجراء التعديلات اللازمة بسرعة وفاعلية حتى تتحقق أحسن النتائج المأمونة من ذلك الإصلاح ، كما أشارت التجارب نفسها إلى أنه لا بد من إعطاء الوقت الكافي لعملية تصميم الضريبة، ومن ثم تطبيقها، وإعطاء وقت كاف أيضا حتى تظهر نتائج التطبيق ثم تتم عملية تقييم شاملة للنظام الضريبي من خلال المعلومات المتوفرة[2].

يتعين على مصممي السياسات الضريبية التنسيق بين الضرائب على التجارة الخارجية والضرائب المحلية على الاستهلاك. فإذا كان الغرض الأساسي من فرض ضرائب على التجارة الخارجية هو خلق إيرادات للخزينة العمومية وحماية المنتج المحلي، فإن فرض ضرائب على السلع والخدمات المستهلكة محليا يؤدي الغرض نفسه دون أن يحدث تمييزا بين السلع المنتجة محليا أو المنتجة في الخارج. وفي ظل التوجيهات الحديثة لتحرير التجارة وأحكام اتفاقيات منظمة التجارة العالمية، فمن المفضل استخدام الضرائب المحلية على الاستهلاك والإنفاق، بدلا من التعريفات الجمركية على التجارة الخارجية. ويفترض أن يؤخذ في الاعتبار عند وضع الإصلاحات الضريبية زيادة الاعتماد على الرسم على القيمة المضافة أو ضريبة المبيعات على السلع النهائية، إذ أنها لا تتحيز ولا تخلق فوارق بين السلع المستوردة والسلع المنتجة محليا، وبالتالي لا يكون لها آثار عكسية على الصادرات والواردات[3].

كما يجب التنسيق بين معدلات الضريبة الشخصية وضريبة الشركات للتقليل من عمليات التجنب والتهرب الضريبي. ففي حال كان أقصى معدل ضريبة على الدخل الشخصي أقل من الضريبة المفروضة على نتائج الشركات فإن هذه الشركات يتولد لديها الحافز لإعادة توظيف الجزء الأكبر من الأرباح على أنه أجور أو رواتب أو لتحويل ملكية أصولها إلى الأفراد. ويصعب عادة تجنب مثل تلك الإشكاليات في أي نظام ضريبي، لكن هناك قاعدة أساسية للحد منها تقوم على مساواة أعلى معدل حدي للضريبة الشخصية مع معدل الضريبة على أرباح الشركات.

وتجدر الإشارة أيضا إلى أن استقرار النظام الضريبي وشفافيته يعد عنصر جذب للاستثمار الأجنبي المباشر، وفي الوقت نفسه يعد عنصرا مهما للاحتفاظ برؤوس الأموال محليا ومنع تسربها إلى الخارج. ولذلك يفترض عند تصميم

---

[1] – **البلدان النامية والسياسة الضريبية**، نفس المرجع.

[2] – محمد ناجي التوني، سياسات الإصلاح الضريبي ، المعهد العربي للتخطيط بالكويت،1998.

[3] – **فيتو تانزي و هوال زي**، البلدان النامية والسياسة الضريبية، منشورات صندوق النقد الدولي،2001.

السياسة الضريبية، التأكد من ملاءمة النظام الضريبي المحلي والأخذ بعين الاعتبار للسياسات الضريبية المعمول بها في الدول المصدرة لرأس المال من ناحية أولى والدول المنافسة في اجتذاب رأس المال من ناحية ثانية[1].

الفرع الرابع: مشكلة ضريبة التضخم

قد تنشأ في ظل عجز الموازنة وتمويلها عن طريق الجهاز المصرفي، المشكلة المعروفة بكثير وهي ضريبة التضخم، التي يعاني منها العديد من الدول النامية. ففي حالة الضرائب على الدخل الشخصي، فإن التضخم سوف يقود إلى فساد نظم التخفيض الضريبي المعمول بها على الدخول الصغيرة، وبالتالي سوف تكون له تداعيات على العدالة الرأسية للنظام الضريبي برمته. لذلك يفترض عدم ربط معدل الضريبة بالقيمة الاسمية للوعاء الضريبي بل يجب ربطه بالقيمة الحقيقية للوعاء من خلال استخدام الأرقام القياسية التي تعكس بدورها مقدار التغير الحقيقي في القيمة. مثال ذلك استخدام المؤشر القياسي للمستهلك (CPI) كما فعلت المكسيك منذ 1976، حيث استطاعت أن تعزل التغيرات في مستويات الأسعار المحلية عن معدل الضريبة على الدخل الشخصي و نفس الشيء قامت به تركية في سنة 1987 حيث استخدمت الأرقام القياسية للشرائح المختلفة لدافعي الضريبة الشخصية.

وفي حالة الضرائب على دخول الشركات والمؤسسات فإن التضخم سوف يؤدي إلى تناقص القيمة الحقيقية للإعفاءات والحوافز الضريبية وهذا ما يعني تحمل الشركات والمؤسسات معدلات أعلى من الضرائب. ومن ناحية أخرى فإن زيادة الأرباح الاسمية الناتجة عن التضخم سوف تؤدي أيضا إلى رفع العبء الضريبي. ولذلك يجب تعديل معدل الضريبة ليتماشى مع التغيرات في معدل التضخم. وقد تم استخدام الأرقام القياسية في هذا المجال بنجاح في كل من المكسيك، الشيلي، الأرجنتين والبرازيل، فتم استخدم نظام شامل لقياس أثر التضخم على دافعي الضرائب واستبعاده.

الفرع الخامس: الإصلاح الضريبي في تحسين أداء الجهاز الإداري

لقد دلت التجارب الدولية التي تمت في جل الإصلاح الضريبي على أهمية التناسق بين مستوى الإصلاحات الضريبية من ناحية ومدى فاعلية الجهاز الإداري وقدرته على التكيف والتحسن السريع في الأداء من ناحية أخرى. بل أن بعضهم أشار إلى أن مقدرة الجهاز الإداري على التصحيح والتكيف السريع تعد العنصر الحاسم في نجاح عملية الإصلاح أو فشلها خصوصا خلال مراحل التنفيذ الأولى للإصلاح [2].

ويمكن تقسيم عمليات الإصلاح الضريبي إلى ثلاث مراحل وهي أن يتم تنفيذ القانون وتحديد الوعاء الضريبي (أي تحديد شخصية من تقع عليه الضريبة) كمرحلة أولى، وأن يتم تقييم مقدار الضريبة المستحقة وفقا للقوانين المعمول بها في هذا الشأن وحسب أداة الضريبة كمرحلة ثانية، وأن يتم جباية الضريبة المستحقة كمرحلة ثالثة وفي كل هذه المراحل فإن دور الجهاز الإداري هو دور مهم وحاسم، وأن أي ضعف على مستوى أية مرحلة سوف يؤثر سلبا على العمليات برمتها، خصوصا المرحلة الأخيرة المتعلقة بالتحصيل. وتتمثل تبعا لذلك أهم أهداف إصلاح الجهاز الإداري بزيادة مستوى تقييم الضريبة ومراجعتها وجبايتها.

ترجع أسباب عدم الالتزام إلى تعقيد القوانين والإجراءات المنظمة للضريبة. ومن ناحية أخرى فإن زيادة التعقيد تعني زيادة العبء الإداري خصوصا فيما يتعلق بمراجعة وتقييم مقدار الضريبة المستحقة، مما قد يفتح المجال واسعا

[1] –عبد السلام أديب، تأثير مستوى الإنتاجية بالتهرب الضريبي، منشورات المغرب العربي، 1991، ص 18.

[2] – **محمد ناجي التوني**، سياسات الإصلاح الضريبي، المعهد العربي للتخطيط بالكويت،1998.

للفساد في حالات التجنب والتهرب الضريبي. وبالتالي فإن تبسيط قوانين الجهاز الضريبي ونظمه هو خطوة أساسية وأولية لجعل عمل الجهاز أكثر سهولة وفعالية.

يلعب التقدم التكنولوجي خصوصا في مجال الحاسب الآلي دورا متزايدا في تسهيل إنجاز أعمال الجهاز الإداري للضريبة وسرعتها، وهناك توجهات في الدول المتقدمة وبعض الدول النامية إلى استخدام شبكة الاتصال الداخلي (Intranet) في القيام بعملية تقييم الضريبة و تغيير كل ما يتعلق بمحتواها مما يقلل مقدار الخطأ، ويحقق الاتصال المباشر والفوري لدافعي الضرائب بإدارة الضرائب ويرفع من سرعة وكفاءة الجهاز الإداري للضريبة.

ويستدل من الخبرة الدولية في مجال جباية ضريبة الدخل، أن أفضل طريقة للقيام بذلك هي الاحتفاظ بقيمة الضريبة لدى المصدر الدافع للأجور أو الفائدة على رأس المال، وقد حققت كل من غانا وتايلاند نجاحا كبيرا في هذا المجال، وتمكنا من زيادة حصيلة إيراداتها من ضريبة الدخل الشخصي بمقدار 50 % على الأقل. ومن الآليات التي أثبتت نجاحا كبيرا في هذا المجال يمكن الإشارة إلى أسلوب التقييم أو الإقرار الذاتي. حيث تحولت مسؤولية تقييم الضريبة وتحديد مقدارها إلى دافعها ، لكن يشترط أن يتم ذلك في ظل قانون ضريبي واضح ، شفاف وبسيط مما يقلل التعامل المباشر بين دافعي الضرائب والموظفين في الجهاز ومن ثمة يقلل فرص التهرب والتجنب والفساد الإداري لكن ما يعيب هذا الأسلوب أنه يؤدي عادة إلى انخفاض مقدار التقييم بسبب ميل دافع الضريبة إلى تقليل قيمتها، لذلك فإنه لا مفر من القيام بعمليات مراجعة وتفتيش اختيارية لبعض النماذج المعبأة من قبل دافعي الضرائب.

يعتبر إصلاح نظام الحوافز (الأجور والرواتب) عاملا حاسما في تحقيق الإصلاح في الجهاز الإداري، بما يمكن من القضاء على الفساد من ناحية واجتذاب أفضل الخبرات البشرية من ناحية أخرى. وأن تكون هناك أنظمة وإجراءات فعالة للتعامل مع الفساد وتتبع الموظفين الفاسدين ومعاقبتهم وهذا ما أخذت به إندونسيا في عام 1985 عندما أعطت لمؤسسة أجنبية حق القيام بعملية مراقبة أعمال المؤسسات التجارية وتفتيشها وتقييمها بغرض جمع ضريبة الشركات منها.

أخيرا وحتى تكلل عمليات الإصلاح الجبائي بنجاح يجب أن تتوافر الإرادة السياسية لدى الحكومة لتنفيذها والتزام هذه الأخيرة بمنع تدخل القوى السياسية (جماعات الضغط) في شؤون الجهاز الإداري للضريبة. وكما يقال فإنه لا يمكن أن ينجح أي نظام ضريبي دون قبول المجتمع له. لذلك كان لابد على الحكومة أن تقوم بمساع إعلامية تشرح من خلالها لأفراد المجتمع الفوائد والميزات الخاصة بجميع بنود الإصلاح و إجراءاته حتى تستطيع أن تحظى بالتأييد الشعبي.

يستفاد مما سبق أن الحاجة إلى إجراء إصلاحات في النظام الضريبي تصبح ضرورية في حالتين وهما:

- عدم فاعلية النظام الضريبي المعمول به في الدول النامية وتسببه في العديد من الاختلالات.
- تفاقم العجز المالي في الميزانية واتساع آثاره على الاقتصاد الكلي.

من هذا المنطلق، فإن أي خطة للإصلاح الضريبي يفترض أن تتم بعد القيام بعملية تقييم شاملة ودقيقة لجميع محتويات السياسة المالية في الدولة بما في ذلك إمكانية ترشيد بنود الإنفاق العام. ولذلك يلاحظ من تجارب العديد من الدول النامية والعربية منها التي طبقت برامج لإصلاح نظامها الضريبي، أن درجة اتساع الإصلاحات ، أهدافها ، آثارها ونتائجها كانت مختلفة باختلاف الدولة التي نفذت فيها. إذ لا توجد وصفة علاج مثالية يمكن التوصية بها واستعمالها في جميع دول العالم، بل على العكس، فقد دلت التجارب على وجود خصوصية لكل دولة.

المبحث الثاني: الإصلاحات الجبائية في الجزائر منذ 1991

المطلب الأول: الأسس العامة للإصلاح الجبائي في الجزائر

إذا كان النظام الجبائي الجزائري بصفة عامة يشبه أي نظام جبائي لأي دولة نامية كما قدمنا له في المبحث السابق، و إذا كانت الإصلاحات الجبائية التي عرفتها البلاد منذ سنة 1991 أتت ضمن عمليات إصلاح جبائي متعددة عرفتها الكثير من البلدان النامية إن لم نقل كلها تقريبا فالنظام الجبائي الجزائري اتسم بمواصفات معينة تستدعي التطرق له بصفة أكثر خصوصية.

الفرع الأول: المبادئ الأساسية لعملية الإصلاح الجبائي

لقد تعرضنا في الفصل السابق إلى الأسباب التي جعلت من الإصلاح الجبائي حتمية لا مفر منها و التي ترجع إلى ضعف النظام الجبائي من جهة وفي التحولات السياسية والاقتصادية على الصعيد الإقليمي والعالمي من جهة ثانية، ومنه لقد أتت الإصلاحات لتحسين مستوى النظام الجبائي من جهة ولمواكبة التحولات العالمية الجديدة من جهة أخرى، وعلى هذا الأساس فلقد انطلق التغيير من أسس اعتمدتها الدولة كأهداف مباشرة تشكل في حد ذاتها وسائل لتحقيق الأهداف الكبرى للإصلاح الجبائي والتي يمكن تلخيصها فيما يلي.

1 – تبسيط التشريع في المجال الضريبي

إن أحسن طريقة للتحكم في أي نظام جبائي أصبح يتجاوز كلا من المكلف وموظف الإدارة معا ويحد من فعالية النظام الجبائي هو تبسيط القوانين والإجراءات الجبائية،

2 – ربط الضريبة بالطبيعة القانونية للمكلف،

3 – إرساء نظام جبائي يحقق مردودية أكبر، ورفاه اجتماعي في حدود احترام العدالة الجبائية،

4 – تحفيز الاستثمار والتصدير،

5 – إعادة النظر في تنظيم الإدارة الجبائية لتكون الأداة الفعالة لتجسيد الإصلاح بكفاءة.

الفرع الثاني: الخطوط العريضة للإصلاحات

تجسيدا للمبادى الأنفة الذكر، لقد شملت الإصلاحات الجبائية لسنة 1991 في مجملها التعديلات التالية [1] :

1 – تبسيط إجراءات التصريح،

2 – شفافية جبائية أكبر، سواء في التزامات المكلفين أو عمل الإداريين،

3 – حساب الأعباء الجبائية أخذة بعين الاعتبار للاحتياجات الحقيقية للخزينة وضرورة تقوية الادخار،

4 – العدالة الجبائية مع احترام حقوق المكلفين خاصة فيما يخص الطعون،

5 – التخفيف من الأعباء الضريبية من خلال التخفيض من ضريبة أرباح صناعية و تجارية،

6 – تمديد فترة العجز المقبولة من ثلاث سنوات إلى 5 سنوات،

7 – إدماج الاهتلاك المتزايد كاختيار متاح للمؤسسة والذي يمكن إضافته إلى الإهتلاك الخطي،

8 – أن الأعمال والنتائج الخاضعة للضريبة هي التي تحققها المؤسسة وليس الوحدات والشخص الوحيد الخاضع للضريبة هو المؤسسة و يؤدي ذلك إلى:

9 – إلغاء الرسم المهني على العمليات المتممة بين الوحدات التابعة لنفس المؤسسة،

[1] -

10 – إعطاء حق المؤسسة في توحيد نتائج وحداتها على مستواها (وهذا في صالح المؤسسات التي تمتلك وحدات رابحة ووحدات خاسرة)،

11 – إعادة تنظيم الإدارة الجبائية وتحسين الوسائل خاصة المادية و البشرية منها لمواجهة الغش والتهرب الضريبي.

و من أهم التعديلات التي أدرجتها الإصلاحات في قانون الرسم على رقم الأعمال، استبدال الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج و الرسم الوحيد الإجمالي عند تأدية الخدمات بالرسم على القيمة المضافة [1] و ذلك بموجب قانون المالية لسنة 1992.[2]

يعتبر تطبيق الرسم على القيمة المضافة خطوة عملاقة نحو نظام جبائي عصري و فعال، أكثر ملاءمة للاتجاهات الحديثة نحو اقتصاد السوق وحلا للكثير من سلبيات النظام القديم.

المطلب الثاني: الضريبة على الدخل

لقد جاءت الإجراءات الخاصة بإصلاح الضريبة على الدخل في الجزائر بقانون المالية لسنة 1991[3]، وسنعالج هذه الإجراءات التي هدفت إلى التفرقة بين فرض ضريبة على مداخيل الأشخاص الطبيعيين، وفرض ضريبة على أرباح الأشخاص المعنويين.

الفرع الأول: التفرقة في فرض الضريبة بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين

إن الضريبة على الدخل قبل إصلاح سنة 1991 كانت على صورة نظام متعدد، وفي درجات لفرض الضريبة، مهملة اختلاف المداخيل، هذه الأخيرة مرتبة نسبة إلى مصدرها، دون الأخذ بعين الاعتبار لطبيعة المكلف القانونية سواء كان شخص طبيعي أو شخص معنوي وذلك في الصورة آلاتية:

. مداخيل من نشاط صناعي وتجاري تخضع إلى الضريبة عل الأرباح الصناعية والتجارية،

. مداخيل من مهن غير تجارية تخضع إلى الضريبة على أرباح المهن غير التجارية،

. مداخيل من أجور ومرتبات ومكافآت تخضع إلى الضريبة على الرواتب و الأجور،

. مداخيل من فلاحة تخضع إلى مساهمة وحيدة فلاحية،

. مداخيل من عقارات تخضع إلى الضريبة على الممتلكات،

. مداخيل متاتية من إيجار عقارات تخضع إلى الضريبة على الإيجارات،

. مداخيل من أموال منقولة تخضع إلى الضريبة على ريوع رؤوس الأموال المنقولة،

. مداخيل المؤسسات الأجنبية تخضع للضريبة على مداخيل المؤسسات الأجنبية،

وهناك ضرائب خاصة، لأنواع أخرى من المداخيل، مثل الضريبة على المنتجات الصيدلانية، وللقضاء على هذه الوضعية الشائكة والمتشعبة، أسست ضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للأشخاص الطبيعيين و شركات الأشخاص كون الشريك فيها لا يغدو أن يكون تاجرا وضريبة على أرباح الشركات.(شركات الأموال).

---

[1] – المادة 65 من القانون رقم 90 – 36 المؤرخ في 1990/12/31 والمتضمن قانون المالية لسنة 1991، جريدة رسمية، عدد 57 من سنة 1990.

[2] – المادة 72 ، 73، 74، 75، 76، 77 من القانون رقم 91 – 25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991 و المتضمن قانون المالية لسنة 92، جريدة رسمية، عدد 65 من سنة 1991.

[3] – المادة 38 من القانون رقم 90 – 36 المؤرخ في 1990/12/31 والمتضمن قانون المالية لسنة 1991، السالف الذكر.

أولا: أسباب الإجراءات

لقد اقترح المجلس الوطني للإصلاح الجبائي المنشأ في نهاية سنة 1987 المرور من نظام متعدد لفرض الضريبة إلى نظام الضريبة الوحيدة، وكذلك إنشاء ضريبة على مداخيل الأشخاص المعنويين، ووجد الاقتراح تجاوبا له و شرعيته مباشرة في قانون المالية الصادر في سنة 1990 في:

– وجود تمييز بين الضريبة على مداخيل الأشخاص الطبيعيين و مداخيل الأشخاص المعنويين في البلدان الصناعية وكذا البلدان المجاورة، وهذا يمثل مقياس للتطور في الميدان الجبائي.

– أهمية عدالة النظام بالنسبة للأشخاص الطبيعيين تفرض إدماج مختلف المداخيل مهما كان مصدرها في ضريبة وحيدة سنوية.

– الاعتبارات التي تمس قواعد تحديد الأرباح الخاضعة، والتي تخص زيادة وتشجيع الاستثمار والتنمية، على مستوى المؤسسات.

– وجود التمييز أو التفريق بين الشخصين الطبيعي والشخص المعنوي في القانون المدني.

– الإجراء كان له دواعي أخرى أقل تحديدا، مثل البحث عن العدالة الجبائية، وكذا تبسيط النظام جبائي أقل ما يقال عنه أنه معقد.

ثانيا: التفرقة بين الضريبة على الشخص الطبيعي والضريبة على الشخص المعنوي

إن التفرقة بين ضريبة الأشخاص الطبيعيين وضريبة الأشخاص المعنويين عرف بالضريبة على الدخل الإجمالي السنوي الصافي و الضريبة على أرباح الشركات.

1 : الأشخاص الخاضعون

إن التمييز الأساسي في فرض الضريبة كان على مستوى الأشخاص الخاضعون، ونتيجة لذلك تم إدراج الأشخاص الطبيعيون وشركات الأشخاص ضمن ميدان تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي في حين أدرجت شركات الأموال في مجال تطبيق الضريبة على أرباح شركات.

2: الإعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي

لقد قام المشرع الضريبي الجزائري بتحديد عدة إعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي، منها بصفة دائمة وبعضها مؤقتة، وهذا دائما في إطار تشجيع الاستثمارات في مختلف المجالات الاقتصادية وتخفيف العبء الضريبي على المؤسسات.

1 – الإعفاءات الدائمة

– الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي والمقدر حاليا في سنة 2013 بـــ 120000 د ج

– المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة.

– مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.

– الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل منصوص عليه في اتفاق دولي.

– الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب وفق الشروط المحددة من قبل التنظيم.

– منح بطالة والتعويضات والمنح المدفوعة على أي شكل أخر.

ب – الإعفاءات المؤقتة

يستفيد من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لفترة عشرة سنوات:

– الحرفيون التقليديون وكذلك أولئك الممارسون لنشاط حرفي فني، كما يستفيد من إعفاء كامل من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث سنوات الأنشطة التي يقوم بها الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب، ابتداءا من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة ممارسة في مناطق يجب ترقيتهاوتحدد مدة الإعفاء بـــ 6 سنوات.

– الاستثمارات المحققة من طرف الأشخاص المستفيدين من نظام دعم أنشطة الإنتاج والمسيرين من طرف الصندوق الوطني للتأمين على البطالة، وذلك ابتداءا من السنة التي تم خلالها الشروع في النشاط. يطبق هذا الإعفاء على الاستثمارات المعتمدة في أجل أقصاه 31 ديسمبر 2006.

3: أنظمة فرض الضريبة

إن التمييز بين فرض ضريبة على الأشخاص الطبيعيين وفرض ضريبة على الأشخاص المعنويين، حمل معه أيضا أنظمة لفرض الضريبة ومن ثمة يتبع الأشخاص الطبيعيون إذا كانت مداخيلهم من أنشطة صناعية أو تجارية أوحرفية إحدى النظامين إما نظام التقدير الجزافي، و إما نظام الربح الحقيقي لكن إذا كانت مداخيلهم من مهن حرة فيتبعون إما نظام التقدير الإداري أو نظام التصريح المراقب ، أما شركات الأموال فتتبع نظام الربح الحقيقي.

4: سعر الضريبة

لقد ميز المشرع بين فرض الضريبة على مداخيل الشخص الطبيعي من فرض الضريبة على مداخيل الشخص المعنوي وذلك من خلال نسب فرض الضريبة، فعين معدلات متزايدة تصاعدية لفرض الضريبة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، وضريبة في شكل نسبب مئوية بالنسبة للأشخاص المعنويين.

الفرع الثاني : تحديد معدلات فرض الضريبة

في الوقت الذي حددت فيه معدلات فرض الضريبة، وجب على المشرع الأخذ بعين الاعتبار بشيئين متعلقين بالضريبة هما: المردودية والمساواة في الضريبة.

ففيما يتعلق بالمردودية، يجب تعيين معدل يضمن أحسن مردودية للضريبة، وأن المردودية لا تعني أبدا الزيادة في معدلات الضريبة، لأنه في حالة حدوث ذلك فإنه سيزيد من الغش والتهرب الضريبيين. و" لكل ضريبة يوجد معدل وسطي أو مثالي، يضمن أكثر مردودية للضريبة وبتطبيق معدل أكبر من ذلك، نصل إلى نقطة العكس الجبائي" [1].

أما فيما يخص المساواة أو العدالة في فرض الضريبة، فالمعدل المراد فرضه هو الذي يضمن أكبر عدالة جبائية، بتجنب معاقبة شريحة أو جزء من المداخيل من جهة، أو التشجيع وتخفيف عن شريحة أخرى من المكلفين من جهة

[1] - **L. TROTABAS et J.M. COTTERET** , Droit fiscal , 8 eme édition, DALLOZ. 1997 , page 46.

2 – المادة 01 من القانون رقم 90 – 36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 ، جريدة رسمية، عدد 57 من سنة 1990.

أخرى، وكذلك للوصول إلى معدل ضريبي ليكون خيالي، بمعنى آخر يكون معقول في نظر المكلف، وذو مردودية في نظر إدارة الضرائب، ومن أجل هذه الأهداف، قام المشروع بإيجاد عدة تعديلات في معدلات فرض الضريبة.

أولا : تنظيم جدول الضريبة على الدخل الإجمالي

في الوقت الذي وضع فيه الإصلاح الجبائي، أسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991، ونص قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ما يأتي:

(تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة) [2] و كان جدول الضريبة كما يلي:

الجدول (4 – 1) جدول الضريبة على الدخل الإجمالي

مجال تغيير الدخل الخاضع :د ج	معدل الضريبة %
أقل من 25200	% 0
من 25201 إلى 37800	%12
من 37801 إلى 63000	% 15
من 36001 إلى 100800	% 19
من 100801 إلى 151200	% 23
من 151201 إلى 214200	% 29
من 214201 إلى 289800	% 35
من 289801 إلى 378000	% 42
من 378001 إلى 478800	% 49
من 478801 إلى 592200	% 56
من 592201 إلى 718200	% 63
من أكثر من 718200	% 70

المصدر: قانون المالية لسنة 1992 جريدة رسمية عدد 65 من سنة 1991.

لقد واجه الجدول مجموعة من الانتقادات نلخصها في الأتي:

– أن الدخل الخاضع لمعدل 0 % أي المعفى سنويا يساوي 25200 د ج هو دخل اعتبر قليل جدا فهو لا معنى له ولا يمثل شيئا في السنة بالنسبة لمواطن جزائري يشهد يوميا ارتفاع أسعار المواد.

– أن المتفقد لعدد شرائح الجدول الخاضعة للضريبة على الدخل يجدها تقدر بـــ 12 شريحة وهي تخضع إلى أثنى عشرة معدل تتراوح ما بين 0 % لتصل إلى 70 % وبالتالي يصعب فعلا من تسيير هذه الشرائح وكذا تسيير معدلات الضريبة.

– أن نسبة الانتقال من معدل إلى معدل أخر غير ثابتة، فمرة بـــ 4 % ومرة بـــ 5 % ومرة أخرى بـــ 6 % ومرة أخيرة بـــ 7 % بدون شك أنها تمت بدون أن تكون لها دراسة.

– أن اكبر نسبة هي 70 % وهي من أكبر المعدلات التي عرفت عالميا مقارنة بـــ 35 % بتونس [1] ومعدل 65.8 % بفرنسا [2] .

– أن معدل 70 % يجعل الأشخاص المكلفون إما أنهم لا يصرحون نهائيا أو يضطرون إلى إخفاء مداخيلهم لكي لا تصل إلى حد الشريحة الخاضعة لنسبة 70 % وإما أنها تؤدي إلى الكف على النشاط لأنهم يعلمون جيدا أن في مبلغ 10 د ج أن 7 د ج تأخذها الخزينة وبالتالي لا يوجد حافز يشجع الأشخاص على العمل.

لقد أدخلت تعديلات جديدة عل جدول ضريبة الدخل الإجمالي وأصبح كالأتي:[3]

تخفيض عدد الشرائح من 12 شريحة إلى 06 كما تم تحديد النسبة القصوى بـــ 50 % بدل 70 % و هذا بهدف تخفيض الضريبة على الدخل وتعديلها كما تم رفع قيمة الدخل الأدنى الغير خاضع للضريبة من 25200 د ج إلى 30000 د ج كما أن نسبة 50 % تطبق على شريحة الدخل التي تكون أكثر من 1920000 د ج بدل 718200 د ج وهي تعتبر مرتين و أكثر من المبلغ القديم هذا ما يفسر التخفيف نوعا ما من الضغط الضريبي ، فكان الجدول الجديد للضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي:

جدول رقم (4 – 2) : جدول الضريبة على الدخل الإجمالي

مجال تغيير الدخل الخاضع (د ج)	معدل الضريبة
أقل من 30000 د ج	0 %
من 30001 إلى 120000	15 %
من 12001 إلى 240000	20 %
من 240001 إلى 720000	30 %
من 720001 إلى 1920000	40 %
أكثر من 1920000	50 %

المصدر: قانون المالية لسنة 1994 جريدة رسمية عدد 88 من سنة 1993.

وكمرحلة أو كخطوة موالية وبهدف تخفيض الضغط الجبائي قام المشرع مرة أخرى بإجراء تعديل جديد على معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي، فخفضت النسبة الدنيا إلى 10% بدل 15 % و خفضت النسبة القصوى إلى

[1] – ن. فاضل " تأثير الإصلاح على المقبوضات الجبائية بتونس " المدرسة الوطنية للضرائب.

[3] - **B. BERCHET** , le système fiscal français, édition L.G.D.J 1995 , page 45..

[3] – المادة 104 معدلة بالمادة 15 من القانون رقم 93 – 03 المؤرخ في 1993/12/29، المتضمن قانون المالية لسنة 1994، جريدة رسمية، عدد 88.

40 %، بدل 50 % و انتقلت شريحة الدخل المعفاة سنوا من 30000 د ج إلى 60000 د ج [1] أي مرتين المبلغ القديم وأصبح جدول تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي كالاتي:

جدول رقم (4 . 3) جدول الضريبة على الدخل الإجمالي (د ج)

مجال تغيير الدخل الخاضع	معدل الضريبة
أقل من6000	% 0
من60001 إلى 180000	%10
من 180001 إلى 360000	%20
من360001 إلى720000	%30
من 720001 إلى 1920000	%35
أكبر من1920000	%40

المصدر: قانون المالية لسنة 1999، جريدة رسمية، عدد98 من سنة 1998.

وكمرحلة رابعة قام المشرع بتغيير في المدخيل الخاضعة للضريبة [2] و غيرها ليصبح الجدول الأتي:

الجدول رقم (4 – 4) جدول الضريبة على الدخل الإجمالي (الوحدة بالدينار الجزائري)

لا يتجاوز 60000 د ج	0
من 60001 إلى 180000 د ج .	10
من 180001 إلى 360000 د ج	20
من 360001 إلى 3240000 د ج	35
ما فوق 3240000 د ج	.40

المصدر: قانون المالية لسنة 2004 ، جريدة رسمية، عدد 86 من سنة 2003.

و كمرحلة أخرى و في سنة 2008 جاء المشرع بجدول جديد في الضريبة على الدخل الإجمالي [3].

جدول رقم (4 – 5) : جدول الضريبة على الدخل الإجمالي الصافي (الوحدة بالدينار الجزائري)

قسط الدخل الخاضع للضريبة (د ج)	نسبة الضريبة %

[1] – المادة 104 معدلة بموجب المادة 10 من القانون رقم 98 – 12 الصادر بتاريخ 1998/12/31 والمتضمن قانون المالية لسنة 1999 ، جريدة رسمية عدد 98 من سنة 1998.

[2] – المادة 104 معدلة بموجب المادة 14 من القانون رقم 02 – 11 المؤرخ في 2002/12/24 و المتضمن قانون امالية لسنة 2044 ، جريدة رسمية عدد 86 من سنة 2003.

[3] – المادة 104 معدلة بموجب المادة 05 من القانون رقم 07 – 12 المؤرخ في 2007/12/30 و المتضمن قانون المالية لسنة 2008، جريدة رسمية، عدد 82 من سنة 2007.

لا يتجاوز 120000 د ج	0
من 120001 إلى 360000 د ج	20
من 360001 إلى 1440000 د ج	30
أكثر من 1440000 د ج	.35

المصدر : قانون المالية لسنة 2008، جريدة رسمية، عدد 82 من سنة 2007.

لقد حدد الحد الأدنى المعفى من الضريبة بـــ 120.000 د ج ويعد زهيدا لاسيما مع ارتفاع مستوى الأسعار وتدهور القدرة الشرائية للموطنيين مع العلم أن مستوى هذا الحد يجب أن يضمن مستوى المعيشة العادي للمكلف.

يطبق هذا الجدول وفق التصاعد بالشرائح، بحيث يطبق معدل الضريبة الجديد على الجزء الإضافي فقط من الدخل وليس على الدخل بكامله كما هو الحال في التصاعد الإجمالي.

عدم مرونة التصاعدية المعتمدة، بحيث نجد طول الشريحة الأولى 120.000 د ج، في حين طول الشريحة الثانية 240.000 د ج، أما الشريحة الثالثة فهي أكبر إذ طولها يساوي 1.080.000 د ج، وهذا في الواقع لصالح الدخول المرتفعة لذلك يجب أن تكون الشريحة الأولى واسعة، حتى يمكن التخفيف من حدة التقلبات في الدخل [1].

قد تدفع تصاعدية الضريبة بالمكلف في حالة وقوع دخله في شريحة ذات معدل مرتفع، للعمل على تدنية دخله لإلحاقه بشريحة ذات معدل منخفض، لذلك يجب أن يكون الانتقال في المعدل بين شريحة وأخرى بدرجة صغيرة، لتجنب تحايل المكلفين وتقليص حدة التهرب، إذ يمكن أن تخسر الخزينة من التهرب أكثر مما تحصله من التصاعدية.

– تعد المعدلات المدرجة في الجدول مرتفعة نوعاً ما، ولا تشجع على الاستثمار، لاسيما الشريحة الثانية الذي حددت ب 20 % في حين قبل سنة 2008 كانت 10 % فقط.

فضلاً عن ما سبق ذكره نجد أن الجدول الضريبي على الدخل الإجمالي، سواء ما يتعلق بتقسيم الشرائح أو المعدلات الضريبية الموافقة لكل شريحة، فهو لا يستند إلى دراسات ميدانية، لذلك فإنه لا يعكس الواقع الاجتماعي والاقتصادي للمجتمع الجزائري، مما ينعكس سلباً على فعالية الضريبة على الدخل الإجمالي.

الفرع الثالث: اعتماد القرض الضريبي و الرصيد الضريبي

إن الصورة الجديدة لتأسيس الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وعلى أرباح الأشخاص المعنويين، أدت مباشرة إلى ظهور ما يسمى بالازدواج الضريبي بمعنى فرض الضريبة مرتين على نفس المداخيل.

ومن ثمة تم التفكير في التخفيض من هذه الظاهرة عن طريق تأسيس ما يسمى بالقرض الضريبي والرصيد الضريبي للحد من حدة الازدواج الضريبي.

أولا: القرض الضريبي

إن المبالغ المدفوعة من طرف المكلف في إطار الاقتطاع من المصدر يؤسس دفع مسبق لجزء من الضريبة المستحقة، فهذا التسبيق في الدفع يكونبما يسمى القرض الضريبي. و في وقت تصفية مجموع الضريبة المستحقة، فقيمة القرض الضريبي تخصم من مبلغ الضريبة الأصلية المفروضة.

[1] – ناصر مراد، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 25، العدد الثاني، 2009.

فخصم القرض الضريبي يعطي للمكلف إمكانية خصم- من الضريبة المفروضة- المبلغ المستحق، المقتطع من المصدر، المعالج خلال النشاط الساري.

وهذا الخصم ، يستطيع المكلف تجنب اللاعدالة، التي تكون نتيجة إمكانية فرض الضريبة مرتين، على بعض مدا خيله، و خاصة تلك المتعلقة بالاقتطاع من المصدر.

ثانيا: الرصيد الضريبي

إن القرض الضريبي لم يكن كافيا للقضاء على الازدواج الضريبي الاقتصادي، و لذلك أوجد المشرع، [1] ميكانيزم جديد خاص بالضريبة على الأرباح الموزعة و هذه الآلية تدعى بالرصيد الضريبي.

1 : تعريف الرصيد الضريبي

إن الرصيد الضريبي هو آلية جديدة في الضرائب تسمح بالقضاء على ازدواج الضريبة على الأرباح الموزعة، فهو يشتمل على استرجاع لفائدة المساهم أو المشارك.

2 : حساب الرصيد الضريبي

لقد حدد معدل الرصيد بـــنسبة 30 % من الحصة الموزعة على الشركة أو المساهم. وتم تخفيض هذه النسبة إلى 25 % [2]، والمبلغ المحصل عليه يضاف إلى الأرباح أو الحصص الموزعة، ويخضع الإجمالي إلى الضريبة على الدخل الإجمالي، أو إلى الضريبة على أرباح الشركات، وفي النهاية يتم إنقاص مقدار الرصيد الضريبي من الضريبة الخام المحسوبة، لنحصل في النهاية على الضريبة الصافية المستحقة.

تجدر الإشارة أنه في قانون المالية 1994، رفعت قيمة الرصيد الضريبي إلى 60 % بالنسبة للحصص الموزعة من الشركة الفرعية إلى الشركة الأم. ثم خفضت النسبة إلى 42 % [3] ، بشرط أن تكون الشركة الأم مساهمة في الشركة الفرعية بنسبة 10 % على الأقل.

3 : شروط الرصيد الضريبي

للاستفادة من الرصيد الضريبي، أسس القانون بعض الشروط، فبعضها ذات طابع عام، والبعض الأخر ذات طابع خاص (كونها موجهة مباشرة إلى الشركات الأم المستفيدة من رصيد ضريبي نسبته 42 %).

أ – شروط عامة

إن الرصيد الضريبي موجه إلى:

– الأرباح الموزعة من طرف الشركات الجزائرية، الخاضعة إلى الضريبة على أرباح الشركات، والتي يقع مقرها الاجتماعي بالجزائر.

– المستفيد يكون شخص طبيعي أو معنوي، له مقر اجتماعي بالجزائر.

– يدخل في إطار الضريبة المستحقة على المستفيد.

---

[1] – المادة 87 مكرر منشاة بموجب المادة 09 من المرسوم التشريعي رقم 93 – 01 الصادر بتاريخ 1993/01/19 المتضمن قانون المالية لسنة 1993 ، جريد رسمية عدد 04 من سنة 1992.

