

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية و علوم التسيير

شعبة: المالية و المحاسبة

السنة الثانية

السادسي الرابع

مقباس:

المالية العامة

الأستاذ: د . زعباط لظفي

محتوى البرنامج

المحور التمهيدي: التحول في دور الدولة ورفع كفاءة أدائها في ظل التحديات الدولية و العولمة

- الفصل الأول: دور الدولة في ظل التحول من دولة الرفاهة إلى دولة التنافس
- الفصل الثاني: دور الدولة في ظل المتغيرات و التحديات و المستجدات الدولية

المحور الأول: نظرية النفقات العامة

- الفصل الأول: تعريف النفقة العامة
- الفصل الثاني: تقسيم النفقات العامة
- الفصل الثالث: قواعد الإنفاق العام
- الفصل الرابع: آثار الإنفاق العام الاقتصادية

المحور الثاني: نظرية الإيرادات العامة

- الفصل الأول: التعريف بالإيرادات العامة وتقسيماتها المختلفة.
- الفصل الثاني: إيرادات الدولة الاقتصادية
- الفصل الثالث: نظرية الضريبة
- الفصل الرابع: القروض العامة
- الفصل الخامس: الإصدار النقدي الجديد

المحور الثالث: الميزانية

- الفصل الأول: في إعداد وتحضير الميزانية
- الفصل الثاني: في اعتماد الميزانية
- الفصل الثالث: في تنفيذ الميزانية

المحور التمهيدي: التحول في دور الدولة ورفع كفاءة أدائها في ظل التحديات الدولية و العولمة

مقدمة:

إن انتشار مفهوم مبادئ الحوكمة من شفافية ومساءلة ونزاهة ومكافحة الفساد تعددت الأدبيات التي تناولت دور الدولة في ظل التحولات الاقتصادية و المتغيرات و تحديات العولمة خلال العقود الأخيرة من القرن العشرين و العقد الأول من القرن الحادي والعشرين في ظل الفكر المؤسسي الجديد. ذلك المفهوم الذي يعبر عن نمط جديد من التفاعلات و التشابكات التي تضم عددا من الفاعلين. وتمثل الدولة فيها الفاعل الأول بين فاعلين متساوين هم القطاع الخاص و المجتمع المدني.

إن سرعة التحولات العلمية والتكنولوجية وفي ظل عالم يتسم بمفاهيم جديدة حول دور الدولة في الاقتصاد مما يتطلب تحديث الجهاز الإداري الحكومي وتقييم الأداء المؤسسي للمنظمات الحكومية وتقييم تطبيقات الحكومة الإلكترونية و الجودة الشاملة كأسلوب لإصلاح المنظمات العامة لتلبية متطلبات المجتمع.

الفصل الأول:

دور الدولة في ظل التحول من دولة الرفاهة إلى دولة التنافس:

يعد تطور مفهوم المالية العامة مرتبط بتطور دور الدولة ، ذلك أن نشاط الدولة المالية في مجال إشباع الحاجات العامة مرتبط بدورها في الحياة الاقتصادية.

أن التطورات التي شهدتها الفكر الاقتصادي على امتداد العصور المختلفة و المتغيرات الاقتصادية المعاصرة قد تعكس تأثيرها بالضرورة على دور الدولة وتدخلها في النشاط الاقتصادي والأسواق من عدمه. واختلفت المذاهب الفكرية في هذا الشأن خاصة في النصف الأخير من القرن العشرين.

على امتداد العصور المختلفة احتلت الأدبيات التي تتناول دور الدولة وتدخلها و انسحابها من النشاط الاقتصادي أهمية كبيرة في الفكر الاقتصادي و اختلفت المذاهب الفكرية في هذا الشأن خاصة في العقود الأخيرة من القرن العشرين في ظل التحولات و المتغيرات الدولية و العولمة المالية.

لقد ذهب الفكر الاقتصادي التقليدي إلى تأكيد فكرة الحرية الاقتصادية وأن تترك عملية تخصيص الموارد لآليات السوق وجهاز الثمن وهي الآراء التي نادى بها آدم سميث في كتابه الشهير " ثورة الأمم " عام 1776 وسط عدة تيارات فكرية سابقة من بينها تيار الفيزيوقراطيين في فرنسا الذي يعتمد على احترام قوانين الطبيعة. فكان ذلك نقطة انطلاق الاقتصاد السياسي الكلاسيكي. وانتقد سميث ما أسماه المركانتيلية الساعية أساسا إلى توفير مصادر الثروة للدولة من ذهب وفضة أو مذهب التجاربيين الذي يركز على تدخل الدولة.

• وظيفة الدولة في فكر التجاريين (المارتيكاليين):

لقد عرف منذ منتصف القرن الخامس عشر ونص على تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي من أجل نمو الرأسمالية التجارية و تراكم رأس المال وزيادة ثروة الدولة من المعادن النفيسة من الذهب والفضة التي تمكنها من زيادة نشاطها الاقتصادي و السيطرة على سوق التجارة الدولية وذلك من خلال زيادة حجم الصادرات وزيادة تدفق الثروة من المعادن النفيسة. وكان إيمانهم بوجود الدولة المتدخلة في النشاط الاقتصادي ردا على فكر ديفيد هيوم ونظرية التوازن التلقائي التي ترفض تدخل الدولة حيث أن المعادن النفيسة يتم توزيعها من خلال التجارة الدولية بشكل تلقائي دون الحاجة لتدخل الدولة و إن زيادة الصادرات وزيادة تدفق المعادن النفيسة سيؤدي إلى ارتفاع مستوى الأسعار و انخفاض قيمة الصادرات. و عليه ذلك فليس هناك حاجة للتدخل المفرط للدولة في إدارة النشاط الاقتصادي.

• وظيفة الدولة في ظل فكر الطبيعيين (الفيزيوقراط):

في منتصف القرن الثامن عشر ظهر فكر الطبيعيين الذي عرف في فرنسا، حيث يرى أن الزراعة هي النشاط الوحيد المنتج للثروة وذلك في إطار الحرية الاقتصادية. لقد أحدث ثورة في الفكر الاقتصادي حيث يرجع إليه الفضل في تأسيس وظهور المذهب الحر. وينطوي هذا الفكر على عدم تدخل الدولة في إدارة النشاط الاقتصادي. ويحكم هذا الفكر مبدأى المنفعة الشخصية و المنافسة مما يمكن من التحكم في المصلحة العامة دون حاجة لتدخل الدولة. ويعتمد هذا المذهب على فكرة القانون الطبيعي وعلى التوجه الليبرالي الديمقراطي على يد كتاب العقد الاجتماعي مثل جون جاك روسو.

• دور الدولة في ظل الفكر الكلاسيكي:

مع انتصار الرأسمالية في إنجلترا المسيطرة على العالم في القرن التاسع عشر قامت أعمال سميث وفكرة اليد الخفية بدور كبير في تطور الليبرالية الاقتصادية التي ازدهرت، حيث يرى أن النفقات التي تقع على عاتق الدولة يجب أن تقتصر فقط على الدفاع وإدارة العدالة و الأشغال و المؤسسات العامة.

على الرغم من إيمان كل من سميث وريكاردو وميل بالحرية الاقتصادية وفكرة اليد الخفية عكف ديفيد ريكاردو وجون سيتوارت ميل على صياغة قوانين الاقتصاد السياسي إلا أنهم كان لديهم ثقة في كفاءة تدخل الدولة. والسماح لها بالتدخل في بعض الأنشطة الاقتصادية لتحسين كفاءة نظام السوق والمنافسة.

قام الاقتصادي الفرنسي جان باتيست ساي في عام 1803 بصياغة قانون المنافذ الشهير الذي ينص على أنه نظرا لحيد النقد في الاقتصاد فإن العرض يخلق الطلب عليه ولامجال لوجود أزمات اقتصادية بسبب فائض الإنتاج او البطالة غير المتعمدة كما يسميها كينز. و نادي ساي بامتناع الدولة عن التدخل في النشاط الاقتصادي كلية وأن ينحصر دور الدولة في ظل الفكر الكلاسيكي في تهيئة البيئة المؤسسية و التنظيمية التي تحفز النمو (كحماية حقوق الملكية، وحقوق الإنسان، والإطار التشريعي

والقضائي وكفاءة أجهزة الدولة) وبحيث يكون الإطار المؤسسي موجهًا لخدمة المصالح الخاصة وتدعيم التنافسية وتحقي الحرية الاقتصادية، بما يكفل كفاءة تخصيص وتوزيع الموارد الاقتصادية، وكفاءة الإدارة المؤسسية للدولة وأن يكون تدخل الدولة فقط لخدمة كفاءة أداء الأسواق، وتحقيق كفاءة توزيع الدخول، ونشر التعليم المجاني لغير القادرين و إنشاء المشروعات العامة، وسن التشريعات المنظمة لعلاقات العمل، وتنظيم الإصدار النقدي و الرقابة على سعر الفائدة.

• دور الدولة في ظل الفكر الاشتراكي:

في سنة 1848 قام كارل ماركس بنشر آراءه الشيوعية، إلا أن الفكر الاشتراكي لم يوضع موضع التنفيذ إلا منذ عام 1917 بقيام الثورة البلشفية في روسيا. ويقوم على التدخل الكامل للدولة في جميع مجالات النشاط الاقتصادي. ويطلب بتدخل الدولة في الحياة الاقتصادية من خلال الملكية العامة لمشروعات البنية الأساسية وجميع المرافق العامة و البنوك وتأمين وسائل الإنتاج وتوفير الخدمات التعليمية و الصحية بالمجان و التوسع في فرض الضرائب على الدخول و الثورات وتركيز عملية منح الائتمان و القروض على يد الدولة ونشر أنظمة الجمعيات التعاونية وأن تقوم الدولة بسن التشريعات المنظمة للعمل وتحديد الأجور و الرقابة على الأسعار و التوسع في نظام التأمينات الاجتماعية و شبكات الضمان الاجتماعي وتقييد التجارة الخارجية ودعم القطاع الصناعي و تنظيمه.

وبذلك فقد تعرض الاقتصاديون منذ آدم سميث وحتى الان لفكرة التوازن بين اليد الخفية للسوق و السياسات الاقتصادية للدولة.

ويرى الفكر الاقتصادي التقليدي منذ الخمسينات أن تدخل الدولة في السوق أمرًا ضروريًا عندما يفشل هذا الأخير في تحقيق التخصيص الأمثل للموارد ولتصحيح الفشل الحاصل بالسوق. ويرجع " فشل السوق" لعدم تحقق شروط التوازن العام في ظل الوضع الأمثل لباريتو التي تتمثل في وجود أسواق المنافسة الكاملة، وتوافر المعلومات وغياب الاحتكار و اقتصاديات النطاق و السلع العامة و الوفورات الخارجية.

وقد ساهمت المدرسة الهيكلية مساهمات هامة بالتركيز على أهمية تراكم رأس المال ووجود الوفورات الخارجية في عملية الإنتاج، إلا أنها قدمت نقاط ضعف لاعتقادها أن سياسات الدولة لتصحيح "فشل السوق" ستؤدي تلقائياً إلى تحقيق أداء اقتصادي أفضل. وبذلك فقد أهمل الفكر التقليدي إمكانية أن يكون تدخل الدولة مضاداً للإنتاجية في حالة غياب القواعد المؤسسية. وأصبح واضحاً منذ أوائل السبعينات أن سياسات الحكومة هي نفسها مصدر التشوهات وسبب فشل السوق.

• دور الدولة في ظل الفكر النيوكلاسيكي:

فقدت الكينزية ومنحنى فيليبس في مستهل السبعينات من القرن العشرين بريقهما لعلاج أزمات النشاط الاقتصادي في علاج أزمة الركود التضخمي

يرى فريدمان ان السياسات الضريبية و النقدية للحد من معدل البطالة ليكون أقل من المعدل الطبيعي، لن تكون فعالة في الجمل الطويل بل ستؤدي إلى تقادم حدة و تسارع معدلات التضخم. وهذا ما عبر عنه بأن منحى فيليبس سيكون رأسي في الاجل الطويل أي أنه لا يوجد توازن بين التضخم والبطالة. وإن العناصر تتكيف في الأجل الطويل ويعود الاقتصاد من جديد لمعدل البطالة الطبيعي.¹

وظهر اقتصاد العرض وغيره من التيارات الليبرالية التي انتقدت النظرية الكينزية على أنها نظرية الطلب الفعليومع أن اقتصاديي العرض قريبون من النقديين إلا أنهم يعتبرون عليهم تركيزهم على المعروض النقدي، بينما يجب التركيز على الإنتاج و الإنتاجية و الابتكار. وإن المشكلة الأساسية لديهم ليست التضخم بل ركود الإنتاجية الناتج عن الضرائب التي تقضي على الدخل وإن تخفيض الضرائب يجب أن يكون مصحوبا بتخفيض إنفاق الدولة ويؤيد الفكر النيوكلاسيكي على عدم تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي. وإن دور الدولة لديهم يتمثل في تحسين الكفاءة التخصيص و التوزيعية لحماية النمو، ومنع الممارسات الاحتكارية.

• دور الدولة في ظل الفكر المؤسسي و الفكر الكينزي:

مع مطلع القرن العشرين ظهر عدد من الاتجاهات الفكرية تهدف إلى تعديل الفكر النيوكلاسيكي و الفكر الاشتراكي بما يتفق مع الواقع من خلال زيادة تدخل الدولة في إدارة الاقتصاد و القيام بعدد من الاصلاحات المؤسسية و الاجتماعية و الاقتصادية وذلك في ظل حالة الركود الاقتصادي التي عانى منها الاقتصاد العالمي في مطلع القرن العشرين ثم في أعقاب الأزمة الاقتصادية العالمية عام 1929 أو أزمة "الكساد العظيم" التي أطاحت باقتصاديات دول العالم المتقدم في ذلك الحين. الأمر الذي أوضح أن فروض المذهب الكلاسيكي الحر و عدم تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، قد أصبحت غير صالحة في تحقيق الاستقرار الاقتصادي في ظل عدم كفاءة السوق و تعرض الاقتصاد للاختلالات و الدورات و التقلبات الاقتصادية.

• دور الدولة في ظل الفكر أو التيار المؤسسي:

من أجل إرساء أسس نظريات بديلة للنظرية النيوكلاسيكية بذل أصحاب هذا التيار جهودهم ، كما فعل كينز في مواجهة بطالة الثلاثينات. وكان شاغلهم بناء إطار تفسيري مناسب للإسهام في إيجاد حلول لمشاكل العالم من الفقر و اللامساواة و التعدي على الموارد غير القابلة للتجدد و على البيئة و تتميز معالجات رواد هذا الفكر بطابع مشترك وهو المعالجة الشاملة التي ترفض فصل المجال الاقتصادي عن الواقع الاجتماعي و قصر الاقتصاد على السوق وحدها و تركيز الاهتمام على القيم و العادات و المؤسسات و التطور و تأييد السياسات الاقتصادية الإيجابية.

وبذلك ركز رواد الفكر المؤسسي على العوامل المؤسسية القيم و العادات و القانون و التنظيمات القائمة كالبنوك و الشركات و أجهزة الدولة. وهذا الهيكل المؤسسي للإقتصاد يحقق التوزيع

¹ إسماعيل شابي. ماجدة شليبي "اقتصاديات النقود و البنوك" 2009/2008 - ص 100

و التخصيص الأمثل للموارد. ويرى أصحاب هذا الفكر أنه يمكن علاج الاختلالات الهيكلية من خلال تعديل الإطار المؤسسي المنظم للسلوك الاقتصادي. ويدخل هذا التعديل في نطاق اختصاص الدولة التي يجب أن تعمل على اتخاذ الإجراءات التنظيمية اللازمة لضبط السلوك الاستهلاكي من خلال الرقابة على الأسعار وعلى مواصفات الإنتاج وتنظيم النشاط الإنتاجي و تنظيم استخدام المرافق العامة ووضع التشريعات المنظمة للأجور و لساعات العمل و التوسع في برامج الرفاهة و الضمانات الاجتماعية وقواعد حقوق الملكية و التنظيم القانوني لها.

• دور الدولة في ظل فكر مدرسة الرفاه:

وفقا لهذه المدرسة فإن المنافسة الكاملة الحرة هي التي تضمن تحقق الوضع الأمثل للرفاهية، وذلك دون الحاجة لتدخل الدولة، ولكن على الدولة فقط أن تقوم بالوظائف الأساسية. وهذا لا ينفي أن هناك حالات احتكار و آثار خارجية، وتقلبات في السوق، تؤدي إلى فشل آليات السوق الحر، و انحراف التوزيع و التخصيص عن اعتبارات العدالة و الكفاءة، الأمر الذي يجعل البعض في وضع أفضل على حساب الإضرار بأوضاع آخرين، ولذلك فإنه لا بد من تدخل الدولة لتعويض المتضررين من انحراف آليات السوق عن الوضع الأمثل. ويقوم هذه المدرسة على أن النمو الاقتصادي الأمثل هو الذي يضمن تحقيق العدالة الاجتماعية للجميع ومن ثم يعظم الرفاهة العامة. لذا يجب توجيه مسار النمو نحو الوضع الاجتماعي الأمثل، وهو ما يقتضي تدخل الدولة لتحقيق هذا الهدف.

• دور الدولة في الفكر الكينزي:

نتيجة لأزمة الكساد العظيم سنة 1929 ظهرت النظرية الكينزية ، وفسرت هذه النظرية الاختلال في توازن الاقتصاد نتيجة أن الاقتصاد يعمل عند مستوى أقل من التشغيل الكامل، مما كان ذلك سببا لوجود البطالة، وأن مواجهتها تتطلب تدخل الدولة حتى يمكن زيادة حجم الطلب الكلي و بالتالي يزيد مستوى التشغيل .

يلخص كينز دور الدولة في النشاط الاقتصادي فيما يلي:

- أن قوى السوق فقدت فاعليتها، خاصة بعد أن دخلت الرأسمالية مرحلة الاحتكارات، و بالتالي فإن تدخل الدولة له أهمية قصوى، خاصة في حالة مواجهة الأزمات، نظرا لدورها في زيادة الإنفاق الذي يعتبر وسيلة لإعادة تحريك دورتي السلع و النقود و تفعيل الطلب. وفي رأيه أن الاختلالات القائمة يمكن للمجتمع مواجهتها من خلال فكرة توافق المصالح وليس تعارضها.
- أن الاقتصاد لا يمكن أن يعتمد فقط على النشاط الخاص وحده، على عكس ما ذهب إليه المدارس التقليدية مثل الكلاسيك و النيوكلاسيك من أن التوازن مسألة تعادل حقيقي فيما بين قوى متعارضة تتصرف دون دخل من قوى أعلى تحكم تصرفاتها. ويرى كينز أن تدخل الدولة يعد ضروريا لإنقاذ الاقتصاد حيث أن الإنفاق الحكومي يعد جزء هام من المطلب الفعال الذي يمكن التحكم فيه مقارنة بالإنفاق الاستثماري أو الاستهلاك الخاص.

- أظهر كينز في نظريته مفهوما محوريا في النظرية وهو مفهوم إدارة الدولة للطلب الفعال، الذي أعطى الوظيفة الاقتصادية للدولة مكانة هامة، ويقصد بهذا المفهوم اعتبار دور الدولة في خلق الطلب وإدارته امرا ضروريا حتى يمكن للاقتصاد أن يستعيد قدرته على تحقيق التشغيل الكامل، باعتباره امرا مرغوبا فيه عموما في الاقتصاد القومي.

- رفض كينز مبدأ "اليد الخفية"، وأثبت أن عمليات التحول في المجتمع الرأسمالي لاتتم تلقائيا، كما أنها لا يمكن أن تصحح نفسها بنفسها. ومن هذا تأتي أهمية التدخل الحكومي لتصحيح عدم التوازن من خلال سياسة الاستثمار ومن خلال السياسات المالية و النقدية.

وقد نادى أنصار المدرسة الكينزية بضرورة استمرار تدخل الحكومة لتوجيه الأسعار و التأثير على حجم الطلب الفعال لتحفيز الأفراد على زيادة التشغيل لمواجهة الزيادة في الطلب الكلي، وأن الدولة تلعب دورها على نطاقين الأول تعويض المشروع الخاص و الثاني كمكمل للمشروع الخاص، لأنها تساعد على إنعاش السوق في فترات التدهور، على أن تسحب يدها كلها بدأ النشاط الاقتصادي في الوصول لمستوى التشغيل الكامل.

وترى النظرية الكينزية أن التدخل المباشر من الدولة يتم من خلال زيادة حجم إنفاق الدولة على مجالات الاستثمار العام مما يساعد ذلك على توفير فرص عمل و بالتالي زيادة حجم إنفاق الدولة على مجالات الاستثمار العام مما يساعد ذلك على توفير فرص عمل و بالتالي زيادة مستوى الدخل و من ثم زيادة مستوى الدخل و من ثم زيادة مستوى

التصاعدية لصالح الفئات الفقيرة، ذات الميل المرتفع للاستهلاك لزيارة الطلب الكلي، وإنه يجب تدخل الدولة لتوفير الخدمات الضرورية كالتعليم و الرعاية الصحية. كما أن التدخل غير المباشر من الدولة يتم من خلال إصدار تشريعات مناهضة للاحتكار حتى تضمن خفض أسعار السلع الاستهلاكية فيزيد الطلب عليها.

وترى الثورة النيوكلاسيكية أن تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي يؤدي إلى سوء تخصيص الموارد بسبب سياسات التسعير غير الصحيحة مما يؤدي إلى تباطؤ النمو الاقتصادي. ولذلك يجب السماح بنمو الأسواق الحرة التنافسية و خصخصة المشروعات العامة المملوكة للدولة و تشجيع التجارة الحرة و الحد من تدخل الدولة و القضاء على الفساد و البيروقراطية خاصة وأن التدخل الحكومي في النشاط الاقتصادي مشوه للأسعار و ضد الإنتاجية و تأثير ذلك على عمل نظام السوق.

● دور الدولة في ظل الفكر المؤسسي الجديد:

بعد أن أكدت تجارب التنمية أن حزمة إصلاحات السوق النمطية التي روجت لها منظمات واشنطن الدولية ليست الشرط الكافي لتحقيق التنمية و النمو المستدام. حيث أثبتت التجارب و الدراسات المقارنة أن نوعية المؤسسات السائدة في المجتمع لها دور أساس وفعال في نجاح أو فشل إصلاحات السوق و في التأثير على الأداء الاقتصادي للدول. حيث نبهت هذه الدراسات إلى وجود مجموعة من

المشكلات الهيكلية التي تعوق جهود التنمية مثل عدم كمال الأسواق وغياب القواعد المنظمة لعملها، ونقص المعلومات، و انتشار الفساد وعدم فاعلية تطبيق القوانين، وغير ذلك من صور ضعف المؤسسات التي تؤدي إلى ارتفاع تكلفة المعاملات وإضعاف القدرة التنافسية و هروب الاستثمارات مما ينعكس سلباً على جهود الإصلاح والتنمية.¹

وبذلك أصبح هناك جيلاً جديداً من تحديات التنمية يسمى الجيل الثاني على اعتبار أن إصلاحات السوق مثلت الجيل الأول - و الذي اهتم بخلق البنية المؤسسية لتفعيل آليات السوق بما في ذلك حماية حقوق الملكية و حقوق التعاقدية للأفراد وتنظيم الأسواق لتشجيع المنافسة، ومحاربة الفساد، وتدعيم المصادقية السياسية، وتحسين القدرة الإدارية للمصالح الحكومية وخلق الحوافز التي تشجع العمل الجماعي. ومن هنا بدأ الاهتمام ببحث الحكومات على بناء مؤسسات تساعد و تساند الأسواق.

و الفكر المؤسسي الجديد لا يرفض النظرية النيوكلاسيكية وإنما يرفض فروضها غير الواقعية مثل فرض الرشادة التامة و فرض كمال المعلومات التي جعلت منها نظرية خالية من المؤسسات. بل يركز على النظرية النيوكلاسيكية مع التوسع و التعديل فيها لتصبح أكثر واقعية. وتعد المقابلات هي محور اهتمام الاقتصاد المؤسسي الجديد باعتبارها المحرك الأساس للنمو الاقتصادي، فهي الآلية التي تمكن من جني ثمار التخصص و تقسيم العمل و التطور التكنولوجي و التبادل التجاري. وأن محور اهتمام الفكر المؤسسي الجديد هو تخفيض تكلفة المعاملات.

وانصرف اهتمام الفكر المؤسسي الجديد إلى موضوع "كفاءة الدولة" و تحسين الكفاءة المؤسسية للدولة. و أهمية المؤسسات في تشكيل هيكل الحوافز و النفقات في المجتمع و التأثير على تحسين أداء الدولة. وأن تدخل الدولة ضرورياً في ظل بعض مظاهر عدم كمال الأسواق.

وتم التركيز على رفع كفاءة الدولة من خلال توفير إطار مؤسسي كفاء. وأن الطريق لرفع كفاءة دور الدولة في التأثير على النمو الاقتصادي يتمثل في وجود إطار مؤسسي سليم توفره دولة فاعلة قادرة على صنع السياسات ووضع أطر مؤسسية تعمل على توجيه كل عناصر النمو بما يخدم التنمية المستدامة في الأجل الطويل.

وقد ظهر إجماع جديد ليكمل إجماع واشنطن عن التحرير الاقتصادي رسالته الأساسية هي ضرورة وضع الكثير من التركيز على البناء السياسي و المؤسسي لبرامج الإصلاح الاقتصادي و التغيير الهيكلي. ويطلق عليه إجماع ما بعد واشنطن. ويركز إجماع الجديد على الحكومة ورأس المال الاجتماعي و المجتمع المدني وشبكات الأمان، ووجود حكومة تقوم بتأكيد دور القانون.

¹ إيمان الشاعر "الاقتصاد المؤسسي الجديد مع التركيز على إمكانية تطبيقه في مجال العمل الجماعي في قطاع الزراعة المصري" - شركاء التنمية للبحوث و الاستثمارات و التدريب- 2007

الفصل الثاني:

دور الدولة في ظل المتغيرات و التحديات و المستجدات الدولية

مقدمة:

إن إشباع الاحتياجات الأساسية و الخدمات الجماعية لأفراد المجتمع يقع على عاتق الدولة وهي القطاع المؤسسي الذي يتولى العملية لتحقيق المنافع العامة و الحماية و الحرية السياسية و الاقتصادية. وتحقيق المساواة و عدالة توزيع الدخل، وحماية البيئة، وحقوق الإنسان و حماية حقوق الملكية. اعتباراً من سبتمبر 2008 حتى الآن وفي ظل الأزمات المالية و الاقتصادية المتعددة المتكررة التي شهدتها العالم في نهاية القرن العشرين خاصة الأزمة المالية العالمية الراهنة التي عصفت باقتصاديات العالم المتقدم و عكست آثارها و تداعياتها على كافة دول العالم. و ما كشفت عنه هذه الأزمات من ضعف الجهاز المؤسسي للدولة¹.

وفي ظل المتغيرات و التحديات و المستجدات التي تفرضها العولمة على الساحة العالمية وتأثيراتها على دور الدولة في الحياة الاقتصادية أصبح واضحاً أن الدول التي تتمتع بمؤسسات تتسم بالكفاءة و الاقتدار تستطيع مواجهة هذه التحديات. وفي ظل الدور الذي لعبته مؤسسات التمويل الدولية صندوق النقد الدولي FMI و البنك الدولي في إطار برامج الإصلاح الاقتصادي

• موضوع علم المالية العامة:

هناك حاجات تهم مجموع المواطنين في كل مجتمع، يخضع لسلطة عامة منظمة، ولا يمكن لكل فرد أن يقوم بإشباع حاجاته منها منفرداً. وتسمى هذه الحاجات بالحاجات الجماعية. وأمثلتها التقليدية الدفاع و الأمن و العدالة.

لا يقوى الفرد بمفرده على أن يحقق لنفسه الامن الخارجي، إذ أن هذا الامن لا يمكن أن يتحقق إلا ككل لا يتجزأ لكونه يعود بالنفع على المواطنين كافة، و لا يمكن أن يحرم أيمنهم من الاستفادة بهذا الأمن. ولهذا يهجب أن تقوم به وتسهر عليه الدولة بأجهزتها المختلفة. فالحاجات الجماعية هي، إذاً، الحاجات التي تقوم الدولة بإشباعها نظراً لعجز كل فرد، بسبب عدم قابليتها للتجزئة، عن القيام بها بمفرده.

وتختلف الحاجات الجماعية عن الحاجات الفردية كالزواج و المأكل و الملابس والمشرب... إلخ. فهذه الأخيرة يستطيع الفرد بمفرده أن يستقل بإشباع حاجاته منها، طالما يقدر على دفع ثمنها وذلك نظراً لقابليتها للتجزئة. أما إذا لم يستطيع دفع ثمنها فإنه لا يحصل عليها. وفيما بين الحاجات الجماعية غير القابلة للتجزئة و الحاجات الفردية القابلة للتجزئة توجد طائفة أخرى من الحاجات يستطيع

¹ ماجدة شلبي ، المالية العامة: قضايا معاصرة و رؤى جديدة في ظل التحول في دور الدولة ، دار النهضة العربية، القاهرة، 2013، ص ص:

كل فرد أن يشبع حاجاته منها بمفرده بصرف النظر عن اشباع الآخرين لها من عدمه. أي أنها قابلة للتجزئة ولكنها، مع ذلك ولأهميتها الاجتماعية، حاجات جديدة بأن تضطلع بها الدولة و تشبعها. ومن أمثلتها التعليم و العلاج و النقل و المواصلات. لكي تقوم الدولة بإشباع الحاجات العامة التي لا تقبل الانقسام و الحاجات القابلة للانقسام ولكن لها أهمية اجتماعية قصوى. فإنها تضطر إلى استخدام بعض الأموال وأن تحصل على خدمات بعض الأشخاص وذلك لقاء مقابل للحصول على هذه الأموال والخدمات يتمثل في صورة مبالغ نقدية. هذه المبالغ النقدية هي النفقات العامة. ولكي تقوم الدولة بهذه النفقات لا بد لها من التفتيش عن إيرادات عامة تحصل عليها من مصادر مختلفة، وأهم هذه المصادر هو الضرائب.

على أنه لما كان من الضروري أن تسير الدولة على نهج منضبط وواضح في القيام بنفقاتها وتحصيل إيراداتها فإنها تقرر ما ستقوم به من أنشطة ومشروعات في خلال فترة زمنية محددة، عادة ماتكون سنة، وتقدر مقدار النفقات الضرورية لتنفيذها و الإيرادات المحتمل الحصول عليها لتغطيتها. وهذا التقدير للنفقات و الإيرادات، عن فترة قادمة مقبلة عادة ماتكون سنة، هي ما يطلق عليه الميزانية العامة أو الموازنة العامة للدولة.

و العلم الذي يدرس النفقات و الإيرادات العامة و الميزانية هو "علم المالية العامة". وعلى ذلك يمكن تعريف المالية العامة بأنها "العلم الذي يدرس النفقات العامة و الإيرادات العامة و توجيهها من خلال برنامج معين يوضح لفترة محددة، بهدف تحقيق أغراض الدولة الاقتصادية و الاجتماعية والسياسية".

● تأثير النظام الاقتصادي على النظام المالي:

إن الارتباط الذي لا يفصل بين النظام الاقتصادي و النظام المالي وتأثيرهما المتبادل كل على الآخر أمر لا يحتاج إلى بيان. ففي ظل النظام الرأسمالي في بدء نشأته، والذي يقوم على المناداة بعدم تدخل الدولة على وجه الاطلاق في الحياة الاقتصادية- لكون تدخلها فيه تبديد وضياع لجزء من الموارد القومية كان يمكن أن يتسغل بطريقة أكثر فاعلية لو أنه ترك للأفراد – كان من الطبيعي أن تكون كل من نفقات الدولة وإيراداتها قليلة متواضعة، كما كان على المالية العامة أن تكون محايدة بمعنى أن لا تحدث أي تغير أو تعديل في الأوضاع والمراكز الاقتصادية القائمة. فلم يكن للضرائب مثلا أن تستخدم في تحقيق أي أهداف اجتماعية أو اقتصادية، ولم يكن للدولة أن تقترض إلا في أحوال استثنائية، كظروف حرب مثلا. ولم تكن للموازنة العامة للدولة أي أهمية اقتصادية إذ لم تكن تعدو سوى وثيقة للموازن الحسابية السنوية وكان تساوي الحساب الدقيق للنفقات و الإيرادات قاعدة هامة جدا في المالية التقليدية تعرف بقاعدة أو مبدأ توازن الميزانية.

ولكن هذه النظرة الضيقة لدور الدولة في الحياة الاقتصادية، والذي يعرف بمبدأ الدولة الحارسة بمفهوم الضيق، أو عليها لتغطيتها. وهذا التقدير و الإيرادات، عن فترة قادمة مقبلة عادة ما تكون سنة،

هي ما يطلق عليه الميزانية العامة أو الموازنة العامة للدولة والعلم الذي يدرس النفقات و الإيرادات العامة و الميزانية هو "علم المالية العامة". وعلى ذلك يمكن تعريف المالية العامة بأنها "العلم الذي يدرس النفقات العامة والإيرادات العامة وتوجيهها من خلال برنامج معين يوضع لفترة محددة، بهدف تحقيق أغراض الدولة الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية".

• تأثير النظام الاقتصادي على النظام المالي:

إن الارتباط الذي لا يفصل بين النظام الاقتصادي و النظام المالي وتأثيرهما المتبادل كل على الآخر أمر لا يحتاج إلى بيان. ففي ظل النظام الرأسمالي في بدء نشأته، والذي يقوم على المناداة بعدم تدخل الدولة على وجه الاطلاق في الحياة الاقتصادية- لكون تدخلها فيه تبديد وضياع لجزء من الموارد القومية كان يمكن أن يستغل بطريقة أكثر فاعلية لو أنه ترك للأفراد – كان من الطبيعي أن تكون كل من نفقات الدولة وإيراداتها قليلة متواضعة، كما كان على المالية العامة أن تكون محايدة بمعنى أن لا تحدث أي تغيير أو تعديل في الأوضاع و المراكز الاقتصادية القائمة. فلم يكن للضرائب مثلاً أن تستخدم في تحقيق أي أهداف اجتماعية أو اقتصادية، ولم يكن للدولة أن تقترض إلا في أحوال استثنائية، كظروف حرب مثلاً. ولم تكن للموازنة العامة للدولة أي أهمية اقتصادية إذ لم تكن تعدو سوى وثيقة للموازنة الحسابية السنوية وكان تساوي الحساب الدقيق للنفقات و الإيرادات قاعدة هامة جداً في المالية التقليدية تعرف بقاعدة أو مبدأ توازن الميزانية.

ولكن هذه النظرية الضيقة لدور الدولة في الحياة الاقتصادية، والذي يعرف بمبدأ الدولة الحارسة بمفهوم الضيق، أو المذهب الفردي الحر، قد بدأ ينحسر خاصة بعد ظهور الأزمة الاقتصادية العالمية عام 1929. فبدأ دور الدولة يتطور بسرعة في الحياة الاقتصادية، رغبة في إيجاد نوع من الاستقرار الاقتصادي و انتشار الاقتصاد القومي من أزمته، فلم يعد دورها يقتصر على الوظائف التقليدية من حفظ للأمن وإقامة العدالة... إلخ، بل تعداه إلى جميع مجالات الحياة الاقتصادية وأصبح حجم تدخل الدولة ضخماً في ذاته فضلاً عن آثاره، وأصبحنا بصدد ظاهرة مايسمى "بالدولة المتدخلة. وغنى عن البيان ما أدى إليه هذا التطور من تزايد أهمية دراسة النفقات و الإيرادات على ضوء السياسة التدخلية للدولة. إذ ازدادت أهمية القطاع العام في الدول الرأسمالية كنتيجة لسياستها التدخلية، وأصبحت المالية العامة، في تلك الدول "مالية وظيفية".

أما الدول التي أخذت بالنظام الاشتراكي، متأثرة في ذلك بالتيارات الماركسية و الماوية، فلقد هيمنت الدولة وسيطرت سيطرة تامة على جميع أوجه النشاط الاقتصادي، وتقلص دور القطاع الخاص إلى أن اختفى تماماً. وتعرف هذه الظاهرة بظاهرة "الدولة المنتجة". و لا يخفى عن الفطنة أهمية واتساع دور المالية العامة كنتيجة لذلك. إذ أن تدخل الدولة وسيطرتها على جميع أوجه النشاط الاقتصادي يقتضي الحصول على إيرادات ضخمة من مصادر مختلفة، وذلك لمواجهة النفقات العامة

التي يقتضيها تدخل الدولة وسيطرتها على النظام الاقتصادي. وبالتالي أصبحت دراسة المالية تتبوأ أهمية قصوى في هذه النظم.

كما أن التطور الذي طرأ على العالم بعد انهيار النظم الاشتراكية، بسقوط الاتحاد السوفيتي عام 1989- وهيمنة القطب الواحد النظام العالمي ومناذاته بسياسة العولمة بما تستتبعه من تغييرات هيكلية في النظم الاقتصادية المختلفة لتنتمشى مع سياسة الاقتصاد الحر وتحقيق مبدأ حرية التجارة و المنافسة وإلغاء الحواجز الجمركية إعمالا لاتفاقات الجات- كل ذلك لا بد وأن يكون له انعكاس على دور المالية العامة في الوقت الآتى. إذ بفضل سياسة التحرر الاقتصادي وسياسة الخصخصة السائدة في مختلف دول العالم الآن، نعود مرة أخرى إلى ظاهرة الدولة الحارسة في أضيق نطاق، ولا يخفي مدى تأثير ذلك على المالية العامة لأي دولة من الدول.

• علاقة المالية العامة بغيرها من العلوم الاجتماعية:

1. المالية العامة و الاقتصاد:

صلة المالية العامة بالاقتصاد من الوثوق و الوضوح، سواء من الناحية النظرية أو العملية، لدرجة أن كثيرا من الكتاب يتناول موضوعات المالية العامة من خلال الكتابة في الموضوعات الاقتصادية البحتة. فموضوع علم الاقتصاد، كما هو معروف، هو البحث في أفضل الوسائل لإشباع الحاجات الإنسانية المتعددة من الموارد الطبيعية المحدودة. ومن هذا التعريف ذاته تبدو الصلة القوية بين الاقتصاد والمالية العامة التي تبحث في أفضل الوسائل لإشباع الحاجات الإنسانية المتعددة من الموارد الطبيعية المحدودة. ومن هذا التعريف ذاته تبدو الصلة القوية بين الاقتصاد و المالية العامة التي تبحث في أفضل الوسائل لإشباع الحاجات العامة من الموارد المالية المتاحة للدولة و المحدودة عادة. فضلا عن التشابه بين موضوعي المالية العامة و الاقتصاد، فإن كثيرا من كرق البحث في الإثنين واحدة. فالتحليل الحدى والمرونة و النظريات النقدية و النظريات الخاصة بالدورات الاقتصادية تستخدم أيضا في دراسة المالية العامة.

وفي العصر الحديث، ترتبط المالية العامة أوثق الارتباط بمختلف نواحي الحياة الاقتصادي وتؤثر فيها وتتأثر بها اتجاهات تختلف باختلاف النظم السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية السائدة في الدولة. ويبدو تأثير النظام الاقتصادي على المالية العامة واضحا إذا نظرنا إلى بنود النفقات العامة والإيرادات العامة في دول مختلفة من حيث درجة نموها أو نظامها الاقتصادي وقارنا بين هذه البنود. فالسياسة المالية التي تصلح لبلد متقدم لا تصلح بالضرورة في بلد نام أو في طريقه للنمو و العكس صحيح. و السياسة المالية المطبقة في دولة نظام اشتراكي تختلف قطعا عن تلك المطبقة في الدول الرأسمالية. علاوة على ذلك، فإن الدراسات الاقتصادية ترشد إلى كثير من المبادئ الواجب وضعها في الاعتبار عند رسم وتطبيق النظم المالية المختلفة بما يكفل لها أداء الغرض الذي وضعت من أجله: فالدراسة الاقتصادية توضح مثلا أنواع السلع التي يستحسن أن تفرض عليها ضريبة استهلاك إذا كان

الهدف هو زيادة الحصيلة. كما توضح لنا أنواع الدخول التي تزداد عليها الضرائب أو تتخفف إذا كان الهدف التأثير بالزيادة أو بالنقص في تيار الإنفاق الفعلي أو في حجم الاستهلاك أو في حجم الادخار. كذلك تؤثر المالية العامة في سير النشاط الاقتصادي للدولة و توجهه الوجهة التي تستهدفها بعد أن أصبحت المالية العامة الوسيلة الرئيسية لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي في حالة وجود قطاع خاص قوي.

فميزانية الدولة يمكن أن تستخدم في مكافحة آثار الدورات الاقتصادية الضارة، فترات الكساد والرخاء على السواء. هذا فضلا عن أن أنواع الضرائب وطريقة فرضها وقدر سعرها يؤثر في اتجاه الإنتاج في المشروعات المختلفة، وفي الشكل الذي تتخذه هذه المشروعات، ويغير في مستوى الأسعار وبالتالي في حركة المبادلات الاقتصادية الداخلية و الخارجية على السواء، ويساعد على تحقيق مستوى معين من العمالة يناسب حالة الجهاز الإنتاجي للاقتصاد القومي.

وكتيجة لهذا الارتباط الوثيق بين العلمين، زاد الاهتمام بدراسة وتحليل العامل الاقتصادي في مختلف قرارات المالية العامة، سواء كان هذا العمل سببا لهذه القرارات أو نتيجة لها. وأصبحت دراسة المشكلات الاقتصادية لمختلف مباحث المالية تمثل جزءا مستقلا بذاته في نطاق علم المالية، مما أدى إلى نشوء فرع جديد يدرس هذه المباحث من وجهة النظر الاقتصادية البحتة، وهو ما يطلق عليها "علم اقتصاديات المالية العامة" أو "الاقتصاد المالي". وهو العلم الذي يدرس الظاهرة المالية من زاويتها الكلية ويقوم بتحليل ما يطلق لعلم المالية العامة والتي لاغنى عنها في دراسة ورسم السياسة المالية للدولة. إذ يتطلب رسم هذه السياسة توافر البيانات و المعلومات الإحصائية الخاصة بالدخل القومي، وتوزيع الثروة و الدخول بين الأفراد والطبقات في المجتمع، وعدد السكان وتوزيعهم من حيث السن و المناطق الجغرافية المختلفة، وحالة ميزان المدفوعات، ومدى أبال على استهلاك بعض السلع و الخدمات، وغير ذلك من الأمور اللازمة لتقرير السياسة المالية الواجبة الإلتباع في ظروف معينة ولتحقيق أهداف محددة سلفا.

2. المالية العامة و القانون:

أ. المالية العامة و القانون العام:

إذا انتقلنا الآن لبحث الروابط التي تقوم بين علم المالية و القانون العام وجدنا الصلة بينهما وثيقة لدرجة كبيرة، حتى أن هذه الصلة هي التي حالت زمتا طويلا دون أن يكون علم المالية العامة فرعا مستقلا وقائما بذاته. وهي التي أدت إلى النظر إليه على أنه فرع من فروع القانون العام، يعرف في الفقه التقليدي بالتشريع المالي. واستمرت هذه الصلة الوثيقة حتى النهاية القرن التاسع عشر حينما بدأت تخرج دراسات المالية العامة شيئا فشيئا من دائرة السيطرة المطلقة التي يمارسها القانون العام. ومع ذلك فلا تزال الروابط و الصلات قوية و متينة بين المالية العامة وبين فرعين رئيسيين من فروع القانون العام، هما القانون الدستوري و القانون الإداري.

وتظهر علاقة المالية العامة بالقانون الدستوري، أحيانا، من خلال خضوع القواعد الفنية للمالية العامة للقواعد الدستورية، وأحيانا أخرى من خلال التأثير الذي تمارسه الظواهر المالية على التوازن الدستوري: فأما خضوع قواعد المالية العامة للقانون الدستوري، فنجده واضحا منذ أمد طويل في شتى الدساتير التي تقرر المساواة بين المواطنين أمام الضرائب و التكاليف والأعباء العامة، وضرورة إبداء موافقتهم على فرض الضريبة وعلى القواعد التي تحدد سعرها ووعاءها وربطها وتحصيلها.

كذلك فإن كافة أسس قانون الميزانية تركز تماما على الدستور. ومن يتتبع تطور سلطات المجالس النيابية فيما يتعلق بربط الميزانية بجده، وعلى وجه الخصوص في كل من إنجلترا وفرنسا، مرتبطا تماما بتطور النظام الدستور. فالميزانية كانت، وعلى امتداد القرن التاسع عشر على حد قول البعض، سلاح الشعوب ضد الظلم و الاستبداد. وهكذا، تصبح السلطات المالية للمجالس النيابية نوعا من الاختصاصات التي يقرها الدستور من أجل مراقبة السلطات التنفيذية. ونلاحظ حتى يومنا هذا أن الدساتير الحديثة تنص على تنظيم القواعد الفنية المالية. وإذا كانت القواعد الفنية المالية في كافة الدولة محكومة بالدستور، فإنها، أي تلك القواعد، وهي تؤدي مهمتها، تؤثر بالضرورة على التوازن بين السلطات العامة بحيث يصبح من اللازم لفهم أي نظام دستوري أن نعرف كيف تعمل المؤسسات المالية وكيف تؤدي وظيفتها. ويكفي أن نضرب مثلا لذلك بأن توزيع السلطات بين دولة الاتحاد (الدول المركزية) و الولايات التابعة لها يقوم على أساس من الاعتبارات المالية. ومعرفة ما إذا كنا بصدد اتحاد حقيقي من عدمه أمر يتوقف على ما إذا كانت الولايات تتمتع أو لا تتمتع باستقلال مالي حقيقي. كما يتوقف على مدى حرية هذه الولايات في تحديد نفقاتها العامة بنفسها أو انتظارها الموافقة عليها من السلطات الاتحادية.

أكثر من ذلك، يكون التوازن بين السلطة التشريعية و السلطة التنفيذية موجهها ومحكوما بتوزيع الاختصاصات المالية بينهما. ففي النظام البرلماني الانجليزي ترجع السلطة التنفيذية وذلك بسبب سلطاتها الواسعة وسيطرتها على ميزانية الدولة. وعلى النقيض من ذلك تكون الغلبة و الهيمنة في الولايات المتحدة الأمريكية للكونجرس، السلطة التشريعية، وليس للرئيس بسبب ضعف السلطات المالية لهذا الأخير.

وعلاقة المالية العامة بالقانون الإداري ليست بأقل من علاقتها بالقانون الدستوري. ومن مظاهر هذه العلاقة أن القانون الإداري يحكم معظم قواعد الفن المالي. فوزارات المالية و الاقتصاد بما تضمنه من أعداد هائلة من موظفين وعمال تعد من أهم الإدارات العامة في الدولة، ومن ثم فإن تنظيمها وقواعدها اللائحية تخضع للقانون الإداري. كما أن قضاء الضرائب يعد فرعا حيويا وهاما من فروع القضاء الإداري. ومما لا شك فيه أن هذا النوع من القضاء الضريبي له أصوله وقواعد الخاصة به، قد تخضع الضرائب جزئيا للقضاء العادي.

وإذا كانت الإدارات و العمليات المالية تخضع من وجوه عديدة للقانون الإداري فإن تنظيم العمليات المالية ذاتها يؤثر وبدرجة كبيرة على عمل الإدارة. فالمراقبين الماليين يتمتعون في الإدارات المالية بنفوذ كبير يتجاوز بكثير السلطات التي يخولها لهم القانون الذي يخاطبهم ويحكم حالتهم. كذلك نجد المحاسب العام يلعب دورا خطيرا في إدارة المرافق العامة، حيث تسمح له مسؤوليته المالية أن يقف في وجه أي إجراء يكون مخالفا للتنظيمات و القواعد المالية. هذا على الرغم من كون هذا المحاسب لا يشغل في سلم الجهاز الإداري سوى أبسط الوظائف وأكثرها تواضعا في أغلب الأحيان. كما أن قواعد الفن المالي نفسه تساهم أيضا في إعطاء المؤسسات الإدارية صفتها وطبيعتها الحقيقية. فاللامركزية الإدارية لا تكون في صورة صادقة إلا إذا كانت السلطات المحلية لها مواردها الخاصة وتتوفر لها القدرة على ممارسة الاستقلال المالي الحقيقي. بل أن بعض الشراح يذهب إلى القول بأن الجامعات لا يمكن أن تكون مستقلة تماما إلا إذا كانت تحصل على موارد خاصة وتتمكن من التصرف فيها كيفما تريد وعلى النحو الذي تشاء.

ب. المالية العامة و القانون الدولي و العلاقات الدولية:

وإذا ما تعرضنا للصلة بين المالية العامة و القانون الدولي و العلاقات الدولية وجدنا أن الإلمام بهذه الجوانب الأخيرة يهم كثيرا في فهم الاتجاهات الفنية لموضوعات المالية الدولية والتي تزداد تعقيدا على مر الأيام. ومن ثم يصبح من السهل علاج الكثير من المشاكل المالية على المستوى الدولي، كذلك المتعلقة بالازدواج الضريبي الدولي و التهرب الضريبي الدولي.

3. المالية العامة و علم الاجتماع و السياسة:

أهم ما نلاحظه في هذا الخصوص أن رجال المالية العامة قد تجاوزوا البحث في الجوانب القانونية البحتة للقواعد المالية، وأصبحوا الآن يهتمون بالبحث عن تفسيرات اجتماعية وسياسية للظاهرة المالية. فالبحوث التي تجري عن الجانب الاجتماعي للضريبة تسمح بالتعمق أكثر في الأنظمة الضريبية، ورؤية الآثار التي يعكسها الهيكل الاجتماعي و السياسي للدولة على نظامه الضريبي وكذلك فإن البحث يجري حول المظاهر و الجوانب السياسية للمشاكل المالية و الضريبية. وأصبح هناك اهتمام كبير بوجه لبحث موضوعات " السياسة المالية و الضريبية" بحيث صارت لها قواعدها الفنية الخاصة التي توجهها لمختصين بهذه المشاكل، من ذلك مثلا، قاعدة الحياد المالي و الضريبي، وقاعدة العدالة الضريبية. ولا تخفى أهمية علاقة المالية العامة بالعلوم السياسية. فالعمليات المالية ترد في وثائق إحصائية متعددة، أهمها الموازنة العامة، يمكن الوثوق بها نسبيا لأنها أساس الرقابة على استخدام الموارد العامة. وتكون هذه المعلومات الإحصائية معطيات ثمينة بالنسبة للعلوم السياسية التي تهتم بعدم دقة و عدم انتظام الظواهر التي ندرسها. فهذه المعلومات تسمح، بتحليل موضوعي لمحتوى السياسات المختلفة، ببيان ما تنفقه الدولة على كل ميدان من الميادين التي تتدخل فيها. فهي تمكننا من تبين ما إذا كانت دولة معينة

تتفق أكثر على التسليح أو التعليم أو الصحة العامة أو البحث العلمي أو التنمية الاقتصادية.. إلخ. وهي تسمح لنا أيضا بمقارنة اتجاهات هذه النفقات من فترة إلى أخرى في الدولة الواحدة، ومقارنة اتجاهاتها في الدول المختلفة في نفس الوقت. كما أنه من الممكن استخدام القروض العامة كمقياس لدرجة ثقة المواطنين في الحكومة التي تقترض. فإذا أقبل المواطنون على الاكتتاب في سندات فمعنى ذلك أنهم يتقنون بحكومتهم و العكس بالعكس. على انه يجب أن يلاحظ أن الإقبال على الاكتتاب في أوقات الحروب يكون أساسه حب الوطن وليس الثقة بالحكومة. كمت تسمح معرفة مصادر تمويل حزب سياسي معين، في حالة تعدد الأحزاب، بتحديد الفئات من الشعب التي يستند إليها هذا الحزب فعلا.

وترتبط المالية العامة بالعلوم السياسية من عدة أوجه: فاستخدام الفنون المالية ينصب في الحقيقة على مسائل هي من صميم موضوع العلوم السياسية. فهذا الموضوع هو دراسة لسلطات الدولة، و الفنون المالية ليست إلا أشكالاً خاصة للسلطة التي تتمتع بها الدولة، و ترتيبات أو تنظيمات معينة لهذه السلطة. وبعبارة أخرى، يتطلب تنفيذ أي قرار تتخذه الدولة إنفاق بعض المال. فقرارات الحكم لا قيمة لها على وجه الإطلاق إلا إذا كان لدى الدولة من الموارد المالية ما يمكنها من تنفيذها. وبهذا المعنى يرى البعض أن المالية العامة هي وسيلة القهر الأساسية التي تتوفر لدى الحاكمين في مواجهة المحكومين. وهما الفئتان اللتان يتكون منهما أي مجتمع مهما كان نظامه السياسي و الاقتصادي والاجتماعي¹.

4. المالية العامة و المحاسبة:

يعد الارتباط وثيقا بين المالية العامة و المحاسبة. إذ أن العديد من مسائل المالية العامة، وخاصة الضرائب، تستلزم المعرفة و الإلمام بأصول المراجعة وفنونها من استهلاكات وعمل الحسابات الختامية و الميزانية العامة للدولة وتنفيذها و الرقابة عليها.

وكلما زاد تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي كلما ازدادت الصلة بين المالية العامة و المحاسبة. إذ يستدعي ذلك نشر ميزانيات تجارية لمشروعات الدولة إلى جانب البيانات المالية الخاصة بها والواردة في ميزانية الدولة أو الميزانيات المستقلة، أو الميزانيات الملحقه.

5. المالية العامة و المالية الخاصة:

يختص علم المالية العامة ببحث الجانب المالي لنشاط الدولة بمختلف مرافقها العامة. أما المالية الخاصة فهي تختص ببحث هذا الجانب من نشاط الأفراد، طبيعيين كانوا أم اعتباريين. ويرى التقليديون أنه ليس هناك فرق بينهما، وأنهما يجب أن يقوموا على نفس الأسس وأن تحكما نفس القواعد.

أما الماليون الحديثون فيرون أن هناك فارقا أساسيا بين المالية العامة و الخاصة، ينتج عن اختلاف المبادئ التي تحكم كلا منهما اختلافا تاما. فالمالية العامة تركز على استخدام الدولة لامتيازاتها وما تتمتع به من سلطات على الأفراد و المشروعات الخاصة و لا يملك أي شخص أن يعارضها. فالضريبة،

¹ باهر عتلم - المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي - دار النهضة مصر للطبع و النشر - الطبعة الأولى 1973 - ص ص 14، 15،

التي تعد المورد الأساسي للدولة، هي استقطاع جبري من موارد القطاع الخاص، ولا يوجد إطلاقاً، ولا يتصور أن يوجد، مايمثلها في مالية القطاع الخاص. أضف إلى ذلك أن الفنون المستخدمة في نوعي المالية وإن كانت تبدو متشابهة لأول وهلة إلا أن بينها فروقا جوهرية:

أ. **من حيث الإنفاق:** تستهدف المشروعات الخاصة من إنفاقها تحقيق ربح، باعتبار أن هذا الهدف الرئيسي من نشاط الأفراد. أما الدولة، فإنها تهدف من نشاطها تحقيق الصالح العام في المرتبة الأولى، حتى لو تعارض هذا مع هدف تحقيق أقصى ربح ممكن من هذا النشاط. بل أن الدولة قد تقوم بمشروع ما رغم أنها تعلم سلفاً أن إيراداته لن تسمح بتغطية نفقاته مما يترتب عليه خسارة، وذلك لكونه يحقق نفعاً عاماً لمصلحة المجتمع، ولتحقيق اعتبارات أخرى غير الربح قد تكون سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية. ويترتب على اختلاف الهدف من الإنفاق بين النشاط الخاص و الدولة، أن يختلف الحكم على مدى نجاح السياسة المالية لكل منهما. فمقياس نجاح النشاط الخاص هو تحقيق أقصى ربح ممكن، بينما مقياس نجاح مشروعات الدولة هو تحقيق أقصى منفعة عامة ممكنة.

ب. **من حيث الإيراد:** تحصل المشروعات الخاصة على إيراداتها بصور اختيارية، أي بالإتفاق، عن طريق بيع منتجاتها و خدماتها للدولة أو الأفراد. أما الدولة فإنها تحصل على إيراداتها بموجب ماتتمتع به من سلطات خاصة ناشئة عن حقها في السيادة. وباعتبارها سلطة سياسية، فإنها تستطيع في بعض الأحيان أن تلجأ إلى عنصر الجبر للحصول على الإيرادات كما هو الحال بالنسبة للضرائب، أو القروض الإجبارية. وإن كان هذا لا يمنع من إمكانية استخدامها للوسائل العادية التي يتبعها النشاط الخاص للحصول على إيراداتها. ويظهر ذلك بالنسبة لمشروعات الدولة الزراعية و التجارية الصناعية التي تقيمها الدولة بجانب المشروعات الخاصة، حيث تسري عليها نفس طرق الإدارة و القواعد الفنية السارية على المشروعات الخاصة.

ت. **من حيث الموازنة:** يوجد فوق من حيث كيفية الوصول إلى موازنة النفقات مع الإيرادات لدى الدولة من جهة، ولدى المشروعات الخاصة من جهة أخرى.

فبينما تقوم الدولة، كما سنرى، بتقدير نفقاتها أولاً اللازمة لسير المرافق العامة وتحقيق أهدافها السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية ثم في مرحلة ثانية تقوم بتقرير الوجه التي تحصل منها على إيرادات كافية لمواجهة هذه النفقات، تقوم المشروعات الخاصة بتقدير حجم إيراداتها أولاً من دخول وأرباح، ثم تحدد أوجه إنفاق تلك الإيرادات في مرحلة ثانية.

وبالرغم من الفروق الظاهرة بين المالية العامة و الخاصة، إلا أن ذلك لا يقلل من الترابط القوي بينهما. فالمالية العامة و المالية الخاصة يؤثر كل منهما في الآخر ويتأثر به.

تقسيم الدراسة:

حتى تستطيع الدولة أن تقوم بالإنفاق للوفاء بالتزاماتها المتعددة، الاقتصادية و السياسية والاجتماعية، التي تتمثل في إشباع الحاجات العامة، فإنه يجب أن تعتمد كلية على مورد دائم ومستمر

من الإيرادات. والدولة في هذا الصدد مثلها في ذلك مثل الشخص الطبيعي الذي يحقق، من أجل إشباع حاجاته الخاصة إيرادات معينة، سواء كانت ناتجة عن عمله أو ما يملكه من ثروة، ويقرر على أساسها وعلى حجمها مقدار ما ينفقه لإشباع حاجاته الخاصة.

ويمكن هنا جوهر التفرقة بين الشخص الطبيعي و الدولة. حيث إن الأخيرة، بما لها من سلطان وسيادة وسيطرة، تحدد بداية ما تحتاج إليه من نفقات لكي تقوم بواجباتها و التزاماتها. وبناء على ذلك تحدد مصادر الإيرادات المختلفة وحجم هذه الإيرادات، وذلك في الحدود التي تفرضها العوامل التي تحد من قدرة الدولة على الإنفاق، وهي حجم الاقتصاد القومي وبالتالي حجم الدخل القومي ومدى إتباع الدولة لسياسة إيرادية معينة (عن طريق الضرائب أو القروض الإجبارية) على النشاط الإنتاجي للأفراد خاصة في الاقتصاديات التي تقوم أساسا على النشاط الخاص¹.

هذا وإن كان عادة ما يتم بالنسبة للشخص الطبيعي، في إطار تحديده للنفقات الخاصة، أن يحدد حجم إيراداته أولاً، فإن الوضع يختلف بشأن الدولة. ويقتضي حسن إدارة مالية الدولة أن يكون هناك توازن بين الإنفاق العام و الإيراد العام سواء بالنسبة لفترة السنة المالية- وفقاً للنظرية التقليدية للمالية العامة- أو بالنسبة لفترة الدورة الاقتصادية- وفقاً للنظرية الحديثة للمالية العامة. وهذه الموازنة بين التقديرات الخاصة بالإنفاق العام وتلك المتعلقة بالإيراد العام تثار بصدد تحضير ميزانية الدولة².

وقد تساءل بعض الكتاب قديماً، وما زال النقاش يدور من وقت لآخر عن مدى أسبقية تقرير النفقات على الإيرادات أو العكس. ولقد تطورت الإجابة على ذلك التساؤل مع تطور الفكر المالي³.

الفكر المالي التقليدي:

اعترفت المالية العامة التقليدية بأسبقية تقرير النفقات. فلدى المفكرين الكلاسيك تحدد الدولة، على عكس الأفراد، إيراداتها على ضوء نفقاتها. فالذي يتعين تقريره أولاً هي النفقات العامة. ويرجع ذلك إلى أن الإيرادات العامة في الفكر الكلاسيكي قابلة للتغير نظراً للسلطة السيادية للدولة على الأفراد. حيث يمكن للدولة زيادة الإيرادات العامة بفرض الضرائب. وقد ترتب على ذلك:

- اقتصار دور الإيرادات العامة على تغطية النفقات العامة.
- كما أن الميزانيات العامة، ومنها الميزانيات المصرية، أخذت ببدأ أولوية النفقات العامة ولذلك كان يتم اعتماد النفقات العامة قبل اعتماد الإيرادات العامة عند مناقشة الميزانية.
- كما أت التسليم بمرونة الإيراد العام في الوقت الحالي يؤدي إلى امتداد الوسائل التمويلية المتاحة لتشمل، علاوة على فرض الضرائب و الرسوم، الإصدار النقدي و الاقتراض الإجباري وصور تمويلية غير عادية الفكر.

¹ محمد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي، الدار الجامعية، 1985 ص 54

² محمد دويدار - مرجع سابق، ص 54

³ محمود رياض عطية، المالية العامة، دار المعارف بمصر سنة 1969، ص 3 وفي نفس المعنى د. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، سنة 1975 ص 53، 48

الفكر المالي الحديث:

مع تطور دور الدولة، وامتداده لتحقيق اهداف اقتصادية و اجتماعية وسياسية، اتسع نطاق الإنفاق العام ولم يعد مقصورا على الصور التقليدية، وبذلك ازداد حجم الإنفاق العام بصورة لم يعد من الممكن معها تصور تحديد الإيرادات العامة تبعا للنفقات العامة.

ولذلك كان منطقياً أن تفقد قاعدة أسبقية النفقات العامة أهميتها، وأصبح كل من الإنفاق العام والإيراد العام يتحدد في ضوء الطاقة التمويلية للاقتصاد القومي وفي ضوء الأهداف المخططة و المراد تحقيقها.

وقد أصبح الوضع العام و الغالب في الدراسات تبدأ بعرض الموازنة أولاً¹ بما تتضمنه من إيرادات و نفقات.

¹ د. محمود طنطاوي الباز محاضرات في أدوات و اقتصاديات المالية العامة، سنة 1986، ص 45: ص 46

المحور الأول: نظرية النفقات العامة :

لقد ازدادت أهمية دراسة نظرية النفقات العامة في الفترة الأخيرة مع توسع دور الدولة وزيادة تدخلها في الحياة الاقتصادية. وترجع أهمية النفقات العامة إلى كونها الأداة التي تستخدمها الدولة في تحقيق الأهداف التي تسعى إليها. فهي تعكس كافة جوانب الأنشطة العامة.

ولذلك نرى أن نظرية النفقات العامة قد شهدت تطوراً يساير التطور الذي حدث في دور الدولة. ففي ظل الدولة الحارسة كان دورها يقتصر على القيام بواجبات الأمن الداخلي والخارجي والقضاء وتسيير المرافق الأساسية، إذ كان دور النفقات العامة في ذلك الوقت يقتصر على تحقيق هذه الأغراض فقط، والذي انعكس على دراسات الاقتصاديين والماليين، لم يعط التقليديون أهمية كبيرة لدراسة النفقات العامة حيث كانوا يتناولونها من الناحية القانونية فحسب دون البحث في طبيعتها و آثارها في حياة المجتمع الاقتصادية والسياسية. ولذا كان حجم النفقات العامة يتحدد بالقدر اللازم للوفاء بالحاجات العامة، وكان تحصيل الإيرادات العامة بالقدر الذي يمكن من تغطية حجم النفقات اللازمة.

ولذلك ففي ظل النظرية التقليدية (الكلاسيكية) كانت الدولة تقدر مبدأ توازن الميزانية، فلا تسمح بتحصيل إيرادات أو بتكليف الأفراد بأعباء مالية إلا في حدود ما يلزمها من نفقات تسيير المرافق العامة. بل وأكثر من ذلك ينظر إلى نفقات الدولة باعتبارها نفقات للاستهلاك العام الذي كانت تقوم به الدولة وهي بصدد تحقيق دورها الضيق في حياة الأفراد (دور الدولة الحارسة) وهو ما يقابل الاستهلاك الخاص المتمثل في الإنفاق الخاص بالأفراد لإشباع حاجاتهم الخاصة. ومن ثم فالإنفاق العام، في ذلك الوقت، كان ذا طابع حيادي لا يمس الهيكل الاقتصادي والاجتماعي داخل الدولة.¹

ويقصد بالنفقة المحايدة تلك التي لا تؤثر في الحياة الاقتصادية أو حياة المجتمع عموماً. بمعنى أنها لا تؤثر على الدورة الاقتصادية، في الإنتاج والاستهلاك والتوزيع، كما أنها تنتج عن المنافسة الحرة بين الأفراد والمشروعات ولا تدخل أي تعديل على المراكز الاجتماعية للأفراد من الفئات المختلفة. ولكي تحقق النفقة هذا الدور فإنه يفترض حدوث أمرين هاميين: ضغط النفقات إلى أقصى حد ممكن، من جهة، وتقليل حجمها ونشيتها، من جهة. ومن ثم كان دور النفقة العامة دوراً سلبياً أو كما يطلق عليها من قبل التقليديين بالنفقة المحايدة.

وقد اختلف الوضع في ظل التطور الحديث للدولة حيث لم تصبح الدولة مجرد حارسة بل تدخلت بصورة كبيرة و متزايدة في النشاط الاقتصادي مما أدى إلى زيادة أهمية الإنفاق العام من أجل مواجهة زيادة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي مستخدمة في ذلك مختلف أدوات المالية العامة. وعليه بدأ اهتمام علماء الاقتصاد بدراسة وتحليل طبيعة النفقات العامة وتقسيماتها وحدودها وضوابط الإنفاق العام وآثاره الاقتصادية والاجتماعية. وأصبحت النفقات العامة أداة فعالة في التأثير على الهيكل الاقتصادي والاجتماعي وتحقيق التوازن المطلوب بين الأفراد.

¹ د. زين العابدين ناصر علم المالية والتشريع المالي، دار النهضة العربية، سنة 1971 ص 35

وقد ترتب على هذا التطور في الفكر المالي و الاقتصادي الخروج عن مبدأ تقديس توازن الميزانية، وأصبح من الممكن زيادة الإنفاق العام لتحقيق أهداف الدولة المتعددة، بل أصبح من الممكن حدوث عجز في الميزانية.

وبذلك فإن الفكر المالي الحديث أصبح ينظر للنفقة العامة نظرة مختلفة تماما. فهي نفقة إيجابية، الهدف منها تحقيق آثار اقتصادية و اجتماعية و سياسية بجانب أثرها المالية. وقد اجتمعت النفقات العامة كأداة من أبرز أدوات تدخل الدولة فعالية وتعددت أشكال تدخلها في هذا المجال من إعانات تمنحها لأفراد أو لمشروعات معينة أو القيام بمشروعات إنتاجية ضخمة أو السيطرة الكاملة أو الجزئية المباشرة أو غير المباشرة على بعض قطاعات الاقتصاد القومي بقصد تنفيذ خطة اقتصادية شاملة¹. وسنتناول في دراستنا النفقات العامة من حيث القواعد الفنية للإنفاق العام في الفصول الآتية:

- الفصل الأول: تعريف النفقة العامة
- الفصل الثاني: تقسيم النفقات العامة
- الفصل الثالث: قواعد الإنفاق العام
- الفصل الرابع: آثار الإنفاق العام الاقتصادية

¹. باهر محمد عتلم، مرجع سابق، ص 64

الفصل الأول: تعريف النفقة العامة

تعرف النفقة العامة بأنها مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق منفعة عامة. ووفقا لهذا التعريف يمكن اعتبار النفقة العامة ذات عناصر ثلاثة:

1. مبلغ نقدي
 2. يقوم بإنفاقه شخص آخر
 3. الغرض منها هو تحقيق نفع عام
- وستتناول بالدراسة كل عنصر فيما يلي:
- المطلب الأول: النفقة العامة مبلغ نقدي:**

تقوم الدولة بواجباتها في الإنفاق العام باستخدام مبلغ من النقود ثمنا لما تحتاجه من منتجات، سلع وخدمات، من أجل تسيير المرافق العامة وثمرنا لرؤوس الموال الإنتاجية التي تحتاجها للقيام بالمشروعات الاستثمارية التي تتولاها، ولمنح المساعدات والإعانات المختلفة من اقتصادية و اجتماعية وثقافية وغيرها.

ومما لا شك فيه أن استخدام الدولة للنقود هو أمر طبيعي ويتمشى مع الوضع القائم في ظل اقتصاد نقدي تقوم فيه جميع المبادلات و المعاملات بواسطة النقود، ومن ثم تصبح النقود هي وسيلة الدولة للإنفاق شأنها في ذلك شأن الأفراد.

وبالرغم من أن الإنفاق العام قد ظل لفترة طويلة من الزمن يتم في صورة عينية، كقيام الدولة بمصادرة جزء من ممتلكات الأفراد، أو الاستيلاء جبرا على ما تحتاجه من أموال ومنتجات دون تعويض أصحابها تعويضا عادلا، أو إرغام الأفراد على العمل بدون أجر (السخرة)، إلا أن هذا الوضع قد اختفى بعد انتهاء مرحلة اقتصاد المقايضة، أو كما يسمى بالتبادل العيني، وبعد أن صارت النقود هي الأداة الوحيدة في التعامل و المبادلات.

واستنادا إلى ذلك لا تعتبر الوسائل غير النقدية التي قد تتبعها الدولة، للحصول على ما تحتاجه من منتجات أو منح المساعدات، من قبيل النفقات العامة. كذلك لا تعتبر نفقات عامة المزاي العينية مثل السكن المجاني، أو النقدية كالإعفاء من الضرائب، أو الشرفية كمح الألقاب و الأوسمة التي تقدمها الدولة لبعض القائمين بخدمات عامة أو لغيرهم من الأفراد¹. ولا يقلل من ذلك أنه في بعض الحالات الاستثنائية التي قد يتعذر على الدولة تماما الحصول على احتياجاتها عن طريق الإنفاق النقدي، مثل أوقات الحروب والأزمات الحادة، قد تعد بعض الوسائل غير النقدية من قبيل النفقات العامة. إلا ان ذلك استثناء لا يجب التوسع فيه بأي حال من الأحوال.

و السؤال الذي يطرح نفسه هنا، لما يعد الإنفاق النقدي أفضل صور الإنفاق على الإطلاق؟؟
ترتكز الإجابة هنا على عدة دعائم أساسية:

¹ . عادل حشيش و د.مصطفى رشدي، مقدمة في الاقتصاد العام (المالية العامة) دار الجامعة الجديدة للنشر، سنة 1998، ص 148

1. إن استخدام الدولة للنقود في الإنفاق يسهل ما يقتضيه النظام المالي الحديث من تقرير مبدأ الرقابة بصورها المتعددة على النفقات العامة ضمانا لحسن استخدامها بناء على الضوابط و القواعد التي تحقق مصالح الأفراد العامة. أضف إلى ذلك أن الرقابة على الإنفاق العيني يمثل صعوبة كبيرة، نظرا لصعوبة تقييم هذا النوع من الإنفاق.
2. إن نظام الإنفاق العيني، بما قد يستتبعه من منح بعض المزايا العينية، يؤدي إلى الإخلال بمبدأ المساواة والعدالة بين الأفراد في الاستفادة من نفقات الدولة وفي توزيع الأعباء و التكاليف العامة بين الأفراد.
3. أن رسوخ مبادئ الديمقراطية أدى إلى عدم إكراه الأفراد على تأدية أعمالهم عن طريق السخرة (بدون أجر) لتتأفى ذلك مع حرية الإنسان و كرامته.
4. إن الإنفاق العيني يثير العديد من المشاكل الإدارية و التنظيمية ويؤدي إلى عدم الدقة، وقد يؤدي إلى محاباة بعض الأفراد وإعطائهم مزايا عينية دون غيرهم. ونتيجة للأسباب و الركائز السالفة، فإن النفقات العامة دائما تتم في صورة نقدية. ولا يخفى على الفطنة أن الإنفاق في صورته النقدية قد أدى إلى ازدياد حجم النفقات العامة، وبالتالي ازدياد حجم الضرائب (كمصدر أساسي للإيرادات العامة) وغيرها من الأعباء العامة مع توزيع أعدل لهذه الأعباء كل بحسب مقدرته التكاليفية.

المطلب الثاني: النفقة العامة يقوم بها شخص عام:

وفقا لهذا العنصر، لا يعتبر المبلغ النقدي الذي ينفق لأداء خدمة عامة من قبيل النفقة العامة إلا إذا صدر من شخص عام. ويقصد بالأشخاص العامة الدولة بما في ذلك الهيئات و المؤسسات العامة ذات الشخصية المعنوية، و الولايات في الدول الاتحادية، أو قد تكون أشخاص عامة محلية كمجالس المحافظات و المدن و القرى في الدول الموحدة.

وعلى هذا فإن النفقات التي ينفقها أشخاص خاصة، طبيعية أو اعتبارية، لا تعتبر نفقة عامة حتى ولو كانت تهدف إلى تحقيق نفع علم. مثال ذلك إذا قام شخص ببناء مستشفى ثم تبرع بها للدولة. فإن هذا الإنفاق لا يعد عاما، ذلك أن الأموال التي قام بإنفاقها تعد أموالا خاصة وليست عامة بالرغم من عمومية الهدف، ومن ثم يعد من قبيل الإنفاق الخاص.

ولكن هل يعني أن كافة المبالغ التي تنفقها الدولة أو الهيئات العامة تعد من قبيل النفقات العامة من المتفق عليه أن كافة المبالغ التي تنفقها الدولة بصددها ممارستها لنشاطها العام وبموجب سيادتها وسلطتها الأمرة تعد نفقات عامة. أما النفقات التي تنفقها الدولة بصددها ممارستها لنشاط اقتصادي مماثل للنشاط الذي يباشره الأفراد مثل المشروعات الإنتاجية فقد ثار خلاف فقهي حول طبيعتها.

وقد استند الفكر المالي¹ في سبيل تحديد طبيعة هذا الإنفاق إلى معيارين أحدهما قانوني و الآخر وظيفي.

أ. المعيار القانوني (المعنوي):

¹ Maurice Duverger : « institutions financières », Paris 1975, PUE pp 44-49

وهو المعيار التقليدي، ويستند على الطبيعة القانونية لشخص القائم بالإنفاق. بمعنى آخر أن نقطة الارتكاز هي شخص القائم بالإنفاق أيا كانت طبيعة هذا الإنفاق. فإذا كان من الأشخاص القانون العام، فإن النفقة تعد عامة أيا كان الغرض منها، أما إذا كان من أشخاص القانون الخاص فإن النفقة تعد خاصة بغض النظر عما تهدف إليه من مقاصد. وعليه، فيعتبر الإنفاق عاما إذا قام به شخص من أشخاص القانون العام كالدولة، الهيئات العامة، المؤسسات العامة بما له من سيادة وسلطة أمرية. وبذلك يخرج من نطاق النفقات العامة، تلك النفقات التي يقوم بها شخص من أشخاص القانون الخاص، الاعتبارية أو الطبيعية، حتى إذا كان الغرض منها تحقيق نفع عام، مثال ذلك، إذا قام شخص ببناء مستشفى أو مدرسة وتبع ذلك التبرع بها أو إهداؤها للدولة. فبالرغم من كون الهدف هو تحقيق نفع عام إلا أن الإنفاق قد صدر من شخص خاص، والأموال خرجت من ذمة شخص خاص وليس عام، وبالتالي لا يعد الإنفاق هنا إنفاقا عاما.

ويستند أنصار هذا المعيار إلى اخلاف طبيعة النشاط الذي يقوم به أشخاص القانون العام عن ذلك الذي يباشره أشخاص القانون الخاص. إذ أن نشاط أشخاص القانون العام يهدف أساسا إلى تحقيق النفع العام و المصلحة العامة، ويعتمد في ذلك على سلطته الأمرية و السيادية التي تتمثل في مكنة إصدار القوانين أو القرارات الإدارية. بينما يهدف أشخاص القانون الخاص إلى تحقيق مصلحة خاصة في المرتبة الأولى، ويعتمد في سبيل تحقيق ذلك على التعاقد و التبادل.

ويعود الاختلاف بين نشاط الأشخاص العامة ونشاط الأشخاص الخاصة إلى طبيعة الدولة الحارسة، التي كان يقتصر نشاطها على القيام بالخدمات الأساسية مثل المن و الدفاع و العدالة وبعض المرافق العامة. وبطبيعة الحال فإن هذه الخدمات تحقق نفعاً عاماً تهدف له الدولة بموجب ما تتمتع به من سلطة أمرية وسيادية على إقليمها. وفي ظل هذا الدول للدولة، ظل المعيار القانوني لتحديد طبيعة النفقة العامة مستقراً فترة طويلة، إذا أنه يجسد ويعكس الوضع السائد في تلك الفترة. ومع تطور دور الدولة و توسه وازدياد تدخله في جوانب الحياة الاقتصادية تغيرت صفتها من دولة حارسة إلى دولة متدخلة ثم إلى دولة منتجة، حيث امتد دورها ليشمل كثيراً من الأعمال التي تدخل في دائرة اختصاص نشاط الأشخاص الخاصة مثل أعمال الإنتاج و التوزيع و الإستثمار.. وغيرها.

ومن ثم، فإنه إذ كان المعيار القانوني قد تلائم مع اقتصار وتحديد نشاط الدولة كدولة حارسة فقط، فإن هذا المعيار لم يعد يتناسب أو يكفي وحده في تحديد طبيعة النفقة العامة. ولذلك خلص بعض علماء الاقتصاد¹ إلى اقتراح معيار آخر، يتناسب مع توسع نشاط الدولة باعتبارها دولة منتجة تقوم بنفس أنشطة الأفراد ويعتمد على الطبيعة الوظيفية و الاقتصادية للشخص الذي يصدر عنه النفقة العامة².

ب. المعيار الوظيفي le critère fonctionnel :

¹ Maurice P.48

² . السيد عبد المولي، المالية العامة المصرية، ص 66:65، لسنة 1993 ونفس المعنى د. زين العابدين ناصر، ص41

ويستند هذا المعيار أساساً على الطبيعة الوظيفية و الاقتصادية للشخص القائم بالإنفاق، وليس على الطبيعة القانونية لشخص القائم به.

وبناء على ذلك، لا تعتبر جميع النفقات التي تصدر عن الأشخاص العامة نفقات عامة، بل يعد كذلك فقط تلك التي تقوم بها الدولة بموجب سلطتها الأمر و سيادتها على إقليمها. أما النفقات التي تقوم بها الدولة أو الأشخاص العامة وتمثل نفقات الأفراد فإنها تعتبر نفقة خاصة. وعلى العكس من ذلك تعتبر النفقات التي يقوم بها الأشخاص الخاصة، التي فوضتهم الدولة في استخدام سلطتها الأمر، نفقات عامة بشرط أن تكون هذه النفقات العامة نتيجة استخدام سلطتها السيادية.

فإذا قاموا بهذه النفقات باعتبارهم سلطة عامة، أي مزودة بالوسائل التي يعطيها القانون الإداري لأشخاص القانون العام، فإن النفقات تعد في هذه الحالة نفقات عامة بلا جدال. أما إذا قاموا بالتصرف أو بالعمل شأنهم في ذلك شأن الأفراد العاديين، فإن النفقة تعد نفقة خاصة.

وبناء على ما تقدم، واستناداً للمعيار الوظيفي، فإن ما يعتبر من النفقات العامة قد لا يصدر من أشخاص القانون العام بل قد يصدر عن أشخاص القانون الخاص.

وفي حقيقة الأمر إن الأخذ بهذا المعيار يعني تجاهل التطور الذي لحق بمالية الدولة، ومن شأنه أن يخرج من نطاق المالية العامة الجزء الأكبر منها، والتي تقوم بها الدولة إشباعاً للحاجات العامة التي تتزايد على نحو مستمر اثر تطور دور الدولة، على ما سلف البيان.

وبناء على متقدم، فإنه يجب التوسع في تعريف النفقة العامة بحيث تشمل كافة النفقات التي تقوم بها الدولة، أو مشروعاتها العامة و القومية و المحلية، بغض النظر عن الصفة السيادية أو السلطة الأمر أو طبيعة الوظيفة التي يصدر عنها الإنفاق، لما في ذلك من مواكبة لتطور دور الدولة و توسعه.

المطلب الثالث: الغرض من النفقة العامة تحقيق نفع عام:

لا بد أن يكون الهدف من النفقات العامة هو إشباع الحاجات العامة، ومن ثم تحقيق النفع العام أو المصلحة العامة. وبالتالي، لا تعتبر من قبيل النفقات العامة تلك النفقات التي تهدف إلى إشباع حاجة خاصة وتحقيق نفع خاص يعود على الأفراد.

وتبرير هذا العنصر يرجع إلى مبدأ العدالة و المساواة بين جميع الأفراد. إذ أن جميع الأفراد يتساوون في تحمل الأعباء العامة، كالضرائب، ومن ثم فيجب أن يتساوون كذلك في الانتفاع بالنفقات العامة للدولة، إذ أن تحمل الأعباء العامة و النفقات العامة هما وجهان لعملة واحدة. وبذلك فليس من المتصور أن تكون النفقة لغرض نفع أو مصلحة خاصة بفئة معينة، لما في ذلك من مخالفة لمبدأ العدالة و المساواة في تحمل الأعباء العامة.

وإذا كان هذا هو المستقر و المتفق عليه بين كتاب المالية العامة، فإن الصعوبة تكمن في تقدير وتحديد الحاجة العامة بصورة موضوعية.

إن هذا التحديد يركز أساساً على معيار سياسي أكثر منه اقتصادي أو اجتماعي. إذ أن السلطة السياسية في الدولة هي التي تتولى عادة تقرير ما إذا كانت حاجة ما تعتبر عامة أم لا تعتبر كذلك. وهي تستند في ذلك إلى قواعد وضوابط معينة. وهي في سبيلها لتحديد طبيعة الحاجة تخضع لرقابة تشريعية تنفيذية، وأحياناً قضائية، لضمان عدم إساءة استعمال هذا الحق. وتتمثل الرقابة التشريعية في حق المجالس النيابية في منح الإذن بالاعتماد المالي الذي تطلبه الحكومة. وتنص أحياناً بعض الدساتير على عدم جواز تقرير نفقة عامة لمنفعة فردية، أو اعتماد أنواع معينة من النفقات، كصرف إعانات لجماعات أو أحزاب سياسية أو دينية، أو قصر حق اقتراح النفقات العامة على الحكومة دون أعضاء المجلس النيابي. وتسمح أغلبية الدساتير لنواب البرلمان بالتقدم بأسئلة واستجابات للوزراء، وتحريك المسؤولية السياسية ضدهم، إذا كان إنفاق الموال العامة قد تم بهدف تحقيق المصالح الخاصة.

وتتمثل الرقابة من جانب السلطة التنفيذية فيما لها من حق إلغاء الاعتمادات التي تقررها الهيئات التشريعية المحلية في بعض البلاد إذا رأت أنها تتضمن خروجاً على مبدأ تحقيق النفقات العامة لنفع عام¹.

وأخيراً تتمثل الرقابة القضائية في حق المحاكم في رقابة دستورية قانون الميزانية (الولايات المتحدة الأمريكية)، أو حقها في رقابة حسابات الحكومة (فرنسا).

الفصل الثاني: تقسيم النفقات العامة:

لم يكن تقسيم النفقات العامة يشغل بال العديد من الكتاب الاقتصاديين في ظل الدولة الحارسة حيث كانت النفقات العامة محدودة ومرتبطة أساساً بتقديم خدمات معينة لا تتجاوزها الدولة. فكانت النفقات من طبيعة واحدة. إلا أنه مع تطور دور الدولة وخروجها من إطار الدولة الحارسة إلى الدولة المنتجة ازدادت أهمية تقسيم النفقات العامة نظراً لتنوع وتزايد النفقات العامة واختلاف آثارها. ومن ثم ظهرت الحاجة إلى تقسيم هذه النفقات إلى أقسام متميزة، مع ضرورة أن يكون معيار التقسيم قائماً على أساساً واضحة ومنطقية.

وترجع أهمية تحديد هذه التقسيمات، إلى كونها تخدم أغراضاً متعددة، من أبرزها² :

- تسهيل صياغة وإعداد البرامج: فحيث إن حسابات الدولة تتعلق ببرامج معينة تتولى الأجهزة والوحدات العامة إدارتها، فيجب إن حسابات الدولة تتعلق ببرامج معينة تتولى الأجهزة والوحدات العامة إدارتها، فيجب إذن ترتيب تلك الحسابات بطريقة يسهل معها صياغة وإعداد هذه البرامج.
- تحقيق الكفاءة والفعالية في تنفيذ الميزانية: وهذا أمر بدهي حيث إن كفاءة تنفيذ الخطة المالية للدولة (الميزانية) يتطلب ضرورة تقسيم الميزانية حتى يمكن قياس كفاءة تنفيذ كل برنامج.
- خدمة أغراض المحاسبة والمراجعة والمراقبة والاعتماد

¹ أحمد جامع، علم المالية العامة، مكتبة سيد عبد الله وهبة، لسنة 1965 ص 44-45

² محمود الباز، مرجع سابق، ص 56، د. رياض الشيخ، المالية العامة، دراسة الاقتصاد العام والتخطيط المالي في الرأسمالية والاشتراكية، دار النهضة العربية، القاهرة 1969، ص ص 236-238

- تسهيل دراسة الآثار المختلفة للأنشطة العامة المختلفة ومعرفة تطورها، حيث إن تقسيم النفقات العامة يسهل التعرف على تكلفة كل نشاط وتطورات تلك التكلفة وأهميتها النسبية بالمقارنة بالأنشطة الأخرى.
- تمكين المجلس النيابي و الرأي العام من إجراء رقابة فعالة على الجانب المالي لنشاط الدولة، بتقييد الحكومة بإنفاق المبالغ التي اعتمدها البرلمان في ذات الأوجه التي قررها وليس في أوجه أخرى. وسوف ندرس تلك التقسيمات من الوجهة الاقتصادية التي تهمنا في هذا المجال في الفصل التالي.

المبحث الأول: التقسيمات العلمية و الاقتصادية للنفقات العامة:

يقصد بالتقسيمات العلمية و الاقتصادية للنفقات العامة تلك التقسيمات التي تستند إلى معايير علمية، تظهر فيها الطبيعة الاقتصادية بوضوح شديد. وبالرغم من الصعوبات التي واجهت كتاب المالية العامة في هذا الصدد، إلا أنها تمثل أهمية كبيرة في تحديد طبيعة الإنفاق العام و آثاره وأغراضه، الأمر الذي يساعد كثيرا في إدارة الموال العامة. أضف إلى ذلك أنه يسهل من مهمة المحللين الماليين في معرفة مقدار ما تنفقه الدولة على كل نشاط من أنشطتها، ومعرفة تطور هذا الإنفاق من فترة إلى أخرى، وما إذا كان يتجه نحو الزيادة او النقصان. ومن ثم يحدد الاتجاهات الاقتصادية التي تتبناها الدولة في كل فترة. وأخيرا فإن لهذا التقسيم أهمية كبيرة للسلطة التشريعية و الرأي العام من حيث تمكينها من إجراء رقابة فعالة على الجانب المالي لنشاط الدولة¹.

ومن أهم التقسيمات العلمية و الاقتصادية التي تستند إلى معايير واضحة ودقيقة التقسيمات التالية:

المطلب الأول:

تقسيم النفقات العامة من حيث الأغراض المباشرة لها:

تنقسم النفقات العامة وفقا للغرض منها، أو كما يفضل تسميتها " بالتقسيم الوظيفي " أي تبعا لاختلاف وظائف الدولة، إلى ثلاث نفقات أساسية، هي:

أ. نفقات إدارية ب. نفقات اجتماعية ج. نفقات اقتصادية.

أ. النفقات الإدارية:

ويقصد بها النفقات التي تتعلق بسير المرافق العامة، و اللازمة لقيام الدولة. وتشتمل هذه النفقات على نفقات الدفاع و الأمن و العدالة و الجهاز السياسي. وهي نفقات تواجه الاحتياجات العامة في المجالات التقليدية و الضرورية لحماية الأفراد داخليا وخارجيا وتوفير العدالة فيما بينهم وتنظيم الشؤون السياسية لهم.

ب. النفقات الاجتماعية:

¹ عادل حشيش ود. مصطفى رشدي، مرجع سابق، ص 151

وهي النفقات التي تتعلق بالأهداف و الأغراض الاجتماعية للدولة و التي تتمثل في الحاجات العامة التي تؤدي إلى التنمية الاجتماعية للأفراد، وذلك عن طريق تحقيق قدر من الثقافة و التعليم و الصحة للأفراد، وتحقيق قدر من التضامن الاجتماعي عن طريق مساعدة بعض الأفراد أو الفئات التي توجد في ظروف تستدعي المساندة (إعانة الأسر كبيرة العدد ذات الموارد المحدودة، منح إعانة للعاطلين..)¹.

ويشمل هذا النوع من النفقات تلك المتعلقة بالتعليم و الصحة و النقل و المواصلات و الإسكان. وتعتبر النفقات على قطاع التعليم أهم بنود النفقات الاجتماعية نظرا لما يرتبط بها من قياس درجة تقدم المجتمع، في كل من البلاد المتقدمة و النامية على السواء. ولذلك تخصص الدول، عادة، الجزء الأكبر من الإنفاق العام في البلاد المتقدمة على هذا القطاع بسبب ضخامة النفقات العامة على التعليم² من ناحية، وعلى التأمينات الاجتماعية³ من ناحية أخرى.

ت. النفقات الاقتصادية:

ويقصد بها تلك النفقات التي تقوم بها الدولة لتحقيق أغراض اقتصادية بصورة أساسية. ويسمى هذا النوع من النفقات بالنفقات الاستثمارية، حيث تهدف الدولة من ورائها إلى زيادة الإنتاج القومي وخلق رؤوس الأموال الجديدة.

وتشمل هذه النفقات كل ما ينفق على مشروعات الصناعة و القوى الكهربائية و الري و الصرف. أضف إلى ذلك كافة الإعانات الاقتصادية التي تمنحها الدولة للمشروعات العامة و الخاصة.

ويمثل هذا النوع من النفقات أهمية كبيرة في الدول النامية. ويرجع ذلك إلى أن الدولة تقوم بنفسها بعمليات التكوين الرأسمالي نظرا لكونها تحتاج إلى نفقات كبيرة، من جهة، ولأنها لا تحقق عائدا مباشرا، من جهة أخرى. لذا فإن القطاع الخاص لا يقوى عليها ولا يرغب في القيام بها. مثال ذلك الطرق ووسائل النقل و الطاقة و الري و الصرف وهي تمثل مرافق البنية الأساسية. كما أن تحويل الهياكل الاقتصادية في البلاد النامية (هيكل الإنتاج، هيكل العمالة، هيكل التجارة الخارجية... إلخ) أصبح يمثل حاجة عامة: فقد ساد في البلاد النامية هياكل يغلب عليها الطابع الزراعي لفترة طويلة إلا أنه مع التقدم و التطور الصناعي تحولت تلك الهياكل إلى هياكل يغلب عليها الطابع الصناعي، و الدولة وحدها هي التي تقوى على القيام بمثل هذا التحويل عن طريق الاستثمار العام.

وقد استتبع هذا التحويل إلى كبر الوحدة الإنتاجية في القطاعات الاقتصادية مما يستلزم نفقات كبيرة، من جهة، وتدبير وسائل التمويل اللازمة لقيام هذه الوحدات الإنتاجية، من جهة أخرى. وهو أمر

¹ السيد عبد المولي، مرجع سابق، ص 79

² K-E young chu and richard hemming « public expenditure, hand book » p 107

³ World bank « world development report 1992 » p 938

يتطلب تدخل الدولة مباشرة نظرا لضعف مستوى الادخار الفردي في البلاد النامية وعدم وجود أسواق مالية تضمن حاجات التمويل.

وجدير بالذكر أن النفقات الخاصة بالمرافق الاقتصادية، بسبب الاستثمارات، تمثل نسبة عالية، في البلدان النامية، تليها تلك الخاصة بالدفاع ثم التعليم فالتأمينات الاجتماعية و الإسكان وأخيرا تلك المتعلقة بالصحة العامة.

ويوضح الجدول التالي بيان النفقات العامة في بعض البلدان الصناعية المتقدمة وبعض البلدان النامية.

المطلب الثاني: النفقات الحقيقية و النفقات التحويلية:

يمكن أن تقسم النفقات العامة، وفقا لمعيار استخدام القوة الشرائية او نقلها ومدى تأثيرها على الدخل القومي، إلى نفقات حقيقية ونفقات تحويلية.

ويقصد بالنفقات الحقيقية ، تلك النفقات التي تقوم بها الدولة مقابل الحصول على سلع أو خدمات أو رؤوس أموال إنتاجية، كالمرتببات وأثمان المواد و التوريدات و المهمات اللازمة لسير المرافق العامة التقليدية و الحديثة و النفقات الاستثمارية أو الرأسمالية.

فالإنفاق الحقيقي يتمثل في استخدام الدولة للقوة الشرائية وينتج عنها حصولها على السلع و الخدمات و القوة العاملة. فالإنفاق هنا يمثل المقابل أو ثمن الشراء الذي تدفعه الدولة للحصول عليها. فالدولة هنا تحصل على مقابل للإنفاق كما تؤدي إلى زيادة الدخل القومي زيادة مباشرة في الناتج القومي أي خلق إنتاج جديد.

أما النفقات التحويلية ، فهي تلك التي لا يترتب عليها حصول الدولة على مقابل من سلع أو خدمات أو رؤوس أموال، بل بموجبها تقوم الدولة بتحويل جزء من الدخل القومي من الطبقات الاجتماعية مرتفعة الدخل إلى الطبقات الاجتماعية الأخرى محدودة الدخل.

فالإنفاق الناقل يؤدي إلى نقل القوة الشرائية من طائفة إلى أخرى، مما يؤدي إلى زيادة القوة الشرائية لبعض الأفراد. وبمقتضى ذلك فإن النفقات التحويلية تنفقها الدولة دون اشتراط الحصول على مقابل لها في صورة سلع وخدمات من المستفيدين منها. ومن ثم فإنها لا تؤدي إلى زيادة الدخل القومي بشكل مباشر. ومن أمثلتها الإعانات و المساعدات الاقتصادية و الاجتماعية المختلفة، التي تمنحها أو تقدمها الدولة للأفراد أو المشروعات، ومساهمة الدولة في نفقات التأمين الاجتماعي و المعاشات. أي أن الدولة تهدف منها إعادة توزيع الدخل ولو بصورة جزئية لمصلحة هذه الفئات.

هذا ويهمنا بصفة خاصة ما يعد أهم صور الإنفاق الناقل وهي الإعانات ، التي تمنحها الدولة للأفراد و المشروعات صراحة أو بمناسبة عملية شراء أو بيع تقوم بها هيئة عامة¹ .

¹ محمد دويدار، مرجع سابق ، ص 67

وفي إطار الإعانات يفرق بين الإعانات الاجتماعية (النفقات التحويلية الاجتماعية) وبين الإعانات الاقتصادية (النفقات التحويلية الاقتصادية): فالأولى هي تلك التي تمنحها الدولة للأفراد استجابة لحاجة فردية (الفقر أو وقوع الكارثة)، أو اجتماعيا (بقصد زيادة السكان في المجتمعات التي تشجع النسل، أو للهيئات الخاصة التي تقوم بخدمات اجتماعية كالنوادي و الجمعيات).

أما الثانية فهي تلك الإعانات الاقتصادية (النفقات التحويلية الاقتصادية) التي تمنح من جانب الدولة لبعض المشروعات الخاصة و العامة بغرض خفض أثمانها رغبة في زيادة الاستهلاك، أو بغرض خفض إنتاجها رغبة في رفع معدلات أرباحها أو زيادة حجم إنتاجها. وقد تأخذ شكل الإعفاء من الضريبة (مثل الرسوم الجمركية أو الضريبة على أرقام الأعمال أو رسوم الدمغة) كإعانة غير مباشرة. وإن كانت في هذه الحالة الأخيرة تتعلق بجانب الإيرادات وليس بجانب الإنفاق العام.

وخلاصة القول أن الإعانات الاقتصادية تهدف إلى تحقيق أهداف اقتصادية بحتة.

ويفرق في نطاق الإعانات الاقتصادية¹، بحسب الهدف من منح الإعانة بين إعانات الاستغلال، وإعانات تحقيق التوازن، وإعانات الإنشاء وإعانات التجارة الخارجية.

1. إعانات الاستغلال:

وهي الإعانات التي يقصد منها الإبقاء على ثمن بعض المنتجات أقل من ثمن التكلفة بقصد تحقيق الاستقرار في الأثمان و لتفادي مخاطر التضخم. ومن أجل تحقيق ذلك، تمنح الإعانة في مرحلة معينة من مراحل دورة الإنتاج، بقصد وصول السلعة إلى يد المستهلك في المرحلة النهائية بثمن أقل من ثمن تكلفتها. ويترتب على ذلك حدوث تباين بين السعر الاقتصادي للسلعة، و السعر الاجتماعي لها (السعر المدعوم). فهي تعد إعانة غير مباشرة لمستهلكي هذه السلع ويكون مقدارها معلوما مقدما للمشروعات التي تتلقاها.

ومن أمثلتها الإعانات التي منحت في فرنسا حتى عامي 1948-1949 بالنسبة لإنتاج الخبز واللحوم و اللبن و السكر، وهي التي تمثل الموارد الغذائية الأساسية. وكذلك الإعانات التي كانت تشمل كافة المواد الغذائية في إنجلترا حتى عام 1953. ومثالها في مصر الإعانة التي تمنح لإنتاج الخبز للإبقاء على ثمن الرغيف ثابتا.

كذلك قد تمنح هذه الإعانات بغرض الإبقاء على ثمن المنتجات منخفضة، بقصد تمكين صناعة معينة من مقاومة سياسية الإغراق²، التي تواجهها في داخل السوق المحلية. وقد تمنح هذه الإعانات لبعض المنتجين، بغرض المحافظة على مستوى معين من الدخل، فتعطى الإعانة في كل حالة يكون فيها ثمن السلعة في السوق أقل من ثمن معين. وتقوم الدولة بدفع الفرق بين ثمن السوق المنخفض، و الثمن

¹ محمد دويدار، مرجع سابق، ص ص 67، 73

² فؤاد مرسي، دروس في العلاقات الاقتصادية الدولية، دار الطالب بالاسكندرية، الطبعة الأولى 1955، ص 106

المحدد الذي تريده، هذا الفرق يعد بمثابة إعانة يحصل عليها المنتج ضمانا بذلك ألا ينخفض دخله عن حد معين¹.

2. إعانات تحقيق التوازن:

هي إعانات مباشرة، ويعرضها تمنح بعد تحديد نتيجة النشاط، بهدف تغطية بعض أو كل العجز الذي قد يعترض سير أحد المشروعات ذات القائمة العامة ويعرضها للخطر. مثال ذلك الإعانة التي تمنح لشركات الملاحة أو الطيران أو السكك الحديدية.

هذه الإعانة لا يجب أن تدخل، كقاعدة عامة، في الحساب عند تحديد ثمن البيع.

حقيقة أنه يمكن القول إن الإعانة التي تعطى سنويا وبصفة منظمة (هيئة السكك الحديدية مثلا) تلعب بالضرورة دورا غير بسيط في تحديد ثمن البيع، إذ تيقن للهيئة أو للمشروع الذي يتلقى الإعانة من إمكان الاعتماد عليها في تغطية العجز الاجتماعي هو الذي يمكن من الإبقاء على ثمن البيع أقل من ثمن التكلفة. أي أنها تؤثر في ثمن البيع بطريقة غير مباشرة

كذلك قد تعطى هذه الإعانات بغرض تمكين بعض المشروعات من الانتقال من منطقة أو صناعة تعمل فيها بخسارة إلى منطقة أو صناعة أخرى تستطيع أن تحقق فيها أرباحا. مثال ذلك الإعانات التي تمنح لمشروعات استخراج الفحم، في كل من بريطانيا وفرنسا، و للتحويل إلى أنشطة اقتصادية أخرى.

3. إعانات التجهيز:

تمنح الدولة هذا النوع من الإعانات لتمكين المشروع من تغطية نفقات التجهيز، أو لإضافة أصول ثابتة للتوسع في الإنتاج، أو لتعويض ما استهلك من وسائل الإنتاج.

وتتم هذه الإعانات أما عن طريق تقديم رأس مال مجانا أو عن طريق اقرضه للمشروع بسعر فائدة منخفضة أو بشروط دفع ميسرة (القروض طويلة الأجل...إلخ).

ويكمن دورها في تكملة مدخرات المشروع لتمكينه من تمويل الاستثمارات²، التي تعتبرها الدولة ضرورية من وجهة نظر الاقتصاد القومي في مجموعه وتقع في ذات الوقت في نطاق النشاط الفردي.

وفي مصر يأخذ هذا النوع غالبا صورة إنشاء المشروعات العامة، حيث تقدم الميزانية العامة للدولة كل أو معظم الاستثمارات اللازمة لتكوين رؤوس أموال المشروعات الجديدة. ونظرا لاستقلال الشخصية القانونية للمشروع، أو المؤسسة الاقتصادية التي يتبعها المشروع، فإنهما يتحملان فوائد عن المبلغ الذي قدمته الخزنة. وتحول هذه الفوائد سنويا إلى الخزنة العامة، وذلك بالإضافة إلى جزء من الفاض الإنتاجي للمشروع عند دخول هذا الأخير المرحلة الإنتاجية.

ويعتبر كذلك من إعانات الإنشاء الإعانات التي تمنح للعائلات بقصد تشجيعهم على بناء مساكن خاصة.

¹ محمد دويدار مرجع سابق ص 70،

² Dumoilin. Le support doctrinal et théorique des subventions publiques aux investissements des entreprises. Revue de science financière. No 3 juillet. Septembre. 1967 p p 523 - 563

و الأصل العام، هو عدم قيام علاقة مباشرة بين هذا النوع من الإعانات وبين ثمن التكلفة و ثمن البيع، بل هي لا تتوقف على نتيجة النشاط الذي تقوم به الوحدة التي تحصل على الإعانة، لكونها تعطى في مرحلة الإنشاء، وقبل البدء في المرحلة الإنتاجية. ولكن إذا كانت الإعانة من الفاعلية بحيث يكن من شأنها تقليل الوقت اللازم لقيام المشروع أو وصوله إلى الحجم الأمثل، فإنها يمكن أن تؤدي بطريق غير مباشر، ولكن من مرحلة لاحقة، إلا خفض نفقة الإنتاج وبالتالي إلى خفض ثمن بيع المنتجات.

4. إعانات التجارة الخارجية:

ويتعلق هذا النوع من الإعانات بالتجارة الخارجية التي تتمثل أساسا في نمط الاستيراد و التصدير أو حجمه أو التوزيع الجغرافي له. و الغرض من تقرير هذه الإعانات . هو تحقيق آثار تتعلق بالإقتصاد القومي في مجمله. وعادة ماتم في صورة تشجيع نوع معين من الصادرات، أو تشجيع استيراد نوع معين من السلع أو الخدمات، لأنه يعتبر من السلع الإنتاجية الأساسية (مواد أولية) أو لكونه من السلع الاستهلاكية الضرورية.

وبعد إن استعرضنا الصور المختلفة للنفقات التحويلية المتمثلة في شكل إعانات اقتصادية، فيجدر بنا القول أن النفقات الحقيقية تعد نفقات منجدة على عكس النفقات التحويلية التي تعتبر نفقات غير منتجة أو نفقات موزعة. ويرتكز جوهر التفرقة بينهما على معايير ثلاثة عامة هي: المقابل – الزيادة المباشرة في الناتج القومي – واستخدام القوة الشرائية أو نقلها.

المطلب الثالث: النفقات العادية أو غير عادية (النفقات الجارية و النفقات الرأسمالية):

جرى العرف الاقتصادي على تقسيم النفقات من حيث تكرارها الدوري إلى نوعين: نفقات عادية و نفقات غي عادية:

ويقصد بالنفقات العادية dépenses ordinaires تلك التي تتكرر بصورة دورية منتظمة في ميزانية الدولة، أي كل سنة مالية. ومن أمثلتها مرتبات العاملين، وأثمان الأدوات اللازمة لسير المرافق العامة، و نفقات تحصيل الضرائب وغيرها. و المقصود بالتكرار هنا ليس تكرار كميتها أو حجمها، ولكل تكرار نوعها في كل ميزانية حتى لو اختلف مقدارها من وقت لآخر.

أما النفقات الغير عادية dépenses extraordinaires فهي تلك لا تتكرر بصورة دورية منتظمة في ميزانية الدولة، ولكن تدعو الحاجة إليها. مثل نفقات مكافحة وباء طارئ، أو إصلاح ما خلفته كوارث طبيعية أو نفقات حرب ... إلخ.

وإذا كان تسديد النفقات العادية يتم من إيرادات عادية، فإن النفقات غير العادية تسدد من إيرادات غير عادية كالقروض. وهنا مكنم الخطر، حيث أنه قد يحدث في بعض الأحيان أن تسيئ السلطات المالية في الدولة استخدام النفقات غير العادية، ويظهر ذلك عادة عندما يحدث عدم توازن أو عجز في ميزانية الدولة، فتعتمد إلى تجنب بعض النفقات و اعتبارها غير عادية لكي يتم الوفاء بها عن طريق القروض

بدلاً من الضرائب، وبذلك تظهر الميزانية متوازنة. ولذلك يجب عدم التوسع في تعريف ما يعتبر غير عادي من النفقات.