[2] – المادة 87 مكرر معدلة بموجب المادة 09 من القانون رقم 98 – 12 المؤرخ الصادر بتاريخ 1998/12/31 والمتضمن قانون المالية لسنة 1999 جريدة رسمية عدد 98 من سنة 1998.

[3] – المادة 147 من القانون رقم 76 – 101 السابق الذكر.

– أن الرصيد الضريبي موجه فقط إلى الأرباح الموزعة و الخاضعة لمعدل ضريبة عادي بنسبة 30%، ومن ثمة فالأرباح المستفيدة من المعدل المخفض غير معينة بالرصيد الضريبي.

– الأرباح الموزعة صادرة عن قرار هيئة مؤهلة في الشركة وهي تمثل مداخيل موزعة في المعنى الجبائي. فهذا الشرط يقصى من الرصيد الضريبي: التعويضات، التسبيقات والمكافآت الممنوحة، المبالغ المعاد إدخالها في الأرباح الاجتماعية...الخ.

ب – شروط خاصة

الرصيد الضريبي بنسبة 42 % موجه إلى:

– الشركات الأم، المستفيدة من رصيد ضريبي بـــنسبة 42% ، يجب أن تكون شركة مساهمة في الشركة الفرعية على الأقل بـــ 10% من رأس مال هذه الأخيرة.

– الأموال أو الحقوق الموجهة للترويج، التي توصل بإلحاق لتأسيس الشركة بشرط أن تكون الشركة الأم تتعهد بالاحتفاظ بها على الأقل لمدة سنتين.

– الحقوق المحصلة للشركة الأم تغطي الشكل الفاعل، والتي تكون موضوعة في البنك الجزائري، أو في مؤسسات مالية أخرى معتمدة من طرف الإدارة الجبائية، عندما تغطي الشكل المعني.

– يجب أن تكون الحقوق ملك للشركة الأم وبالتالي فالحقوق ذات الطابع الإنتفاعي لن تكون مقبولة في هذا الشرط.

الفرع الرابع : الضريبة على أرباح الشركات

تتمحور أهم الأهداف التي سعى إليها الإصلاح الضريبي في سنة 1991، في وضع المؤسسات العمومية في موضع المؤسسات الخاصة نفسه وإخضاعها لمنطق وقواعد السوق[1]، ولتكريس هذا المسعى تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات[2] حيث نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يأتي:

(تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين ، وتسمى هذه الضريبة، الضريبة على أرباح الشركات).[3]

أولا: خصائص الضريبة على أرباح الشركات

1 – تفرض على كل الأشخاص المعنويين بمعدل واحد نسبي سواء تعلق الأمر بشركة وطنية أو شركة أجنبية.

2 – كما أن الضريبة على أرباح الشركات وجوبا تخضع أرباحها لنظام الربح الحقيقي دون الأخذ برقم الأعمال المحقق، هذا النظام يحتم على الشركة مسك دفاتر محاسبية واستخدام مختلف الحاسبات المطابقة للنظام المحاسبي الوطني، وتبرير تصريحاتها بفاتورات (لقد سبق شرح نظام الربح الحقيقي).وهذا التمييز يبرره الاختلاف القانوني الموجود بين الشخص المعنوي والشخص الطبيعي، لذا فإن الضريبة على أرباح الشركات تلائم أكثر شركات الأموال وهي تعمل على عصرنة جباية الشركات وجعلها أداة للإنعاش الاقتصادي.

---

[1] – القانون رقم 88 – 01 المؤرخ في 1988/01/12،المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، جريدة رسمية، عدد 02.

[2] – المادة 38 من القانون رقم 90 – 36 المؤرخ في 1990/12/31 والمتضمن قانون المالية لسنة 1991، جريدة رسمية، عدد 57 من سنة 1990.

[3] – المادة 135 من القانون رقم 90 – 36 المؤرخ في 1990/12/31 السالف الذكر.

3 - تعتبر ضريبة سنوية، بحيث تفرض على أرباح الشركة في نهاية السنة بعد خصم كل التكاليف القانونية المتعلقة بالنشاط.

4 – إن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة نسبية و ليست ضريبة تصاعدية مثل الضريبة على بعض مداخيل الأشخاص الطبيعية.

5 - أنها ضريبة تصريحية بمعنى يتعين تقديم تصريح بميزانية جبائية سنوية إلى مفتشية الضرائب التي يتبع لها المقر الاجتماعي للشركة و ذلك قبل الفاتح من أفريل من كل سنة جديدة مع العلم انه مددت مؤخرا الآجال و أصبحت قبل 30 أفريل من السنة الجديدة، وفضلاً عن ذلك هدفت الضريبة على أرباح الشركات إلى ما يأتي:

– تشجيع إقامة الشركات بشكل مجموعات (الشركة الأم و فروعها).

– زيادة الميزات لصالح المساهمين من خلال تقليص الضرائب المدفوعة على الأرباح الموزعة بعد إدراج تقنية الرصيد الجبائي.

– تخفيض الضريبة المدفوعة من خلال السماح بترحيل الخسائر السابقة إلى نهاية السنة الخامسة.

من خلال الخصائص المذكورة أعلاه تتضمن هذه الضريبة الميزات الآتية:

– الشفافية : وذلك من خلال النظرة الإجمالية إلى مجموع أرباح المكلف وطريقة تحديد الربح الخاضع للضريبة.

– البساطة : سواء فيما تعلق بالمكّلف أو بإدارة الضرائب، ويكون هؤلاء المكلفيون مطالبين بتصريح وبضريبة واحدة على الأرباح، مما يسهل عملية مسك الملفات الضريبية ومراقبتها.

– الاقتراب من العدالة: من خلال إلغاء التمييز بين الشركات العمومية والشركات الخاصة، وكذلك بين الشركات الوطنية والشركات الأجنبية.

يجسد إدخال الضريبة على أرباح الشركات مبدأ فصل الضرائب على دخل الأشخاص عن الضرائب على دخل الشركات، وهي تعمل على ضبط ضريبة قطاع الإنتاج للحفاظ على خزينة المؤسسات الإنتاجية وطاقة تراكمها .كما تعد الضريبة على أرباح الشركات أداة ترشيد جباية المؤسسة.

وطبقاً لقانون المالية التكميلي لسنة 2006 تفرض الضريبة على أرباح الشركات بمعدل عادي يقدر بـــ 25 % ومعدل مخفض يقدر بـــ 12.5 % فيما يتعّلق بالأرباح المعاد استثمارها.

ثانيا : تحديد الربح الخاضع للضريبة

يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات بعد خصم جميع التكاليف التي تتعلق بالنشاط و التي سمح القانون بخصمها ومن ثمة طبقا للمعادلة التالية[1]:

الربح الضريبي = رقم الأعمال الخام المحقق ناقص (-) الأموال المنفقة على نشاط الشركة.

ثالثا: تسديد الضريبة

يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات على شكل ثلاثة أقساط وهي:

التسبيق الأول : يدفع قبل 20 مارس.

التسبيق الثاني : يدفع قبل 20 جوان.

[1] – المادة 145 من القانون رقم 90 – 36 المؤرخ في 1990/12/31 ،المتضمن قانون المالية لسنة 1991، جريدة رسمية عدد 57 من سنة 1990.

التسبيق الثالث: يدفع قبل 20 نوفمبر.

وتساوي قيمة كل تسبيق 30 % من الضريبة المتعلقة بالربح الخاص بالسنة السابقة على أن تتم التسوية عند دفع رصيد التصفية قبل 20 أفريل من السنة الموالية.

يشكل وجود ثلاثة (3) تسبيقات في دفع الضريبة على أرباح الشركات إحدى العوامل المساعدة في تخفيف الضغط على المؤسسة، ومن ثمة في زيادة فعالية هذه الضريبة.

ثالثا: معدل الضريبة على أرباح الشركات

لقد عرف معدل فرض الضريبة على أرباح الأشخاص المعنويين عدة تعديلات، إحداها كان قبل تأسيس الضريبة على أرباح الشركات فخفض معدل هذه الضريبة من نسبة 55% إلى نسبة 50% وتم ذلك في سنة 1989، وكان الغرض من ذلك تخفيف ضغط العبء الجبائي المفروض على الشركات في ذلك الوقت [1].

وبهدف تشجيع الاستثمار، أوجد المشرع، زيادة على المعدل العادي معدل مخفض بالنسبة للأرباح المعاد استثمارها الذي عرف بدوره تغيير كذلك.

1: المعدل العادي

لقد حدد المعدل العادي للضريبة على أرباح الشركات بنسبة 42% ثم خفضت هذه النسبة إلى 38 % .

ويدخل هذا التخفيض في إطار إعادة تثبيت جذور الضريبة على أرباح الشركات، والأهداف الرئيسية هي تخفيف الضغط الجبائي وتقريب هذا المعدل إلى المعدلات المطبقة في البلدان المجاورة وبهدف وضع نسبة نهائية وجعلها تتقارب والمقاييس الدولية خفضت نسبة الضريبة على أرباح الشركات إلى 30% كنسبة نهائية.

2 : المعدل المخفض

بهدف تشجيع الاستثمار، حدد المشروع نسبة 15 % كنسبة مخفضة على الأرباح التي يعاد استثمارها، ولكن هذه النسبة كانت لها سلبيات وهي:

تعتبر هذه النسبة شبيه بالإعفاء، هذا ه النسبة يؤسس امتياز فادح، كونها تمس كل أنواع الاستثمارات المدرجة ضمن الاولويات من طرف التنظيم واقتصاديا ذات منفعة قليلة، تستطيع أن تكون مدعمة.

فهذه النسبة الضعيفة، تشجع على الغش لأنه رغم الشروط الصريحة، والالتزامات الموضوعة للحد من الظاهرة، فإنه من الصعب جد وجود تقييم دقيق للمبلغ المستثمر بهدف التنمية الاجتماعية. وغالبا ما يقومون بالترصيح باعادة الاستثمار و لا يتم ذلك خاصة وأنها تتم في فترة ثلاث سنوات مقبلة.

وللقضاء عل هذه السلبيات، فإنه تم رفع هذه النسبة إلى 33% من الأرباح المعاد استثمارها، في قانون المالية التكميلي لسنة 1994، ولنفس الأهداف الموجودة من تخفيض نسبة الضريبة العادية، تم تثبيت الضريبة المنخفضة في نسبة 15% بالنسبة للأرباح المعاد استثمارها[2] .

الفرع الخامس: النظام الجبائي الجديد لمجمعات الشركات

جاء النظام الجبائي لمجمعات الشركات، لتشجيع إعادة بناء المؤسسات، ودعم تمركز المؤسسات لمواجهة المجمعات العالمية عندها يتعلق الأمر بالشركات العالمية.

[1] – القانون رقم 88 – 33 المؤرخ في 1988/12/31 ن المتضمن قانون المالية لسنة 1989، جريدة رسمية عدد 54 من سنة 1988.

[2] – قانون المالية لسنة 1999.

إن تجمع الشركات يعني به كل كيان اقتصادي مكون من شريكتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا تدعى الواحدة منها الشركة الأم تحكم الأخرى المسماة الأعضاء تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر 90 % أو أكثر من الرأس المال الاجتماعي و الذي لا يكون الرأسمال كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات و نسبة 90 % أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أن تأخذ طابع الشركة الأم .

ومبدأ جباية المجمع، هو السماح لشركة الأم، تأسيس كمكلف موحد، لضريبة مستحقة موحدة، عن طريق مجموع الشركات العضو في إطار نتيجة موحدة الشركة الأم التي تضع إ اختيارها، قبل بداية أول نشاط.

أولا: الامتيازات الجبائية

تعتبر جباية المجمع إيجابية بالنسبة لهذا الأخير، كونها تسمح من خلال التوحيد بتخفيض المقدار الإجمالي للضريبة المستحقة إذا كانت إحدى أو بعض الشركات العضو في حالة عجز، كما يسمح كذلك بتسوية المشاكل الجبائية المتعلقة بالمبادلات بين شركات المجمع، مثل القيم المضافة المحولة، توزيع الأرباح والحصص.

1 : إعفاء القيم المضافة المحولة

لقد جاء في قانون المالية لسنة 1997[1]، المكملة لمحتويات المادة 173 من قانون الضرائب المباشر في فقرتها الثالثة، أن القيم المضافة المحولة والمحققة في إطار مبادلات الشراكة بين الشركات العضو لمجمع ما، معفاة من الضريبة على أرباح الشركات

2 : الأرباح المعاد استثمارها

إن الأرباح المصاحبة أو الموافقة لتحصيل الأسهم أو حصص وقيم أخرى منقولة تسمح بالمشاركة بنسبة 90% ، في رأس مال شركات أخرى من نفس المجمع، يطبق عليها المعدل المخفض من ضريبة أرباح الشركات.

3 : مداخيل المشاركة

إن مداخيل وحصص المشاركة الموزعة من طرف الشركة الأم المستفيدة من رصيد ضريبي بـــنسبة 25%، من أجل حصص المشاركة المدفوعة من طرف شركات فرعية إلى شركتها الأم، يكون معدل الرصيد الضريبي يساوي 42%.

الأرباح والحصص المحصلة لصالح الشركات، في إطار مشاركتها أو مساهمتها في رأس مال شركات أخرى من نفس المجمع، معافاة من الضريبة على أرباح الشركات.[2]

المطلب الثالث: الرسم على القيمة المضافة

أسس الرسم على القيمة المضافة في الجزائرفي سنة 991 [3] بالمقابل ألغي النظام السابق المتشكل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي عند تأدية الخدمات كونه أصبح عاجز عن مسايرة الإصلاحات الاقتصادية إن لم يكن يخالفها، والرسم على القيمة المضافة رسم حديث تبنته العديد من الدول و أثبت نجاحه في أغلبيتها.

---

[1] – المادة 19 من الأمر رقم 96 – 31 المؤرخ في 1996/12/30 ، المتضمن قانون المالية لسنة 1997، جريدة رسمية عدد 85 من سنة 1996.

[2] – المادة 138 الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لها.

[3] – المادة 65 من القانون رقم 90 – 36 المؤرخ في 1990/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، جريدة رسمية،عدد 57 من سنة 1990.

الفرع الأول: تعريف الرسم على القيمة المضافة

إن القيمة المضافة هي أداة قياس أساسية للنشاط الاقتصادي سواء على مستوى الاقتصاد الجزئي أو الاقتصاد الكلي، فعلى مستوى الاقتصاد الجزئي تعرف على أنها الفرق بين السلع والخدمات المنتجة والسلع والخدمات التي تم استعمالها من طرف المؤسسة أثناء مرحلة الإنتاج وخلال مرحلة معينة، أما بالنسبة للاقتصاد الكلي فهي مجموع القيم المضافة التي تحققها جميع المؤسسات المنتجة في الوطن، والرسم على القيمة المضافة هو رسم حديث اعتمد من طرف دول عديدة كبديل للرسوم التقليدية.

وجوهر فكرة هذه الضريبة هو فرضها على القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج و ليس على إجمالي القيمة كما في الضرائب التقليدية، ويتم تحقيق هذه الفكرة عمليا بأن تحسب الضريبة في كل مرحلة على قيمة الإنتاج، ويحسم من هذه الضريبة مقدار الضريبة المدفوعة في المرحلة السابقة بحيث لا يدفع المكلف الضريبة إلا على القيمة المضافة.

و كمثال مبسط على ذلك، سلعة ثمنها 100 دينار، دفعت ضريبة عنها قدرها 10% ثم انتقلت إلى مرحلة إنتاج لاحقة وأصبح ثمن بيعها 120 دينار مستحق عليها ضريبة قدرها 12 دينار (10%)، لكن يدفع الشخص الفارق بين مقدار هذه الضريبة وما دفع في المرحلة السابقة أي دينارين فقط (يحسم الرسم الذي تحمله في المرحلة السابقة)، وتمتاز هذه الضريبة بصعوبة التهرب منها لتحصيلها على مراحل متعددة و تشجيعها لإمساك حسابات منظمة كما أنها لا تعوق التقدم الإنتاجي والاستثمار وهي غزيرة الحصيلة [1].

أن هذا الرسم وحسب تسميته بالقيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية، وتتحد هذه القيمة المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكات الوسيطة للسلع والخدمات، كما أن الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المؤسسة لصالح الخزينة العمومية ليتحملها المستهلك في نهاية المطاف.

يعد الرسم على القيمة المضافة أداة ضريبية من أجل عصرنة الاقتصاد الوطني وهي ضريبة حديثة واسعة التطبيق سواء في الدول المتقدمة أو الدول النامية، وذلك لما تتمتع به هذه الضريبة من خصائص نذكر منها:

– توسيع مجال التطبيق

يعد مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة جد واسع اذا يتضمن العمليات الخاضعة للرسم على الإنتاج و الرسم الوحيد الاجمالي عند تقديم خدامات وعمليات أخرى مثل التجارة بالجملة والمساحات الكبرى والمهن الحرة .

إن توسيع مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة يسمح للدولة بالتحكم أكثر في النشاط الاقتصادي، فضلاً عن حصولها على موارد إضافية مهمة، ومن ثمة زيادة مردودية هذه الضريبة.

– توسيع مجال الخصم:

[1] – **د.عبد الكريم صادق بركات، د. حامد عبد المجيد دراز**، علم المالية العامة، الجزء الثاني، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، 1971، صفحة 364.

يمنح نظام الرسم على القيمة المضافة الخاضعين له مكانية خصم مبلغ الرسم المحمل على مشترياتهم من المبلغ الذي يستحق على مبيعاتهم، كما أنه لم يكتفِ مجال الخصم بالخصم المادي أو المالي كما هو الشأن في الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج بل تعداه ليشمل أيضا عمليات القطاعين الإداري والتجاري، علاوةً على العمليات الخاضعة بتأدية الخدمات التي ترتبط بالنشاط الخاضع للرسم على القيمة المضافة.

ويسمح أسلوب الخصم الجديد بعدم عرقلة توسع نشاط المؤسسة بل يشجع المنافسة والمبادلات على المستوى الدولي، ومن جهة ثانية يعمل على ضبط المعاملات التجارية، بحيث يجبر على التعامل بالفواتير التي تشكل الوسيلة الضرورية للاستفادة من حق الخصم.

- تقليص عدد المعدلات

في سنة 2001 عدلت معدلات الرسم على القيمة و أصبح نظام الرسم على القيمة المضافة يحتوي على معدلين فقط عوض 18 معدلاً كما كان سائداً في النظام السابق،وعوض 04 معدلات كما جاء في بداية الرسم على القيمة المضافة كما أن الدراسات ألان تقترح معدل واحد فقط لكن لم يؤخذ به حتى الآن[1].

يطبق المعدلان على أساس رقم الأعمال غير متضمن للرسم المهني، أما في النظام السابق فكانت تطبق تلك المعدلات على أساس رقم الأعمال متضمناً للرسم، ويترتب على ذلك تخفيف العبء الضريبي.

أدت الخصائص السابقة إلى توسيع الأوعية الضريبية و تخفيض المعدلات بما يعمل على زيادة المردودية المالية ويقلص من محاولات التهرب الضريبي.

ويسعى المشرع في تحقيق عدة أهداف من خلال تأسيس الرسم على القيمة المضافة، يمكن تصنيفها في قسمين كما يأتي:

على المستوى الداخلي:

- تبسيط الضرائب غير المباشرة، وذلك بتعويض الرسم الوحيد الإجمالي عند الإنتاج و الرسم الوحيد الإجمالي عند تقديم الخدمات بضريبة واحدة هي الرسم على القيمة المضافة مع تقليص عدد المعدلات من 18 إلى 04 ثم إلى 02 حاليا.
- الإنعاش الاقتصادي من خلال تخفيض تكلفة الاستثمارات،
- تشجيع الاستثمارات والمنافسة من خلال حيادية الضريبة وشفافيتها،

على المستوى الخارجي:

- حفز منافسة المؤسسات الجزائرية في الأسواق الخارجية عن طريق إلغاء العبء الضريبي الذي تتحمله المنتجات الوطنية عند تصديرها إلى الخارج،
- إحداث انسجام بين الضرائب غير المباشرة على المستوى المغربي، علماً أن المغرب اعتمد الرسم على القيمة المضافة سنة 1986 ، كما إعتمدته تونس في سنة 1988 ومن ثمة دفع وتيرة الاتحاد المغربي.

[1] - المادة 21 و المادة 23 معدلتان بالمادة 15 من القانون رقم 2000 - 06 المؤرخ في 2000/12/23، المتضمن قانون المالية لسنة2001، جريدة رسمية، عدد 80 من سنة 2000.

الفرع الثاني : أسباب اعتماد الرسم على القيمة المضافة عالميا

يعتبر الرسم على القيمة المضافة من أهم التحديات التي وضعتها الإدارات الجبائية في السبعينات والثمانينات في الدول المتحضرة و كذا في كثير من الدول السائرة في طريق النمو، ولقد عرفت هذه العملية نجاحا متفاوت الدرجات من دولة لأخرى حيث ارتبط النجاح ولدرجة كبيرة بالنسب المعتمدة، الإعفاءات والتعامل مع المكلفين الصغار، فبالنسبة لهؤلاء أثبتت التجارب أن أنجع نموذج لتسيير الرسم على القيمة المضافة هو إعفاءهم.[1]

ويظهر أنه من بين الأهداف الرئيسية للرسم على القيمة المضافة هو تشجيع المكلفين على احترام التزاماتهم بصفة تلقائية، فالاكتشاف السريع للمخالفين واتساع الرقابة الجبائية والتطبيق الصارم للجزاء المناسب كلها عناصر أساسية تسهل الوصول إلى الهدف.

أولا: خصائص الرسم على القيمة المضافة

بصفة عامة يتميز الرسم على القيمة المضافة بخصائص أساسية شجعت العديد من الدول اعتماده وتتمثل في الحياد و الشفافية، البساطة، و معقولية النسب [2].

1 : الحياد و الشفافية: و يرجع ذلك لوحدوية نظام التكليف وتطبيقه بشكل شفاف وواضح يقلل من إمكانية التهرب الضريبي.

2 : البساطة: و يرجع ذلك للعدد القليل للنسب مقابل العدد الكبير الذي تتميز به الأنظمة التقليدية.

3 : معقولية النسب: يتميز الرسم على القيمة المضافة بنسب منخفضة بالمقارنة بالنسب المعتمدة في الأنظمة التقليدية مما يجعلها مقبولة ومستحسنة من طرف المكلفين.

لقد أثبتت التجارب أن الإيرادات الضريبية في أغلبية الدول التي تبنت الرسم على القيمة المضافة تصل أحيانا إلى 10% من الناتج الداخلي الخام "P.I.B" ، علما أن الرسم على القيمة المضافة يمثل ثلث (3/1) المساهمة الضريبية، كما أن الرسم على القيمة المضافة أداة فعالة لتنشيط النمو الاقتصادي من خلال إمكانية استرجاع الرسم المتضمن في الاستثمارات الإنتاجية، كما أن إعفاء الصادرات وتكليف الواردات يمكن من خلق شروط ملائمة لتوازن ميزان المدفوعات، ويمتاز هذا الرسم بالحياد تجاه دورات الإنتاج والتوزيع مهما كان طولها[3].

الفرع الثالث: أسباب اعتماد الرسم على القيمة المضافة في الجزائر

لقد كان من أهم التغييرات التي أدخلها قانونا المالية لسنتي 1991 و 1992 على قانون الرسم على رقم الأعمال، هو استبدال الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي عند تأدية الخدمات بضريبة حديثة عرفت " بالرسم على القيمة المضافة " و كان ذلك بموجب المادة 65 [4]و كذا بموجب المادة 72 حتى المادة 79 من قانون المالية لسنة 1992 [5]، و يعتبر اعتماد الرسم على القيمة المضافة خطوة عملاقة نحو نظام جبائي فعال، أكثر ملاءمة للاتجاهات الحديثة نحو اقتصاد السوق، و حلا للكثير من المشاكل القديمة.

---

[1] - A. BOUDERBAL ,LA Fiscalité algérienne , évaluation d un système, pages 11 , 12 .

[2] – ناجي التوني، سياسات الاصلاح الضريبي في الوطن العربي، منشورات المعهد الوطني للكويت.

[3] – **Mohamed Achour**. « Taxe sur la valeur ajoutée » ; 1992 page 06.

[4] – المادة 65 من القانون رقم 90 – 36 المؤرخ في 1990/12/31 والمتضمن قانون المالية لسنة1991 جريدة رسمية، عدد 57 من سنة 1990.

[5] – المادة 72 ، 73، 74، 75، 76، 77، 78،79 من القانون رقم 91 – 25 المؤرخ في 1991/12/18 و المتضمن قانون المالية لسنة 1992 جريدة رسمية، عدد 65 من سنة 1991.

أولا: التنظيم الفني للرسم على القيمة المضافة

1: العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

تحدد المادة الأولى من قانون الرسوم على رقم الأعمال[1] العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة كما يلي:

. عمليات البيع، الأشغال العقارية و تأدية الخدمات،

. عمليات الاستيراد.

و توضح نفس المادة أن الرسم يطبق مهما كان الوضع القانوني للأشخاص الذين ينجزون العملية الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى، و مهما كان شكل أو طبيعة تدخلهم في إنجاز هذه العمليات، أما المادة الثانية من نفس القانون فتصنف العمليات إلى عمليات خاضعة وجوبا وعمليات خاضعة اختيارا.

و يمكن استنباط نتيجتين من نص المادة الأولى :

– مفهوم العملية الخاضعة للرسم [2].

لقد تم التخلي بموجب هذه المادة عن المفهوم التقليدي للأشخاص الخاضعين للرسم (personnes imposables) و الأعمال الخاضعة للرسم (affaires imposables) لصالح مفهوم العملية الخاضعة للرسم (opération imposable)، و بهذا المنظور تصبح العملية الخاضعة للرسم هي أساس التكليف حيث تعتبر الحدث المنشأ للرسم و هذا ما تؤكده المادة 14[3] علاوة على ذلك فمفهوم العملية الخاضعة للرسم تعتبر آداة تحليل أكثر ملاءمة و دقة من المفاهيم التقليدية لتسيير الرسم و تطويره.

– الأشخاص الاعتباريين

يستنتج من نفس المادة أن الأشخاص الاعتباريين لا يستثنون من الخضوع للرسم على القيمة المضافة، في إطار مهام الخدمات العامة الإجبارية أو الاختيارية وفقا للمادة 9 من قانون الرسم على رقم الأعمال بشرط أن يكون النشاط ذو طابع صناعي أو تجاري [4] وألا تكون ذات طابع إداري، اجتماعي أو ثقافي.

أ . العمليات الخاضعة وجوبا للرسم على القيمة المضافة

تحدد العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة بموجب المادة 2 من قانون الرسم على القيمة المضافة،المعدلة بموجب المادة 61 من القانون رقم 93–01 المؤرخ في 93/01/19 و المتضمن قانون المالية لسنة 1993والمادة 66 من القانون رقم 93 – 18 المؤرخ في 93/12/19 والمتضمن قانون المالية لسنة 1994 والمادة 38 من القانون رقم 94 – 03 المؤرخ في 93/12/31 و المتضمن قانون المالية لسنة 1995 والمادة 70 من القانون رقم 95 – 27 المؤرخ في 96/12/30 و المتضمن قانون المالية لسنة 1997، و يمكن حصر هذه العمليات في أربعة مجموعات كبرى هي :

العمليات الخاصة بالمنقولات، العمليات الخاصة بالعقارات، التسليم للذات، وتأدية الخدمات.

1 : العمليات الخاصة بالمنقولات

---

[1] – المادة 01 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

[2] - instruction générale de la taxe sur la valeur ajoutée publication de la direction générale des impôts avril 1992 pages 10 ; 11.

[3] – المادة 14 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

[4] – المادة 136 من الأمر رقم 76 – 101 المؤرخ في 1976/12/09 و المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لها ، جريدة رسمية، عدد 102 من سنة 1976.

العمليات الخاصة بالعقارات

ج: عمليات التسليم للذات.

د: تأدية الخدمات.

ثانيا : العمليات غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

يمكن تصنيف العمليات غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة إلى مجموعتين رئيسيتين:

1 . العمليات غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة نظرا لانتمائها لقطاعات غير خاضعة أصلا للرسم على القيمة المضافة وهي القطاع الفلاحي و قطاع البيع بالتجزئة،

2 . العمليات المعفاة صراحة بموجب قانون الرسم على القيمة المضافة.

ثالثا: إقليمية الرسم على القيمة المضافة

إن " العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة هي تلك التي تنجز في الجزائر سواء بصفة اعتيادية أو عرضية" [1]، بمعنى أنها تنجز في الإقليم الجزائري، غير أن العملية غالبا ما تتضمن عدة عمليات جزئية وعدة أطراف. وإذا كانت جميع هذه العمليات الجزئية منجزة في الجزائر فذلك لا يطرح أي إشكال حول تحديد المستحقات من الرسم على القيمة المضافة لكن إذا اختلفت في المكان فيخلق التباس حول الشروط التي يجب أن تتوفر لكي نصف العملية بأنها أنجزت بالجزائر، ولرفع هذا الالتباس جاء المشرع الجزائري بالمادة السابعة من نفس القانون و التي تتحكم في إقليمية الرسم على القيمة المضافة.

– بالنسبة لعمليات البيع

تعتبر العملية تمت بالجزائر عندما تنجز عملية التسليم الخاصة بهذه البضاعة في الجزائر وفقا لشروط التسليم في الجزائر، و يقصد بالتسليم التحويل المادي للبضاعة محل البيع لملكية واستعمال المشتري.

– بالنسبة لتأدية الخدمات

المبدأ الأساسي لتحديد مكان إنجاز العملية هو مكان الاستفادة من الخدمة و استغلالها، و " تعتبر العملية تمت في الجزائر عندما تكون الخدمة المقدمة أو الحق المتنازل أو الشيء المؤجر أو الدراسات المنجزة قد استعملت أو استغلت في الجزائر[2].

أ .الصادرات

يتكون الحدث المنشئ للرسم من تقديم الصادرات لمصلحة الجمارك و المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك، والصادرات هنا هي تلك المنتوجات المحددة وفقا للمادة 13 من قانون الرسم على القيمة المضافة، والمصرح لدى الجمارك هو الشخص الذي يقوم بعملية التصدير و يتكفل بتسديد المستحقات.

[1] – المادة 03 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

[2] – المادة 07 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

ب . الواردات

الحدث المنشئ في هذه الحالة هو إدخال البضاعة المستوردة لمصلحة الجمارك و المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى مصلحة الجمارك.

رابعا: قواعد تأسيس الرسم على القيم المضافة

1: قواعد تأسيس الرسم بالنسبة للعمليات المنجزة بالداخل

يتمثل رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة في كل ما يقبضه المكلف كثمن للبضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك مختلف المصاريف ومختلف الرسوم والضرائب ما عدا الرسم على القيمة المضافة[1]، و كذا مختلف الإيرادات الثانوية، ويختلف تحديد الوعاء الخاضع للضريبة حسب طبيعة العملية، غير أنه يمكن أن تحسم من المبلغ الخاضع للرسم على القيمة المضافة و ذلك إذا أثبتت بفواتير:

التخفيضات و الإنقاصات الممنوحة و حسوم القبض،

حقوق الطوابع الجبائية،

المبلغ المودع بالأمانة على التغليفات التي يجب إعادتها إلى البائع(emballages consignés)، مقابل تسديد هذا المبلغ،

مصاريف النقل الذي تكفل بها المدين نفسه لتسليم البضائع الخاضعة للرسم.

أ: المبيعات.

بالنسبة للمبيعات تتكون قاعدة تأسيس الرسم على القيمة المضافة من المبلغ الإجمالي الذي دفعه الزبون، و بالتالي للحصول على رقم الأعمال الخاضع للرسم يستدعي الأمر إضافة بعض العناصر و حسم البعض الآخر:

أ. العناصر المدمجة في رقم الأعمال الخاضع للرسم.

مصاريف النقل.

لا تحسم مصاريف النقل إلا إذا كانت مفوترة بطريقة مستقلة عن فاتورة ثمن البضاعة، كما يجب التفرقة بين حالتين، حالة تكفل البائع بإيصال البضاعة للزبون و حالة تكفل الزبون بنفسه بذلك، ففي الحالة الأولى فقط تدخل تكلفة النقل في قاعدة تأسيس الرسم أما في الحالة الثانية فلا يمكن للبائع دمج هذه التكلفة في ثمن البيع.

ب .المقايضات

تعتبر عمليات المقايضة (تبادل سلع بدون مقابل نقدي) كعمليتي بيع خاضعتين بصفة مستقلة للرسم على القيمة المضافة و يؤسس الرسم بالنسبة لكل طرف على ثمن السلع الممنوحة كمقابل للسلع المستلمة، بمعنى على الثمن النقدي الذي كان من المفروض أن يدفع مقابل هذه البضاعة.

ب: الأشغال العقارية.

تخضع مؤسسات الأشغال العقارية للرسم عل القيمة المضافة باحتساب كل المصاريف و الحقوق و الرسوم ماعدا الرسم على القيمة المضافة نفسه و حسب المادة 15 من قانون الرسم على القيمة المضافة، يتكون رقم الأعمال من:

المبالغ المدفوعة بالعملة الوطنية،

[1] – المادة 15 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

المبالغ المدفوعة بالعملة الأجنبية و المحولة بالدينار بقيمة الصرف السارية في تاريخ إبرام العقد.

و تدمج في قاعدة التأسيس العناصر التالية:

1. تكاليف الأشغال.

و تتمثل في ثمن مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة و الداخلة ضمن تصنيف الأشغال العقارية بما في ذلك بيع مواد البناء المختلفة،

2. الإيرادات الثانوية.

تحتوي قاعدة تأسيس الرسم كذلك على كل الإيرادات الثانوية مثل التعويضات عن توقيف العمل الممنوحة للمقاول.

3. عمليات الخدمات الثانوية" sous-traitance ".

في هذه الحالة يتكلف كل مقاول بفوترة الرسم على القيمة المضافة للعمليات التي قام بها، و تتكون قاعدة الرسم من مجموع المبالغ التي استلمها المقاول الرئيسي مع إمكانية حسم الرسوم المفوترة من طرف المقاولين الثانويين.

ج: تأدية الخدمات.

وفقا للمادة 15 من قانون الرسم على القيمة المضافة يؤسس الرسم بالنسبة لتأدية الخدمات على الثمن الإجمالي المدفوع من طرف الزبون مقابل الشيء المباع أو الخدمة المؤداة له، غير أن قاعدة التأسيس تختلف حسب طبيعة الخدمة:

1. أصحاب الامتيازات و الملتزمين بالحقوق البلدية.

إذا كانوا يقومون بتحصيل الحقوق لحسابهم ، يتكون المبلغ الخاضع للضريبة من مبلغ الإيرادات مخصوم منه مبلغ الالتزام المدفوع للبلدية، أما إذا كانت الحقوق تحصل لحساب البلدية، فيتكون المبلغ الخاضع للضريبة من الأجر الثابت أو النسبي.

2. وكلاء النقل و وسطاء العبور.

: مجال تطبيق الحسم.

..... غ موجودة

يمكن أن نصنف العمليات التي يحق من خلالها الاستفادة من الحسم كما يلي:

السلع الاستهلاكية.

تمس عموما مختلف أصناف البضائع، المواد الأولية، المواد المستهلكة، الأغلفة غير القابلة للاسترجاع، الماء، الغاز، الكهرباء.

الخدمات.

المكلف الخاضع للرسم في مجال تأدية الخدمات يجد نفسه في كثير من الأحوال مجبرا على طلب خدمة من الغير و ذلك في إطار نشاطه.

المواد القابلة للاهتلاك (biens amortissables).

يمكن الاستفادة من حسم الرسوم التي أثقلت المواد القابلة للأهتلاك المستعملة في عمليات الاستغلال غير أنه يشترط في ذلك ما يلي:

أن تكون هذه المواد مكتسبة سواء بالشراء أو التسليم للذات من طرف الخاضعين للرسم على القيمة المضافة،

أن تثبت الأسعار بالفواتير و البيانات اللازمة،

أن تكتسب هذه المواد في حالة جيدة (جديدة لم تستعمل من قبل) أو مجددة مع ضمان حسن حالتها،

يجب أن تحتفظ بها المؤسسة لمدة 5 سنوات بعد تاريخ اكتسابها.

ب: شروط عملية الحسم.

لا يستفيد المكلف من الحسم إلا إذا توافرت الشروط التالية:

إثبات الرسم في الفواتير[1] :

لا يقبل طلب الحسم إلا في حالة ثبوته بالفواتير، أو البيانات أو وثائق الاستيراد و هذا مبدأ رئيسي لا يقبل أي استثناء.

شرط الزمن:

لا يمكن القيام بعملية الحسم إلا بمرور مدة شهر على الأقل على إثبات الرسم السابق بالفاتورة أو البيان أو وثيقة الاستيراد ، و بالتالي لا يمكن للمكلف الاستفادة من حسم الرسوم المتعلقة بعمليات محققة في شهر معين إلا في التصريح برقم الأعمال المودع في الشهر الموالي، غير أن هذه القاعدة تستثني المواد القابلة للاستهلاك حيث يمكن الاستفادة من الحسم في نفس الشهر الذي تم شراؤها أو إنشاؤها.

بيعة العملية:

لا يكون الحسم مقبولا، إلا إذا استعملت المواد أو المنتوجات أو الأشياء أو الخدمات في عملية خاضعة للرسم على القيمة المضافة فعلا، بمعنى أنه إذا كانت هذه المواد أو المنتوجات أو الخدمات سواء في حالتها الأصلية أو بعد تحويل مستعملة في عملية غير خاضعة للرسم فلا يجوز استرجاع الرسوم السابقة المثقلة للعملية، هذه القاعدة تجد تطبيقا في المادة 34 التي تمنع استرجاع الرسم الآنف و لو جزئيا ما عدا في حالة التصدير أو تسليم المواد أو الخدمات التي يجوز شراؤها بالإعفاء، و الشراء بالإعفاء امتياز يمنح لبعض المواد و المنتوجات بحيث يمكنها من الاستفادة بالشراء بإعفاء من الرسم على القيمة المضافة

خاتمة الفصل

إن الإصلاحات الأخيرة التي تعرضت لها الضرائب في الجزائر تعتبر قفزة نوعية منذ سنة 1976 نحو ترشيد النظام الجبائي، وكذا موضوعية ضرائب المؤسسة، لأن مكونات النظام الضريبي الحديث والتي تتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، إنما دليل قاطع على مدى تكييف هذه الضرائب مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي. فقد عمل الإصلاح على توسيع الحقل الضريبي، بحيث أصبح يمس أكبر عدد من المكلفين، مع تخفيض العبئ الضريبي لكل مكلف، كما سعى في التفرقة بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي و بالرغم من التطور الذي شهده النظام الضريبي الجزائري، إلا أنه مازال بحاجة ماسة إلى مراجعة لتنظيمه الفني، لكن بإمكاننا تسجيل بعض إيجابيات هذا الإصلاح الضريبي، والتي تتمثل في رفع الحد الأدنى المعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي، بالنسبة للأشخاص الطبيعيين إلى 120000 د ج بعدما كان في السنوات الأولى من الإصلاح لا يتجاوز25000 د ج سنويا كما عرف ارتفاع في الحد الأدنى المعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للعمال الأجراء إلى 12.000 دج بعدما كان سابقا لا يتجاوز 4000 د ج ومن بين إيجابياته أيضا هوالتفرقة بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي كما

شهد معدل الضريبة على أرباح الشركات انخفاظا من % 25 ، و % 19 بالنسبة لقطاع البناء و الخدمات، وانخفاض المعدل المفروض على الأرباح المعاد استثمارها إلى % 12.5 .