أضف إلى ذلك أن القروض و الإصدار النقدي التي يمكن اللجوء إليها لتغطية النفقات غير العادية لم تعد إيرادات غير عادية، بسبب إزداد لجوء الدولة إليها في نطاق السياسة المالية، بحيث أصبحت، مع كثرة اللجوء إليها من الإيرادات العامة العادية.

ونتيجة لذلك فإن الفكر المالي الحديث قد اتجه إلى التمييز بين نوعين من النفقات: النفقات الجارية ، وتسمى أيضا بالنفقات التسييرية وهي تلك اللازمة لتسيير المرافق العامة وإشباع الحاجات العامة، أي أنها تواجه النفقات العادية وهي لا تساهم في زيادة رؤوس الأموال العينية للجماعة. و النفقات الرأسمالية وتسمى أيضا بالنفقات الاستثمارية، وهي تلك المتعلقة بالثورة القومية. مثل نفقات إنشاء المشروعات الجديدة من مدن جديدة وطرق وسكك حديدية.. فهي تخصص لتكوين رؤوس الموال العينية في المجتمع. ومن ثم فهي نفقات تقابل النفقات غير العادية.

ويتلاقى التقسيم الجديد للنفقات الانتقادات التي يمكن أن توجه للتقسيم التقليدي للنفقات العادية وغير العادية.

المطلب الرابع: النفقات القومية و النفقات المحلية:

يستند تقسيم النفقات إلى قومية ومحلية إلى معيار نطاق سريان النفقة العامة، ومدى استفادة أفراد المجتمع منها.

فالنفقات القومية dépenses nationales، او المركزية، هي تلك التي ترد في ميزانية الدولة وتتولى الحكومة الاتحادية أو المركزية القيام بها. مثل نفقة الدفاع و القضاء و الأمن. فهي نفقات ذات طابع قومي.

أم النفقات المحلية dépenses locales أو الإقليمية، فهي تلك التي تقوم بها الولايات، أو مجالس الحكم المحلي كمجالس المحافظات و المدن و القرى، وترد في ميزانية هذه الهيئات مثل توزيع الماء و الكهرباء و المواصلات داخل الإقليم أو المدينة.

ومما هو جدير بالذكر أنه عادة ما تحتاج النفقات المحلية إلى رقابة مباشرة و دقيقة حيث لا يتاح للحكومة المركزية القيام بها بطريقة فعالة. وكذلك الحال بالنسبة للنفقات التي تتعلق بظروف وعادات كل اقليم أو مدينة على وجه الخصوص.

الفصل الثالث: قواعد الإنفاق العام:

أن تحديد الإنفاق العام للدولة يتم وفقا لأسس وضوابط معينة يجب عدم تجاوزها، وذلك حتى يحقق الهدف المرجو منه وهو إشباع الحاجات العامة.

ومما هو جدير بالذكر أن تلك القواعد تتأثر بشكل كبير بالفلسفة السياسية و الاقتصادية والاجتماعية للدولة، بمعنى آخر، أنه كلما تقلص دور الدولة بشأن التدخل في الأنشطة الاقتصادية المختلفة و اقتربت من دور الدولة الحارسة، فإن الإنفاق العام يتحدد بالقدر اللازم فقط للقيام بدورها المتعلق بسير المرافق العامة وبعض الأنشطة التي يعجز الأفراد عن القيام بها وهو ما أطلق عليه حياد المالية العامة أو حياد النفقة العامة. حيث لم تعد تستخدم في تحقيق أي من الأغراض الاقتصادية والاجتماعية. ولقد ساد هذا الوضع خلال القرنين الثامن عشر و التاسع عشر. وترتب على ذلك أن قل حجم الإنفاق العام للدولة.

ولقد تغير الوضع بعد تدخل الدولة بشكل كبير في الحياة الاقتصادية في بداية القرن العشرين، مما أدى إلى زيادة وتنوع النفقات العامة نحو استتبع وجود ضوابط ومحددات للإنفاق العام لكي يتحقق الغرض منه.

ولا يخفى على الفطنة أن سيادة ظاهرة الخصخصة، في الآونة الأخيرة، على مستوى العالمي ظاهرة لكثير من القطاعات من شأنها أن تؤدي إلى العودة مرة أخرى إلى الدولة الحارسة التي يقتصر نشاطها على القيام بالأنشطة العامة و الضرورية وما يخلفه ذلك من انعكاسات على النفقات العامة.

المبحث الأول: ضوابط الإنفاق العام:

لكي يحقق الإنفاق العام الآثار المنشودة منه من إشباع للحاجات العامة، فإن هذا يستلزم تحقيق أمرين في غاية الأهمية: أولهما تحقيق أكبر قدر ممكن من المنفعة، وثانيهما أن يتم ذلك عن طريق أكبر قدر من الاقتصاد في النفقات. لا بد أن تدخل في اعتبارنا ضرورة وجود أساليب وصور للرقابة المختلفة التي تضمن توجيه النفقات العامة إلى أوجه المنفعة دون إسراف أو تبذير.

وإذا تم مراعاة هذه الضوابط فإننا نكون قد وصلنا إلى الإنفاق العام الرشيد أو الحجم الأمثل اقتصاديا للإنفاق العام.

من هذه الضوابط:

1. ضابط المنفعة:

يقصد بضابط المنفعة أن يكون الغرض من الإنفاق العام دائما، في ذهن القائمين به، تحقيق أكبر منفعة ممكنة. ويعتبر هذا الضابط قديم في الفكر الاقتصادي ومحل انفاق بين الكتاب سواء التقليديين أو المحدثين .

وضابط المنفعة أمر منطقي، إذ لا يمكن تبرير النفقة العامة إلا بمقدار المنافع التي تترتب عليها. وبذلك فإن تدخل الدولة بالإنفاق العام في مجال معين دون منفعة تعود على الأفراد من هذه النفقة يعنى أن هذا الإنفاق لا مبرر له.

ويقصد بتحقيق أكبر قدر ممكن من المنفعة ألا توجه النفقة العامة للمصالح الخاصة لبعض الأفراد أو لبعض فئات المجتمع دون البعض الآخر، يتمتعون به من نفوذ سياسي أو اقتصادي أو اجتماعي. كما يعني أيضا أن ينظر إلى المرافق العامة نظرة إجمالية شاملة لتقدير احتياجات المرافق وأوجه الإتفاق الأخرى. كما يلزم أيضا، أن توزع مبالغ النفقات العامة بحيث تكون المنفعة المترتبة على النفقة الحدية في كل وجه من أوجه الإنفاق مساوية للمنفعة المترتبة على النفقة الحدية في الأوجه الأخرى، من جهة، وأن تكون المنفعة المترتبة على النفقة الحدية في كافة اوجه الإنفاق مساوية للمنفعة المترتبة على النفقة الحدية للدخل المتبقي في يد الأفراد بعد دفع التكاليف العامة، كالضرائب، من جهة أخرى. وهذا يعد تطبيقا لقاعدة توازن المستهلك.

وفكرة المنفعة العامة وتحديدها تثير مشكلة وضع ضابط دقيق لتحديدها، خاصة إذا ما أخذنا في الاعتبار أن للنفقات أثارا متعددة اقتصادية وغير اقتصادية، ظاهرة وغير ظاهرة، مباشرة وغير مباشرة، حاضرة و مستقلة، مما يتعدى معه قياسها على وجه الدقة. وإن كان من الممكن الاسترشاد بعاملين في هذا الصدد:

العامل الأول: مقدار الدخل النسبي، أي نصيب كل فرد من الدخل القومي. والعامل الثاني طريقة توزيع الدخل القومي على الأفراد.

ومما هو جدير بالذكر أنه كلما زاد مقدار الدخل النسبي وقل التباين بين دخول الأفراد كلما أدى ذلك إلى تحقيق رفاهية الأفراد. وينبغي لتحقيق أقصى منفعة اجتماعية ان تتجه سياسة الدولة في الحصول على إيرادها وفي إنفاقه نحو العمل على زيادة الدخل القومي، وتقليل التباين بين دخول الأفراد. وزيادة الدخل القومي تكون بالعمل على تحسين الإنتاج بزيادة القوى المنتجة، من جهة، وتنظيم الإنتاج، من جهة أخرى. أما تقليل التباين بين دخول الأفراد فيكون بنقل القوى الشرائية من الأشخاص الذين تقل عندهم منعتها الحدية، إلى الأشخاص الذين تزداد لديهم تلك المنفعة (أي من جانب أصحاب الدخل المرتفعة إلى أصحاب الدخل المحدودة) وتقليل التباين بين دخل نفس الأشخاص (محدودي الدخل) في الأوقات المختلفة لكي يتحقق الاستقرار للمجتمع بمختلف طبقاته.

وبصوره عامة أن الحكم على مدى نوافر المنفعة العامة في النفقة العامة، يمكن أن يتم بالنظر إلى اعتبارات عملية معينة، على أن تراعي هذه الاعتبارات درجة التطور الاقتصادي التي يشهدها كل مجتمع على حدة.

2. ضابط الاقتصاد في النفقات:

يرتبط هذا العامل بعامل المنفعة. فمن البدهي أن المنفعة تزيد كلما قلت النفقات إلى أدنى حد ممكن. ولذا فيجب على القائمين بالإنفاق العام تجنب أي تبذير أو إسراف، لأن في ذلك ضياعا لمبالغ كبيرة دون أن يترتب عليها أي منفعة. أضف إلى ذلك إلى أن الإسراف و التبذير من جانب الإدارة المالية في الدولة يؤدي إلى زعزعة الثقة فيها ويبرر محاولات المكلفين و الممولين في التهرب من أداء الضريبة.

وفي عبارة موجزة يعني هذا الضابط استخدام أقل نفقة ممكنة لأداء نفس الخدمة أو الخدمات¹. ومظاهر التبذير و الإسراف المالي العام متعددة في كل دول العالم، وعلى وجه الخصوص في الدول النامية بسبب انخفاض كفاءة الرقابة السياسة بصورة خاصة. وتتمثل تلك المظاهر في دفع مرتبات وأجور الموظفين زائدين على الحاجة، التسبب في مشتريات الحكومة و توريدها، عدم اتباع الطرق التجارية في شراء وبيع ما تحتاج الحكومة إلى شرائه أو بيعه، استئجار المباني و السيارات بدلا من شرائها، وغير ذلك من مظاهر الإسراف. ولهذا فإن الحاجة تدعو إلى ضبط النفقات العامة في شتى القطاعات على أسس معينة تتمثل في مراعاة الحاجات الحقيقية الفعلية، بحيث لا تتحمل الدولة نفقات عامة إلا إذا كانت ضرورية تماما، وبالقدر اللازم فقط، لتحقيق المنافع الجماعية العامة. هذا فضلا عما يمكن أن تؤديه أجهزة الإعلام و الرقابة المختلفة من أدوار هامة في إيجاد رقابة فعالة و حازمة على عمليات الإنفاق الحكومي بما يضمن توجيه النفقات العامة إلى الأوجه النافعة².

و الرقابة على الإنفاق العام يمكن أن تمارسها ثلاث جهات هي الإدارة، الهيئات السياسية و جهات أخرى مستقلة و متخصصة. وبذلك فالرقابة تأخذ أشكالا ثلاثة:

1. **الرقابة الإدارية:** وهي الرقابة التي تتولاها وزارة المالية على باقي المصالح الحكومية بواسطة المراقبين و الموظفين الحسابيين العلملين في مختلف الوزارات و المصالح و الهيئات. وتتخصر مهمتهم في عدم السماح بصرف أي مبلغ إلا إذا كان في وجه و ارد في الميزانية العامة وفي حدود الاعتماد المقرر له. فالرقابة الإدارية هنا رقابة سابقة على الإنفاق.

2. **الرقابة السياسية (البرلمانية):** وهي الرقابة التي تمارسها السلطات النيابية و التشريعية. ودور البرلمان لا يقتصر على الرقابة في تنفيذ الاعتمادات المقررة في الميزانية، بل يمتد أيضا ليشكل حجم الإنفاق العام و تخصيصه. ويرجع ذلك إلى حق البرلمان في السؤال و الاستجواب و التحقيق و سحب الثقة من الوزير او الوزارة كلها وحق طلب البيانات و الوثائق عن سير التنفيذ، وحق فحص الحسابات الختامية وإقرارها وحق إقرار أو رفض الاعتمادات الإضافية. وتظهر هذه الرقابة بصورة واضحة عند اعتماد الميزانية وعند اعتماد الحساب الختامي.

¹ محمود الباز، مرجع سابق، ص 125

² عادل حشيش ود. مصطفى رشدي، مرجع سابق، ص 159، 160

3. **الرقابة المحاسبية المستقلة:** وهي التي تقوم بها أجهزة متخصصة مهمتها الأساسية الرقابة على أوجه الإنفاق العام بصورة خاصة، وتتولى التأكد من أن جميع عمليات الإنفاق قد تمت على الوجه القانوني، وفي حدود قانون الميزانية و القواعد المالية السارية. وقد تكون هذه الرقابة سابقة لعملية صرف النفقات أو لاحقة عليها. ويتولى هذا النوع من الرقابة في مصر الجهاز المركزي للمحاسبات وفي فرنسا محكمة المحاسبات "

المبحث الثاني: حدود الإنفاق العام:

لقد استقر الفكر التقليدي، لفترة من الزمن، على تحديد نسبة معينة (10% أو 15%) من الدخل القومي توجه للإنفاق العام لا يجوز تجاوزها.

وحقيقة الأمر، أن هذا الفكر أصبح غير ذي جدوى في الوقت الحالي نظرا لجمود هذا الرأي، من جهة، وتجاهله للعديد من الظروف المذهبية الاقتصادية و المالية التي تميز الاقتصاد القومي لدولة معينة، والتي قد تختلف من فترة لأخرى في الدولة ذاتها، من جهة أخرى.

فالعوامل المذهبية أو الأيديولوجية، السائدة في دولة معينة، تعني أنه إذا كان السائد في دولة ما الأيديولوجية الفردية فإن حجم النفقات العامة وتنوعها يقل بالنسبة إلى الدخل القومي. وتبرير ذلك أن دور الدولة، في ظل هذه الأيديولوجية، يقتصر على قيامها بوظائفها التقليدية بالأنشطة التي يعرف عنها النشاط الخاص (الدولة الحارسة). أما ما عدا ذلك من أنشطة فمتروك لحرية الأفراد.

أما في ظل الأيديولوجية التدخلية يتمثل دور الدولة في التدخل في العديد من الأنشطة الاقتصادية، التي كان من الممكن أن يقوم بها النشاط الخاص، كالاستغلال بعض المشروعات الإنتاجية ومحاربة الآثار الضارة للدورات الاقتصادية و العمل على ثبات قيمة النقود وتقديم الخدمات المجانية... إلخ. ويترتب على ذلك زيادة حجم النفقات العامة لمواجهة الزيادة في الأنشطة التي تقوم بها الدولة بالإضافة إلى زيادة تنوعها.

وأخيرا في ظل الأيديولوجية الجماعية حيث تقوم الدولة بمعظم الأنشطة الاقتصادية وتملك الجماعة لأدوات الإنتاج بالإضافة إلى قيامها بدورها التقليدي، فإن حجم النفقات العامة يزيد بشكل كبير وترتفع نسبتها إلى الحد الذي تكاد تتطابق فيه مع الدخل القومي ذاته، وتتعدد أنواع هذه النفقات بقدر حاجات الأفراد بالإضافة إلى حاجات الدولة ذاتها. وتظهر هذه الأيديولوجية في ظل الدولة المنتجة أي ذات النمط الاشتراكي.

وتؤثر العوامل و الظروف الاقتصادية التي يمر بها الاقتصاد القومي في حجم النفقات العامة وحدودها. حيث أن هناك علاقة حتمية بين النفقات العامة وبين المستوى العام للنشاط الاقتصادي الذي يظهر من خلال حالة العمالة و الدخل القومي و المستوى العام للأسعار ومدى تأثير كل منها بمستوى الطلب الفعلي. فالإنفاق العام أصبح الآن من أهم الوسائل التي تستخدم في إحداث التوازن الاقتصادي والاجتماعي وفي التأثير على حجم الطلب الكلي الفعلي، وبالتالي على

مستوى الاقتصاد العام في جملته. ومن ثم يمكن أن يتحدد حجم الإنفاق العام بالقدر الذي يحقق الاستقرار الاقتصادي القائم على توازن الإنتاج مع الطلب الكلي (الاستهلاكي و الاستثماري). ويظهر ذلك جلبا في اقتصاد الدول الرأسمالية: ففي أوقات الكساد تزداد النفقات العامة وذلك لخلق زيادة في الطلب الكلي الفعلي و الوصول بالاقتصاد القومي إلى مستوى العمالة الكاملة. ويحدث العكس في أوقات الرخاء، حيث تقل النفقات العامة لتجنب الارتفاع التضخمي في الأسعار وتدهور قيمة النقود نظرا لوصول الاقتصاد القومي إلى مستوى العمالة الكاملة.

بينما في ظل اقتصاديات الدول النامية، التي تنصف بعدم مرونة الجهاز الانتاجي بسبب عدم استجابة بعض عوامل الإنتاج للزيادة في الطلب، يتحتم ألا تزيد النفقات العامة عن حد معين، وإلا ترتب على ذلك بدء ظهور ارتفاع تضخمي في الأسعار وتدهور قيمة النقود. ويظهر هذا الارتفاع و التدهور حتى قبل وصول الاقتصاد إلى مرحلة العمالة الكاملة بالنسبة لبعض عناصر الإنتاج كالعامل غير الفني والموارد الطبيعية المتاحة، مما يعرض اقتصاديات هذه الدول للخطر. وبذلك فإن الإنفاق العام وحدوده وتستهدف في الدول المتقدمة و المتخلفة تطبيق سياسة مالية و اقتصادية معينة كل حسب درجة تقدمها¹. أما العوامل المالية فيقصد بها أن حدود النفقات العامة لا بد وأن ترتبط بقدررة الدولة على توفير الإيرادات العامة الكافية لتغطية هذه النفقات.

وعلى الرغم من مرونة موارد الدولة وقابليتها للزيادة، إلا أن هذا لا يتم بصورة مطلقة بل يخضع لحدود معينة وإلا كانت النتائج الاقتصادية بالغة الخطورة.

فزيادة الضرائب (كمصدر هام للإيرادات العامة) يخضع لدراسات واسعة، من جهة، بالإضافة إلى ما يحتاج إليه من فترة زمنية يتقبل فيها المكلفون بها هذه الزيادة من جهة أخرى. وألا ترتب على ذلك آثار سلبية في غاية الخطورة (التهرب الضريبي) على مختلف النشاط الاقتصادي. كذلك الحال بالنسبة لمصادر الإيرادات الأخرى كالإصدار النقدي أو القروض.

المبحث الثالث: ظاهرة تزايد النفقات العامة:

من أهم الظواهر الاقتصادية التي استرعت انتباه الاقتصاديين هي ظاهرة تزايد النفقات العامة مع زيادة الدخل القومي، أي أن العلاقة بينهما علاقة طردية بحتة، بغض النظر عن درجة نمو الدولة الاقتصادية أو الفلسفة الأيديولوجية السائدة فيها.

وأول من لفت الانتباه إلى هذه الظاهرة هو الاقتصادي الألماني فاجنر A. wagner، بعد أن قام بدراسة متعلقة بالنفقات العامة وتزايدها، ترتب عليها الاستنتاج بوجود اتجاه عام نحو ازدياد نشاط الدولة المالي مع التطور الاقتصادي للجماعة. وصاغ ذلك في قانون اقتصادي سمي بإسمه مؤداه "أنه كلما حقق مجتمع معين معدلا من النمو الاقتصادي فإن ذلك يستتبع اتساع نشاط الدولة المالي و بالتالي زيادة الإنفاق العام بمعدل أكبر من الزيادة الحاصلة في نصيب الفرد من الناتج القومي".

¹ د. أحمد جامع، مرجع سابق ص 71

وقد فرق فاجنر في هذا الخصوص بين وظائف ثلاثة للدولة¹ الأول: وظيفتها التقليدية المتعلقة بالدفاع و الأمن. وقد ارجع تزايد النفقات العامة في ذلك إلى اتجاه الدولة إلى الأخذ بمركزية الإدارة من ناحية، وإلى التوسع في استخدام الآلات وقمع الاضطرابات الداخلية نتيجة لتعقد الحياة الاقتصادية، من ناحية أخرى. **الثانية:** المتعلقة بوظيفتها الإنتاجية. فمع تزايد التقدم الفني و إمكانية الأخذ بنظام المؤسسات، بدلا من الشركات المساهمة، تتراد النفقات العامة نتيجة تزايد الوظيفة الإنتاجية للدولة. وأخيرا الوظيفة **الثالثة:** وتتعلق بالناحية الاجتماعية. وقد ارجع فاجنر تزايد النفقات العامة إلى الرغبة في القضاء على الاحتكارات الصغيرة التي تؤدي إلى عدم الاستقرار الاقتصادي و الاجتماعي، وعدم استفادة كافة الطوائف الاجتماعية من نتائج النمو الاقتصادي.

وبدئ ذي بدء لا بد أن نوضح أن الزيادة في النفقات العامة لا تعني زيادة المنفعة العامة المترتبة عليها بصورة حتمية، كما أنها لا تؤدي حتما إلى زيادة التكاليف العامة على الأفراد. فقد ترجع هذه الزيادة إلى أسباب ظاهرية بمعنى زيادة في رقم النفقات العامة دون زيادة في المنفعة الحقيقية للخدمات العامة أو زيادة في عبء التكاليف العامة. وهنا تعتبر زيادة النفقات العامة زيادة ظاهرية. أما الزيادة الحقيقية للنفقات العامة، فهي تعني حتما زيادة المنفعة الحقيقية المترتبة على هذه النفقات وزيادة عبء التكاليف العامة بنسبة معينة. ويدل ذلك غالبا على ازدياد تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية.

وقد حاول الاقتصاديون تفسير هذه الظاهرة و الوقوف على أسبابها سواء كانت أسباب ظاهرية أو أسبابا حقيقية. وستتناول فيما يلي شرح هذه الأسباب على التوالي في المباحث الآتية:

المطلب الأول: الأسباب الظاهرية لتزايد النفقات العامة:

ترجع الأسباب المؤدية إلى زيادة النفقات العامة إلى ثلاثة عوامل رئيسية:

1. تدهور قيمة النقود
2. اختلاف طرق المحاسبة المالية
3. زيادة مساحة إقليم الدولة و عدد سكانها

1. تدهور قيمة النقود:

يقصد بتدهور قيمة النقود، انخفاض قوتها الشرائية مما يؤدي إلى نقص مقدار السلع و الخدمات التي يمكن الحصول عليها بذات العدد من الوحدات النقدية عن مقدار الذي كان يمكن الحصول عليه من قبل. وهي الظاهرة التي يمكن أن تفسر ارتفاع أثمان السلع و الخدمات.

ومن الملاحظ بصفة عامة أن قيمة النقود آخذة في الانخفاض بصورة مستمرة، وإن كانت نسبة التدهور تختلف من دولة إلى أخرى.

¹ A,T peacock and J. wiesman : « determinate of government expenditure in « public expenditure analysisé edit by B.S.sahi, rotterdam univetsity, press, 1972, pp (167-170)

ويترتب على تدهور قيمة النقود زيادة النفقات العامة لمواجهة هذا التدهور. فالدولة تدفع عددا من وحدات النقد أكبر مما كانت تدفعه من ذي قبل للحصول على نفس المقدار من السلع و الخدمات. فالزيادة هنا في رقم النفقات العامة زيادة ظاهرية، إذ لا يترتب عليها أي زيادة في المنفعة الحقيقية أو زيادة في أعباء التكاليف العامة على الأفراد.

وبعد تدهور قيمة النقود السبب الأساسي للزيادة الظاهرية في النفقات العامة في العصر الحديث.

2. اختلاف طرق المحاسبة المالية (اختلاف طرق إعداد الميزانية العامة):

كان المتبع فيما مضى، أن تخصص بعض الإيرادات التي كانت تقوم بتحصيلها بعض الإدارات و المصالح لتغطية نفقاتها مباشرة، ومن ثم لم تكن تظهر نفقاتها أو إيراداتها في الميزانية العامة للدولة مما كان يجعل النفقات العامة الواردة في الميزانية أقل من حقيقتها. ومن اتباع مبدأ وحدة، أو عمومية الميزانية العامة، الذي يقضي بضرورة ظهور كافة نفقات الدولة و إيراداتها – دون تخصيص- في الميزانية العامة، ظهرت نفقات عامة كانت تنفق فيما قبل ولم تكن تظهر في الميزانية. ومن ثم فإن الزيادة في النفقات العامة في هذه الحالة تعد زيادة ظاهرية اقتضتها تغيير طرق المحاسبة المالية في الميزانية الحديثة.

3. زيادة مساحة إقليم الدولة وعدد سكانها:

قد تكون الزيادة الظاهرية في النفقات العامة مردها زيادة مساحة إقليم الدولة أو عدد سكانها. ومثال ذلك قيام الدولة باحتلال دولة أخرى، أو استرداد جزء من إقليمها. ويترتب على هذه الزيادة، بطبيعة الحال، زيادة في حجم النفقات العامة. إلا أنها زيادة ظاهرية نظرا لعدم حدوث زيادة في النفع العام أو زيادة في الأعباء العامة الملقاة على السكان دون مقابل فعلى.

ومن الواضح أن متوسط نصيب الفرد من النفقات العامة، في هذه الحالات، إذا تأثر بالزيادة فإن الزيادة تكون حقيقية، أما إذا تزايد الإنفاق لمجرد مواجهة التوسع الكائن في مساحة الدولة أو زيادة عدد السكان، دون أن يمس السكان الأصليين فهذا تكون الزيادة في الإنفاق العام مجرد زيادة ظاهرية. ويعد السبب الأول المتمثل في تدهور قيمة النقود من أهم أسباب الزيادة الظاهرية في النفقات العامة، خاصة بعد أن أخذت كافة اقتصاديات الدول، المتقدمة و المتخلفة على السواء، بمبدأ وحدة أو عمومية الميزانية. أضف إلى ذلك أن حدوث زيادة في مساحة الدولة أو عدد سكانها يمثل عبئا إضافيا على الدولة الضامة، وذلك لأنها تواجه هذه الزيادة عن طريق زيادة نسبة الضرائب على المواطنين.

المطلب الثاني: الأسباب الحقيقية لتزايد النفقات العامة:

يقف بالزيادة الحقيقية للنفقات العامة زيادة المنفعة الحقيقية المترتبة على هذه النفقات بالإضافة إلى زيادة عبء التكاليف العامة بنسبة ما، وترتبط الزيادة في عبء التكاليف غالبا بزيادة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية للمواطنين (زيادة متوسط نصيب الفرد من الخدمات العامة).

وترجع الزيادة الحقيقية في النفقات العامة لأسباب متعددة¹ مذهبية، اقتصادية، اجتماعية، إدارية، مالية أو سياسية. وسنتناول كل سبب من هذه الأسباب على التوالي.

1. الأسباب المذهبية:

ويقصد بها الأسباب التي ترتبط بالتطور التاريخي لدور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، من الدولة الحارسة إلى المتدخلة.

فبعد الحرب العالمية الثانية سادت الفلسفة التدخلية، مما أدى إلى زيادة تدخل الدولة في الدول الرأسمالية، على وجه التحديد، في الحياة الاقتصادية وقيامها بالعديد من الأنشطة التي كانت تعد من قبيل النشاط الخاص، مما ترتب عليه زيادة في حجم النفقات العامة زيادة مطلقة بالنسبة إلى الدخل القومي في ذات الوقت.

ولم يكن الحال مختلفا في الدول الاتراكية، حيث تنتشر الأيديولوجية الجماعية وتقوم الدولة بكافة العمليات الإنتاجية مما يترتب عليه زيادة في النفقات العامة إلى درجة اقترابها من الدخل القومي.

2. الأسباب الاقتصادية:

من أهم الأسباب الاقتصادية زيادة الدخل القومي و التوسع في المشروعات العامة، و الدورة الاقتصادية و المنافسة الاقتصادية.

فزيادة الدخل القومي يمكن الدولة من زيادة ما تقتطعه منه في صورة تكاليف وأعباء عامة من ضرائب ورسوم وغيرها، بغض النظر عن تزايد وتنوع الضرائب المقررة او ارتفاع سعرها. ومما هو جدير بالذكر، أن زيادة الإيرادات يشجع الدولة على زيادة حجم نفقاتها في الأوجه المختلفة. كذلك التوسع في القيام بالمشروعات العامة الاقتصادية يؤدي إلى زيادة النفقات العامة. والغرض من القيام بها إما الحصول على موارد للخرانة العامة، أو التنمية الاقتصادية ومحاربة الاحتكار، وبصفة عامة توجيه النشاط الاقتصادي وجهة معينة بحسب المذهبية السائدة في الدولة.

ومن ناحية أخرى فإن الكساد، بكل آثاره الضارة، يحتم على الدولة القيام بالمزيد من الإنفاق لزيادة مستوى الطلب الكلي الفعلي إلى درجة الحد الذي يسمح بتحقيق العاملة الكاملة في حدود الطاقة الانتاجية للاقتصاد القومي.

وأخيرا فإن التنافس الاقتصادي الدولي، أيا كانت أسبابه، يؤدي إلى زيادة النفقات العامة إما في صورة إعانات اقتصادية للمشروعات الوطنية لتشجيعها على التصدير و منافسة المشروعات الأجنبية في الأسواق الدولية، وإنما في صورة إعانات للإنتاج لتمكين المشروعات الوطنية من الصمود، من حيث الجودة، في وجه المنافسة الأجنبية في الأسواق الوطنية.

3. الأسباب الاجتماعية:

¹ عادل حشيش، د. مصطفى رشدي، مرجع سابق، ص 166 وما بعدها. وفي نفس المعنى د. أحمد جامع، مرجع سابق ص 77 وما بعدها

مع زيادة عدد السكان، وتركزهم في المدن و المراكز الصناعية، تزايد حجم النفقات العامة لمواجهة زيادة الطلب على الخدمات التعليمية و الصحية و الثقافية أو خدمات النقل و المواصلات والمياه و الغاز و الكهرباء و الأمن العام. ويرجع هذا إلى أن حاجات سكان المدن أكبر و أعقد من حاجات سكان الريف.

أضف إلى ذلك، زيادة نمو الوعي الاجتماعي، كنتيجة حتمية لانتشار التعليم ومن ثم ازدياد وعي الأفراد بحقوقهم، فأصبحوا يطالبون الدولة بالقيام بوظائف من قبل، كتأمين الأفراد ضد البطالة و الفقر و المرض و العجز و الشيخوخة وغيرها. وقد ترتب على ذلك زيادة النفقات العامة بصورة عامة.

4. الأسباب الإدارية:

يؤدي سوء التنظيم الإداري وعدم مجاراته لتطور المجتمع الاقتصادي و الاجتماعي وتطور وظائف الدولة، و الإسراف في عدد الموظفين وزيادتهم على حاجة العمل، و الإسراف في ملحقات الوظائف العامة (أثاث، مكتبات...إلخ) إلى زيادة الإنفاق العام بصورة ملحوظة، بل وأكثر من ذلك يمثل عبئاً إضافياً على موارد الدولة.

وزيادة، في هذا الصدد، وإن كانت حقيقية، إلا أنها غير منتجة إنتاجاً مباشراً، وبتعبير آخر فهي، وعلى الرغم من كونها تؤدي إلى زيادة عبء التكاليف العامة على الأفراد لا يترتب عليها زيادة في القيمة الحقيقية للنفع العام.

5. الأسباب المالية:

تتركز هذه الأسباب في امرين هامين: أولاً، سهولة الاقتراض في العصر الحديث، مما أدى إلى كثرة لجوء الدولة إلى القروض العامة للحصول على ما يلزمها لسداد أي إيراداتها، مما يترتب عليه زيادة حجم النفقات العامة. لأن خدمة الدين تستلزم دفع الأقساط و الفوائد. ثانياً، وجود فائض في الإيرادات العامة غير مخصص لغرض معين مما يؤدي إلى تشجيع الحكومة على إنفاقه سواء في أوجه إنفاق ضرورية أو غير ضرورية. وتتجلى خطورة تلك في الأوقات التي تحتم فيها السياسة السليمة على الحكومة العمل على خفض نفقاتها، لأنه من الصعوبة بمكان مطالبة الدولة بخفض كثير من بنود الإنفاق العام.

6. الأسباب السياسية:

يترتب على انتشار مبادئ الديمقراطية و العدالة الاجتماعية زيادة اهتمام الدولة بالطبقات محدودة الدخل وكفالة كثير من خدماتها. أضف إلى ذلك أن النظام الحزبي يدفع الحزب الحاكم إلى التوسع في المشروعات الاجتماعية إرضاء للناخبين وإلى الإكثار من تعيين الموظفين إرضاء لأنصاره، مما يترتب عليه زيادة في النفقات العامة.

ومن جهة أخرى تزايدت النفقات العامة بسبب اتساع حجم التمثيل الدبلوماسي لزيادة عدد الدول المستقلة، وظهور منظمات دولية متخصصة وغير متخصصة ومنظمات إقليمية متعددة. وكذلك بسبب ما تقتضيه العلاقات الدولية من واجبات يتحتم على الدول القيام بها من كتقديم المساعدات و المنح المادية والفنية للدولة الأجنبية أو لرعاياها.

وأخيرا تشغل النفقات العسكرية بندا هاما في التزايد المطرد للنفقات العامة. ويرجع ذلك إلى التقدم التكنولوجي السريع في هذا المجال مما يدفع الدولة لإنفاق مبالغ طائلة لمدتها بأحدث الأساليب والمخترعات العسكرية بهدف حماية منشأتها ومواطنيها من خطر الغزو الخارجي.

أضف إلى ذلك ما تستلزمه الحروب من تمويلات مالية ضخمة ليس فقط أثناء الحرب، بل وأيضا في أعقابها. كدفع التعويضات و الإعانات ومعاشات لضحايا الحرب من المحاربين القدماء وأسرى الشهداء، وكذلك نفقات إعادة تعمير ما دمرته الحرب، ودفع أقساط فوائد الديون التي عقدتها الدولة أثناء الحرب لتمويل نفقاتها الحربية.

وأيا كانت الأسباب التي تؤدي إلى التزايد المطرد في النفقات العامة، فمن الضروري أن تكون الإيرادات العامة على درجة من المرونة تسمح بتغطية هذه الزيادة في النفقات. وقبل دراسة نظرية الإيرادات العامة، ينبغي، للإنتهاء من نظرية النفقات العامة، أن ندرس الآثار الاقتصادية لهذه الأخيرة.

الفصل الرابع: آثار النفقات العامة الاقتصادية:

تبدو أهمية دراسة آثار النفقات العامة، من الناحية الاقتصادية، في كونها تحقق أغراضها معينة، وبالتالي يمكن استخدامها كأداة لتحقيق أهداف اقتصادية معينة. إذ متى عرف الأثر الذي يحققه إنفاق معين في ظل ظروف معينة أمكن اتخاذ هذا الإنفاق - على نحو واع - وسيلة لتحقيق الأثر إذا ما اعتبر هذا الخير هدفا من أهداف السياسة الاقتصادية¹.

وأهم أثر للنفقات العامة إشباعها للحاجات العامة. كما أنها تؤثر على النشاط الاقتصادي في مجموعة عن طريق تأثيرها على الإنتاج و الاستهلاك القومي وإعادة توزيع الدخل القومي. وهذه الآثار تعرف بالآثار المباشرة للنفقات العامة وهناك أيضا آثار غير مباشرة للنفقات العامة تنتج من خلال دورة الدخل، والذي يعرف من الناحية الاقتصادية بمبدأى المضاعف و المعجل . ويبين المضاعف أثر الإنفاق الاستثماري الإضافي على مستوى الدخل عن طريق النفقات الاستهلاكية. أما "المعجل" فيبين أثر التغيير على الاستثمار نتيجة التغيير في الطلب الاستهلاكي.

¹ محمد دويدار، مرجع سابق، ص 96

المبحث الأول: الآثار الاقتصادية المباشرة للنفقات العامة:

وتشمل هذه الدراسة آثار النفقات العامة على حجم الإنتاج القومي، وكذلك على الاستهلاك وأخيرا آثارها على نمط توزيع الدخل القومي أو ما يسمى إعادة توزيع الدخل القومي.

المطلب الأول: آثار النفقات العامة على الإنتاج القومي:

تؤثر النفقات العامة على حجم الإنتاج و العمالة من خلال تأثيرها على حجم الطلب الكلي الفعلي، حيث تمثل النفقات العامة جزءا هاما من هذا الطلب، وتزداد أهميته بازدياد مظاهر تدخل الدولة في حياة الأفراد. و العلاقة بين النفقات العامة وحجم الطلب الكلي يتوقف على حجم النفقة ونوعها. وبصورة أدق، فالنفقات الحقيقية تتعلق بالطلب على السلع و الخدمات بينما تتعلق النفقات التحويلية بطريقة تصرف المستفيدين منها.

ومن جهة أخرى، يرتبط أثر النفقة العامة على الإنتاج بمدى تأثير الطلب الكلي الفعلي في حجم الإنتاج و العمالة. وهذا بدوره يتوقف على مدى مرونة الجهاز الإنتاجي، أو مستوى العمالة و التشغيل في الدول المتقدمة، وعلى درجة النمو في البلاد النامية.

و الواقع، أن النفقات العامة تؤثر على المقدر الإنتاجية للاقتصاد القومي برفعها لهذه المقدره سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة، ومن ثم يرتفع الناتج القومي و الدخل القومي. و لبيان أثر النفقات العامة في رفع المقدر الإنتاجية، يتعين علينا التفرقة بين أنواع النفقات العامة.

فالنفقات الإنتاجية أو الاستثمارية، تعمل على إنتاج السلع المادية و الخدمات العامة لإشباع الحاجات الاستهلاكية للأفراد. وتعمل أيضا على تكوين رؤوس الأموال العينية المعدة للاستثمار. وهذا الإنفاق الاستهلاكي و الاستثماري يعد من النفقات المنتجة التي تؤدي إلى زيادة حجم الدخل القومي و رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية للاقتصاد القومي.

وقد تقوم الدولة بها مباشرة من خلال قيامها بالإنتاج. أو قد تمنح الدولة بعض المشروعات العامة أو الخاصة إعانات اقتصادية لتحقيق غرض اقتصادي معين، مثال ذلك تخفيض أثمان السلع الضرورية التي تستهلكها الطبقات الفقيرة، أو تعويض المشروعات العامة عن خدماتها غير العادية للأفراد تمكينا لها من الاستمرار في تحقيق المنفعة العامة من خلال النشاط الاقتصادي الذي تؤديه. ومثل ذلك أيضا إعانات التصدير أو الإعانات التي تقدمها الدولة لبعض المشروعات أو المؤسسات العامة لتغطية العجز الذي يحدث في ميزانيتها، و الإعانات التي تقدمها الحكومة لبعض الصناعات أو الفروع الإنتاجية للتوسع في الاستثمار، أو رغبة في تحويل عناصر الإنتاج (العمل أو رأس المال) إلى تلك الفروع.

1. النفقات الاجتماعية:

تشمل النفقات التحويلية و النفقات الحقيقية التي تهدف إلى تحقيق بعض الأهداف الاجتماعية. ولهذا النوع من النفقات آثار مباشرة على الإنتاج سواء كان ذلك في صورة تحويلات نقدية أو تحويلات عينية. فالنفقات الاجتماعية التي تتخذ شكل تحويلات نقدية، أو إعانات، تهدف إلى تحويل جزء من القوة

الشرائية لصالح بعض الأفراد، (المتعلقة بالفئات محدودة الدخل). وبالتالي فلا يمكن مقدما، معرفة مدى أثر هذا النوع من النفقات الاجتماعية على حجم الإنتاج، وذلك لعدم معرفة أنواع السلع التي تقوم هذه الفئات بالإنفاق للحصول عليها على وجه التحديد. ولكن ابتداء من تحديد هذه الفئات (ذوو الدخل المحدود) وارتفاع ميلها الحدى للاستهلاك، فإنه من المنطقي أن يتجه المقابل النقدي و الإعانات النقدية للإنفاق من أجل الحصول على السلع الضرورية وبالتالي يزداد الطلب عليها بما يستتبعه ذلك من زيادة إنتاجها.

أما في حالة إذا اتخذت النفقات الاجتماعية شكل تحويلات عينية (إعانات، أو تحويلات مباشرة)، فإنها تؤدي إلى زيادة الإنتاج بشكل ملحوظ. إذ أنها تؤدي إلى زيادة إنتاج السلع و الخدمات الاستهلاكية، مثل نفقات التعليم و الصحة، التي تؤثر على رفع المستوى الاجتماعي للأفراد، وأيضا تمكينهم من أداء نشاطهم بكفاءة أكبر. فكلما زاد ما ينفق على العمال لرفع مستواهم الفني و التعليمي و الحي و المعيشي من مختلف النواحي، كلما أثر ذلك على الطاقة الإنتاجية للعامل و بالتالي يزيد الإنتاج.

II. النفقات الحربية:

تمثل النفقات الحربية أثرا فعالا في الإنتاج القومي، وعلى وجه الخصوص كونها تمثل في العصر الحديث نسبة كبيرة من حجم الإنفاق الكلي للدول. و النفقات الحربية يمتد أثرها ليشمل الاستعداد للحرب و أعقابها. وبالتالي أثر هذه النفقات يشمل النواحي العسكرية و السياسية بصورة مباشرة و النواحي الاقتصادية بصورة غير مباشرة.

ويرى الفقه المالي التقليدي أن النفقات الحربية تعد من النفقات الاستهلاكية غير المنتجة، بينما يميل الفقه الحديث إلى التمييز بين الآثار الانكماشية و التوسعية للنفقات الحربية.

وتتمثل الآثار الانكماشية، على حجم الإنتاج القومي، في كونها تعمل على تحويل بعض عناصر الإنتاج (العمل- والموارد المادية) إلى إشباع الأغراض العسكرية أو الحربية مما يؤثر على الإنتاج العادي للأفراد بالنقصان، مما يؤدي إلى الإقلال من الاستهلاك من جهة وارتفاع أسعار عناصر الإنتاج من جهة أخرى.

أما الآثار التوسعية للنفقات الحربية، على حجم الإنتاج القومي، فتتمثل في الحالات التي ترصد فيها النفقات للصناعات الحربية و إنشاء الموانئ و المطارات و الطرق، و نفقات البحث العلمي في مجالات الذرة و العلوم النووية و الصاروخية، وتصدير الأسلحة كما هو الحال بالنسبة لمعظم الدول الرأسمالية. وتؤثر تلك النفقات بالسلب على الدول النامية التي تعتمد في إعداد جيوشها ومعداتها على الدول الخارجية، مما يؤدي إلى حدوث عجز في ميزان مدفوعاتها، بسبب اضطرار الدولة إلى صرف جزء كبير من العملات الأجنبية في أغراض التسليح من الخارج.

وتتأثر النفقات الحربية بالأوضاع الاقتصادية السائدة في الدولة: فعندما يصل اقتصاد الدولة إلى مرحلة العمالة الكاملة، فإن النفقات الحربية تؤدي إلى حدوث آثار تضخمية وارتفاع في مستوى الأسعار.

باعتبار أن النفقات الحربية لها أولوية على كافة النفقات الأخرى لكونها تمثل أساس الدفاع عن سيادة الدولة ضد أي غزو خارجي. أما في حالة نقص التشغيل فإن النفقات الحربية تؤدي إلى زيادة الإنتاج القومي، نتيجة للتوسع في الصناعات الحربية و الفروع الإنتاجية الأخرى التي تتوقف عليها وبالتالي إلى تشغيل العمال المتعطلين و القضاء على البطالة¹.

المطلب الثاني: آثار النفقات العامة على الاستهلاك:

تؤثر النفقات العامة على الاستهلاك بصورة مباشرة فيما يتعلق بنفقات الاستهلاك الحكومي، أو العام، أو من خلال ما توزعه الدولة على الأفراد في صورة مرتبات أو أجور يخصص نسبة كبيرة منها لإشباع الحاجات الاستهلاكية للأفراد. وسنتناول كل نوع من هذه النفقات على حدة.

أ. نفقات الاستهلاك الحكومي أو العام:

يقصد بنفقات الاستهلاك الحكومي ما تقوم به الدولة من شراء سلع أو مهمات لازمة لسير المرافق العامة. ومن أمثلتها النفقات التي تدفعها الدولة في سبيل صيانة المباني الحكومية وشراء الأجهزة والآلات و المراد الولية اللازمة للإنتاج العام أو لأداء الوظائف العامة، و النفقات المتعلقة بالملفات والأوراق و الأثاث اللازمة للمصالح الحكومية و الوزارات...إلخ.

ويرى بعض الشراح أن هذا النوع من النفقات يعد نوعاً من تحويل الاستهلاك من الأفراد إلى الدولة. فبدلاً من أن تعطى الدولة هؤلاء الأفراد دخلاً كبيراً تمكنهم من استهلاك هذه السلع أو الخدمات، فإنها تقوم بتقديمها إليهم. وبذلك فإن هذه النفقات التي تقوم بها الدولة لا تؤثر على حجم الاستهلاك الكلي. وإن كان يظل الفرق واضحاً بين تصدي الدولة لعملية الاستهلاك دون ترك الأفراد يمارسونه، وبين مدى الحرية التي كان يتسنى لهؤلاء ممارستها في اختيار السلع و الخدمات بأنفسهم.

ب. نفقات الاستهلاك الخاصة بدخول الأفراد:

من أهم البنود الواردة في النفقات العامة هو ما يتعلق بالدخول بمختلف أشكالها من مرتبات و أجور أو معاشات التي تدفعها الدولة لموظفيها و عمالها (الحاليين و السابقين).

وبطبيعة الحال فإن الجزء الأكبر من هذه الدخول ينفق لإشباع الحاجات الاستهلاكية الخاصة من سلع وخدمات.

وتعد هذه النفقات من قبيل النفقات المنتجة لأنها تعتبر مقابل لما يؤديه هؤلاء الأفراد من أعمال وخدمات فتؤدي مباشرة إلى زيادة الإنتاج الكلي. ومن ثم فدخل الأفراد تؤدي إلى زيادة الاستهلاك الذي يؤدي بدوره إلى زيادة الإنتاج من خلال أثر المضاعف.

¹ زين العابدين ناصر، ص 108، د. عادل حشيش ص 175.

. رفعت المحجوب، ص ص 136، 145.

المطلب الثالث: آثار النفقات العامة على نمط توزيع الدخل القومي:

يقصد بنمط توزيع الدخل القومي الكيفية التي يوزع بها بين طبقات وفئات المجتمع، ونصيب كل طبقة أو فئة منه. وكقاعدة عامة، يتحدد نمط توزيع الدخل القومي بطبيعة طريقة الإنتاج. فبالنسبة للمجتمع الرأسمالي يقوم بالإنتاج على أساس الملكية الفردية لوسائل الإنتاج و العمل الأجير ومدى سيطرة الوحدة الإنتاجية على السوق. وبالتالي فإن هذه العوامل مجتمعة تؤثر على أسس توزيع الناتج الصافي بين الطبقات و الفئات الاجتماعية و الفئات الاجتماعية المختلفة على النحو التالي:

أ. العمل و إنتاجيته:

حيث تتحدد الإنتاجية على أساس أن الهدف هو تدريب العمال وتحسين إمكانياتهم الإنتاجية. ويتم ذلك من خلال التعليم و التدريب الفني وتحسين ظروف المعيشة. فكلما ارتفع مستوى العامل التعليمي والفني وتحسنت ظروف معيشته كلما زادت إنتاجيته.

ب. الملكية الفردية لوسائل الإنتاج:

وبذلك أصبح الرأسمالي ذا قوة اقتصادية تجعله يختص بجزء من الناتج الاجتماعي الصافي. وكلما زاد ما يمتلكه من وسائل الإنتاج كلما زادت قوته وسيطرته الاقتصادية. ومن ثم يحصل على جزء أكبر من الناتج الاجتماعي الصافي بالمقارنة بغيره القل قوة. والعكس صحيح.

ت. النفوذ الشخصي أو السياسي:

الذي يسمح لبعض الفئات بالحصول على دخل أكبر لا يتناسب مع عملهم أو مع ما تحت سيطرتهم من وسائل الإنتاج.

وهذه العوامل مجتمعة من شأنها أن تؤدي إلى انعدام العدالة التوزيعية للدخل لصالح الرأسمالي الذي يمتلك وسائل إنتاج أكبر، أو يتمتع بنفوذ شخصي وسياسي أكبر، على حساب الطبقة الكادحة. ويظهر هنا دور الدولة - تحت تأثير الضغط السياسي للطبقات العاملة - في التأثير على نمط توزيع الدخل القومي بغرض التخفيف من عدم العدالة في توزيع الدخل، أي عن طريق إعادة توزيع الدخل. ويتجلى هنا تأثير النفقات العامة كوسيلة في يد الدولة تستطيع أن تستخدمها لتحقيق هذا الغرض، ولذلك بزيادة القوة الشرائية لبعض الطبقات أو الفئات ذات الدخول المنخفضة.

و للتعرف على أثر الإنفاق العام على نمط الدخل القومي لابد من تحديد السياسة الإيرادية للدولة. ذلك أن ما قد تنهجه الدولة بشأن تقليل التفاوت بين الدخول (بمنح إعانة للطبقات محدودة الدخل) قد يضيع مفعوله باتباع سياسة إيرادية معينة، كفرض ضرائب مثلا على هذه الطبقات. ولذا لابد من التنسيق بين السياسة الإنفاقية و الإيرادية. وقد يكون أثر الإنفاق العام على نمط توزيع الدخل مباشرا أو غير مباشر¹.

¹ . محمد دويدار، مرجع سابق ص 111، 112

أ. يكون أثر الإنفاق العام على نمط توزيع الدخل القومي مباشراً، بزيادة القوة الشرائية لدى بعض الأفراد عن طريق منح الإعانات النقدية، أو لدى بعض الوحدات الإنتاجية عن طريق الإعانات المباشرة.

ب. ويكون أثر الإنفاق العام على نمط توزيع الدخل القومي غير مباشر عن طريق تزويد فئات معينة ببعض السلع و الخدمات بثمن أقل من ثمن تكلفتها وذلك بدفع إعانات استغلال للمشروعات التي تنتج هذه السلع و الخدمات. كذلك عندما يحصل بعض الأفراد على سلعة أو خدمة تؤديها الهيئات العامة بلا مقابل أو بمقابل يقل عن ثمن التكلفة.

أضف إلى ذلك، أن التأثير يكون غير مباشر من خلال رفع المستوى العام للأسعار. ويكون ذلك في حالة الإنفاق العام الذي يتم تمويله من قبل الدولة، عن طريق خلق عجز في ميزانيتها تقابله الدولة بالاقتراض من البنك وخاصة البنك المركزي المر يؤدي إلى زيادة كمية النقود الموجودة في التداول. فإذا زادت كمية النقود بمعدل يزيد على معدل زيادة الكمية المعروضة من السلع و الخدمات، وخاصة السلع الاستهلاكية، أدى ذلك إلى ارتفاع الأثمان ارتفاعاً قد يصل إلى حد التضخم نتيجة لزيادة الطلب بمعدل أكبر من معدل زيادة العرض. وعادة ما يظل ارتفاع الأثمان مدة من الزمن قبل أن يشعر به أصحاب الجور مؤثراً في انخفاض دخولهم الحقيقية، الأمر الذي يترتب عليه أن الأجور لا تزيد إلا بعد ارتفاع الأثمان بمدة معينة. وبطبيعة الحال، فإن ارتفاع الأثمان مع بقاء الأجور – وما تمثله في نفقة الإنتاج – على حالها يعني زيادة في الربح.

وبصورة أدق فإن طريق تمويل الإنفاق العام (العجز في الميزانية) قد يؤدي إلى زيادة في النصيب النسبي للربح على حساب نصيب الأجور في الدخل القومي. الأمر الذي يعني تغييراً في نمط توزيع الدخل لصالح الفئات التي تحصل على ربح (لفترة زمنية معينة). ويؤثر أيضاً نمط توزيع الدخل القومي على نمط الإنفاق الخاص. فالفئات التي زادت دخولهم عن طريق الإنفاق العام يتغير أسلوبها في الإنفاق، أي ينقص طلبهم على بعض السلع ويزيد على بعض السلع الأخرى، أو حتى عن طريق شراء سلع لم يكونوا ليشترونها في حالة بقاء دخولهم عند المستوى السابق على الاستفادة من الإنفاق العام.

المبحث الثاني: الآثار الاقتصادية غير المباشرة للنفقات العامة:

للنفقات العامة آثار اقتصادية غير مباشرة تنتج من خلال دورة الدخل، وهي ما تعرف من الناحية الاقتصادية بأثر المضاعف و المعجل¹.

ويطلق على أثر "المضاعف" الاستهلاك المواد، كما يطلق على أثر "المعجل" الاستثمار المولد. ويرتبط أثر النفقة العامة على الاستهلاك بالآثار المترتب على الإنتاج نتيجة لتفاعل كل من المضاعف و المعجل. وبمعنى أوضح فإن النفقة العامة لا تؤثر فقط على الاستهلاك بتأثير عامل "المضاعف" ولكنها في ذات الوقت على الإنتاج بصورة غير مباشرة بتأثير عامل "المعجل". كذلك لا تؤثر النفقات على الإنتاج فقط ولكنها تؤثر في ذات الوقت على الاستهلاك بصورة غير مباشرة.

¹ د. عبد الهادي النجار، مرجع سابق، ص 122 .

المطلب الأول: أثر المضاعف

يقصد بالمضاعف، في التحليل الاقتصادي، المعامل العددي الذي يشير إلى الزيادة في الدخل القومي المتولدة عن الزيادة في الإنفاق، وأثر زيادة الإنفاق القومي على الاستهلاك.

وإذا كانت نظرية كينز اقتصرت على بيان أثر الاستثمار على الدخل القومي عن طريق نظريته في المضاعف، إلا أن الفقه الاقتصادي الحديث يميل إلى توسيع نظرية المضاعف وأثره ليشمل ليس فقط الاستثمار، بل وكذلك الاستهلاك، والإنفاق العام، والتصدير.

ولتوضيح فكرة المضاعف، فإنه عندما تزيد النفقات العامة فإن جزء منها يوزع في شكل أجور ومرتببات و أرباح و فوائد، وأثمان للمواد الأولية أو ريع على الأفراد. وهؤلاء يخصصون جزء من هذه الدخول لإنفاقه على بنود الاستهلاك المختلفة، ويقومون بادخار الباقي وفقا للميل الحدى للاستهلاك والادخار. و الدخول التي تنفق على الاستهلاك تؤدي إلى خلق دخول جديدة لفئات أخرى وتقسم ما بين الاستهلاك و الادخار، و الدخل الذي يوجه إلى الادخار ينفق جزء منه في الاستثمار. وبذلك تستمر حلقة توزيع الدخول من خلال ما يعرف بدورة الدخل التي تتمثل في؛ الإنتاج – الدخل – الاستهلاك – الإنتاج. مع ملاحظة أن الزيادة في الإنتاج و الدخل لا تتم بنفس مقدار الزيادة في الإنفاق ولكن بنسب مضاعفة، ولذلك سمي بالمضاعف.

ولما كان أثر المضاعف ذا علاقة بالميل الحدى للاستهلاك فهو يزيد بزيادة الميل الحدى للاستهلاك وينخفض بانخفاضه.

وبطبيعة الحال، فإن الميل الحدى للاستهلاك ليس ثابتا بل يختلف من قطاع إلى آخر ومن فئة لأخرى. ولذا تبدو أهمية تحديد الآثار المترتبة على الإنفاق العام في شتى القطاعات ومختلف الفئات. فبالنسبة لأصحاب المرتببات و الأجور و الإعانات (ذوي الدخل المحدود) فالميل الحدى للاستهلاك لديهم مرتفع، وبالتالي يرتفع أثر المضاعف مع زيادة النفقات العامة الموجهة لهؤلاء. أما الرأسماليون فإنهم يتجهون إلى شراء المعدات وأدوات الإنتاج، وبالتالي فإن أثر المضاعف يكون بسيطا بالنسبة لهم، حيث ميلهم الحدى للاستهلاك منخفض.

أضف إلى ذلك أن الأثر الذي يحدثه المضاعف يرتبط بمدى مرونة وتوسع الجهاز الانتاجي. وهذا يرتبط بدوره بدرجة التقدم الاقتصادي. ففي ظل الدول المتقدمة حيث الجهاز الانتاجي يتمتع بالمرونة و القدرة على التجاوب مع الزيادات في الاستهلاك، فالمضاعف ينتج أثره بشكل ملموس. أما في الدول النامية، وبالرغم من ارتفاع الميل الحدى للاستهلاك، يكون أثر المضاعف ضعيفا، نظرا لعدم مرونة الجهاز الانتاجي و انعدام قدرته على التجاوب مع الزيادة في الاستهلاك¹.

¹. محمد دويدار، مرجع سابق، ص ص 125 – 153

المطلب الثاني: أثر المعجل:

يقصد اصطلاح "المعجل" في التحليل الاقتصادي إلى أثر زيادة الإنفاق أو نقصه على حجم الاستثمار. حيث أن الزيادات المتتالية في الطلب على السلع الاستهلاكية يتبعها على نحو حتمي زيادات في الاستثمار، و العلاقة بين هاتين الزيادةتين يعبر عنها بمبدأ المعجل.

وحقيقة الأمر، أن زيادة الدخل – كما رأينا – يترتب عليها زيادة في الطلب على السلع الاستهلاكية (أثر المضاعف)، ومع مرور الوقت فإن منتجي هذه السلع، وبعد نفاذ المخزون، يجدون أنفسهم مدفوعين إلى زيادة إنتاج تلك السلع، بغرض زيادة أرباحهم، ومن ثم يضطرون إلى زيادة طلبهم على السلع الاستثمارية من معدات وآلات لازمة لاستمرار إنتاجية السلع التي زاد الطلب عليها. ومع زيادة الاستثمار يزداد الدخل القومي. فزيادة الإنفاق العام بما تحدته من زيادة اولية في الإنتاج القومي تسمح بإحداث زيادة في الاستثمار – بمرور الوقت – بنسبة أكبر.

ومما هو جدير بالذكر، أن هناك تفاعلا متبادلا بين مبدأي المضاعف و المعجل، كما أن أثر المعجل، شأنه في ذلك شأن أثر المضاعف، يختلف من قطاع صناعي إلى آخر.

المحور الثاني: نظرية الإيرادات العامة

تعد نظرية الإيرادات العامة من أهم النظريات التي شغلت بال العديد من المفكرين الماليين منذ أقدم العصور. بل لا تتجاوز الحقيقة إذا قلنا بانها قد سبقت في الأهمية نظرية النفقات العامة. فلكي تستطيع الدولة أن تؤدي دورها الاقتصادي والاجتماعي، وتقوم بالإنفاق العام، يتعين عليها أن تحدد مصادر الإيرادات العامة والتي تعد دخولا للدولة تمكنها من تغطية نفقاتها العامة في شتى الجوانب الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

وإذا تتبعنا التطور التاريخي لنظرية الإيرادات العامة، فنسجد أن الدولة قديما كانت تحصل على إيراداتها في صورة عينية مستخدمة سلطتها وسيادتها في إجبار الأفراد على الانتماء لجيوشها والقيام بالأشغال العامة عن طريق السخرة، بل وتفرض أيضا على المزارعين والحرفيين توريد نسبة معينة من إنتاجهم إليها. وإذا كان هو الحال في عصر الرق والإقطاع، فإن الوضع قد اختلف في ظل الدولة الحديثة، فمع استخدام النقود، كأداة للمبادلة ومخزن للقيم بشكل واسع، أصبحت الدولة تحصل على إيراداتها في شكل نقدي. وتنوعت مصادر الإيرادات

فاتساع دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وتطورها من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة، أدى إلى اتساع وازدياد حجم النفقات العامة ونوعها. ومن ثم، وعلى نحو حتمي، اتسع نطاق الإيرادات العامة لتتمكن من تغطية النفقات العامة. وترتب على ذلك تطور في هيكل الإيرادات العامة، وأصبحت الدولة تحصل على إيراداتها من مصادر متعددة، ولذلك مثل إيراداتها من أملاكها ومشروعاتها الاقتصادية (دخل الدومين العام والخاص)، الرسوم، الضرائب، الثمن العام، القروض، الإصدار النقدي...إلخ.

ومما هو جدير بالذكر، أن اتساع دور الدولة بشكل ملحوظ في العصور الحديثة قد جعل من الإيرادات العامة أداة مالية في يد الدولة للتوجيه الاقتصادي والاجتماعي، كما هو الحال بشأن النفقات العامة. فالدولة تستخدم الإيرادات العامة لتشجيع الاستثمار في مجالات معينة، وتثبيطها في مجالات أخرى. كما تستخدمها كأداة لمحاربة بعض الأزمات الاقتصادية، كالتضخم والانكماش، وإعادة توزيع الدخل...إلخ. فلم يعد دور الإيرادات العامة قاصرا على تغطية النفقات بل امتد لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية معينة.

وسنقوم بدراسة نظرية الإيرادات العامة على النحو التالي:

الفصل الأول: التعريف بالإيرادات العامة وتقسيماتها المختلفة.

الفصل الثاني: إيرادات الدولة الاقتصادية

الفصل الثالث: نظرية الضريبة

الفصل الرابع: القروض العامة

الفصل الخامس: الإصدار النقدي الجديد

الفصل الأول: التعريف بالإيرادات العامة و تقسيماتها المختلفة:

يقصد بالإيرادات العامة، كأداة مالية، مجموعة الدخول التي تحصل عليها الدولة من المصادر المختلفة من أجل تغطية نفقاتها العامة وتحقيق التوازن الاقتصادي و الاجتماعي.

وقد حاول الكتاب تقسيم الإيرادات العامة إلى أقسام متعددة يضم كل منها الإيرادات المتشابهة في الخصائص.

فقد اقترح البعض تقسيم الإيرادات العامة إلى إيرادات شبيهة بإيرادات النشاط الخاص¹ ، ومثالها إيرادات ممتلكات الدولة الخاصة، وإيرادات متعلقة بالنشاط العام وليس لها نظير في إيرادات الأفراد، ومثالها الرسوم و الضرائب و الغرامات المالية.

ويعيب هذا التقسيم أن الدولة، وهي بصدد إدارة ممتلكاتها الخاصة، تتمتع بسلطات عامة لا يتمتع بها الأفراد. وقد تستعمل الدولة هذه السلطات لتضمين أثمان مبيعاتها جزء منها يعتبر ضريبة في الواقع، ومن ثم لا يمكن القول بأن إيرادات ممتلكات الدولة تعتبر شبيهة بإيرادات نشاط الأفراد شبيهاً كاملاً.

وقد اتجه بعض المفكرين الماليين إلى التمييز بين مصادر الإيرادات العامة على أساس عنصر الإلزام. فهناك مصادر إيرادية تقوم على أساس عنصر الإلزام من جانب الدولة في الحصول على الإيراد استناداً إلى سيادتها، ويشمل هذا النوع:

أ. الضرائب (الرسوم)، التي تمثل أهم صورة من صور الإيرادات العامة.

ب. الغرامات المالية، التي تفرضها المحاكم وتذهب إلى خزانة الدولة والتي تفرض لمعاقبة شخص ما بقصد منعه من تكرار القيام بعمل مشابه.

ت. التعويضات: وهي المبالغ الواجب دفعها للدولة على سبيل التعويض عن أضرار معينة لحقت بها، سواء كانت من أفراد أو هيئات خاصة في الداخل أو من دولة أجنبية ومن أمثلتها التعويضات التي تحصل عليها الدولة من أضرار الحرب.

ث. القروض الإلزامية: وهي القروض التي تلجأ فيها الدولة إلى إجبار الأفراد على التنازل عن جزء من دخولهم لفترة معينة، مع التزام الدولة بعد إنتهاء هذه الفترة برد هذا الجزء إلى الأفراد. وقد تعفي الدولة نفسها، بموجب سلطتها، من دفع أي فائدة على هذا القرض. مثال ذلك، إجبار الأفراد على التنازل عن جزء من دخولهم في صورة قروض للدولة.

أما مصادر الإيرادات التي ينتفي فيها عنصر الإلزام فتشمل:

أ. الإيراد الذي تحصل عليه الدولة من ملكية خاصة بها. مثال ذلك تأجير الأراضي الزراعية التي تملكها الدولة.

ب. الإيرادات التي تحصل عليها الدولة كمقابل لسلعة أو خدمة تبيعها¹.

¹ أحمد جامع، ص 82 |

ت. القروض الاختيارية، التي لا تقوم على عنصر الإيجار، حيث تعرض الدولة على الأفراد اقراضها مبالغ معينة لمواجهة بعض الإنفاق العام، ولمدة معينة، تلتزم الدولة بعد انقضائها، برد قيمة القرض بالإضافة إلى فائدة معينة في مواعيد محددة.

وأخيرا فقد اتجه كثير من المالىين التقليديين إلى التفرقة بين مصادر الإيرادات على أساس مدى دورية وانتظام هذه الإيرادات التي تحصل عليها الدول. وميزوا بين الإيرادات العادية وغير عادية. فالإيرادات العادية هي تلك التي تحصل عليها الدولة سنويا بصورة دورية، كإيرادات ممتلكاتها الخاصة و الرسوم و الضرائب. ودورية الإيراد قد ترجع إلى طبيعته (إيرادات الممتلكات و المشروعات العامة) أو للنصوص التشريعية (الضرائب و الرسوم). أما الإيرادات غير العادية، أو الاستثنائية، فيقصد بها تلك التي تحصل عليها الدولة بصورة غير دورية وغير منتظمة، بل تلجأ إليها الدولة من وقت لآخر، كالقروض و الإصدار النقدي، وبيع جزء من ممتلكات الدولة. وبالرغم من أن هذا التقسيم قد لعب دورا كبيرا في الفكر المالي القديم، إلا أنه قد فقد الكثير من أهميته في العصر الحالي: فقد كان الغرض قديما هو اللجوء إلى الموارد غير العادية في ظل الظروف غير العادية و الاستثنائية كوسيلة تكميلية للإيرادات العامة. ولكن مع تطور دور الدولة وزيادة النفقات العامة واتساعها، وقصور الإيرادات العادية وحدها من مواجهة تطور النفقات العامة أصبح اللجوء إلى ما يسمى بالإيرادات غير العادية أمرا عاديا ومتكررا بالنسبة للدول المتقدمة و النامية على السواء. ولذلك فلم يعد لهذا التقسيم أهمية اقتصادية تذكر، وإن كان اللجوء إلى القروض العامة لا بد أن يتم في أضيق نطاق ممكن، نظرا لكونه يمثل عبئا إضافيا على الأجيال المقبلة.

الفصل الثاني: إيرادات الدولة الاقتصادية:

ويقصد بها الإيرادات التي تحصل عليها الدولة مقابل الخدمات التي تقدمها للأفراد ويحصلون على نفع منها، سواء كان نفعها عاما أو خاصا. وهي بذلك تشمل دخل الدومين العام و الخاص، وحصيلة الرسوم. وستناول دراسة كل مصدر في فصل مستقل على النحو التالي:

المبحث الأول: إيرادات ممتلكات الدولة (الدومين)

المبحث الثاني: الرسوم.

المبحث الأول: إيرادات ممتلكات الدولة (الدومين):

يقصد "بالدومين" Le domaine كل ما تمتلكه الدولة سواء كانت ملكية عامة أو خاصة، وسواء كانت أموالا عقارية أو منقولة. ويمكن تقسيم الدومين، وفقا لمعيار "النفع"، إلى الدومين العام و الخاص.

المطلب الأول: الدومين العام:

ويقصد "بالدومين العام" *domaine public* الأموال التي تمتلكها الدولة أو الأشخاص العامة وتكون معدة للاستقلال العام، وتحقق نفعاً عاماً، ومن ثم تخضع لأحكام القانون العام. ومن أمثلتها الطرق العامة، الموانئ، المطارات، الحدائق العامة، وأبنية الوزارات و المصالح العامة وغيرها من الأموال الأخرى. و الأصل العام، أن استخدام هذه الممتلكات من جانب الجمهور يتم بالمجان، وإن كان من الممكن أن تفرض الدولة في حالات معينة رسومها ضئيلة مقابل الانتفاع بها. مثل فرض بعض الرسوم على دخول الحدائق العامة أو دخول المطارات أو الموانئ، وذلك بغرض تنظيم استعمال هذه الممتلكات أو تغطية بعض النفقات العامة أو صيانتها.

المطلب الثاني: الدومين الخاص:

ويقصد بالدومين الخاص الأموال التي تمتلكها الدولة ملكية خاصة ومعدة للاستعمال الخاص، وتحقق نفعاً خاصاً للفئة التي تستخدمها، ومن ثم تخضع لأحكام القانون الخاص. وبطبيعة الحال، فإن استخدام هذه الأموال يكون بمقابل ويحقق دخلاً يمثل مصدراً من مصادر الإيرادات العامة. ومن أمثلته الأراضي الزراعية التي تمتلكها الدولة وغيرها من العقارات، و المشروعات التجارية و الصناعية والأوراق المالية التي تمتلكها الدولة. وهذا النوع من الإيرادات يماثل الإيرادات التي يحصل عليها الأفراد. ويتميز الدومين الخاص، بأن الغاية منه هو الحصول على إيرادات للخزانة العامة. ومما هو جدير بالذكر، أن الطابع الخاص للدومين هنا وإن كان يخضع لأحكام القانون الخاص، إلا أن هناك نصوصاً خاصة متعلقة به كحماية لهذه الممتلكات من أمثلتها عدم جواز تملكها عن طريق التقادم أو كسب أي حقوق عينية عليها بمضى المدة.

وقد اكتسبت أملاك الدومين الخاص أهمية كمصدر لإيرادات الدولة منذ القدم. فقد كانت إيرادات الدومين هي المورد الأكبر للملك أو الإقطاعي في العصور الوسطى عندما كانت مالهته الخاصة مختلطة بمالية المملكة أو الإمارة، وكان دخل أراضيها الزراعية المملوكة له ملكية خاصة تساهم بالنصيب الأكبر في إيراداته. إلا أنه ترتب على إسراف الملوك في التنازل عن أجزاء من ممتلكاتهم للأمراء الإقطاعيين، ومن ثم حرمانهم من دخل هذه الممتلكات، إن تضاءلت أهمية إيرادات الدومين تدريجياً وحلت محلها الإيرادات المتحصلة من الأفراد اختياريًا في البداية ثم إجباراً في النهاية، أي أنها أخذت صورة الضرائب. وقد استمر هذا الوضع في عصر ما بعد الإقطاع حتى العصر الحديث الذي شهد، ولا يزال يشهد، ازدياداً في أهمية إيرادات الدومين مرة أخرى، ولكن مع اختلاف في نوع الدومين. فلم تعد ممتلكات الدولة التي تدر لها إيرادات لا بأس به هي الأراضي الزراعية، كما كان الحال فيما سبق، بل أصبحت المشروعات الصناعية و التجارية التي تمتلكها الدولة و التي يقصد منها الحصول على إيرادات للخزانة العامة¹.

ويهمنا في هذا المجال تحديد التقسيمات المختلفة للدومين الخاص و التي تأخذ أشكالاً ثلاثة:

¹ د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص 85

1. الدومين العقاري:

يتضمن الدومين العقاري، ما تمتلكه الدولة من عقارات متعددة تتمثل في الأراضي الزراعية والغابات، ويطلق عليه الدومين الزراعي، و المناجم و المحاجر، ويطلق عليه الدومين الاستراتيجي. وتساهم هذه الممتلكات في تحقيق المورد المالي الذي يحققه الدومين العقاري في جملته.

فالدومين الزراعي، يتمثل في الأراضي الزراعية التي تمتلكها الدولة. وكانت تعد أهم أنواع الدومين الخاص، ولذا سمي بالدومين التقليدي. حيث كانت الدولة في عصر الإقطاع تقوم باستغلال هذه الأراضي سواء بزراعتها بنفسها أو بتأجيرها للأفراد. ولذا كانت الإيرادات التي تحصل عليها الدولة من أراضيها الزراعية ذات أهمية فصول كمصدر من مصادر الإيرادات العامة.

وقد بدأ الدومين الزراعي يفقد أهميته بزوال عهد الإقطاع، حيث قامت حكومات الدول الأوروبية، لاعتبارات سياسية، بالتصرف في الأراضي التي تمتلكها الدولة وبيعها للأفراد، وذلك بغرض القضاء على النفوذ الإقطاعي الذي كان سائدا ولتدبير إيراد يغطي الديون التي خلفها هذا العهد. وهذا ما حدث في فرنسا، حيث لجأت الثورة الفرنسية بتصفية معظم ممتلكات الأسرة المالكة وبيعها للشعب، رغبة في إضعاف سلطة وسيطرة الملوك على الشعوب. وبطبيعة الحال، فقد لعب التيار الفكري الرأسمالي الذي كان سائدا في ذلك الوقت دورا هاما، ولعل من أهم مبادئه أفضلية الاستغلال الفردي على الاستغلال الحكومي في جميع المجالات وخاصة المجال الزراعي. وإن كانت الدول في الغرب ما زالت تمتلك مساحات واسعة من الأراضي ولكنها تقوم باستصلاحها وبيعها للأفراد.

ولهذه الأسباب مجتمعة فقد الدومين الزراعي أهميته كمصدر للإيرادات العامة.

أما الغابات فما زالت الدولة مالكة لها، ويرجع ذلك إلى عدة اعتبارات. فاتساع الغابات يستلزم وجود سلطة كبيرة لإرادتها. كما أن الإشراف الاقتصادي من جانب الدولة لا يكلفها الكثير.

فتنمية الغابات لا تستلزم فنون إنتاجية معقدة، لأن أشجار الغابات، كما هو معروف، تنمو من تلقاء نفسها في أغلب الأحيان. أضف إلى ذلك أن الفترة الزمنية اللازمة لاكتمال نمو أشجار الغابات وصلاحياتها للاستغلال الاقتصادي بقطعها و استعمالها كأخشاب أطول من عمر الإنسان، ولذا فإن امتلاك الأفراد لها يعني استعجال استغلالها بقطع الأشجار، مما يؤثر على هذه الثورة الاقتصادية. ولذلك فإن الدولة وحدها هي التي تستطيع تجميد استثماراتها في هذا المجال فترة طويلة من الزمن حتى تنتهي الدورة الإنتاجية.

وأخيرا الدومين الاستخراجي (المناجم و المحاجر): أن استغلال المناجم و المحاجر لا تختص به الدولة بصورة عامة في جميع الدول، بل يختلف الأمر بحسب الأيديولوجية السائدة في كل دولة. فبعض الدول تؤثر احتفاظها بالاستغلال المباشر للثورة المعدنية، باعتبار ما تمثله تلك الثورة من دور حيوي في مختلف أوجه النشاط الصناعي. بينما يترك البعض الآخر أمر استغلالها للأفراد، إيمانا بأفضلية الاستغلال الخاص على الاستغلال الحكومي. باعتبار أن هذا المجال يحتاج إلى أحدث طرق

الإنتاج الفنية. وأخيراً، فإن بعض الدول تفضل الاحتفاظ بملكية المناجم و المحاجر وترك أمر استغلالها للأفراد مع الإشراف عليهم و إلزامهم بدفع عائد للدولة طبقاً للإئفاق الذي يعقد في هذا الصدد. ويكون هدف الدولة من الإشراف حماية الثورة المعدنية من النضوب المبكر.

2. الدومين الصناعي و التجاري:

كما ذكرنا من قبل أن ترك الدولة لدورها كدولة حارسة و اتجاهها إلى دور الدولة المتدخلة، قد أدى إلى زيادة تدخل الدولة في المجالات المختلفة المتعلقة بالنشاط الاقتصادي، مما ترتب عليه تملك الدولة لمرافق عامة صناعية أو تجارية تمارس من خلالها نشاطاً تجارياً أو صناعياً شبيهاً بنشاط الأفراد أو المشروعات الخاصة.

ولا يقتصر الأمر على ذلك، بل اتسع نشاط الدولة وشمل قيامها أحياناً بالتجارة و الصناعة رغبة في تحقيق مصلحة الأفراد. وإذا كانت الدولة في سبيل قيامها بهذه الأنشطة تسعى إلى تحقيق الربح، فإن هذا لا يعني تخليها عن دورها الأساسي في توفير خدمة للأفراد وتيسير إستهلاكهم للسلع الضرورية حماية لهم من المشروعات الخاصة. فقد تقصد الدولة من القيام ببعض المشروعات الصناعية تحقيق أغراض تتعلق بالأمن القومي تتمثل في خدمة المجهود الحربي وضمان إنتاج أنواع معينة من الأسلحة والمعدات الحربية.

وقيام الدولة بهذه المشروعات، أياً كان الغرض منها، يعني تحقيق إيرادات على جانب كبير من الأهمية. وتتمثل هذه الإيرادات في صورتين أساسيتين:

أ. **الثلث العام public prix:** يقصد " بالثلث العام " المقابل الذي تحصل عليه الدولة بمناسبة قيامها بنشاط تجاري أو صناعي. وبذلك فهو ثمن السلع و الخدمات التي تنتجها و تبيعها المشروعات العامة الصناعية و التجارية تمييزاً له عن الثمن الخاص الذي تحصل عليه المشروعات الخاصة نظير بيعها لمنتجاتها من السلع و الخدمات.

وبطبيعة الحال، فإن الثمن العام يحقق إيراداتاً عاماً للدولة، يتمثل في الأرباح التي تحققها الدولة من بيع هذه المنتجات.

لا يوجد، في حقيقة الأمر، قواعد عامة موحدة يمكن الإرتكاز عليها عند تحديد أثمان ما تنتجه المشروعات العامة من سلع و خدمات. إذن يختلف الأمر بحسب نوع السوق و الغرض من هذه المشروعات.

ويستدعي ذلك ضرورة التفرقة بين الحالات التي تمارس فيها الدولة نشاطها التجاري و الصناعي على سبيل المنافسة بينها و بين مشروعات الأفراد، وبين الحالات التي تتمتع فيها الدولة بمركز احتكاري بشأن أنواع معينة من السلع.

ب. الاحتكار المالي *monopole fiscal*:

في بعض الحالات تقوم الدولة، بموجب سلطاتها، بفرض حظر على الأفراد و المشروعات الخاصة بشأن القيام بمشروعات تجارية أو صناعية معينة وذلك بقصد تحقيق أغراض معينة. وفي هذا الصدد تتمتع الدولة بمركز احتكاري وتنفرد بتحديد ثمن السلع و المنتجات التي تحتكرها. و الغرض من الاحتكار هنا يكون لتحقيق أحد أمرين:

- أن يكون الهدف من الاحتكار هو تقديم السلع الضرورية للاستهلاك بأسعار في مقدرة فئات الشعب المختلفة، وخاصة ذوي الدخل المحدود. ولذا تخشى الدولة اتجاه المشروعات الخاصة إلى رفع أسعارها لعلها بمدى احتياج الأفراد لها باعتبارها سلع ضرورية استهلاكية.
- وفي الواقع، فإن الدولة هنا لا تسعى إلى تحقيق إيراد مالي، ولكن لحماية الأفراد وتيسير استهلاكهم للسلع الضرورية. مثال ذلك، رغيف الخبز، الماء، الكهرباء، بعض وسائل المواصلات.. إلخ. فالدولة هنا لا تسعى مطلقاً إلى تحقيق الربح، بل في بعض الأحيان قد يحملها خسارة (الدعم) ولكنها تهدف إلى تحقيق أغراض اجتماعية معينة.
- أن يكون الهدف من الاحتكار للنشاط الصناعي أو التجاري هو الرغبة في تحقيق إيراد مالي، وهذا ما يطلق عليه بالاحتكار المالي.

ويتم ذلك بشأن السلع واسعة الانتشار، ويكون الطلب عليها غير مرن، بحيث تستطيع الدولة أن تحدد الثمن الذي تختاره لها دون أن يترتب على ذلك نقص في مطالبها الكلي بنسبة أكبر وبالتالي نقص في الأرباح المحققة. ومن أهم أمثلة هذه السلع " الدخان " كما هو الحال في فرنسا وسوريا و العراق ومصر. حيث قامت هذه الدول، وغيرها، بتحريم زراعة الدخان على الأفراد، واحتكارها لها، ومن ثم استغلالها في تحديد ثمنه، بل وأيضاً فرض ضريبة مرتفعة على المستورد منه رغبة في تحقيق إيراد مالي ضخم.

3. الدومين المالي:

يقصد بالدومين المالي الأسهم و السندات المملوكة للدولة والتي تحصل منها على إيراد مالي يتمثل في الأرباح و الفوائد وتمثل إيرادا للخزانة العامة.

ويعتبر هذا النوع من أحدث أنواع الدومين الخاص. وقد ازدادت أهميته في العصر الحديث وحدث تطور في مضمونه. فلم يعد قاصراً على حق الدولة في إصدار النقود، ولكنه اتسع ليشمل الأسهم، بصورة خاصة، التي تتمثل مساهمة الدولة في المشروعات الاقتصادية المختلفة¹، أو قيام الدولة باستثمار أموالها عن طريق شراء سندات ذات فائدة مرتفعة. وقد ساهم ذلك في إمكانية الدولة من الإشراف على القطاع الخاص، و السيطرة على بعض المشروعات ذات النفع العام من أجل توجيهها إلى تحقيق الصالح العام.

وتسعى الدولة إلى ممارسة النشاط المالي ليس فقط من أجل تحقيق إيرادات مالية ولكن أيضا، لتحقيق أغراض سياسية أو اقتصادية معينة. ف شراء الدولة الأسهم أو سندات معينة من شأنه أن يشجع الأفراد على شراء الأسهم أو السندات الخاصة بالمشروعات التي تشارك فيها الدولة مما يؤدي إلى نجاح حركة التنمية الاقتصادية التي تحتاج إليها البلاد.

وفضلا عن هذا، فإن بعض الدول تسمح للممولين بسداد نسبة معينة من بعض الضرائب في شكل سندات محددة، مما يترتب عليه زيادة ما تمتلكه من أوراق مالية. كذلك يتمثل الدومين المالي فيما تلجأ إليه بعض الدول من إنشاء مؤسسات الاقتراض المختلفة، الاقتصادية والاجتماعية و العقارية والحرفية مما يأتي بفوائد تمثل إيرادات للدولة، هذا فضلا عن فوائد القروض التي تمنحها الدولة للهيئات العامة المحلية و للمؤسسات العامة¹.

المبحث الثاني: الرسوم :

تعتبر الرسوم من مصادر الإيرادات العامة للدولة ذات الأهمية الخاصة، وتأتي في المرتبة الثانية بعد أملاك الدولة (الدومين) من حيث درجة أهمية. وتتميز بأنها من الإيرادات التي تدخل خزانة الدولة بصفة دورية منتظمة، ومن ثم تستخدمها الدولة في تمويل نفقاتها العامة وتحقيق المنافع العامة.

ومما هو جدير بالذكر، أن الرسوم يدفعها الأفراد مقابل الخدمات الخاصة التي يحصلون عليها من المرافق العامة، أي أنها مقابل للخدمات.

ويعد الرسم من أقدم مصادر الإيرادات العامة، حيث كان يمثل في العصور الوسطى أهمية كبيرة تفوق الضرائب. ويرجع ذلك إلى عدة أسباب:

1. أن في تلك العصور كانت العلاقة بين الدولة و الأفراد أشبه ما تكون علاقة تعاقدية، حيث كانت الدولة تقدم خدمات معينة للأفراد بواسطة مرافقها لإدارية، مقابل التزام الأفراد بدفع مبلغ معين في شكل رسوم.
2. كان الملوك وأمراء الإقطاع يفضلون اللجوء إلى الرسوم بدلا من الضرائب. حيث أن فرض الضرائب كان يتطلب موافقة البرلمان، بينما كانت الرسوم لا تتطلب موافقة من جانب الجهة الأخيرة ومن ثم كانت أيسر في فرضها.

إلا أنه مع تطور دور الدولة وازدياد تدخلها لتحقيق الصالح العام ككل، أصبح من أهم مهام الدولة اشباع الحاجات العامة وتقديم الخدمات للأفراد بمقابل، أو بدون مقابل، خاصة للأفراد الذين لا يستطيعون دفع مقابل لهذه الخدمات. على أن يتم تمويل هذا النشاط من الاعتمادات التي تخصص لكل مرفق في الميزانية العامة. وبمرور الزمن تناقصت أهمية الرسوم، إذ لم تعد مصدرا تمويليا هاما لإيرادات الدولة بقدر كونها وسيلة تنظيمية لسير المرافق العامة وهي بصدد تقديم خدماتها للجمهور. أضف إلى ذلك أن فرض الرسوم لم يعد أمرا متروكا لمشئئة الدولة، بل أصبح فرضها يتم استنادا إلى القانون. ومن ثم يلزم الحصول على موافقة مسبقة من البرلمان على فرض الرسوم كمقابل لبعض أوجه نشاط المرافق العامة.

¹ د. عادل حشيش و د. مصطفى رشدي، مرجع سابق، ص 186

وبالرغم من ذلك، فما زال للرسم جانب من الأهمية بالنسبة لبعض هيئات الدولة، المركزية والمحلية، حيث تعتمد عليه الدولة للحصول على معظم إيراداتها.

وستقوم بتقسيم دراسة الرسم على النحو التالي:

المطلب الأول: ماهية الرسم وخصائصه

المطلب الثاني: تقدير الرسم

المطلب الثالث: التفرقة بين الرسم وما قد يشبهه به من بعض صور الإيرادات العامة الأخرى.

المطلب الأول: ماهية الرسم وخصائصه:

يمكن تعريف الرسم أنه " مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة، أو إلى إحدى هيئاتها العامة، مقابل نفع خاص يحصل عليه الفرد بجانب نفع عام يعود على المجتمع ككل".

ومن هذا التعريف للرسم يتضح لنا أن الرسم يتميز بخصائص هامة تحدد ذاتيته وهي على النحو

التالي:

1. الصفة النقدية للرسم:

كان الرسم قديما يحصل في صورة عينية، وفقا للأوضاع الاقتصادية العامة القائمة في ذلك الوقت. ومع تطور مالية الدولة. وبعد أن أصبحت النقود هي وسيلة التعامل الرئيسية، إن لم تكن الوحيدة، أصبح من المنطقي أن يتم دفع الرسوم في صورة نقدية. فالدولة تقوم بنفقاتها العامة في صورة نقدية، ومن ثم فإنها تحصل على إيراداتها في صورة نقدية. وبطبيعة الحال، لا يتصور أن يتم جباية الرسم في صورة عينية، أو بالعمل لفترة زمنية معينة لصالح الإدارة العامة، بل يتم فرض الرسوم في صورة نقدية وجبايتها على نفس الصورة، كما تنص القوانين و اللوائح التي تصدر في هذا الصدد.

2. صفة الإيجاب للرسم:

يدفع الرسم جبرا من جانب الأفراد الذين يتقدمون بطلب الخدمة. وقد أثار عنصر الجبر أو الإكراه بالنسبة للرسم جدلا واسعا بين الكتاب، على أساس أن هذا العنصر لا يظهر إلا عند طلب الخدمة، ومن ثم فإن الشخص يكون له مطلق الحرية في طلب الخدمة من عدمه. فإذا طلب الخدمة فهو ملزم على نحو حتمي بدفع قيمة الرسم المقرر عليها. أما إذا امتنع عن طلبها، فبطبيعة الحال لا يجبر على دفع أي رسم على الإطلاق.

وحقيقة الأمر، أن عنصر الجبر المقصود هنا، يرجع إلى كون الدولة ممثلة في هيئاتها العامة تستقل بوضع القواعد القانونية المتعلقة بالرسم، وتلك القواعد لها صفة الإلزام، إذ أن تحديد قيمة الرسوم يتم بمقتضى يتم بمقتضى القواعد القانونية، معبرا عن إرادة الدولة، ولا سبيل امام الفرد إلا الخضوع لهذه القواعد، أي لإدارة الدولة.

كما أن القول بحرية الشخص في طلب الخدمة هو أمر مسلم به، إلا أن قراره بطلبها، يعني ظهور عنصر الإجبار، بسبب استقلال الدولة بتحديد قيمة الرسم وطرق تحصيله دون أي إتفاق مسبق مع الشخص طالب الخدمة. ويسمى الإجبار هنا بالإجبار المعنوي الذي ينبع من إرادة الشخص ذاته واختياره.

بالإضافة إلى ذلك، وبموجب وظائف الدولة الأساسية، فإنه كثيرا ما يفرض على الأفراد الحصول على خدمات بموجب قواعد أمر، مع إلزامهم بدفع الرسوم المقررة على تلك الخدمات. كما في حالة التعليم الإجباري (الإلزامي)، التطعيم الإجباري، استخراج البطاقات الشخصية... إلخ، إذ كلها خدمات يجبر الفرد على طلبها ودفع الرسوم المقررة عليها من قبل القانون للحصول عليها. ومصدر الإجبار هنا القانون ولذا يسمى "الإجبار القنوني".

وأيا كانت صور الإجبار، معنويا أو قانونيا كان، فإن هذه الصفة لصيقة بالرسم نظرا لكون الخدمات المقررة عليها الرسم تعد خدمات هامة وعدم طلبها من جانب الفرد تعرضه للعديد من المشاكل القانونية والاجتماعية¹. ومن أمثلة الرسوم، الرسم المقرر لاستخراج رخصة قيادة السيارات، الحصول على جواز السفر، تأشيرة الدخول إلى البلاد أو الخروج منها، رسوم الدراسة الإلزامية وغير الإلزامية، الرسوم القضائية، رسوم الطرق و الموانئ... إلخ.

3. صفة المقابل للرسم:

يدفع الفرد الرسم مقابل الحصول على خدمة من الدولة أو هيئتها العامة. وقد تكون هذه الخدمة عملا يتولاه أحد المرافق العامة لصالح الأفراد، كالفصل في المنازعات (الرسوم القضائية)، أو توثيق العقود وشهرها (رسوم التوثيق و الشهر)، أو امتيازات خاصة لمنح للفرد، كالحصول على رخصة قيادة أو جواز سفر أو براءة اختراع، أو استعمال الفرد لبعض المرافق العامة استعمالا يترتب عليه في الغالب تيسير مباشرة مهنته، أو إشباع حاجاته كاستعمال الموانئ و المطارات (رسوم الموانئ)، وبعض الطرق العامة البرية و النهرية (رسوم الطرق).

4. صفة النفع:

تمثل هذه الصفة في الرسم أهمية خاصة نظرا لكونها تميزه عن أهم مصادر الإيرادات العامة، وهي الضرائب، وفقا لما سنوضحه فيما بعد.

فطالب الخدمة يسعى من وراء ذلك إلى تحقيق منفعة خاصة تتعلق به وحده دون أن يشاركه فيها شخص آخر. وإن كان بالإضافة إلى النفع الخاص، هناك نفع عام يعود على المجتمع وعلى الاقتصاد القومي في مجموعة. ويمكن توضيح ذلك بالمثال التالي، فرسوم تسجيل الملكية وإن كانت تعود بالنفع الخاص على طالب الخدمة، إلا أنها في ذات الوقت تحقق نفعا عاما للمجتمع بأكمله، تتمثل في استقرار المعاملات بين الأفراد من جهة، وعدم نشوب أي منازعات تتعلق بهذا الحق، من جهة أخرى. كذلك

الرسوم القضائية، يلتزم بدفعها المتقاضون مقابل الحصول على خدمة مرفق القضاء، مما يترتب عليها تحقيق نوع خاص، يتمثل في حصول كل منهم على حقه وضمن عدم منازعة أحد فيه، وفي نفس الوقت يستفيد المجتمع نتيجة استقرار الحقوق وتوفير العدالة بين أفرادها. وينطبق ذات المر على كافة المنافع الخاصة التي تعود على الأفراد مقابل دفع الرسوم على التعليم و التطعيم و استخراج رخصة القيادة . وغيرها، والتي يقترن فيها النفع الخاص بالنفع العام الذي يعود على المجتمع من نشاط المرافق العامة للتعليم و الصحة و الأمن...إلخ.

المطلب الثاني: تقدير الرسم وفرضه:

1. تقدير الرسم:

تستقل الدولة بتحديد قيمة الرسم الذي يفرض على بعض خدمات المرافق العامة. إلا انه ليس من اليسير تحديد قواعد عامة تلتزم بها السلطة العامة (الدولة) وهي بصدد تقدير الرسم الواجب دفعه. ويمكن أن ندخل في الاعتبار عند تقدير الرسم قواعد معينة تتمثل فيما يلي:

أ. القاعدة الأولى: مراعاة التناسب بين نفقة الخدمة المؤاده وبين الرسم المقابل لها. وتستند هذه القاعدة

أساسا إلى أن الغرض الأساسي من المرافق العامة هو تقديم الخدمات اللازمة للأفراد وليس تحقيق الربح. أي أن الغرض منها ليس غرضا ماليا بحتا، ومن ثم فلا يوجد ما يستوجب أن يكون مقابل الخدمة الممثل في الرسم أكبر من نفقة الخدمة. ومبرر هذه القاعدة، أنه لا يتحتم أن يترتب على مباشرة هذه المرافق لنشاطها أن تزيد إيراداتها على نفقاتها.

ب. القاعدة الثانية: أن كون مبلغ الرسم المقرر أقل من نفقة الخدمة المقابلة له. وليست هذه القاعدة مطلقة،

بل تتعلق ببعض أنواع الخدمات، كالتعليم الجامعي و الخدمات الصحية. ويرجع ذلك إلى أن طبيعة هذه الخدمات، تمثل بالإضافة إلى النفع الخاص، نفعا عاما يعود على المجتمع ككل. ومن ثم فإن مقتضيات العدالة تستوجب توزيع نفقات هذه المرافق بين الأفراد المنتفعين بها (دافعي الرسوم) وبين المجتمع ككل، عن طري فرض الرسوم الضرائب بأنواعها المختلفة. أضف إلى ذلك أن تقليل مبلغ الرسوم يكون بهدف تشجيع الأفراد على طلب مثل هذه الخدمات لضرورتها من جهة، ولنفعها العام من جهة أخرى. ويتم ذلك عن طريق عدم تحصيل مبالغ كبيرة من طالبي هذه الخدمات في صورة رسوم، مما قد يمثل عائقا في سبيل طلب الأفراد لها، كما هو الحال بالنسبة للخدمات الصحية. بل قد يصل الأمر، في كثير من الأحيان، إلى أن تقوم الدولة بتقرير الحصول على هذه الخدمات بالمجان، أي بدون دفع أي رسوم على الإطلاق. كما هو الحال بالنسبة للتطعيم – خاصة ضد شلل الأطفال. فالمنفعة العامة هنا تفوق المنفعة الخاصة في الأهمية. وفي حالات أخرى، تجعل الدولة طلب هذه الخدمة إلزاميا على المواطنين بتقرير عقوبة خاصة على عدم طلبها، كقيد المواليد في السجلات المدنية.

ت. القاعدة الثالثة: أن يكون مبلغ الرسم أكبر من نفقة الخدمة المقابلة له. ويتعلق هذا الوضع ببعض أنواع

الخدمات. ويكون الغرض منها إما تحقيق إيراد مالي للخزانة العامة، كما هو الحال بالنسبة لرسوم

التوثيق و الشهر العقاري، إذا زادت على نفقة المرفق القائم بأداء هذه الخدمة زيادة ملموسة. وإما التقليل من إقبال الأفراد على الخدمة موضوع الرسم، كما هو الحال بالنسبة لرسم الاستحمام في بعض الشواطئ.

وقد ثار الجدل بين شراح المالية العامة حول الزيادة في قيمة الرسم بصورة تفوق الخدمة المقابلة له. فاعتبرها البعض بمثابة ضريبة مستترة. إلا أن هذا القول يخالف الحقيقة، نظرا للاختلاف الواضح بين الرسم و الضريبة سواء في الفن المالي أو النظرية العامة للضريبة. ولذا فإن زيادة قيمة الرسم يمكن تفسيرها في ضوء السياسة المالية التي تحكم تقدير قيمتها و الغرض منها، أو الأغراض السياسية أو الاجتماعية.

وبالرغم من هذه القواعد على تنوعها، فإن ذلك لا ينفي أن الغرض من تقرير الرسوم هو غرض مالي بقصد الحصول على إيرادات للخزانة العامة، بالإضافة إلى تنظيم سير استخدام المرافق العامة للدولة من جانب الجمهور.

2. فرض الرسم:

وفرض الرسم يتم بالارتكاز على كونه يدفع جبرا من الأفراد إلى الدولة. ويكون للدولة، في هذا الصدد، حق الامتياز على أموال المدين. وبموجب ذلك، فإن فرض الرسوم لا يتم بالإرادة المنفردة للسلطة التنفيذية المتمثلة في الحكومة وهيئات الدولة ومرافقها العامة، بل يستلزم رقابة السلطة التشريعية عليها. ولذا فلا بد من موافقة السلطة التشريعية على فرض الرسوم، وإن كان فرضها لا يستلزم إصدار قانون بل يكفي فيه أن يتم بناء على القانون. ويقصد من ذلك، أن يصدر قانون يخول للوزير أو الإدارة فرض الرسوم المناسبة للخدمات التي تقدمها المرافق العامة. والحكمة من ذلك، تعدد أنواع الرسوم وتعدد القواعد التي تتبع في تقديرها، ولذا فإن السلطة التنفيذية تكون أقدر من غيرها من سلطات الدولة على إجراء هذا التقدير. ومن ثم تكفي القرارات الإدارية و اللوائح لفرض الرسوم شريطة أن تستند هذه القرارات إلى قوانين تجيز فرضها في حدود هذه الإجازة، وإلا كانت هذه القرارات باطلة لعدم شرعيتها. و الحكمة من فرض الرسوم بناء على قانون ترجع إلى ضرورة الرقابة التشريعية ولضمان عدم إساءة استعمال الحق و الحيلولة من مغالاة الإدارة.

وفرض الرسم، بهذه الصورة، يكون أيسر من فرض الضريبة التي تستلزم إصدار قانون كما سنبين فيما بعد. وبالرغم من ذلك، فقد قلت أهمية الرسوم كمورد مالي بالنظر إلى تغير مفهوم الدولة ودورها في أداء الخدمات العامة، مما أدى إلى زيادة أهمية الضرائب كمورد سيادي ومصدر هام لإيرادات الدولة. أضف إلى ذلك أن الرسوم تفتقد عنصر المرونة و الغزارة اللازمين لأي نظام مالي حديث. فليس من السهل الحصول على إيرادات مالية كبيرة مصدرها الرسم، كما أنه من الصعب زيادة حصيلته كلما اقتضى الأمر. بالإضافة إلى كونه يفرض دون مراعاة للظروف الاجتماعية لدافع الرسم مما يتنافى مع مبدأ العدالة الاجتماعية.

وفي الحالات المحدودة المتعلقة بإعفاء بعض الطوائف من الرسم، من ذوي الدخل المنخفضة، لا بد أن يحدد القانون الشروط العامة الواجب توفرها في الشخص حتى يتمتع بالإعفاء.

واستنادا إلى كافة هذه الاعتبارات، تضاءلت أهمية الرسم، بل اتجه التفكير المالي و الاقتصادي نحو إلغائه بشأن العديد من الخدمات، كانتقال السلع داخل إقليم الدولة، أو المرور فوق الكباري. ومن جهة أخرى، تحولت العديد من الرسوم إلى ضرائب كرسوم التسجيل التي تزيد زيادة كبيرة على تكاليف مرفق التسجيل أو التوثيق، لذا فهي تعد ضرائب غير مباشرة رغم احتفاظها بالتسمية كوضع شائع. ولا يعني تساؤل أهمية الرسوم في العصر الحديث اختفاؤها كلية. فما زالت الأنظمة المالية الحديثة تستخدم الرسوم على خدمات المرافق العامة كنوع من تنظيم استخدامها، خصوصا بعد ظهور العديد من المبتكرات الحديثة، كالأقمار الصناعية و الإنترنت وغيرها. مما جعل الدولة تفرض رسوما على طالبي هذه الخدمات، كنوع من تحمل المستهلكين بجزء من تكاليفها بواسطة الرسوم المفروضة عليها.

المطلب الثالث: التفرقة بين الرسم وبعض صور الإيرادات العامة الأخرى:

نظرا للخلط الشائع بين الرسم وبعض صور الإيرادات العامة الأخرى، فقد استوجب ذلك ضرورة التفرقة بينه وبين كل من الثمن العام و الضرائب بصورة خاصة لتحديد ذاتية كل منهم.

الرسم و الثمن العام:

يقصد بالثمن العام ما يدفع مقابل خدمة تؤديها هيئة عامة سواء، لأهميتها وضرورة إتاحة الفرصة للانتفاع بها من جميع الأفراد او لكونها عرضة للاحتكار و للبيع بأثمان مرتفعة إذا تركتها الهيئات العامة للمنشآت الخاصة. وبذلك يتميز الثمن العام عن الثمن الخاص الذي تحصل عليه المشروعات الخاصة عند بيع منتجاتها من سلع وخدمات.

و أوجه الشبه بين الثمن العام و الرسم وأنها إيراد عام تحصل عليه الدولة وتعتمد عليه في تغطية نفقاتها. وأن دافع كل منهما يحصل على نفع خاص. كما أن هناك قدرا من التناسب بين النفع الذي يحصل عليه الفرد وقيمة تكاليف الخدمة لكنهما يختلفان من حيث الفن المالي لكل منهما. ويمكن تحديد هذا الاختلاف على النحو التالي:

1. بالرغم من أن كلاهما يحقق نفعاً خاصاً بجانب النفع العام، إلا أنه إذا كان النفع الخاص المتحقق أكبر من النفع العام فإن ما تحصل عليه الدولة مقابل السلعة أو أداء الخدمة هو ثمن عام. أما إذا كان النفع العام المتحقق أكبر من النفع الخاص فإن الدولة تحصل في مقابل أداء الخدمة على رسم يدفعه المستفيد من الخدمة.

ومما هو جدير بالذكر، أنه قد لا يقتصر النفع الخاص في الثمن العام بأي نفع عام.

2. يتم فرض الرسم بناء على قانون، أي بموجب قرارات أو لوائح إدارية من جانب السلطة التنفيذية تحت رقابة السلطة التشريعية. فالسلطة العامة هي التي تستقل بتحديد قيمته وبيان كافة الأحكام القانونية

المتعلقة به دون تدخل من جانب الأفراد. أما الثمن العام فيتم تحديده بقرار إداري من المشروع العام المنتج للسلع و الخدمات. ويقدر بنفس طريقة تقدير الثمن الخاص أي بموجب قانوني العرض و الطلب في السوق دون تدخل من جانب السلطة العامة. يستوي في ذلك أن تمارس الدولة نشاطها في ظل المنافسة الكاملة أو في ظل الاحتكار حيث قوانين كل حالة بشأن تحديد الثمن العام.

وبناء على ذلك، فمن المتصور أن يتعدد الثمن العام من حيث قيمته طبقاً لقوانين السوق السائدة وظروف الطلب و العرض، بينما تكون قيمة الرسم واحدة بالنسبة للكافة.

3. يتم دفع قيمة الرسم جبراً من جانب الأفراد، ويكون للدولة حق الأمتياز على أموال طالب الخدمة (المدين)، أما الثمن العام فهو اختياري إلا إذا كانت الدولة تتمتع بمركز احتكاري قانوني أو فعلي بالنسبة لإنتاج السلعة أو الخدمة. ولا يكون للدولة نفس الضمانات (حق الامتياز) كما هو الحال بالنسبة للرسم.

4. يمكن تحويل الرسم إلى ضريبة (كما سبق بيانه)، أما الثمن العام فلا يمكن تحويله إلى ضريبة.

5. إن أهمية الرسوم، كمصدر للإيرادات العامة، آخذة في التضاؤل. بينما أهمية الثمن العام تتوقف على مدى تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي. فإذا كانت دولة منتجة أو متدخلة ازدادت أهمية الثمن العام. أما إذا اقتصر دورها على كونها دولة حارسة ازدادت أهمية الرسوم وتضاءلت أهمية العام.

الرسوم و الضريبة:

يتشابه كل من الرسم و الضريبة في عنصر الإيجاب، إلا أن الاختلاف بينهما يتمثل في أن الرسم يفرض مقابل خدمة معينة يطلبها الفرد ويحصل منها على نفع خاص يشبع حاجاته مباشرة بالإضافة إلى النفع العام الذي يعود على المجتمع ككل بصورة غير مباشرة.

أما الضريبة – كأهم مصدر للإيرادات العامة – فهي تفرض بدون مقابل، مساهمة من الفرد في تغطية جانب من النفقات العامة. وترتبط على ذلك فإن تحديد مقدار الرسم يتم عادة على أساس قيمة الخدمة التي يحصل عليها الفرد، بينما تحديد مقدار الضريبة يتم على أساس المقدرة التكلفة أو المالية لدافع الضريبة. فهناك اختلاف واضح في طبيعة كل من الرسم و الضريبة.

بالإضافة إلى أن الرسم يفرض بناء على قانون في صورة قرارات أو ولائح إدارية، أما الضريبة فلا تفرض إلا بقانون يصدر من السلطة التشريعية نظراً لخطورة هذه الأداة التمويلية. ونظراً لأهمية الضريبة سنفرد لها الفصل الثالث بصورة تفصيلية.

الفصل الثالث: نظرية الضريبة:

تعد الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة. وقد مثلت الضريبة خلال مراحل طويلة أساس الدراسات المالية. ولا يرجع ذلك لكونها تعد مصدراً رئيسياً من مصادر الإيرادات العامة، فقط ولكن لأهمية الدور الذي تلعبه لتحقيق أغراض السياسة المالية من جهة، ولما تثيره من مشكلات فنية واقتصادية متعلقة بفرضها أو بآثارها من جهة أخرى.