إن الإصلاح الضريبي لعام 1991 والذي بدأ تطبيقه في أول أفريل 1992 ، ومن خلال التغيرات الجذرية التي تعرضت لها أغلب مكونات النظام الضريبي، يكون لها الأثر الكبير على حجم الاستثمارات المحلية والأجنبية وكذا حجم العمالة وارتفاع حجم الناتج المحلي الإجمالي ومجالات أخرى وهذا ما سنتعرض إليه في الفصل القادم تحت عنوان تقييم الإصلاحات الجبائية.

الفصل الخامس:

تقييم الإصلاح الجبائي في ظل الإصلاحات الاقتصادية

الفصل الخامس : تقييم الإصلاح الجبائي في ظل الإصلاحات الاقتصادية

تمهيد

إن النظام الجبائي الجيد هو ذلك النظام الذي يتسم بالبساطة والشفافية، ويساهم بفعالية في تدعيم تنمية اقتصادية متوازنة ومستدامة، من خلال آثاره الإيجابية على الادخار، الاستثمار والتشغيل، بما يعني تحقيق مردودية جبائية جيدة بأقل ضغط ضريبي.

غير أنه وكما تطرقنا إليه سابقا، إن تقييم النظام الجبائي يختلف باختلاف النظريات العديدة وإن كانت كلها تتفق على أن النظام الضريبي نظاما غير منفصل بحد ذاته بل هو جزء من كل متمثل في جوانب الاقتصاد الأخرى من تشريعات ومؤسسات وتنظيمات وبيئة اجتماعية – اقتصادية تؤثر وتتأثر بكل هذه الجوانب بعلاقات لا تخلو من التعقيد، فإن كانت علاقة الجباية بالتشغيل والاستثمار مثلا واضحة ومسلم بها، فمن الساذج ربط أي تغيير سواء إيجابي أو سلبي في هذين المجالين بالجباية فقط خاصة وأن الجزائر لم تغير في نظامها الجبائي لوحده بل أن الإصلاحات مست خ كل القطاعات الاقتصادية، فالإصلاح الجبائي جاء في بوتقة إصلاحات اقتصادية شاملة لا يمكن تجاهلها في تقييمنا، وعلى هذا الأساس وفي إطار تقييم النظام الجبائي الجديد نبدأ بتقديم خلاصة للآثار الاقتصادية والاجتماعية للإصلاح الاقتصادي ككل بما فيه الجبائي حيث لا يمكن فصل هذا الجزء عن تأثيرات الجوانب الأخرى من الاقتصاد، وحتى في هذا الباب ونظرا إلى صعوبة إبداء أي رأي موضوعي حول التغيرات في المؤشرات والأرقام التي أفرزتها الإصلاحات ارتأينا أن يكون تقييمنا قدر المستطاع مقارنة بدول عربية لكونها تتسم بظروف اقتصادية واجتماعية وسياسية متقاربة مع الجزائر وعرفت توجهات إصلاحية مثيلة بالجزائر، على أن نتبع هذا الجزء بتقييم للنظام الجبائي مع إبراز للمشاكل التي مازالت أو ربما تفاقمت أو حتى أفرزتها التوجهات الجديدة للاقتصاد الوطني ومن ثمة سنتناول في.

المبحث الأول: الآثار العامة للإصلاحات الاقتصادية

المبحث الثاني: ملامح النظام الجبائي الجديد

المبحث الثالث: عوائق النظام الجبائي الجديد

الفصل الخامس : تقييم الإصلاح الجبائي في ظل الإصلاحات الاقتصادية

المبحث الأول: الآثار العامة للإصلاحات الاقتصادية

إن الغرض الأساسي من أي إصلاح اقتصادي هو تحقيق ما يسمى بالتنمية المستدامة والتي تتمثل في تنمية اقتصادية واجتماعية شاملة متواصلة عبر الزمن ولقد مر مفهوم التنمية بعدة مراحل تعكس كل منها طبيعة وظروف الدول النامية ومراحل نموها من حيث طبيعة هياكلها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية من ناحية، وطبيعة علاقتها بالأنظمة الدولية من ناحية أخرى.

المطلب الأول: وتيرة التنمية العامة

الفرع الأول: مفهوم و أبعاد التنمية المستدامة

خلال عقدي الأربعينات والخمسينات كان ينظر للتنمية[1] على أنها ارتفاع مستوى دخل الأفراد حيث أنها كانت مرادفا لمفهوم النمو الاقتصادي. فكانت في نظر بعض الاقتصاديين عبارة عن عملية يزداد فيها الدخل القومي و متوسط دخل الفرد بالإضافة إلى تحقيق معدلات نمو مرتفعة في قطاعات معينة تعبر عن التقدم.

وكانت خلال عقد الستينات تعني مدى قدرة الاقتصاد القومي على تحقيق زيادة سنوية في الناتج القومي بحيث يكون أعلى من معدل زيادة السكان. وبعد أن صاحب ارتفاع معدلات النمو الاقتصادي زيادة في عدد الفقراء وارتفاع معدلات البطالة، فقد أعيد تعريف مفهوم التنمية في منتصف السبعينات ليصبح يعني عملية تخفيض أو القضاء على الفقر وسوء توزيع الدخل والبطالة و ذلك من خلال الزيادة المستمرة في معدلات النمو الاقتصادي و قد أصبحت في مرحلة لاحقة تعني " النهوض الشامل للمجتمع بأسره"، من خلال إشباع الحاجات الأساسية للفرد بالإضافة إلى تحقيق ذاتيته و شعوره الإنساني.

حيث أن فائدة النمو الاقتصادي ليس في أن الثروة تزيد سعادة الإنسان، بل بما تؤديه هذه الثروة من زيادة في مجال اختياره الإنساني". إلا أنه مع بداية الثمانينات شهدت الدول النامية تدهورا في مستوى الدخل الحقيقي لأسباب داخلية وخارجية مما أدى إلى لجوئها للاقتراض الخارجي و من ثمة إلى استنزاف الكثير من مواردها الطبيعية للوفاء بالتزاماتها الخارجية. ونتيجة لذلك أصبح هناك اهتمام بمفهوم التنمية والتي يعكس أبعاد بيئية بشرية، مما أدى إلى زيادة الاهتمام بما يسمى بالتنمية المستدامة.

هناك ثلاث أبعاد رئيسية للتنمية المستدامة[2] تتمثل بالبعد البيئي و البشري والدولي.

أولا: البعد البيئي

لقد أدت الأحداث البيئية التي ظهرت خلال العقدين الماضين إلى أن تكوين قناعة شبه تامة أن إدارة البيئة بشكل سليم و متوازن تعتبر ضرورة لعملية التنمية. و صار هناك إدراك متزايد بان الفقر يعتبر من أبرز العوامل المتسببة في تهديد التنمية في الدول النامية مما دفع باللجنة الدولية للتنمية والبيئة لإصدار تقرير يأخذ بمفهوم جديد للتنمية أطلق عليه " التنمية المستدامة" و التي تلبي حاجات الجيل الحالي دون استنزاف حاجات الأجيال القادمة.

ثانيا: البعد البشري

---

[1] – د. جميل الطاهر " النفط و التنمية المستدامة في الأقطار العربية" ، الفرص و التحديات، سلسلة جسر التنمية ، المعهد العربي للتخطيط الكويت، ديسمبر1997، ص 4.

[2] – د. جميل الطاهر " ، مرجع سابق، ص 5.

إن البعد البشري يعني تحقيق معدلات نمو مرتفعة مع المحافظة على استقرار معدل نمو السكان، حتى لا تفرض ضغوطا شديدة على الموارد الطبيعية و بالتالي فإن التنمية المستدامة أصبحت تعني إعادة توجيه الموارد لضمان الوفاء باحتياجات البشرية الأساسية مثل تعلم القراءة و الكتابة و توفير الرعاية الصحية الأولية و المياه النظيفة. و قد أصبح ينظر للإنسان على أنه المحور الرئيسي للتنمية وهو وسيلة وهدف في آن واحد. فالتنمية البشرية هي عبارة عن توسيع اختيارات الأفراد من خلال..." توسيع نطاق قدراتهم البشرية إلى أقصى حد ممكن و توظيف تلك القدرات أفضل توظيف لها في جميع الميادين الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والسياسية ".

تتراوح هذه الخيارات بين العيش مدة أطول وبصحة جيدة و اكتساب خبرات و مهارات من خلال المعرفة و إشباع الحاجات الأساسية، إلى ضمان حقوق الإنسان و الحرية السياسية. و هذا الطرح للتنمية مختلف عن الفكر التقليدي لتكوين رأس المال البشري، فنمو الناتج الإجمالي هو شرط أساسي و لكنه غير كافي خاصة عندما تكون التنمية البشرية غير متوفرة رغم النمو السريع في الناتج الإجمالي. و يبدو هذا بوضوح عندما نرى مجتمعات ذات دخل متماثل بينما مستويات التنمية البشرية فيها مختلفة.

و الجدير بالإشارة أنه ليس من السهولة المحافظة على التوازن بين البعد البيئي والبشري للتنمية المستدامة. ففيما يرى أنصار البيئة أنه يجب الحذر في استخدام الموارد الطبيعية مثل النفط خوفا من نضوبها مما يؤثر على فرص الأجيال القادمة بالتنمية.

ثالثا: البعد الدولي

هناك ارتباط وثيق بين طبيعة النظام الاقتصادي الدولي واستنزاف موارد الدول النامية، حيث حاولت الكثير من الدول النامية زيادة معدلات إنتاجها من المواد الأولية، مثل النفط، لتلبية متطلبات التنمية الاقتصادية لسداد التزاماتها الخارجية، و بالتالي لا تستطيع الدول النامية ومن ضمنها الدول العربية، الاستمرار في تحقيق تنمية مستديمة تحمي الموارد الطبيعية بمعزل عن العالم الخارجي.

وقد أصبحت المواد الأولية (مثل النفط) تشكل جزءا كبيرا من الناتج القومي الإجمالي للدول النامية، و الجزء الرئيسي من صادراتها. بالتالي ازداد استغلال قاعدة الموارد البيئية مما يترتب عليه استنزاف عناصرها. وتعتبر التجارة الخارجية والسياسات التجارية من جهة والديون الخارجية من جهة أخرى وارتباطها بالبيئة والتنمية من أهم عناصر البعد الدولي للتنمية المستديمة.

لقد زادت أهمية التجارة الخارجية في التنمية الاقتصادية منذ بداية الخمسينات وحتى الوقت الحاضر، حيث زاد نصيب التجارة من الناتج المحلي الإجمالي للدول النامية بنسب مرتفعة مقارنة بالدول الصناعية ، إلا أنه نتيجة لانخفاض أسعار المواد و السلع الأولية من جهة، ولانخفاض المرونة الداخلية و السعرية للطلب على هذه المواد و السلع من جهة أخرى، فقد انخفض معدل التبادل التجاري وأصبحت الدول النامية تحصل على موارد أقل مقابل صادرات أكثر مما اضطرها إلى زيادة إنتاجها من المواد الأولية و زيادة صادراتها بهدف الحصول على نقد أجنبي مما أدى في النهاية إلى استنزاف الكثير من مواردها البيئية. و تعتبر صادرات النفط حالة مختلفة إلى حد ما، حيث يتم ضبط الأسعار بناء على كمية إنتاج يتم تحديدها بهدف الحفاظ على قاعدة موارد معينة للأجيال القادمة مع البحث عن بدائل أخرى للدخل. إلا أنه من الصعوبة بمكان ضبط عملية الإنتاج لفترات طويلة، خاصة و أن هناك عوامل كثيرة تحدد الطلب و أخرى تحدد احتياجات الدول المنتجة في التنمية.

الفرع الثاني: التنمية الاقتصادية في الجزائر من خلال بعض المؤشرات الاقتصادية

يمكن القول بأن النتائج على صعيد الاقتصاد الكلي في الآونة الأخيرة ظلت إيجابية في الجزائر، فعلى سبيل المثال، التضخم انخفض وفي تراجع مستمر طوال معظم التسعينات، كما تقلص عجز المالية العامة، منذ منتصف الثمانينات حتى بلغت مستويات أقل من المسجلة في البلدان النامية الأخرى و فضلا على ذلك ، فإن حجم الديون الخارجية والمحلية تراجع ووصل إلى مستوى مقبول جدا حيث عرفت الديون الخارجية ارتفاع سنة 1995 تلاه انحدار متواصل لم تؤثر فيه أزمة 1998، عكس الديون المحلية التي ارتفعت نسبيا سنة 1999 لتنخفض مجددا ابتداء من سنة 2000. وبلغ نمو إجمالي الناتج المحلي 4 % في عام 2002 وبلغ في سنة 2003 لوحدها نسبة 6,9% وهي أعلى نسبة محققة من سنة 1999 حتى سنة 2003 وهذا راجع للزيادة في الإنتاج النفطي وكذا الإنتاج الفلاحي الراجع لموسم جيد، كما تحقق أداء مماثل في النمو من القطاع غير الهيدروكربوني وغير الزراعي، تصدره نمو حقيقي قوى في القيمة المضافة من الصناعات التحويلية التي يقوم بها القطاع الخاص بنسبة 5 % . وحولت أسعار البترول الأعلى والتحكم الأشد في الطلب حالات العجز المالي وفي الحساب الجاري إلى فوائض كبيرة بحلول عام 2001 وانخفض التضخم من أكثر من 29 % في عام 1995 إلى 1.4 % في 2002 ليرتفع نسبيا إلى نسبة 3,6 % سنة 2004. ومن أجل تحقيق إدارة أفضل للمكاسب غير المتوقعة من البترول خلال السنوات القليلة الماضية، أنشأت الحكومة صندوقا لتحقيق استقرار الإيرادات[1] في منتصف عام 2002 وتعد الحكومة ميزانيتها السنوية الآن على أساس سعر بترولي مرجعي.

وقد دفعت البطالة العالية و التوترات الاجتماعية المتزايدة و الضغط المتنامي من أجل استخدام الاحتياطيات الكبيرة التي تراكمت منذ نهاية عام 1999 لتخفيف الظروف الاقتصادية والاجتماعية الحكومة إلى تخفيف موقفها المالي المتشدد. فقد بدأت الحكومة في أفريل عام 2001 برنامجا للإنعاش الاقتصادي لعام 2001– 2004 مستخدمة عائدات البترول غير المتوقعة لتعزيز الطلب الإجمالي وخلق وظائف من خلال استثمار الأموال العامة في البنية الأساسية ودعم الإنتاج الزراعي والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة. ويهدف برنامج الإنعاش الاقتصادي، وهو برنامج إنفاق رأسمالي، إنفاق مبلغ إجمالي قدره 525 مليون دينار جزائري (حوالي 13 % من إجمالي الناتج المحلي لعام 2000) خلال 2001– 2004، بالإضافة إلى الإنفاق الرأسمالي العادي المرصود في الميزانية. وقد حولت الزيادة في الإنفاق العام نسبة 9.9 % من الفائض المالي في إجمالي الناتج المحلي عام 2000 إلى عجز في إجمالي الناتج المحلي نسبته 1.3 % في عام 2002، بما يعكس إنفاقا أكبر ولكنه يعكس أيضا انخفاضا في عائدات الهيدروكربونات في عامي 2001 و 2002.

لقد حققت الجزائر تقدما في مجال تحسين المؤشرات الاجتماعية، وإن كان تقدما محدودا خلال العقد الماضي. وفيما كان 14% من السكان (حوالي 4 ملايين) فقراء في عام 1995، فربما يكون المعدل قد انخفض إلى حد ما بحلول عام 2000 نتيجة زيادة الإنفاق العام ونتيجة بعض الانتعاش في القطاع الصناعي الخاص غير البترولي. ومنذ أوائل السبعينات حتى عام 2001، ارتفع العمر المتوقع من 56 إلى 71 سنة، بينما انخفض عدد المواليد الذين يموتون قبل بلوغ العام الأول من العمر من 120 إلى 39 (لكل 1000 مولود حي). ومنذ عام 1990 حتى عام 2000، أسفرت التحسينات التي أدخلت على التعليم عن تخفيض للأمية من 36 % إلى 24 % بالنسبة للرجال، ومن 59 إلى 43 % بالنسبة للنساء.

---

[1] – د . حربي محمد موسى عريقات، مناخ الاستثمار في الوطن العربي، المؤتمر العلمي الخامس لكليـــة العلـــوم الإداريـــة و المالية، جامعة فلادلفيا، 2006، ص 06.

و رغم هذه النتائج، فيبقى الأداء الاقتصادي ضعيفا، فالاقتصاد الجزائري يرتبط ارتباطا مفرطا بقطاع المحروقات وتقلبات سوقه، أما بالنسبة للقطاعات الأخرى فيبقى قطاع الفلاحة مرتبطا كذلك بطبيعة المواسم من ناحية الأمطار، و بالتالي يعرف مساهمة جد متذبذبة في التنمية العامة أما القطاع الصناعي فمساهمة الخاص منه ضعيفة ومساهمة العمومي سالبة.

الفرع الثالث : وتيرة التنمية في الجزائر مقارنة بالدول العربية

تعتبر الدول العربية بصفة عامة ودول المغرب العربي بصفة خاصة بلدانا يجمعها تراث مشترك وهي منطقة تتسم بتنوعها الاقتصادي ورغم أنها تتمايز فيها مستويات الدخل الفردي بشكل ملحوظ أحيانا فهي تتعرض لنفس التحديات من الناحية التاريخية والاقتصادية والسياسية ومن المفيد مقارنة وتيرة التنمية في الجزائر بدول تقاربها في الظروف الاقتصادية و السياسية.

بالرغم مما تحقق من جراء الإصلاحات يرى الملاحظون الاقتصاديون[1] بأن معدلات النمو في الجزائر ضعيفة مقارنة بإمكانيات البلاد، فالجزائر بلد شاسع غني بالموارد الطبيعية غير أن المجهودات لم تكن كافية لتوظيفها كما ينبغي، فإضافة لنسبة نمو ضعيفة نسبيا وارتباط كبير بقطاع المحروقات فنسبة البطالة تواصل ارتفاعها، فمقارنة بتونس كانت الجزائر سنة 1960 ذات دخل فردي يفوق الدخل الفردي التونسي بـــ 60 % ، ثلاثون سنة من بعد أصبح الدخل الفردي التونسي يفوق نضيره الجزائري بنسبة 7% وهذا يعني نمو قدره 67% بالرغم من أن تونس على عكس الجزائر بلد صغير بموارد طبيعية محدودة جدا غير أن مستوى اقتصاده يفوق مثيله الجزائري بشكل ملحوظ.

و الدول كما هو معلوم تنمو بتراكم للعمل، رأس المال و الرأسمال البشري و باستغلال فعال للموارد المتوفرة، غير أن في الجزائر التراكم والإنتاجية كانتا دوما تسيران في اتجاهين معاكسين حيث لم تحقق مستوى النمو الذي حققته دول في منطقة الشرق الأوسط و شمال إفريقيا بإمكانيات أقل.

بالرغم من التحسن الملحوظ في جل المؤشرات الاقتصادية والذي يوحي لأول وهلة بنجاح في المسار التنموي ، فإذا قارننا معدلات النمو في الجزائر بدول أخرى كتونس والمغرب ودول شرق آسيا نلاحظ أن الجزائر لا تحقق معدلات نمو متناسبة مع إمكانياتها ، فرغم الثروة البترولية الهائلة والمؤهلات الجيدة للتنمية تبقى الجزائر ضعيفة اقتصاديا، فإن كانت القوة العاملة تفوق في نسبة الزيادة مثيلاتها في الكثير من الدول فمستوى الإنتاجية يقل عنهم بدرجة مثيرة للانتباه.

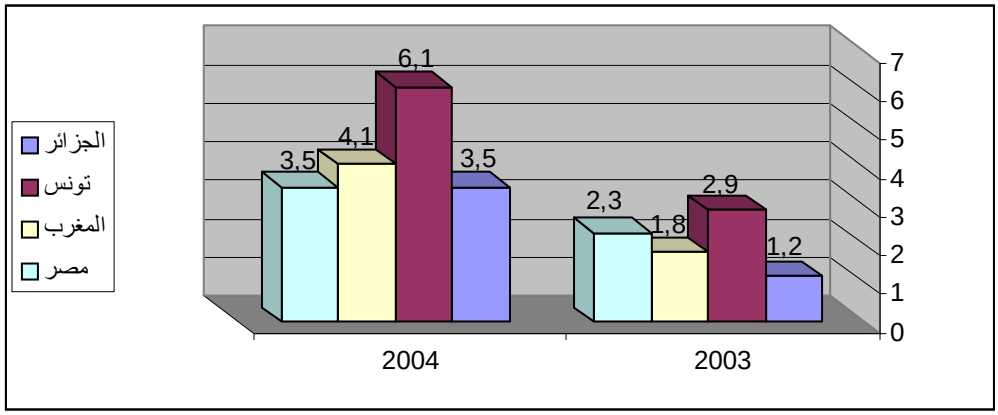
إن أداء قطاع الصناعة والذي يعول عليه لخلق قاعدة اقتصادية لما بعد النفط يعتبر برمته هزيلا، حيث استمرت الجزائر في تسجيل مستويات ضعيفة جدا في النمو الصناعي[2] بشكل عام، وصناعات القطاع العام بوجه خاص بينما يعرف كل من المغرب وتونس وتيرة جيدة في هذا المجال.

المخطط (05 . 01) معدلات النمو الصناعي: 2003-2004(النسبة المئوية

---

[1] Mohamed Abdelbasset Chemingui « What Macroeconomics Factors Explain Algeria's Poor Economic Growth Performance » Background Paper for the GDN Global Research Project on explaining Growth in Developing Countries: The Case of Algeria (Revised version January 2003)

[2] – الأحوال الاقتصادية والاجتماعية في شمال أفريقيا، تقرير مكتب اللجنة الاقتصادية للأمم المتحدة لأفريقيا، الاجتماع العشرون للجنة الخبراء الحكومية الدولية طنجة، المغرب 13- 15 أبريل 2005.



المصدر: معطيات مستقاة من طرف مكتب اللجنة الاقتصادية الإفريقية في منطقة شمال إفريقيا انطلاقا من مصادر وطنية.

ما يمكن قوله أنه بالرغم من الحفاظ على استقرار الاقتصاد الكلي، فان الجزائر لم تنجح بشكل عام[1] في تحقيق معدلات نمو مرتفعة ومستمرة، وهي لا تختلف في هذا عن بقية الدول العربية، حيث أن أداء المنطقة ظل قاصرا ، إذ لم تتمكن من تحقيق الاستفادة الكاملة من العولمة والتكامل الاقتصادي العالمي.

و من أهم ما ترتب على هذا السجل الضعيف استمرار معدل البطالة المرتفع، الذي تفاقم من جراء ارتفاع معدلات نمو السكان والقوى العاملة لسنوات طويلة وقد ازداد توظيف العمالة في المنطقة بالفعل، وأحيانا بمعدل أسرع من بقية البلدان النامية، ولكن النمو السكاني السريع أحدث تضخما في عداد الشباب، وغذى سيل العمل بسيل متدفق من الباحثين عن وظائف تجاوز قدرات الاقتصاديات على استيعابه.

هناك تحديات جسيمة تواجه المنطقة، فلا يزال أداء الدول العربية أقل من إمكانياتها، مما يتسبب في بطالة مزمنة وأحوال معيشية متدنية في الكثير من أنحاء المنطقة. ويجب أن تحقق بلدان المنطقة معدلات أعلى من النمو القابل للاستمرار و أن تعزز اندماجها في الاقتصاد العالمي حتى يتسنى لها النجاح في خلق فرص عمل كافية للقوى العاملة المتنامية بسرعة، وبشكل عام تخفيف حدة الفقر وتحسين الأحوال المعيشية.

بالإضافة إلى الاختلافات في تقلب النمو والديناميكية السكانية، يبدو أن الجزائر مثلها مثل البلدان المنتجة للنفط تعرضت لما أصبح يعرف باسم " لعنة الموارد". فوفرة الموارد الطبيعية يمكن أن تخفض معدلات النمو بسبل شتى، منها التسبب في ارتفاع سعر الصرف الحقيقي نتيجة لمتدفقات النفط الأجنبي الوافدة المرتبطة بالنفط، مما يجعل الصادرات غير النفطية أقل قدرة على المنافسة و يقلص الحجم النسبي لقطاع الصادرات غير النفطية.

ولا تزال التطورات في القطاع النفطي تسيطر على مجمل النمو الاقتصادي في البلدان المنتجة للنفط. و من ناحية أخرى، لم تحقق القطاعات غير النفطية بعد معدل نمو مستمر على درجة كبيرة من الارتفاع تكفي لاستيعاب الأعداد المتزايدة من الداخلين الجدد إلى سوق العمل.

جدول (5 . 02) : مقارنة معدل النمو للناتج المحلي الإجمالي في الدول العربية.1995 – 2001

[1] – التقرير الاقتصادي العربي الموحد الصادر عن صندوق النقد العربي في سنة 2005.

	1995	1999	2000	2001
الأردن	6,4	3,1	4,0	4,2
الإمارات	6,7	3,8	5,2	2,0
البحرين	3,9	4,0	5,3	4,8
تونس	2,4	6,1	4,7	5,2
الجزائر	3,8	3,3	2,0	2,0
جيبوتي	3,6–	1,3	0,7	2,0
السعودية	0,5	0,8–	4,9	1,5
السودان	4,4	6,0	6,1	6,7
سورية	5,8	2,0–	0,6	…
عمان	4,8	0,2–	5,1	5,0
قطر	2,9	5,3	11,6	…
الكويت	1,2	1,7–	1,7	…
لبنان	6,5	1,0–	0,0	1,3
ليبيا	1,6–	0,1	3,2	…
مصر	4,7	6,3	5,1	3,3
المغرب	6,6–	0,0	0,9	6,5
موريتانيا	4,5	4,1	5,0	4,6
اليمن	10,9	3,7	5,1	1,7

المصدر : التقرير الاقتصادي العربي الموحد لسنة 2005 .

لقد كان من نتائج استمرار معظم الدول العربية في تطبيق سياسات التصحيح الاقتصادي والإصلاح الهيكلي و إتباع سياسات نقدية تهدف إلى المحافظة على استقرار الأسعار أن اتجهت معدلات التضخم نحو الانخفاض منذ منتصف التسعينات حيث نزل في الجزائر من 29,8 سنة 1995 إلى 0,3 سنة 2000 ليرتفع نسبيا إلى 4,2 سنة 2001، أما بالنسبة للناتج المحلي الإجمالي فلقد سجلت الجزائر نسبا جد متوسطة إن لم نقل ضعيفة في الفترة 1995–2001 مقارنة بالنسب المسجلة في دول عربية ذات إمكانيات أقل.

الجدول (5 . 03): مقارنة الناتج المحلي لبعض الدول العربية (1995 – 2001)

الـــدول	1995	1999	2000	2001
الأردن	2,4	0,6	0,7	1,8
الإمارات	2,7	2,1	1,3	1,2
البحرين	2,7	–1,3	–0,7	0,5
تونس	6,3	2,7	2,9	1,9
الجزائر	2,9,8	2,6	0,3	4,2
جيبوتي	4,8	2,0	2,4	1,8
السعودية	5,1	–1,3	–0,6	–0,8
السودان	6,8,4	1,6,0	1,0,0	7,4
سورية	8,0	–2,1	–0,5	0,5
عمان	–1,1	0,5	–1,2	–1,0
قط	3	2	1	–

ر	0,	2,	,7	0,7
الكويت	2,7	3,0	1,8	1,7
لبنان	4,2	0,2	–0,4	..
ليبيا	5,3	2,7	–3,5	–8,1
مصر	8,4	3,1	2,7	2,2
المغرب	6,2	0,7	1,9	0,6
موريتانيا	6,5	4,1	3,3	4,7
اليمن	5 4,4	8,2	10,9	4,3

المصدر: التقرير الاقتصادي العربي الموحد لسنة 2005.

تصنف الجزائر عربيا بالنسبة لمتوسط نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي ضمن عشر دول دون المتوسط العربي العام مع الأردن وتونس وجيبوتي والسودان وسورية ومصر والمغرب وموريتانيا واليمن ومن الملاحظ أنه في الدول العشر سابقة الذكر فإن المتوسط اليومي لنصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي يقل عن سبعة دولارات.

جدول(5 .04) : متوسط نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي(1995 و 2001) (بالأسعار الجارية ،بالدولار).

فئة متوسط الدخل السنوي	الدولة	المتوسط السنوي		فئة متوسط دخل اليومي	المتوسط اليومي	
		1995	2001		1995	2001
أكثر من 10000	قطر	16643	29140	أكثر من 7	45,6	77,1
	الإمارا	17755	29603		48,6	81,1
	الكويت	14117	24637		38,7	67,5
	البحر	10139	17113		27,7	46,9
5000 إلى أقل من 10000	عمان	6477	8214		17,7	22,5
	السعو	6799	8197		18,6	22,5
	ليبيا	6340	5499		17,4	15,1
من 1000 إلى أقل من 5000	لبنان	3178	4299		8,7	11,8
	تونس	2015	2972	أقل من 7	5,5	8,1
	الأرد	1568	1794		4,3	4,9

	الجزا	1 456	1 661		4	4
	مصر	1 952	1 [illegible]		3	2
	المغر	1 353	1 146		3	3
	سور	1 163	1 144		3	3
أقل من 1000	جيبو	8 58	8 16		2	2
	اليمن	3 22	4 91		1	0
	السودا	2 45	3 94		1	0
	موريـ	4 62	3 64		1	1

المصدر: التقرير الاقتصادي العربي الموحد لسنة 2005.

لقد أظهرت التطورات في السنوات الأخيرة أن السياسات المالية في الدول العربية تفتقر إلى المرونة الكافية نظرا لاعتمادها الكبير والمستمر على مصادر محددة للحصول على الجزء الأكبر من الإيرادات الأمر الذي يجعلها عرضة للتأثر بصورة كبيرة من جراء الصدمات التي قد تتعرض لها تلك المصادر ففي الدول المصدرة للنفط تشكل الإيرادات النفطية حوالي ثلاث أرباع مجمل إيرادات المالية العامة، وتشكل الإيرادات الضريبية العادية وزنا مماثلا في الدول الأخرى، ففي عام 1998، أدى انخفاض أسعار النفط إلى انخفاض الإيرادات النفطية ومن ثمة إلى انخفاض كبير في الإيرادات الحكومية للدول المصدرة للنفط.

الفرع الرابع: تقييم التنمية من خلال مستوى الجزائر من التنافسية

أولا: مفهوم التنافسية

يربط الفكر التقليدي السائد في العديد من الأوساط التجارية الدولية وحتى على مستويات التخطيط الحكومي مفهوم التنافسية بسعر صرف تفضيلي أو ميزان تجاري إيجابي أو صناعة مدعومة أو حتى معدل تضخم متدني، إلا أن التنافسية بمفهومها الحديث ترتبط بإرادة الدولة الساعية إلى رفع إنتاجية الموارد المتاحة سواء كانت موارد بشرية أو مادية.

ففي حين تقتضي الميزة النسبية، في اقتحام الأسواق الدولية، الاعتماد على الدعم والحماية المقدمة من قبل الحكومة وعلى الاتفاقيات والبروتوكولات التجارية الموقعة مع أطراف خارجية وعلى استخدام عوامل إنتاج متدنية لخفض الكلفة (جانب العرض) و بالتالي إنتاج سلع منافسة من حيث السعر إلا أنها غير قادرة على الصمود والمنافسة من حيث الأسواق العالمية والمحلية، فإن الميزة التنافسية من شأنها التركيز على تلبية حاجة المستهلك (جانب الطلب) من حيث النوعية والجودة وبالتالي استخدام عوامل إنتاج. وعلى الرغم من أثرها في زيادة الكلفة على المدى القصير، إلا أنها في الوقت ذاته تساعد الصناعات على اقتحام الأسواق المتطورة والغنية.

يختلف مفهوم التنافسية[1] باختلاف محل الحديث فيما إذا كان عن شركة، أو قطاع، أو دولة، فالتنافسية على صعيد منشأة تسعى إلى كسب حصة في السوق الدولي ، تختلف عن التنافسية لقطاع متمثل بمجموعة من الشركات العاملة في صناعة معينة ، وهاتان بدورهما تختلفان عن تنافسية دولة تسعى لتحقيق معدل مرتفع ومستديم لدخل الفرد فيها.

---

[1] – نسرين بركات وعادل العلي، " التنافسية و تجربة الأردن" ، سلسلة أوراق عمل صادرة عن المعهد العربي للتخطيط بالكويت، 2000.

حيث يمكن تعريف التنافسية على صعيد المنشأة بأنها القدرة على تزويد المستهلك بمنتجات وخدمات بشكل أكثر كفاءة وفعالية من المنافسين الآخرين في السوق الدولية، مما يعني نجاحا مستمرا لهذه الشركة على الصعيد العالمي في ظل غياب الدعم والحماية من قبل الحكومة ويتم ذلك من خلال رفع إنتاجية عوامل الإنتاج الموظفة في العملية الإنتاجية (العمل والرأس المال والتكنولوجيا) و يعد تلبية حاجيات الطلب المحلي المتطور المعتمد على الجودة خطوة أساسية في تحقيق القدرة على تلبية الطلب العالمي والمنافسة دوليا.

يمكن قياس تنافسية الشركة من خلال عدة مؤشرات أهمها، الربحية و معدلات نموها عبر فترة من الزمن، إضافة إلى إستراتيجية الشركة واتجاهها لتلبية الطلب في السوق الخارجي من عمليات التصدير خلال التزويد الخارجي وبالتالي قدرة الشركة على تحقيق حصة أكبر من السوق الإقليمي والعالمي.

ولا يعتبر نجاح تنافسية إحدى الشركات العاملة في دولة ما مقياسا على القدرة التنافسية للدولة حيث يمكن أن يعزى نجاح شركة واحدة إلى عوامل استثنائية لا تسهل محاكاتها في الشركات الأخرى أو على صعيد القطاع أو الدولة ولهذا كان لا بد من التركيز على قدرة وتنافسية صناعات معينة وكافة النشاطات المرتبطة بها، حيث أن نجاح مجموعة من الشركات المكملة لبعضها البعض في تحقيق ميزة تنافسية دليل على وجود عوامل قوية في الصناعة ككل.

أما فيما يتعلق بالتنافسية على هذا الصعيد فهي تعني قدرة شركات قطاع صناعي معين في دولة ما على تحقيق نجاح مستمر في الأسواق الدولية، دون الاعتماد على الدعم والحماية الحكومية وبالتالي تميز تلك الدولة في هذه الصناعة، وتقاس تنافسية صناعة معينة من خلال الربحية الكلية للقطاع وميزانه التجاري، ومحصلة الاستثمار الأجنبي المباشر الداخل والخارج، إضافة إلى مقاييس متعلقة بالكلفة والجودة للمنتجات على مستوى الصناعة.

تعرف تنافسية الدول ككل بقدرة البلد على تحقيق معدل مرتفع ومستمر لمستوى دخل ..... ففي حين" تقتضي الميزة النسبية المنافسة على أجور منخفضة، فإن الميزة التنافسية تقتضي تحسن الإنتاجية للمنافسة في نشاطات اقتصادية ذات أجور مرتفعة " الأمر الذي يضمن تحقيق معدل نمو مرتفع ومستمر لدخل الفرد.

و بما أن الميزة التنافسية لبلد ما تقاس بقدرته على تحقيق معدل مرتفع ومستمر لمستوى المعيشة لأفراده فإن أهم المحددات التي تؤثر في هذه القدرة هي معدل الصادرات ومستوى توجيهها إلى قطاعات ذات قيمة مضافة عالية.

فمن الملاحظ أن الدول التي تستمر في اعتمادها على إنتاج سلع ذات قيمة مضافة متدنية كمكون أساسي لصادراتها، هي دول صاحبة أدنى معدل معيشة للفرد، ذلك أن من شأن الاعتماد على مثل هذا النوع من الإنتاج الاعتماد على الأجور المتدنية لتدني المستوى المطلوب للعاملين فيه، كما أن مثل هذه الدول والتي تعتقد بأنها تسير في الطريق إلى الرخاء هي في الحقيقة تدخل في حلقة مفرغة، بسبب ضغطها الدائم و المستمر على الأجور بهدف تخفيض كلفة الإنتاج ومواكبة التذبذبات في الأسعار العالمية للمواد الخام، الأمر الذي يترتب عليه صعوبة تحسين الإنتاجية، وبالتالي الابتعاد عن مستويات الإنتاجية المقبولة للعمالة، وفي النهاية انخفاض أجورهم تبعا لذلك وهكذا تستمر الدولة في الدوران في حلقة مفرغة.

على العكس من ذلك فإن الدول التي تعتمد على صادراتها على السلع المصنعة ذات القيمة المضافة العالية وبهامش ربح مرتفع، يكون دخل أفرادها مرتفعا كنتيجة لارتفاع المستوى المطلوب للعاملين في هذه الصناعات وإنتاجيتهم، وبالتالي فهي تدخل في حلقة منتجة تؤدي في نهاية الأمر إلى الرخاء والازدهار حيث ترتفع الأجور مع ارتفاع الإنتاجية وتميزها.

ثانيا: موقع الجزائر من التنافسية العالمية

الفصل الخامس : تقييم الإصلاح الجبائي في ظل الإصلاحات الاقتصادية

يصدر مؤشر التنافسية العالمي سنويا منذ عام 1979 عن المنتدى الاقتصادي العالمي في دافوس[1] بالتعاون مع أكاديميين عالميين و شبكات عالمية تتألف من 109 مؤسسات شريكة، ويعتبر أداة هامة في تشكيل السياسة الاقتصادية وتوجيه قرارات الاستثمار و يقيس مؤشر النمو للتنافسية قدرة الاقتصاديات العالمية على تحقيق معدلات دائمة من النمو الاقتصادي وأدائها الكلي على المدى المتوسط والبعيد بينما يقيس مؤشر الأعمال للتنافسية قدرة الوحدات الاقتصادية على صعيد المنشأة في تحقيق التنافسية.