المطلب الأول: تعريف الضريبة وبيان خصائصها:

1. تعريف الضريبة:

تعرف الضريبة بانها "فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة، أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف و الأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة".

وابتداء من هذا التعريف يمكن تحديد خصائص الضريبة على النحو التالي:

2. خصائص الضريبة:

أ. الضريبة فريضة مالية:

ويقصد بأن الضريبة مالية أنها استقطاع مالي من ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، وبما أنها فريضة مالية فإن ما يتم جبايته من الأفراد يجب أن يأخذ صفة المال، سواء كان الاقتطاع في شكل نقدي أو عيني.

ففي النظم الاقتصادية القديمة، كانت الضريبة تفرض وتحصل في صور عينية، نظرا لأن الظروف الاقتصادية السائدة وقتئذ الوقت كانت تقوم على أساس التعامل بالصورة العينية. ويظهر ذلك جليا في العصور الاقطاعية، حيث كان القطاع الزراعي يمثل أهم القطاعات في ذلك الوقت. وتمشيا مع تلك الظروف كانت الضرائب تحصل في صورة عينية كما أن الانفاق العام كان يتم في صور عينية. إما عن طريق اقتطاع جزء من المحصول يلتزم الأفراد بتقديمه إلى الدولة، وإما عن طريق إلزامهم بالقيام بعمل معين (السخرة).

وإذا كان هذا هو الوضع الشائع في ذلك الوقت. وتمشيا مع تلك الظروف كانت الضرائب تحصل في صورة عينية كما أن الانفاق العام كان يتم صور عينية. إما عن طريق اقتطاع جزء من المحصول يلتزم الأفراد بتقديمه إلى الدولة، وإما عن طريق إلزامهم بالقيام بعمل معين (السخرة).

وإذا كان هذا هو الوضع الشائع في ذلك الوقت، تمشيا مع طبيعة الاقتصاديات العينية و المبادلات العينية وعدم انتشار استخدام النقود، فإن الوضع قد اختلف تماما في العصور الحديثة، حيث أصبحت النقود هي وسيلة وأداة التعامل الأساسية الأكثر شيوعا وسيطرة مما استوجب، بطبيعة الحال، أن تدفع الضرائب في شكل نقدي باعتبار أن كافة المعاملات، سواء في القطاع العام أو الخاص، تتم بصورة نقدية. وما دامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية، فإن الإيرادات العامة، و الضرائب بصورة خاصة، تحصل في صورة نقدية.

وفرض الضريبة وجبايتها بالصورة النقدية لا يعني، بحال من الأحوال، عدم إمكان جبايتها بالصورة العينية. كل ما هنالك أن هذا الأمر كان لا يتم إلا في أضيق نطاق وفي ظروف الاستثنائية البحتة، حالة الحروب مثلا، أو في الحالات التي تكون فيها الدولة في فترة تحول من النظام الرأسمالي إلى الاشتراكي.

ومن ثم، وتمشيا مع سياستها الاقتصادية الجديدة، فإنها ترغب في توسيع دائرة ملكيتها. ولذا فيمكن أن تحصل الدولة على جزء من الضرائب في شكل إجبار الأفراد على التنازل عن جزء من ممتلكاتهم. وهذا الاستثناء من الأصل العام يجب عدم التوسع فيه. و الأصل العام، وفيما عدا الحالات الاستثنائية المحدودة، إن الضريبة تأخذ الشكل النقدي باعتباره يلائم الظروف و الأنظمة الاقتصادية و النظام المالي الحديث (النظام النقدي).

ويمتاز الشكل النقدي للضريبة عن الشكل النقدي للضريبة عن الشكل العيني من عدة أوجه: **أولاً**، أن الدولة تتحمل تكاليف ونفقات باهظة قد تفوق قيمة الضريبة العينية وهي في سبيلها لجمع ونقل وتخزين المحاصيل بالإضافة إلى إمكانية تعرضها للتلف. وكلها أمور لا تقابلها عندما تأخذ الضريبة الشكل النقدي.

ثانياً، أن الضريبة العينية تجافي فكرة العدالة، إذ هي تلزم الأفراد بتقديم جزء من المحصول أو القيام بأعمال السخرة، دون الأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية لكل فرد من حيث نفقة الإنتاج الحقيقية التي يتكلفتها كل فرد لإنتاج محصوله، و ماقد يعاني منه من أعباء عائلية أو غيرها. **ثالثاً**، عدم ملائمة الضريبة العينية للأنظمة المالية الحديثة، كما سبق ذكره.

ب. الضريبة تدفع جبراً:

إن صفة الإجبار في الضريبة ذات صبغة قانونية. بمعنى أن الإجبار هنا إجبار قانوني وليس معنوياً، يجد مصدره في القانون وليس في إرادة الأفراد أو الدولة.

وبناء عليه يكون الفرد مجبراً على دفع الضريبة دون أخذ رغبته أو استعداده للدفع في الاعتبار. ويكون للدولة، في حالة امتناعه عن أدائها، حق اللجوء إلى التنفيذ الجبري للحصول على مقدار الضريبة. كما أنها تتمتع في سبيل اقتضاها بامتياز على أموال المدين.

وعنصر الإجبار في الضريبة قد يثير العديد من التساؤلات حول مدى انفراد الدولة في تحديد النظام القانوني للضريبة، من حيث وعاء الضريبة وسعرها وكيفية تحصيلها، دون ما اعتبار لإرادة المكلفين بدفعها، ودون ما الخضوع لضوابط قانونية محددة. والمجمع عليه أن سيادة الدولة لا تعني أنها لا تلتزم بضوابط معينة يجب مراعاتها عند فرض الضريبة وتحصيلها، وإلا اعتبرت الضريبة سيفاً في يد الدولة مسلطاً على رقاب المكلفين بها.

فالضريبة لا بد أن تصدر بقانون، وليس بناء على قانون، ويعد ذلك من المبادئ الدستورية الهامة. فلا تفرض الضريبة ولا تعدل ولا تلغى إلا بموافقة السلطات التشريعية المختصة.

وحيث أن إصدار قانون يحدد الأحكام المتعلقة بالضريبة، مع ضرورة التزام الدولة بأحكام هذا القانون عند فرض الضريبة أو تحصيلها، وإلا خالفت القانون واعتبر عملها غير مشروع، ويحق للأفراد التظلم منه أمام الجهة القضائية أو الإدارية المختصة. كما يلتزم الأفراد، بموجب هذا القانون، بأداء الضريبة إلزاماً دون أي مخالفة

وواقع الأمر، أن حق السلطة التشريعية، ممثلة في المجالس النيابية، في فرض الضريبة يقصد به عدم تحكم السلطة التنفيذية إذا ترك الأمر لها دون رقابة من ممثلي الشعب. أضف إلى ذلك، أن الضريبة تفرض على قاعدة عريضة من الشعب تأسيساً على رابطة التضامن الاجتماعي بينهم وبين الدولة التابعين لها، ولذا فلا يتصور أن تفرض الضريبة بلائحة أو بقرار إداري، بل ينبغي أن تصدر بقانون. ويوضح التطور التاريخي للنظام الضريبي في العديد من الدول، كإنجلترا وفرنسا والولايات المتحدة الأمريكية، كيف أن الثورات التي قامت بها الشعوب كانت هي السبب الرئيسي لتقرير هذا المبدأ الدستوري، والذي أصبح الآن مبدأ هاماً راسخاً ومنصوصاً عليه في كافة دساتير دول العالم.

ت. الضريبة تدفع بصورة نهائية:

إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو بدفع أية فوائد عنها. وبذلك تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن مبلغه.

ث. الضريبة تدفع بدون مقابل:

يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص يعود عليه وحده مقابل أدائه للضريبة. ويدفع المكلف الضريبة مساهمة منه كعضو داخل المجتمع في تحمل الأعباء و التكاليف العامة. وغنى عن البيان أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة مرافقها العامة المختلفة، وأن الدولة تستخدم حصيلة الضرائب وإيراداتها الأخرى لتسيير هذه المرافق. إلا أن الفرد يتمتع بهذه الخدمات، كالدفاع والأمن والقضاء.. الخ ليس باعتباره مكلفاً بأداء الضريبة، بل لكونه عضواً في الجماعة السياسية التي ينتمي إليها (المجتمع). وهذا النفع ليس حكراً عليه وحده ولكنه يعود على جميع أعضاء المجتمع.

واستناداً على ما تقدم، فإن الضريبة لا تدفع مقابل نفع خاص، كما أن تقديرها لا يتم على مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة، بل يتم وفقاً للمقدرة التكلفة للفرد¹. أي مقدرة على الدفع بالنسبة لغيره من الأفراد وعلى تحمل الأعباء العامة. والدولة هي التي تحدد هذه المقدرة.

ج. الضريبة تمكن الدولة من تحقيق أهدافها:

تعد الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق، ولذا فإنها تمكن الدولة من تحقيق أهدافها. ويمثل هدف الحصيلة الهدف الدائم والرئيسي لأنه يوفر للدولة الموارد التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها وزيادة أعبائها التي تحقق منافع عامة للمجتمع في مجموعة. كما أنها تحقق التوازن الاقتصادي والاجتماعي بين حقوق الخزنة العامة وحقوق الأفراد. ودورها الأساسي في تحقيق العدالة الاجتماعية وعدالة توزيع الدخل القومي وتقليل التفاوت في الدخل بين فئات المجتمع، عن طريق الضرائب

¹ محمد دويدار، مرجع سابق، ص 170،

التصاعدية، أمر لا يخفي على أحد. وتعتبر هذه الخصيصة مبدأ دستوريا أفرزته الثورات السياسية الكبرى، كما نص عليه إعلان حقوق الإنسان و المواطن الذي أصدرته الثورة الفرنسية عام 1789. ولم يعد هناك حاجة في العصر الحديث على النص عليه صراحة، إذ أنه يعد من المبادئ الدستورية العامة المستقرة الواجب اتباعها بغض النظر عن وجود نص دستوري من عدمه.

المطلب الثاني: الأساسي القانوني للضريبة:

حاول فقه المالية العامة تلمس الأساس الذي يعطي للدولة الحق في فرض الضرائب و التزام الأفراد بدفعها. ويمكن رد هذه المحاولات إلى تيارين كبيرين ينتمي كل منهما إلى حقبة تاريخية معينة. أولهما نظرية العقد الاجتماعي و المنفعة، وثانيهما نظرية التضامن الاجتماعي.

وسنعرض على التوالي لكل منهما:

أولاً: نظرية المنفعة و العقد الاجتماعي:

سادت أفكار هذه النظرية خلال القرنين الثامن و التاسع عشر. فالفقه التقليدي قد حاول تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة على أساس فكرة المنفعة التي تعود على الأفراد مقابل دفع الضريبة، وتتمثل في الانتفاع بخدمات المرافق العامة المختلفة. وبناء على ذلك فإنه لولا انتفاع الأفراد بهذه الخدمات لما كان هناك سند قانوني لفرض الضريبة و التزام الأفراد بها.

ويؤسس أنصار هذه النظرية فكرة المنفعة على ارتباط الفرد بعقد ضمني بينه وبين الدولة يسمى **بالعقد الاجتماعي** وأول من قال به هو الفيلسوف الفرنسي جان جاك روسو في القرن الثامن عشر. ويتمثل هذا العقد في كون الأفراد يتنازلون عن جزء من حرياتهم لحماية باقي أفراد المجتمع، كما أنهم بمقتضى عقد مالي يلتزمون بدفع الضرائب مقابل المنافع التي تعود عليهم من نشاط الدولة.

وقد اختلف أنصار هذه النظرية في تكييف طبيعة هذا العقد. فاعتبره البعض، كأدم سميث، **عقد بيع خدمات**. فالدولة تباع خدماتها للأفراد مقابل التزامهم بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب. وبالرغم من سهولة هذا التكييف وبساطته إلا أنه يخالف الحقيقة. فمن الصعوبة بمكان تقدير قيمة المنفعة التي تعود على دافع الضريبة من خدمات الدولة باعتبار أن كثيراً من الخدمات التي تقدمها الدولة غير قابلة للانقسام أو التجزئة كالأمن و الدفاع و التمثيل الدبلوماسي.

أضف إلى ذلك أن هذا التكييف لا يتوافق مع التزام الأجيال المستقبلية بدفع أقساط وفوائد الديون التي عقدتها الدولة ولم يترتب على إنفاقها أي نفع مباشر لتلك الأجيال.

وأخيراً فإنه لو صح هذا التكييف لألزمت الدولة الطبقات محدودة الدخل بدفع ضرائب تفوق مقدرتها كئمن للخدمات العامة التي تستفيد بها باعتبارها أكثر الطبقات استفادة من تلك الخدمات، وفي ذلك منافاة لاعتبارات العدالة.

وصور البعض الآخر هذا العقد الضمني على أنه عقد شركة وأصحاب هذا التكييف اعتبروا أن الدولة شركة إنتاج كبيرة، الشركاء فيها هم أفراد المجتمع حيث يقوم كل منهم بأداء عمل معين ويتحمل

في سبيل ذلك بنفقات خاصة. ويوجد إلى جانب النفقات الخاصة نفقات عامة يقوم بها مجلس إدارة هذه الشركة، أي الحكومة، تعود منفعتها على جميع الشركاء، أي خدمات المرافق العامة، ومن ثم يتعين على هؤلاء المساهمين المشاركة في هذه النفقات في صورة الضرائب التي تفرضها عليهم الدولة.

وهذا التكييف، وإن كان يفسر ضرورة التناسب بين مبلغ الضريبة ودخول الأفراد (نسبة مساهمة كل منهم في عقد شركة الإنتاج)، إلا أنه لا يستعصي على النقد: إذ أن الدولة لا تقدم فقط مجموعة من المصالح المادية للأفراد بل وأيضا مجموعة من المصالح المعنوية و الأدبية التي يصعب تقديرها. بالإضافة إلى أن هذا التكييف يستوجب انتفاع الطبقات ذات الدخل المرتفعة بقدر من الخدمات العامة يفوق ما تتمتع به الطبقات محدودة الدخل، وهذا ينافي الحقيقة. إذ في الغالب ما تتمتع الطبقات محدودة الدخل بخدمات المرافق العامة أكثر من الطبقات مرتفعة الدخل. وأخيرا أن هذا التكييف يقوم على أساس مجرد تصور أو اعتقاد من جانب بعض الفقهاء دون أن يتأكدوا من تحققه. ولذا فقد ذهب البعض، وعلى رأسهم مونتسكيو، إلى تكييف هذا العقد على أنه **عقد تأمين**. فالأفراد يدفعون الضرائب للدولة كتأمين على الجزء الباقي من أموالهم و الانتفاع بها على أفضل سبيل. ومن ثم، تعد الضريبة قسط التأمين الذي يدفعه الأفراد مقابل حماية الدولة للجزء الباقي من أموالهم وأيضا أشخاصهم.

ويمتاز هذا التكييف بإلزام الأفراد بدفع مقدار من الضرائب يتناسب مع دخولهم استنادا إلى ضرورة تناسب قسط التأمين مع محل التأمين (الشيء المؤمن عليه).

ويعيب هذا التكييف أن عقد التأمين يلزم المؤمن، أي الدولة، بتعويض المستأمن، أي المكلف، عن الأضرار التي تلحق بأمواله. وهذا ما لا تقوم به الدولة سواء في الوقت الحالي أو الماضي. أضف إلى ذلك أن هذا التكييف يقصر وظيفة الدولة على مجرد حفظ المن، وهو ما يتمشى مع فكرة الدولة الحارسة ولا يستقيم البتة مع فكرة الدولة المتدخلة و المنتجة.

وبناء على ما تقدم، فإن نظرية المنفعة و العقد الاجتماعي، وإن كانت تبحث عن مبرر لكي تكون الضريبة متناسبة مع الدخل أو الثروة الخاضعة لها على أساس عقدي، لا تناسب العصر الحديث بكل تطورات و تغيراته. لذا فقد ظهر تيار آخر يؤسس فرض الضريبة على نظرية التضامن الاجتماعي.

ثانيا: نظرية التضامن الاجتماعي

تقوم هذه النظرية على فكرة أساسية مؤداها أن الأفراد يسلمون بضرورة جود الدولة، كضرورة سياسية و اجتماعية، تحقق مصالحهم وتشبع حاجاتهم. ومن ثم ينشأ بين الأفراد تضامن اجتماعي بموجبه يلتزم كل فرد بأداء الضريبة المفروضة عليه، كل بحسب قدرته التكليفية (المالية)، كي تتمكن الدولة من القيام بوظائفها المتعددة وتوفير الخدمات العامة لكافة المواطنين بلا استثناء وبغض النظر عن مدى مساهمتهم في تحمل الأعباء العامة. وأكثر من ذلك فمن الممكن استفادة بعض الأفراد بالخدمات العامة رغم عدم قيامهم بدفع الضرائب أو بدفع مبالغ زهيدة كأصحاب الدخل المحدودة، وعدم انتفاع البعض الآخر بهذه الخدمات رغم قيامهم بدفع ضرائب كالمواطنين المقيمين في الخارج.

وبالإضافة إلى ما سبق، فإن نظرية التضامن الاجتماعي تقتزن بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على رعاياها، ومن ثم إلزامهم وإجبارهم على أداء الضريبة. وهذا يفسر إلزام الأجانب المقيمين في الدولة، إقامة عادية أو مستمرة، بالمساهمة في الأعباء و التكاليف العامة وأداء الضريبة المفروضة عليهم. مما سبق، يتضح أن نظرية التضامن الاجتماعي تمثل الأساس القانوني الذي تستمد منه الدولة سلطتها في فرض الضريبة على المقيمين على أرضها من وطنيين وأجانب.

المطلب الثالث: القواعد العامة التي تحكم الضريبة:

يقصد بالقواعد العامة، التي تحكم الضريبة، مجموعة القواعد و المبادئ التي يتعين على المشرع المالي الاسترشاد بها ومراعاتها بصدد تقرير النظام الضريبي في الدول. وهي قواعد ذات فائدة مزدوجة: فهي تحقق مصلحة المكلف، من جهة، ومصلحة الخزنة العامة من جهة أخرى. وواقع الأمر، أن تلك القواعد تعد بمثابة دستور عام ضمني تخضع له القاعدة القانونية الضريبية. واحترام الدولة لتلك القواعد عند فرض الضريبة أمر حتمي ولا يحق لها الخروج عليها وإلا اعتبر ذلك تعسفا من جانب الدولة في استعمال حقها في فرض الضرائب ويمثل ظلما بينا للأفراد المكلفين بها. ويعتبر " آدم سميث " أول من نظم تلك القواعد و المبادئ وصاغها في كتابه الأول "ثروة الأمم".

وتتلخص هذه القواعد فيما يلي:

أولاً: قاعدة العدالة و المساواة:

يتركز مفهوم هذه القاعدة على التزام الدولة، عند فرض الضرائب على المكلفين بها، مراعاة تحقيق مبادئ العدالة و المساواة في توزيع الأعباء العامة بينهم.

وقد أثارت هذه القاعدة العديد من الجدل بين الكتاب الاقتصاديين، وتعرضت لتطور كبير وفقا للتطور الاقتصادي و الاجتماعي الذي حدث منذ أواخر القرن الثامن عشر.

وقد ذكر آدم سميث في كتابه المشهور "ثروة الأمم" أنه يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم في حماية الدولة". وفي إطار تفسير علماء المالية لهذه العبارة، ربطوا بين تحقيق العدالة وبين الضريبة النسبية التي بمقتضاها يتحدد سعر نسبي للضريبة من دخل الفرد. ومن ثم تكون النسبة المقطعة من وعاء الضريبة (الدخل مثلا) دائما واحدة، مهما كان مقدار المادة الخاضعة للضريبة. واستنادا جنيته فإن ما يقطع من هذا الدخل كضريبة هو عشر جنيته أو خمسون جنيها إذا كان دخله خمسمائة جنيته أو مائة جنيته إذا كان ألف جنيته وهكذا. وهذا الرأي الذي ساد فترة طويلة، وإن كان يتركز على فكرة المساواة في المعاملة بين الجميع دون تمييز أو تغيير في سعر الضريبة، لا يبرأ من النقد: فالضريبة النسبية تعد أشد وطأة على الطبقات محدودة الدخل من تلك مرتفعة الدخل، إذ يكون الاقتطاع بالنسبة للأولى أشد عبئا عليها مما يضطرها إلى حرمان نفسها من إشباع بعض حاجاتها الضرورية بالنظر إلى المبلغ المتبقي لديها بعد خصم مبلغ الضريبة

ومن ثم فإن الضريبة النسبية عاجزة عن تحقيق العدالة المنشودة من فرض الضريبة، بل وأيضا لا تحقق المساواة بين المكلفين بعبء الضريبة.

ولا شك أن الضريبة التصاعدية تحقق قدرا أعلى من العدالة و المساواة بين المكلفين بها. فهي تستند إلى "قاعدة تناقص المنفعة الحدية" التي تقضي بأنه كلما زادت الوحدات التي يستهلكها الشخص من سلعة أو خدمة ما كلما نقص مقدار النفع الذي يعود عليه من استهلاك الوحدة التالية. ولما كانت النقود هي وسيلة الحصول على السلع و الخدمات، فكلما زاد الدخل الذي يحصل عليه الشخص كلما نقص مقدار النفع الذي يعود عليه من إنفاق الوحدة الحدية (الأخيرة) من هذا الدخل. وبذلك تتحقق العدالة والمساواة بين شخصين أحدهما أقل دخلا من الآخر باعتبار أن سعر الضريبة المفروضة على الأقل دخلا تكون أقل من الأكبر دخلا. وبذلك تتساوى التضحية التي يتحملها كل منهما نتيجة فرض الضريبة على دخله. بالإضافة إلى ماتقدم، فإن الضريبة التصاعدية تحقق إعادة توزيع الدخل بين الأفراد بصورة فعالة من أجل تخفيف حدة التفاوت بين دخول الفئات الاجتماعية المختلفة.

وفي إطار العدالة و المساواة بين أفراد المجتمع في تحمل عبء الضريبة، لابد من الحديث عن مبدئين هامين هما: مبدأ عمومية الضريبة الشخصية ومبدأ عمومية الضريبة المادية.

مبدأ العمومية الشخصية للضريبة بمقتضى هذا المبدأ فإن الضريبة تفرض على كافة المواطنين الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسيا أو اقتصاديا. فالتزام الأفراد بالضريبة، بموجب هذا المبدأ، لا يقتصر على مواطنين الدولة المقيمين بها بل يمتد ليطول المقيمين في الخارج، إذا كان لهم أملاك في داخل إقليم الدولة وفقا لمبدأ التبعية السياسية (الجنسية). كما يشمل أيضا المقيمين في إقليم الدولة من الأجانب استنادا إلى مبدأ التبعية الاقتصادية. وإذا كان هذا المبدأ عاما فقد يرد عليه بعض الاستثناءات التي لا تفقده عموميته. مثال ذلك الاعفاءات المقررة لبعض رجال السلك الدبلوماسي بناء على اعتبارات العرف الدولي أو المجاملة الدولية، أو مبدأ المعاملة بالمثل كذلك الإعفاءات التي ترد في القوانين الضريبية لصالح بعض الأشخاص تحقيقا لأغراض اقتصادية أو اجتماعية معينة.

مبدأ العمومية المادية للضريبة ويقصد به أن تفرض الضريبة على كافة الأموال و العناصر المادية سواء كانت دخولا أو ثروات فيما عدا ما ينص القانون الضريبي على استثنائه صراحة، كالأراضي البوري أو المناطق الحرة، من أجل تحقيق أغراض اقتصادية معينة.

ومن أجل تدعيم مبدأ العدالة الضريبية، فقد أخذت العديد من النظم الضريبية بنظام الضرائب الشخصية الذي بمقتضاه تأخذ التشريعات المالية في اعتبارها عند فرض الضريبة شخص المكلف وظروفه ومركزه المالي وحالته الاجتماعية. فلا يتم فرض الضريبة بالنظر فقط إلى المادة الخاضعة للضريبة، ولكن بالنظر إلى المقدرة التكاليفية الحقيقية للمكلف. مثال ذلك، تقرير إعفاء للحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف، أو تقرير إعفاءات ضريبية بسبب الأعباء العائلية أو التمييز في المعاملة الضريبية بين الدخول بحسب مصادرها، حيث يعامل الدخل الناتج عن العمل معاملة ضريبية تفضيلية عن الدخل الناتج

عن رأس المال.. وهذا المبدأ هو المعمول به بشأن الكثير من الضرائب وتأخذ به العديد التشريعات الضريبية في الدول المختلفة.

أما الضرائب العينية ، فإن المشرع لا ينظر إلى الظروف الشخصية للمكلف ولكنه يهتم فقط بالمادة الخاضعة للضريبة. وهذا النوع من الضرائب يقتصر فقط على الضرائب غير المباشرة بأنواعها المختلفة وجملة ما تقدم، أن القاعدة الضريبية يجب أن تحقق أساساً فكرة العدالة و المساواة بين المكلفين بها، كي يتحقق لهم الشعور بالأمان و الثقة و الاطمئنان.

1. قاعدة اليقين:

ويقصد بها أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إبهام. والغرض من ذلك، أن يكون المكلف على علم يقيني بمدى التزامه بصورة واضحة لا لبس فيها. ومن ثم يمكنه أن يعرف مقدماً موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها وسعرها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها وغير ذلك من المسائل الفنية المتعلقة بالضريبة. بالإضافة إلى معرفته لحقوقه تجاه الإدارة المالية والدفاع عنها.

2. قاعدة الملاءمة في الدفع :

ويقصد بهذه القاعدة ضرورة تنظيم أحكام الضريبة بصورة تلائم ظروف المكلفين بها، وتيسير دفعها وخاصة فيما يتعلق بميعاد التحصيل وطريقته وإجراءاته.

وتهدف هذه القاعدة، في حقيقة الأمر، إلى عدم تعسف الإدارة المالية في استعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات الربط و التحصيل. وتدعو اعتبارات الملاءمة أن تكون القواعد المتعلقة بكل ضريبة متفقة مع طبيعتها الذاتية و الأشخاص الخاضعين لها، من أجل تجنب العديد من المشاكل التي يمكن أن تنشور في حالة مخالفة هذه القاعدة .

وقد نتج عن هذه القاعدة قاعدة "الحجز عند المنبع" وذلك بصدد الضريبة على الدخل باعتبار أن الاقتطاع عند المنبع أكثر ملاءمة ويسر بالنسبة للمكلف و الإدارة المالية في ذات الوقت.

3. قاعدة الاقتصاد في النفقات:

ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل وأيسر الطرق التي لا تكلف الإدارة المالية مبالغاً كبيرة، خاصة في ظل الروتين و الإجراءات المعقدة، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها. ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد الدولة دون ضياع جزء كبير منه في سبيل الحصول عليه.

وأخيراً، فإن كافة القواعد سالفة الذكر تدور في فلك فكريتي العدالة و المساواة الضريبية، وما هي جميعها إلا تطبيقات لهما.

المطلب الرابع: أغراض الضريبة:

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أغراض معينة، يأتي في مقدمتها الغرض التمويلي، باعتبارها مصدرا هاما للإيرادات العامة بالإضافة إلى الأغراض المالية و السياسية والاقتصادية الأخرى. وقد تطورت تلك الأغراض بتطور دور الدولة.

ففي ظل المالية التقليدية، عندما كانت تسود فكرة الدولة "الحارسة" كما سلف بيانه، كان الغرض من الضريبة غرضا ماليا بحتا. أي تحقيق إيرادات للدولة، تستطيع أن تواجه بها نفقاتها المحدودة من أجل تسيير المرافق العامة. أي أن دور الضريبة كان محايدا كدور الدولة في ذلك الوقت. بمعنى أنه لا يترتب على فرضها إحداث أي تغيير في المراكز القانونية للأفراد بشأن توزيع الدخل، أو التأثير في قراراتهم الاقتصادية المختلفة التي يجب أن تتخذ فقط وفقا لقوى السوق.

غير أنه مع تطور دور الدولة، وزيادة أنشطتها وتدخلها في الحياة الاقتصادية بصورة فعالة، تطورت أغراض الضريبة إذ أصبحت بمثابة أداة رئيسية في يد الدولة لتحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية. فهي تمثل أداة من أدوات السياسة المالية و الاقتصادية، وإن كان استخدامها لتحقيق أغراض معينة يختلف بحسب طبيعة النظام الاقتصادي، وبحسب درجة النمو الاقتصادي. إذ يختلف دورها في ظل الرأسمالية عن الاشتراكية، وفي الدول المتقدمة عن الدول النامية.

كما أن للضريبة دورا هاما في البلاد النامية، بصفة أساسية، في تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها إلى المشروعات التي تحقق أغراض التنمية. ولذا فهي تستخدم في تشجيع المدخرات، و التأثير على الميل للاستثمار و توجيهه إلى الأنشطة الاقتصادية التي تمثل البنية الأساسية.

ومن أهم أهداف الضريبة في العصر الحديث، بصورة عامة، الأهداف السياسية سواء فيما يتعلق بالسياسة الداخلية أو الخارجية. ففي الداخل، تمثل الضريبة أداة في يد القوى الاجتماعية المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، وهي بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب. أما في الخارج، فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية، مثل استخدام الرسوم الجمركية (كمح الإعفاءات و الامتيازات الضريبية) لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها (رفع سعر الرسوم الجمركية) من أجل تحقيق أغراض سياسية.

أما الأهداف الاقتصادية، كما هو الحال بالنسبة للدول الرأسمالية، فتتمثل في تحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب أثناء فترة الإنكماش لزيادة الإنفاق، وزيادتها في فترة التضخم من أجل امتصاص القوة الشرائية. كما قد تستخدم لتشجيع نشاط اقتصادي معين، بمنحه فترة إعفاء محددة وإعفاء المواد الولية اللازمة لهذا النشاط، باعتباره نشاطا حيويا يحقق التنمية الاقتصادية.

وأخيرا الأهداف الاجتماعية التي تتمثل في استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة. مثال ذلك أن يقرر المشرع الضريبي تخفيف الأعباء الضريبية على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة. كما تستخدم الضريبة أيضا في تطوير بعض الأنشطة الاجتماعية، كإعفاء بعض الهيئات

و الجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معينة (دينية أو أسرية..) من الضرائب. أو قد تساهم الضريبة في المحافظة على الصحة العامة بفرض ضرائب منخفضة السعر على سلع الاستهلاك الضروري، كالخبز، وفرض ضرائب مرتفعة السعر على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية مثل المشروبات الكحولية و السجائر.

وبالرغم من تعدد أغراض الضريبة في العصر الحديث، إلا أنه ما زال الغرض المالي لها، باعتبارها أداة تمويلية في المرتبة الأولى، له الأولوية على باقي الأغراض .

المبحث الثاني: التنظيم الفني للضرائب:

يقصد بالتنظيم الفني للضرائب تحديد كافة الأوضاع و الإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها، في ضوء الضوابط الاقتصادية الواجب مراعاتها، وكذلك المشكلات الفنية التي تثار في هذا الصدد ابتداء من تفكير الدولة في فرض ضريبة معينة وحتى تمام دفعها من جانب المكلف بها إلى خزنة الدولة.

وسنقسم دراستنا في هذا الفصل إلى عدة مباحث على النحو التالي:

المطلب الأول: وعاء الضريبة

المطلب الثاني: سعر الضريبة

المطلب الثالث: ربط الضريبة وتحصيلها

المطلب الرابع: المشكلات الاقتصادية المتعلقة بالضريبة.

المطلب الأول:

وعاء الضريبة:

يقصد بوعاء الضريبة المادة الخاضعة للضريبة، أو محل الضريبة نفسها. وقد تكون هذه المادة أموالاً، (رأس مال، دخل) أو أشخاص.

وسنتناول بالدراسة موضوع وعاء الضريبة، وما يثيره من موضوعات أخرى على النحو التالي:

الفرع الأول: اختيار المادة الخاضعة للضريبة

الفرع الثاني: موضوع الضريبة (دراسة تفصيلية للضرائب المباشرة وغير المباشرة).

الفرع الأول:

اختيار المادة الخاضعة للضريبة:

ونعني به اختيار موضوع أو محل الضريبة. وقد يكون موضوع الضريبة مالا، أو تصرفاً أو نشاطاً معيناً، أو حتى شخصاً.

وبناء على ذلك، فقد جرى العمل في التشريعات المالية المختلفة على تقسيم الضرائب من حيث وعائها أو محلها إلى أولاً: الضرائب على الأشخاص و الضرائب على الأموال.

ثانيا: نظام الضريبة الموحدة، ونظام الضريبة المتعددة. ثالثا: الضريبة المباشرة وغير المباشرة. وسنقوم بدراسة كل تقسيم في مطلب مستقل على النحو التالي:

المطلب الأول: الضرائب على الأشخاص و الضرائب على الأموال:

1. الضرائب على الأشخاص:

يقصد بالضرائب على الأشخاص أن يكون الإنسان ذاته هو محل الضريبة أو وعاء الضريبة، فتفرض على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة بغض النظر عن امتلاكهم للثروة.

وقد عرف التاريخ المالي الضريبة على الأشخاص منذ قديم الزمان. فعرفها الرومان و العرب، حيث كانت تفرض على المسلمين (الذميين) في البلاد الخاضعة للحكم الإسلامي، وكانت تقتصر على الذكور من البالغين. كما عرفت مصر حتى أواخر القرن التاسع عشر وكانت تسمى بضريبة الفردة أو ضريبة الرؤوس، لكونها تفرض على الشخص باعتباره "رأساً".

وضريبة الرؤوس تأخذ شكلين أساسيين، ضريبة موحدة، أو ضريبة مدرجة. وقد انتشرت ضريبة الرؤوس الموحدة في المجتمعات القديمة البدائية لكونها كانت تتماشى مع الظروف الاجتماعية والاقتصادية لتلك المجتمعات، حيث كان الأفراد متقاربين من حيث الدخل و الثروات، بالإضافة إلى بدائية الإدارة المالية مما يصعب عليها تقدير وعاء الضريبة، بجانب سهولة تحصيلها. ولذا كانت تفرض ضريبة بسيطة موحدة على الأفراد، فيدفع كل فرد ذات المبلغ الذي يدفعه الآخرون الخاضعين للضريبة. وكانت الحصيلة الضريبية بسيطة لأن سعرها كان دائما منخفضا لكي يتمكن ذوو الدخل المحدودة من دفعها.

ومع تقدم المجتمع وظهور الفوارق الاقتصادية و الاجتماعية بين الأفراد ودخولهم، أصبحت الضريبة الموحدة لا تحقق العدالة المنشودة منها على الخاضعين لها، إذ أصبح الأفراد يتفاوتون في مقدرتهم التكليفية. ولذا بدأ الاتجاه نحو ضريبة الرؤوس المدرجة. حيث كان المجتمع يقسم إلى طبقات أو فئات مختلفة وفقا لمراكزهم الاجتماعية و الاقتصادية، وكل طبقة ملزمة بدفع مبلغ محدد بالذات على سبيل الضريبة يختلف عن الطبقات الأخرى. وبالرغم من أن الضريبة المدرجة تبدو أكثر عدالة من الضريبة الموحدة، إلى أنها عدالة ناقصة. فالطبقة الواحدة تدفع نفس المبلغ مع أن دخول أفراد هذه الطبقة غير متساوية، فهي لا تعتد بالمقدرة التكليفية للأشخاص.

ومن أمثلتها الضريبة التي فرضها بطرس الأكبر قيصر روسيا، حيث قام بتقسيم المجتمع إلى أربع فئات هي الفلاحون، الحرفيون، الطبقة البرجوازية، والطبقات الأخرى.

كما فرضتها فرنسا على الأسر عام 1865، حيث قسم المجتمع إلى اثنين وعشرين فئة اجتماعية، فرضت على كل فئة ضريبة خاصة. كذلك عرفتها مصر حيث مرسوم عام 1875 وبموجبه قسم الأهالي إلى ثلاث طبقات كل طبقة تدفع مبلغا محددًا على سبيل الضريبة¹.

وتكاد تخلو التشريعات الضريبية الحالية للعديد من الدول من ضريبة الرؤوس بنوعها الموحدة و المدرجة، نظرا لكونها لا تحقق العدالة بين المكلفين بها، بالإضافة لما فيها من إهدار لكرامة الإنسان وحقوقه بجعله محلا للضريبة.

الضرائب على الأموال:

نظرا للعيوب السالف ذكرها بشأن الضرائب على الأشخاص، فقد ساد الاتجاه نحو اختيار الأموال كأساس لفرض الضريبة. وإما أن تكون الأموال رأس مال أو دخلا. ورأس المال، هو مجموع ما يمتلكه الأفراد من قيم استعمال في لحظة زمنية معينة (الثروة) سواء أخذت شكلا عينيا، كأرض أو عقار أو مبنى، أو شكل سلع إنتاجية أو سلع استهلاكية أو أوراق مالية (أسهم وسندات) أو مبلغ من النقود. و الواقع فإن الثروة مفهوم أشمل وأعم من رأس المال.

أما الدخل، فهو كل ما يحصل عليه الفرد بصورة دورية منتظمة على نحو مستمر من مصدر معين، قد يتمثل في ملكيته لوسائل الإنتاج أو في عمله أو كليهما معا. ويأخذ الدخل صورة نقدية، كقاعدة عامة، في المجتمعات الحديثة. وإن كان من الجائز الحصول على بعض أجزاء من الدخل في صورة عينية. مثل حصول العامل على جزء من أجره من السلع التي يقوم بإنتاجها، أو استبقاء المنتجون لجزء من إنتاجهم لاستهلاكهم الذاتي (كالمزارعين). ويثور التساؤل حول أيهما أكثر تعبيرًا عن المقدرة التكاليفية للأشخاص، رأس المال أو الدخل؟

شهد التاريخ المالي للمجتمعات الحديثة تطورا كبيرا في هذا الصدد يتمثل في كون الدخل يمثل أساسا لفرض الضريبة، بعد أن ظلت الثروة لفترة زمنية طويلة هي الأساس الأول لفرضها، خاصة في العصور الوسطى وحتى بداية القرن التاسع عشر. ومع بداية النصف الأخير من القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، انتقل وعاء الضريبة من الثروة إلى الدخل، للأسباب التالية:²

1. التطور الذي لحق الاقتصاد وتحوله من الاقتصاد العيني إلى الاقتصاد النقدي. فقد ترتب على ذلك زيادة أهمية الثروة المنقولة عن الثروة العقارية. ونظرا لصعوبة تقدير تلك الأخيرة من جانب الإدارة المالية، فقد أصبح الدخل الناتج عنها محل تقييم.
2. القيود التي فرضت على حق الملكية، وما يتفرغ عنها من حق استغلال، تمثلت في شكل تنظيم علاقات استئجار الأراضي و المباني للأغراض السكنية وغيرها مما أدى إلى تناقص أهمية الثروة العقارية.

¹ رفعت المحجوب "المالية العامة" الكتاب الثاني، دار النهضة العربية، سنة 1971، ص 53.

² محمد دويدار، مرجع سابق، ص 179

3. استنادا إلى أن العمل أصبح مقياسا للقيمة، فقد تزايدت أهمية الدخل الناتج عن العمل، وأصبح هو المعيار الذي يحدد درجة يسار صاحبة.

ومع ذلك فإن اختيار الدخل كتعبير عن المقدرة التكاليفية، وبالتالي كأساس لفرض الضريبة، يثير مشاكل معينة¹:

أ. ليست كل عناصر الدخل نقدية. فالبعض منها قد يكون عينا، مثال ذلك الجزء من الناتج الزراعي الذي يستهلكه المنتجون وهو ما يسمى بالاستهلاك الذاتي، كذلك إقامة مالك المبنى في العقار المملوك له أو في بعض أجزائه. تلك العناصر العينية يصعب تقديرها.

ب. بالنسبة للدخول النقدية قد يكون من الصعب الوصول إلى تقدير صحيح بالنسبة لبعضها، خاصة تلك التي لا يقوم أصحابها بإمسك دفاتر، أو تلك التي تحتمي وراء مبدأ سرية الأعمال الذي يعد من أسس نشاط المشروع الفردي.

ت. أن التوسع في مفهوم الدخل يؤدي إلى احتوائه على عناصر أخرى تقع بين الدخل ورأس المال، كزيادة رأس المال زيادة حقيقية بمرور الوقت، وأن كان ذلك لا يتركز على زيادة في الطاقة الإنتاجية. وبغض النظر عن تلك المشاكل، فقد أصبح الدخل، بصورة أصلية، هو معيار المقدرة التكاليفية التي تمثل الوعاء الأساسي للضريبة، وإن كانت الثروة ورأس المال يمكن الارتكاز عليهما في بعض الحالات الاستثنائية.

المطلب الثاني: نظام الضريبة الموحدة ونظام الضريبة المتعددة:

إن الأخذ بنظام الضريبة الموحدة أو نظام الضريبة المتعددة من الأمور التي تتعلق بالنظام الضريبي في الدولة. فالدولة تبحث دائما عن النظام الذي يحقق لها أكبر قدر من الإيرادات وفي ذات الوقت تلتزم بالقواعد العامة التي تحكم الضريبة، السالف بيانها. واستنادا إلى ذلك تثار المفاضلة عند إجراء التنظيم الفني للضرائب بين الاعتماد على نظام الضريبة الموحدة أو الأخذ بنظام يقوم على فرض عدة ضرائب، تتخذ كل منها وعاءا ماليا خاصا بها.

وقد عرف التطور المالي لنظام الضريبة، منذ القدم، خلال القرنين السابع عشر و الثامن عشر، نظام الضريبة الموحدة بل ودافع عنها الكتاب الاقتصاديون في ذلك الوقت، إذ كانت الدولة تفرض ضريبة رئيسية واحدة للحصول على ما تحتاج إليه من موارد مالية.

والتأصيل التاريخي لهذه الفكرة ينبع من فكرة الضريبة الأساسية التي نادى بها "فوبان"² vauban سنة 1707، الذي اقترح إلغاء الضرائب التي كانت قائمة في ذلك الوقت، وإحلال ضريبة أساسية محلها أطلق عليها ضريبة العشور على الأراضي و الدخول المنقولة. وقد اقترح "فوبان" أن تفرض الضريبة عينا بنسبة العشر على محصول الأرض ، وبنسبة العشر أيضا على الإيراد الصافي

¹ د.محمد دويدار، مرجع سابق، ص 180.

² السيد عبد المولي، مرجع سابق، ص 368.

للأموال الأخرى غير الأرض، كالمنازل و المصانع، وكذلك على دخل العمل. وقد أوصى في ذات الوقت أن تفرض ضرائب أخرى غير مباشرة بجوار "الضريبة الأساسية" مثل الضرائب الجمركية والضرائب على الملح و المشروبات.

وقد أخذ "الطبيعيون" بفكرة الضريبة الموحدة على الأرض الزراعية، على أساس كونها المصدر الوحيدة للثروات، وأن ملاك الأراضي هم الفئة الوحيدة التي تنتج إيرادا صافيا. ومن ثم، فمن غير المجدي أن تفرض الضريبة على دخول الطبقات الأخرى. إذ أي ضريبة على هذه الطبقات يعني أن الملاك الزراعيين هم الذين يتحملون عبأها في النهاية. ويرجع ذلك إلى أن فرض الضريبة على دخول الفئات الأخرى، التجار و الصناع مثلا، سيؤدي إلى رفع أثمان الخدمات التي تقدمها هذه الفئات لملاك الأراضي الزراعية بمقدار الضريبة، أي أن الضريبة في النهاية تقتطع من الناتج الصافي، أي من دخل الملاك.

وقد أخذ الكاتب الأمريكي هنري جورج بفكرة الضريبة الموحدة متخذا الريع العقاري وعاء لها، أي الزيادة في قيمة الأراضي. واستند في ذلك إلى أن التقدم الاقتصادي و التطور العمراني وزيادة عدد السكان كل ذلك أدى إلى ارتفاع قيمة الأرض، وأن ملاك تلك الأراضي يحصلون على زيادة في القيمة الناتجة عن أسباب اجتماعية أو اقتصادية، ليس لهم دخل في تحقيقها، مما يؤدي إلى التفاوت بين دخول طبقات المجتمع. وبمرور الزمن يزيد التفاوت، مما يستلزم تدخل الدولة بفرض ضريبة موحدة على الريع العقاري، لتقليل حدة التفاوت بين الدخول من جهة وكمصدرا للإيرادات من جهة أخرى.

وقد ظهرت آراء متعددة، في هذا الصدد، تأخذ بفكرة الضريبة الموحدة على مصادر أخرى كالمصانع و المناجم أو مصادر القوى المحركة التي تستخدم في أوجه النشاط الاقتصادي.

وفي الفكر المالي الحديث، نادى بعض أنصار الضريبة الموحدة بالأخذ بها على أساس معيار الدخل العام الذي يحققه الفرد خلال السنة من مصادر متعددة، لكونه أكثر تحقيقا لفكرة العدالة و المقدره التكلفة للمكلف. بالإضافة إلى أنه نظام يتصف بالبساطة و الوضوح و لا يتطلب نفقات كثيرة في الإدارة و التحصيل. فإدارة مالية واحدة تكون قادرة على تحصيل الضريبة و التصدي لكافة المشكلات التي يمكن أن يثيرها هذا النظام.

وبالرغم من كافة المزايا المتقدمة، فإن أنصار نظام الضرائب المتعددة الذي يفرض على أساس تعدد الأوعية الضريبية، حيث تتعدد الضرائب، يرون أن الضريبة الموحدة أصبحت لا تتوافق مع الأوضاع الاقتصادية المعاصرة وتوسع الأنشطة الاقتصادية. فتلك الأوضاع الجديدة تتطلب التوسع في فرض الضرائب وتنوعها، لكي تستوعب كافة الروات و الدخول و الأنشطة التي يمارسها الأفراد. كما أن نظام الضريبة المتعددة يفرض الضرائب بأسعار معتدلة لا يشعر الأفراد بعبئها، ومن ثم فلا يفكرون في التهرب منها.

المطلب الثالث: الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة¹:

يعد تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة أهم تقسيمات الضرائب على الإطلاق. فهناك شبه إجماع بين الكتاب الاقتصاديين على أن الضرائب المباشرة هي ضرائب على الدخل و الثروة، بينما الضرائب غير المباشرة هي ضرائب على التداول و الإنفاق.

وبالرغم من أهمية هذا التقسيم إلا أنه حتى الآن لا يوجد معيار منضبط ودقيق وجامع للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب.

وقد اقترح الفقه المالي، في هذا الصدد، عدة معايير للترقية بين نوعي الضرائب محل البحث، وفقا للخصائص و السمات المشتركة بين أنواع الضرائب المباشرة من جهة، وأنواع الضرائب غير المباشرة من جهة أخرى. وتتمثل في ثلاث معايير رئيسية:

1. معايير التفرقة:

أولاً: المعيار القانوني:

يقوم هذا المعيار على أساس علاقة الإدارة المالية بالمكلف من حيث طريقة التحصيل. فإذا كانت الإدارة المالية تفرض الضريبة وتحصلها بناء على كشوف أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين بها، أي أن الشخص المكلف محل اعتبار، وكان التحصيل يتم كل سنة فالضريبة هنا مباشرة، نظرا لأن العلاقة هنا مباشرة بين الإدارة المالية و المكلف دون أي وسيط.

أما إذا كانت الضريبة تفرض دون أي علاقة مباشرة بين المكلف و الإدارة الضريبية، بل يتم فرضها و تحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف اقتصادي معين، دون ما اعتبار لشخص المكلف لعدم معرفة الإدارة الضريبية له فالضريبة هنا ضريبة غير مباشرة.

وإذا كان هذا المعيار الذي يقوم على أساس طريقة التحصيل وشخص المكلف يمكن تطبيقه كأساس للترقية بشأن العديد من الضرائب، إلا أنه ليس سليما في الكثير من الأحوال: فهناك بعض أنواع الضرائب التي يتم فرضها و تحصيلها بغير طريقة الجداول الأسمية أو بغير طريق الاتصال المباشر بين المكلف و الإدارة. فضريبة إيرادات القيم المنقولة تفرض على التوزيعات التي تتخذ صورة أرباح أو فوائد على الأسهم و السندات، أي دون اتصال مباشر بين الإدارة و المكلف وبغير طريق الجداول الإسمية . و بالرغم من ذلك فمن المسلم به فقها أنها من الضرائب المباشرة.

علاوة على ذلك فإن المشرع الضريبي يستطيع أن يغير من طريقة تحصيل الضريبة، بكشوف إسمية أو بدون كشوف، مما يؤثر على وصف الضريبة لا لسبب يتعلق بطبيعتها و إنما لأن طريقة التحصيل قد تغيرت وفقا للمعيار القانوني.

ويترتب على ما تقدم أن هذا المعيار وحده لا يعد معيارا منضبطا و جامعا للترقية بين الضرائب المباشرة و غير المباشرة.

ثانياً: المعيار الاقتصادي:

وفقاً لهذا المعيار تعد الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانوناً هو الذي يتحمل عبأها الضريبي بصورة نهائية، و لا يمكنه التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر تربطه بعلاقة اقتصادية. بينما تعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف القانوني يمكنه أن ينقل عبأها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية ويسمى هذا الأخير بالمكلف الفعلي.

ويستند هذا المعيار على إمكانية نقل العبء الضريبي من عدمه من شخص المكلف القانوني إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية.

ومن أمثلتها، الضريبة العامة على الإيراد، فهي ضريبة مباشرة لأن من يقوم بدفعها هو ذات الشخص المكلف بها بموجب القانون. بينما تعتبر الضرائب الجمركية ضرائب غير مباشرة لأن المستورد يدفع الضريبة ثم ينقل عبأها إلى شخص المستهلك برفع ثمن السلعة أو الخدمة بمقدار الضريبة، ومن ثم يختلف شخص من يقوم بدفع الضريبة عن شخص من يتحمل عبأها النهائي.

ومن النقد الموجه إلى هذا المعيار أن ظاهرة العبء الضريبي تخضع للعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية المتداخلة التي لا يمكن التأكد منها سلفاً. فضلاً عن أن كل الضرائب قد ينتقل عبؤها وقد لا ينتقل، فالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، وهي من الضرائب المباشرة، لا يستطيع المنتج وفقاً لهذا المعيار أن ينقل عبؤها لشخص آخر. وبالرغم من ذلك فإن هذا المنتج يستطيع أن ينقل عبؤها إلى شخص المستهلك في أوقات الرخاء عن طريق رفع ثمن السلعة بمقدار الضريبة.

و بالعكس فإن الضريبة على الإنتاج، وهي من الضرائب غير المباشرة التي يتحمل عبأها المستهلك، قد يفضل المنتج في أوقات الكساد أن يتحمل بها دون نقلها إلى المستهلك وذلك بقصد بقاء سعر السلعة مناسباً للمستهلك ومن ثم يزيد الطلب عليها فتزيد إيراداته وأرباحه. بالإضافة إلى أنه من الممكن أن يقوم المكلف القانوني بالضريبة بنقل جزء من عبء الضريبة إلى آخر

ولهذه الاعتبارات لا يمكن الاعتماد على المعيار الاقتصادي في التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، نظراً لعدم انضباطه في كثير من الحالات.

ثالثاً: معيار الثبات والاستقرار:

يقصد بهذا المعيار مدى ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة. فتكون الضريبة مباشرة إذا كان محل الضريبة يتميز بالثبات والاستقرار. كالضريبة العقارية أو الضريبة العامة على الإيراد أي على الثروة والدخل. أما إذا كان محلها تصرفات عرضية متقطعة فإن الضريبة تكون غير مباشرة، كاستيراد أو استهلاك بعض السلع، أي على التداول والإنفاق.

ويعد هذا المعيار أكثر المعايير دقة في التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة. وبالرغم من ذلك فإن الضريبة على التراكات التي تعد ضريبة مباشرة، في الأصل، فإنها وفقاً لهذا المعيار تعد ضريبة

غير مباشرة. إذ أنها تدفع بمناسبة حدث عرضي وهو الوفاة، وعلى واقعة عرضية هي انتقال الملكية بالميراث و خصوصا إذا كان سعرها منخفضا بحيث يمكن دفعها من الدخل.¹

ولقد حاول الاقتصاديون البحث عن معايير أخرى بالإضافة إلى تلك المعايير الثلاثة. فهناك من استند إلى امكانية التمييز بينهما على أساس المقدرة التكليفية للمكلف. فالضرائب المباشرة هي التي تقبل أن تكون محلا لمراعاة الظروف الشخصية للمكلف، أما الضرائب غير المباشرة فهي التي لا يمكن معها مراعاة ظروف المكلف الشخصية.

واستند البعض الآخر إلى أن الضرائب المباشرة هي التي تفرض على الدخل عند الحصول عليه، بينما الضرائب غير المباشرة هي التي تفرض على الدخل عند إنفاقه.