لقد غطى مؤشر النمو للتنافسية [2] 104 دول منها 7 دول عربية، بينما غطى مؤشر الأعمال للتنافسية 103 دول منها 7 دول عربية. فبالنسبة لمؤشر النمو للتنافسية لعام 2004، فقد تصدرت الإمارات مجموعة الدول العربية واحتلت المرتبة (16) عالميا تليها البحرين(28) و تونس(42) و المغرب (56) و مصر(62) و الجزائر(71) و هي مرتبة جد متأخرة مقارنة بالدول العربية السالفة الذكر، أما بالنسبة لمؤشر الأعمال للتنافسية فقد تصدرت الإمارات مجموعة الدول العربية حيث احتلت الترتيب (28) عالميا، تليها تونس(32) والبحرين (40) والأردن (43) والمغرب (46) ومصر (66) والجزائر (89).

المطلب الثاني: الجباية والواقع الجديد للاستثمار والتشغيل

يرتبط التشغيل ارتباطا وثيقا بمستوى الاستثمار كما يرتبطان بصفة جزئية بالنظام الجبائي على أساس أن البيئة الاستثمارية تشمل مجموعة من العناصر الاقتصادية المتداخلة الأخرى، والأثر الذي يترتب من الجباية على الاستثمار يؤثر بصفة مباشرة على مستوى التشغيل، وعلى هذا الأساس ارتأينا أن نخصص جزءا مشتركا لهذين العنصرين المهمين.

الفرع الأول: واقع الاستثمار في الجزائر

لقد عرف الاستثمار من حيث قيمة التدفقات الأجنبية قفزة حقيقية منذ سنة 1995[3] و إن كان ذلك بتذبذب ملحوظ من سنة إلى أخرى ، وإن سجل الاستثمار ارتفاعا من حيث القيمة فنسبة لإجمالي الناتج المحلي، لوحظ انخفاض في معدلات الاستثمار نتيجة لانخفاض الاستثمار العمومي وبسبب النمو القوي للناتج المحلي الإجمالي الذي لم يواكبه ارتفاع في الاستثمار.

جدول(5 . 5): تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر الوارد إلى الدول العربية خلال الفترة (1995–2004)

البلد	995	996	997	998	999	20 00	001	002	003	2 004
المـ	3	3		4	3	21	2	4	2	1

[1] - http://www.weforum.org/site

[2] – مناخ الاستثمار في الدول العربية، منشور سنوي للمؤسسة العربية لضمان الاستثمار، الكويت، 2004.

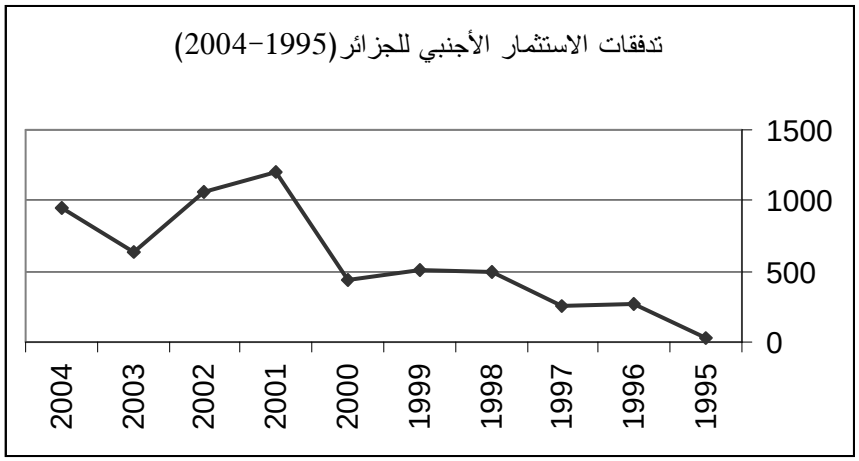
[3] – مناخ الاستثمار في الدول العربية، مرجع سابق.

غرب	35	57	188	17	50	5	825	81	0279	701.3
مصر	98	36	87	076	065	1235	510	647	237	319.3
الجزائر	5	70	60	01	07	438	196	065	634	945.5
تونس	78	51	65	68	68	779	486	321	584	788.9
البحرين	31	048	29	80	54	364	1	217	517	865.4
السودان			8	71	71	392	74	713	1349	889.0
قطر	4	39	18	47	13	252	96	631	400	2000.0
الإمارات	99	01	32	58	85	51 51.184	34	480	–	–
الأردن	3	6	61	10	58	787	00	6	379	154.1
لبنان	5	0	50	00	50	298	49	257	358	1301.3
السعودية	877	.129	044	289	80	1.884	0	615	208	3851.5
سوريا	00	9	0	2	63	270	10	15	150	16.7
سلطنة عمان	9	0	5	01	9	16	3	3	138	–
فلسطين				18	89	62	0			–
موريتانيا						40	2	18	214	–
الكويت		47	0	9	2	16	47		67	3580.0
جيبوتي						3			11	–
ال						–			1	–

صومال										
العراق				3						–
ليبيا	07	36	2	28	28	142	01	6	700	118.1
اليمن	18	0	39	19	08	6	36	02	89	65.9

المصدر : مناخ الاستثمار في الدول العربية، منشور سنوي للمؤسسة العربية لضمان الاستثمار، الكويت، 2004.

رسم بياني (5 . 01) يبين تدفق الاستثمار الأجنبي للجزائر (1995 – 2004)



المصدر:الرسم البياني متمم بناء على الجدول السابق.

بالنسبة لتقييم مستوى الاستثمار من خلال المؤشرات الدولية، ترصدCNUCED [1] مؤشرين مهمين لمقارنة أوضاع الاستثمار الأجنبي المباشر في كافة الدول وهما:

– مؤشر أداء القطر في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر الذي يقيس الوضع القائم للقطر من حيث حصته الفعلية من تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر الوارد عالميا منسوبة إلى حصة القطر من الناتج المحلي الإجمالي للعالم, ويحتسب متوسط ثلاث سنوات للحد من تأثير العوامل الموسمية.

– مؤشر إمكانيات القطر لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر الذي يقيس قدرة القطر المستقبلية على جذب الاستثمار الأجنبي المباشر من خلال 13 مكونا تشمل معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي، متوسط دخل الفرد، نسبة الصادرات إلى الناتج المحلي الإجمالي، انتشار خطوط الهاتف الثابت، انتشار خطوط الهاتف النقال، متوسط استهلاك الطاقة للفرد، نسبة الإنفاق على البحوث و التطوير للناتج المحلي الإجمالي، نسبة الملتحقين بالدراسات العليا لإجمالي السكان، نسبة القطر من صادرات الموارد الطبيعية للعالم، نسبة استيراد قطع الغيار للأجهزة الكهربائية والسيارات للعالم ، نسبة صادرات القطر من الخدمات للعالم، ونسبة القطر من الرصيد التراكمي للاستثمار الأجنبي المباشر الوارد للعالم.

[1] ibid

جدول (5 . 6) مؤشر إمكانيات القطر في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر

البلد	1999-2001	2000-2002		2001-2003	2000-2002
قطر	13	8	السودان	29	84
الإمارات	19	17	المغرب	32	62
الكويت	32	28	البحرين	51	72
البحرين	31	29	تونس	58	60
السعودية	28	31	قطر	67	81
الأردن	41	45	الأردن	84	57
ليبيا	39	46	لبنان	90	96
سلطنة عمان	50	53	الجزائر	91	94
لبنان	57	60	الإمارات	101	120
مصر	71	70	ليبيا	116	137
تونس	74	71	سوريا	121	114
الجزائر	79	75	مصر	123	113
اليمن	85	87	اليمن	124	115
المغرب	96	93	سلطنة عمان	126	130
سوريا	93	100	الكويت	137	136
السودان	124	120	السعودية	138	138

المصدر :

وبناء على تقاطع مؤشري أداء و إمكانيات القطر في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، صنفت CNUCED[1] الدول العربية إلى ثلاث مجموعات بثلاث مستويات مختلفة:

جدول (5 . 07): تصنيف الدول العربية حسب مستوى الأداء الاستثماري

المجموعة	**متوسط الفترة**	
السنة	2002-2000	1995-1993
مجموعة الدول السباقة (إمكانات عالية/ أداء مرتفع)	الأردن	البحرين- قطر
مجموعة الدول دون إمكانياتها (إمكانيات عالية/أداء منخفض)	الإمارات- البحرين- مصر- الكويت-لبنان-ليبيا-قطر-سلطنة عمان-السعودية	الأردن- الكويت- ليبيا- سلطنة عمان- السعودية- الإمارات
مجموعة الدول أعلى من إمكانياتها (إمكانيات منخفضة/أداء عالي)	تونس-المغرب-السودان	تونس-المغرب-مصر-اليمن
مجموعة الدول ذات الأداء المنخفض (إمكانيات منخفضة/أداء منخفض)	الجزائر-سوريا-اليمن	الجزائر-سوريا-لبنان-السودان

المصدر:

الفرع الثاني: التشغيل

يعتبر سكان منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا من بين السكان الأسرع نموا على مستوى العالم فقد ازداد عدد السكان بمعدل أربعة أضعاف تقريبا منذ عام 1950 ومن المتوقع[2] أن يتضاعف مرة أخرى خلال الخمسين سنة القادمة غير أن عدد الوظائف المتوفرة لم يشهد نموا سريعا كسرعة نمو القوى العاملة في المنطقة وعلى الرغم من أن نمو التوظيف كان قويا نسبيا في السبعينات فهو لم يفلح في مواكبة الضغوط السكانية في الثمانينات عندما انخفضت أسعار النفط وفقدت استراتيجيات النمو بقيادة الحكومات قواها الدافعة ورغم ارتفاع معدل المشاركة في سوق العمل من 43,0 % سنة 1990 إلى 47,8 % سنة 2000 فالنسبة تعتبر ضعيفة نسبيا مقارنة ببعض الدول المماثلة في اقتصادها.

سجلت معدلات البطالة في الجزائر مع بداية عقد التسعينات معدلات مرتفعة نسبيا وظلت تواصل وتعتبر هذه الصورة القاتمة لأوضاع التوظيف من أكثر المشكلات إلحاحا وإخلالا بالاستقرار في المنطقة كونها تزيد من التوترات الاجتماعية وتشجع على الهجرة وتجعل خلق فرص العمل من الأولويات القصوى.

---

[1]

[2] – داليا حاكورة ، كيف يمكن تسريع وتيرة التنمية في الشرق الأوسط و شمال إفريقيا، منشورات صندوق النقد الدولي، 2004 .

لقد عرفت الوظائف زيادة سنوية بمعدل يعادل 2,75 % سنويا في التسعينات لكن حتى هذا النمو القوي في الوظائف لدى مجموعة البلدان السبعة لم يكن كافيا لمواكبة الزيادة في عدد السكان في سن العمل والتي ارتفعت بمعدل 2,8 % سنويا في المتوسط خلال التسعينات ونتيجة لذلك لم يتم إحراز أي تقدم حقيقي في معالجة الزيادات التي طرأت على معدل البطالة في الثمانينات وعاودت معدلات البطالة المتوسطة ارتفاعها من جديد في التسعينات، حيث شهدت الجزائر أكبر زيادة في معدلات البطالة مقارنة بدول شمال إفريقيا[1] على مدار التسعينات فمعدل نمو الوظائف (سنويا) لم يكن كافيا لمواكبة نمو السكان ممن هم في سن العمل ومما زاد في الطين بلة عمليات الطرد الجماعي التي واكبت الاصلاحات لكن السبب الأهم وراء ارتفاع معدل البطالة ورقم الزيادة الملحوظة التي سجلتها إحصائيات الوظائف في سوق العمل فنسبة البطالة في تزايد مستمر وربما تكون البرامج الداعمة للتوظيف والتي بدأ تنفيذها في التسعينات قد أسهمت في تشجيع عدد أكبر من السكان على تسجيل أنفسهم في قوائم العاطلين وقد يفسر هذا العامل جزءا من الزيادة في معدل البطالة المشاهد والذي بلغ 27 % في عام 2001 فكان أعلى المعدلات على مستوى المجموعة ورغم ذلك فمن المرجح أن تكون معدلات البطالة في الجزائر مبالغا فيها نظرا لصعوبة الرصد الكامل لحجم التوظيف في القطاع غير الرسمي الذي يعرف نموا متسارعا.

مهما يكن فالبطالة موجودة في الجزائر ونشير هنا إلى أن الارتباط وثيق بين النمو الاقتصادي وخلق فرص العمل من خلال الاستثمار، حيث يمثلان معا حلقة مهمة في أي استراتيجية تستهدف الحد من مشكلة البطالة المرتفعة والمستمرة، وبالتالي فارتباط التوظيف بالاستثمار ومستوى هذا الأخير في الجزائر يفسر عدم التحكم في مشكل البطالة، و يشير للآثار السلبية غير المباشرة لسياسة استثمارية ضعيفة تلعب الجباية غير الموفقة فيها دورا سلبيا لا يجدر تجاهله.

نظرا لكون معظم سكان الجزائر من الشباب و كذلك نظرا لارتفاع معدل البطالة بينهم فالمشكلة تستدعي جهودا مكثفة لذلك، فلقد خلصت دراسة أجراها البنك الدولي[2] على 17 بلدا من منطقة الشرق الأوسط و شمال إفريقيا من بينها الجزائر إلى ضرورة توفير 48 مليون فرصة عمل جديدة بين عامي 2002 و2012 لاستيعاب أعداد الداخلين الجدد إلى سوق العمل وسوف يتطلب الأمر أيضا توفر 5،2 مليون فرصة عمل إضافية لتخفيض معدل البطالة إلى اقل بقليل من 10%

أما بالنسبة للفترة 2002 – 2004 فإن هذه المشكلة ما زالت تعرف تناميا داخل منطقة شمال إفريقيا بصفة عامة[3] ، وقد بقي المعدل مرتفعا في الجزائر، إذ تشير التقديرات إلى أن حوالي 17.7 % من السكان النشطين بهذا البلد ظلت عاطلة عن العمل خلال 2004، وهناك مؤشرات على أن معدلات البطالة في دول المنطقة باستثناء مصر تشهد انخفاضا ولو طفيفا. ففي الجزائر، انخفض هذا المعدل من 25.17 % سنة 2002 إلى 17.7 % سنة 2004، ومقارنة بالدول العربية فنسبة البطالة في الجزائر تعد من أكبر النسب ، بينما تعتبر نسبة التشغيل مقارنة بالزيادة في القوى العاملة ضعيفة نسبة لمجموعة كبيرة من الدول العربية والإسلامية.

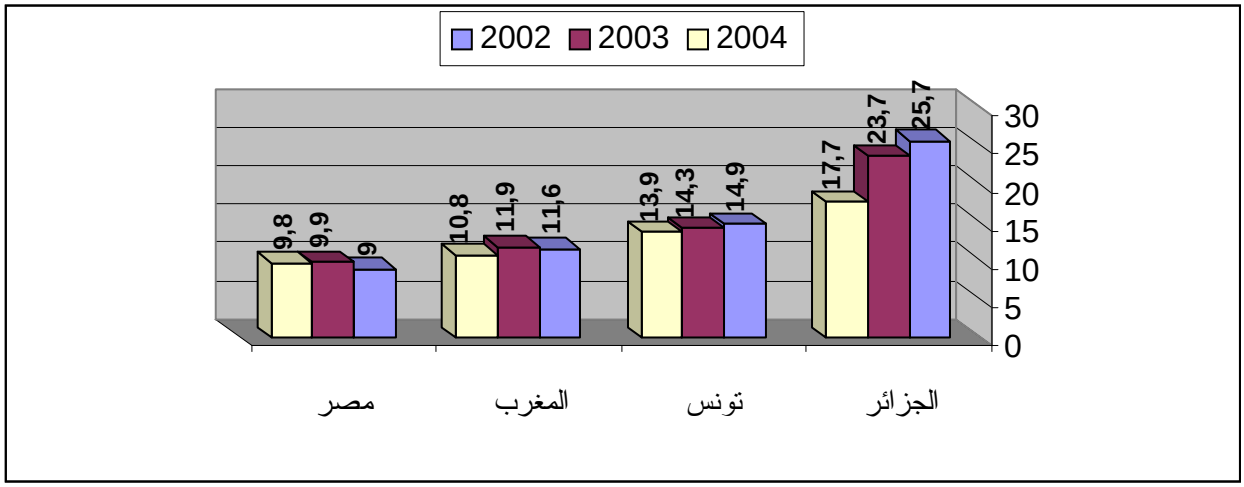
المخطط (5 . 02) معدلات البطالة 2002– 2004 (بالنسبة المئوية).

---

[1] – الأحوال الاقتصادية والاجتماعية في شمال أفريقيا مرجع سابق

[2] –

[3] – الأحوال الاقتصادية والاجتماعية في شمال أفريقيا مرجع سابق



المصدر : مكتب اللجنة الاقتصادية الأفريقية في منطقة شمال إفريقيا انطلاقا من مصادر وطنية وتوقعات EIU, ONS, IMF

الفصل الخامس : تقييم الإصلاح الجبائي في ظل الإصلاحات الاقتصادية

الفرع الثالث: الجباية الحالية وآثرها على الاستثمار

أولا: الجباية و الاستثمار من خلال تقرير عقد الصفقات 2006

لعل من أهم و أحدث المرجعيات التي أصبحت تعتمد في تقييم البيئة الاستثمارية والتي تأخذ في عين الاعتبار مستوى النظام الجبائي في الدول قاعدة بيانات (بيئة إدارة الأعمال) التي يديرها و يحدثها سنويا البنك الدولي بالتعاون مع مؤسسة التمويل الدولية التابعة لمجموعة البنك الدولي. وهي تعتبر أداة مقارنة[1] تستفيد منها على وجه الخصوص الدول النامية خاصة الأكثر فقرا وأقل دخلا والتي تحتاج إلى إصلاحات فعلية لكونها مغرقة في البيروقراطية وتعقيدات الإجراءات عند تأسيس الكيان القانوني للأعمال مثلا تأسيس شركة ذات مسؤولية محدودة وارتفاع الكلفة لإتمام معاملات الأعمال أو عند بيع ملكية عقار مثلا ونقلها إضافة إلى مشاكل في إنفاذ العقود بسبب ضعف البيئة القانونية وصعوبة توفير ضمانات للقروض أو تحصيل الديون وتعقيد القوانين العالمية.

ويمكن تحسين وضع بيئة أداء الأعمال في دولة ما تدخل في هذه القاعدة ببساطة وبشكل مباشر من خلال مقارنة وضعها مع المعدلات العالمية والإقليمية التي تتيحها القاعدة و بالتالي التوجه لتبني إجراءات أقل تعقيدا وأقل كلفة لأداء الأعمال لتعزيز جانبية مناخ الاستثمار الأجنبي المباشر لتحقيق معدلات نمو اقتصادي جيدة تعمق الأثر التنموي لهذه الاستثمارات، كما قد يستفاد من هذه القاعدة ومؤشراتها في النظر بتعديل السياسات والقوانين التي تعني بالاستثمار وتبسيط إجراءاته.

يمكن التقرير، صنّاع السياسة من قياس الأداء التنظيمي بالمقارنة بالدول الأخرى، والتعلم من أفضل الممارسات المتبعة عالمياً، وإعطاء الأولوية للإصلاحات. وفي الوقت الحاضر، أصبح للتقرير، في عامه الثالث، تأثيراً فعلياً على الإصلاحات في بيئة المشاريع في شتى أنحاء العالم. ولقد أدت المعايير التي وضعها تقرير عقد الصفقات إلى حدوث الإصلاحات وتعزيزها في أكثر من 20 دولة. ومنذ العام الماضي، طلبت تسع حكومات إدراج دولهم ضمن تحليل التقرير.

ويرصد التقرير مجموعة من المؤشرات التنظيمية المتصلة ببدء المشاريع وتشغيلها، والتجارة، وتسديد الضرائب، وإغلاق المشاريع، وذلك عن طريق قياس الوقت والتكلفة المرتبطان بمختلف المتطلبات الحكومية. ولا يرصد التقرير متغيرات مثل سياسة الاقتصاد الكلي، أو جودة مرافق البنية الأساسية، أو تقلب العملة، أو توقعات المستثمرين، أو معدلات الجريمة.

وقد أدخل " تقرير عقد الصفقات لعام 2006"[2] تحديثات على تقرير العام الماضي فيما يتعلق بالمؤشرات السبعة لبيئة المشاريع وهي: بدء المشروع، تعيين العاملين وفصلهم، إنفاذ العقود، تسجيل الملكية، الحصول على القروض، حماية المستثمرين، إغلاق المشروع. ويوسّع تقرير هذا العام نطاق البحث ليشمل 155 دولة ويضيف ثلاثة مؤشرات جديدة وهي: التعامل مع تراخيص المشاريع، التجارة عبر الحدود وتسديد الضرائب.

مكونات تقرير عقد الصفقات[3]

يتكون هذا التقرير من:

أ – بدء المشروع

يقاس هذا المكون من خلال أربعة عناصر فرعية تستخدم كمعايير لتأسيس كيان قانوني للأعمال في القطر هي: عدد الإجراءات المطلوب اتخاذها، المدة الزمنية التي يحتاجها تنفيذ هذه الإجراءات، كلفة الإجراءات والحد الأدنى من رأس المال المطلوب

---

[1] – مناخ الاستثمار في الدول العربية، منشور سنوي للمؤسسة العربية لضمان الاستثمار، الكويت، 2004.

[2] – تقرير عقد الصفقات لعام 2006 /http://www.doingbusiness.org.

[3] – تقرير عقد الصفقات لعام 2006 /http://www.doingbusiness.org.

ويدل انخفاض عدد الإجراءات و قصر المدة الزمنية وانخفاض كلفة تأسيس الكيان القانوني للمشروع وحجم رأس المال المطلوب على أن وضع بيئة الأعمال أفضل والعكس صحيح.

ب – تعيين العاملين وفصلهم

يقيس هذا المكون مدى الصعوبة التي يواجهها أصحاب العمل في تعيين أو فصل العمال من خلال خمسة عناصر فرعية، مؤشر صعوبة التوظيف، مؤشر صرامة ساعات العمل، مؤشر صعوبة الفصل من العمل، المؤشر المركب لصرامة التوظيف و يتكون من معدل المؤشرات الثلاثة السابقة، و كلفة الفصل من العمل مقاسا بعدد الأسابيع المدفوعة الأجر وهو معيار جديد أضيف للمؤشر عام 2004 و يحتسب على أساس عدد الأسابيع المستحق عنها دفع الأجور للعامل أو الموظف عند فصله من العمل وفق نظام الإنذار وتوقيع الجزاء المتبع. تتراوح قيمة كل مؤشر ما بين (صفر) إلى (100%) حيث تعتبر القيمة الأعلى عن وضع أكثر تشددا في سوق العمل و يعكس وضعا أكثر تعقيدا.

ج – تسجيـــل العقـــار

يرصد هذا المكون مدى سهولة أو صعوبة تأمين حقوق ملكية العقار من خلال ثلاث معايير، عدد الإجراءات و المدة الزمنية اللازمة لتسجيل و نقل ملكية العقار، وكذلك كلفة نقل الملكية كنسبة من قيمة العقار.

د – الحصول على القروض

يدخل في هذا المكون خمسة عناصر تشمل مؤشرين و 3 معايير : المؤشر الأول هو مؤشر الحقوق القانونية (لكل من طالب القرض/ المدين و مانح القرض/ الدائن) ويغطي القوانين منع الائتمان والإفلاس وتتراوح قيمة المؤشر ما بين صفر إلى 10 حيث تدل القيمة الأعلى على وضع أفضل لتوسيع الائتمان من السجلات الحكومية والخاصة وتتراوح قيمة المؤشر ما بين صفر إلى 6 حيث تشير القيمة الأعلى إلى توافر أكبر للمعلومات الائتمانية أما المعايير الثلاثة فتشمل نطاق تغطية السجل الحكومي لمعلومات الائتمان ونطاق تغطية المكاتب الخاصة لمعلومات الائتمان توفير ضمان مقبول للحصول على قرض كنسبة من دخل الفرد بحيث كلما ارتفعت النسبة دل ذلك على صعوبة في بيئة أداء الأعمال.

ه – حماية المستثمر

هو المكون الثاني الجديد الذي دخل ضمن قاعدة بيانات بيئة أداء الأعمال لهذا العام، و يقيس مدى الحماية التي يحضى بها المستثمر من خلال توافر معلومات تتعلق بالملكية وبالبيانات المالية و يتضمن مؤشر الإفصاح 7 عناصر فرعية تشمل معلومات عن العائلة، الملكية الغير مباشرة، المستفيدين من الملكية، حقوق تصويت المساهمين، تقارير مدققي الحسابات المرفوعة إلى أعضاء مجلس الإدارة، الاستعانة بمدققين محايدين ومدى توفر معلومات عن الملكية و البيانات المالية لمستثمرين حاليين و محتملين، يتراوح رصيد المؤشر ما بين صفر(عدم وجود إفصاح) إلى (7) نقاط (درجة إفصاح تامة) و كلما ارتفع الرصيد دل ذلك على تحسن درجة الإفصاح.

و – إنفاذ العقود

يرصد هذا المكون مدى سهولة أو صعوبة إنفاذ العقود التجارية، و تم اختيار ثلاثة معايير لقياس ذلك من خلال عدد الإجراءات المنصوص عليها قانونا منذ لحظة الادعاء حتى تاريخ الدفع (التسوية المالية) المدة الزمنية المطلوبة لتسوية النزاع (عدد الأيام) وكلفة إنفاذ العقود (الرسوم المدفوعة داخل المحكمة و أتعاب المحامين) كنسبة مئوية من قيمة الدين حيث كلما ارتفعت النسبة دل ذلك على كلفة أعلى و بالتالي وضعا أسوأ في بيئة أداء الأعمال.

ز – إغلاق المشروع

الفصل الخامس : تقييم الإصلاح الجبائي في ظل الإصلاحات الاقتصادية

أصبح يتكون هذا المكون من ثلاث معايير وهم معيار المدة ومعيار التكلفة اللازمتين لتسوية الإفلاس (و تشمل التكلفة أتعاب المحكمة، الموظفين الذين يعالجون التفليسة، المحامين والمحاسبين وغيرهم) أما المعيار الثالث وهو المبلغ المسترد ليقيس مدى فعالية الإجراءات المتبعة في إتمام الرهن ومعالجة التفليسة، ويعبر عنه بعدد السنتات المستردة مقابل كل دولار واحد.

وتعزز المؤشرات الجديدة أيضاً الحاجة الملحة للإصلاح، لاسيما في الدول الفقيرة. وطبقاً للتقرير، تفرض الدول الفقيرة أعلى الضرائب على المشاريع في العالم. ويؤدي ارتفاع الضرائب إلى تهرّب المشاريع من دفع الضرائب، ومن ثم دفعها إلى العمل بشكل غير رسمي، ممّا لا يؤدي على الإطلاق إلى زيادة الإيرادات. وبالمثل، يوضح التحليل أن إصلاح التكاليف الإدارية لممارسة التجارة يمكن أن يزيل عوائق كبيرة تقف أمام التصدير والاستيراد. وعلى عكس المعتقدات الشائعة، تتسبب الإجراءات الإدارية الجمركية وغيرها من الإجراءات الروتينية في حدوث أكثر حالات التأخير التي تعاني منها شركات التصدير والاستيراد، في حين تحدث أقل من ربع حالات التأخير بسبب مشكلات تتعلق " بالبنية الأساسية الفعلية"، مثل، سوء حالة الموانئ أو الطرق. وبالنسبة لأصحاب المصانع في الدول النامية، يمكن أن تمثل الأعباء الإدارية لممارسة التجارة تكاليف أكبر من التعريفات الجمركية والقيود المفروضة على دخول الصادرات والواردات. على سبيل المثال، يتطلب تصدير البضائع في إيران 11 مستنداً، وفي سوريا 12 مستنداً. وعموماً، يجب الحصول على 15 توقيعاً، في المتوسط، لتصدير البضائع من دول الشرق الأوسط وشمال أفريقيا وذلك بالمقارنة بالمصدرين في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الذين يحتاجون إلى 3 توقيعات في المتوسط.

وطبقاً لتقرير " عقد الصفقات لعام 2006، توفير فرص العمل "[1] مازالت دول أفريقيا والشرق الأوسط، والتي تعاني من ارتفاع معدلات البطالة بين الشباب، تعرقل المشاريع الصغيرة والمتوسطة بفرض أعباء قانونية مجهدة، والبطء في إجراء الإصلاحات، في حين تتفنن دول شرق أوروبا في إغراء أصحاب المشاريع عن طريق إجراء إصلاحات واسعة النطاق تبسط من قوانين التجارة والضرائب وتلك الإصلاحات، رغم بساطتها في معظم الأحوال، يمكنها أن توفر الكثير من فرص العمل الجديدة، ويأتي توفير فرص العمل على رأس أولويات كل الدول وبالأخص الأفقر منها. العمل أكثر لتحسين الأنظمة و مساعدة أصحاب المشاريع مفتاح خلق وظائف أكثر ونمو أكبر وهو أيضاً الطريق الرئيسي لمحاربة الفقر.

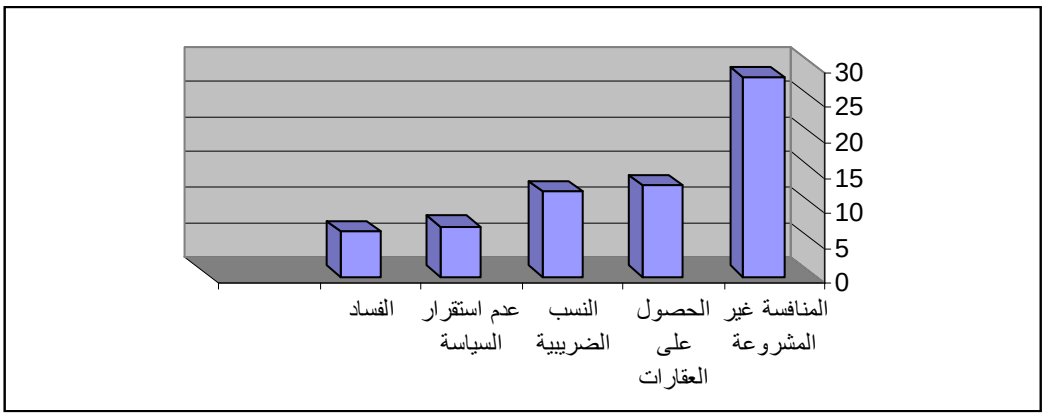
ويتضمن تقرير عقد الصفقات 2006 ، للمرة الأولى، ترتيباً عالمياً لـــ 155 دولة من ناحية قوانين التجارة والإصلاحات الرئيسة التي تخص المشاريع. ووفقاً للتقرير، تفرض دول الشرق الأوسط وشمال إفريقيا عقبات تنظيمية عديدة على أصحاب المشاريع، إذ جاءت في المرتبة الثانية في قائمة أكثر الدول بطئا في إجراء الإصلاحات خلال العام الماضي، بعد دول جنوب الصحراء الأفريقية. وخلال هذه الفطرة أدخلت كل دولة من دول شرق أوروبا تحسينات على جانب واحد على الأقل من الجوانب المتصلة ببيئة المشاريع لديها، وتصدرت دول، مثل صربيا والجبل الأسود وجورجيا قائمة أكثر الدول التي أدخلت إصلاحات.

الملاحظ من خلال التقرير هو أن الكثير من دول الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، والتي هي في أمس الحاجة للمشاريع والوظائف الجديدة، تعرض نفسها إلى توسيع الهوة بينها وبين الدول الأخرى التي تقوم بتبسيط قوانينها وتجعل مناخ الاستثمار فيها أكثر ملائمة لإقامة المشاريع، ورغم ذلك، لاحظ واضعو التقرير وجود استثناءات من بينها مصر التي جاءت ضمن الدول التي أجرت أكبر عدد من الإصلاحات إذ أدخلت إصلاحات في سجل الشركات، سجل القروض، سجل الملكية، ومصلحة الجمارك. وكذلك نفذت السعودية العديد من الإصلاحات على سبيل المثال، تأسيس مكتب خاص للمعلومات عن القروض، وتسهيل بدء مشاريع جديدة. وفي الإمارات العربية المتحدة، لا يستغرق التزام أي مشروع بكل القوانين الضريبية أكثر من 12 ساعة في السنة.

---

[1] تقرير عقد الصفقات 2006 مرجع سابق

المخطط (5 . 03) : موضع الجباية من المعوقات في وجه الاستثمار



SOURCE Algeria Investment Climate Assessment » International Financial corporation -world bank- June 2002.

المبحث الثاني: ملامح النظام الجبائي الجديد

تمهيد: ؟

المطلب الأول: النظام الجبائي بالأرقام

يكون التقييم الكمي للنظام الجبائي من خلال مجموعة من المؤشرات تشكل الإجابة على مجموعة من الأسئلة خاصة بمستوى هذا النظام ولقد اخترنا من بين المؤشرات على وجه الخصوص المؤشرات التالية:

المجهود الضريبي : لمعرفة مستوى المجهود المبذول للتحسين من النظام الجبائي،

الضغط الضريبي: لمعرفة ما إذا كان التحصيل الجبائي مناسبا أو مبالغا فيه،

الميزان الضريبي: لأنه أكثر المؤشرات قدرة على تبيان ما إذا كان النظام الجبائي يحقق أهدافه الرئيسية في خلق التوازنات الرئيسية للمالية العامة أم لا يحققها.

الفرع الأول: هيكل المداخيل الجبائية

تعتبر السياسة الضريبية لدولة أساسا لسياستها والإطار الرئيسي لتنمية اقتصادها والسبب هو أن المداخيل الجبائية تشكل في معظم الدول الجزء الأكبر من العائدات الحكومية، و في الجزائر على وجه الخصوص تشكل الجباية جل إيرادات الحكومة (المخطط 04).

نسبة الضريبة على الدخل العام إلى تقليص المداخيل من هذه الضريبة ،غير أن هذا الانخفاض تم تداركه بارتفاع نسب الضريبة على القيمة المضافة على الواردات و كذلك نسب الحقوق الجمركية.

لقد عرفت سنة 2000 مقارنة بسنتي 1998 و 1999 ارتفاعا ملحوظا في أسعار البترول، وعلى هذا الأساس عرفت الجباية البترولية زيادة قدرها 28.6% ، أما الجباية العادية فعرفت زيادة قدرها 11%. و واصلت الجباية البترولية ارتفاعها سنة 2001 حيث سجلت زيادة قدرها 16.8% ، أما الزيادة المسجلة بنسبة 14% فتعود للضرائب المباشرة، والرسوم على أرقام الأعمال و مداخيل الجمارك.

لقد ارتفعت عائدات الجباية البترولية بـــ 9 % في سنة 2002 مقارنة بالنسبة التي من قبلها و سجلت الجباية العادية ارتفاعا قدره 18.3% أما سنة 2003 فلقد سجلت العائدات الجبائية في مجملها تراجعا نسبة إلى تراجع الجباية البترولية من جراء انخفاض سعر البترول.غير أن الجباية العادية عرفت انتعاشا خاصة فيما يتعلق بناتج الضريبة على العمل الذي زاد بنسبة 3.6% من جراء زيادة نسب الرسم على القيمة المضافة على الواردات و الرسم على القيمة المضافة الداخلي،كما ارتفعت عائدات الجمارك بنسبة 11.6%.

أما بالنسبة للجباية المباشرة فلقد سجلت ارتفاعا سنة 2003 خاصة في الضريبة على الدخل الخاصة بالأجور (+20.5%) من جراء الزيادة في الأجور التي تمت نهاية 2002.

و في سنة 2004 عرفت كل من الجباية العادية و الجباية البترولية زيادة بنسبة 8.6% للأولى و 3.1% للثانية ولقد سجلت عائدات الضرائب المباشرة زيادة بنسبة 16.7% وعائدات الضرائب على الأعمال زيادة نسبتها 18.2%.

و على وجه الخصوص سجل الرسم على القيمة المضافة على الواردات زيادة بنسبة 26.1% ،أما عائدات الجمارك فلقد تراجعت سنة 2004 بنسبة 3.2 % مقارنة بسنة 2003 و يرجع ذلك لإلغاء بعض الحقوق الجمركية منذ جانفي 2004 أما بالنسبة لسنة 2005 (الثلاثي الأول) فلقد عرفت عائدات الضرائب المباشرة تراجعا مقارنة لنفس الفترة من سنة 2004 بنسبة 3.6% ،أما الضرائب على الأعمال فلقد عرف زيادة 17.6% ويرجع ذلك لزيادة نسبة الرسم على القيمة المضافة على الواردات وعرفت عائدات الجمارك زيادة بنسبة 9.9 % مقارنة بنفس الفترة من 2003.

في الفترة 1993−2001 ما عدا 1999 عرفت السوق النفطية تفوقا للعرض على الطلب، كما تميزت الفترة بتزايد سنوي للعرض و الطلب في نفس الوقت، وبالنسبة للطلب قفز الطلب من 67.3 % مليون برميل في اليوم في سنة 1993 إلى 76.8% برميل في اليوم سنة 2002 أي بزيادة نسبتها 1.5% و انتقل العرض من 67.8 % برميل في اليوم سنة 1993 إلى 76.9% برميل في اليوم سنة أي بزيادة نسبتها 1.4% و بالنسبة للأسعار المراقبة من خلال السعر المرجعي للبرنت، فهي مرتبطة دوما بالتوجهات الاقتصادية للدول المستهلكة المتطورة و بالسياسات المتبعة من طرف الدول المنتجة والمتأثرة بحاجياتها من التمويل و بالأحداث السياسية الكبرى.

فبعد الانخفاض المفاجئ لسعر البترول سنة 1998 من جراء الأزمة الأسيوية ،عرف سعر البرنت ارتفاعا من 12.7% دولار برميل سنة 1998 إلى 17.9% دولار برميل في سنة 1999 ، وبالنسبة لسنة 2001 فلقد كان كحوادث 11 سبتمبر من جهة وتباطؤ وتيرة النمو في الدول المتقدمة من جهة أخرى إلى سقوط الأسعار من 32.7 دولار برميل في نوفمبر 2000 إلى 25.1% دولار برميل في ديسمبر 2000، تلاه سقوط آخر إلى مستوى 20.5 دولار برميل في أوت 2001 أما في سنة 2002 ففي ظل نفس الظروف التي عرفها اقتصاد الدول المتقدمة المذكورة بالنسبة لسنة 2001 استقرت الأسعار في معدل 24.98 دولار برميل وأما سنة 2003 فلقد حافظ سعر البترول على مستوى جيد يتراوح حوالي 28.9% دولار للبرميل، كما بلغ سنة 2004 سعرا فاق كل توقعات منظمة الأوبيك بمعدل سنوي يتراوح حوالي 38.6 دولار للبرميل.