أن الفقه الضريبي و المالي لم يستقر على معيار محدد للفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة. ولذا فقد انتهى إلى أن هذا التقسيم في ذاته غير مفيد، وأنه من غير اللازم الاعتماد على معيار نظري واحد للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب. بل من الممكن اللجوء إلى معيار عملي يتخلص في اعتبار الضرائب على الثروة و الدخل ضرائب مباشرة. أما الضرائب على الاستهلاك و التداول فهي ضرائب غير مباشرة مع إلحاق الضريبة على التركات² بالضرائب المباشرة نظرا لأن الإدارة المالية تلجأ إلى تقدير المال الخاضع للضريبة، أي التركة، تقديرا مباشرا. وتظهر أهمية التمييز بين نوعي الضرائب، من وجهة النظر الاقتصادية، في ميدان الحسابات القومية، إذ تخصم قيمة الضرائب غير المباشرة، و تضاف قيمة الإعانات، من قيمة الناتج القومي الصافي مقدرا بثمن السوق للحصول على الدخل القومي و الصافي مقدرا بنفقة عناصر الإنتاج.³

2. تقدير الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

أن كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة تمثلان وسيلتين متكاملتين لنتبع عناصر الثروة من دخل ورأس مال. ولا يمكن القول بأن إحداها تفوق الأخرى في درجة الأهمية. ولذا فإن كل نظام ضريبي يجمع بينهما، وإن اختلفت نسب الجمع أو التوليف بينهما من نظام إلى آخر وفقا للاعتبارات الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية السائدة فيه.

أ. مدى ثبات الحصيلة:

ذكرنا من قبل أن الضرائب المباشرة تفرض على الثروات و الدخول، وهي عناصر تتميز بالثبات و الاستقرار إلى حد كبير، ومن ثم فإن حصيلتها الضريبية تتميز بالثبات ليكون عناصرها (الدخل و الثروة) لا تتأثر كثيرا بالتغيرات الاقتصادية. و أي تغير يستلزم وقتا كبيرا لكي تتغير هذه العناصر، ومن ثم تتغير الحصيلة.

¹ أحمد جامع، مرجع سابق، ص 149، د. باهر عتلم، مرجع سابق، ص 130

² أحمد جامع، مرجع سابق، ص: 150

³ باهر عتلم، المرجع السابق، ص: 131

ومع ذلك فإن فكرة الثبات النسبي للحصيلة الضريبية فيما يتعلق بالضرائب المباشرة قد فقدت أهميتها في الوقت الحاضر، خاصة أنها لا تناسب إلا بعض أنواع الدخول مثل الدخول الناتجة عن العقارات (إيجار الأراضي الزراعية و المباني السكنية)، أو الدخل الناتج عن العمل (الأجور و أرباح المهن الحرة)، أو من العمل ورأس المال (الأرباح) التجارية و الصناعية. إذ تكون تلك الدخول أكثر تأثراً بالتغيرات و الأزمات الاقتصادية، خاصة في فترات الانكماش وما يترتب عليه من بطاقة في الأيدي العاملة، وانخفاض في مستوى الإنتاج و الدخل القوميين. و بالتالي فإن حصيلة الضرائب تنخفض في تلك الفترات. أي أن حصيلة هذا النوع من الضرائب على الدخول يتأثر ارتفاعاً وانخفاضاً بحسب الظروف الاقتصادية التي يتعرض لها الاقتصاد من وقت إلى آخر.

وبالرغم من ذلك، فما زالت الضرائب المباشرة تحتفظ إلى حد كبير بالثبات في الحصيلة، ليس في صورته التقليدية، فهي تحصل في مواعيد ثابتة دورية و منتظمة يجعلها تحتفظ بصفة الثبات النسبي. أما بصدد الضرائب غير المباشرة، التي تفرض على الاستهلاك و التداول، أي على تصرفات غير ثابتة ومستقرة، فهي تصرفات عرضية و متقطعة قد يقوم بها الأفراد أو لا يقومون بها، ومن ثم فإن حصيلتها الضريبية لا تتمتع بالثبات النسبي.

واستناداً إلى ما تقدم، فإنه يكون من السهل التقدير المسبق لحصيلة الضرائب المباشرة أكثر من الضرائب غير المباشرة. كذلك فإن توريد حصيلة الضرائب المباشرة إلى الخزنة العامة يتطلب مرور وقت طويل لأنها تفرض على أساس سنوي في حين أن حصيلة الضرائب غير المباشرة تورد منذ بداية السنة المالية إلى الخزنة لأنها تفرض على وقائع و تصرفات متقطعة تحدث كل يوم.

ب. مرونة الحصيلة:

ويقصد بمرونة الحصيلة مدى إمكان زيادة الحصيلة إذا احتاجت الدولة إلى أموال إضافية في ظروف معينة.

وفيما يتعلق بالضرائب المباشرة فهي تعد أقل مرونة من الضرائب غير المباشرة. وإذا كانت تلك الصفة تعتبر ميزة في ظل فترات الانكماش الاقتصادي و لأن حصيلتها الضريبية لا تنخفض كثيراً في تلك الفترات أو إنخفاضها يكون أقل من نسبة الانخفاض الحاصل في الدخل القومي، فإنها تعد عيباً في فترات الانتعاش الاقتصادي. إذ أن حصيلتها الضريبية لا تزيد إلا بنسبة أقل من تلك الحاصلة في الدخل القومي. وهذه نتيجة طبيعية لميزة الاستقرار و الثبات النسبي لحصيلة الضرائب المباشرة.

أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فإن حصيلتها الضريبية تعد أكثر مرونة، فهي ذات علاقة وثيقة بمستوى الأثمان. وتعد هذه الصفة ميزة في فترات الانتعاش الاقتصادي، حيث ترتفع الأسعار ومن ثم تزيد حصيلة الإيرادات من الضرائب غير المباشرة. ولكنها تعد عيباً في فترات الكساد الاقتصادي حيث ينخفض مستوى الناتج القومي و الدخل القومي ومستوى الأثمان، ومن ثم حجم المعاملات، مما يترتب عليه انخفاض في حصيلة الضرائب غير المباشرة.

وواقع الأمر أن كلا من الضرائب المباشرة وغير المباشرة تتكاملان مع بعضهما كمورد هام لإيرادات الدولة في فترات الإنكماش و الانتعاش و الأزمات الاقتصادية. فحيث تقل حصيلته إحداهما تزيد حصيلته الأخرى و العكس صحيح، كما رأينا.

ث. الاقتصاد في النفقات:

تتميز الضرائب المباشرة، كقاعدة عامة، بقلة نفقات تحصيلها، لأنها تفرض على عناصر ثابتة ومعروفة لدى الإدارة الضريبية (العقارات و الدخول المختلفة). فلا تحتاج إلى عدد كبير من الموظفين لتقديرها كما لا تحتاج إلى إجراءات متعددة و معقدة لحصرها وتصنيفها و تحصيلها. واستثناء من ذلك، ففي بعض الظروف قد تزداد نفقات تحصيل الضرائب المباشرة، كالضريبة على الدخل في الدول الصناعية المتقدمة، إذ تتطلب موظفين أكفاء قادرين على تطبيق النظم المعقدة المتقدمة كنظام التصاعد¹، أو إذا رأت الإدارة المالية ضرورة بحث حالة كل ممول على حدة لتطبيق الاعتبارات الشخصية، أو إذا أرادت إحكام منع التهرب الضريبي.²

أما بصدد الضرائب غير المباشرة، فإن نفقات تحصيلها تكون أكبر، وذلك لكونها تفرض على الإنفاق، وهذا يستلزم وجود عدد كبير من الموظفين على درجة عالية من الكفاءة و المهارة، واتباع إجراءات متعددة لمراقبة التصرفات التي تفرض على أساسها الضريبة و لمنع التهرب الضريبي.

ج. الملاءمة:

تتميز الضرائب المباشرة بأنها أكثر ملاءمة من الضرائب غير المباشرة، ويرجع ذلك إلى كون الإدارة المالية تعد كشوفاً بأسماء أشخاص المكلفين بها، أي أنهم معروفين لديها. وبالتالي يمكنها معرفة الظروف الشخصية لكل منهم، وإمكانية إعفاء ذوي الدخل المنخفضة أو تخفيف العبء عنهم. فتستخدم كأداة في يد الدولة من أجل إعادة توزيع الدخل بين الأفراد، من أجل تخفيف حدة التفاوت بين الدخل، كما يكون من الممكن تقسيط مبلغ الضريبة أو تأجيل دفعها.

أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة، فشخص المكلف يكون مجهولاً للإدارة المالية، ومن ثم فإنه غير معروف لديها. و يترتب على ذلك عدم إمكانية تطبيق شيء من الملاءمة بالنسبة إليهم.

ح. الوعي الضريبي:

تتميز الضرائب المباشرة بأنها تشعر المكلفين بها بواجباتهم الضريبية. ويرجع ذلك إلى أن المكلف يدفع الضريبة في شكل تضحية بجزء من دخله إلى الدولة، كمساهمة منه، كفرد في المجتمع، في تحمل جزء من أعبائها لمواجهة نفقاتها المتزايدة. ومن ثم، فإن ذلك يدفعه إلى الاهتمام بالمشاكل العامة ومراقبة الحكومة في تصرفاتها المالية و السياسية و الاقتصادية. فيخلق لديه نوعاً من الوعي الضريبي لأهمية ما يساهم به فيه تحمل أعباء الدولة.

¹ د. باهر عظم، مرجع سابق، ص 133

² د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص 152

وقد يكون لهذا الوعي جانب سلبي، يتمثل في محاولة المكلفين التخلص من عبء الضريبة بالتهرب منها، كلياً أو جزئياً، مما يؤدي إلى نقص في حصيلتها.

أما الضرائب غير المباشرة، فلكونها تفرض على الإنفاق، فإن المكلف لا يشعر بها، لأنها تدفع أساساً بواسطة المنتجين و المستوردين، ثم يقومون بنقل عبئها إلى المستهلك مباشرة، الذي يقوم بدوره بدفعها كجزء من سعر السلعة أو الخدمة. ويترتب على ذلك، عدم شعور الأفراد بواجبهم الضريبي، ومن ثم انخفاض الوعي الضريبي، خاصة أن كل ما يشعر به الفرد هو ارتفاع أسعار السلعة أو الخدمة بارتفاع سعر الضريبة المفروضة عليها.

خ. النظام الاقتصادي:

تناسب الضرائب المباشرة أنظمة الدول المتقدمة، ولا تناسب كثيراً البنين الاقتصادي للدول النامية. فانتشار ظاهرة الاستهلاك الذاتي في الدول النامية، من جهة، وعدم إمساك دفاتر منتظمة، من جهة أخرى، يجعل من الصعب الاعتماد على الضرائب المباشرة للحصول على إيرادات منتظمة وثابتة لتغطية التزايد في النفقات العامة. بالإضافة إلى أن ضعف الدخل في تلك البلاد يجعل الإعفاءات التي تمنح للدخل المحدودة كبيرة، ومن ثم تنخفض حصيلة الضرائب المباشرة في البلاد النامية.

وإذا كانت الضرائب غير المباشرة أكثر تناسبا مع الدول النامية، إلا أنها في الواقع المر تفرض على السلع الضرورية لضمان زيادة الحصيلة الضريبية. وإذا كان هذا يؤدي إلى زيادة الحصيلة إلا أنه يمثل عبئاً إضافياً على المكلفين بها وخاصة أصحاب الدخل المحدودة أكثر من أصحاب الدخل المرتفعة. وبالتالي فهي لا تحقق قاعدة العدالة المنشودة منها.

د. العدالة:

استناداً إلى كافة العناصر السالفة الذكر، يمكن القول بأن الضرائب المباشرة تعد أكثر تحقيقاً للعدالة من الضرائب غير المباشرة.

فالضرائب المباشرة، تفرض على الدخل أو الرأس المال وهي عناصر واضحة الدلالة على المقدرة التكلفة للمكلف. فيمكن مراعاة الظروف الشخصية للمكلف، كالأعباء العائلية وتكاليف الحصول على الدخل، وطبيعة الدخل وحجمه، وإمكانية تقرير إعفاء كامل أو جزئي له بحسب هذه المقدرة.

أما الضرائب غير المباشرة، فشخص المكلف مجهول، ومن ثم لا يمكن إدخال المقدرة التكلفة للمكلف عند تقريرها في الاعتبار، ويتساوى عبئها بالنسبة للجميع بدون تمييز. مما قد يمثل عبئاً إضافياً لفئة كبيرة من المكلفين بها وخاصة أصحاب الدخل المحدود. وإن كان من الممكن التغلب على هذه المشكلة بفرض سعر مرتفع على السلع الكمالية وسعر متوسط على الاستهلاك الشائع وسعر منخفض على السلع الضرورية. إلا أن هذا لا يحدث من الناحية العملية، فكل دولة تسعى إلى ضمان وفرة الحصيلة دون مراعاة لتلك الظروف. ولهذا يطلق على الضرائب غير المباشرة أنها ضرائب غير ديمقراطية وغير عادلة.

واستنادا إلى ما سبق، فإنه لا يمكن القول بأفضلية نوع معين من الضرائب على الآخر، بل لكل منهما عيوبه ومزاياه، ومن ثم فإن الجمع بينهما أفضل السبل للحصول على الإيرادات اللازمة لمواجهة ظاهرة تزايد النفقات العامة.

ونظرا لأهمية هذا التقسيم للضرائب المباشرة وغير المباشرة، فسنبقوم بدراستها بصورة تفصيلية في الفرع الثاني المتعلق بموضوع الضريبة.

المطلب الأول: الضرائب المباشرة:

وضحنا من قبل أن الضرائب المباشرة هي تلك التي تفرض إما على الدخل أو رأس المال، ولذلك سنتناول كل من هذين النوعين بالدراسة باعتبارهما موضوع الضريبة المباشرة.

أولاً: الضرائب على الدخل :

1. ماهية الدخل:

يجدر بنا بداية أن نحدد ماهية الدخل. فالدخل في المواد المدنية هو "مبلغ من النقود، يأتي من مصدر ثابت، بصفة دورية منتظمة". وكما يتضح من هذا التعريف أنه يشمل ثلاثة عناصر أساسية هي: النقدية، الثبات، الدورية.

ويعرف بعض الاقتصاديين الدخل بأنه "الزيادة النقدية في قيمة السلع و الخدمات التي يستهلكها الشخص في خلال فترة زمنية معينة" و البعض الآخر عرفه بأنه "مجموع نفقات الشخص الاستهلاكية مضافا إليه أي تغيير في صافي ثورته في خلال فترة زمنية معينة"¹.

وأيا كان تعريف الدخل، فإن الضرائب على الدخل تحتل أهمية كبيرة في الأنظمة الضريبية الحديثة، لكونها تستوعب أوجه النشاط الاقتصادي المختلفة. ومن ثم يمكن فرضها على كافة الدخول التي تتحقق من العمل أو رأس المال. فالضريبة على الدخل تعد من أهم الوسائل التي تمكنا من تحديد المقدرة التكلفة للفرد، وبالتالي الاقتران من دخله ما يناسب ظروفه الشخصية. بالإضافة إلى أنها تمثل مصدرا ثابتا ودائما للإيرادات العامة للدولة، تستخدمها الدولة لإعادة توزيع الدخل القومي لتقليل الفوارق بين الطبقات الاجتماعية المختلفة.

وبغض النظر عن اجتهادات الكتاب الاقتصاديين في محاولة وضع تعريف محدد ومنضبط للدخل، فإنه يمكن تحديد عناصر الدخل في ثلاثة أمور رئيسية:

- **قيمة نقدية:** ويقصد بذلك أنه قيمة أو قابلة للتقدير النقدي. فالدخل لا يقتصر على الدخول النقدية التي تأخذ شكل أو المرتب أو الربح أو الفائدة، ولكن يتسع ليشمل المنفعة أو الخدمة التي يحصل عليها الفرد طالما يمكن تقديرها بالنقود. مثال المنفعة التي يحصل عليها مالك العقار من السكن فيه.

¹ باهر عتلم، مرجع سابق ص 135.

- **صفة الدورية:** يقصد بهذه الصفة أن الشخص يحصل على دخله بصورة دورية منتظمة. كأجر العامل الذي يحصل عليه كل أسبوع أو كل شهر حسب الاتفاق بينه وبين صاحب العمل. فصفة الدورية تستلزم وجود فترة زمنية محددة، سواء كانت هذه الفترة أسبوعاً أو شهراً أو سنة. كذلك تشمل هذه الصفة المرتبات والإيرادات الناتجة عن الملكية العقارية أو من التجارة أو المهن الحرة أو أرباح الأسهم، حيث أن جميعها تعد من الدخل لكونها تحصل بصورة دورية ومنتظمة. واستناداً إلى ذلك، فإن أي دخل أو ربح عرضي يحصل عليه الشخص من المضاربة في البورصة، أو من بيع عقار يملكه بقيمة أبر مما اشتراه، أو من يكتتب في نوع معين من السندات أجريت بينها قرعه وفاز فيها بالجائزة عن السند الذي يملكه، فتلك الإيرادات جميعها التي يحصل عليها الشخص، بالرغم من كونها مبلغاً من النقود أو قابلة للتقدير النقدي، لا تكتسب صفة الدخل لعدم توفر صفة الدورية و التجدد فيها.

ويلاحظ أن دورية الدخل تستوجب قيام الشخص باستغلال ثروته (العمل- ملكية عقارية..). حتى يحصل على دخل منها. وتمثل صفة الدورية نظرية أساسية في الاقتصاد كركن من أركان الدخل.

- مصدر مستمر: لا بد أن يأتي الدخل من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار النسبي. وتلازم هذه الصفة صفة الدورية. فمن الطبيعي لكي تتحقق الدورية أن يأتي الدخل من مصدر مستمر. ومثال ذلك الأرض والعقار المبني، المشروع التجاري أو الصناعي، العمل أو الوظيفة، المهن الحرة. فجميعها تعد من قبيل المصادر المستمرة أو القابلة للاستمرار بصورة نسبية.

ويمكن تقسيم الدخل وفقاً لمصدرها إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

1. **رأس المال:** سواء كان عقارياً أو منقولاً. وهذا النوع يتمتع بأكثر قدر من الثبات والاستقرار. إذ أن رأس المال كمصدر للدخل يدوم ولا يتوقف على عمر الفرد. كما أنه يمكن تجنب جزء من الدخل الناتج عنه لصيانته وحمايته من الاستهلاك لضمان بقائه واستمراره أكبر فترة ممكنة.
2. **العمل:** سواء كان عملاً ذهنياً أو يدوياً. ويتصف هذا المصدر بالدورية وإن كان لا يتمتع بنفس درجة الثبات والاستقرار التي يتمتع بها الدخل الناتج من رأس المال. وذلك لأنه يتوقف على عدة عوامل تتمثل في قدرة الفرد نفسه على الإنتاج، وعلى عمر الإنسان. ولذلك فإن الدخل الناتجة عن العمل تعامل معاملة ضريبية أقل من الدخل الناتجة عن رأس المال.
3. **رأس المال والعمل:** فقد يكون الدخل ناتجاً عن اشتراك كل من رأس المال والعمل. كما هو الحال بالنسبة للأرباح التجارية والصناعية وهي تتصف بدرجة متوسطة من الاستمرار، ويتم معاملتها الضريبية في منزلة وسط بين معاملة الدخل الناتج عن رأس المال والدخل الناتج عن العمل.

نظرية زيادة القيمة الإيجابية في ذمة المكلف: ¹

ويتحدد الدخل وفقاً لهذه النظرية بمقدار الزيادة الإيجابية التي تطرأ على ذمة الشخص الطبيعي أو المعنوي، خلال فترة معينة من الزمن. فما يحصل عليه الفرد، خلال فترة معينة، من نقود أو منافع

¹ أنظر د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص 311 وما بعدها

وخدمات، يمكن تقويمها بالنقود، يعتبر دخلا سواء تم ذلك بصور دورية منتظمة أو بصفة عرضية بحتة. وهنا تكمن نقطة الخلاف بين هذه النظرية و النظرية السالفة التي تركز على صفة "الدورية" كركن من أركان الدخل.

ووفقا لهذه النظرية فإن كل زيادة تطراً على ذمة الشخص تعد من قبيل الدخل. أي أن الأموال الموروثة و الهبات و الوصايا و جوائز اليانصيب، تعتبر جميعها من الدخل لأنها تؤدي إلى الزيادة الايجابية في ذمة الشخص.

ووجه الانتقاد لهذه النظرية يكمن في كونها قد وسعت من فكرة الدخل للدرجة التي يمكن فيها ان تشمل رأس المال. فواقع المر أنه إذا طرأت زيادة إيجابية في ذمة الشخص لها طبيعة رأس المال، لا يمكن اعتبار هذه الزيادة من قبيل الدخل. فأنصار هذه النظرية قد جانبهم الصواب في اعتبار الإرث والوصية و الهبة و الزيادة في قيمة رأس المال من قبيل الدخل. نظرا لأن هذه العناصر لها طبيعة رأس المال.

ومما هو جدير بالذكر، أن بعض التشريعات الضريبية متأثرة في ذلك بأفكار هذه النظرية، قد فرضت الضريبة على بعض الدخل العريضة مما يعتبر خروجاً على المفهوم التقليدي للدخل الذي يستلزم توفر صفة الدورية و الانتظام. إلا أن هذا في الواقع، يكون بغرض ملاحقة هذه الأوعية وإخضاعها للضريبة لسبب أو لآخر وليس بغرض توسيع مفهوم الدخل.

ولذلك فإن بعض التشريعات الضريبية لا تتقيد بمفهوم محدد للدخل، ولكنها قد تضيق أو توسع منه وفقاً للأغراض التي تهدف إلى تحقيقها سواء كانت أغراضاً مالية أو اجتماعية أو اقتصادية. وهذا ما يفسر لنا أن الإدارة الضريبية قد تعفى بعض الدخل من الضريبة، كإعفاء الأعباء العائلية، لتحقيق أغراض اجتماعية. أو تعفى دخول السندات الحكومية من الضرائب على إيرادات القيم المنقولة بقصد تحقيق أغراض اقتصادية تتمثل في تشجيع الأفراد للاكتتاب بها.

وفي بعض الأحيان قد تخضع الإدارة الضريبية الخول العرضية للضريبة، بالرغم من عدم توفر عنصر الدورية بها، وذلك بناء على نص قانوني. ومثال ذلك، ما تقضى به بعض القوانين من إخضاع كل من عمولة أو سمسة عارضة لضريبة الأرباح التجارية، أو فرض ضريبة على الإيراد الناتج من ملكية الأوراق المالية، الذي قد يتخذ شكل الجوائز أو اليانصيب أو مكافآت السداد أو الاحتياطي الذي يوزع على المساهمين، أو أي توزيع تجريه هيئة أو شركة من تلك التي تخضع توزيعاتها للضريبة. ويقصد المشرع من ذلك إحكام الرقابة على هذا النوع من الدخل وضبط و استقرار المعاملات.

وبناء على ما تقدم، فإن الدخل هو قيمة نقدية أو قابلة للتقدير النقدي يتحقق بصورة دورية منتظمة من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار.

ويثور التساؤل عن تحديد قيمة الدخل الخاضع للضريبة، وهل هو الدخل الإجمالي أم الدخل

الصافي؟

الدخل الإجمالي و الدخل الصافي:

يقصد بالدخل كافة القيم النقدية أو القابلة للتقدير النقدي التي يحصل عليها الشخص نتيجة استغلاله مصدرا من مصادر الثروة بينما يقصد بالدخل الصافي ، ذات القيم مخصوما منها المبالغ التي استلزمها استغلال مصدر الدخل لكي يأتي بهذه القيم ويمكن أن نفرق هنا بين نفقات أو تكاليف الدخل من جهة وبين استعمالات الدخل من استهلاك أو استثمار.¹

وجدير بالذكر أنه لا توجد قاعدة واحدة لكافة أنواع الضرائب التي تفرض على الدخل. فبعض منها يفرض بحسب طبيعتها على الدخل الاجمالي، كضريبة إيرادات القيم المنقولة (الأسهم و الأوراق المالية) التي تفرض على كل ما يحصل عليه المكلف من توزيعات في صورة فوائد، أرباح أو جوائز...، دون خصم تكاليف الحصول عليه. كضريبة الأرباح التجارية و الصناعية، وضرائب المهن الحرة. ويقصد بتكاليف الدخل كل ما ينفقه الشخص من أجل الحصول على دخله. وهي تختلف بحسب طبيعة الدخل ذاته أو نوعه أو ظروفه الخاصة. وغنى عن البيان، أنه عادة ما يكون موضوع تكاليف الدخل محلا للنزاع بين الإدارة الضريبية وشخص المكلف. فالإدارة الضريبية تجد من مصلحتها تقليل حجم النفقات حتى يتم فرض الضريبة على حجم أكبر من الوعاء، بينما يرى المكلف أن يزيد من حجم النفقات الواجبة الخصم من الدخل الإجمالي لتحديد أقل صافي دخل يخضع للضريبة.

وفي بعض الأحيان يتدخل القانون² لتحديد ماهية التكاليف التي تخصم، و النسب التي يجري الخصم طبقا لها، وشروط إجراء الخصم وإلى غير ذلك. وقد يقرر القانون مبدأ الخصم ويشير إلى أمثلة للمبالغ التي تخصم، تاركا المجال لإعمال القياس عليها وخصم أي مبلغ شبيه يكون تكليفا على الأفراد. وقد استقر الفقه و القضاء على تحديد بنود تكاليف الدخل الواجب خصمها من الدخل الإجمالي

على النحو التالي:

- **نفقات الاستغلال:** وتتمثل تلك النفقات، بالنسبة لمشروع ما، في ثمن المواد الأولية وأجور العمال و إيجار العقارات التي يشغلها المشروع و الآلات و الأدوات وفوائد القروض المتعلقة بمباشرة نشاط هذا المشروع ومصروفات الدعاية و الإعلان...إلخ. بمعنى أنها كافة النفقات اللازمة لتسيير المشروع.
- **نفقات الصيانة:** أي كل نفقات لها علاقة بإصلاح أو استبدال الأجزاء التالفة في الآلات و المباني والمعدات، على أن يكون ذلك ناتجا عن الاستعمال العادي لها، ونفقات الكشف الدوري على المباني والمعدات.
- **نفقات الاستهلاك:** وهي المبالغ التي يقطعها المشروع من أرباحه بصورة ثابتة كل فترة زمنية معينة، عادة ما تكون سنة، كقابل لما يطرأ على الأصول الإنتاجية من قدم أو عطل أو استهلاك، نتيجة للاستهلاك العادي. وتلك النفقات يستخدمها المشروع لكي يتمكن من إحلال أصول ثابتة جديدة محل

¹ أحمد جامع، مرجع سابق، ص 164

² زين العابدين ناصر، مرجع سابق ، ص 215

الأصول القديمة التي قد استهلكت بفعل الزمن. ويطلق على هذا النوع من الاستهلاك الصناعي. وهو يختلف عن الاستهلاك المالي و الذي لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم من الأرباح الإجمالية. أن لضرائب التي تتعلق بقيام الشخص بنشاطه الذي ينتج عنه دخل تعد تكلفة على الدخل. فهذه الضرائب تخصم من الدخل الإجمالي، بمعنى آخر أن دفع هذه الضرائب يعد أمراً لازماً للحصول على الدخل. مثال ذلك الضريبة الجمركية التي تدفع على السلع المستوردة، وضرائب الدمغة. أما الضرائب المفروضة على الدخل ذاته فإنها استعمالاً للدخل لكونها غير لازمة للحصول عليه، ومن ثم فهي لا تعتبر تكلفة واجبة الخصم من الدخل الإجمالي قبل فرض الضريبة عليه. فهي لا تقرر إلا بعد الحصول عليه فعلاً.

2. أنواع الضرائب على الدخل:

تنقسم الضرائب على الدخل إلى ضرائب تفرض على فروع الدخل، وهي ما يطلق عليها الضريبة النوعية على فروع الدخل، أو تفرض ضريبة واحدة على مجموع الدخل الذي يحققه الفرد من مصادر متعددة وهي ما يطلق عليها الضريبة العامة على الدخل.

و الجدير بالذكر، أن المشروع الضريبي لا يأخذ بمبدأ واحد في هذا الصدد. فقد يوسع من مفهوم الدخل أو يضيق منه بحسب الأغراض التي يريد تحقيقها. وبذلك فإن الرتبة على الدخل تفرض وفقاً لعدة مفاهيم تتمثل فيما يلي:

أ. الضرائب النوعية على فروع الدخل:

تفرض الضرائب النوعية على فروع الدخل المختلفة، على أساس مصدر كل دخل. وفي هذا النوع تتعدد الأوعية الضريبية التي تفرض على أساسها الضريبة.

فالشخص الواحد من الممكن أن يقوم بعدة أنشطة، وبالتالي تتعدد الضرائب المفروضة عليه بحسب مصدر كل دخل. فتفرض ضريبة على الدخل الناتج من رأس المال العقاري (ملكية العقارات)، أو الدخل الناتج من رأس المال المنقول (ملكية الأوراق المالية)، أو الدخل الناتج عن العمل (الأجور و المرتبات، المهن الحرة)، أو الدخل الناتج عن العمل ورأس المال (الأرباح التجارية و الصناعية).

ويمتاز هذا النظام بتنوع أحكام الضريبة المطبقة بحسب مصدر كل دخل وطبيعته، من حيث أسلوب تقديره و تحصيله أو سعر الرتبة ذاتها.

ويخذ على هذا النظام أنه قد يكلف الدولة الكثير من النفقات، وإن حصيلته عادة ما تكون قليلة. بالإضافة إلى عدم إمكان تطبيق نظام الضريبة التصاعدية لعدم إتساع حجم الأوعية الضريبية. فضلاً عن عدم إمكان تطبيق فكرة شخصية الضريبة ومراعاة ظروف الممول الشخصية أو مقدرته التكاليفية.

ب. الضريبة العامة على الدخل:

ويقصد بها الضريبة التي تفرض على مجموع الدخل المتحقق للمكلف من مصادر متعددة. فيتم النظر إلى الممول بصورة شاملة وإلى إجمالي دخله المتحقق من أنشطته المختلفة ومصادر ملكيته

المتعددة دون تمييز بينها. وبالتالي يمكن معرفة مقدرته التكلفة وحالته المالية التي لا يمكن التعرف عليها باتباع نظام الضرائب النوعية على فروع الدخل.

واستنادا إلى ذلك، فلو كان الشخص يمتلك قطعة من الأرض، ويمارس نشاطا تجاريا ويمتلك أوراقا مالية، فإن الضريبة تفرض على إجمالي الدخل الذي يحققه من تلك المصادر المختلفة.

ويتميز هذا النظام بأنه أقر على تحقيق فكرة العدالة الضريبية. فبساوي بين الممولين المتساويين في المقدرة المالية، بغض النظر عما إذا كان الدخل من مصدر واحد أو من مصادر متعددة. كذلك فإنه يتميز بالبساطة وقلة النفقات نظرا لعدم تعدد عمليات الربط و التحصيل، وإن كان يتطلب في الإدارة المالية قدرا كبيرا من الكفاءة الفنية و الإدارية و المحاسبية. فضلا عن ذلك يمكن إدخال الظروف الشخصية للمكلف في الاعتبار التي تستوجب النظر إلى إجمالي الدخل الذي يحققه، ومن ثم مراعاة الحد الأدنى اللازم للمعيشة و الإعفاء للأعباء العائلية. وأخيرا فإن هذا النظام يمكن الدولة من تطبيق نظام الضريبة التصاعدية بصورة أدق مما يساهم في إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الفئات محدودة الدخل.

ويؤخذ على هذا النظام، أنه يستلزم درجة عالية من الوعي الضريبي للأفراد المكلفين به. ذلك أن فرض ضريبة واحدة على الدخل يعني أن يكون عبؤها ثقيلًا عليهم، مما قد يدفعهم إما إلى إخفاء جزء من إيراداتهم أو التهرب من دفعها، وهذا يؤثر بالسلب على إجمالي الحصيلة الضريبية.

وجدير بالذكر أن الضريبة العامة على الدخل تفرض على دخل الأسرة بأكمله (زوج وزوجة وأولاد) بالنسبة للدول التي تأخذ بمبدأ وحدة الذمة المالية للزوجين مثل فرنسا. أما بالنسبة للدول التي تأخذ بمبدأ استقلال الذمة المالية فإن الضريبة العامة على الدخل تفرض على دخل كل فرد حدة (الزوج و الزوجة) مثل مصر و الولايات المتحدة الأمريكية.

إن لكل نظام مما سلف بيانه مميزات و عيوبه، ولذا فإن أغلب التشريعات الضريبية تأخذ بنظام الجمع بين الضرائب النوعية على فروع الدخل و الضريبة العامة على الدخل. بمعنى ان كل نوع من أنواع الدخول له ضريبة نوعية خاصة به تتوافق مع طبيعته، بالإضافة إلى فرض ضريبة واحدة على كافة الدخول المتحققة من كافة المصادر مرة أخرى كوعاء واحد لضريبة مكملة، هي الضريبة العامة على الدخل. وبذلك يمكن للدولة أن تجمع فيه مزايا كل من الضرائب النوعية و الضريبة العامة على الدخل وخاصة فيما يتعلق بالمقدرة التكلفة للممول وظروفه الشخصية.

3. أساليب تحديد وهاء الضريبة:

إن تحديد وعاء الضريبة يشمل أسلوبين أساسيين:

1. التحديد الكيفي لوعاء الضريبة

2. التحديد الكمي لوعاء الضريبة

1. التحديد الكيفي لوعاء الضريبة (المادة الخاضعة للضريبة):

إن الاتجاه الحديث في المالية العامة هو الاعتماد بالظروف الشخصية للمكلف عند فرض الضريبة. وهذا يستدعي التفرقة بين الضريبة العينية و الضريبة الشخصية.

- **عينية الضريبة** يعني ذلك أن الضريبة تفرض على الدخل بغض النظر عن شخصية المكلف أو ظروفه العائلية أو الاجتماعية. فإذا فرضت ضريبة على الإيراد الناتج عن ملكية الأرض الزراعية، فإنها تعد ضريبة عينية إذا كانت واحدة بالنسبة لجميع الملاك بغض النظر عن ظروفهم الخاصة ولا تتطلب الضريبة العينية جهدا كبيرا من جانب الإدارة المالية بشأن تحديدها، كما لا تحتاج إلى إدارة على جانب كبير من الكفاءة. فهي تتميز ببساطتها وسهولة تطبيقها. وتمتاز أن حصيلتها غزيرة فهي لا تدخل في حسابها الظروف الشخصية و العائلية للمكلف، كما أنها لا تقرر أي إعفاءات. وبالرغم مما تقدم، فإن الضريبة العينية لا تتلائم مع مبدأ العدالة الضريبية الذي يستوجب مراعاة المقدرة التكاليفية للمكلف. كما أنها غير مرنة فلا يمكن إحداث تغيير في حصيلتها بسهولة.

- **شخصية الضريبة** ومعناه أن الضريبة التي تفرض على الدخل في الاعتبار المركز الشخصي والظروف الشخصية للمكلف. فعند تحديد المقدرة التكاليفية للشخص، لا يقتصر الأمر على تحديد مقدار الدخل الذي يحصل عليه، ولكن لابد من الأخذ في الاعتبار عدة ظروف شخصية تتعلق بذات المكلف نفسه تتمثل في:

1. **المركز الاجتماعي و العائلي للمكلف:** يستلزم ذلك استبعاد جزء من الدخل من إطار فرض الضريبة، وهو ذلك الجزء المخصص لإشباع الحاجات الضرورية للفرد، وهو ما يطلق عليه بحد الكفاف. ويختلف هذا الحد من مجتمع إلى آخر، وفي داخل المجتمع من وقت إلى آخر. بالإضافة إلى خصم ما هو لازم للقيام بالأعباء العائلية. وتتخذ بعض الدول من ذلك سلاحا إما لتشجيع النسل أو لفرض عقوبة لغير المتزوجين، ويكون ذلك عادة بالنسبة للدول التي تعاني نقصا في الزيادة السكانية. أو سلاحا لتحديد النسل في الدول النامية التي تعاني من الزيادة السكانية.

2. **مصدر الدخل:** إن الشخصية الضريبة تأخذ في اعتبارها مصدر دخل المكلف. فالدخل الناتج عن العمل يعامل معاملة مختلفة عن ذلك الناجم عن رأس المال. ويرجع ذلك إلى الدخل الناتج عن العمل يعامل معاملة مختلفة عن ذلك الناجم عن رأس المال. ويرجع ذلك إلى أن الدخل الناتج عن العمل قد يتعرض لظروف متعلقة بشخص العامل نفسه كالمرض أو العجز أو الوفاة، بالإضافة إلى اختلاف مدة الاستثمار كل منهما. فالدخل المتولد من رأس المال يبقى مدة أطول من الدخل المتولد عن العمل. وهذا يستوجب معاملة كل منهما معاملة ضريبية مختلفة وفقا لظروف كل منهما.

3. **المركز المالي:** إن شخصية الضريبة، لكونها تعتد بالمركز المالي للمكلف، تميز في المعاملة بين الدخول المختلفة، من حيث أحجامها وشرائها بحيث تخضع كل منها لسعر خاص يرتفع كلما ازداد مقدار الدخل (الضريبة التصاعدية) ويقل بانخفاض الدخل وذلك كي تتحقق المساواة في التضحية بين كافة المكلفين.

2. التحديد الكمي لوعاء الضريبة:

يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد الوعاء الضريبي، أو تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة. وهناك طرق مختلفة لتقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتتمثل في استخدام عدة أسس:

1. طريقة المظاهر الخارجية :

تقوم هذه الطريقة على أساس أن الإدارة المالية تعتمد في تحديد وعاء الضريبة على بعض المظاهر الخارجية، التي تتعلق بالمكلف والتي يكون من السهل على الإدارة المالية تقديرها. مثال ذلك، تقدير دخل المكلف على أساس القيمة الايجارية لمنزله أو عدد النوافذ و الأبواب أو عدد العمال أو الآلات المستخدمة وعدد السيارات التي يمتلكها... وغيرها من المظاهر الأخرى.

ويبدو واضحا، أن هذه الطريقة تتسم بالبساطة وقلة النفقات كما لا تلزم المكلف بتقديم أي مستندات. إلا أنها طريقة غير منضبطة بشأن تحديد وعاء الضريبة، ولا تناسب المجتمعات الحديثة و المتقدمة. ولذلك فلا يمكن الاستناد عليها لتقدير وعاء الضريبة. فهناك بعض الدخول التي لا توجد بها أي مظاهر خارجية تدل عليها ، أو أن تكون تلك المظاهر مخالفة للحقيقة. كما أن هذه الطريقة لا تعند بالظروف الشخصية للمكلف، بل قد يحقق المكلف خسارة معينة كل سنة، ومع ذلك يلتزم بدفع الضريبة على أساس المظاهر الخارجية التي لا تختلف بالطبع خلال هذه السنة، نظرا للثبات النسبي للمظاهر الخارجية. أي أن هذه الطريقة لا تحقق العدالة الضريبية.

ولذلك فإن هذه الطريقة لا تطبق إلا في النادر وبصورة تكميلية للتأكد من صحة التقدير.

2. طريقة التقدير الجزافي:

ترتكز هذه الطريقة على أساس تحديد المكلفين تحديدا جزافيا، استنادا إلى بعض القرائن: مثل القيمة الايجارية إذ تعد قرينة لتحديد دخل صاحب العقار، ورقم المبيعات تعد قرينة لمعرفة ربح التاجر، وعدد ساعات عمل الطبيب تعد قرينة على دخله، كذلك الحال بالنسبة لأصحاب المهن الحرة.

وإما أن يضع القانون تلك القرائن، وتسمى بالجزاف القانوني، حيث تحدد الإدارة المالية وعاء الضريبة بصورة جزافية، لاستناد إلى قرائن معينة ينص عليها المشرع. مثال ذلك: أن يعتبر دخل المزارع مساويا للقيمة الايجارية للأرض الزراعية التي يستغلها أو لتمثيلها أو مثالها حسب نص القانون. وإما أن تحدد هذه القرائن بصورة اتفاقية بين الإدارة المالية و المكلف. وغالبا ما يتم ذلك عن طريقة مناقشة المكلف و الاتفاق نعه على رقم معين يمثل مقدار دخله، وتسمى هذه الطريقة بالجزاف الاتفاقي.

وتتشابه طريقة التقدير الجزافي مع طريقة المظاهر الخارجية، حيث أن كلا منهما لا تعتمد على الحقائق في تقدير الوعاء الضريبي، ومن ثم فإنهما يفقدان الدقة و الانضباط بشأن تحديد المادة الخاضعة للضريبة. وإن كانت طريقة التقدير الجزافي تعد أكثر دقة لكونها تعتمد على قرائن موضوعية تعبر بصورة أصدق عن مقدار الدخل الحقيقي.

3. طريقة التقدير المباشر:

تمثل تلك الطريقة، لتقدير المادة الخاضعة للضريبة، تحديدا أكثر انضباطا ودقة من الطرق سالفه الذكر، إذ أنها تستند مباشرة إلى معرفة المادة الخاضعة للضريبة. وتتم هذه المعرفة بصورتين: إما بالإقرار وإما عن طريق التقدير المباشر بواسطة الإدارة الضريبية:

1. الإقرار: ويشمل الإقرار صورتين، إقرار المكلف وإقرار الغير:

أ. **إقرار المكلف:** مؤدي هذه الطريقة أن يقوم المكلف بنفسه بتقديم إقرار في موعد يحدده القانون. ويتضمن هذا الإقرار عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع افتراض حسن النية وأمانة المكلف، باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو يقيني.

ولضمان دقة وصحة الإقرار، فإن الإدارة تحتفظ لنفسها بالحق في رقابة الإقرار وتعديله إذا بنى على غش أو خطأ¹. فقد يلجأ المكلف إلى تقليل حجم دخله لكي تفرض ضريبة على مبلغ أقل من دخله الحقيقي، فيكون للإدارة الحق في أن تلجأ إلى طريقة المظاهر الخارجية أو التقدير الجزافي للوصول إلى حقيقة الدخل الخاضع للضريبة. وقد تفرض بعض التشريعات جزاءات جنائية أو مالية في حالة تعمد التهرب من الضريبة عن طريق تقديم إقرارات غير صحيحة.

ب. إقرار الغير: **la déclaration par les tiers:** بموجب هذه الطريقة يلتزم شخص آخر، غير المكلف

بالضريبة، بتقديم الإقرار إلى الإدارة الضريبية. ويشترط أن تكون هناك علاقة قانونية تربط بين المكلف وشخص الغير. مثال ذلك: أن يكون الغير مدينا² للمكلف بمبالغ تعد ضمن الدخل الخاضع للضريبة، كصاحب العمل الذي يقدم إقرار إلى الإدارة المالية بالمبالغ المستحقة لديه للعاملين عنده و الخاضعة للضريبة على المرتبات. وغالبا ما يتم حجز هذه المبالغ و توريدها للإدارة المالية قبل أن يحصل عليها العامل. وتعرف هذه الطريقة بالحجز عند المنبع.*

ومما هو واضح أن هذه الطريقة تعد أكثر ملاءمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، خاصة أن الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة، بل العكس هو الصحيح. فصاحب العمل يكون مجبرا على تقديم إقرار صحيح ومطابق للواقع ليتجنب الجزاءات التي يمكن أن توقع عليه في حالة المخالفة. بالإضافة إلى أن مبلغ الضريبة يخصم من وعائه الضريبي باعتباره أحد بنود التكاليف الواجبة الخصم من الدخل الإجمالي.

2. التقدير بواسطة الإدارة الضريبية:

يخول القانون للإدارة الضريبية حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة ومحددة. ولذا تسمى هذه الطريقة بالتقدير أو التفتيش الإداري.

¹ د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص 193

² أحمد جامع، مرجع سابق، ص 179.

ويكون للإدارة حرية واسعة في الالتجاء إلى كافة الدلة للوصول إلى تحديد منضبط لوعاء الضريبة. ومن هذه الدلة مناقشة المكلف أو فحص دفاتره. وعادة ما تلجأ الإدارة الضريبية إلى طريقة التقدير المباشر في حالة تخلف المكلف أو امتناعه عن تقديم الإقرار الضريبي، أو إذا كان الإقرار غير مطابق للواقع أو ينطوي على خطأ أو غش.

وقد أعطى القانون للمكلف حق الطعن في صحة التقدير وفقا لقواعد الطعن المقررة. ومن حقه إثبات عدم تمكنه من تقديم الإقرار لظروف طارئة أو لسبب قوة قاهرة.

ثانيا: الضرائب على رأس المال:

تمثل الضرائب على رأس المال النوع الثاني من الضرائب المباشرة. وسنستعرض فيما يلي المقصود برأس المال ثم نحدد أنواع الضرائب التي تفرض عليه.

1. ماهية رأس المال:

بداية لا بد أن نحدد تعريفا لرأس المال *la capital*. فيعرف " بأنه مجموع ما يمتلكه الشخص من أموال عقارية أو منقولة في لحظة زمنية معينة، سواء كانت منتجة لدخل أو غير منتجة". فتقدير رأس المال يتم في لحظة زمنية معينة.

وتفضل المالية التقليدية نظام ضرائب الدخل على ضرائب رأس المال، نظرا لأن الأول يتوفر فيه عنصر الدورية و التجدد بينما في حالة رأس المال فهو ثابت وغير متجدد وغن كان قابلا للزيادة أو النقصان. وباعتبار، أيضا، ان الضرائب على رأس المال تهدد بالقضاء على أصول رؤوس الأموال بمرور الزمن. وفي المالية الحديثة احتلت الضرائب على رأس المال أهمية كبيرة نتيجة لتعددتها وتنوعها.

2. أنواع الضرائب على رأس المال:

تنقسم الضرائب على رأس المال استنادا إلى دوريتها إلى نوعين أساسيين:

الضرائب على رأس المال التي تدفع من الدخل وهي ضرائب دورية متجددة، تفرض بنص القانون فيكون سعرها منخفضا بحيث لا يستطيع المكلف أن يدفعها دون أن يضطر إلى اقتطاع جزء من رأسماله لأداء الضريبة. وأما النوع الثاني فهو الضرائب العريضة على رأس المال وهي التي ينتفي فيها عنصر الدورية و التجدد. وتفرض بناء على نص القانون كما أن سعرها يكون مرتفعا بالصورة التي يضطر فيها المكلف إلى التصرف في جزء من رأس المال ليتمكن من دفعها، بالإضافة إلى انها تدفع مرة واحدة في مناسبة معينة.

أ. الضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل:

أن وعاء هذه الضريبة يكون رأس المال ذاته بالرغم من أن دفعها يتم من الدخل الناتج منه. ويتم تحديد رأس المال بموجب القانون. وعادة ما يكون سعرها منخفضا حتى لا يؤثر على كيان رأس المال ذاته ووجوده وفي نفس الوقت لضمان دوريتها وتجدها. وعادة ما يكون سعرها 1% أو 2% من قيمة

رأس المال. وهي تختلف عن الضريبة على الدخل حتى إذا تساوى المبلغ الذي يدفعه المكلف في حالة فرض ضريبة على رأس المال بسعر منخفض مع فرض ضريبة على الدخل بسعر مرتفع. مثال ذلك، إذا كان شخص يمتلك 10.000 جنيه ويأتي بدخل قدرة ألف جنيه، وكانت سعر الزبيبة على رأس المال 1%، أي مائة جنيه، وسعرها على الدخل 10%، أي مائة جنيه أيضا، فبإرغم من أن الحصيلة الضريبية الناجمة عنهما متساوية، إلا أن هناك العديد من الاختلافات سواء في معاملة العناصر الخاضعة للضريبة، أو في الآثار المترتبة على دفع كل منها. خاصة وأن هناك بعض عناصر الثروة لا تنتج أي دخل، ومن ثم لا يمكن فرض ضريبة الدخل عليها، مثل أراضي البناء، التحف، المجوهرات.

وقد تكون الضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل وحيدة تفرض من جانب الدولة وتسمى بالضريبة الواحدة. أو قد تكون إحدى الضرائب التي يقرها التشريع الضريبي وتسمى بالضريبة التكميلية.

والضريبة الواحدة على رأس المال تتميز بأنها تصيب الأموال و الثروات التي لاتصل إليها الضرائب على الدخل (التحف و المجوهرات) بالإضافة إلى أن فرض ضريبة عليها يدفع أصحابها أما بالتصرف فيها إلى الغير ليقوم باستغلالها أو يقوم بتحويلها إلى أموال منتجة، وفي كلتا الحالتين تمثل فائدة للاقتصاد القومي. كما أنها تتميز بسهولة الوصول إلى وعائها الضريبي ومن ثم تحقق العدالة المنشودة من فرضها.

ونظرا لتلك المزايا فالسائد في التطبيق العملي هو الأخذ بنظام الضريبة التكميلية على رأس المال في العديد من التشريعات الضريبية.

ب. الضرائب العرضية على رأس المال:

وهي الضرائب التي تقطع جزء من رأس المال، وتفتقد إلى عنصر التجدد و الدورية، ولذلك فهي غير متكررة بل تفرض مرة واحدة لمناسبة معينة. ويمكن أن تقسم إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

1. الضريبة الاستثنائية على رأس المال
2. الضريبة على زيادة القيمة
3. الضريبة على التركات.

1. الضريبة الاستثنائية على رأس المال:

تفرض هذه الضريبة على رأس المال بصورة استثنائية، في حالات الحروب و الأزمات، مما يضطر الدولة، لمواجهة الزيادة في النفقات، إلى فرض ضريبة مرتفعة السعر على رؤوس الموال للحصول على ما تحتاج إليه من إيرادات.

عادة ما تفضل الدولة هذه الطريقة عن غيرها من الطرق¹ للاعتبارات الآتية: إنه في ظل تلك الظروف الاستثنائية يكون أمام الدولة ثلاثة خيارات:

1. أن تفرض ضرائب عادية جديدة أو ترفع من أسعار الضرائب القائمة فعلا. وربما لا يكون اتباع هذا الحل سهلا بسبب التمزق الذي يحدث للاقتصاد الداخلي و الاضطراب الذي يصيب الأفراد بسبب الحرب، والذي يؤدي إلى نوع من الخلل الذي يطرأ على حالة التوزيع القائمة بين الأفراد.

2. وقد تفكر الدولة في الاقتراض ولا تجد سبيلا إليه إزاء تحملها سلفا بقروض سابقة، مما يضطر الدولة إلى الإلتجاء إلى الإصدار النقدي الجديد. إلا أنها قد تخشى ما قد يؤدي إليه من تضخم ورفع لمستوى الأسعار. وهما مشكلتان يعاني منهما دائما للاقتصاد القومي في فترات الحروب، ويكون من اللازم اتباع السياسة المالية التي تساعد على الحد منهما، أو العمل على تلافيهما. وإزاء هذا الوضع لا تجد الدولة مناصا من

3. فرض ضريبة استثنائية على رؤوس الموال لتتمكن بواسطتها من الحصول على القدر الذي يلزمها من إيرادات، ويساعد على التغلب على مشكلات الحرب، ويمكن الدولة من التخلص من عبء ديونها العامة. وتفرض الضريبة الاستثنائية بسعر مرتفع، بحيث لا يمكن الوفاء بها من دخل رأس المال، ولكن لا بد أن يقطع جزء أو نسبة كبيرة من الثروة أو رأس المال.

وتتميز هذه الضريبة بغزارة حصيلتها الضريبية في وقت قصير، لا يتأتى للدولة بالنسبة لأي ضريبة أخرى. كما أنها عادة ما تصيب الثروات ورؤوس الموال التي كونها الأفراد خلال فترة الحرب. ومن ثم فإنها تحقق العدالة باقتطاع جزء كبير من هذه الثروات لاستخدامه في كواجهة ثقل الأعباء التي تتحملها الدولة في مثل تلك الظروف.

كما أنها تساهم في إعادة توزيع الدخل وفقا لمقتضيات العدالة الاجتماعية، والحد من التفاوت بين الدخول وخاصة بالنسبة للفئات التي يطلق عليها أثرياء الحرب.

وأخيرا، تمثل أداة لامتناهات القوة الشرائية المتراكمة التي تؤدي إلى زيادة التضخم خاصة في فترات زيادة الطلب عن العرض، ومن ثم فإنها تؤدي إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

وبالرغم من تلك المزايا، إلا أن نطاق تطبيق هذه الضريبة ضيق جدا، ويرتبط فقط بالظروف الاستثنائية الطارئة. ويرجع ذلك إلى الانتقادات التي توجه إليها والتي تتخلص فيما يلي:

- إن ارتفاع سعر الضريبة يدفع المكلفين بها إلى محاولة التخلص من عبئها عن طريق إخفاء عناصر الثروة أو رأس المال، أو تهريبها خارج البلاد، خاصة بالنسبة للثروة المنقولة (الأوراق المالية و الثروة النقدية..). وبالرغم من أن الدولة تحاول أن تحكم الرقابة على عناصر الثروة، كإحكام الرقابة على النقد، وإخضاع السندات لشروط معينة لتحصيل عائدها، إلا أن محاولات المكلفين للتهرب من الضريبة تظل مستمرة.