إذن هدف الإصلاح الضريبي بالجزائر إلى زيادة الحصيلة ومن ثمة إلى تحسين مستوى المردودية المالية للجباية العادية على حساب الجباية المتأتية من المحروقات التي هيمنت فعلا وما تزال تهيمن على ميزانية الدولة الجزائرية إذ مثّلت نسبة 77.51 % في سنة 2007 من إجمالي الإيرادات الضريبية ، لذلك تشكل الجباية البترولية موردا رئيسيا لخزينة الدولة.

إن هذا الوضع لا يساهم في فعالية النظام الضريبي، إذ أن تقديرات هذا المورد الهام لا ترتكز على عوامل داخلية بل هي حبيسة عوامل خارجية متمثلة بالأساس في سعر المحروقات التي تخضع بدورها إلى تقلبات أسعار السوق العالمية، فضلاً عن عدم استقرار الدولار الأمريكي. كما أن أهم أهداف الإصلاحات الضريبية تكمن في إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية الذي لم يتحقق بعد و لا نضن أنه سيتحقق.

ثانيا: الجباية في قطاع الجمارك

عرفت المداخيل الجمركية تحسنا ملحوظا وذلك كنتيجة تحكم أكبر في الوعاء وفي التحصيل وفي صرامة أكثر في مجابهة الغش والتهريب وكذلك زيادة حجم الواردات.

ففي سنة 1999 مثلت مداخيل الجمارك 26 % من المداخيل العادية للدولة أما في سنة 2002 فقلد شكلت المداخيل الجبائية 3 % من الدخل الداخلي الخام.

و لقد عمدت الدولة على تطبيق مجموعة من الإجراءات الجديدة من أجل تحسين المردودية الجمركية نذكر منها:

. تنظيم أحسن وتنشيط عملية البيع بالمزاد العلني للسلع المحجوزة،

. متابعة أكثر جدية وانضباط لعملية تحصيل الغرامات والعقوبات من خلال تنفيذ أسرع للقرارات القضائية،

. إعطاء دفع أكبر لعملية المراقبة اللاحقة في إطار الفرق المختلطة،

. تخفيظ الضغط الجبائي، عن طريق إعادة النظر في نظام التسعيرات و بالتالي تم تبني أربع نسب فقط وهي 0 % ، 5 % ، 15 % ، 30 % ، وهذا راجع للمفاوضات التي تمت ما بين الجزائر مع الاتحاد الأوربي.

ويشير البعض إلى أن دول المنطقة تحتاج إلى الإسراع بعملية خفض التعريفات الجمركية بشكل شامل كما يجب أن تخفض التعريفات القصوى وأن تبسط نظام الرسوم الجمركية الذي يشوبه التعقيد. والجزائر تتجه فعلا من خلال إجراءات جدية نحو تحرير التجارة من خلال خفض التعريفات والدخول في اتفاقيات المناطق الحرة. في هذا الصدد يلاحظ أنه في غالبية الأحيان يعتبر القلق من تأثير خفض التعريفات الجمركية على النظام الضريبي من الأسباب الرئيسية التي تمنع دول المنطقة من خفض رسوم الجمارك بشكل سريع.

إن هذه النظرة خاطئة لأن معظم العائدات التي تفقد عبر خفض التعريفة من الممكن أن تعوض بسرعة عبر الضرائب المحلية كضريبة القيمة المضافة التي تنمو بصورة أسرع حيث أن التجارب العالمية بل وتلك في المنطقة ذاتها أثبتت أن الخسائر المتوقعة في العائدات الضريبية غالبا ما يتم المبالغة بقدرها بل وأنه من الممكن أن تزيد العائدات عبر تحرير التجارة بسبب التقليل من التهرب من دفع الرسوم وزيادة حجم الواردات وبفضل الرسوم الجديدة التي ستستبدل الحواجز غير الجمركية على سبيل المثال فإن العائدات الجمركية في المغرب[1] هي من المصادر الأساسية لميزانية الدولة وقد شكلت 4,2 % من الدخل القومي عام 1995 (قبل أن يتم خفض التعريفة بعد اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي) بين عامي 1996 و 2000 هبطت العائدات الجمركية إلى 3,3 % من الدخل القومي مما يمثل انخفاضا كبيرا لكنه يبقي أقل مما كان يخشى كما أن معظم هذه الخسارة قد تم تعويضها عبر ازدياد الواردات

[1] – منشورات البنك الدولي "التجارة ، الاستثمار و التنمية في الشرق الأوسط و شمال إفريقيا" .

بنسبة 25 % مما يعني أن التعريفة الجمركية استمرت في توليد العائدات من ضريبة القيمة المضافة التي استحدثت إثر الإصلاحات فارتفعت في ذات الفترة إلى 3,3 % من النتائج القومي أي ما يفوق نسبة الانخفاض في العائدات الجمركية.

الفرع الثاني: المجهود الجبائي الجزائري مقارنة مع المجهودات الجبائية العربية

يعتبر التحصيل الجبائي الجيد هدفا رئيسيا لكل السياسات المالية، فكل البلدان متقدمة كانت أم نامية تواجه تحدي التكفل بالمصاريف العمومية حيث تغطيها غالبا بالإيرادات الحكومية التي تشكل الجباية من أهم مواردها، حيث أن العجز في الميزانية وكذلك الاستعمال غير المجدي وغير النافع للمصاريف العمومية يؤدي إلى الحد الفظيع والحاسم من إمكانيات الاستثمار ويخلق عراقيل في وجه التنمية الاقتصادية والبشرية، وعلى هذا الأساس فالتقييم الكمي للنظام الجبائي مفاده التحقق من مستوى هذا النظام في مجال التحصيل مقارنة بإمكانياته الفعلية، وفي هذا السياق نعتمد على دراسة أجراها الدكتور ناجي التوني[1] حول محددات المجهود الجبائي في الوطن العربي للفترة 1994 – 2000 وهي الفترة التي باشرت فيها جل الدول العربية إصلاحات جبائية.

إن الهدف من هذه الدراسة هو فحص دقيق لمحددات مداخيل الجباية وأيضا حساب مؤشر المجهود الجبائي في البلدان العربية حيث اعتمدت هذه الدراسة على معلومات 16 دولة عربية ما بين الفترة الزمنية 1994– 2000 من بينها الجزائر. وهنا نذكر بأن المجهود الجبائي هو تقييم كمي بحت يعكس كفاءة النظام الجبائي في التحصيل، ويركز الدكتور ناجي التوني على أن الهدف الأساسي من حساب المجهود الجبائي هو إظهار ما إذا كانت محدودية المداخيل الجبائية في بلد عربي ما راجعة لقدرات ضعيفة في التحصيل أو لعدم الرغبة في تسخير الجباية لصالح المصاريف العمومية.

و يوجد سبب آخر وهو إرشاد هذه البلدان العربية إلى كيفية استعمال سياسة جبائية مناسبة في سبيل التكفل بالعجز في الميزانية في حالة ما إذا كان هناك عجزا في الميزانية حيث يمكن له استعمال القدرة القصوى للإمكانيات الجبائية، ونقدم فيما يلي ملخص لأهم ما احتوت عليه دراسة الدكتور ناجي التوني:

أولا: عائدات الجباية المقارنة في البلدان العربية للفترة 1994–2000

تختلف عائدات الجباية في البلدان العربية من بلد إلى آخر في البلدان العربية الستة عشر محل الدراسة فنسبة مداخيل الجباية إلى إجمالي الناتج المحلي كانت بمعدل 12,6 % لسنة 1994(جدول رقم 01) بينما حققت الجزائر خلال هذه الفترة نسبة 27,1 و هي أعلى نسبة عربية في هذه الشريحة، وهي وضعية حافظت عليها الجزائر خلال كل الفترة 1994– 2000.

إن اتجاه مداخيل الجباية لم يكن موحدا عبر كل هذه البلدان العربية حيث عرفت بعض البلدان العربية زيادة معتبرة في مداخيلها خاصة في السنوات الأخيرة بينما شهد البعض الأخر ضعفا كبيرا في ذلك، و على العموم فمداخيل الجباية في البلدان النامية تتجه إلى الانخفاض مقارنة بالبلدان المصنعة، غير أن مداخيل الجباية في الجزائر مثلها مثل بعض الدول العربية الأخرى كتونس والمغرب كانت أعلى نسبيا مقارنة بآسيا وبعض البلدان الإفريقية[2] ، أما في الدول الأكثر تقدما ففي السنوات الأخيرة بلغت مداخيل الجباية نسبة لإجمالي الناتج المحلي في دول التعاون الاقتصادي (OCDE) نسبة 38 % و إن كانت بفروقات كبيرة حيث تقفز من 29 % في أستراليا إلى غاية 51 % في السويد.

و من جهة أخرى يلاحظ أن في كل البلدان العربية عدد محدود من الضرائب يستحوذ على حصة الأسد في مداخيل الجباية فالضرائب على المنتوجات والخدمات تحقق معدل 5,1 % من الناتج الإجمالي المحلي بينما تحقق جباية التجارة الخارجية 5,0 % و الرسوم على المداخيل الفردية تحقق حوالي 4,6 %.

---

[1] - Nagy Eltony « the determinants of tax efforts in arab countries » Arab Planning Intstitute El Koweit september 2002.

[2] - ibid.

الجدول (5 . 08) مداخيـــل الجبايـــــة نسبة لإجمالي الناتج المحلي في الدول العربية (1994 – 2000)

	مداخيـــل الجبايـــــة نسبة لإجمالي الناتج المحلي							
	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	متوسط
الجزائر	27	29	30	31	32	32	33	31
البحرين	7,1	7,2	7,3	6,2	8,3	8,2	8,3	8,3
مصر	22	21	17	16	17	18	19	19
الأردن	20	20	21	18	19	20	22	20
الكويت	1,2	1,1	1,1	1,2	1,1	1,3	1,1	1,1
لبنان	10	11	14	12	13	14	15	13
السودان	4,3	6,2	5,3	5,3	6,2	6,3	6,3	6,2
موريطانيا	17	17	17	18	16	16	19	17
المغرب	23	23	23	27	29	30	31	27
عمان	7,1	7,1	7,2	8,3	6,3	7,3	10	7,3
قطر	0,3	0,3	0,3	0,3	1,3	1,1	1,1	1,1
العربية	4,2	3,1	3,	3,2	3,3	3,2	3,3	3,3
سوريا	17	18	15	16	16	17	18	17
تونس	25	25	24	27	30	33	26	29
الإمارات	1,2	1,3	1,2	1,2	1,3	2,3	2,1	1,2
اليمن	9,1	8,2	10	10	13	9,2	9,2	10
متوسط	12	12	12	13	13	14	14	—

المصدر: معهد الكويت

و يرجع ضعف المداخيل الجبائية نسبة لإجمالي الناتج المحلي إلى عدة أسباب و إن لم تكن عامة على كل الدول بسبب اختلاف البنيان السياسي و الاقتصادي، فالجزائر مثلها مثل لبنان، السودان وكذلك اليمن عاشت مرارة النزاعات الأهلية وعدم الاستقرار مما أثرت سلبا على تجميع المداخيل، إضافة إلى وجود المؤسسات العمومية غير الفعالة والمؤسسات الخاصة التي لا تسدد ضرائبها كما ينبغي كما يمكن إضافة التهاون و اللامبالاة في تحصيل الضرائب من طرف إدارة الضرائب، بغض النظر عن الضعف السائد على المستوى السياسي وكذلك الاقتصادي، و يضاف إلى كل هذا:

. الحماية المفرطة للقطاع الصناعي،

. مداخيل جباية المؤسسات لا تطال إلى القطاع الرسمي،

. الضرائب على التجارة الخارجية معقدة متعددة و كثيرة الإعفاءات،

. الضرائب على الصادرات متعددة و عالية النسب مما يحد من التحفيز على الإنتاج،

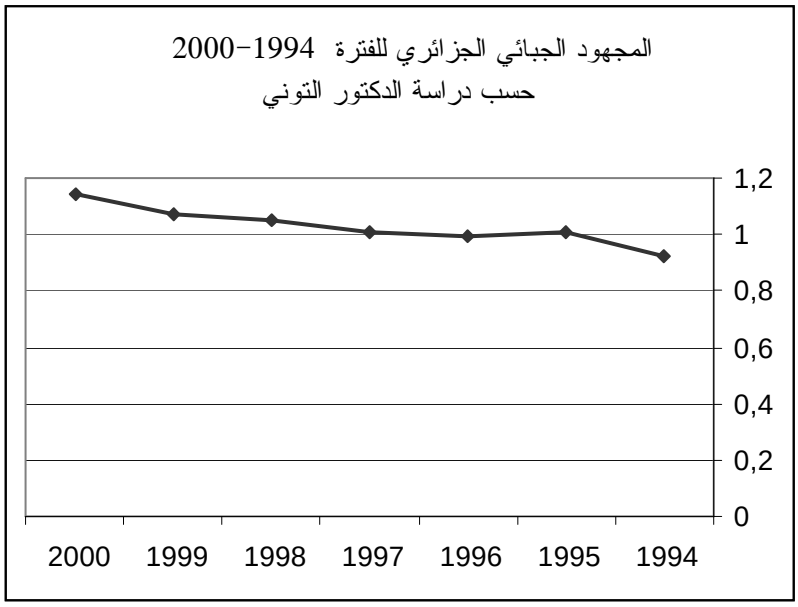
. الجبايات على الدخل الفردي (الشخصي) لا تطبق في معظمها إلا على القطاع الرسمي (قطاع الوظيف) وهي بنسب عالية الحد وأيضا بقاعدة ضيقة مما أدى إلى الهروب الجبائي في القطاعات الأخرى.

. ضعف الإدارة الجبائية الذي يؤثر سلبا على المجهودات المبذولة من طرف هذه البلدان في سبيل رفع مستوى مداخيل الجباية.

ثانيا: النموذج

الفصل الخامس : تقييم الإصلاح الجبائي في ظل الإصلاحات الاقتصادية

من بين النظريات العديدة المعتمدة لحساب القدرة الجبائية (capacité taxable) تعتمد إحداها على ارتداد نسبة المداخيل الجبائية على إجمالي الناتج المحلي على مجموعة متغيرات تمثل الأسس للأوعية الجبائية الممكنة و على عوامل أخرى يمكنها التأثير



المصدر: مخطط منجز في إطار المذكرة على أساس نتائج دراسة الدكتور ناجي التوني.

ما نلاحظه من خلال المنحنى المنجز أن الجزائر تحتل مكانة لا باس بها مقارنة للدول العربية التي هي محل الدراسة من طرف ناجي التوني ، فالمجهود الجبائي في الجزائر أتجه نحو التحسن بداية من سنة 1996 أي بعد مرور تقريبا اربع سنوات على عملية اصلاح المنظومة الجبائية و هذا ما يفيد ان تحصي الضرائب في الجزائر يتجه نوعا ما الى التحسن رغم ان هذه الفترة كانت مصادفة للازمة الامنية التي شهدتها البلاد مما صعب نوعا ما تحصيل الضرائب ، هذا دون أن نأخذ بعين الاعتبار الكيفية لهذا المجهود الجبائي.

الفرع الثالث: الضغط الضريبي في الجزائر

يعد الضغط الضريبي من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم مردودية النظام الضريبي، إذ يبحث عن الإمكانيات المتاحة للاقتطاعات الضريبية لتحقيق أكبر حصيلة ممكنة دون إحداث ضرر في الاقتصاد الوطني، ويعبر الضغط الضريبي عن العلاقة الموجودة بين الإيرادات الضريبية والثروة المنتجة المعبر عنها بالناتج المحلي الخام، وقد حدد الاقتصادي " كولن كلارك " مستوى الضغط الضريبي النموذجي بـــ 25 % [1]، و نظراً إلى هيمنة الجباية البترولية، لذلك فإن اعتماد الضغط الضريبي للجباية العادية منسوباً إلى الناتج المحلي الخام خارج المحروقات يكون أكثر دلالة.

الجدول (5 .10) يمثل تطور معدل الضغط الضريبي خارج المحروقات في الجزائر خلال الفترة 2004-2007(الوحدة مليار دج).

[1] – ناصر مراد ، تقييم الإصلاحات الجبائية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الثاني، 2009.

البيان	2004	2005	2006	2007
الجباية العادية	603.77	664.80	745.56	786.77
الناتج المحلي الخام خارج المحروقات	3830.63	4210.73	4638.33	5216.93
الضغط الضريبي خارج المحوقات	15.76	15.79	16.07	15.08

المصدر :وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب(الديوان الوطني للإحصاء).

نلاحظ في الجدول أعلاه ضعف مستوى الضغط الضريبي و ذلك مقارنة بالمستوى النموذجي 25 % ، كما أنه يعد أقل مما هو سائد في الكثير من الدول بحيث نجده في الدول الصناعية الكبرى لا يقل عن 27 % و علية نستنتج عدم مردودية النظام الضريبي بعد الإصلاحات الضريبية في الجزائر بحيث لم يتمكن من تحسين المقدرة التكليفية للدخل الوطني و حسب رائنا أن ذلك الإخفاق ناتج عن عوامل عدة نذكر منها:

- ضعف الإدارة الضريبية في إيجاد أوعية ضريبية ملائمة ذات مردودية مرتفعة،
- إن مساهمة القطاعات خارج المحروقات في الناتج الداخلي الخام جد متواضعة ، مما انعكس سلباً على مردودية الجباية العادية،
- ضعف الاقتطاعات الضريبية و هي راجعة إلى انخفاض الدخل الفردي وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي بكثرة،
- انتشار البطالة بنسبة كبيرة تفوت على الدولة من إخضاع فئة كبيرة من أفراد المجتمع إلى ضرائب الأجور،
- ارتفاع نسبة التضخم وتدهور قيمة العملة الوطنية، مما يخفض القيمة الحقيقية للحصيلة الضريبية.

ولتحسين مستوى الضغط الضريبي يجب معالجة تلك العوامل التي تتعلق بالجانب الاقتصادي والاجتماعي والضريبي وتسعى السلطات الضريبية إلى الوصول إلى نسبة 20 % ليس عن طريق زيادة معدلات الضرائب و إنما بفضل توسيع الوعاء الضريبي.[1]

الفرع الرابع : مقارنة الإنجازات الفعلية بالتقديرات

إن مقارنة التحصيل الضريبي الفعلي بالإيرادات الضريبية التقديرية، مؤشراً مهماً لقياس مردودية النظام الضريبي، لذلك نستعرض تطور تلك النسبة خلال الفترة الممتدة ما بين سنة 2004 – 2007 في الجدول الآتي:

الجدول رقم (5 – 11) تطور نسبة تنفيذ الجباية العادية خلال المدة :2004 – 2007 (الوحدة مليار د ج).

البيان	2004	2005	2006	2007
الجباية العادية	603.77	664.80	745.56	786.77
الجباية العادية المقدرة	532.30	596.93	610.77	676.11
نسبة التنفيذ 2/1	113.42	111.36	122.06	116.36

المصدر: المديرية العامة للضرائب (قوانين المالية لسنوات 2004 – 2007.

[1] – ناصر مراد ، تقييم الإصلاحات الجبائية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الثاني، 2009.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن نسبة التنفيذ قد عرفت تحسناً جيداً إذ تجاوزت بشكل عام % 100 مما يدل على مردودية النظام الضريبي خلال هذه الفترة، و يمكن تفسير ذلك باتجاه الإدارة الضريبية نحو التحكم التدريجي في الضرائب الجديدة والتكيف مع مقتضيات النظام الجديد .فضلاً عن استقرار الوضع الأمني الذي ساهم بشكل ايجابي في تفعيل أداء الإدارة نوعا ما.

الفرع الخامس: مدى استقرار النظام الضريبي الجزائري

لم يتمكن النظام الضريبي في الجزائر من تحقيق الاستقرار مما أدى إلى عدم وضوح الرؤية لدى السلطات فضلاً عن تعقد ذلك النظام. في هذا المجال نلاحظ سنوياً صدور تعديلات ضريبية، ففي سنة 2003 صدر 52 إجراء ضريبيا [1]، وفي سنة 2004 صدر 68 إجراء ضريبيا [2] .

وصدر في سنة 2005 51 إجراء ضريبيا[3] وفي سنة 2006 صدر 72 إجراء ضريبيا[4] و تضمن قانون المالية لسنة 2008 ما يزيد عن 50 إجراء ضريبيا[5] كما تضمن قانون المالية لسنة 2009 حوالي 66 إجراء ضريبيا[6] وتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 حوالي 39 إجراء ضريبيا زيادة [7] وتضمن قانون المالية لسنة 2010 قرابة 39 إجراء ضريبيا[8] وجاء بقانون المالية التكميلي لسنة 2010 حوالي 26 إجراء ضريبيا[9] وجاء بقانون المالية لسنة 2011 قرابة 58 إجراء ضريبيا[10] وتضمن قانون المالية لسنة 2012 حوالي 90 إجراء ضريبيا[11] وأن هذه التعديلات تضمنت بعض الاتجاهات الإيجابية للنظام و المتمثلة في:

- تخفيض الرسم على النشاط المهني من 2.55 % إلى 2 % [12]،
- تخفيض معدلات الرسم على القيمة المضافة من أربعة معدلات إلى معدلين فقط هما: 7 % و17 % [1]،

---

[1] – قانون رقم 03 – 22 مؤرخ في 2003/12/28 يتضمن قانون المالية لسنة 2004، جريدة رسمية، عدد 83 من سنة 2003.

[2] – قانون رقم 04 – 21 مؤرخ في 2004/12/29 يتضمن قانون المالية لسنة 2005، جريدة رسمية، عدد 85 من سنة 2004.

[3] – قانون رقم 05 – 16 مؤرخ في 2005/12/31 يتضمن قانون المالية لسنة 2006، جريدة رسمية، عدد 85 من سنة 2005.

[4] – قانون رقم 06 – 24 مؤرخ في 2006/12/26 يتضمن قانون المالية لسنة 2007 ، جريدة رسمية، عدد 85 من سنة 2007.

[5] – قانون رقم 07 – 12 مؤرخ في 2007/12/30 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، جريدة رسمية، عدد 82 من سنة 2007.

[6] – قانون رقم 08 – 21 مؤرخ في 2008/12/30 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2009، جريدة رسمية، عدد 74 من سنة 2008.

[7] – قانون رقم 09 – 01 مؤرخ في 2009/07/22، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، جريدة رسمية، عدد 44 من سنة 2009.

[8] – قانون رقم 09 – 09 مؤرخ في 2009/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 2010،جريدة رسمية، عدد 78 من سنة 2009.

[9] – قانون رقم 10 – 01 مؤرخ في 2010/08/26، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، جريدة رسمية عدد 49 من سنة 2010.

[10] – قانون رقم 10 – 13 مؤرخ في 2010/12/29 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2011، جريدة رسمية، 88 من سنة 2010.

[11] – قانون رقم 11 – 16 مؤرخ في 2011/12/28، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، جريدة رسمية، عدد 72 من سنة 2011.

[12] – المادة 222 معدلة بموجب المادة 06 من القانون رقم 01 – 12 المؤرخ في 2001/07/19 و المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2001 ، جريدة رسمية، عدد 38 من سنة 2001.

– رفع المبلغ المعفى من ضريبة الدخل إلى 60000 د ج و تخفيض الحد الأعلى في فرض ضريبة الدخل إلى 40 % [2]،

– تحديد سقف اهتلاك السيارات السياحية على أساس 800000 د ج ، و تخفيض في ضريبة أرباح الشركات بالنسبة للمؤسسات النشطة على مستوى الهضاب العليا بـــ 15 % و في الجنوب بـــ 20 % لمدة خمس سنوات بداية من سنة 2004.[3]

– تخفيض في ضريبة الدخل على الإيجارات إلى 7 % و يعفى الإيجار المحرر لصالح الطلبة من الضريبة[4]،

– تحديد غرامة بقيمة 50000 د ج عندما تتأكد مصالح الضرائب أن المحل أغلق لأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة [5].

– إحداث الضريبة الوحيدة الجزافية التي عوضت نظام التقدير الجزافي بالنسبة للأنشطة التجارية و الحرفية [6].

– إحداث حد ضريبي أدنى بقيمة 5000 د ج سنويا بالنسبة للمكلفين الخاضعين للضريبة الوحيدة الجزافية مهما كان رقم أعمالهم.[7]

– إحداث نظام ضريبي جديد وسطي في فرض الضريبة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الذين لا يتبعون نظام الضريبة الوحيدة الجزافية وهو النظام المبسط إذا لم يتعدى رقم أعماله 10000000 د ج سنويا[8].

---

[1] – المادة 23 معدلة بموجب المادة 02 من الأمر رقم 02 – 01 المؤرخ في 2002/02/25 و المتضمن قانون المالية لسنة 2002، جريدة رسمية، عدد 15 من سنة 2002.

[2] – المادة 104 معدلة بموجب المادة 14 من القانون رقم 02 – 11 المؤرخ في 2002/12/24 و المتضمن قانون المالية لسنة 2003، جريدة رسمية، عدد 86 من سنة 2002.

[3] – قانون رقم 03 – 22 المؤرخ في 2003/12/28، متضمن قانون المالية لسنة 2004، جريدة رسمية، عدد 83 من سنة 2003.

[4] – المادة 42 معدلة بموجب المادة 02 من القانون رقم 04 – 21 المؤرخ في 2004/12/29، المتضمن قانون المالية لسنة 2005، جريدة رسمية، عدد 85 من سنة 2004.

[5] – المادة 304 معدلة بموجب المادة 16 من القانون رقم 05 – 16 المؤرخ في 2005/12/31، والمتضمن قانون المالية لسنة 2006 ، جريدة رسمية، عدد 85 من سنة 2005.

[6] – المادة 282 مكرر1، 2، 3، 4، 5، 6 محدثة بموجب المادة 02 من القانون رقم 06 – 24 المؤرخ في 2006/12/26 و المتضمن قانون المالية لسنة 2007، جريدة رسمية، عدد 85 من سنة 2006.

[7] – المادة 365 محدثة بموجب المادة 21 من القانون رقم 06 – 24 المؤرخ في 2006/12/26 و المتضمن قانون المالية لسنة 2007، جريدة رسمية، عدد 85 من سنة 2006.

[8] – المادة 20 مكرر محدثة بموجب المادة 03 من القانون رقم 07 – 12 مؤرخ في 2007/12/30 والمتضمن قانون المالية لسنة 2008، جريدة رسمية، عدد 82 من سنة 2007.

– تخفيض نسبة الاقتطاع العليا للضريبة على الدخل الإجمالي إلى % 35 و رفع الحد الأدنى المعفى من الإخضاع إلى 120.000 د ج[1].

– تخفيض نسبة الضريبة على أرباح الشركات إلى % 25 و % 12.5 للأرباح المعاد استثمارها وحاليا بنسبة 23 % للشركات في قطاع الخدمات و19 % بالنسبة للشركات الإنتاجية و هذا تطور ملحوظ إذا فكر المسئولون بالتفرقة بين شركة إنتاجية و شركة خدمية.

– مراجعة التعريفة الجمركية باعتماد ثلاثة معدلات أقصاها 30 %.

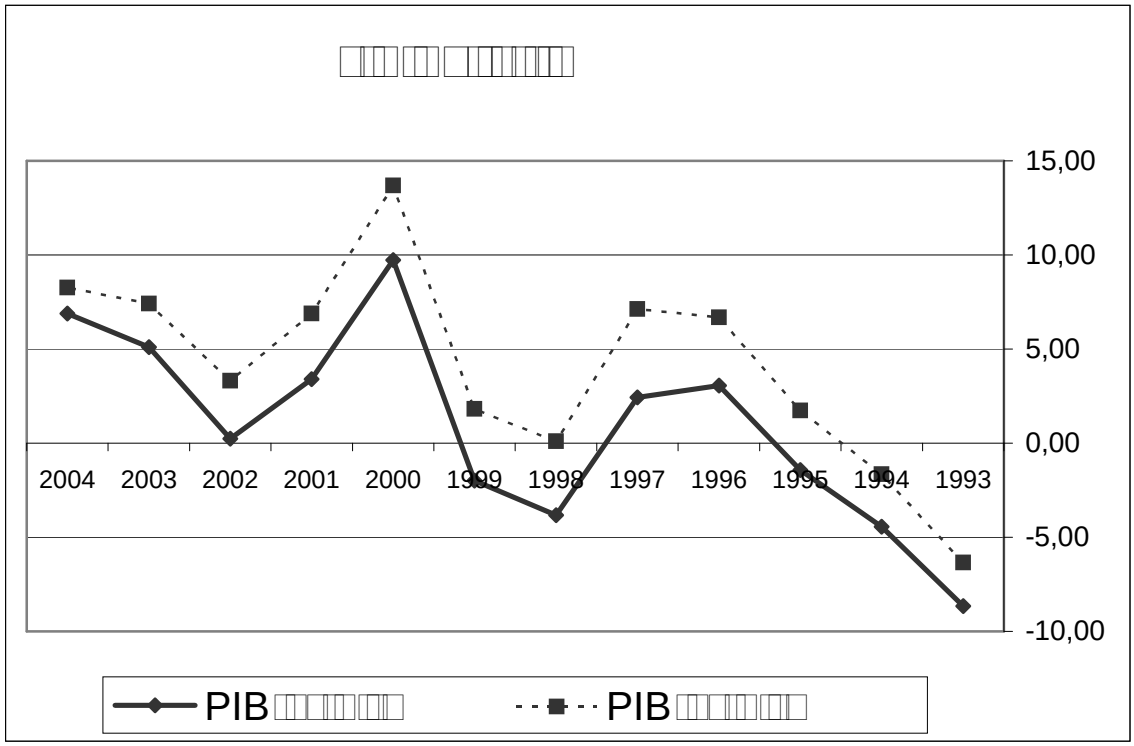
– إلغاء ضريبة الدفع الجزافي كونها ضريبة لا تشجع على التوظيف.

– تخفيض الضريبة على الدخل الناتجة عن توزيع الريوع من 15 % إلى 10 % بالنسبة للمستفيد المقيم بالجزائر.

الفرع الخامس: تحسين فعالية النظام الضريبي الجزائري

يعتبر الميزان الضريبي الكلي والميزان الضريبي الأولي كما قدمنا له آنفا من أهم المؤشرات التي يقيم من خلالها مستوى النظام الضريبي لدولة ما، بالنسبة للفترة 1993– 2004 كانت آثار أسعار النفط واضحة على مستوى هذين المؤشرين و بطبيعة الحال فهما مرتبطان ارتباطا وثيقا بمستوى النفقات وخدمات الديون.

المخطط (5 . 11) : الميزان الضريبي الكلي و الميزان الضريبي الأولي 1993–2004



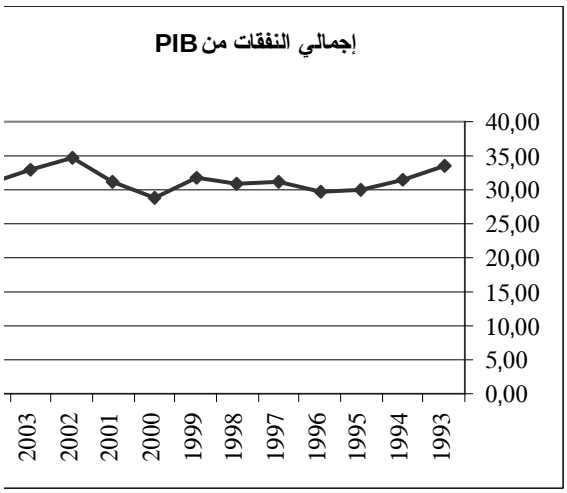
[1] – المادة 104 معدلة بموجب المادة 05 من القانون رقم 07 – 12 المؤرخ في 2007/12/30 السالف الذكر.

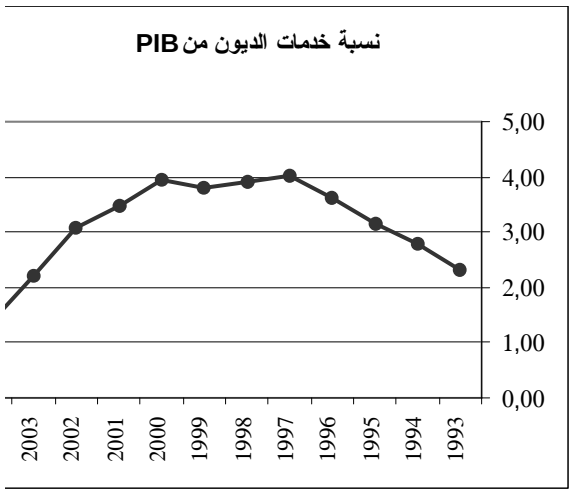
الفصل الخامس : تقييم الإصلاح الجبائي في ظل الإصلاحات الاقتصادية

فبغرض التحفيز على النمو، عرفت سياسة الميزانية لسنة 1992، ارتفاعا ملحوظا للنفقات خاصة فيما يخص الزيادة في الأجور ، وهذا كان مزامنا لانخفاض في المحصول الجبائي مما جعل المؤشرات الجبائية تعرف تدهورا حيث سجل الميزان الأساسي عجزا قدره 8,7 % من PIB سنة 1993.

أما أثناء مرحلة التصحيح الهيكلي فلقد سجل الميزان الضريبي الأساسي فائضا قدره 2,4 % ما فتئ يتحول لعجز سنة 1998 بسبب الأزمة البترولية، غير أنه تم استدراكه بسبب ارتفاع أسعار البترول ابتداء من سنة 1999 ، ففي سنة 2000 حقق الميزان الكلي فائضا فاق 9,7 % من PIB، غير أن ذلك تزامن كذلك مع استقرار مستوى خدمات الديون و تراجع في مستوى النفقات مما ساعد على تحقيق هذا الفائض و بالتالي عرفت المدخرات الرسمية ارتفاعا قفز من 4,58 شهر من الاستيراد سنة 1999 إلى 14,9 شهر من سنة 2001 ثم 19 شهر من سنة 2004 .

المخطط (5 . 12) : تطور الديون والنفقات 1993-2004





و لقد أدى ارتفاع أسعار البترول إلى نمو متزايد للميزان الضريبي ليعرف انحدارا مرة أخرى سنة 2001 ثم 2002 ويرجع ذلك للزيادة في النفقات من جهة وانخفاض نسبي ومرحلي لأسعار النفط كان وراء انخفاض العائدات الجبائية النفطية علاوة على المردودية الضعيفة للجباية العادية، ويرجع ذلك في تلك المرحلة لعدة أسباب أهمها:

- سلسلة التخفيضات في مجموعة من الرسوم و الضرائب التي عرفتها قوانين المالية لسنوات 2001 و 2002
- التهرب و الغش الضريبيين الذين تفشيا بصورة ملحوظة،
- القطاع غير الرسمي الذي تزايد بموجب الانفتاح الاقتصادي،

المخطط (5 . 13) : المدخرات

- إعادة النظر في أجور موظفي مصلحة الضرائب من اجل تحفيز البعض منهم على رفع مردودية العمل وإبعادهم عن إغراءات الممولين.
- رفع مستوى موظفي جهاز الضرائب، من خلال تكوين متخصص في الضرائب والذي يعمل على رفع مستوى تأهيل تلك العناصر وتدريبها، مع وضع برنامج تكوين دوري قصير المدى لتلك العناصر كلما كان جديد في الميدان الضريبي.

– إقامة جسر تعاون بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات الحكومية الأخرى و ينتج عن هذا التعاون تزويد إدارة الضرائب بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات عن نشاط المكلفين.

– اللجوء إلى التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف ويتم ذلك من خلال عقد اتفاقات دولية لمكافحة التهرب الضريبي.

الجهات المانحة للمساعدات أن ما تقدمه من دعم يكون أكثر فعالية في الدول ذات الحكم الجيد.

تستند بيانات مؤشرات الإدارة الرشيدة إلى عدد كبير من المتغيرات التي تقيس نطاقا واسعا من العناصر المرتبطة بالإدارة الرشيدة والتي تم استقاؤها من أكثر من 25 مصدرا مستقلا تابعا لمنظمات عالمية مختلفة ومسحات قطرية إذ اتبع المعهد نظاما إحصائيا محددا لإقامة " متوسط مثقل" خاص بكل دولة و بأوزان تتناسب مع أهمية المصدر الذي يزود البيانات.

وقد تم تصنيف الدول[1] في مؤشرات الإدارة الرشيدة وفق نسب مئوية تتراوح بين (صفر– 100) حيث تدل النسبة المئوية الأعلى على وضع أفضل يضع الدولة ضمن مجموعة الدول ذات حسن الإدارة و صلاح الحكم، و العكس صحيح، وبذلك ينقسم دليل المؤشر إلى خمسة مستويات من الإدارة الرشيدة و صلاح الحكم كما هو مبين أدناه، مع ملاحظة أن النسبة المئوية (مقارنة وتأشيرية) و ليست (مطلقة).

جدول (5 . 11) : مستويات الإدارة الرشيدة

التصنيف عن النسبة المحققة	
أعلى من 75 %	في وضع مقارن ممتاز
أعلى من50 %	في وضع مقارن جيد
أعلى من 25 %	في وضع مقارن متوسط
أعلى من 10 %	في وضع مقارن ضعيف
أقل من 10 %	في وضع مقرن ضعيف جدا

المصدر:

وقد غطت قاعدة بيانات مؤشرات الإدارة الرشيدة هذا العام 209 دول في العالم منها 21 دولة عربية للفترة (2002–2004) مقارنة مع 195 دولة منها 19 دولة عربية للفترة (2000–2002).

وتجدر الإشارة إلى أن الدول العربية التي دخلت في قاعدة بيانات مؤشرات الإدارة الرشيدة تنقسم وفق تصنيف مستوى الدخل لمعهد البنك الدولي إلى:

4 دول عربية ذات دخل مرتفع (الكويت، البحرين، قطر ، الإمارات)

4 دول عربية ذات الفئة العليا من الدخل المتوسط (لبنان، سلطنة عمان، السعودية، ليبيا).

9 دول عربية ذات الفئة الدنيا من الدخل المتوسط (المغرب، الأردن، جيبوتي،الجزائر، مصر، تونس، فلسطين، العراق، سوريا).

4 دول عربية ذات دخل منخفض(اليمن، موريتانيا، الصومال، السودان).

ثانيا : مؤشر الشفافية

[1] – نفس المرجع.

يصدر مؤشر الشفافية (النظرة للفساد) سنويا منذ عام 1995 عن منظمة الشفافية الدولية و يرصد درجة الفساد حسبما يراها رجال الأعمال والمحللون، غطى المؤشر هذا العام 145 دولة منها 18 دولة عربية مقارنة مع 133 دولة منها 19 دولة عربية عام 2003.

وفق مؤشر 2004 توزعت الدول العربية الداخلة في المؤشر إلى المجموعات التالية:

دولتان عربيتان ذات شفافية مرتفعة (سلطنة عمان و الإمارات).

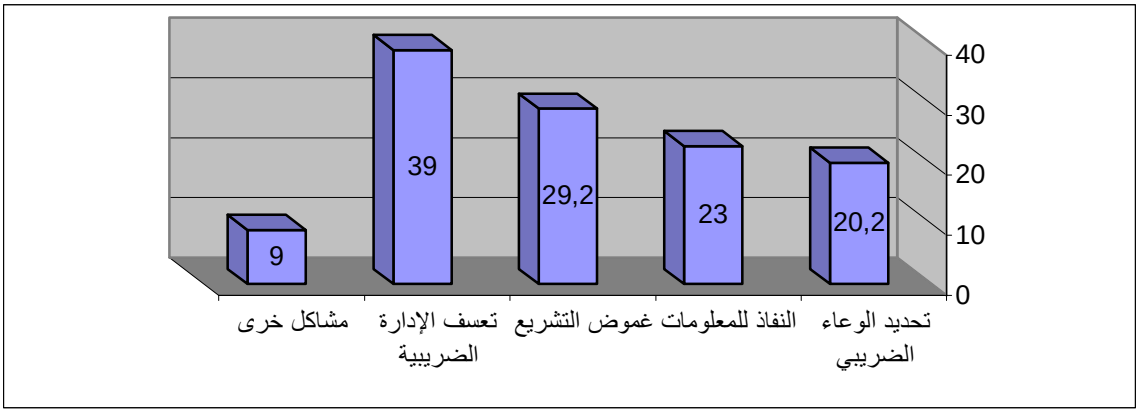
5 دول عربية ذات شفافية متوسطة (البحرين ، الأردن، قطر ، تونس، الكويت).

11 دولة عربية ذات شفافية منخفضة (السعودية، سوريا، مصر، المغرب، الجزائر، لبنان، ليبيا، فلسطين، اليمن، السودان، والعراق).

الفرع الثالث: الإدارة الجبائية و الاستثمار

يرجع الكثير مشاكل ضعف الاستثمار وكذلك تفشي ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين خاصة في القطاع الخاص للمعدلات الضريبية المرتفعة، وللإدارة الضريبة في حد ذاتها، حيث تعتبر نسبة معتبرة من المؤسسات [1] علاقتها بالإدارة من أكبر خمس عراقيل في وجه الاستثمار و إن كانوا يشيرون للفساد في هذه الإدارة فهم يشتكون على وجه الخصوص من انعدام الموضوعية والتعسف لدى الإدارة الجبائية، حيث يرى 39% من المؤسسات في العينة المدروسة هذا المشكل رئيسا في تعاملهم مع النظام الجبائي، ويضاف لتعسف الإدارة غموض التشريع الجبائي الذي يرى فيه 29% من العينة كمشكل أساسي يواجههم.

المخطط (5. 6) : أوجه المعوقات على مستوى التشريع و الإدارة الضريبية في وجه المؤسسات



المصدر:

المبحث الثالث: عوائق النظام الجبائي الجديد

تمهيد

.....

[1] « Algeria Investment Climate Assessment » op cit

الفصل الخامس : تقييم الإصلاح الجبائي في ظل الإصلاحات الاقتصادية

المطلب الأول: الاعتماد الشبه الكلي على النفط

من المسلم به أن الجزائر حققت مثلها مثل الدول الأخرى لمنطقة الشرق الأوسط و شمال إفريقيا استفادات كبرى من الثروة التي تولدت عن تصديرها للنفط خاصة في ضل الارتفاع الحاد في أسعار النفط خلال السبعينات ونهاية التسعينات وحتى بداية الألفية الجديدة. حيث دعم قطاع النفط الزيادة القوية في معدلات نمو إجمالي الناتج المحلي والتحسن النسبي في مستويات المعيشة، ورغم قوة قطاع النفط فإن الأداء الاقتصادي أصابه الضعف خلال العشرين عاما التالية مع هبوط معدلات النمو إلى مستويات لم تكن كافية لتوليد فرص العمل اللازمة للقوى العاملة المتنامية بسرعة، وقد أسفر هذا التدهور الذي آلت إليه الأوضاع الاقتصادية عن توليد ضغوط دافعة للإصلاح الاقتصادي، وهو ما قام به عدد من البلدان خلال الفترة من منتصف الثمانينات إلى أواخرها و في أوائل التسعينات. وتضمنت إصلاحات المالية العامة استحداث ضريبة القيمة المضافة وتحسين إدارة الإنفاق العام، كما تمت تقوية أطر السياسة النقدية باستحداث أدوات غير مباشرة لها. وتم تحرير نظم التجارة و تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر بينما أصبحت أسعار الصرف أكثر مرونة.

غير أن التطورات في القطاع النفطي كانت و مازالت تسيطر على مجمل النمو الاقتصادي في الجزائر، حيث لم تحقق القطاعات غير النفطية بعد معدل نمو مستمر على درجة كبيرة من الارتفاع تكفي لاستيعاب الأعداد المتزايدة من الداخلين الجدد في سوق العمل. وفي مجال الجباية يبقى قطاع النفط يستحوذ على حصة الأسد من المداخيل الجبائية، وهذا ما يجعل مستقبل النظام الضريبي مثله مثل قطاعات الاقتصاد الأخرى عرضة لتقلبات السوق النفطية من جهة ورهينة لمصير هذه الثروة غير الدائمة والآيلة للزوال من جهة أخرى [1].

الفرع الأول: تقلبات السوق النفطية

مرت السوق العالمية بتغيرات هائلة في العقود الثلاثة الماضية اعتبارا من عام 1970 حين بدأت إعادة التفاوض على " السعر المعلن " وهو سعر مرجعي كانت تحسب على أساسه رسوم الامتياز المستحقة للبلدان المضيفة وقبل ذلك التاريخ كان هذا السعر مثبتا (عند 1080 دولار أمريكيا للبرميل خلال الستينات) من جانب شركات النفط الدولية الكبرى صاحبة الامتيازات النفطية العاملة في تلك البلدان. وقد تلاحقت الأحداث بعد ذلك انتهاء بصدمة أسعار النفط في عام 1973 ثم نقل حقوق الملكية إلى البلدان المضيفة فكان ذلك إذنا ببدء عهد جديد في الصناعة النفطية.

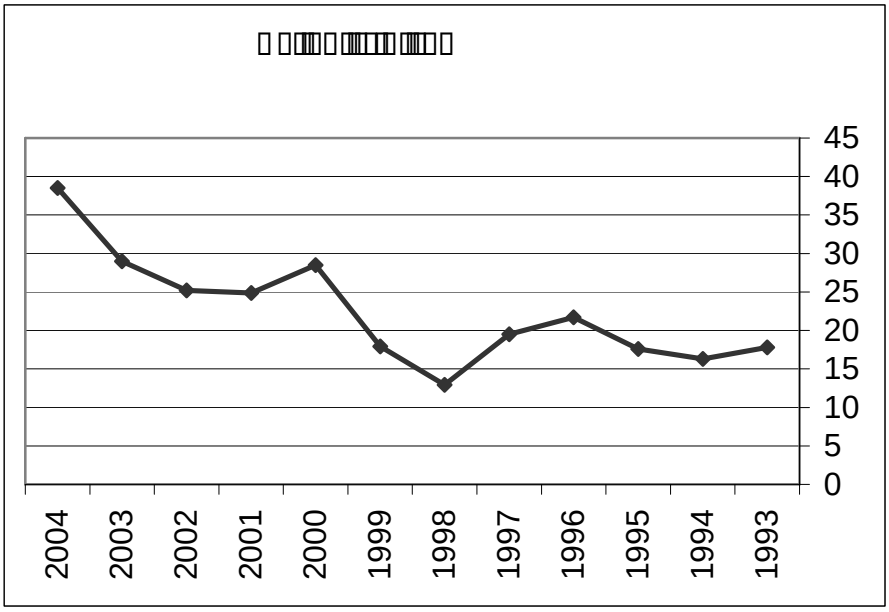
أولا: تطور سوق النفط

عرفت الفترة الأخيرة من الستينات وبداية السبعينات أحداثا هامة في تاريخ السوق النفطية أهمها توجه سياسة أوبيك نحو إحكام السيطرة على مواردها وزيادة نصيبها من أصولها النفطية (إعلان 1968) ولقد عرفت فترة 1973– 1974 زيادات في أسعار النفط و بالرغم من انتقال حقوق الملكية من الشركات الكبرى إلى البلدان صاحبة الآبار النفطية من خلال التأميمات فأسعار السوق النفطية ضلت دوما متقلبة وعرضة أحيانا للتغيير المفاجئ .

المخطط رقم (5 . 12) : تقلبات أسعار النفط من سنة 1993 إلى أوت 2004.

---

[1] – داليا حاكورة ، كيف يمكن تسريع وتيرة التنمية في الشرق الأوسط و شمال إفريقيا، منشورات صندوق النقد الدولي، 2004.



المصدر: منشورات صندوق النقد الدولي

ولقد مرت سوق النفط بعدة مراحل[1] ، نذكرها فيما يلي.

1: مرحلة تثبيت الأسعار: تحول السوق من التوازن إلى الضيق

عقب أحداث 1973 – 1974 أصبح المتحكم الأول في سعر النفط الخام هو منظمة " أوبك " التي نفذت هذه المهمة من خلال تحديد سعر رسمي لبيع أفضل أنواع النفط الخام لديها وهو الخام العربي الخفيف. تاركة لكل بلد عضو مهمة تعديل سعر بيعه في ضوء هذا السعر المرجعي حسب نوعية إنتاجه النفطي – استنادا إلى تصنيف معهد البترول الأمريكي والمحتوى الكبريتي...الخ. وعادة ما كان إعلان السعر المرجعي للنفط الخام يقترن بتحديد حصص الإنتاج لبلدان المنظمة وذلك بهدف أساسي هو تحقيق التوافق بين العرض والطلب مع أخذ إنتاج البلدان غير الأعضاء في الاعتبار. وقد ظل هذا النظام يطبق بنجاح نسبيا حتى أوائل الثمانينات عندما انهار النظام ضحية لهذا النجاح.

وعقب أحداث 1973 – 1974 شجع ارتفاع مستوى الأسعار النفطية في النصف الثاني من السبعينات عمليات التنقيب والإنتاج في المناطق عالية التكلفة مثل بحر الشمال وكندا والمكسيك وغيرها. وربما يكون بحر الشمال هو الذي شهد أكثر التطورات حدة من بين هذه المناطق فقد كان الناتج الكلي لأوروبا (الغربية) أقل من نصف مليون برميل يوميا في ذلك العقد وحتى عام 1974 ثم تسارع النمو بدءا من عام 1975 وما بعده وبحلول عام 1985 كانت مستويات الإنتاج قد وصلت إلى 8,3 مليون برميل يوميا ثم تضاعفت تقريبا حتى بلغت 6,7 مليون برميل بحلول عام 2002 فيما يرجع بصفة أساسية إلى التكنولوجيات الحديثة التي أتاحت استغلال حقول النفط الجديدة عالية التكلفة استغلالا مربحا وتخفيض تكاليف الإنتاج بشكل عام. وقد تقلصت حصة " أوبك " في السوق بالتدريج مع تزايد حجم الإنتاج لدى البلدان غير الأعضاء حتى استوعب الطلب المتنامي وفاض عنه. مما اضطر المنظمة إلى تخفيض حصص إنتاجها عدة مرات متعاقبة في محاولة غير مجدية للدفاع عن سعر النفط. ولفترة ما، نجحت " أوبك " بالفعل في تحديد أسعار النفط والتحكم في إنتاج بلدانها الأعضاء فيما يرجع بالدرجة الأولى إلى قوة الطلب على نفط " أوبك " مقارنة بحجم المعروض فالاحتكار (أو شبه الاحتكار) لا يكفي وحده للتحكم في الناتج والأسعار معا.

---

[1] برايت أوكوغو "الشرق الأوسط في سوق نفطية متغيرة" منشور لصندوق النقد الدولي 2003

الفصل الخامس : تقييم الإصلاح الجبائي في ظل الإصلاحات الاقتصادية

بتحليل الظروف التي مكنت منظمة " أوبك " من النجاح في السيطرة على سعر النفط في السبعينات وأوائل الثمانينات تتكشف التغيرات التي مرت بها السوق النفطية ويتضح السبب في أن البلدان المعتمدة على النفط بما فيها منطقة الشرق الأوسط أصبحت عاجزة عن ضمان أي مستوى من الدخل يتأتى من القطاع النفطي وهذا العجز عن الاعتماد على الإيرادات النفطية يؤكد أيضا ضرورة الإسراع بوتيرة الإصلاحات الاقتصادية وتنويع النشاط الاقتصادي ويمكن تلخيص السمات الأساسية لسوق النفط خلال تلك الفترة على النحو التالي:

عقب هبوط الطلب العالمي على النفــط في عامي 1974 و 1975 ازداد الطلب مرة أخرى بنسبـــة 10 % تقريبا بين عامي 1976 و1979 مع عودة الاقتصاد العالمي إلى مسار النمو وبفضل هذا المعدل المريح الذي حققه نمو الطلب تمكنت منظمة " أوبك " من احتواء سلوك بلدانها الأعضاء بما في ذلك تجاوزهم لحصص الإنتاج المقررة وبالرغم من أن سياسة الحصص التي وضعتها " أوبك " لم تحقق إلا نجاحا جزئيا فقد فرضت على السوق النفطية حالة تكاد تصل إلى التوازن وتسببت الثورة الإيرانية عام 1979 في فقدان الناتج النفطي الإيراني واقترن ذلك باتجاه وكلاء السوق إلى المضاربة التي أدت إلى تضاعف أسعار النفط في الفترة 1979 – 1980 ونتيجة لهذا التأثير السعري إضافة إلى ضعف النمو الاقتصادي العالمي انخفض الطلب العالمي على النفط بنسبة 4,5 % تقريبا في 1980 و 3 % أخرى في 1981.

وخلاصة القول أن الظروف التي ساعدت السوق النفطية في السبعينات كانت في صالح منظمة " أوبك " التي اغتنمت هذه الفرصة فحددت الأسعار عند مستويات سمحت بها الأوضاع القائمة في ذلك الوقت وقد تغيرت أوضاع السوق تغيرا ملحوظا منذ ذلك الحين ففقدت " أوبك " بعض قدرتها على التأثير في السوق نتيجة لما أدى إليه ارتفاع الأسعار من زيادة إنتاج البلدان غير الأعضاء فيها وأصبح التنبؤ بالإيرادات النفطية أكثر صعوبة من ذي قبل.

2: مرحلة التحكم في الأسعار بقوى السوق الحرة

لقد قررت كبرى البلدان المنتجة للنفط في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا على إثر استمرار فقدان حصتها السوقية في النصف الأول من الثمانينات أن تتزعم حركة داخل منطقة " أوبك " لتغيير استراتيجيتها المتبعة فكان من المنطقي أن آثر الدفاع عن حصتها السوقية والسماح لقوى السوق بتحديد الأسعار وفي هذه الأثناء تسببت حرب الأسعار التي ترتبت على هذه الحركة في انهيار الأسعار كما كان متوقعا إلى أقل من 10 دولارات للبرميل بحلول يوليو 1986 بعدما كان سعر البرميل 28 دولار في ديسمبر 1985 وعندما عاد نمو الطلب مصحوبا بقيود على العرض فرضتها البلدان المنتجة الكبرى انتعشت الأسعار إلى حد ما قبل أن تسجل ارتفاعا حادا نتيجة لأزمة الشرق الأوسط في 1990 – 1991 غير أن الصراع على حصص السوق بين البلدان المنتجة الأعضاء في المنظمة وغير الأعضاء من ناحية وبين أعضاء المنظمة ذاتهم من ناحية أخرى أدى إلى استمرار ضعف السوق طوال معظم التسعينات وانتهى بانهيار الأسعار في عام 1998 عندما هبط سعر النفط مرة أخرى إلى نحو 10 دولارات أمريكية للبرميل وقد تضاعف أثر فقدان البلدان المنتجة الأعضاء (ومنظمة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا) لنفوذها في السوق نتيجة لتزايد أهمية أسواق المعاملات النفطية الفورية والمستقبلية التي أصبحت في ذلك الوقت أساس تسعير النفط بدلا من النظام القائم على تحديد المنظمة للأسعار.

ومع اتساع عجز المالية العامة والحساب الجاري الخارجي ضغطت البلدان الكبرى المنتجة للنفط في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا من خلال منظمة " أوبك " لإعادة العمل بنظام الحصص (ووضع سعر مستهدف) عقب انهيار الأسعار في عام 1986 غير أن هذا النظام لم يحقق إلا نجاحا محدودا طوال معظم التسعينات فيما يرجع بصفة أساسية إلى صعوبة التنبؤ بحجم الطلب العالمي وناتج البلدان غير الأعضاء في المنظمة والحفاظ على انضباط البلدان الأعضاء في إنتاج الحصص المقررة ومع فقدان منظمة " أوبك " سيطرتها على السوق انهارت الأسعار بسبب فرط المعروض في عام 1998 ووصلت إلى المستويات التي أملتها العوامل السوقية الأساسية وكان رد فعل السلطات في المنظمة أن أجرت تخفيضات في النفقات ركز معظمها على المصروفات الرأسمالية ولكن ذلك أدى أيضا إلى النظر بجدية في الإصلاح وقد تعافت سوق النفط العالمية منذ منتصف عام 1999 تحت تأثير مجموعة من العوامل منها

نقص المخزون العالمي وزيادة التعاون بين البلدان المنتجة الأعضاء وغير الأعضاء في منطقة " أوبك " من أجل تقييد الناتج وزيادة التزام البلدان الأعضاء بالحصص المقررة والإضرابات التي شهدتها القطاعات النفطية في البلدان المنتجة الكبرى فضلا على التطورات الجغرافية السياسية في منطقة الشرق الأوسط وقد أتاح هذا للبلدان المصدرة للنفط بما فيها بلدان منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا تحقيق إيرادات ضخمة وبناء احتياطاتها الأجنبية ولكننا لا نعرف بعد ما إذا كانت هذه البلدان ستحسن استخدام هذه الفرصة السانحة لتحقيق أهدافها الإصلاحية.

لقد انعكست هذه التطورات مباشرة في شكل انخفاض في الحصة السوقية لمنظمة " أوبك " (والشرق الأوسط) وتراجع في تأثيرها على السوق حيث بدأت إمدادات النفط من هذه البلدان تعامل في السوق باعتبارها متبق منذ منتصف السبعينات ويعنى هذا أن كبرى البلدان المستهلكة لم تكن تتوجه إلى هذه البلدان لتلبية باقي احتياجاتها إلا بعد شراء احتياجاتها النفطية الأساسية من مصادر غير الأعضاء في " أوبك " وقد قدمت " أوبك " حوالي 49 % من احتياجات النفط العالمي في عام 1975 غير أن هذه النسبة انخفضت إلى 30 % فقط بحلول عام 1985 ثم تحسنت حصة " أوبك " في هذه الإمدادات تدريجيا على مدار عدة سنوات حتى أصبحت الآن حوالي 37 % .

الفرع الثاني: نصيب الجباية البترولية من الجباية الجزائرية العامة

أولا: هيكل الجباية البترولية من الجباية العامة

يعتمد الاقتصاد الجزائري بنسبة كبيرة على العائدات النفطية، وهذا ما يجعل المؤشرات العامة للاقتصاد الوطني كثيرة التذبذب وإن كانت التحولات الاقتصادية والظروف الاجتماعية والسياسية من جهة وتقلبات سعر الصرف من جهة أخرى من بين أسباب هذا التذبذب فلا أحد يشك في أنه لتقلبات أسعار النفط كذلك ضلع كبير في ذلك، و في مجال الجباية على وجه الخصوص تأخذ الجباية النفطية حصة الأسد، و هذا ما يجعل هذا القطاع الأساسي لا يؤدي دوره كاملا خارج القطاع النفطي.

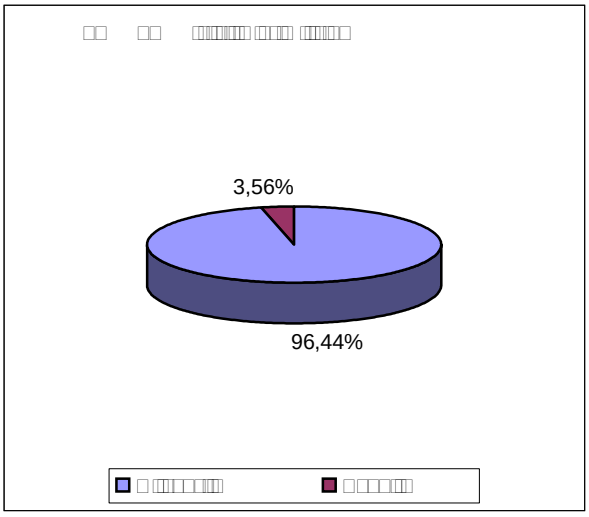
الجدول رقم (5 . 12) : الصادرات للسنوات 1993-2004

	الصادرات (بليون دولار)	الصادرات من المحروقات	سعر البترول الخام	الصادرات من البترول نسبة للصادرات الكلية
1993	10,4	9,9	17,8	95,19
1994	8,9	8,6	16,3	96,63
1995	10,3	9,7	17,6	94,17
1996	13,2	12,6	21,7	95,45
1997	13,8	13,2	19,5	95,65
1998	10,14	9,77	12,94	96,35

1999	12,32	1	17,91	96,67
2000	21,65	2	28,5	97,27
2001	19,09	1	24,85	97,07
2002	18,71	1	25,2	96,79
2003	24,46	2	29	98,08
2004	32,22	3	38,5	97,92

المصدر:

المخطط (5 . 6) نسبة الصادرات من المحروقات إلى الصادرات الكلية (الفترة 1993 – 2004)



المصدر: تم المخطط بناء على الجدول السابق.

ثانيا: مخاطر الاعتماد على النفط و ضرورة مجابهتها (فعالية نظام جبائي)

إن ارتباط الاقتصاد الجزائري بالنفط، يجعل فعالية النظام الجبائي عرضة لثلاث مشاكل أساسية ألا و هي تقلبات السوق التي تجعل المردودية الجبائية للنفط غير ثابتة ، يضاف إلى ذلك [1] كون النفط ثروة قابلة للنفاذ ربما في مستقبل ليس ببعيد جدا وأخيرا خطورة استبدال النفط ببدائل طاقوية أخرى نظرا للتقدم التكنولوجي المعتبر في هذا المجال.

1: الثروة النفطية آيلة للنفاذ

لعل أهم تحد تواجهه الجزائر كدولة منتجة للنفط هو كيفية إدارة ثروتها النفطية على الوجه الأمثل مع النظر بعين الاعتبار إلى طبيعة هذه الثروة القابلة للنفاد وإيلاء الاهتمام الواجب للمساواة بين الأجيال نظرا لاعتماد هذه البلدان على مورد طبيعي آيل للنفاذ

[1] – برايت أوكوغو "الشرق الأوسط في سوق نفطية متغيرة" منشور لصندوق النقد الدولي 2003.

ويتطلب هذا بالضرورة وضع سياسة رشيدة للمالية العامة [1] تضمن الحفاظ على قيمة الثروة النفطية غير أن حجم الثروة النفطية وبالتالي حجم الدخل الدائم لا يمكن تقديره على سبيل الدقة لأن بعض المتغيرات المهمة كحجم الاحتياطيات وأسعار النفط في المستقبل وتكلفة الإنتاج هي متغيرات معرفة بطبيعتها ويعتبر تقدير حجم الثروة الهيدروكربونية ورسم السياسات الملائمة لتحسين ناتج هذه الثروة لصالح الأجيال الحالية والمستقبلية مثالا جيدا لطبيعة التحدي الذي تواجه اقتصاديات الدول المعتمدة على النفط حيث أن صنع القرار يكون دائما في أجواء عدم اليقين، خاصة وأن معظم التنبؤات تشير إلى اتجاه الأسعار للانخفاض على المدى المتوسط مما يؤكد أهمية الإصلاحات. و أن ارتباط الجباية المفرط بالنفط سببه الرئيسي هو ضعف القطاع الاقتصادي غير النفطي والاعتماد المفرط على قطاع واحد مع ما يصاحب ذلك من مخاطر تدهور الموقف نتيجة لتذبذبات أسعار النفط الذي يستدعي سياسة استثمارية جريئة و مكثفة من أجل تنويع النشاط الاقتصادي لضمان مسار تنموي حقيقي، و في هذا يمكن اعتبار الوفرة التي تتمتع بها المنطقة من حيث احتياطيات النفط والغاز مصدرا تستمد منه المالية العامة إيرادات ضخمة وتتحقق من خلاله حصائل هائلة من النقد الأجنبي تسمح بإقامة مشروعات كبيرة للبنية التحتية وتمويل سياسات استثمارية قوية يمكن لها مع مرور الوقت تقليص الفجوة بين الاقتصاد النفطي والاقتصاد العادي تحسبا لفترة ما بعد النفط.

غير أن هذه الموارد النفطية الضخمة كانت تعني أيضا الاعتماد المفرط على قطاع واحد مع ما يصاحب ذلك من مخاطر تدهور الموقف نتيجة لتذبذبات أسعار النفط وعلى مدار السنوات ركزت السياسة الاقتصادية في معظم بلدان الشرق الأوسط وشمال إفريقيا المصدرة للنفط على جهود تنويع نشاطها الاقتصادي بعيدا عن قطاع الهيدروكربونات.

2: مخاطر مصادر الطاقة البديلة

من أهم مخاطر تهدد بقصور النتائج عن التوقعات بما في ذلك ما يتعلق بإمكانية ظهور اكتشافات نفطية جديدة في مناطق أخرى وبطلان استعمال النفط كمصدر للطاقة إذا تحققت إنجازات تكنولوجية قليلة التكلفة توفر للسوق بدائل رخيصة في قطاعات كالمواصلات مثلا وفيما يتعلق بالاكتشافات المحتملة كان انخفاض إنتاج البلدان غير الأعضاء في منظمة " أوبك " أمرا متوقعا بصفة مستمرة وتكرر النظر فيه منذ عقد الثمانينات مع ما أدت إليه الاكتشافات الجديدة والتقدم التكنولوجي من إطالة عمر حقول النفط في البلدان غير الأعضاء في المنطقة أما بالنسبة للإنجازات التكنولوجية مردودة التكلفة فالأبحاث لا تزال جارية في عدد من المجالات المختلفة بهدف تحسين الأداء وتعزيز مردودية التكلفة في تكنولوجيا المركبات التي تسير بالغاز الطبيعي والمركبات الكهربائية...الـــخ ، ولذلك فلا بد أن تسارع الجزائر بإجراء الإصلاحات الضرورية المقررة أو الجاري تنفيذها بالفعل بل إنه حتى إذا تحولت السوق لصالح المنطقة بحلول عام 2020 كما تشير التوقيعات الحالية فسوف تكون الإصلاحات ضرورية أيضا في الفترة الانتقالية لأن التوقيعات متوسطة الأجل غير واضحة بيقين.

[1] – برايت أوكوغو " الشرق الأوسط في سوق نفطية متغيرة " منشور لصندوق النقد الدولي 2003.

الفصل الخامس : تقييم الإصلاح الجبائي في ظل الإصلاحات الاقتصادية

المطلب الثاني: اقتصاد الظل و آثره على مستوى النظام الجبائي

الفرع الأول: ماهية اقتصاد الظل

يسمى اقتصاد الظل[1] أيضا بالاقتصاد الخفي، وهو مجموعة الأنشطة التي تنمو و تترعرع خارج السجلات، بعيدا عن أعين رجال الضرائب والإحصائيين الحكوميين، وهو لا يشمل الأنشطة غير المشروعة فقط بل يشمل أيضا أشكال الدخل التي لا يبلغ بها والمتحصلة من إنتاج السلع والخدمات المشروعة، أو من المعاملات التي تتم بنظام المقايضة. ومن ثم فإن اقتصاد الظل يشمل جميع الأنشطة الاقتصادية التي تخضع للضريبة بشكل عام إذا ما أبلغت بها السلطات الضريبية وهي أنشطة تصل قيمتها سنويا إلى مبالغ لا يمكن تخيلها.

على الرغم من أن الجريمة وأنشطة اقتصاد الظل تعد من حقائق الحياة منذ عهد بعيد، وبالرغم من تزايد معدلاتها في جميع أنحاء العالم، فإن معظم المجتمعات تحاول السيطرة على نموها لمواجهة ما يمكن أن تنطوي عليه من عواقب وخيمة، فازدهار اقتصاد الظل ينال من موثوقيه الإحصاءات الرسمية وهو ما قد يجعل السياسات والبرامج غير ملائمة ولا طائل من ورائها ، وقد يؤذن نمو اقتصاد الظل ببدء دورة مدمرة. فالمعاملات التي تتم في إطار اقتصاد الظل تتهرب من الضرائب، وبالتالي تظل الإيرادات الضريبية أقل من الممكن في الظروف العادية. وإذا تآكلت الأوعية الضريبية أو تناقص الامتثال الضريبي، قد تلجأ الحكومات إلى زيادة المعدلات الضريبية مما يشجع على زيادة هروب الأنشطة الاقتصادية إلى اقتصاد الظل، فيزداد تفاقم قيود الميزانية على القطاع العام.

الفرع الثاني: قياس حجم اقتصاد الظل

أنه من الصعب تقدير حجم اقتصاد الظل فالذين يشتغلون بالأنشطة الخفية يبذلون قصارى جهدهم للتستر عليها، غير أن صانعي السياسات والإداريين في الدوائر الحكومية يحتاجون إلى معلومات عن عدد الأفراد الذين يزاولون الأنشطة في اقتصاد الظل، وعن مدى حجمها وعددها كي يمكنهم اتخاذ القرارات المناسبة بشأن تخصيص الموارد، وبالتالي أجرى الاقتصاديون والإحصائيون الحكوميون مجموعة من الحسابات لقياس مدى ضخامة اقتصاد الظل، ولتقدير حجم اقتصاد الظل[2]، ركز الباحثون عن عينة من 84 بلدا، مستخدمين في ذلك مجموعة من طرق التقدير، وتوضح النتائج أن القيمة المضافة في اقتصاد الظل بلغت مستوى شديد الارتفاع في جميع بلدان العينة.

جدول رقم (5 . 12) : أساليب قياس اقتصاد الظل.

الطريقـــــة	أهـــــم السمـــــات
المناهـــج المباشـــرة	
المسح بالعينـــة	تقدير حجم اقتصاد الظل من واقع بيانات المسح
تدقيق الحسابات الضريبية	تقدير حجم اقتصاد الظل من واقع قياس الدخل غير المبلغ به الخاضع للضريبة.
المناهـــج غيـــر المباشـــرة	
إحصاءات الحسابات القومية	تقدير النمو في اقتصاد الظل على أساس التفاوت بين إحصاءات الدخل والإنفاق في القومية أو في البيانات الفردية.

[1] – فريدريك شنايدر و دومينيك أنستي "الاختباء وراء الضلال: نمو الاقتصاد الخفي" النسخة العربية لدراسة لصندوق النقد الدولي سلسلة " قضايا اقتصادية " مارس 2002.

[2] – نفس المرجع.

إحصاءات القوى العاملة	تقدير النمو في اقتصاد الظل على أساس الانخفاض في مشاركة العمالة في الاقتصاد الرسمي على افتراض أن القوى العاملة تشارك بنسبة ثابتة عموما.
المعـــاملات	استخدام البيانات الخاصة بالحجم الكلي للمعاملات النقدية في الاقتصاد من أجل حساب إجمالي الناتج المحلي الاسمي الكلي (غير الرسمي والرسمي) ثم تقدير حجم اقتصاد الظل بطرح إجمالي الناتج المحلي الرسمي من إجمالي الناتج المحلي الاسمي الكلي.
الطلب على النقـــود	تقدير حجم اقتصاد الظل من واقع الطلب على السيولة على افتراض أن معاملات الظل تتم نقدا وأن الزيادة في اقتصاد الظل سوف تزيد من الطلب على السيولة.
المدخـــلات الماديـــة (استهلاك الكهرباء)	تقدير النمو في اقتصاد الظل من واقع استهلاك الكهرباء على افتراض أن استهلاك الكهرباء هو أفضل مؤشر مادي للنشاط الاقتصادي ككل ثم طرح معدل نمو إجمالي الناتج المحلي الرسمي من معدل نمو استهلاك الكهرباء الكلي وإرجاع الفرق بينهما إلى نمو اقتصاد الظل.
النمـــــــــــــــاذج الرياضية	
منهج المتغير الكامن	تقدير حجم اقتصاد الظل كدالة للمتغيرات المشاهدة التي يفترض تأثيرها على اقتصاد الظل – كالعبء الضريبي، وعبء القواعد التنظيمية الحكومية – والمتغيرات التي تتأثر بأنشطة اقتصاد الظل كالسيولة، وساعات العمل الرسمية، والبطالة، وما إلى ذلك وتتميز هذه الطريقة عن غيرها لكونها تنظر في العديد من الأسباب والآثار في أن واحد.

أولا: العوامل التي تأتي وراء نمو اقتصاد الظل

1: العبء الضريبي و الاجتماعي

عادة ما يكون حجم اقتصاد الظل أصغر في البلدان التي تكون معدلاتها الضريبية منخفضة نسبيا، وعدد قوانينها ولوائحها التنظيمية محدودا، وحكم القانون فيها راسخا. وتشير دراسات النماذج الاقتصادية الكلية والجزئية القائمة على بيانات عدة بلدان إلى أن القوة الدافعة الرئيسية وراء حجم اقتصاد الظل ونموه هي تزايد أعباء المدفوعات الضريبية ومدفوعات الضمان الاجتماعي، مع خضوع سوق العمل الرسمية لقيود متزايدة. كذلك تقوم معدلات الأجور في الاقتصاد الرسمي بدور في هذا الصدد.

وقد أسفرت العديد من الدراسات[1] عن وجود أدلة قوية على تأثير النظام الضريبي على اقتصاد الظل. ففي النمسا، كان لعبء الضرائب المباشرة (بما في ذلك مدفوعات الضمان الاجتماعي) أقوى تأثيرا على نمو اقتصاد الظل، يليه عدد اللوائح التنظيمية التي تؤثر على المؤسسات والعاملين، ثم التعقيدات التي يتسم بها النظام الضريبي. وقد كشفت دراسات أخرى عن نتائج مماثلة بالنسبة للبلدان الاسكندنافية وألمانيا والولايات المتحدة. ففي الولايات المتحدة ، تشير التحليلات إلى أنه كلما ارتفع المعدل الحدي لضريبة الدخل الشخصي الفيدرالية بنسبة نقطة مئوية واحدة، أدى ذلك إلى نمو اقتصاد الظل بنسبة 104 نقطة مئوية – في حالة ثبات العوامل الأخرى. كذلك أظهرت التحليلات في الولايات المتحدة أن الإبقاء على المعدل الحدي الأقصى لضريبة الدخل عند مستوى منخفض قد يحول دون نمو اقتصاد الظل، وقد أوضحت دراسة أجريت في مدينة كيبيك الكندية أن السكان سريعو التنقل بين الاقتصاد الرسمي

[1] فريدريك شنايدر و دومينيك أنستي "الاختباء وراء الضلال: نمو الاقتصاد الخفي" مرجع سابق

واقتصاد الظل، وأنه كلما ارتفع صافي الأجور في الاقتصاد الرسمي قل عملهم في اقتصاد الظل. وتؤكد هذه الدراسة أيضا أنه عكس ما يتصور الناس أن معدل الضريبة شديد الارتفاع، تؤدي أي زيادة في معدل الضريبة(الحدي) إلى انخفاض في الإيرادات الضريبية.

2: مستوى ممارسة الإدارة

يميل حجم اقتصاديات الظل إلى الصغر في البلدان التي تتسم المؤسسات الحكومية فيها بالقوة والكفاءة ، وقد أظهرت بعض الدراسات بالفعل ارتفاع المعدلات الضريبية في حد ذاته ليس هو السبب من وراء زيادة حجم اقتصاد الظل، بل السبب هو انعدام الكفاءة واستخدام السلطة التقديرية في تطبيق الحكومات للنظام الضريبي واللوائح التنظيمية.

وتجد أنشطة الظل أيضا خصبة بالفعل في أي اقتصاد مثقل باللوائح تتسم فيه الحكومات بعدم الكفاءة والتعويل على السلطة التقديرية في تطبيق القانون. وهذه هي أيضا الظروف التي ينتعش فيها الفساد، ولا يوجد إلا بضع دراسات تجريبية تبحث في العلاقة بين الفساد واقتصاد الظل، ولكنها تفيد جميعا بأن حجم اقتصاد الظل يكون كبيرا نسبيا في البلدان التي ينتشر فيها الفساد، والفساد في جوهره هو استغلال السلطة العامة في تحقيق مآرب خاصة.

ثانيا: آثار اقتصاد الظل

1: الآثار على الاقتصاد الرسمي

يمكن أن يؤدي تغير حجم اقتصاد الظل إلى التغيرات التالية:

أ .المؤشرات النقدية

إن معظم المعاملات تتم نقدا في اقتصاد الظل وبالتالي فإن زيادة النشاط في اقتصاد الظل من المرجع أن تؤدي إلى الطلب على النقود.

ب . معدلات المشاركة في سوق العمل وساعات العمل قد تنخفض

إن معدلات المشاركة في الاقتصاد الرسمي نظرا لتزايد أعداد العاملين في القطاع الخفي وبالمثل قد يقل عدد ساعات العمل في الاقتصاد الرسمي مع تزايد ساعات العمل في القطاع الخفي.

ج . إحصاءات الناتج

كلما ازداد نمو اقتصاد الظل نزحت مدخلات الإنتاج لاسيما العمالة أو جزء منها على الأقل إلى خارج الاقتصاد الرسمي وقد يؤدي ذلك إلى إضعاف معدل نمو الاقتصاد الرسمي.

ه . خسائر كبيرة في مداخيل الجباية والجمارك

قد يؤدي إلى خسائر كبيرة في مداخيل الجباية و الجمارك ومن ثم تحريف لإحصاءات الوعاء و التكليف، و بالتالي التقليل من فعالية النظام الضريبي.

2: تأثير اقتصاد الظل على النمو الاقتصادي

لقد توصلت دراسات أن اقتصاد الظل يؤدي إلى كبح نمو إجمالي الناتج المحلي وتدفع هذه الدراسات بأن انكماش اقتصاد الظل سوف يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية ومن ثم زيادة الإنفاق العام وخصوصا على البنية التحتية والخدمات التي تعزز التوسع في الإنتاج مما يؤدي إلى زيادة في معدل النمو الاقتصادي الكلي.