¹ زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص: 246

- إن فرض الضريبة الاستثنائية على رأس المال قد يؤدي إلى أضرار بالغة بالاقتصاد القومي، لأن جبايتها يتطلب محاولة التصرف في جزء من رأس المال، أي إلى تجزئته، ويترتب على ذلك الحد من قدرته على القيام بالعمليات الإنتاجية.
 - إنها غير عادلة، حيث انها تعاقب المدخر و المستثمر، وتميز بطريقة غير مباشرة من ينفق أمواله على الاستهلاك.
- وبالرغم من ذلك، فإن اللجوء إلى هذا النوع من الضرائب لا يكون إلا بصورة استثنائية بحته وفي ظروف عارضة ولذلك لا يجب التوسع فيها. لذا فإن لجوء الدولة إليها يكون في أضيق حدود وفقا لقاعدة أن الضرورات تبيح المحظورات.

2. الضريبة على زيادة القيمة :

تمثل إحدى ضرائب رأس المال، التي تفرض على أي زيادة تحدث في قيمة رأس المال سواء كان عقارا أو منقولا، ولا يكون لإدارة المالك دخل فيها. مثال ذلك ارتفاع أسعار الأراضي بسبب الزحف العمراني إلى مناطق جديدة، أو قيام الدولة بأعمال المنفعة العامة كشق الطرق وإدخال المياه و الكهرباء. وتعد الضريبة على زيادة القيمة ضريبة على رأس المال، حيث تتخذ رأس المال أو الثروة وعاء لها وليس ما حدث من زيادة في قيمتها. فالدولة عندما تفرض ضريبة عليها تقصد تحقيق إيرادات مالية من جهة بالإضافة للأهداف الاقتصادية والاجتماعية من جهة أخرى.

وتنقسم هذه الضريبة إلى نوعين:

أ. الضريبة على الزيادة في القيمة العقارية:

وهي الضريبة التي تفرض على كل زيادة في القيمة فيما يتعلق بالعقارات (الأراضي الزراعية، الأراضي المبنية...) بشرط ألا يكون لإدارة المالك دخل فيها، ولكنها راجعة لظروف تتعلق بالمجتمع. كالتقدم واتساع المرافق العامة و الخدمات العامة التي تقدمها الدولة تمشيا مع السياسة التدخلية للدولة في الحياة الاقتصادية.

ومن أهم مبررات فرض هذه الضريبة، أن الزيادة تحدث لأسباب راجعة للمجتمع ذاته وليس لنشاط الفرد، ومن ثم يكون من المنطقي حصول الدولة على جزء من هذه الزيادة في شكل ضريبة. بالإضافة إلى أنها تحد من المضاربات على قيمة العقارات التي قد يستغلها مالك العقار لزيادة قيمته. كما أنها تساهم في الحد من التفاوت بين الدخل خاصة أن هذا التفاوت قد تم بغير إرادة المكلف أو نشاطه.

وقد وجه لهذه الضريبة العديد من الانتقادات، تتمثل في صعوبة وضع حد للتفرقة بين الزيادة في القيمة الناشئة عن تدخل المالك و الزيادة الناشئة عن المجتمع وبغير إرادة المالك ونشاطه. كما أن تلك الزيادة قد تكون طارئة وليس دائمة مما يؤدي إلى تناقص الزيادة أو تلاشيها بعد زوال السبب. ومن المتصور أيضا أن تكون الزيادة في القيمة زيادة ظاهرية وليست حقيقية، نتيجة تدهور قيمة النقود أو قوتها الشرائية، فليس من المقصود في الحالة الأخيرة أن تفرض ضريبة على الزيادة الصورية.

وإزاء هذه الاعتبارات، فإن الدولة لا تفرض هذه الضريبة إلا صورة ثانوية دون الاعتماد عليها كضريبة أساسية. وغالبا ما تكون هذه الضريبة محلية ومقصورة على الزيادة المتعلقة بأعمال المنفعة العامة في منطقة معينة. مثال ذلك، ما.

ب. الضريبة على الزيادة في القيمة المنقولة:

تتم الزيادة في قيمة الأموال المنقولة لظروف خارجة عن إرادة المكلف بصورة محدودة للغاية. كالزيادة التي تحدث في الأوراق المالية من أسهم وسندات لأسباب اقتصادية، ولرغبة الدولة في تحقيق أغراض معينة، أو بسبب المضاربة عليها في البورصة وهو وضع شائع في العالم. وتمثل مبررات فرض هذه الضريبة ذات مبررات فرض الضريبة على الزيادة في القيمة العقارية، وخاصة للحد من المضاربة في البورصة وما يترتب عليها من آثار اقتصادية على جانب كبير من الخطورة، ليس فقط على مستوى الاقتصاد الداخلي ولكن على مستوى الاقتصاد الدولي. ويوجه لهذا النوع من الضريبة نفس الانتقادات الموجهة إلى الضريبة على الزيادة في القيمة العقارية. ولذلك فإن تطبيقها العملي يتم في أضيق نطاق ممكن.

3. الضريبة على التركات:

تعتبر الضريبة على التركات من ضرائب رأس المال لأن وعاء هذه الضريبة تركة المتوفي، كما أنها تفرض في لحظة زمنية معينة عند حدوث واقعة الوفاة وانتقال هذه التركة إلى الورثة. وتبدو أهمية الضريبة على التركات، في الوقت الحالي، في أنها تؤسس على رابطة التضامن بين الفرد و المجتمع. فالرغد لكي يتمكن من تكوين ثروته فإنه في حاجة إلى الحماية و الأمان و الخدمات التي يقدمها له المجتمع. فمن البديهي، أن تشاركه الدولة التي ساهمت في تكوين هذه الثروة، اقتسام عناصر التركة مع ورثته عن طريق فرض ضريبة على التركات. بالإضافة إلى أنها تقلل من تركيز الثروات وتخفف من حدة التفاوت في توزيع الثروات وتحقق بذلك العدالة الاجتماعية.

ويمثل الهدف المالي التي تسعى إليه الدولة أهم مبررات فرض هذه الضريبة، خاصة أنها ضريبة تصاعدية. وتكمن سهولة فرض هذه الضريبة أنها تحصل من الورثة في الوقت الذي تنتقل فيه التركة إليهم، وبالتالي تزداد مقدرتهم الاقتصادية على الوفاء بها دون أي ممانعة أو تدمر من قبلهم. وذلك بعكس ضرائب رأس المال الأخرى.

ومن الانتقادات التي وجهت إلى هذه الضريبة، أنها تقلل من رغبة المكلف في الإدخار و الاستثمار، نظرا إلى إحساسه بأنه نسبة هامة من أمواله سوف تؤول إلى الخزنة العامة وحرمان ورثته منها. ويمكن الرد على ذلك بأن هذا قد يدفعه إلى العمل أكثر وزيادة استثماراته ومدخراته لكي يترك تركه لا تتأثر كثيرا باقتطاع جزء منها في صورة ضريبة.

ومن الانتقادات أيضا التي وجهت إلى ضريبة التركات، إن الورثة قد يضطرون إلى التصرف في جزء من التركة لسداد دسن الضريبة، مما قد يؤدي إلى إنقاص رأس المال القومي. ويمكن الرد على

ذلك، أيضا بأن التصرف في جزء من رأس المال سيؤول إلى أفراد آخرين ولن يضيع هباء. ومن أخطر الانتقادات التي يمكن أن توجه إليها، محاولة المكلف التهرب منها، عن طريق التصرف في أمواله إما بالهبة أو الوصية حال حياته، أو إلى تحويل استثماراته إلى مكتنزات يسهل إخفاؤها، (كالمجوهرات والتحف الثمينة). ويحاول المشرع أن يحد من هذا التهرب، بامتداد سريان الضريبة على الأموال التي تنتقل بالميراث وكذلك الأموال التي تنتقل بطريق الوصية و الهبة و التصرفات التي يقوم بها المورث قبل وفاته بفترة محددة لصالح بعض ورثته.

ورغم هذه الانتقادات فما زالت الضريبة على التركات تمثل أهم الضرائب على رأس المال في التشريعات الضريبية المختلفة.

وتنقسم الضريبة على التركات إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

أ. **الضريبة على المجموعة التركة:** وهي التي تفرض على صافي عناصر التركة قبل توزيعها على الورثة أي بعد سداد كافة الديون. وهذا النوع يحقق إيرادات كبيرة لإمكانية تطبيق مبدأ تصاعدية الضريبة عليها، إذ لا تأخذ في الاعتبار شخصية كل وارث على حدة . بالإضافة إلى سهولة جبايتها.

ب. **الضريبة على نصيب كل وارث:** تفرض الضريبة بعد توزيع الأنصبة على الورثة، سواء انتقلت إليه الأموال بسبب الوفاة أو قبل الوفاة عن طريق الوصية أو الهبة أو غيرها من التصرفات الأخرى. وتجد هذه الضريبة ما يبررها في أن الوارث هو الذي يدفع الضريبة وليس المورث، وبالتالي فمن المنطقي أن يتكون وعاء الضريبة من نصيبه في التركة، لأن هذا النصيب يمثل مقدار الزيادة في مقدرته الاقتصادية. بالإضافة إلى إمكانية مراعاة الظروف الشخصية المتعلقة بشخص الوارث، مما يحقق العدالة الضريبية.

ت. **الضريبة المزدوجة على التركات:** إزاء الانتقادات و المزايا الموجهة لكل نوع من الضريبة على التركات، فقد يميل بعض فقهاء المالية العامة إلى الجمع بين الضريبتين.

باعتبار أن الضريبة على مجموع التركة تمثل ما يجب أن يدفع للمجتمع على أساس فكرة التضامن، والضريبة على نصيب الوارث تلام فكرة زيادة قوة الوارث الاقتصادية.

المطلب الثاني: الضرائب غير المباشرة:

يطلق على الضرائب غير المباشرة ضرائب الإنفاق، لكونها تفرض على الدخل بمناسبة إنفاقه. لذا فهي تصيب الدخل بطريقة غير مباشرة.

فالضرائب غير المباشرة تتعلق بتقدير الدخل بصورة غير مباشرة، بالنظر إلى وقائع وتصرفات معينة يقوم بها الفرد بصدد إنفاقه أو تداوله لدخله.

ومما هو جدير بالذكر، أن الضرائب غير المباشرة تحل مكانة بارزة في الأنظمة الضريبية المختلفة، لغزارة الحصيلة الضريبية الناتجة عنها، بالإضافة إلى سهولة جبايتها. كما أنها تتناسب مع فكرة العدالة

الضريبية. فكل فرد ينفق دخله بالصورة الملائمة له وفي حدود احتياجاته وقدراته، ولذلك فمن غير المتصور أن تفرض عليه ضريبة على الانفاق غير ملائمة لمقدار ما ينفقه من دخله. وتتفق كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة في الهدف، وإن اختلفنا في الوسيلة. فتفرض الضرائب المباشرة على الدخل عند الحصول عليه بصورة مباشرة، بينما تفرض الضرائب غير المباشرة على الدخل عند استخدامه أو إنفاقه برفع أثمان السلع و الخدمات التي ينفق عليها، أي أن الاقتطاع يتم بصورة غير مباشرة.

ويمكن أن نقسم الضرائب غير المباشرة إلى نوعين رئيسيين:

1. الضرائب على الاستهلاك

2. الضرائب على التداول

أولاً: الضرائب على الاستهلاك:

تفرض الضريبة هنا بصدد واقعة الاستهلاك أو إنفاق الفرد لدخله، وهي ضريبة متنوعة ومتعددة. ويمكن القول، أن الضرائب على الاستهلاك تفرض بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع والخدمات التي يحتاج إليها.

وتتعدد الضرائب على الاستهلاك وفقاً لطبيعة الأنظمة الضريبية. إذ أن الأمر يتوقف دائماً على مدى حاجة الدولة إلى المال، فضلاً عن أهمية تحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية من فرض الضريبة على الاستهلاك.

1. الضرائب النوعية على الاستهلاك:

ويقصد بها الضرائب التي تفرض على استهلاك أنواع معينة من السلع و الخدمات، فالدولة تقوم بفرض ضريبة غير مباشرة على قيام الفرد بشراء بعض أنواع السلع و الخدمات، إما بهدف تحقيق أغراض مالية معينة تتمثل في الحصول على مورد غزير تعتمد عليه في تغطية نفقاتها المتزايدة؛ أو بهدف تحقيق أغراض اجتماعية تتمثل في تجنب استهلاك سلع معينة كالمواد الكحولية و السجائر؛ أو لتحقيق أهداف اقتصادية تتمثل في تشجيع استهلاك سلع معينة (تشجيع المنتجات الوطنية) أو العزوف عن استهلاك سلع معينة.

وأياً كان الهدف الذي تسعى الدولة لتحقيقه من فرض ضرائب نوعية على الاستهلاك، فإن النظام الضريبي يقوم بتحديد أنواع السلع و الخدمات التي يمكن فرض ضرائب الاستهلاك عليها، مع مراعاة اعتبارين¹ الأول: الاعتبار المالي، الذي يقضي بفرض الضريبة على السلع لكثيرة الاستهلاك ضماناً لوفرة الحصيلة. والثاني: الاعتبار الانساني أو اعتبار العدالة، الذي يقضي باستبعاد السلع الضرورية التي تستهلكها الطبقات محدودة الدخل عن فرض ضرائب الاستهلاك.

¹ احمد جامع، مرجع سابق، ص 207

ومثال الضرائب النوعية على الاستهلاك، الضريبة على استهلاك البنزين، السكر، البن، دخول الملاهي و السينما..

ويثير فرض هذا النوع من الضرائب نوعين من المشاكل، تتعلق أولهما باختيار السلعة الخاضعة للضريبة، وانيتها بأسلوب تحصيلها.

أولاً: اختيار السلعة الخاضعة للضريبة:

يلتزم المشرع الضريبي، بصدد اختيار وتحديد السلع الخاضعة للضريبة، بالتوفيق بين اعتباري الحصيلة والعدالة، كما سبق إيضاحه. ولذلك فهو يقسم السلع الاستهلاكية إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

أ. **السلع الضرورية:** وهي السلع التي تستهلكها كافة طبقات المجتمع دون تمييز بينها، ولا يستطيع أي شخص الاستغناء عنها لإشباع حاجاته الأساسية. وتتميز بأن ليس لها بديل في الإشباع، مثال ذلك: المواد الغذائية و الأدوية.

ومما هو جدير بالذكر، أن هذا النوع من السلع، بالرغم من كونه يتميز بعمومية الاستهلاك لكافة طبقات المجتمع، إلا أن الطبقات محدودة الدخل تخصص جزء كبيراً من دخلها للحصول عليه. بل ولا نبالغ إذ ما قررنا، بأنه قد يصل الأمر إلى إنفاق الدخل بأكمله للحصول عليها. أما الطبقات الغنية فبالرغم من شرائها لهذا النوع من السلع، إلا أنها تخصص جزء بسيطاً من دخلها للحصول عليها. ولذا فإن الطلب على السلع الاستهلاكية يعد طلباً غير مرن. فمهما ارتفعت أثمان هذه السلع فإن هذا لا يؤثر على حجم الطلب الكلي عليها. بل إن ارتفاع الثمن قد يؤدي إلى زيادة الطلب عليها، خاصة بالنسبة للطبقات الفقيرة.

ب. **السلع الكمالية:** ويقصد بها السلع التي لا تشبع حاجات أساسية للأفراد، ويكون الغرض من شرائها هو الرفاهية.

وتتميز هذه السلع بخصوصية استهلاكها، بمعنى أن فئات معينة من المجتمع هي التي تختص باستهلاكها، وهي الفئات مرتفعة الدخل التي تكون لديها القدرة على دفع مبالغ كبيرة للحصول عليها. كما تتميز بأن الطلب عليها مرن، بمعنى أنه كلما ارتفعت أثمانها كلما قل الطلب عليها و العكس صحيح.

ومن أمثلة هذا النوع من السلع، السيارات، الأجهزة الكهربائية و الإلكترونية، الروائح العطرية النادرة و المستوردة.. وغيرها من سلع التكنولوجيا الحديثة.

ولذا فإن فرض الضريبة على السلع الكمالية يحقق اعتبار العدالة على الوجه الأمثل، لكون الطبقات الغنية وحدها هي التي تتحمل عبأها دون غيرها من طبقات المجتمع الخرى. إلا أن هذه الضرائب لا تحقق هدف الحصيلة نظراً لعدم غزارة إيراداتها. ويرجع ذلك إلى أن الكميات التي تستهلك منها غير كبيرة، كما أن الزيادة في أسعارها بصورة كبيرة سيؤدي إلى تقليل الطلب عليها بنسبة أكبر ومن ثم تنخفض إيراداتها الكلية وتقل حصيلتها الضريبية.

ث. السلع شائعة الاستعمال: ويقصد بها السلع عمومية الاستهلاك دون أن تكون ضرورية أو كمالية، أي أن فئة عريضة من المجتمع تستهلكها إلا أنها لا تصل إلى درجة السلع الضرورية. مثال ذلك: الشاي و السكر و البن و السجائر وخدمات السينما و المسرح.. وغيرها. وكما هو واضح فيمكن أن يطلق عليها سلع التعود .

وتتميز هذه السلع أيضا بعدم مرونة الطلب عليها. فزيادة أسعارها بنسبة معينة لا يؤثر على حجم الطلب عليها بنفس النسبة، بل قد يقل الطلب عليها بنسبة أقل نظرا إلى تحكم العادة في غالبية الأفراد الذين يستهلكونها، وبالتالي فإن حجم الإيرادات الكلية يميل إلى الثبات و الاستقرار.

وتمثل هذه السلع مجالا خصبا لفرض ضريبة على استهلاكها، لكونها تحقق اعتبار الحصيلة. وإن كان يمكن انتقادها لكونها تمس دخول الطبقات الفقيرة ومحدودة الدخل بنسبة أكبر من دخول الأغنياء. إلا أن درجة النقد، في هذا المجال، تكون أقل حدة من السلع الضرورية، لكونها لا تعد بالنسبة لهذه الطبقات بنفس درجة الضرورة و الإلحاح في إشباع الحاجات الذي نراه في السلع الضرورية.

2. أسلوب تحصيل الضريبة:

قد يتم تحصيل الضريبة النوعية على الاستهلاك في آخر مرحلة، أي عند بيعها إلى المستهلك. مثل ضريبة الملاهي حيث تضاف قيمة الضريبة على سعر التذكرة، فيدفع المستهلك ثمن التذكرة متضمنا قيمة الضريبة باعتبارهما كلا لا يتجزأ. أو قد يتم تحصيل الضريبة في مرحلة سابقة على البيع وتسمى هنا ضريبة الإنتاج، حيث يتم تحصيلها في مرحلة إنتاج السلعة أو عند عبور السلعة لحدود الدولة خروجاً أو دخولا وتسمى بالضرائب الجمركية.

وسنتناول كل من ضريبة الإنتاج و الضرائب الجمركية بالدراسة، باعتبار أن النوع الأول، الذي يتعلق بفرض الضريبة في آخر مرحلة للسلعة أي عند بيعها، لا يثير العديد من المشاكل.

أ. ضريبة الإنتاج:

بعد أن يحدد المشرع الضريبي السلع التي يفرض عليها ضريبة استهلاك، فإنه يقوم بتحديد المرحلة التي تحصل عندها الضريبة. وفي صدد ضريبة الإنتاج، فهي تفرض في المرحلة الأولى من إنتاج السلعة. ومثال ذلك، الضريبة التي تفرض على السجائر تحصل أساسا من المزارع الذي ينتج الدخان، أو من المصانع التي تنتج السجائر، أو عند دخولها كمادة خام إلى المصانع أو عند خروجها وهي تامة الصنع.

وأيا كانت المرحلة التي تفرض وتحصل فيها الضريبة، فإن المنتج هو الذي يقوم بدفع الضريبة، ويضيف مقدارها إلى ثمن السلعة، أي أن المستهلك هو الذي يتحصل عبأها في النهاية. ولذلك فإنه يكون من الأنسب أن تفرض ضرائب الإنتاج على آخر مرحلة من مراحل إنتاج السلعة حتى لا يتحمل عبؤها أكثر من منتج، خاصة أن المستهلك هو الذي يتحملها في نهاية المطاف.

وغالبا، ما يقوم المشرع الضريبي بفرض ضريبة الإنتاج على السلع التي تنتج بكميات كبيرة وفي أماكن محدودة، أي السلع التي تتميز بتركز إنتاجها، وذلك لكي يضمن غزارة الحصيلة الضريبية، من جهة، و الاقتصاد في نفقات تحصيلها، من جهة أخرى.

وهي تعد ضريبة عينية لكونها لا تراعي ظروف الممول الشخصية الذي يتحمل عبؤها، وأن كانت الدولة تراعي في تحديد سعرها طبيعة السلعة الخاضعة لها ومدى استهلاكها¹.

هذا ويطلق على ضريبة الإنتاج رسوم الإنتاج، وهي تسمية خاطئة نظرا لعدم وجود منفعة خاصة أو مقابل خاص يؤدي لدافع الفريضة لكي يطلق عليها اصطلاح الرسم. وإن كان شيوع استخدامها يرجع إلى ما درج عليه الأفراد من الخلط بين الرسم والضريبة. ويهمننا أن نؤكد في هذا المجال، أنها تعد ضريبة بالمفهوم القانوني و العلمي المنضبط.

ب. الضرائب الجمركية:

تعد الضرائب الجمركية أهم أنواع الضرائب غير المباشرة على الإطلاق، وخاصة الضرائب على استهلاك سلع معينة. ويرجع ذلك إلى غزارة الحصيلة الضريبية بسبب ضخامة حركة التجارة الدولية على المستوى العالمي.

وتقوم الدولة بفرض الضرائب الجمركية على حركة السلع دخولا و خروجا من وإلى إقليمها. ولذا فإنها تقسم إلى نوعين أساسيين: ضرائب الاستيراد، وتفرض بمناسبة دخول السلع الأجنبية إلى داخل حدود الدولة. وضرائب التصدير، وتفرض بمناسبة خروج السلع الوطنية خارج حدود الدولة.

وتفرض الضرائب الجمركية على حركة السلع بقصد تحقيق عدة أهداف، يأتي في مقدمتها الهدف المالي. مثال ذلك الضريبة على استيراد السيارات و الدخان نظرا لغزارة الحصيلة الضريبية مما يساعد الدولة على مواجهة ظاهرة تزايد نفقاتها العامة.

ولكل نوع من هذه الضرائب مزايا و عيوب: فالضرائب القيمية تتميز بالبساطة و الوضوح و ارتفاع حصيلتها بارتفاع قيمة السلعة ذاتها وانخفاضها بانخفاض قيمة السلعة. وهذا يحقق لها درجة عالية من المرونة في التطبيق، لأن سعرها يتناسب مع سعر السلعة حتى إذا كانت من نفس النوع. ويؤخذ على هذه الضريبة، أنها تتطلب نفقات عالية لتقدير قيمة السلعة على وجه الدقة مما قد يستوجب الاستعانة بخبراء ومثمنين لتقدير سعرها، خاصة وأن نسبة من العملاء قد يقدمون فواتير غير حقيقية عن قيمة وسعر السلعة المستوردة رغبة في التهرب الجزئي من الضريبة.

أما الضرائب النوعية، فتتميز بالبساطة وسهولة تحصيلها لأن سعرها يكون ثابتا لا يتغير بتغير نوعية السلعة. وإن كان يؤخذ عليها أنها غير عادلة، إذ يكون عبؤها أثقل على الأصناف الرخيصة من الأصناف الغالية. ولذلك عادة ما يتم تقسيم كل نوع من السلع إلى عدة أقسام حسب اختلاف نوعها وجودتها، على أن تفرض على كل قسم ضريبة معينة تختلف عن الأقسام الأخرى. وأهم نقد يمكن أن

¹ عبد الكريم صادق بركات، د. يونس أحمد البطريق، المالية العامة الدار المصرية الحديثة سنة 1981 ص 116

يوجه إليها هو ثبات حصيلتها الضريبية رغم تغير قيمة السلعة الخاضعة لها، مما يستوجب إعادة النظر في مقدارها من وقت إلى آخر وتغييرها بتغير قيمة السلع وخاصة في أوقات التضخم و انخفاض قيمة النقود¹.

وإزاء ما تقدم، فعادة ما تلجأ الدول إلى الجمع بين نظامي الضريبة القيمة و الضريبة النوعية عند تحديد سعر الضريبة الجمركية يمكن أن تقسم إلى الضرائب المستقلة والتي تضعها الدولة بإرادتها المنفردة، و الضرائب الاتفاقية التي تضعها الدولة بالاتفاق مع الدول الأخرى بموجب اتفاقية دولية. كذلك يمكن أن نفرق بين الضريبة الواحدة التي تفرض على السلع بغض النظر عن البلد الواردة منها، و الضريبة المزدوجة التي تجمع بين الضريبة المستقلة و الاتفاقية حيث تفرض على السلعة الواحدة ضريبة تضعها الدولة بإرادتها و ضريبة أخرى تفرض بموجب اتفاقية دولية ولا تطبق إلا على السلع الواردة من البلاد التي عقدت معها هذه الاتفاقية.

مبدأ عمومية الضريبة الجمركية:

الأصل العام أن الضريبة الجمركية تتصف بالعمومية، بمعنى انها تطبق على كافة السلع الخاضعة لها والتي تعبر حدود الدولة.

إلا أنه خروجاً على هذا الأصل، قد يقرر المشرع الضريبي بعض الاستثناءات على مبدأ العمومية بهدف تحقيق أغراض معينة. وعادة ما تتعلق هذه الاستثناءات بالضرائب على الواردات وتشمل نظام التجارة العابرة، ونظام رد الضريبة، ونظام الإعفاء المؤقت، وأخيراً نظام المناطق الحرة.

نظام التجارة العابرة :

ويقصد بها السلع التي تعبر أرض الدولة، ليس بغرض الدخول إليها، ولكن بقصد الوصول إلى دولة أخرى. ويرجع إعفاء هذه السلع من الضريبة الجمركية إلى كونها لا تنافس السلع الوطنية، من جهة، و الفوائد الاقتصادية و العائد المادي الذي يعود على الدولة التي تمر بها، خاصة فيما يتعلق بالتأمين عليها ونقلها، من جهة أخرى. كما أن من شأنها أن تنشط حركة النقل الداخلي و البحري مما يجعل من الدولة مركزاً لتسوية المعاملات التجارية. وكل ذلك يؤثر بالإيجاب على الحالة الاقتصادية للدولة.

نظام رد الضريبة "الدروباك":

يقتضي هذا النظام قيام مستورد سلع معينة، خاصة المواد الأولية، بدفع الضريبة الجمركية المفروضة على هذه السلع على أن يكون من حقه أن يسترد قيمة هذه الضريبة إذا قام، خلال فترة زمنية معينة يحددها القانون، بإعادة تصديرها كما هي أو بعد تصنيعها.

¹ أحمد جامع، مرجع سابق، ص 215

والغرض من هذا الاستثناء، هو تشجيع حركة التصنيع و التجميع وتشغيل العمالة و المهارات الفنية، كما أنها لا تنافس السلع الوطنية حيث يعاد تصنيعها و تصديرها إلى الخارج، بالإضافة إلى العائد الذي تحصل عليه الدولة من النقد الأجنبي، مما يساهم في تدعيم اقتصادها خاصة بالنسبة للبلاد النامية.

نظام الإعفاء المؤقت :

يستلزم هذا النظام أن يتم دخول السلع أو البضائع المستوردة إلى داخل إقليم الدولة دون دفع أي ضريبة جمركية عليها، على أن يتم إعادة تصديرها خلال مدة معينة يحددها القانون. فإذا لم يتم تصديرها خلال تلك المدة أصبحت الضريبة الجمركية واجبة الداء. ويبدو هذا النظام قريبا من نظام رد الضريبة. والحكمة واحدة في كلا النظامين، وهو إتاحة الفرصة لاستيراد المواد الأولية و السلع الوسيطة لتصنيعها وإعادة تصديرها مرة أخرى.

نظام المناطق الحرة:

تلجأ العديد من الدول، بقصد تشجيع الاستثمارات الأجنبية، إلى إنشاء مناطق حرة داخل أراضيها. وتعتبر هذه المناطق، بالرغم من كونها تقع داخل إقليم الدولة، واقعة خارج حدودها من الناحية الجمركية.

وبالتالي فإن استيراد السلع إلى هذه المناطق وتداولها يتم بحرية كاملة دون أي قيود جمركية عليها حيث تتمتع بمزايا وحوافز ضريبية عالية¹.

ومما هو جدير بالذكر أن السلع الأجنبية المستوردة داخل المناطق الحرة يمكن إعادة تصنيعها وتصديرها إلى الخارج بعد ذلك. وهي تعد غير قابلة للتداول داخل إقليم الدولة بنفس شروط الإعفاءات الجمركية. وبالتالي، فإذا اتجهت هذه السلع إلى داخل الدولة فإنها تخضع للضريبة الجمركية كأى سلعة أجنبية.

والغرض من إنشاء المناطق الحرة، هو تشجيع الاستثمارات الأجنبية داخل هذه المنطقة، مما يتيح الفرصة لتشغيل العمالة، وتنشيط حركة التجارة وجلب العملات الأجنبية وإقامة المنشآت التجارية والصناعية. أي أنها في النهاية تؤدي إلى تنشيط الاقتصاد الداخلي، خاصة وأن السلع المستوردة لن تستهلك في الداخل، ومن ثم فهي لن تنافس السلع الوطنية.

3. الضرائب العامة على الاستهلاك:

تفرض الضرائب العامة على الاستهلاك على مجموع السلع و الخدمات التي يستهلكها الفرد. فتبدو كأنها ضريبة مفروضة على مجموع الإنفاق الاستهلاكي للفرد، وتتميز هذه الضريبة بأنها عينية حيث أنها لا تنظر إلى شخص المستهلك.

وغنى عن البيان، أن فرض الضريبة العامة على الاستهلاك لا يعني إلغاء الضرائب النوعية، السالف ذكرها، إذ من المتصور أن تفرض كل منهما جنبا إلى جنب.

¹ سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، سنة 1999 ص 190

وتتخذ الضريبة على الاستهلاك صوراً متعددة أهمها¹.

أ. **الضريبة على المبيعات:** وهي تلك الضريبة التي تفرض على المستهلك عند شرائه للسلعة أو الخدمة. ويطلق عليها ضريبة البيع بالتجزئة.

ب. **الضريبة على المشتريات:** وهي الضريبة التي تفرض على السلعة و الخدمة في مرحلة وصولها إلى المستهلك، أي مرحلة تجارة الجملة. ويتم دفعها مرة واحدة عند بيع السلعة من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة، الذي بدوره ينقل عبئها إلى تاجر تجزئة آخر وهكذا حتى يتحمل بها المستهلك النهائي.

ت. **الضريبة على رقم الأعمال:** وهي الضريبة التي تفرض في كل مرة من مرات انتقال السلعة بين مرحلة الإنتاج ومرحلة الاستهلاك. ويكون فرض الضريبة هنا على ثمن السلعة مضافاً إليه ربح البائع ومقدار الضرائب التي دفعت في كل مرة من مرات انتقال السلعة حتى وصولها إلى يد المستهلك، ومن ثم فإن حجم وعاء هذه الضريبة يكبر أو يتسع في كل مرة من مرات انتقال السلعة. مما يدعو إلى ضرورة فرضها بسعر منخفض يتناسب مع عدد مرات الانتقال التي تفرض بمناسبة الضريبة، حتى لا يكون عبؤها شديداً على المستهلك الذي يتحملها بصفة نهائية.

وتمتاز الضرائب الأمانة على الاستهلاك بغزارة حصيلتها الضريبية لكونها تفرض على جميع سلع وخدمات الاستهلاك، مع إمكانية إعفاء ما هو ضروري منها كالمواد الغذائية و الخدمات الطبية... وغيرها. إلى جانب إمكانية تطبيق سعر مرتفع على بعض السلع الكمالية. كذلك إمكانية استخدامها للحد من الاستهلاك ومحاربة التضخم ولتحقيق التوازن في ميزان المدفوعات، وتشجيع الصادرات. فالمستهلك لا يشعر بعبئها لأن سعرها عادة ما يكون ضئيلاً بالمقارنة بثمن السلعة فهو يدفعها من خلال ثمن هذه الأخيرة.

ويعيب الضرائب العامة على الاستهلاك أنها تؤدي إلى رفع مستوى الأسعار، مما يمثل عبئاً على الأفراد خاصة أصحاب الدخل المحدود، وهو ما يخالف اعتبارات العدالة. أضف إلى ذلك، أنها تلزم التجار و المنتجين بإمسك الدفاتر و الحسابات الخاصة بالسلع التي ينتجوها أو يتاجرون فيها مما يمثل مضايقات إدارية لهم. ومن الانتقادات التي توجه لهذه الضريبة، أيضاً أنها تفرق في المعاملة بين المشروعات الكبيرة و الصغيرة² لصالح الأولى، حيث تدفع المشروعات الكبيرة الضريبة على رقم الأعمال مرة واحدة أو مرتين بسبب إتمام جميع عمليات الإنتاج المتعلقة بالسلعة في داخلها، ومن ثم فلا يتم تداول السلع بالنسبة لها كثيراً مما لا يؤدي إلى تكرار دفع الضريبة. أما بالنسبة للمشروعات الصغيرة فهي تضطر لشراء السلعة في آخر مرحلة من مراحل إنتاجها أو تداولها بعد أن تكون قد اجتازت مراحل كثيرة بين مشروعات مختلفة تحملت بالضريبة أكثر من مرة، خلال انتقالها من مرحلة إلى أخرى، مما يمثل عبئاً إضافياً على أصحاب المشروعات الصغيرة و إجبارهم على بيع السلعة بثمن مرتفع.

¹ سوزي عدلى ناشد، مرجع سابق، ص 191

² زين العابدين ناصر- مرجع سابق، ص 284.

ومهما تكن الانتقادات التي وجهت إلى هذا النوع من الضرائب، فإن الضرورات الاقتصادية والمالية هي التي تدعو الدول إلى فرضها.

ثانياً: الضرائب على التداول:

بعد أن يحصل الفرد على دخله، فإنه قد يقوم باستهلاك جزء منه في شراء ما يحتاج إليه من سلع أو خدمات، وهذا الجزء من الدخل هو الذي يفرض عليه الضريبة على الاستهلاك سألقة الذكر. أما الجزء الباقي من الدخل فإما أن يدخره أو يقوم باستثماره في شكل شراء أصول جديدة، عقارية أو منقولة، أو يقوم بالتصرف بالبيع في الأموال الموجودة لديه إلى شخص آخر. وفي كلتا الحالتين فإن المشرع الضريبي يفرض ضريبة على تداول و انتقال الموال بين الأفراد ويطلق عليها الضرائب على التداول. ونظراً لأهمية كل من ضريبة الدمغة و الضريبة على التسجيل فسنعرض لهما على النحو التالي:

أ. ضريبة الدمغة:

تفرض هذه الضريبة على عملية تداول الموال وانتقالها من شخص إلى آخر، ويتم ذلك عن طريق تحرير مستندات كالعقود أو الشيكات أو الكمبيالات أو الفواتير أو السندات الإذنية. وينظم القانون طريقة تحصيل هذه الضريبة، أما بلصق طوابع دمغة على تلك المحررات، أو عن طريق دمع المحرر نفسه بواسطة ختم الإدارة المختصة بذلك، كما هو الحال بالنسبة للشيكات.

ومما هو جدير بالذكر، أن استخدام ضريبة الدمغة في الدول النامية، على وجه خاص، يتم بصورة واسعة كوسيلة لتحقيق الإيرادات المالية. فالمشرع الضريبي في تلك الدول يتوسع في فرض ضرائب الدمغة، ليس فقط بالنسبة لعمليات تداول الموال، وإنما بشأن تقديم أي مخاطبات لبعض الجهات و المؤسسات الحكومية، وهو الأمر الذي تعاني منه كثيراً في مصر.

ب. الضريبة على التسجيل:

ويطلق عليها، مجازاً، رسوم التوثيق أو التسجيل. فالضريبة هنا تستحق عند إثبات واقعة انتقال الملكية من شخص لآخر، أو عند توثيق عقد الملكية. فالضريبة على التسجيل تدفع عند توثيق التصرفات الناقلة للملكية لإثبات حق من انتقلت إليه. وغنى عن البيان، أن سعر الضريبة هنا غير ثابت، بل يختلف باختلاف قيمة المال موضوع التوثيق أو التسجيل. وتتميز هذه الضريبة بأنها تحقق اعتبارات العدالة لأنها تتناسب مع قيمة المال موضوع الضريبة، كما أنها تمنح للمالك حجة إثبات للملكية في مواجهة الجميع، فمن مصلحة الشخص أن يوفي بها دون أن يتضرر أو يحاول التهرب منها.

ورغم هذا، فيجب على المشرع ألا يغالي في سعر هذه الضريبة، حتى لا يترتب عليها عرقلة تداول رؤوس الموال وتعطيل جزء هام من النشاط الاقتصادي في الدولة.

المطلب الثاني: سعر الضريبة:

يقصد بسعر الضريبة العلاقة أو النسبة بين مبلغ الضريبة و المادة الخاضعة لها. وقد عرف النظام الضريبي، علا مر التاريخ، صوراً متعددة لسعر الضريبة. فإما أن تكون الضريبة توزيعية أو قياسية (تحديدية)، وإما أن تكون الضريبة نسبية أو تصاعدية. وسنعرض لكل صورة على النحو التالي:

الضريبة التوزيعية و الضريبة القياسية:

يقصد بالضريبة التوزيعية تلك التي لا يحدد المشرع سعرها مقدماً، ولكنه يقوم بتحديد حصيلتها الإجمالية، وفي مرحلة تالية يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على الأفراد – مستعينا بالأجهزة الإدارية في المناطق المختلفة (المحافظات، مجالس المدن، مجالس القرى) – بحسب ما يملكه كل فرد من المادة الخاضعة للضريبة، وحينئذ يمكن معرفة سعر الضريبة.

إلا أنه يعاقب عليها أنها ضريبة غير عادلة. لأنها توزع على المكلفين على أساس نسبة معينة أو ثابتة من المادة الخاضعة للضريبة وليس على أساس المقدرة التكلفة لكل منهم. وقد يترتب على ذلك أن يدفع أحد المكلفين ضريبة أكثر من الآخر لمجرد اختلاف محل إقامة كل منهما، بالرغم من تساوي المقدرة التكلفة لكلاهما أو تساوي دخلهما.

كما أنها تتصف بعدم المرونة، حيث تحدد الدولة ابتداء الحصيلة المطلوبة فيكون من غير المتصور إمكان إدخال تعديلات عليها بالزيادة أو النقصان فيكون من غير المتصور إمكان إدخال تعديلات عليها بالزيادة أو النقصان لمسايرة أي تغيرات اقتصادية. بالإضافة إلى أن نظام الضرائب التوزيعية غير شامل، فلا يتصور تطبيقه إلا بالنسبة للضرائب المباشرة. إذ يكون شخص المكلف معروفاً مقدماً، وبالتالي يمكن حصر المكلفين على نحو ثابت. وعليه فلا يتصور تطبيقه على الضرائب غير المباشرة. وأخيراً، فإن الضرائب التوزيعية تعبر بصورة محددة عن عجز الأجهزة الضريبية في الدولة¹ من حيث معرفة الأشخاص الخاضعين لها، وتحديد قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتطبيق الأسعار الضريبية المختلفة، واتخاذ إجراءات الربط و التحصيل.

وإزاء تلك العيوب، فقد عدلت الدول في العصر الحديث عن الأخذ بالضرائب التوزيعية واتجهت إلى نظام الضرائب القياسية.

ويقصد بالضريبة القياسية، أو كما يفضل تسميتها بالضريبة التحديدية، تلك التي يحدد المشرع سعرها مقدماً دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية بصورة محددة، تاركاً أمر تحديدها للظروف الاقتصادية. ويتم تحديد الضريبة القياسية بفرض سعر معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة، إما في صورة نسبة مئوية على إجمالي وعاء الضريبة، وإما في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضريبة. وبذلك فإن المكلف بها يعلم مقدماً مقدار الضريبة الواجب دفعها.

¹ زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص 183

وتمتاز الضريبة القياسية بأنها ضريبة عادلة، حيث يكون العبء الضريبي على أساس المقدرة التكلفة لكل مكلف بغض النظر عن محل إقامته. كما أنها تراعي الظروف الشخصية المتعلقة بكل مكلف، ومن ثم يمكن مراعاة ظروف سعرها من مكلف لآخر حسب ظروفه. ويترتب على ذلك اختلاف السعر الإسمي للضريبة عن سعرها الحقيقي وفقا لظروف كل مكلف حدة.

بالإضافة إلى ما تقدم، فإن الضريبة القياسية تتمتع بالمرونة إلى حد كبير، فمن الممكن رفع سعر الضريبة أو خفضه بحسب التغيرات و التطورات الاقتصادية التي قد تطرأ على دخول المكلفين أو ثرواتهم، أو سلوكياتهم الاستهلاكية و الانفاقية. كذلك فإن الضرائب القياسية تتميز بالشمول. فهي تناسب الضرائب المباشرة وغير المباشرة على السواء. وأخيرا فإنها تعبر عن مدى كفاءة الأجهزة الضريبية والمالية في الدولة و العاملين فيها.

وبالرغم مما تقدم، فيؤخذ عليها عدم وجود مصلحة شخصية مباشرة لكل مكلف في عدم تهرب الآخرين من دفعها، حيث لا يمارس المكلفون بالضريبة القياسية رقابة على الغير. ويمكن الرد على ذلك، أن أي نظام مهما كانت درجة دقته وإحكامه، لا يمكن أن يكون بمنأى عن النقد. وهذا النقد يمكن تلافيه بنشر الوعي الضريبي بين الأفراد، و الوصول بهم إلى درجة الإحساس بالالتزام الضريبي كواجب اجتماعي و اقتصادي يعود على الجميع بالتقدم و الرقي، وباعتبار التهرب الضريبي جريمة مخلة بالشرف و الاعتبار كما هو الشأن في الولايات المتحدة الأمريكية.

الضريبة النسبية و الضريبة التصاعدية :

من الشائع، عمليا أن يأخذ المشرع إما بالضريبة النسبية أو الضريبة التصاعدية.

ويقصد بالضريبة النسبية، النسبة المئوية الثابتة التي تفرض على المادة الخاضعة للضريبة و لا تتغير بتغير قيمتها. وخير مثال عليها الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية و الضريبة على إيرادات القيم المنقولة. فتفرض كل منها بسعر ثابت يتراوح ما بين 15% إلى 20% ولا يتغير السعر بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة. وتزداد الحصيلة الضريبية في الضريبة النسبية بنفس الزيادة في قيمة المادة الخاضعة لها. أما الضريبة التصاعدية، فتفرض بأسعار مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة لها والعكس صحيح. أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها. ومن المتصور أن يقسم المشرع وعاء هذه الضريبة إلى عدة شرائح، على أن تطبق على كل شريحة سعر خاص بها وفقا للأسلوب الفني المتبع في تطبيق السعر التصاعدي.

وقد فضل المليون التقليديون الضريبة النسبية على الضريبة التصاعدية باعتبار أن الأولى تحقق المساواة في المعاملة المالية بين المكلفين بها. غير أن المساواة هنا مجرد مساواة حسابية وليست مساواة حقيقية بالنسبة للأعباء العامة. كما أنها تتسم بالبساطة و السهولة، سواء بالنسبة للإدارة الضريبية أو المكلف بها. بالإضافة إلى أن الضريبة النسبية تعتبر في نظر التقليديين ثمنا للخدمة العامة، وهذا يعني أن يكون الثمن الذي يدفع في الخدمة ثابتا بصرف النظر عن شخص طالب الخدمة أو كميته. إلا أنه في

واقع الأمر، تلك الحجة لا سند لها في الوقت الحالي، لكون الضريبة مساهمة اجتماعية للكافة وفقا لمبدأ التضامن الاجتماعي. كما تعد الضريبة النسبية غير عادلة، حيث أنها تتجاهل الظروف الشخصية للمكلف بها، فتتمثل عبئا ثقيلا على أصحاب الدخل البسيطة وعبئا خفيفا قد لا يشعر به أصحاب الدخل المرتفعة. وأخيرا فإن حصيلتها قليلة.

وأمام هذه الاعتبارات فقد اتجهت التشريعات الضريبية الحديثة إلى الأخذ بالضريبة التصاعدية، وحصر الضريبة النسبية في أضيق نطاق ممكن.

وقد برر المليون المحدثون الأخذ بالضريبة التصاعدية، بكونها تراعي مبادئ العدالة و الظروف الشخصية لكل مكلف. كما أنها وسيلة فعالة لتقليل التفاوت بين دخول الأفراد، ورفع مستوى الطبقات الفقيرة.

أساليب التصاعد الفنية:

يمكن تحقيق التصاعد بصور مختلفة أهمها:

1. التصاعد الإجمالي (بالطبقات):

بمعنى أن يقسم المكلفين إلى طبقات وفقا لمستوى دخولهم مثلا، ويطبق على كل طبقة سعر ضريبة واحد يتزايد من طبقة لأخرى. أي أن السعر يكون تناسبيا لكل طبقة من هذه الطبقات بالنظر إلى إجمالي دخل المكلف. مثال ذلك:

	إعفاء المائة دينار الأولى من الدخل	(الطبقة الأولى)
10 دينار	5% على الدخل من 101 إلى 300	(الطبقة الثانية)
24	8% على الدخل من 301 إلى 600	(الطبقة الثالثة)
48	12% على الدخل من 601 إلى 1000	(الطبقة الرابعة)

2. التصاعد بالشرائح (بالأجزاء):

يقسم دخل المكلف إلى عدة شرائح أو أجزاء، بحيث يفرض على كل شريحة ضريبة بسعر معين، ويرتفع السعر بارتفاع الشرائح إلى أعلى. وفي هذا الأسلوب لا ينظر إلى الدخل الإجمالي، بل يقسم الدخل إلى شرائح، كل شريحة تعامل معاملة خاصة، وفي النهاية يخضع ادخل لعدة أسعار وفقا لما يحتويه من شرائح. مثال ذلك:

	إعفاء المائة دينار الأولى من الدخل	(الشريحة الأولى)
2 دينار	2% على الشريحة الثانية من 101 : 200	
4	4% على الشريحة الثالثة من 201 : 300	
3	6% على الشريحة الرابعة من 301 : 400	

فإذا كان دخل المكلف 350 دينار، فإن المائة دينار الأولى تعفى من الضريبة، وتفرض ضريبة مقدارها 2% على المائة الثانية أي بمقدار 2 دينار و 4% على المائة الثالثة أي بمقدار 4 دينار و 6% على الخمسين دينار أي بمقدار 3 دينار، وبذلك فإن مجموع الضريبة المستحقة هنا 9 ديناراً. ويعتبر أسلوب التصاعد بالشرائح أكثر الأساليب تطبيقاً من الناحية العملية.

3. التصاعد التنازلي (الضريبة التنازلية):

ويقصد به أن نبدأ بسعر ضريبة مرتفع، مع تخفيضه بالنسبة للدخل المنخفضة. بمعنى أن تفرض الضريبة بسعر 10% على الدخل التي تزيد على ألف دينار، و 5% بالنسبة للدخل التي لا تزيد على 500 دينار. فهنا يحدث تصاعد للضريبة، إلا أنه تصاعد ضئيل تخفيف العبء عن أصحاب الدخل المحدودة.

4. التصاعد بتقرير الإعفاءات أو الخصم من وعاء الضريبة:

ويقصد به أن يقوم المشرع الضريبي بفرض الضريبة بسعر محدد سواء بنسبة مئوية أو سعر ثابت من مقدار المادة الخاضعة للضريبة. ثم يقرر إعفاء لأسباب معينة أهمها: الحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف بالنسبة لجميع الطبقات، وفرض سعر نسبي على باقي الدخل، مما يحقق تصاعداً ولكن بصورة ضمنية، وبصورة غير مباشرة. فكلما زاد مقدار الدخل كلما قل حجم الإعفاء بالنسبة لإجمالي الدخل وبالتالي يزيد سعر الضريبة.

وواقع الأمر أن التصاعد، بتقرير الإعفاءات، يؤدي إلى اختلاف السعر الإسمي للضريبة عن السعر الفعلي، إلا إذا كان مقدار الدخل مرتفعاً فإنه في هذه الحالة يتقارب السعر الفعلي من السعر الإسمي للضريبة.

أما التصاعد، عن طريق الخصم من وعاء الضريبة، فهو يتحقق بصورة واضحة بالنسبة للخصم المقرر للأعباء العائلية. حيث يترتب على هذا الخصم حدوث نوع من التنازل في سعر الضريبة جزئياً أو كلياً.

المطلب الثالث: إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها:

1. ربط الضريبة:

يقصد بربط الضريبة تحديد دين الضريبة، أي تحديد المبلغ الذي يتعين على المكلف دفعه. ولكي تحدد الإدارة الضريبة دين الضريبة يجب عليها أولاً أن تحقق من أن كافة شروط فرض الضريبة طبق على شخص هذا المكلف بالتحديد. وتتمثل هذه الشروط في تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، حصر المادة الخاضعة للضريبة وتحديد مقدارها وقيمتها، و النظر فيما إذا كانت هذه المادة خاضع لأي إعفاءات أو خصومات، بناء على ما يقرره المشرع في هذا الصدد. ثم بعد إتمام كافة المراحل السابقة، يتم تحديد سعر الضريبة على ما تبقى من المادة الخاضعة للضريبة. وهنا فقط يتم ربط الضريبة، وتصبح واجبة

التحصيل. ويكون من حق المكلف الطعن بالطرق التي يحددها القانون في قرار الربط. ويمنح الطاعن حق تأجيل دفع الضريبة لحين الفصل في طعنه.

2. تحصيل الضريبة:

نعني بتحصيل الضريبة مجموعة العمليات و الإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزنة العامة وفقا للقواعد القانونية، و الضريبة المطبقة في هذا الصدد.

وفي هذه المرحلة فقط تصبح العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية شخص المكلف، وقد تدخل المشرع الضريبي بوضع القواعد التي تضمن تحصيل دين الضريبة دون حدوث أي عقبات تمنع الدولة من الحصول على حقها، سواء من جانب الإدارة الضريبية المختصة أو من جانب المكلف نفسه.

وإذا كان تحصيل دين الضريبة في الوقت الحالي يتم بمعرفة موظفي الدولة، إلا أن الأمر لم يكن كذلك في الماضي. فكان تحصيل عدد كبير من الضرائب يتم عن طريق نظام الالتزام¹. وبمقتضى هذا النظام كان يتعهد فرد أو هيئة بدفع مقدار الضريبة مقدما للدولة، ثم يتولى عملية التحصيل فيما بعد لحسابه الخاص. بمساعدة السلطات الإدارية له في هذا الشأن. وقد عرفت مصر نظام لاللتزام في تحصيل الضرائب، حتى تم إلغاؤه في منتصف القرن التاسع عشر. وقد أُلغى هذا النظام لعيوبه الكثيرة، التي تتلخص في أن الخزنة العامة لا تحصل على كل المبالغ من المكلفين، وإنما تحصل فقط على المبلغ الذي يدفعه لها الملتزم (الفرد أو الهيئة). بالإضافة إلى أن الدولة كانت تعطى للملتزم سلطات واسعة، في هذا الصدد، وكثير ما كان يسيء استعمالها ويتحكم في الأفراد. ولهذا عدلت كافة الدول عن هذا الأسلوب، وأصبحت تحصل الضرائب عن طريق الإدارات الضريبية و المالية المختصة.

وقد نصت بعض التشريعات الضريبية على جواز قبول السندات الحكومية أو التي تضمنها الحكومة، وفاء لبعض الضرائب. ويكون الغرض من ذلك، تثبيت أسعار هذه السندات بالإضافة إلى الترغيب في الاكتتاب فيها، على أن يتم تحديد حد أقصى لما يجوز الوفاء به من دين الضريبة في صورة سندات حكومية، حماية للسيولة النقدية ورغبة في استهلاك الدين العام قبل موعده. هذا ولا يعد ذلك استثناء من الأصل العام، لأن تلك السندات تقترب من النقود وتتمتع بدرجة عالية من السيولة، ويمكن تحويلها في أي وقت إلى نقود دون خسارة في قيمتها².

المطلب الأول:

الواقعة المنشئة للضريبة:

يحدد كل قانون الواقعة المنشئة للضريبة، والتي تعني الواقعة أو التصرف الموجب لحصول الدولة على الضريبة من المكلف بها. ويحدد القانون مجموعة القواعد التي تسري في حالة كل مكلف إذا ما توفرت بالنسبة له شروط خضوعه للضريبة.

¹ السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص 420

² أحمر جامع، مرجع سابق، ص 25

وفيما يتعلق بالضرائب المباشرة، نجد أن الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، مثلاً¹، تتمثل الواقعة المنشئة لها في توزيع إيراد القيم الخاضعة للضريبة أي وضعه تحت تصرف مستحقيه. أما في الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية فهي تحقق الربح في نهاية السنة المالية للمنشأة. وفي الضريبة على المتربات و الأجور، فإن الواقعة المنشئة لها هي حصول الفرد على المرتب أو الأجر، وفي الضريبة على أرباح المهن غير التجارية تعتبر انتهاء السنة الميلادية بتحقيق أرباح هو الواقعة المنشئة للضريبة، وفي الضريبة العامة على الإيراد تكون الواقعة المنشئة هي انتهاء السنة الميلادية بتحقيق الإيرادات التي ينص عليها قانون هذه الضريبة.