والرأي المضاد هو أن القطاع غير الرسمي يتفوق على القطاع الرسمي في كفاءته وقدرته على المنافسة وبالتالي فإن أي زيادة في اقتصاد الظل سوف تؤدي إلى تنشيط النمو الاقتصادي.

الفصل الخامس : تقييم الإصلاح الجبائي في ظل الإصلاحات الاقتصادية

ومن المؤكد أن الدراسات التجريبية قد أظهرت أن ما لا يقل عن ثلثي الدخل المكتسب في اقتصاد الظل يتم إنفاقه بسرعة في الاقتصاد الرسمي ففي كل من ألمانيا والنمسا تبين أن ثلثي القيمة المضافة التي تتحقق في اقتصاد الظل ما كان لها أن تتحقق لولا وجوده وفي المملكة المتحدة ساعدت الإيرادات التي حققها اقتصاد الظل خلال الفترة 1960 – 1984 على تحقيق زيادة كبيرة في الإنفاق الاستهلاكي وخصوصا على السلع المعمرة والخدمات ومن المؤكد أن الآثار الإيجابية لهذا الإنفاق على النمو الاقتصادي وعلى إيرادات الضرائب غير المباشرة هي آثار تستحق أن تؤخذ في الحسبان.

الفرع الثالث: اقتصاد الظل في الجزائر

أظهرت الدراسات رغم قلتها حول القطاع الموازي في الجزائر[1] بأنه يشكل واقعا مهيمنا وخطيرا في العشرينيتين الأخيرتين، فوجود القطاع غير الرسمي يمس مباشرة بالدور المركزي للدولة في توجيه النمو وخاصة في إنشاء مناصب عمل وبقي هذا القطاع ينمو طيلة الثمانينات والتسعينات وذلك في ظل عدم اكتراث السلطات المحلية وتشتيت للمجهودات، فمن سنة 1999 حتى سنة 2002 سجلت 565 شكوى من طرف المصالح الجبائية لم يحاكم منها سوى 50 % وقدرت مدة الشكوى لأكثر من سنتين هذا من جهة.

ومن جهة أخرى فقد أدى التهرب والغش الضريبي إلى مساس كبير بالفاعلية وتحريف للبعد الاجتماعي للضريبة حيث سبب ذلك خللا في التوزيع العادل للأعباء الضريبة و نقصا في الإيرادات الضريبة وأنشأت هذه الوضعية شعورا بانعدام العدالة والمساواة ورغبة لدى المكلفين بالعمل بالمثل.

أولا: عوامل انتشار هذا القطاع

تعود جذور القطاع غير الرسمي في الجزائر إلى الفترة الاستعمارية حيث انتشرت ونمت مجموعة من الأنشطة التقليدية بسبب عمليات الترحيل وسلب الأراضي والممتلكات وتفشي الفقر.

ورغم لا شرعيته فالقطاع غير الرسمي يملك تنظيمه الخاص وشبكاته المباشرة وغير المباشرة (مستوردي الحاويات والحقائب، منتجين غير شرعيين أو غير أمناء في تصريحاتهم، مهربين ومتاجرين في مواد ممنوعة أو مسموح بها، جهات إدارية متواطئة ....الخ.

ولقد تضافرت مجموعة من العوامل والحقائق في تجسيد هذا القطاع كآفة اقتصادية واجتماعية يمكن حصرها فيما يلي[2]:

1 . ضعف الأداء وانعدام التنسيق داخل و بين الهيئات الضريبية، فحسب الأمين العام للنقابة الوطنية للجمارك أدى إلغاء التسعيرة القانونية للمستوردات إلى تضارب كبير والتباس في تحديد المسؤوليات في بعض القضايا مثل قضية الثلاجات المسعرة بـــ 20 أورو حيث أتضح عدم تمكن رجال الجمارك من إثبات صحة تصريحات المستوردين،[3]

2 . الشبكات الخارجية ودورها في إصدار الفاتورات المزورة، المعايير المزيفة للمنتوجات و المنتوجات المزيفة،

3 . المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تنشط في الظلام، خاصة في مجال التقليد غير الشرعي(Contrefaçon)

4 . الجنح والجرائم الاقتصادية في شكل التهريب ، والفساد، والمتاجرة في الممنوعات ، والمسروقات ، تزوير النقود ، سرقة رمال الشواطئ ...

---

[1] – تقرير المجلس الوطني الاقتصادي و الاجتماعي لسنة 2003.

[2] – نفس المرجع.

[3] - ELWATAN Du 16/12/2003

5 . البيع بدون فاتورات، بفاتورات مزيفة، كراء السجلات التجارية،

6 . المعاملات غير القانونية في العقارات أدت إلى تدهور وضعية السكن في الجزائر وارتفاع الأسعار و انعدام الكفاءة الإدارية في هدا المجال من جهة التزوير، فجل المعاملات العقارية تتم بتصريحات مزيفة لا تعكس الأسعار الحقيقية المتعامل بها في السوق، ومن جهة أخرى أدى إلى ظهور رصيد عقاري غير شرعي معتبر من خلال البناءات الفوضوية التي خلقت مساحات عمرانية غير قانونية لا تتوفر فيها أدنى الشروط الصحية.

ثانيا: القطاع الموازي في الجزائر من خلال بعض المؤشرات

1: في مجال الأعمال غير المشروعة

لقد سجل في سنة 2003 لوحدها 276 عملية تهريب للسجائر والوقود إلى تونس والمغرب من قبل الشرطة القضائية ،عمليات خصت 5076 شخصا[1] ، في نفس السياق تقدر رؤوس الأغنام المهربة سنويا نحو تونس، ليبيا والمغرب بحوالي مليون رأسا سنويا وهو ما يعادل العشرة ملايير دينار سنويا، و بالنسبة لجلود المواشي، إضح أنه في سنة 2000 مثلا من بين 1.693.000 جلد معالج تم تصدير 130.000 قانونيا فقط والباقي لا يفسر إلا بتصدير غير مشروع أو معالجة غير مصرح بها بمؤسساتها.

بالنسبة للمتاجرة بالمخدرات تم إحصاء 10.750 قضية من طرف مصالح الدرك ما بين 1993 و 2002، كما تمت سرقة 1995 سيارة سنة 2002 و 2788 سنة 2003 ويتم سرقة السيارات غالبا في شبكات منظمة عالمية، حيث تم إلقاء القبض على 158 شخصا ضمن 39 قضية سنة 2003 [2]

2: المؤسسات الصغيرة غير المشروعة

تعرف السياحة الاقتصادية تزايد مذهلا للمؤسسات الصغيرة غير الرسمية التي تنشط في الخفاء وغالبا في منتوجات مزيفة، ولقد أشار رؤساء بعض المؤسسات المتضررة للخطر الذي يهدد الإنتاج الوطني من خلال الأسعار المنخفضة للمنتوجات المزيفة، ولانعدام مقاييس الجودة وحتى الآمان لمنتوجات مثل قطع الغيار لأجهزة الغاز والكهرباء وفي هذا المجال تم إلقاء القبض على 237 مزور للمنتوجات سنة 2003 [3] كما اشتكى مدير شركة BCR من السلع المزيفة التي تستورد من الخارج وتحمل علامة BCR وتشوه بطريقة فاضحة منتوج المؤسسة وتسبب لها في خسائر معتبرة ففي بداية سنة 2004 تم الحجز على 30.000 منتوج مستورد في ميناء العاصمة تحمل علامة BCR [4] اظافة إلى ذلك وحسب وزير المالية[5] ضمن 35.000 مستورد 15.000 يمارسون نشاطاتهم بسجلات تجارية مستعارة.

عرف التوظيف غير الرسمي تزايدا مستمرا بنسب متذبذبة أحيانا، غير أن الشيء الأكيد هو أنه يشكل نسبة معتبرة من التشغيل العام بكل ما لذلك من آثار سلبية على سياسة التوظيف وعلى الإيرادات الضريبة.

---

[1] - EL Moudjahid du 26 avril 2004.

[2] - EL Moudjahid du 19 avril 2004.

[3] - EL Moudjahid du 19 avril 2004.

[4] - EL WATAN 08/02/2004.

[5] - quotidien d'Oran 18/12/2003.

جدول رقم (5 . 13) : تطور التوظيف غير الرسمي نسبة للتوظيف العام في المرحلة 1992 حتى 2003.

البيان	92	97	99	2003
التوظيف المنظم	4286	4684	5.162	6.027
بما فيه بعض الأنماط الخاصة	-	-	264	285
التوظيف غير الرسمي	688	1 131	911	1.249
التوظيف العام	4 974	5 815	6073	7.276
نسبة التوظيف غير الرسمي في التوظيف العام	13,8	19,4	15	17,2

المصدر: جريدة الوطن 2004/02/08.

في سنة 2003 فلقد قفزت نسبة الوظائف غير الرسمية إلى 17,2 % من مجمل التوظيف كما ساهم حسب وزير المالية بنسبة تتراوح ما بين 20 % و25 % من النتائج المحلي الخام خارج المحروقات.

ومن جهة أخرى يبين الجدول الموالي نسبة مساهمة المؤسسات في القيمة المضافة خلال ثلاث فترات مختلفة:

جدول رقم (5 . 14) : نسبة مساهمة المؤسسات في القيمة المضافة خلال فترات مختلفة

البيان	19 85	19 92	20 01
المؤسسات الخاصة	47 %	63 %	77 %
المؤسسات أكثر من 10 عمال	3,3 %	2 %	1,8 %
المؤسسات العمومية	53 %	37 %	23 %

المصدر: تقرير المجلس الوطني الاقتصادي و الاجتماعي سنة 2002.

وهذا يعني أنه ظاهريا تساهم المؤسسات أقل من 10 عمال بأكبر نسبة في القيمة المضافة غير أن الحقيقة أن هذه المعطيات ناتجة عن معلومات غير دقيقة بدورها ناجمة عن تصريحات مزيفة حول عدد الأجراء في المؤسسات وبالفعل فمن بين 188.759 رب عمل 95 % منهم يصرحون بعدد أجراء أقل من 10، وعلى الصعيد الجبائي مثلت الإيرادات الجبائية في السنوات الثلاث 1992 – 2002 حوالي 14 % من الناتج المحلي الخام بينما كانت مساهمة القطاع الخاص في حدود 1,6 % أي حوالي 0,6 % من الناتج المحلي الخام هذا في حين تدل الإحصائيات على أن حجم المكلفين الجبائيين قد تضاعف أربع مرات في هذه الفترة.

و النتيجة السلبية لهذه المساهمة الرديئة هي أن الإيرادات العامة لا يمكنها سد التكاليف العامة وخاصة الأجور إلا بنسبة ضئيلة.

وخلاصة القول هو أن الفارق بين الإيرادات الجبائية والمساهمة في الناتج المحلي الخام لا تفسر إلا بفوترة أقل من حقيقتها وتهرب جبائي جماعي وكبير[1] ففي القطاع التجاري الذي يساهم بنسبة 50 % من القيمة المضافة للخدمات يشكل القطاع غير الرسمي حوالي ثلث النشاط التجاري أي حوالي 200.000 تاجر من بين 826.470 محصى كما أن 50 % من التجار لا يؤدون مساهماتهم الاجتماعية كما سجلت 700 سوق غير شرعية ينشط فيها 100.000 شخص على مرأى ومسمع السلطات [2] كما صرحت المفتشية العامة للعمل تبعا لعملية مسح مست 6320 مرفق عمل بأنه ما بين سنة 1997 و سنة 2002 هناك 45 % من العمال غير مصرح بهم للضمان الاجتماعي كما قدمت CREAD تقاريرا مفادها أن على 7500 مؤسسة صغيرة ومتوسطة 41 % من عدد العمال غير مصرح بهم و 30 % من أرقام أعمالهم لا تخضع للجباية.

وخلاصة القول، لقد أدى تحرير الاقتصاد إلى تفشي مظاهر الفساد و التهرب حيث اكتسى صيغة خوصصة التسيير العمومي لدرجة يشعر حيالها المراقبون والمحللون بحالة نهب واسعة للأموال العمومية.

وفي القطاع الخاص تلاحظ ممارسات واسعة لتزوير الفاتورات والتحويل غير الشرعي لرؤوس الأموال إلى الخارج، المعاملات غير القانونية بالعملة الصعبة، التهرب والغش الجبائي، الفساد والرشوة ...

وحسب تحريات أجريت سنة 2000 – 2001 حول 482 مؤسسة خاصة موزعة على 10 ولايات أتضح أن 80 % منها تلجأ للتمويل غير الرسمي وللتسديد نقدا ومجمل القول هو أن تحرير الاقتصاد ساهم بنسبة عالية في تقوية القطاع غير الرسمي مما خلق عوائق في وجه الاستثمار الشرعي والفعال:

فإذا جمعنا الفساد والقطاع غير الرسمي فنجدهما يشكلان لوحدهما 34,5 % من أجوبة رؤساء المؤسسات العامة والخاصة وعلى هذا الأساس بينت نفس الدراسة أن نسبة معتبرة من رؤساء المؤسسات يرون أن الإصلاح يجب أن يبدأ بمحاربة القطاع غير الرسمي والفساد.

3: التجـــــارة

تأخذ التجارة غير الرسمية ثلاث أشكال:

أ . النشاطات غير المشروعة كالمتاجرة بالممنوعات أو بمواد غير مرخص بها للمؤسسة،

ب . التجارة الخفية و هو التعامل بدون فاتورات أو تزويرها،

ج . التجارة العائلية الصغيرة والتجار المتنقلون.

و في هذا الصدد سجلت مديرية المنافسة والأسعار خلال فترة الثماني الأشهر الأولى من سنة 2003 ما قيمته 2,3 مليار دينار من العمليات التجارية بدون فاتورات في ولايات الوسط ونسبة لسنة 2002 تكون هذه المخالفات نمت بنسبة 14 % ، كما كانت عدد المخالفات بحوالي 9442 من بينها 3492 تخص المعاملات بدون فواتير كما يجب الإشارة إلى المساحات التجارية التي تشكل وكرا نشطا للاقانون مثل بئر العاتر ، تاجنانت ، تيجلابين ، المحمدية، و غيرها.

4: أوجه أخرى للقطاع غير الرسمي في الجزائر

أ. المناجـــم و المحاجر

---

[1] - Rapport CNES

[2] - Rapport CNES

يعرف هذا القطاع نشاطا غير شرعيا مكثفا الغرض منه نهب التراث والمواد الأساسية لصنع مواد البناء كالأجر مثلا من أجل تموين السوق الموازية ومن بين الطرق المستعملة لتقييم حجم هذه النشاطات اللجوء لتقييم عمليات البناء ومقارنة حجم المواد الضرورية لذلك ومقارنتها بالحجم المنتج قانونيا.

ب. رؤوس المواشي المذبوحة

حيث يمثل النشاط غير الرسمي في هذا المجال ثلثي (2/3) الحجم الإجمالي لعمليات الذبح خاصة بمناسبة الأعراس و الأعياد.

ج. صناعة المواد الغذائية

يلجأ الكثير من التجار خاصة في شهر رمضان لتغيير مؤقت لنشاطهم لصالح إنتاج المواد ذات الاستهلاك الواسع خاصة من طرف بعض العائلات كالحلويات مثلا.

د. صناعة المنتوجات والألبسة المختلفة

ويتمثل في عمليات النسيج والخياطة والتطريز المنزلي من طرف النساء خاصة أو محلات غير رسمية.

ه. صناعة الأثـــــاث

هي صناعة يتفشى فيها القطاع غير الرسمي بطريقة كبيرة تجعل مصالح الضرائب لا تطولها إلا نسبيا.

5: مساهمة القطاع غير الرسمي في الناتج المحلي الخام

يجب الاعتراف بأنه في دولة مثل الجزائر لا مثلها مثل الدول النامية الأخرى، لا ينظر للقطاع غير الرسمي نظرة سلبية مطلقة، فهو واقع اقتصادي واجتماعي شكل منفذ خلاص لضغط أزمة الشغل والطرد الجماعي و بالتالي فلقد قدم القطاع غير الرسمي بدائل في مجال التوظيف للبطالين والعائلات التي لم تتصفها برامج التشغيل الرسمية. ورغم المضار التي يسببها للجباية ومداخيل الدولة ككل، فلقد أثبتت الدراسات بأنه يساهم بقدر معتبر في الناتج المحلي الخام حسب بعض المعطيات المحاسبية.

جدول رقم (5 . 15) : تقديرات لمساهمة القطاع غير الرسمي في الناتج المحلي الخام لبعض الدول في فترات محددة

البيان	النسبة في القطاع غير الفلاحي	النسبة في الناتج المحلي الخام للقطاع غير الفلاحي	النسبة في إجمالي التوظيف	النسبة من الناتج المحلي الخام العام
الجزائر (1997)		26,5		24,2
تونس(1995)	48,7	22,9	37,8	20,3
المغرب(1986)		30,7		24,9
إفريقيا جنوبية(1995)	18,9	7,2	16,6	6,9
كينيا (1999)	71,6	25,0	28,8	18,4
زامبيا(1998)	58,3	20,2		14,7

أندونيسيا(1998)	77,9	31,4	42,9	25,2
الفليبين(1995)	66,9	32,5	34,3	25,4
المكسيك(1998)	28,5	13,4		12,7
كولومبيا(1992)		25,1		16,8

المصدر:

الفرع الرابع: تطور القطاع غير الرسمي

المرحلة الأولى 1962 – 1989

عرفت المرحلة نشاطا اقتصاديا مكثفا ساهم في تقليص نسبة البطالة من 33 % سنة 1966 إلى 14 % سنة 1985 ورغم ذلك فلقد أدى نمط الاقتصاد المخطط والمبالغة في سعر الصرف إلى تفشي الندرة وظهور قطاع غير رسمي نظرا لتجاوز العرض الطلب.

المرحلة الثانية 1990 – 1997

أدت مرحلة إعادة الهيكلة إلى تقليص شديد في حجم الاستثمار وتراجع في وتيرة النشاط الاقتصادي كضرورة للانتقال للاقتصاد الحر ومنه تقليص سوق العمل وزيادة في نسبة البطالة بحكم نسب عمليات الطرد للعمال ومقابل ذلك رأت نسبة النشاطات غير الرسمية حتى بين النساء والأطفال والعجزة، ولقد عرفت المرحلة تراجعا للناتج الداخلي الخام وبالتالي في الدخل الفردي بنسبة 15,7 % .

المرحلة الثالثـــة 1998 – 2003

عرفت هذه المرحلة بنوع من التوازن على صعيد الاقتصاد الكلي مع استرجاع لتوازن داخلي وخارجي غير أن هذه النتائج كانت في مجملها ناتجة عن زيادة في حجم الصادرات من المحروقات وارتفاع أسعارها ، كما عرفت نسبة البطالة استقرار نسبيا في حوالي 29 % وتقلص إلى 24 % سنة 2003 وهذا كنتيجة لزيادة حجم الاستثمار وبرامج تشغيل الشباب خاصة سنة 2002 كما تقلصت نسبة التضخم من 6,3 % سنة 1995 و1999 إلى 2,6 % سنة 2000 و 2003.

كما تحسنت مداخيل العائلات بنسبة 20 % من سنة 1995 و 2000 و 15 % في سنة 2000 و 2002 وتحسنت نسبة الاستهلاك للفرد من 4,4 % سنة 2000 إلى 4,8 % سنة 2002 و 2003.

في هذه الظروف زاد القطاع غير الرسمي من تنظيمه ومن نشاطه وتوجه نحو تلبية طلبات التشغيل التي لم يلبيها القطاع الرسمي والحقيقة أنه رغم أن القطاع غير الرسمي عرف نشأته خلال حقبة الاقتصاد المخطط فقلد تطور وتزايد في فترة الاقتصاد الحر بشكل أسرع.

الفصل الخامس : تقييم الإصلاح الجبائي في ظل الإصلاحات الاقتصادية

المطلب الثالث: الغش و التهرب الضريبي

الفرع الأول: أسباب الغش و التهرب الضريبي في الجزائر

إن عدم المساهمة في المجهود الجبائي من شأنها أن تحرم الخزينة العمومية من موارد هامة كما تخلق جوا من المنافسة غير النزيهة بين المتعاملين الاقتصاديين ويؤدى هذا بدوره إلى شعور بانعدام العدالة الضريبية وبالتالي الرغبة في التهرب ومما زاد في شدة الغش والتهرب الضريبي تعقيد النظام الجبائي والقانون الجبائي ووراءه الخدمات المصحوبة بنقص شديد في وسائل العمل ضف إلى ذلك عدم كفاءة المكلفين بالجباية والمحاسبة في المؤسسات وانعدام الاتصال والحوار بين الإدارة الجبائية والمكلفين اظافة لضعف الحاصل نضيف عدم خضوع قطاع الفلاحة التام للجباية وهذا حتى سنة 2005 و يمكن القول بأن النظام الجبائي الجزائري أقل كفاءة من مثيله في الدول المجاورة (المغرب و تونس) و هذا ما أدى إلى تفاقم ظاهرتي الغش و التهرب الضريبيين حيث يظهر ضعف النظام الضريبي الجزائري في:

1 . ضعف الإدارة الجبائية

2 . تفشي ظاهرتين الغش والتهرب الضريبي

3 . زيادة عدد المكلفين بدون مقابل

4 . المبالغة في التحفيزات والإعفاءات من أجل تشجيع الاستثمار والتي تعادل مداخيل جبائية بقيمة 50 مليار دينار لم تثمر بما كان ينتظر منها و من أمثلة ذلك نذكر التسهيلات من أجل شراء سيارات فخمة من طرف المستفيدين من الإعفاءات والتخفيضات.

5 . ضعف مستوى التحضر الجبائي

الفرع الثاني: مظاهر الغش و التهرب الضريبيين في الجزائر

أولا: المظاهر العامة للغش الضريبي في الجزائر

إن المعاملات التجارية بدون فواتير التي تشكل مجالا لغش ضريبي واسع النطاق وحرمان الخزينة العمومية من نسبة كبيرة من الرسوم على القيمة المضافة هي ظواهر تزيد من المنافسة غير النزيهة وتسبب في تخفيض هوامش الفائدة وزيادة في الأعباء لدى التجار النزهاء. ولمحاربة ذلك يستدعى الأمر فرض الاستعمال بالفواتير وتطبيق عقوبات صارمة على المخالفين فمن سنتي 1999 و 2002 من بين 565 شكوى مودعة في هذا السياق لم تحاكم سوى 285 منها أي أقل من 50 % . و بينت بعض التحريات أجريت بين 2000 و 2001 من طرف إدارة الضرائب أنه في شريحة تتكون من 33 مكلف هام خاص وعام، 18 منتج و 15 مستورد و 755 من زبائنهم الذين تتجاوز مشترياتهم 20 مليون دينار أن نسبة المشتريات غير المصرح بها يعادل 73 % من المشتريات الفعلية. ويسرد مثال آخر فإن 40 مستوردا للموز استوردوا ما بين 01 جانفي 2002 و 30 نوفمبر 2002 ما قيمته 5070 مليار دينار من بينها 4786 مليار دينار (96 %) لم يصرح بها وهذا ما سبب في خسائر جبائية في حدود 1,4 مليار دينار. وما يزيد في الطين بلة هو تفاقم عمليات استئجار السجلات التجارية والوكالات التي تزايدت في السنوات الأخيرة بسرعة والنمو السريع للقطاع غير الرسمي.

هذا ويشكل سوق العقارات معقلا لتحويل مهم للمداخيل أثناء عمليات التنازل و الكراء تحت ظل تصريحات منقوصة أما قطاع الأعمال الحرة فيشكل مجالا ضعف المساهمة في المداخيل الجبائية نظرا لانعدام تسعيرات حقيقية ومفروضة .

ثانيا: المساهمة الضعيفة للقطاع الخاص

إن ما يلفت الانتباه في السنوات الأخيرة هو تعزيز القطاع الخاص حيث تزايدت مساهمة هذا القطاع في المداخيل الوطنية خارج المحروقات بطريقة ملحوظة tأصبح يمثل 60 % من الثروة الوطنية وبالرغم من ذلك فمساهمة هذا القطاع على الصعيد

الجبائي تبقي ضعيفة رغم أن عدد المكلفين تزايد بأربع مرات من سنة 1992 إلى سنة 2002 وهذا أكبر دليل على جسامة الغش الضريبي.

ومقارنة بالدول المجاورة حيث يساهم القطاع الخاص في المداخيل والفوائد في المغرب بنسبة 6,1 % وفي تونس 5,7 % ومصر بنسبة 3,6 % فالقطاع الخاص الجزائري لا يساهم إلا بـــ 0,6 % من الدخل المحلي الخام وتتمثل أكبر نسبة من المؤسسات الخاصة في مؤسسات فردية وشركات ذات مسؤولية محدودة ولقد تم إحصاء 803.767 مقاول وشخص تاجر، حرفي ومقدمي خدمات يشكل من بينهم الخاضعين للنظام الجزافي حوالي 22.317.

تظهر بنية المداخيل الجبائية في الجزائر بأن الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات صرحوا برقم أعمال يعادل 1985,4 مليار دينار من بينها 656,6 مليار دينار (33 %) من القطاع الخاص وخلال سنوات 2000 – 2003 ساهم القطاع الخاص بمعدل 0,6 % من الدخل المحلي الخام في مجال الضريبة على المداخيل والفوائد و1 % في مجال الضريبة على الاستهلاك.

الفرع الثالث: الغـــش الجمركـــي

أصبح للجمارك دورا اقتصاديا هاما جدا في ظل تحرير التجارة منذ 1991 حيث أصبحت الجمارك هي الإطار الرئيسي للمبادلات الخارجية.

و لقد أدى تحرير التجارة الخارجية إلى إلغاء عدد كبير من الممنوعات وتخفيظ للضغط الجبائي و لقد تزايد عدد المستوردين من 6000 سنة 1990 إلى أكثر من 35.000 سنة 2003 ينشط 43 % منهم بسجلات تجارية مستأجرة.

و قطاع الجمارك لا يخلوبدوره من عمليات الغش الهدامة التي تأخذ أساسا شكلين:

1 . عمليات التهريب التقليدية التي تغذى السوق غير الرسمية،

2 . التصريحات المزيفة التي تخص نوع أو قيمة أو مصدر المنتوجات المستوردة ، الغرض من كل هذا هو التهرب من التسديد الكلي أو الجزائي للمستحقات الجمركية.

أولا: التهريـــب

رغم أنها تزايدت في السنوات الأخيرة بحكم تحرير التجارة الخارجية ولقد تقلصت في قائمة المواد المهربة نظرا للزيادة في قائمة المنتوجات القابلة للاستيراد ورفع الدعم على مواد مثل السكر والقهوة والزيت وتتم عمليات التهريب في الاتجاهين:

من الخارج إلى الداخل : تهريب المخدرات والسجائر و الكحول على وجه الخصوص.

من الداخل إلى الخارج : تهرب أساسا المواشي، الجلود والمحروقات.

ومما جعل عمليات التهريب صعبة المجابهة شساعة التراب الوطني ونقص الوسائل للتحكم فيه.

ثانيا: التصريحات المزيفة

تتمثل التصريحات المزيفة خاصة في تزوير الفواتير لتخفيظ الرسوم على البضائع ورغم أن نظام التسعيرة الإدارية المطلق ما بين 1995 و1999 قد سمح بمداخيل تضاهي 9,100 مليار دينار لسنة 1998 وحدها أي حوالي 3 مرات ميزانية تسيير الجمارك لسنة 1999، فلقد تم إلغاء هذه التسعيرة في سنة 2001 وعوض بنظام التسعيرة المصرح بها وكانت لهذه التعديلات الأخيرة سلبيات تم ذكرها من قبل.

ثالثا: بعــض التجــاوزات الأخــرى

حيث و بالإضافة إلى ما سبق ذكره هناك تجاوزات أخرى نذكر منها:

1 . عدم احترام الاتفاقيات المبرمة مع دول المغرب العربي والتي تسبب في خسائر جبائية جسيمة،

2 . التحويل غير القانوني للأموال عن طريق فواتير مبالغ فيها،

3 . استيراد منتوجات ذات جودة مشكوك فيها والتصريحات المزيفة حول الكميات والنوعية،

4 . تحويل الأموال بالعملة الصعبة من طرف المسافرين الجزائريين إلى الخارج تصل أحيانا إلى ملايير السنتيمات في خرجة واحدة ومن أجل مجابهة ذلك تم تحديد مبلغ أقصى من طرف الدولة.

خلاصة الفصـــل

نستخلص من خلال تقييمنا للنظام الجبائي الجزائري لفترة الإصلاحات بان هناك تغيرات ايجابية نذكر منها:

1 – هناك تغيرات ايجابية من جانب بنية النظام الجبائي لكنها تبقى نوعا ما محدودة و هذا ما دفع بأول مسئول في الإدارة الضريبية يصرح في سنة 2003 " أنه لا يوجد نظام ضريبي بمعنى الكلمة في الجزائر على غرار البلدان الأوروبية ".

2 – غياب رؤية إستراتيجية مهنية مبنية على التشاور والمشاركة وهذا ما سجله المجلس الاقتصادي والاجتماعي " من الضروري التخلص من التصورات الأحادية القطب " حيث تكمن حيوية و نهوض كل قطاع في مشاركة بقية القطاعات الأخرى في تشييد مجتمع عادل و راشد موجه نحو التقدم و العصرنة يتطلب تأطير وتكفل في مستوى الاختلالات المسجلة.

3 – غياب عدالة ضريبية نتيجة غياب العدالة الاجتماعية ما جعل المواطن لا يؤمن وليس لديه حس ضريبي، فالاحتجاجات والطعون المقدمة من قبل المواطنين لم يتم التكفل بها وغالبا ما تضيع نهائيا فمن بين 566 شكوى أودعت لدى المصالح الجبائية تم الفصل في نصف منها وهذا حتى سنة 2002 وتقدر مدة الشكوى بأكثر من سنتين..

4 – البقاء على جملة من التحديات بعد فترة طويلة من الإصلاح مما ضاعف من تكلفة هذه الإصلاحات، و لذلك فإن التحديات التي يجب رفعها متعددة لأنها تندرج ضمن هدف محاربة الفقر ، وذلك في إطار الحكم الراشد لاقتصاد السوق، وهذا يقتضي دراسة جديدة للمسائل المرتبطة بالنمو الاقتصادي المستدام عن طريق زيادة في المداخيل.

5 - استفحال آليات الفساد، حيث كثر الغش في قطاع الضرائب مما أدى إلى آثار انعكست سلبا على توزيع العبء الضريبي كما اثر على قرارات السياسة المالية.

6 – إن انخفاض مساهمة الضرائب المباشرة على المداخيل والأرباح و التي تعبر عن ضعف التصريحات بفعل التهرب الضريبي و أمكننا تحليل الضغط الضريبي مع دراسة وتحليل لمستوياته في الجزائر من استخلاص صعوبة استعماله نتيجة عدم ظهور الإيرادات الضريبية الموجهة للجماعات المحلية ضمن الإيرادات الضريبية هذا من جهة ومن جهة ثانية هو ثنائية بنية هذه الايرادات ، جباية عادية وجباية بترولية(

7 – إن الانخفاض في مستوى الضغط الضريبي خارج المحروقات يعبر عن حقيقة ما يتحمله الاقتصاد الوطني من ضرائب و التي تقدر بحوالي 14 %. (2004 %. وهذا ما يعني ضعف النظام الضريبي كنتيجة لضعف الناتج المحلي الإجمالي خارج المحروقات.

8 – كما لاحظنا انتشار ظاهرة الاقتصاد الموازي كما كانت كلفة الامتيازات الضريبية الممنوحة من أجل ترقية الاستثمار كبيرة و أن خلق مناصب الشغل التي استغلت في بعض الحالات من طرف المستثمرين المستفيدين في حيازة سيارات فاخرة، كنتيجة للانحرافات في منح قرارات الاستفادة، ونقص الدراسة المعمقة، وكذا عدم متابعة إدارة الضرائب للنشاطات المستفيدة من الامتيازات الضريبية.

خاتمة عامة

خاتمة عامـــة

لقد تطرقنا في بحثنا لمختلف المراحل التي مر بها الاقتصاد الجزائري من اقتصاد إداري موجه إلـــى اقتصـــاد سوق يتجه نحو المزيد من الانفتاح كما بينا اختلالاته المالية والاقتصادية وطبيعة العلاقـــة الموجـــودة بـــين إصـــلاح الاقتصاد الجزائري وإصلاح النظام الضريبي، وتطرقنا إلى النظام الضريبي فتوصلنا إلى أن الضريبة تتغير بتغييـــر وظيفة دور الدولة في الحياة الاقتصادية وأن حيادية الدولة جعلت من الضريبة حيادية و مـــع تطـــور دور الدولـــة وتدخلها في الحياة الاقتصادية وخاصة في الأزمة العالمية التي مست الاقتصاد الرأسمالي سنة 1929 و ما تلاها مـــن أزمات جعلت من الضريبة أداة ووسيلة استعملتها الحكومات لمعالجة مختلف الاختلالات وألازمات الاقتصادية.

من خلال البحث تطرقنا للأساس القانوني للضريبة و مختلف الآراء من أجل إيجاد أســـاس قـــانوني لمفهومهـــا فستعرضنا الأهداف الأساسية للنظام الضريبي من خلال مكوناته المتمثلة في الضرائب المباشرة وغير المباشرة والتـــي تمثلت في الأهداف المالية، الاقتصادية ،الاجتماعية والسياسية والتي تعتبر السمة الحديثة لدور الضريبة.

لاحظنا أن هناك اختلافا في أهمية مكونات الهيكل الضريبي لدى الدول، بحيث أن مساهمة الضرائب المباشرة في الحصيلة الضريبية بالدول المتقدمة لها أهمية بالغة، في حين مساهمتها في الحصيلة الضريبية بالدول النامية تعد ضعيفة.

وتطرقنا إلى أسباب ضيق الحقل الضريبي، انخفاض الأرباح، وعوامل كثيرة فتوصلنا أن الإصـــلاحات علـــى مستوى الاقتصاد كانت أمرا ضروريا للقضاء على الركود الاقتصادي الذي شمل العديد من المؤسســـات الاقتصـــادية الوطنية، بالإضافة لطول فترة جمود النظام الضريبي وشملت هذه الإصلاحات الضريبية تغييرات في مختلف الأوعيـــة الضريبية، ومختلف المعدلات الضريبية، والتي تدخل ضمن سياسة ضريبية لتحقيق النمو الاقتصادي الذي يسعى إليـــه النظام الضريبي بالجزائر.

من خلال دراستنا شخصنا الضرائب التي خصها الإصلاح الضريبي ومنها الضريبة على دخـــل الأشـــخاص الطبيعيين وضريبة أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة وبعض التعديلات التي وردت بالرسم علـــى النشـــاط المهني في سنة 1996 كما تطرقنا إلى العدد الهام من التغييرات التي تحدث في الســـنوات الماليـــة فـــذكرنا ذكرنـــا الاختلافات التي ظهرت بين النظام الضريبي القديم والضرائب الجديدة وأشرنا إلى جملة التعديلات والتغيـــرات التـــي حدثت وكيف أصبح النظام الجبائي الحالي يتسم بنوع من الشفافية ولاحظنا من خلال تقييم النظام الضريبي أن الهـــدف من إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الحصيلة الضريبية مازال بعيد المنال لتعقد النظام الضريبي ولكثـــرة تغيراته وعدم استقراره وعدم شساعة الوعاء الضريبي وإلى نوع الضرائب التي تحتل الصدارة وهي التي تتم عـــن طريق الاقتطاع من المصدر وتبين لنا ضعف الإدارة الجبائية وانعدام الحس الضريبي للمكلفين.

إن مكونات النظام الضريبي تعتبر انعكاسا للهيكل الاقتصادي للدولة وعليه فإن النظام الضريبي يجب أن يكـــون مرنا، بمعنى إصدار قوانين ضريبية تماشيا مع التغيرات التي تحدث في الهيكل الاقتصادي، وذلك عند إنشـــاء نشـــاطات اقتصادية جديدة، مما يؤدي إلى التوسع في الحقل الضريبي الذي من شأنه المساهمة في زيادة الإيرادات الضريبية التـــي توجه لتقديم خدمات للمجتمع من ناحية، وتنمية وترقية القطاعات الاقتصادية من ناحية أخرى.

نتائج الدراســة

لقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج نوجزها في النقاط التالية:

01 – ضعف الإدارة الضريبية في إيجاد الأوعية الضريبية الملائمة ذات المردودية العالية.

02 – ضعف الاقتطاعات الضريبية نتيجة انخفاض الدخل الفردي وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي.

03 – يعد رفض إدارة الضرائب لبعض التكاليف، وتحديد سقف لخصم تكاليف أخرى، يعتبر أسلوبا فعالا فـــي مكافحة التهرب الضريبي إلا أن تحكم منطق السوق في الأسعار، وانهيار قيمة العملة الوطنية، جعل هذا الأسلوب عائقاً أمام نمو وتطور المؤسسات كون المبالغ المسموح بخصمها ضعيفة.

04 – ضعف الوسائل المادية والبشرية لإدارة الضرائب شكل عائقاً ساهم في زيادة التهرب من الرسم علـــى القيمة المضافة، من خلال تضخيم الرسوم القابلة للاسترجاع باستعمال فواتير شراء وهمية، أو بتخفيض مبالغ المبيعات عن قيمتها الحقيقية.

05 – لم يشمل الإصلاح الضريبي الكثير من الضرائب واقتصر على ثلاث ضرائب، وبالتـــالي فمـــا تـــزال شريحة من الدخول لم تمسها الضرائب وهذا يطرح مشكل مزدوج يتعلق بالعدالـــة الضـــريبية وبـــنقص الإيـــرادات المحققة.

06 – ما تزال معدلات الضرائب مرتفعة مقارنة بنفس الضرائب بالدول المجاورة.

07 – أن النظام الجبائي عرف عدم الاستقرار من خلال التغيرات التي تحدث في مكوناته كل سنة، سواء تعلق الأمر بتخفيض بعض معدلات الضريبة أو رفعها أو إلغاء البعض الأخر وفي بعض الأحيان الرجوع حتى على بعض التعديلات.

08 – كثرة التعديلات المستمرة نابعة من رغبة الدولة في الحصول على مصادر مالية، جعلت النظام الضريبي يصطدم بعدالة الضريبة وكثرة عبئها على المكلف .فإخضاع أغلب الخدمات التي يتحصل عليها الفرد يجعله غير قـــادر على استهلاك ما يحتاجه من سلع و خدمات، ولهذا يستوجب الأمر إعفاء بعض السلع و الخدمات من الرسم على القيمـــة المضافة للمحافظة على القدرة الشرائية للمواطن.

09 – الاستمرار في إجراء إعفاءات ضريبية أثر على مالية الدولة، فرفع الإعفاء في الضريبة على الـــدخل زاد من نشاط بعض المكلفين وربما رتب خسائر للخزينة العمومية، وعليه فعند القيام بإعفاء أرباح بعض النشاطات مـــن الضريبة، لابد من الأخذ بعين الاعتبار الإيرادات اللازمة لتغطية نفقات الدولة دون إثقال كاهل المكلف بالضريبة.

10 – أن التحسن الذي شهدته الجباية العادية لا يدل على فعالية و رشادة النظام الجبـــائي وذلـــك لاســـتمرار تحقيقها من المنبع على الرواتب والأجور و بعض الضرائب غير المباشرة.

فاتسمت هذه الإصلاحات بغياب البعد الاستراتيجي وكذا انعدام التشخيص الدقيق للوضعية الاقتصادية، فاســـتمر التبذير، وعدم التزام الإصلاحات بالقواعد العامة لتحقيق الترشيد الجبائي.

المقترحـــات

مما سبق يمكن التقدم بمجموعة من المقترحات الضرورية.

لتحسين فعالية النظام الضريبي الجزائري وتحقيق أهدافه نذكر منها:

01 – ربط التغيرات في الهيكل الضريبي بالأسباب الموضوعية الاقتصادية الاجتماعية والمالية.

02 – تأهيل الموارد البشرية والتقنية لإدارة الضرائب، تعميم الوسائل الحديثة كالإعلام الآلي.

03 – تبسيط قانون الضرائب وإجراءات تنفيذه ، حتى يسهل على المكلف فهم ذلك القانون ومن ثم احترامه.

04 – توفير وتسهيل مختلف الوثائق التي يكون المكلف بحاجة إليها في التصريح أو التسديد.

05 – إعادة النظر في أجور موظفي مصلحة الضرائب ، وذلك لتحفيزهم على رفع مردودية العمل وإبعـــادهم عن إغراءات الممولين.

06 – الاهتمام بالموظفين في إدارة الضرائب من حيث التكوين والدخل، وتطبيق القانون بشكل صارم لمحاربة خيانة الأمانة وبعض المظاهر الأخرى وحماية الأعوان النزهاء والاعتراف بتفوقهم وكفاءتهم.

07 – التوظيف على أساس الكفاءة والاختصاص، فبعض المصالح بها أعوان غير مختصين مثـــل مصـــلحة المنازعات.

08 – إقامة تعاون مستمر بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات الحكومية، ينتج عنه تزويد إدارة الضرائب بما تحتاجه من معلومات.

09 – اللجوء إلى التعاون الدولي ل تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف.

10 – الاستعانة بالتجارب الحديثة لبعض الدول في جمع و تحصيل الأموال.

11 – إنشاء لجنة وطنية ولجان فرعية ولائية مهمتها الإشراف والتقييم في إطار وطني للدراسات المســـتقبلية، مع التنسيق بين كل المتدخلين في نطاق النظام الجبائي.

12 – تكوين قضاة مختصين في الجباية أمام المحاكم الإدارية وتبسيط إجراءات التقاضي.

13 – إصلاح الإدارة الضريبية وفق المعايير الدولية في الأداء الضريبي.

14 – القيام بإجراء تعديلات في النظام الضريبي كل ما تطلبت الضرورة ذلك سواء تعلق الأمر بالاســـتثمارات القائمة أو المراد إنشاؤها.

أفــاق البحــث

لقد تناولنا تقييم الإصلاحات الجبائية في سنتي 1991 و 1992 وأثارها كما تناولنا ضريبة الــدخل الإجمــالي، وضريبة أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، ويمكن في دراسات لاحقة دراسة الســبل و المنــاهج الكفيلــة بالقيام بإصلاحات أكثر عمقا و فعالية و ربما اقتراح بعض الحلول اعتمادا على النظريات الضريبية المختلفة و علــى تجارب الدول التي حققت نجاحات في هذا المجال انطلاقا من دول المغرب العربي، و الدول العربية و حتى الــدول المتطورة لاستنتاج وسائل و سبل جديدة كفيلة بدفع النظام الجبائي إلى الأمام أكثر فأكثر.

قائمة المراجع

قائمـــة المراجـــــع

أولا: المراجع باللغة العربية.

أ – الكتب.

1 – **الأمانة العامة للحكومة**، تشريع الإصلاحات الاقتصادية، افريل 1990.

2 – **المديرية العامة للضرائب**، قانون الرسم على رقم الأعمال، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 1992.

3 – **الدليل الاقتصادي الجزائري**، طبعة 1992، صفحة 58.

4 – **حسن عواضة**، المالية العامة دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، لبنان، 1978.

5 – **حسين مصطفى حسين**، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية،1981.

6 – **خيرت ضيف**، المحاسبة الضريبية، دار النهضة العربية، 1986.

7 – **رفعت المحجوب**، المالية العامة و السياسة المالية، منشورات جامعة حلب،1980.

8 – **رفعت المحجوب**، المالية العامة، الكتاب الثاني، الإيرادات العامة، دار النهضة العربية، القاهرة،1971.

9 – **رفعت المحجوب**، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1975.

10 – **رمزي زكي**، التضخم والتكييف الهيكلي في الدول النامية، دار المستقبل العربي، القاهرة 1996.

11 – **سعيد أوكيل**، وظائف ونشاطات المؤسسة الصناعية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1992.

12 – **صالح الرويلي**، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 1988.

13 – **صمويل عبود**، تسيير اقتصدا المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1984، صفحة 16.

14 – **عادل أحمد حشيش**، سياسات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2006 .

15 – **عبد الحميد محمد القاضي**، مبادئ المالية العامة، دار الجامعات المصرية، 1976.

16 – **عبد السلام أديب**، أزمة المالية العامة في المغرب، نشر الباب، الرباط ،1989.

17 – **عبد السلام أديب**، المالية العامة في دول العالم النامي، دار النشر، بيروت، 1992.

18 – **عبد السلام أديب**، تأثير مستوى الإنتاجية بالتهرب الضريبي، منشورات المغرب العربي، 1991.

19 – **عبد الكريم صادق بركات، حامد عبد المجيد دراز**، علم المالية العام، الجزء الثاني، مؤسسة شباب الجامعـــة للطباعة والنشر، 1971.

20 – عبد اللطيف بن اشنهو، التنمية في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1980.

21 – علي الشرقاوي، إدارة الأعمال، الوظائف والممارسات الإدارية، دار النهضة العربية، بيروت، 1980.

22 – علي زغدود، المؤسسات الاشتراكية ذات الطابع الاقتصادي في الجزائر، المؤسسة الجزائرية للطباعة، 1982.

23 – عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة، 1972.

24 – عبد الكريم بركات وأخرون، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، 1973

25 – عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة العربية، 1978.

26 – عمار عوابدي، القانون الإداري، ديوان المطبوعات الجامعية، 1981، صفحة 313.

27 – فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية،1990.

28 – محفوظ لعشب، الوجيز في القانون الاقتصادي، ديوان المطبوعات الجامعية، 1993.

29 – محمد السعيد أوكيل وآخرون " استقلالية المؤسسة العمومية الاقتصادية(تسيير واتخاذ القرار في إطار المنظور النظامي)" جامعة الجزائر 1994.

30 – محمد العبدمائي، التحليل الاقتصادي المعاصر وأسس السياسات الاقتصادية، مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء، 1991.

31 – محمد خالد المهايني، خالد الخطيب الحبش، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق،2006

32 – محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، 1978 – 1979.

33 – محمد طه بدوي، الأصول العامة للتشريع الضريبي، دار النهضة العربية القاهرة، 1979.

34 – مصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، 1985.

35 – ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003.

36 – ناصر مراد، الإصلاح الجبائي في الجزائر، 1992 – 2003، منشورات بغدادي، الجزائر، 2003.

37 – يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، 2001.

38 - يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع ،2003.

ب – المجلات و الدوريات.

1 – أحداث اقتصادية، عدد رقم 05، جوان 1986 ، صفحة 10.

2 – أحداث اقتصادية، عدد 12، جانفي87، صفحة 35.

3 – أحداث اقتصادية، عدد13، فيفري 1987، صفحة 09.

4 – أحداث اقتصادية، عدد 14 مارس87 ، صفحة 55.

5 – أحداث اقتصادية، عدد15، أفريل 1987، صفحة 30.

6 – أحداث اقتصادية، عدد 18، جويلية 1987، صفحة 47.

7 – أحداث اقتصادية، عدد 19 ، أوت 1987، صفحة 50.

08 – أحداث اقتصادية، عدد 20، سبتمبر 1987 ، صفحة 50.

برايت أوكوغو الشرق الأوسط في سوق نفطية متغيرة، منشور لصندوق النقد الدولي لسنة 2003.

09 – جوار خليل زاده شيرازي و أنور شاه، " الإصلاح الضريبي في البلدان النامية " مجلة التمويل و التنميـــة، جوان 1991.

10 – جميل الطاهر، النفط و التنمية المستدامة في الأقطار العربية، الفرص و التحديات، سلسلة جسر التنمية ، المعهد العربي للتخطيط الكويت، ديسمبر1997 [1] –

11 – جميل الطاهر، النفط و التنمية المستدامة في الأقطار العربية ، الفرص و التحديات.

12 – حربي محمد موسى عريقات، مناخ الاستثمار في الوطن العربي، المؤتمر العلمي الخامس لكلية العلوم الإدارية و المالية، جامعة فلادلفيا، 2006، ص 06.

13 – داليا حاكورة، كيف يمكن تسريع وتيرة التنمية في الشرق الأوسط و شمال إفريقيا، منشورات صندوق النقد الدولي، 2004.

14 – رياض دهال، المخرج الضريبي ،المعهد العربي للتخطيط بالكويت، 1995.

15 – فريدريك شنايدر و دومينيك أنستي "الاختباء وراء الضلال: نمو الاقتصاد الخفي" النسخة العربية لدراسة لصندوق النقد الدولي سلسلة " قضايا اقتصادية " مارس 2002.

16 – فيتوتانزي و هوال زي، البلدان النامية والسياسة الضريبية، منشورات صندوق النقد الدولي، 2001

17 – محمد ناجي التوني، سياسات الإصلاح الضريبي، المعهد العربي للتخطيط بالكويت،1998.

18 – محمد ناجي التوني، مناخ الاستثمار في الوطن العربي، منشورات معهد العربي للتخطيط بالكويت، 2004.

19 – مناخ الاستثمار في الدول العربية، منشور سنوي للمؤسسة العربية لضمان الاستثمار، الكويت، 2004.

20 – منشورات البنك الدولي، التجارة ، الاستثمار والتنمية في الشرق الأوسط و شمال إفريقيا.

21 – منشورات البنك الدولي، تحسين إدارة الحكم في الشرق الأوسط و شمال إفريقيا.

22 – ناصر مراد ، تقييم الإصلاحات الجبائية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الثاني، 2009.

23 – ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر، 1992 – 2003، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية،2007.

24 – نسرين بركات وعادل العلي، التنافسية و تجربة الأردن، سلسلة أوراق عمل صادرة عن المعهد العربي للتخطيط بالكويت، 2000.

ج – التقاريـــر.

1 – الأحوال الاقتصادية والاجتماعية في شمال أفريقيا، تقرير مكتب اللجنة الاقتصادية للأمم المتحدة لأفريقيا، الاجتماع العشرون للجنة الخبراء الحكومية الدولية، طنجة، المغرب 13– 15 أبريل 2005.

2 – التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1993، مؤرخ في 1995/11/22،جريدة رسمية عدد 37 من سنة 1995.

3 – التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995 مؤرخ بتاريخ 1997/11/19، جريدة رسمية، عدد 43 من سنة 1997.

4 – التقرير الاقتصادي العربي الموحد، الصادر عن صندوق النقد العربي في سنة 2005.

5 – تقرير عقد الصفقات لعام 2006.

6 – تقرير المجلس الوطني الاقتصادي و الاجتماعي، سنة 2003.

7 – تقرير التنمية البشرية، دار المجلات الوحدة العربية بيروت ، عام 1991.

9 - تقرير التنمية البشرية مركز دار المجالات الوحدة العربية بيروت عام 1994.

8 - التقرير الاقتصادي العربي الموحد، أبو ظبي الإمارات العربية ، عام 1989.

9- التقرير السنوي لبنك الجزائر لعام 2007.

10 - تقرير التنمية البشرية لصندوق النقد الدولي لعام 2000.

11 - الجزائر بالأرقام، الديوان الوطني للإحصاء، نشرة 2001.

12 - الإصلاحات الجبائية، حصيلة و آفاق ، المديرية العامة للضرائب، الجزائر.

د – الملتقيات.

1 – **مبارك بوعشة** "المؤسسة العمومية الاقتصادية بين الإصلاحات والخوصصة (الملتقى الوطني حول أفاق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية) أيام 6، 7، 8، فيفري 1994، جامعة باتنة.

2 – **يونس عرب** ، التعاقد والدفع الإلكتروني تحديات النظامين الضريبي والجمركي " جزء من أوراق عمل برنامج الندوات المتخصصة حول التجارة الإلكترونية تنظيم معهد التدريب والإصلاح القانوني – الخرطوم – كانون أول 2002.

ه – الأطوحات.

1 – بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي 1992 –2004 (أطروحة دكتوراه دولة،كلية الاقتصاد ،جامعة الجزائر 2006.

2 – **عبد المجيد قدي** "فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988–1995، أطروحة دكتوراه دولة مقدمة بمعهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1995.

3 – **عمر هشام محمد صفوت العمري**، أثر التغيير في الهيكل الاقتصادي على الهيكل الضريبي في بلدان مختارة، أطروحة دكتوراه بجامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم الاقتصاد، 1999.

4 – **عجلان العياشي**، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء و التحصيل 1992 – 2009 حالة ولاية المسيلة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، 2005 – 2006.

و – القوانين.

1 – القانون المؤرخ في سنة 1958 و تدابير اتفاقية إيفيان لـ 18 مارس 1962.

2 – الأمر رقم 63 – 414 الموافق لـ 1963/10/28،المتضمن تعريفة جمركية جديدة، جريدة رسمية، عدد 80.

3 – القانون رقم 63 – 496 الموافق لـــ 1963/12/31،المتضمن قانون المالية لسنة 1964، جريدة رسمية، عدد 99.

4 – الأمر رقم 68 – 35 الموافق لـــ 1968/02/02، المتضمن وضع تعريفة جمركية جديدة، جريـــدة رســـمية، عدد 10.

5 – الأمر رقم 69 – 107 الموافق لـــ 1969/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1970، جريدة رسمية، عدد 55.

6 – الأمر رقم 70 – 10 الموافق لـــ 1970/01/20، المتضمن المخطط الرباعي الأول 1970 – 1973 جريدة رسمية، عدد 55.

7 – المرسوم رقم 70 – 57 الموافق لـــ 1970/03/08، المتضمن تنظيم الحكومة وتشكيلها، جريدة رسمية، عدد 15.

8 – الأمر رقم 71 – 08 الموافق لـــ 1971/02/24، المتضمن تأميم جميع أنواع الأموال والحصص والأســـهم والحقوق والفوائد العائدة للشركات، جريدة رسمية، عدد 17.

9 – الأمر رقم 71– 22 الموافق لـــ 1971/04/12، المتضمن تحديد المجالات التـــي تتـــدخل فيهـــا الشـــركات الأجنبية، جريدة رسمية عدد 30.

10 – الأمر رقم 71– 74 الموافق لـــ 71/11/16، يتعلق بالتسيير الاشتراكي للمؤسسات، جريدة رسمية، عدد 101.

11 – القانون 74 – 13 الموافق لـــ 1974/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1975، جريدة رسمية، عدد 96.

12 – الأمر رقم 75 – 76 الموافق لـــ 1975/11/21، المتضمن تنظيم العلاقة بين المؤسســـات الاشـــتراكية و سلطة الوصاية الإدارات الأخرى التابعة للدولة، جريدة رسمية، عدد 100.

13 – الأمر رقم 75– 93 الموافق لـــ 75/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1976، جريدة رســـمية، عـــدد 105.

14 – الأمر رقم 76 – 101 الموافق لـــ 1976/12/09، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلـــة لها ، جريدة رسمية، عدد 102.

15 – الأمر رقم 76 – 102 الموافق لـــ 1976/12/09، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، جريدة رسمية، عدد 103.

16 – الأمر رقم 76 – 104 الموافق لـــ 1976/02/09، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، جريدة رسمية ، عدد 70.

17 – الآمر رقم 76– 105 الموافق لـــ 1976/09/09، المتضمن قانون التسجيل، جريدة رسمية، عدد 103.

القانون رقم 77 – 02 الموافق لـــ 1977/12/31،المتضمن قانون المالية لسنة 1978، جريدة رسمية، عدد 83.

18 – القانون رقم 80 – 12 الموافق لـــ 1980/12/31،المتضمن قانون المالية لسنة 1981، جريدة رسمية، عدد 54.

19 – القانون رقم 81–31 الموافق لـــ 1981/12/13، المتضمن قانون المالية لسنة 1982، جريدة رسمية، عدد 53.

20 – القانون رقم 82 – 10 الموافق لـــ 1982/08/21، المتضمن قانون الاستثمار.

21 – القانون رقم 82 – 14 الموافق لـــ 1982/11/30 ،المتضمن قانون المالية لسنة 1983، جريدة رسمية، عدد 57.

22 – القانون رقم 83 – 10 الموافق لـــ 1983/06/25، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1983، جريدة رسمية، عدد 27.

23 – القانون رقم 83 – 16 الموافق لـــ 1983/12/18، المتضمن قانون المالية لسنة 1984، جريـــدة رســـمية، عدد 55.

24 – القانون رقم 85 – 09 الموافق لـــ 1985/12/26، المتضمن قانون المالية لسنة 1986، جريـــدة رســـمية، عدد 57.

25 – القانون رقم 85 – 10 الموافق لـــ 1985/12/26، المتضمن ضبط ميزانية السنة المالية لسنة 1986،جريدة رسمية، عدد 57.

26 – القانون رقم 86 – 12 الموافق لـــ 1986/08/19، يتعلق بنظام البنوك والقرض، جريدة رسمية، عدد 34.

27 – القانون رقم 86 – 14 الموافق لـــ 1986/08/19، يتعلق بأعمـــال التنقيـــب والبحـــث عـــن المحروقـــات واستغلالها ونقلها بالأنابيب، جريدة رسمية، عدد 35.

28 – القانون 86 – 15 الموافق لـــ 1986/12/29، المتضمن قانون المالية لسنة 1987، جريدة رســـمية، عـــدد 55.

29 – المرسوم رقم 87 – 157 الموافق لـــ 1987/07/21، يتعلق بتصنيف مناطق البحـــث عـــن المحروقـــات واستغلالها، جريدة رسمية، عدد 30.

30 – القانون رقم 87 – 20 الموافق لـــ 1987/12/27، المتضمن قانون المالية لسنة 1988، جريـــدة رســـمية، عدد 65.

31 – القانون رقم 88 – 01 الموافق لـــ 1988/01/12، المتضمن القـــانون التـــوجيهي للمؤسســـات العموميـــة الاقتصادية، جريدة رسمية، عدد 02.

32 – القانون رقم 88 – 03 الموافق لـــ 1988/01/12،المتعلق بصناديق المساهمة، جريدة رسمية، عدد 02.

33 – القانون رقم 88 – 05 الموافق لـــ 1988/01/12، يعدل و يتمم القانون رقم 84 – 17 المؤرخ في 1984/07/07 والمتعلق بقوانين المالية، جريدة رسمية، عدد 02.

34 – القانون رقم 88 – 06 الموافق لـــ 1988/01/12، يعدل و يتمم القانون رقم 86 – 12 المؤرخ في 1986/08/19والمتعلق بنظام البنوك والقرض، جريدة رسمية، عدد 02.

35 – القانون رقم 88 – 29 الموافق لـــ 1988/07/19، المتعلق بممارسة احتكار الدولة للتجارة الخارجية، جريدة رسمية عدد 29.

36 – القانون رقم 88 – 33 الموافق لـــ 1988/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1989، جريـــدة رســـمية، عدد 55.

37 – القانون رقم 89– 26 الموافق لـــ 1989/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1990، جريدة رسمية، عدد 56.

38 – القانون رقم 89– 27 الموافق لـــ 1989/12/31، المتضمن المخطط الوطني لسنة 1990، جريدة رسمية، عدد 56.

39 – دستور فيفري سنة 1989.

40 – القانون رقم 90 – 10 الوافق لـــ 1990/04/14، يتعلق بالنقد والقرض، جريدة رسمية، عدد 16.

41 – القانون رقم 90 – 16 الموافق لـــ 1990/08/07، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1990، عدد 34.

42 – القانون رقم 90 – 30 الموافق لـــ 1990/12/01 ، المتضمن قانون الأملاك الوطنية، جريدة رسمية، عدد 52.

43 – القانون رقم 90 – 36 الموافق لـــ 1990/12/31،المتضمن قانون المالية لسنة 1991، جريدة رسمية،عدد 57.

44 – القانون رقم 91 – 12 الموافق لـــ 1991/09/07، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1991، جريدة رسمية ،عدد 42.

45 – القانون رقم 91 – 25 الموافق لـــ 1991/12/18، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، جريـــدة رســـمية، عدد 65.

46 – المرسوم التشريعي رقم 93 – 01 الموافق لـــ 1993/01/19، المتضمن قـــانون الماليـــة لســـنة 1993 ، جريدة رسمية، عدد 04.

47 – المرسوم التشريعي رقم 93 – 08 الموافق لـــ 1993/04/25، يعدل ويتمم الأمر رقم 75 – 59 الموافق لـــ 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري، جريدة رسمية، عدد 27.

48 – المرسوم التشريعي رقم 93 – 18 الموافق لـــ 1993/12/29، المتضمن قانون المالية لسنة 1994، جريدة رسمية عدد 88.

49 – الأمر رقم 95 – 22 الموافق لـــ 1995/08/26، المتضمن خوصصة المؤسسات العمومية، جريدة رسمية، عدد 47.

50 – الأمر رقم 96 – 31 الموافق لـــ 1996/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 1997، جريدة رسمية، عدد 85.

51 – القانون رقم 98 – 12 الموافق لـــ 1998/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1999، جريـــدة رســـمية، عدد 98.

52 – القانون رقم 2000 – 06 الموافق لـــ 2000/12/23، المتضمن قانون المالية لسنة2001، جريدة رسمية، عدد 80.

53 – القانون رقم 01 – 12 الموافق لـــ 2001/07/19 ،المتضمن قانون المالية التكميلي لســـنة 2001، جريـــدة رسمية، عدد 38.

54 – القانون رقم 01 – 21 الموافق لـــ 2001/12/22، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، جريـــدة رســـمية، عدد 79.

55 – الأمر رقم 02 – 01 الموافق لـــ 2002/02/25، المتضمن قانون المالية التكميلي لســـنة 2002، جريـــدة رسمية، عدد 15.

56 – القانون رقم 02 – 11 الموافق لـــ 2002/12/24، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، جريـــدة رســـمية، عدد 86.

57 – القانون رقم 03 – 05 الموافق لـــ 2003/06/14، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2003، جريدة رسمية، عدد 37.

58 – القانون رقم 03 – 22 الموافق لـــ 2003/12/28، المتضمن قانون المالية لسنة 2004، جريـــدة رســـمية، عدد 83.

59 – القانون رقم 04 – 21 الموافق لـــ 2004/12/29، المتضمن قانون المالية لسنة 2005، جريـــدة رســـمية، عدد 85.

60 – الأمر رقم 05 – 05 الموافق لـــ 2005/07/25 ، المتضمن قانون المالية التكميلي لســـنة 2005، جريـــدة رسمية، عدد 52.

61 – القانون رقم 05 – 16 الموافق لـــ 2005/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 2006، جريـــدة رســـمية، عدد 85.

62 – الأمر رقم 06 – 04 الموافق لـــ 2006/07/15، المتضمن قانون المالية التكميلي لســـنة 20006، جريـــدة رسمية، عدد 47.

63 – القانون رقم 06 – 24 الموافق لـــ 2006/12/26، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، جريـــدة رســـمية، عدد 85.

64 – القانون رقم 07 – 09 الموافق لـــ 2007/09/19، المتضمن الموافقة على الأمر رقم 07 – 03 الموافـــق لـــ 2007/07/24 ، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2007، جريدة رسمية، عدد 57.

65 – القانون رقم 07 – 12 الموافق لـــ 2007/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، جريـــدة رســـمية، عدد 82.

66 – القانون رقم 08 – 21 الموافق لـــ 2008/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، جريـــدة رســـمية، عدد 74.

67 – القانون رقم 09 – 01 الموافق لـــ 2009/07/22، المتضمن قانون المالية التكميلي لســـنة 2009، جريـــدة رسمية، عدد 44.

68 – القانون رقم 09 – 09 الموافق لـــ 2009/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، جريـــدة رســـمية، عدد 78.

69 – القانون رقم 10 – 01 الموافق لـــ 2010/08/26، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، جريدة رسمية، عدد 49.

70 – القانون رقم 10 – 13 الموافق لـــ 2010/12/29، المتضمن قانون المالية لسنة 2011، جريـــدة رســـمية، عدد 88.

71 – القانون رقم 11 – 16 الموافق لـــ 2011/12/28، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، جريدة رسمية، عدد 72.

72 – القانون رقم 12 – 12 الموافق لـــ 2012/12/26، المتضمن قانون المالية لسنة 2013، جريـــدة رســـمية، عدد 72.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية.

A - OUVRAGES.

1 - A . BENACHENHOU , Devoloppement et cooperation international ,O.P.U. 1989.

2 - Abdelkader BOUDERBAL, la fiscalité à la portée de tous (Etude historique, contentieux, formulaire), la maison des livres, 1984.

3 - A. BOUDERBAL ,LA Fiscalité algérienne , évaluation d un système, instruction générale de la taxe sur la valeur ajoutée publication de la direction générale des impôts avril 1992.

4 - Abdelmadjid BOUZIDI, l'economie algerienne, O.P.U, Alger 1981.

5 - Abdelhamid BRAHIMI, L'économie Algerienne ,O.P.U, Alger 1991.

6 - A. C. MARTINET, G. PETIT, socialisme dans le tiers monde, édition Hachette, 1979.

7 - Ahmed BOUYACOUB, La Gestion de L'entreprise industrielle publique algerienne , volume 01, O.P.U, Alger 1987.

8 - Ahmed BOUYACOUB, La Gestion de L'entreprise industrielle publique algerienne , volume 02, O.P.U, Alger 1987.

9 - Ahmed Saadoudi , la reforme fiscale,alger anep, 1995.

10 - Ahmed Ihtisam and nicholas Stern , alternative sources of government revenue, 1979-1980.

11 - Alexandre (J) ,droit fiscal algérien, O.P.U Alger, 1990

12 - André . Margairaz « La fraude fiscale et ses succédants » deuxième édition suisse , 1977.

13 - Andre G. DELION, L'état et les entreprises publiques , Sirey 1958.

14 - AUBY, DUCOS–ABER, Grands sevices publics, Thémis, P.U.F.

15 - Athmane Kandil, « théorie fiscale et développement , l'expérience algérienne » , 1970.

16 - Bernard VINEY , Fiscalité, épargne et investissements, édition MASSON 1968.

17 - Boskin Michael, Charles Mclure, World tax reform case studies of developed and developing countries, California center for economic growth, 1990.

18 - Bird Richard and Oliver Oldman, taxation in developing countries, Johns Hopkins university press 1990 .

19 - B. BERCHET , le système fiscal français, édition L.G.D.J 1995.Seuil, 1973.

20 - Christian DE BOISSIEU, Principes de politique économique, Edition Economica,1978.

Christian de Brie , inegalite par limpot,

21 - Christophe Reckley, rationalité économique et décisions fiscales ,librairie générale de droit et de jurisprudence, 1987.

22 - C. Malcolm, Tax reform in developping countries, Durhan Duke, university press, 1989.

23 - Camille . Rosier , l impôt , dallos, 1979.

24 - Duverger Maurice , élément de la fiscalité, Paris PUF, 1979.

25 - F. SANCHEZ UGART « incitation fiscale à l'investissement, à l'exportation et à l'emploi », 1985.

26 - Francoie Deruele ,finances publiques, dalloz, paris 11eme ,1995.

27 - Janine MEYER, Economie et organisation de l'entreprise , tome 2, Dunod 1981.

28 - J.C Martienez , verification fiscale, edition hachette, 1989.

29 - **JEAN ALEXANDRE**, Droit Fiscal Algérien, O. P.U. , 1984.

30 - G. MAURY ,C. MULL, Economie et organisation de l'entreprise ,tome 1, éditions Foucher,Paris 80.

31 - GAUDILLOT, Le mouvement international des réformes fiscales , vérités et mensonges sur les baisses d'impôts des années 80, édition Hatier paris, 1989.

32 - Gérard BELANGER, L'économique du secteur public ,Edition Gaétan MORIN 1981.

33 - G. DUPUIS, Institutions administratives et droit administratif ,1978.

34 - Gillis peeters, Impacts des politiques fiscales, 1998.

35 - G. TIXIER , Droit fiscal, edition Hachette, 1981.

36 - Hacene Haouya,la fraude et le contrôle fiscal ,O.P.U. 1982.

37 - Haoues BENYEKHLEF, Déficit des entreprises nationales, analyse critique, 1985.

38 - HOCINE BENISSAD, la reforme économique en Algerie, O.P.U , 1991.

39 - Hocine BENISSAD, Restructuration et réformes économiques en Algérie 1979–1993 ,O.P.U .

40 - Hocine BENISSAD , Stratégies et expériences de développement, O.P.U , 1985.

41 - L. TROTABAS et J.M. COTTERET , Droit fiscal , 8 eme édition, DALLOZ. 1997.

42 - Lucien, Mehl ,Techniques, et sciences fiscales. Tome (I),paris 1959.

43 - Mohamed BOUSSOUMAH, L'entreprise socialiste en Algérie , O.P.U., 1982.

44 - Mokhtar BELAIBOUD, Gestion stratégique de l'entreprise publique algérienne, O.P.U, Alger 1986.

45 - Mohand Cherif Ainouche , contribution a une approche économique de la reforme fiscale dans les pays en développement, référence au cas algérien , 1994.

46 - Mohand Cherif Ainouche, limpot sur le revenue global, Hiwar com,1992.

47 - Mohand Cherif Ainouche, lessentiel de la fiscalite algerienne, edition Hiwarcom**,** 1993**.**

48 - Mokthar Belaiboud, De la Survie a la croissance de léntreprise, O.P.U,1995.

49 - Mohamed Achour. « Taxe sur la valeur ajoutée » ; 1992.

50 - Mustapha Bensahli, Application de la taxe unique globale a la production O.P.U. Alger, 1983.

51 - Nabil Akesbi, l'impôt, l'état et l'ajustement , éditions RABAT, 1993.

52 – NACHIDA hamsadji – Bouzidi, le monopole de letat sur le commerce exterieur, O.P.U. Alger, 1988.

53 - NECIB REDJEM, L'entreprise publique algerienne (socialisme et participation) , O.P.U 1987.

54 - Ngasy Vahn , le rôle de l'impôt dans les P.V.D " C.D.G.I Paris, 1974.

55 - OUKIL M Saïd, Autonomie des Entreprises Publiques Economiques, ministère de lenseignement supérieur, mars 1994.

56 - O. Kandil « théorie fiscale et développement » SNED 1970 .

57 - Phéniphanh Ngaosyvathin , le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement librairie générale,paris,France ,1978.

58 - PECOUP, ″ Précis de droit fiscal ″ édition DUNOD 1969.

59 - Redha Malek et autres, L'entreprise Et La Banque dans les mutations économiques en Algérie, O.P.U.1994..

60 - RABAH NOURREDINE SAADI , la gestion socialiste des entreprises algeriennes, O.P.U Alger 1984 Alger.

61 - SAID BENAISSA, introduction aux finances publiques, étude comparative des systèmes financiers, O.P.U 1985.

62 - Said Benaissa ,fiscalité et parafiscalité algerienne, Livre 1 : Assiette et tarif, éditions populaires de l' armée, Alger,1984.

63 - S - BERNIER , les impôts, edition hachette ,1984.

64 - T. HAFSI, Entreprise publique et politique industrielle, McGRAW- HILL ,Paris, 1984.

65 - T. HAFSI, Gerer lentreprise publique**,** O.P.U Alger, 1990.

66 - Vitto Tanzi , structure de système fiscal et objectifs de politiques économiques dans les pays en développement , fiscalité et développement, 1982.

67 - YOUCEF Debdoub, le nouveau mecanisme economique amgerien, O.P.U, 1995.

68 - S. Quers valette « l'incitation » édition hachette 1978.

69 - SAMUELSON , le droit fiscal, 1982.

70 - Stephen H. ,Axilord, Transformation to Open market operation, 1996.

71 - Zemrani Bensalah , La fiscalité face au développement économique et social du Maroc, Rabat, 1981.

الملحق رقم 01 : تطور مكونات الإيرادات العامة.

الوحدة $(10)^9$

البيان / السنوات	الإيرادات العامة المبلغ (1)	الجباية العادية المبلغ (2)	نسبة الجباية العادية للإيرادات العامة % (2/1) %
2000	1.578,19	349,50	22,14
2001	1.505,52	398,23	26,45
2002	1.603,18	482,89	30,12
2003	1.974,40	524,9	26,58
2004	2.229,70	580,4	26,03
2005	3.082,60	640,3	20,77
2006	3.582,30	720,8	20,12
2007	3.688,50	767,3	20,80
2008	5.111,00	775,50	15,17

المصدر: المديرية العامة للخزينة

الموقع الإلكتروني: www.bankofalgéria.dz

الملحق رقم 02: تطور دور الجباية العادية في الإيرادات العامة

خلال الفترة 2000 – 2008.

السنوات / البيان	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
الإيرادات العامة للميزانية مليار دج	1578,19	1.505,52	1.603,18	1.974,40	2229,70	3082,60	3582,30	3688,50	5.111,00
معدل النمو السنوي %		-4,60	6,48	23,15	12,93	38,25	16,21	2,96	38,56
إيرادات الجباية العادية مليار دج	349,50	398,23	482,89	524,9	580,4	640,3	720,8	767,3	775,50
معدل النمو السنوي %		13,94	21,25	8,69	10,57	10,32	12,57	6,45	1,06
نسبة الجباية العادية من إجمالي الإيرادات العامة %	22,14	26,45	30,12	26,58	26,03	20,77	20,12	20,80	15,17

المصدر: محمود جمام ، أطروحة دكتوره، النظام الضريبي و أثاره على التنمية الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2009 – 2010.

ملخص.

يعتبر النظام الضريبي من أهم المصادر المالية الأساسية لتمويل خزينة الدولة، وذلك لما تتطلبه عملية التنمية الاقتصادية من أموال ضخمة، لأن المشكلة الرئيسية للبلدان الآخذة في النمو تتمثل في تكوين الجهاز الإنتاجي اللازم لتشغيل الموارد المتاحة، وعلى ذلك يكون من الضروري أن يعمل النظام الضريبي على دعم سياسة التنمية و هو ما يتطلب تشجيع الاستثمارات وكذا حماية الصناعات الوطنية برفع الرسوم الجمركية على الصناعات الأجنبية .كما أن النظام الضريبي يمثل أهم أداة تدخلية، لتوجيه الاستثمارات الوطنية والأجنبية نحو تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، بالإضافة لتدخله الفعال في معالجة ظاهرتي الكساد والتضخم وذلك من خلال رفع الحد الأدنى للأجر المعفى من الضريبة. وخلال دراستنا لهذا الموضوع، لاحظنا مدى اهتمام الدولة الجزائرية بعملية التنمية الاقتصادية، ورغبتها في تطوير وتنمية الاقتصاد الوطني، فقد قامت بإصلاح ضريبي عام 1991، وذلك بإدخال تعديلات جذرية على مكونات النظام الضريبي سواء من حيث المعدل الضريبي، أو الإعفاءات الضريبية، لتشمل كافة القطاعات الاقتصادية المحلية أو الأجنبية، أو كذلك لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية لبلوغ نمو اقتصادي يمكن الدولة من إحلال الصادرات محل الواردات .كما لاحظنا تطورا ملموسا في حجم الاستثمار عبر كافة القطاعات الاقتصادية، وشملت حتى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، بالإضافة لما أحدثته السياسة الضريبية المنتهجة بتقديم تحفيزات ضريبية، أدت إلى ارتفاع حجم الجباية العادية إلى جانب الجباية البترولية كما لاحظنا الأثر الكبير الذي أحدثه النظام الضريبي في المتغيرات الاقتصادية بحيث انخفضت نسبة البطالة بشكل ملموس وارتفع معدل النمو الاقتصادي مع ارتفاع الحد الأدنى للأجر اللازم للمعيشة والمعفى من الضريبة..

حيث توصلنا لعدم قدرة النظام الضريبي على الحد من التهرب والغش الضريبيين من ناحية، وعدم قدرته على تحقيق التنمية الاقتصادية بمفرده من ناحية أخرى .وعليه وجب على الدولة استخدام سياسات إضافية تستخدم لتدعيم السياسة الضريبية وذلك لبلوغ أهداف التنمية الاقتصادية.

Résume.

La fiscalité est un dérivé économique qui reflète le développement de la structure économico social d'une nation et de sa gestion, et ce parce que celle-ci est un instrument de régulation économique qui laisse ses impacts multiples à des niveaux macro et micro-économiques.

La fiscalité est une plate forme d'avant-garde pour l'application sur le champ économique des principes de la bonne gouvernance, et ce par les caractéristiques de l'impôt lui même tel que l'égalité, la clarté, la réglementation et le contrôle, d'une part et l'égalité et transparence dans la redistribution des revenus par la voie des dépenses publiques.

Le système fiscal algérien a échoué dans la réalisation de ses objectifs et n'a pas mobilisé tous ses moyens dans le but de parvenir a une gestion rationnelle et efficace dans la lutte contre les fléaux qui nuisent à l'économie tel que la fraude et l'évasion fiscale.
La fiscalité ordinaire n a atteint que des résultats limités, et ce malgré les multiples réformes engagées, et restée inerte devant les multiples défis tel que l'environnement, hydrocarbures, commerces électroniques, l'intégration et les regroupements économique régionaux et devant les fléaux tel que la fraude et l'évasion fiscale.

L'optimisation fiscale ne peut être atteinte, que par l'égalité devant l'impôt, et de la sensibilisation citoyenne de l'importance de l'impôt pour la Nation.
L'application du système fiscal est passée : De l'impôt par catégorie en 1991
a un impôt par intérêts fiscaux en 1992.

A l'avenir proche 2006- 2009, l'application de l'impôt sera établie par type de contribuable.
La bonne gouvernance, la fiscalité ordinaire, l'optimisation fiscale, la fiscalité pétrolière, contribuable, l'assiette fiscale, l'efficience fiscal, et le contrôle fiscal.__