أما في الضرائب غير المباشرة، فيعتبر اجتياز السلعة للحدود الإقليمية للدولة هي الواقعة المنشئة للضريبة على الاستيراد أو التصدير، كما يعتبر إنتاج السلعة هو الواقعة المنشئة للضريبة على الإنتاج، وانتقال السلعة من مرحلة إلى أخرى من مراحل إنتاجها أو تداولها هو الواقعة المنشئة للضريبة على رقم الأعمال، ويعتبر توثيق العقد الناقل للتصرف القانوني بنقل الملكية هو الواقعة المنشئة للضريبة على انتقال الملكية (رسوم التوثيق أو التسجيل)، وبالنسبة إلى ضريبة الدمغة فإن كتابة المحررات المفروضة عليها الضريبة هي الواقعة المنشئة لهذه الضريبة.

المطلب الثاني: طرق تحصيل الضريبة:

يتم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها:

1. الأصل العام، أن يلتزم المكلف بها بدفعها إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه دون مكالبة الإدارة له بأدائها في محل إقامته. وهذه الطريقة تعد أكثر شيوعاً، وتسمى بطريقة التوريد المباشر.
2. قد يتم دفع الضريبة بمعرفة شخص آخر غير مكلف بها، ويعد ذلك استثناء من الأصل العام. وتسري هذه الطريقة بصورة عامة في الضرائب غير المباشرة. وأن كان من المتصور تطبيقها بشأن عدد محدود من الضرائب المباشرة. ومضمونها أن يكلف المشرع شخصاً آخر (المكلف القانوني) غير المكلف الفعلي بدفع مبلغ الضريبة إلى الخزانة العامة، على أن يقوم بتحصيلها فيما بعد من المكلف الفعلي. ويلجأ المشرع إلى هذه الطريقة، بالنسبة للضرائب على الدخل وتسمى "بالحجز عند المنبع" ومقتضاها أن يقوم رب العمل (المكلف القانوني) الذي يدفع الدخل إلى المكلف بخصم قيمة الضريبة من الدخل قبل توزيعه، بحيث يستلم المكلف الفعلي دخلاً صافياً خالياً من الضريبة. أي أن تحصيل الضريبة هنا يتم عند تولد الدخل وليس عند استلامه. وتطبق هذه الضريبة عادة على ضرائب كسب العمل (الأجور و المتربات و المهايا) و الضريبة على إيرادات القيم المنقولة.

كذلك قد يلجأ المشرع إليها بالنسبة للضرائب على الإنتاج و الاستهلاك، كما سلف ذكره. فالضريبة تحصل من المنتج أو التاجر أو المستورد الذي يقوم بتحصيلها بدوره من المستهلك عن طريق رفع ثمن السلعة بمقدار الضريبة.

¹ أحمد جامع، مرجع سابق، ص 250

وأخيراً بالنسبة لضرائب الدمغة، فيتم تحصيلها عن طريق وضع طوابع الدمغة على المحررات القانونية، ويقوم المكلف بنفسه بهذه العملية، حيث يقوم بدفع قيمة هذه الطوابع، ويقوم بائعوها بتوريد حصيلتها إلى مصلحة الضرائب.

وغنى عن البيان، عدم جواز إجراء المقاصة بالنسبة لدين الضريبة مع أي دين للمكلف على الحكومة. ويرجع ذلك إلى أن الضريبة تعد من الموارد السيادية التي تمس كيان الدولة، ولذلك فإنه من الأصلح أن يكون لها كيان خاص بعيداً عن العلاقات التي يمكن أن تنشأ بين الدولة و الأفراد. بالإضافة إلى أن مصلحة الدولة تقتضي حصولها على كافة الإيرادات المقررة في الميزانية لتتمكن من الوفاء بالتزاماتها ونفقاتها العامة. وأخيراً، فإن إجراء المقاصة يستلزم إجراءات طويلة ومعقدة مما يؤدي إلى عدم استقرار المراكز المالية لكل من المكلفين و الدولة.

وفيما يتعلق بميعاد التحصيل، فإن القانون يحدد ميعادا لتحصيل كل ضريبة، مراعيًا في ذلك مصلحة الخزنة العامة، من جهة، ومصلحة المكلفين، من جهة أخرى من حيث الملاءمة و إمكانية تقسيط مبلغ الضريبة. فبالنسبة للضرائب المباشرة، يحدد المشرع لها فترة معينة من السنة تحصل فيها. كما هو الحال بالنسبة للضرائب على أرباح المهن غير التجارية و الضريبة العامة على الإيراد حيث تحصل في الأشهر الثلاثة الأولى من السنة الميلادية عن إيرادات السنة السابقة. أما الضريبة على المرتبات و الأجور فهي تحصل بصورة شريفة. و ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية تدفع سنويا مرة واحدة خلال الأشهر الثلاثة التالية لانتهاؤ السنة المالية للمكلف.

أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة، فإن حصيلتها توزع على مدار العام، وليس لها وقت محدد.

المطلب الثالث: ضمانات تحصيل الضريبة:

لضمان حصول الدولة على مستحقاتها من الضرائب، فقد كفل القانون للخزنة العامة العديد من الضمانات، وأهم هذه الضمانات:

1. تقرير حق امتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى. حيث يستوفي دين الضريبة قبل غيرها من الديون الأخرى، ويكون للخزنة العامة حق التتبع للحصول على المبالغ المستحقة ضمانا للتحصيل.
2. تقرير حق إصدار أمر بالحجز الإداري على الموال ضد المكلفين الذين يتأخرون عن سداد دين الضريبة. ويعتبر الحجز هنا حجزاً تحفظياً ولا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير العام لمصلحة الضرائب.
3. منح المشرع الموظفين المختصين في مصلحة الضرائب حق الاطلاع على الوثائق و الأوراق و الدفاتر الموجودة لدى المكلف أو الغير، من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة. بل ويجوز للنيابة العامة أن تطلعهم على ملفات أي دعوى مدنية أو جنائية تساعدهم في تحديد مبلغ الدين. وقد وضع المشرع الجزاءات على من يعرقل استخدام هذا الحق سواء بالامتناع أو الإلتلاف قبل انقضاء مدة التقادم التي يسقط بعدها حق الحكومة.

4. تقرير قاعدة "الدفع ثم الاستيراد، وهي قاعدة مقررة في التشريع الضريبي، حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة ثم يستطيع أن يطعن في فرضها أساساً أو في مقدارها أو حتى استردادها. و الغرض من ذلك استقرار المعاملات الضريبية، ومراعاة مصلحة الخزنة العامة، ولكي لا يستغل المكلفون حقهم في الطعن ويتأخرون في دفع دين الضريبة.
5. تعد كافة وسائل مكافحة التهرب الداخلي في نفس الوقت ضمانات لتحصيل الضريبة.

المطلب الرابع: الآثار الاقتصادية المتعلقة بالضريبة:

الآثار الاقتصادية غير المباشرة:

يقصد بالآثار الاقتصادية غير المباشرة، المتعلقة بالضريبة، المشكلات المتعلقة بنقل العبء الضريبي التي تتمثل في استقرار الضريبة وانتشارها و التخلص من العبء الضريبي كلياً أو جزئياً. وسنعرض لتلك المشكلات على التوالي:

1. استقرار الضريبة:

يتمثل استقرار الضريبة في تحديد شخص من يتحمل بالعبء الحقيقي لها. فإذا تحمل المكلف القانوني نهائياً بقيمة الضريبة، فإن هذه الظاهرة تسمى بالاستقرار المباشر للضريبة. ولا تثير هذه الظاهرة صعوبة لأنها تنتقص من الدخل الحقيقي الصافي لمن يدفعها. أما إذا تمكن المكلف القانوني من نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر، فإن هذه الظاهرة تسمى بالاستقرار غير المباشر للضريبة، وهذه الظاهرة تثير العديد من الصعوبات.

فالاستقرار غير المباشر للضريبة يعني أن المشرع، وفقاً لقواعد محددة، قد حدد شخص المكلف الذي يتعين عليه أن يتحمل بدين الضريبة. فهناك علاقة قانونية بين المكلف بدفع الضريبة و الخزنة العامة. إلا أن العبء المهائي للضريبة، في هذا الصدد، يتحدد بواسطة الظروف الاقتصادية المتغيرة، التي تمكن من نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر غير المكلف القانوني، بشرط أن تربطه به علاقة اقتصادية، وهذا الأخير قد يتمكن من نقل عبء الضريبة إلى ثلاث وهكذا. ففي هذه الحالة¹ يكون تحمل عبء الضريبة غير مباشر. فيظل المكلف القانوني يدفع الضريبة للخزنة العامة وفقاً للعلاقة القانونية بينهما ولكن في النهاية يتحملها شخص آخر هو المكلف الفعلي، عن طريق العلاقة الاقتصادية بينه وبين المكلف القانوني.

إلا أن عملية نقل العبء الضريبي بهذه الصورة لا تستمر إلى ما لا نهاية. ولكن تنتهي باستقرار فعلي لها محققة ظاهرة انتشار الضريبة.

2. انتشار الضريبة:

يتأثر دخل المكلف النهائي بعبء الضريبة بالنقصان بمقدار ما دفعه من دين الضريبة، وذلك يؤثر بصورة حتمية على إنفاقه على الاستهلاك، وبالتالي تتناقص دخول من يزودونه بالسلع

¹ محمد دويدار، مرجع سابق، ص 226

الاستهلاكية. ويؤدي ذلك بالتبعية إلى إقلاق إنفاقهم على الاستهلاك، وهذا يمثل نقصان في دخول من يزودهم بالسلع الاستهلاكية. وهكذا تنتشر الضريبة بين المكلفين وتؤثر بصورة مباشرة على حجم استهلاكهم. إلا أن انتشار الضريبة لا يستمر إلا ما لا نهاية، ولكن عادة ما تتدخل ظروف وعوامل معينة لتخفف من حدة الانتشار وتؤدي إلى القضاء على فاعليته.

وبذلك يمكن تحديد الفرق بين ظاهرة نقل عبء الضريبة (استقرارها) وبين انتشارها فيما يلي:¹

1. إن نقل عبء الضريبة (استقرارها) يجعل من غير الضروري أن ينقص المكلف القانوني استهلاكه الخاص، بينما يضع انتشار الضريبة على الفرد الذي تستقر عنده حدا لاستهلاكه ينعكس بدوره على أصحاب المشروعات التي يشتري منها السلع الاستهلاكية.

2. إن نقل عبء الضريبة يكون ممكنا بالنسبة لبعض الضرائب فقط. أما ظاهرة انتشار الضريبة فتشمل كافة أنواع الضرائب، لأنه لا بد أن يترتب على كل ضريبة بعض الانكماش في الاستهلاك الخاص. إلا أن هذا الأثر قد لا يمتد إلى كافة السلع الاستهلاكية، كما أنه لا يصيب كل السلع بنفس الدرجة. فآثر الضريبة يتوقف على استهلاك الفرد للسلع المختلفة، وعلى مرونة الطلب على كل سلعة يشتريها. واستهلاك السلع ذات الطلب غير المرن لا يتأثر بالضريبة. بينما استهلاك السلع ذات الطلب المرن يتأثر بدرجات متفاوتة وفقا لدرجة مرونة كل سلعة.

3. التخلص من عبء الضريبة:

تمثل الضريبة عبئا على المكلف، يدفعه إلى محاولة التخلص منها إما بنقل عبئها إلى شخص آخر أو التخلص من عبئها بصورة جزئية أو كلية.

والذي يدفع الفرد إلى محاولة التخلص من عبئها هو عدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة منها. كما أن إحساسه بثقل عبئها، بصورة خاصة، عندما يكون محملا بالعديد من الضرائب أو عندما تكون أسعارها مرتفعة، تجعله يسعى بكل الطرق إلى محاولة التخلص منها.

والتخلص من عبء الضريبة يتم في صورتين:

1. تخلص مشروع لا يخالف القانون ويسمى "بتجنب الضريبة"
2. تخلص غير مشروع ويحدث بالمخالفة لأحكام القانون ويسمى "بالتهرب الضريبي".

1. تجنب الضريبة:

يقصد بالتجنب² الضريبي أن تفرض الضريبة على تصرف معين، كالبيع أو الشراء، لكن المكلف رغبة منه في عدم دفع الضريبة، يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشئة لها. فتصرفه يكون سلبيا، إذ لا يقوم بواقعة البيع أو الشراء³. فالتجنب الضريبي يعني إذن التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا

¹ محمد دويدار، مرجع سابق، ص 228

² LEVINE pierre, la lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en presence de conventions internationales, thèse, Paris I, 1986 p 13

³ سوزي علي، مرجع سابق، ص 29

دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حرته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مكفولة دستوريا. ومن ثم لا يسأل المكلف عن تصرفه السلبي نظرا لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه.

كذلك قد يتجنب المكلف الضريبة عن طريق الاستفادة من ثغرات القانون. مثال ذلك، حينما لا يخضع قانون ضريبة التركات الهبات لهذه الضريبة، فيقوم الشخص في حياته بتوزيع ثروته على الورثة عن طريق الهبة، لكي يتجنب الخضوع لضريبة التركات. فهذا الشخص لم يخالف القانون، ولكنه استفاد من الثغرات الموجودة فيه. وبالرغم من أنه قد يكون سيء النية، إلا أنه لا يمكن توقيع أي عقوبة عليه، ولا يكون أمام المشرع إلا محاولة سد هذه الثغرات.

2. التهرب الضريبي:

يقصد بالتهرب الضريبي التهرب القانوني¹ بمعنى أن الممارسات التي تتم في هذه الصدد تخرج عن إطار القانون وحدوده، أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة.

فالتهرب الضريبي، بهذا المعنى، يفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل، إلا أن المكلف يتهرب من دفعها كليا أو جزئيا بالاستفادة من الإعفاءات الضريبية وثغرات القانون و النقص الذي يعترى نصوصه. وبذلك يتجلى جوهر التفرقة بين ظاهرة التهرب الضريبي و التجنب الضريبي السالف ذكرها.

وقد يتحول التهرب الضريبي إلى غش ضريبي وما يسمى بالتهرب الضريبي غير المشروع. فالغش الضريبي يعد تصرفا غير مشروع، ويمثل عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون وإرادة المشروع، باستخدام طرق احتيالية (تدليسية) من جانب المكلف بقصد التخلص من عبء الضريبة. ومن صور الغش الضريبيا لامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي، أو تعمد الكذب في مضمون هذا الإقرار، أو تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي أو حقيقة المركز المالي للمكلف، أو التمسك بمحتوى دفاتر حسابية صورية في مواجهة مصلحة الضرائب، أو إخفاء وعاء الضريبة إخفاء ماديا، كما ما هو الحال بشأن السلع المهربة من الخارج أو من المناطق الحرة.

ويكمن جوهر التفرقة بين التهرب الضريبي و الغش في أن التهرب تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي، إلا أنه يسلك في سبيل ذلك سبلا مشروعة. فالمكلف هنا يمارس حقا من حقوقه القانونية و الاقتصادية ليحقق هدفا مشروعا بالنسبة له، وبالتالي فلا يوقع عليه أي عقوبة أو جزاء. فالتهرب الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التدليسية).

أما الغش الضريبي ففتحجه فيه إرادة المكلف نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي، ولكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرقا غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس و الاحتيال. ومن ثم يستوجب سلوكه

¹ د. سوزي علي، مرجع سابق، ص 28

مؤاخذته قانونا. فالغش الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي و العنصر المادي. ولذلك يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي و الغش الضريبي، فالأول يمثل العام و الثاني يمثل الخاص¹ فالغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي هي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون.

ويؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سيئة من ناحية مالية الدولة وعدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها تجاه الأفراد، إذ أنه يفوت على الدولة جزءا هاما من حصيلة الضرائب، كما أنه قد يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة، ولذلك فإن الدولة تعمل جاهدة على مكافحة هذه الظاهرة سواء في المجال الداخلي أو الخارجي.

الآثار الاقتصادية المباشرة للضرائب:

تنشأ الآثار الاقتصادية المباشرة للضرائب بعد استقرار عبء الضريبة على مكلف معين. واختلفت الآراء بشأن تحديد هذه الآثار على وجه الدقة: فقد ذهب بعض الاقتصاديين إلى القول بأنه، وبالرغم من أن عبء الضريبة قد يكون ثقيلًا على المكلف بها، فإن هذا قد يدفع الأفراد إلى زيادة الإنتاج بكافة السبل المتاحة، لتعويض الجزء المقتطع من دخولهم كضريبة. أما البعض الآخر فيرى أن مقدار المبلغ المقتطع من دخل المكلف هو الذي يحدد أثر الضريبة في نشاط الأفراد و إنتاجهم من حيث الكم والكيف.

وواقع الأمر، أن آثار الضرائب المباشرة على نمط الاستهلاك و الإنتاج و الادخار، وغيرها من السلوكيات الاقتصادية، يتحدد بأمرين²: أولهما مقدار مبلغ الضريبة المستحقة، وثانيهما، الأوجه التي تستخدم فيها الدولة حصيلة الضرائب.

وبناء على ما تقدم سنتناول فيما يلي تأثير الضرائب على الاستهلاك و الادخار، و الإنتاج و التوزيع، وأخيرا على الأثمان.

1. أثر الضريبة في الاستهلاك:

تؤثر الضرائب بصورة مباشرة على مقدار دخل المكلفين بها بالنقصان، ويتحدد ذلك بحسب سعر الضريبة. فكلما كان السعر مرتفعا كلما كان تأثيره على مقدار الدخل أكبر و العكس صحيح. ويترتب على ذلك، أن يتأثر حجم ما يستهلكونه من سلع وخدمات من خلال أثره، أي سعر الضريبة، على مستوى الأثمان. فالمكلفون وخاصة ذوو الدخول المحدودة و المتوسطة، يقل دخلهم مما يدفعهم إلى التضحية ببعض السلع و الخدمات، وخاصة الكمالية منها، وبالتالي يقل الطلب عليها، وتميل أثمانها نحو الانخفاض. إلا أن هذا القول ليس صحيحا بصورة مطلقة، إذ أن درجة مرونة الطلب على هذه السلع هو الذي يحدد إمكانية تأثرها بالضريبة. فالسلع ذات الطلب المرن (السلع الكمالية) يتأثر استهلاكها بالضريبة بصورة أكبر من السلع ذات الطلب غير المرن (السلع الضرورية كالأدوية و المواد الغذائية). كما أن

¹ محمد دويدار، مرجع سابق، ص 229

² عادل حشيش، د. مصطفى رشدي شيحة، مرجع سابق، ص 228

حجم الدخل يحدد درجة التأثير بالضريبة. فالدخل المرتفع (الطبقات الغنية) لا يتأثر كثيرا بالضريبة، ومن ثم لا يقلل من استهلاك هذه الطبقات، لأنهم عادة، يدفعون الضريبة من مدخراتهم. أما الدخل المنخفض (الطبقات الفقيرة أو المتوسطة) فإنه يتأثر بالضريبة بصورة واضحة، إذ يقلل من استهلاك هذه الطبقات وخاصة بالنسبة للسلع ذات الطلب المرن.

ومن جهة أخرى، يتوقف أثر الضريبة في الاستهلاك على خطة الدولة في استخدام الحصيلة الضريبية¹. فإذا جمدت الدولة حصيلة الضريبة فإن الاستهلاك يتجه نحو النقصان. أما إذا استخدمت الدولة هذه السلع في طلب بعض السلع و الخدمات، فإن نقص الاستهلاك من جانب الأفراد نتيجة فرض الضريبة، يعوضه زيادة الاستهلاك الذي يحدثه إنفاق الدولة.

2. أثر الضريبة في الادخار:

يتكون الادخار القومي² في الاقتصاديات الرأسمالية، على وجه التحديد، من الادخار الخاص الذي يقوم به الفرد، والادخار العام الذي تقوم به الدولة. فلكي تقوم الدولة بالاستثمارات فإنها تلجأ عادة إلى الضريبة لتمويل هذه الاستثمارات. ويمكن القول أن أثر الضريبة في الادخار العام (الدولة) يكون أثرا إيجابيا إلا أن أثر الضريبة على الادخار الخاص لا يكون كذلك في الغالب من الحالات.

وتعتبر فكرة أن الضريبة تخفض من مدخرات الأفراد، وبالتالي من التراكم الرأسمالي ومن ثم الإبطاء في التقدم الاقتصادي، فكرة قديمة قدم النظرية الضريبية ذاتها³.

فكما رأينا، أن فرض الضريبة يؤثر في دخول الأفراد بالنقصان، وبالتالي تقليل إنفاقهم على الاستهلاك مما يؤثر سلبيا على مستوى مدخراتهم، إلا أن تأثير الضريبة في حجم المدخرات لا يكون واحدا بالنسبة للدخول المختلفة. فالضريبة تؤدي بالأفراد إلى إعادة توزيع دخولهم المتاحة بين الاستهلاك و الإدخار وفقا لمرونة كل منها، وكذلك إعادة توزيع الإنفاق على الاستهلاك لمصلحة الإنفاقات الضرورية وعلى حساب الإنفاقات غير الضرورية، كما رأينا من قبل.

ولما كان الإنفاق يتميز في علاقته بالادخار بانعدام المرونة نسبيا، فإن الادخار يكون أول ضحايا الضريبة ويتحمل العبء الأكبر لنقص الدخل نتيجة لفرض الضريبة أو رفع سعر الضريبة التي كانت موجودة من قبل، أي أن أثر الضريبة في الإدخار الخاص يكون سلبيا.

ويختلف أثر الضريبة في الادخار بحسب نوع الضرائب:

فالضرائب التي تصيب مصادر الادخار، و الضرائب على رأس المال و الضرائب على الأرباح، مثل الضريبة على التركات و الضريبة على زيادة القيمة.. وغيرها، أي الضرائب المباشرة عموما، تضر بالادخار بصورة أكبر من الضرائب غير المباشرة. خاصة إذا تعلقت بالفئات ذات الدخل المرتفعة، التي تخصص جزء كبيرا من دخلها للادخار.

¹ عادل حشيش، د. مصطفى رشدي، مرجع سابق، ص 228

² د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص 220

³ باهر عتلم، مرجع سابق، ص 252

وتدفع الضريبة المرتفعة على أرباح المشروع بأصحابها: أولاً إلى المبالغة فيما يسمح لهم القانون بخصمه عند تقرير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، كالمصروفات العامة، الأمر الذي يؤدي إلى تقليل حصيللة الضريبة. ولا يفيد الادخار الخاص، على الأقل، بنفس القدر، إذ المبالغة في تقدير المصروفات عادة ما تؤدي إلى زيادة بعض الدخول التي تخصص بصفة عامة للاستهلاك وليس للادخار. كما أن ارتفاع سعر الضريبة يدفع بالمشروعات ثانياً إلى التهرب من الضريبة باستخدام الطرق المشروعة وغير المشروعة، مما يفقد الدولة حصيللة ضريبة على جانب كبير من الأهمية¹.

الضرائب التي تؤدي بطريق غير مباشر إلى تشجيع المدخرات، ويحدث ذلك نتيجة تأثيرها على نمط الاستهلاك بالانخفاض. وتمثل هذه الطائفة الضرائب غير المباشرة المتعلقة بالإفناق، و الضرائب على السلع الاستهلاكية، و الرسوم الجمركية. ويمكن الحصول على هذه النتيجة باستخدام السعر التنافلي لتحديد مقدار الضريبة أو عن طريق منح إعفاءات ضريبة كلية أو جزئية للمدخرات، أو للاستثمارات الجديدة.

3. أثر الضريبة في الإنتاج:

كما رأينا من قبل أن الضريبة تؤثر في الاستهلاك بالسلب خاصة لأصحاب الدخول المحدودة والمتوسطة. وهذا بدوره يؤثر في الإنتاج بالنقصان. كذلك يتأثر الإنتاج نتيجة تأثير الضرائب في عرض وطلب رؤوس الأموال الإنتاجية.

فعرض رؤوس الأموال الإنتاجية يتوقف على الادخار ثم الاستثمار. وكما رأينا من قبل فإن الضرائب تؤدي إلى نقص الادخار وقلة رؤوس الأموال خاصة بالنسبة للضرائب تؤدي إلى نقص الادخار وقلة رؤوس الأموال خاصة بالنسبة للضرائب المباشرة. لأن عبأها يقع على دخل الطبقات الغنية بصورة أكبر. أما الطلب على رؤوس الأموال الإنتاجية، فإنه يتأثر بمقدار الربح، فبطبيعة الحال يقل الطلب عليها، أما إذا زاد الربح فإن الطلب يزيد عليها.

كذلك فإن فرض الضريبة قد يؤدي إلى انتقال عناصر الإنتاج إلى فروع الإنتاج الأخرى الأقل في العبء الضريبي، مما يؤثر على إجمالي النشاط الاقتصادي.

4. أثر الضريبة على الأثمان:

قد يترتب على الضريبة أن يعاد توزيع الدخل و الثروات بصورة غير عادلة، لصالح الطبقات الغنية على حساب الطبقات الفقيرة. ويحدث هذا بالنسبة للضرائب غير المباشرة، باعتبارها أشد عبئاً على الطبقات الفقيرة. أما الضرائب المباشرة، فهي تؤثر على الطبقات الغنية ومستوى الادخار، كما أوضحنا من قبل.

ومما هو جدير بالذكر، أن الطريقة التي تستخدم بها الدولة الحصيللة الضريبية تؤثر على نمط التوزيع. فإذا أنفقت الدولة هذه الحصيللة في صورة نفقات تحويلية أو ناقلة، بمعنى تحويل الدخول من

¹ محمد دويدار، مرجع سابق، ص 223

طبقات اجتماعية معينة إلى طبقات أخرى دون أي زيادة في الدخل، بحيث تستفيد منها الطبقات الفقيرة، فإن هذا يؤدي إلى تقليل التفاوت بين الدخل

5. أثر الضريبة على الأثمان:

يترتب على أن الضريبة تقتطع جزء من دخول الأفراد أن يقل الطلب على سلع وخدمات معينة من جانب هؤلاء الأفراد، وبالتالي يؤدي ذلك إلى انخفاض أثمان هذه السلع، بشرط ألا تدخل الدولة حصيلة الضريبة في مجال التداول. بمعنى أن تستخدمها الدولة في سداد قروض خارجية مثلاً، أو تكوين احتياطي معين. فإن تيار الإنفاق النقدي يقل وبالتالي يقل الطلب وتنخفض الأثمان وخاصة في فترات التضخم¹. أما في فترات الانكماش، حيث تلجأ الدولة إلى تقليل الاقتطاع الضريبي من دخول الأفراد، رغبة منها في تشجيع الإنفاق، مما يؤدي إلى حدوث حالة من الانتعاش وزيادة في الطلب الكلي الفعال. أما إذا استخدمت الدولة تلك الحصيلة في مجال التداول كسواء سلع وخدمات أو دفع مرتبات العاملين، أو مبالغ مستحقة للموردين أو المقاولين، فإن هؤلاء يستخدمون هذه المبالغ في زيادة الطلب على السلع و الخدمات مما يؤدي إلى عدم انخفاض الأثمان.

ومما هو جدير بالذكر أن أثر كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة على الأثمان ليس واحداً. فكل ضريبة لها تأثيرها في ثمن السلعة أو الخدمة التي تفرض عليها وفقاً لظروف فرضها.

الفصل الرابع: القروض العامة:

يعتبر القرض العام من مصادر الإيرادات العامة للدولة، وهو من الإيرادات الائتمانية. فقد تحتاج الدولة إلى تغطية نفقاتها المتزايدة، بعد أن تكون قد استنفدت كافة إيراداتها العادية، فتلجأ إلى اقتراض المبالغ التي تحتاجها لتستكمل بها إيراداتها العادية المتحصلة من الدومين و الرسوم و الضرائب. و القروض العامة، تعد مورداً من موارد الدولة التي ينتقي بصدها صفة الدورية و الانتظام. بل وتعد من وجهة نظر الفكر التقليدي مورداً غير عادي تلجأ إليه الدولة بصورة استثنائية بحثة، من أجل تغطية نفقات غير عادية.

وتلجأ الدولة عادة إلى القروض العامة في حالتين أساسيتين²:

1. في حالة وصول الضرائب إلى الحجم الأمثل، بمعنى أن المقدرة التكليفية القومية، أو ما تعرف بالطاقة الضريبية القومية، قد استنفدت. فلا تستطيع الدولة أن تفرض المزيد من الضرائب، وإلا ترتب على ذلك آثار اقتصادية بالغة الخطورة تتمثل في تدهور النشاط الاقتصادي ومستوى المعيشة.
2. وفي حالة عدم وصول الضرائب إلى الحجم الأمثل، أي قبل استنفاد المقدرة التكليفية القومية، ولكن فرض المزيد من الضرائب يستتبعه ردود فعل عنيفة، واستياء عام من جانب المكلفين بها. إذ الضرائب،

¹ د. عبد الهادي النجار، مرجع سابق، ص 225

² . رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص 449،

من هذه الراوية لها حدود من طبيعة اقتصادية ومن طبيعة نفسية، تضع قيوداً على قدره الدولة في الالتجاء إليها.

ومعنى ذلك، أن القرض يشكل وسيلة فعالة في يد الدولة لتجميع المدخرات التي لا تستطيع الضريبة الحصول عليها، وأنه يشكل وسيلة لتوزيع العبء المالي العام بين المقرضين و المكلفين. وتعد القروض العامة ليس فقط أداة تمويلية، بل وكذلك أداة من أدوات السياسة المالية و الاقتصادية في كثير من الأحيان. ولذا فإنه ينبغي على الدولة استخدامها بحذر شديد، لخدمة الأغراض الاقتصادية للدولة، نظراً لثقل عبئها على الاقتصاد القومي.

وسنقسم دراستنا للقروض العامة إلى ثلاثة فصول على النحو التالي:

المبحث الأول: ماهية القروض العامة وتقسيماتها المختلفة

المبحث الثاني: التنظيم الفني للقروض العامة

المبحث الثالث: الآثار الاقتصادية للقروض العامة

المبحث الأول: القروض العامة وتقسيماتها المختلفة:

المطلب الأول: القروض العامة:

يمكن تعريف القروض العامة بأنها "المبالغ التي تحصل عليها الدولة من الغير، مع التعهد بردها إليه مرة أخرى عند حلول ميعاد استحقاقها وبدفع فوائد عنها".

ومن تحليل هذا التعريف يمكن أن نكتشف أوجه التشابه و الاختلاف بين كل من القرض والضريبة باعتبارهما من مصادر الإيرادات العامة للدولة. فالدولة في القرض العام تحصل على مبالغ من الغير، الذي قد يكون أشخاص طبيعية أو معنوية كالبنوك و الهيئات الخاصة أو العامة أو الدولية، أو قد يكون من الدول الأخرى. والدولة هنا تلتزم برد هذا المبلغ بل ويستحق عليه فائدة متفق عليها بداية.

ويمكن إيجاز أوجه التشابه بين كل من القرض و الضريبة على النحو التالي:

- أن القرض العام يعتبر مورداً من موارد الدولة، وهو بذلك يتشابه مع الضريبة التي هي من أهم الموارد العامة على الإطلاق، كما أوضحنا من قبل.
- أن الأشخاص، الطبيعية أو الاعتبارية، هم الذين يتحملون عبء كل منهما. ولا صعوبة في الأمر بالنسبة إلى الضرائب. أما بالنسبة للقرض فيتحملة دافع الضرائب في نهاية المطاف. وتفسير ذلك أن الدولة عندما تقترض تقوم بدرج قيمة القرض في جانب الإيرادات بالموازنة العامة، وعندما تنتوى الدولة الوفاء به تقوم بتسجيله في جانب النفقات بالموازنة. وعندما تضعه في جانب النفقات فلا بد للدولة من البحث عن مورد تحصل منه على إيراد يغطي هذه النفقات. وهذا المورد ليس سوى فرض ضريبة جديدة أو رفع سعر ضريبة قائمة بالفعل، مما يعني في التحليل الأخير أن الذي يتحمل عبء القروض العامة في النهاية هم دافعوا الضرائب.
- إن كل من القرض العام و الضريبة يستلزم صدور قانون بهما.

أما أوجه الاختلاف فهي:

- إن الضريبة تدفع بصورة نهائية، إذ لا تلتزم الدولة بردها للأفراد، كما لا تلتزم بدفع فوائد عنها. أما القرض العام فإن الدولة تلتزم برده مع فوائده طبقاً للنظام القانوني المنظم لإصدار القرض.
- إن الضريبة تدفع جبراً بموجب السلطة السيادية للدولة، ولذلك فإن الضريبة تعد من الموارد السيادية للدولة. أما القرض فالأصل العام أنه يدفع بصورة اختيارية موارد الدولة. ويعد القرض الإجباري صورة استثنائية عن الأصل العام.
- إن حصيله الضريبة لا توجه إلى الإنفاق في مجال معين، استناداً إلى مبدأ عدم جواز تخصيص الإيرادات العامة. أما حصيله القرض العام فإنها تخصص للإنفاق على وجه معين، يحدده القانون، وفقاً للظروف التي تتطلب عقد القرض. فقد يعقد القرض لسد العجز الطارئ في ميزانية الدولة، أو لتمويل شراء أسلحة ومعدات حربية، أو للقيام بمشروع إنتاجي قومي مثل إنشاء مترو الأنفاق.

المطلب الثاني: تقسيمات القروض العامة:

يمكن تقسيم القروض العامة استناداً إلى عدة معايير: فمن حيث حرية الاكتتاب في القرض يمكن تقسيمها إلى قروض اختيارية و إجبارية، ومن حيث نطاقها إلى قروض داخلية وخارجية، ومن حيث مدتها إلى قروض مؤبدة وقروض مؤقتة. وسنعرض لتلك التقسيمات على التفصيل التالي:

1. القروض الاختيارية و القروض الإجبارية:

الأصل العام، أن القرض يكون اختيارياً، إذ يكون للأفراد حرية الاكتتاب في القرض من عدمه، وفقاً لظروفهم المالية و الاقتصادية، وبالمقارنة بين الفائدة التي يحصلون عليها من سندات القرض، وتلك التي يحصلون عليها من فرص الاستثمار الأخرى. ومن ثم فإنهم يقررون الاكتتاب من عدمه في ضوء مصلحتهم الخاصة في المقام الأول. فالدولة في هذا الصدد، لا تستخدم سلطتها السيادية في عقد القرض. إلا أنه خروجاً على هذا الأصل، قد تضطر الدولة إلى عقد القروض الإجبارية، حيث تمارس سلطاتها السيادية بشأنها، فلا يكون للأفراد حرية الاكتتاب في القرض من عدمه. بل يجبرون عليه، وفقاً للأحكام التي يقررها القانون. ومما هو جدير بالذكر، أن القرض قد يبدأ اختيارياً وينتهي إجبارياً، كما في حالة قيام الدولة بتأجيل ميعاد سداد القرض بإرادتها المنفردة، دون الحصول على موافقة المكتتبين فيه. وتلجأ الدولة إلى القروض الإجبارية في حالات معينة:

أ. في حالات ضعف ثقة الأفراد في الدولة، بحيث لو تركت القروض اختيارية لعزف الأفراد عن الاكتتاب فيها. ويكون هذا عادة في فترات عدم الاستقرار الاقتصادي أو الأزمات، حيث يشعر الأفراد بعدم الطمأنينة تجاه الدولة وقدرتها على الوفاء بالقرض أو الفوائد المستحقة عليه. ولذلك فلا تجد الدولة مفراً أماها سوى فرض القروض الإجبارية لضمان الحصول على المبلغ التي تحتاج إليه.

ب. في حالات التضخم حيث يرتفع مستوى الأسعار، نتيجة تدهور قيمة النقود، وعدم قدرتها على شراء ما يحتاجه الفرد من السلع وخدمات. ولذلك فإن الدولة لا تجد مفراً من عقد القروض الإجبارية، من أجل امتصاص أكبر قدر من القود السائلة، للحد من آثار التضخم الضارة على الاقتصاد القومي.

ومن نافلة القول، أن عقد القرض الإجباري يتم بدون تقرير أي فوائد عليه. ومن هنا نتبين مدى خطورة القروض الإجبارية وآثارها السيئة في كثير من الأحيان على المقرضين، ولذلك فإن اللجوء إليها يتم في أضيق نطاق ممكن وفي حالات الضرورة القصوى. وقد تفضل الدولة، في كثير من الأحيان، اللجوء إلى الإصدار النقدي الجديد بدلاً من عقد القروض الإجبارية.

2. القروض الداخلية و القروض الخارجية:

يطلق على القروض الداخلية، القروض الوطنية، حيث يكتب فيها من جانب الوطنيين أو المقيمين على إقليم الدولة. سواء كانوا أشخاصاً طبيعياً أو اعتبارياً. فالسوق الداخلي هو الذي يغطي هذا القرض.

وبناء على ذلك، فإن القروض الداخلية تستلزم توافر المدخرات الوطنية الكافية لتغطية مبلغ القرض. كما يشترط أن يكون حجم الفائض من هذه المدخرات أكبر من حاجة السوق الداخلي للاستثمارات الخاصة. فمن المعروف اقتصادياً، أن الشخص يفضل عادة استثمار أمواله ومدخراته في المشروعات الخاصة، ولذلك فإنه لن يلجأ إلى استثمار مدخراته في شكل الاكتتاب في القروض العامة إلا إذا كان هناك فائض في مدخراته عن حاجة الاستثمارات الخاصة.

وكما أوضحنا من قبل فإن القروض الداخلية غالباً ما تستخدم في تحقيق أغراض قومية، مثل تغطية نفقات حرب أو تمويل مشروعات التعمير و البناء نتيجة ما دمرته الكوارث الطبيعية، الزلازل والبراكين أو الوفاء بدين خارجي على الدولة. وفي مثل هذه الحالات لا يحقق القرض أي مزايا للمكتتبين فيه، نظراً لأن الدولة قد تقرر دفع فوائد بسيطة عنه أو تقرر عدم دفع أي فوائد على الإطلاق.

وإذا كانت المدخرات القومية غير كافية لتغطية مبلغ القروض، كما في حالات الحروب والأزمات الاقتصادية، فإن الدولة تلجأ إلى المدخرات الأجنبية أي إلى القروض الخارجية.

والقروض الخارجية هي التي يكتب فيها الأشخاص، الطبيعية و الاعتبارية، المقيمون خارج إقليم الدول. فالسوق الخارجي هو الذي يغطي هذا القرض.

وكما تلجأ الدولة للقروض الخارجية بسبب عدم كفاية المدخرات الوطنية، فإنها قد تلجأ إليها من أجل الحصول على العملات الأجنبية لتغطية العجز في ميزان مدفوعاتها.

وفي القروض الخارجية، تتجه الدولة إلى المدخرات الأجنبية في الدولة في دولة أخرى. ولذلك فإن الدولة المقترضة تلتزم بتقديم العديد من الضمانات و المزايا إلى المقرضين فيما يخص سداد القرض والفوائد المستحقة عليه. وفي الغالب من الأحيان، قد يتم تحويل القرض الخارجي إلى قرض داخلي قبل حلول أجله، وذلك بعد أن تتحسن ظروفها الاقتصادية، فيقوم رعايا الدولة بشراء سندات القروض من

الدائنين المقيمين في الخارج. كما قد يتم تحويل القروض إلى أشخاص مقيمين في الخارج. ويختلف القرض الداخلي عن القرض الخارجي من عدة أوجه:

أ. لا يمثل القرض الداخلي أي زيادة على إجمالي الثروة القومية إذ لا يعدو أن يكون مجرد إعادة لتوزيع جزء من الثروة لصالح الدولة. فهو ينقل جزء من هذه الثروة من جانب المكتتبين إلى جانب القومية. أما القرض الخارجي فإنه يحقق زيادة فعلية في إجمالي الثروة القومية. فهو ينقل جزء من الثروة الخارجية إلى الثروة القومية.

ويترتب على هذا الاختلاف أن القرض الداخلي لا يؤدي إلى زيادة في القوة الشرائية المتداولة في الدخل، ويمثل عائقا أمام الاستثمارات الخاصة ومنافسا للقروض الخاصة. ويقتصر دوره على إعادة توزيع القوة الشرائية بين فئات المجتمع المختلفة، مما يترتب عليه أيضا إعادة توزيع الدخل القومي. أما القرض الخارجي فإنه يؤدي إلى زيادة في القوة الشرائية المتداولة، كما أنه لا يعوق الاستثمارات الخاصة ولا يعد منافسا للقروض الخاصة.

وأخيرا، فإن عبء سداد القرض الداخلي وفوائده يقع على عاتق الأفراد المقيمين في الدولة دون أن يؤثر على حجم الثروة القومية، فهو ينقل جزء منها من الدولة إلى المكتتبين في داخل الدولة. أما القرض الخارجي فإن عبء سداده وفوائده رغم وقوعه على عاتق الأفراد المقيمين في الدولة، يؤثر على حجم الثروة القومية بالنقصان حيث ينقل جزء منها من داخل الدولة إلى خارجها في دولة أخرى.

ب. أن القرض الداخلي لا يؤثر على سعر الصرف أو ميزان المدفوعات، لكونه يتم بالعملة الوطنية. أما القرض الخارجي فلكونه يتم بالعملة الأجنبية، فإنه يؤثر على الاقتصاد القومي بصورة عامة، كما في حالة وجود عجز في ميزان المدفوعات للدولة المقترضة، أو في حالة قلة رصيد التنمية الاقتصادية فيها. تحمل القرض الداخلي الاقتصاد القومي عبء الإِدخار الذي يمثله، أي عبء الحرمان من الاستهلاك. مما يمثل عبئا للإدخار.

ث. يختلف القرض الداخلي عن القرض الخارجي، في كون هذا الأخير قد يؤدي إلى عواقب سياسية خطيرة. فمن الجائز أن تتدخل الدولة الأجنبية المقرضة في الشؤون الداخلية للدولة المقترضة، الاقتصادية والسياسية، وبصورة خاصة عندما تكون الدولة المقترضة ضعيفة ولم تراع القواعد المالية السليمة في عقد القرض، وبالتالي لم تقم بالوفاء بالتزاماتها المترتبة عليه. مما قد يسمح للدولة المقترضة (الأجنبية) بالتحكم الاقتصادي وفرض السيطرة على الدولة المقترضة. وتعد القروض التي عقدها الخديوي إسماعيل في أواخر القرن الماضي خير مثال على ذلك، إذ أدت هذه القروض في نهاية المطاف إلى فرض السيطرة الجنبية على مصر انتهت باحتلالها من قبل إنجلترا.

3. القروض المؤبدة و القروض المؤقتة:

يقصد بالقروض المؤبدة تلك التي لا تحدد الدولة ميعادا للوفاء بها، مع التزامها بدفع الفوائد المستحقة عليها طوال فترة القرض إلى أن يتم الوفاء به.

وواقع الأمر، أن هذه الصفة، التأكيد، هي حق للدولة فقط دون المكتتبين. فيكون للدولة بمقتضاها وإبراداتها المنفردة تحديد تاريخ الوفاء، دون أن يكون للمكتتب حق مطالبتها باسترداد قيمة القرض. أما القروض المؤقتة فهي تلك التي تحدد الدولة ميعادا معيناً للوفاء بها وتلتزم به أمام المكتتبين في القرض.

وإذا كانت القروض المؤبدة تتميز بأن الدولة يكون لها مطلق الحرية في تحديد الوقت الأكثر ملائمة لظروفها الاقتصادية و المالية للوفاء به كأن تنتظر إلى أن يحدث فائض في ميزانيتها. إلا أنه يعاب عليها أن الدولة قد تستخدم هذه الحرية بصورة تضر بالاقتصاد القومي. فمن الناحية الواقعية، ستحاول الدولة دائما تأجيل دفع مبلغ القرض باستخدام هذه الرخصة، مما يترتب عليه تراكم الديون عليها وتزايد أعباء الفوائد المدفوعة عنها وهو ما يؤثر في النهاية على الاقتصاد القومي بالسلب. أما القروض المؤقتة، فتتميز بأن الدولة تلتزم بالوفاء بدين القرض في ميعاده، حتى لو لم يكن هذا الميعاد ملائماً لظروفها الاقتصادية و المالية. وهو ما يخلصها من هذا العبء في ميعاده، فتزداد ثقة الأفراد المكتتبين في الدولة، ويمكنها ذلك من عقد قروض أخرى بصورة متتالية. هذا ويمكن تقسيم القروض المؤقتة من حيث الأجل إلى:

أ. القروض قصيرة الأجل:

وتعرف هذه القروض بالقروض السائرة أو العائمة أو الكافية. وتصدر الدولة هذه القروض لمدة لا تتجاوز السنتين، من أجل الوفاء باحتياجاتها المؤقتة خلال السنة المالية. وتسمى السندات التي تصدر بها هذه القروض بأذونات الخزنة. وغالبا ما تلجأ الدولة إلى إصدار أذونات الخزنة لمواجهة العجز الموسمي¹ في الميزانية، وهو العجز الذي يحدث نتيجة تأخر الحصول على بعض الإيرادات المقررة في الميزانية وخاصة الضرائب. فتضطر الدولة إلى إصدار أذونات الخزنة لمدة عدة أشهر، وتقدمها للبنك المركزي أو البنوك التجارية مقابل الحصول على قيمتها. وفي هذه الحالة تؤدي أذون الخزنة إلى زيادة الكمية النقدية المطروحة في التداول، إما عن طريق الإصدار الجديد الذي يقوم به البنك المركزي، أو عن طريق توسع البنوك التجارية في منح الائتمان، أي في خلق الأوراق المالية. وبالإضافة إلى ذلك، فقد يقدم الجمهور على شراء هذه الأذون، والتي عادة ما تكون قابلة للخصم لدى البنوك. وعند ورود حصيلة الإيرادات المنتظرة تقوم الدولة بسداد قيمة هذه الأذون للمكتتبين فيها.

ب. القروض متوسطة وطويلة الأجل:

يقصد بالقروض متوسطة وطويلة الأجل تلك القروض التي تعقد لمدة تزيد على سنتين وتقل عن عشرين عاما. ويطلق على هذين النوعين "القروض المثبتة".

¹أنظر زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص 458

وتعقد الدولة أيا من هذين النوعين لتغطية عجز دائم أو طويل الأجل في الميزانية العامة، بحيث لا تكفي الإيرادات العادية الخاصة بالسنة المالية لتغطيته. و الوفاء بهذا القرض يتم إما في ميعاد معين تحده الدولة من تاريخ الإصدار، وإما في خلال فترة ممتدة بين تاريخين.

المبحث الثاني: التنظيم الفني للقروض العامة:

تستلزم القروض العامة، منذ إصدارها إلى الوفاء بها، عدة إجراءات قانونية و تنظيمات فنية تتصل بعملية إصدار القرض وشروطها و أساليبها و انقضائها. وهذا ما يعرف بالتنظيم الفني للقروض العامة.

المطلب الأول: إصدار القرض العام:

يقصد بإصدار القرض العام "العملية التي بمقتضاها تحصل الدولة على المبالغ المكتتب بها عن طريق طرح سندات، يقوم الأفراد بالاكتتاب فيها وفقا للشروط التي ينص عليها قانون إصدار القرض العام".

ونظرا لأهمية إصدار القرض العام، فإنه يستوجب صدور قانون به من السلطة التشريعية في الدولة. ويرجع ذلك إلى أن خدمة هذه القروض من دفع الفوائد و الوفاء بقيمتها يتم من حصيله الضرائب، كما أوضحنا من قبل. وبما أن الضريبة تفرض بقانون فإن القرض يجب هو الآخر أن يصدر بقانون، إلا أن قانون إصدار القرض العام هو مجرد قانون شكلي إذ لا يتضمن أي قواعد أمره للقائمين في الدولة، شأنه في ذلك شأن قانون الميزانية. بل كل ما يتضمنه مجرد موافقة السلطة التشريعية على قيام الدولة بإصدار قرض عام بمبلغ معين وطبقا لشروط معينة، وعلى أساس منح مجموعة من الضمانات و المزايا للمكتتبين فيه تشجيعا لهم على الاكتتاب في سندات القرض. أما ما يتعلق بالأوضاع القانونية، مثل طريقة الإصدار وسعر الفائدة فإنه يترك للدولة أمر تحديده و فظروفها. وإذا كان هذا ينطبق على القروض الاختيارية فإن الوضع يختلف تماما في القروض الإجبارية، إذ يشترط لإصدارها أن يحدد القانون كافة الأوضاع و الشروط القانونية المتعلقة بإصدارها.

وقد ثار الجدل الفقهي بشأن تحديد التكييف القانوني لعملية إصدار القرض. فجانبا من الفقه يرى أنه يعد عقدا من عقود القانون العام يترتب عليه مراكز قانونية لكل من الدولة و الأفراد المكتتبين فيه. ويبرر أصحاب هذا الرأي قولهم على أساس أنه، بالرغم من أن الدولة تستقل وحدها بتحديد الشروط المتعلقة بالقرض، إلا أن للأفراد حرية مطلقة بشأن الاكتتاب فيه من عدمه، وذلك فيما يتعلق بالقروض الاختيارية. ويترتب على هذا التكييف أن الدولة يجب عليها أن تلتزم بشروط العقد و الأوضاع التي قررتها من البداية، كما أنه لا تملك المساس بهذه الشروط أو تغييرها بإرادتها المنفردة، بل يجب أن تحصل على موافقة المكتتبين فيه، وذلك حماية لهم من أي ضرر قد يلحق بهم من جراء هذا التغيير.

ويرى جانب آخر أن إصدار القرض العام يعد من أعمال السيادة. ويبررون هذا الرأي على أساس أن الدولة عند قيامها بإصدار القرض تهدف إلى تحقيق مصلحة عامة في المجالات السياسية أو

الحربية أو الاقتصادية أو الاجتماعية. وهذا الرأي في واقع الأمر يفسر لنا حق الدولة في التدخل وتغيير شروط القرض بإرادتها المنفردة باعتباره عملاً من أعمال السيادة.

شروط القرض العام:

يمكن أن نطلق على هذه الشروط نظام الإصدار، الذي يحدد:

1. **قيمة القرض العام:** ويقصد به المبلغ الذي يصدر به. وقيمة هذا المبلغ إما أن تكون محددة منذ البداية، وهو ما يسمى بالقرض محدد القيمة، وإما أن تكون غير محددة وهو ما يعرف بالقرض غير محدد القيمة.

فالقرض المحدد القيمة هو المبلغ الذي تحدده الدولة مقدماً، وتقوم بإصدار سندات بقيمته، ويتوقف الاكتتاب عند بلوغ هذه المبلغ. وفي حالة زيادة المبلغ المكتتب به عن المبلغ المحدد سلفاً، فإن الدولة تتدخل بتخفيض القيمة التي طلب كل فرد الاكتتاب بها. وقد يتم هذا التخفيض إما عن طريق تخفيض القيمة الإسمية للسند بإتباع طريقة حسابية واحدة تسري على كافة المكتتبين في سندات القرض، أو عن طريق مراعاة مصلحة صغار المكتتبين، بعدم تخفيض قيمة الاكتتابات التي تقل عن مبلغ معين، وبذلك فإن التخفيض يتم بالنسبة للاكتتابات مرتفعة القيمة.

أما القرض غير محدد القيمة فقد تدعو الدولة الأفراد إلى الاكتتاب في مبلغ غير محدد المقدار، على أن تقوم الدولة بتحديد تاريخ معين ينتهي الاكتتاب بنهايته. وبذلك فإن مقدار القرض يتحدد بحلول هذا التاريخ. وغالباً ما تلجأ الدولة إلى القرض غير محدد القيمة، في الحالات معينة، مثل أوقات الحروب أو الكوارث.

2. أنواع سندات القرض:

قد تأخذ القروض العامة شكل سلفيات¹ أو تسهيلات مالية تقدمها البنوك الوطنية أو الأجنبية أو الهيئات الدولية للدولة. كما قد تأخذ شكل سندات حكومية تصدرها الدولة وتطرحها في عملية الاكتتاب العام. وتأخذ هذه السندات أشكالاً ثلاثة:

أ. **السندات الإسمية:** وهي تلك السندات التي يقيد اسم مالكيها في سجل خاص للدين، يحفظ في إدارة القروض العامة بوزارة المالية وتسلم إليه شهادة باسمه تثبت حقه تجاه الدولة. وتعد تلك الشهادات نفسها هي السندات الإسمية.

ويترتب على ذلك، أن انتقال ملكيتها يتطلب تعديل البيانات الواردة في الشهادة و السجل، وإحلال اسم المالك الجديد محل اسم المالك القديم وبدون هذه الإجراءات فلا يعتد بنقل ملكيتها قيل الدولة باعتبارها المدين بقيمة السند².

¹ عبد الهادي النجار، مرجع سابق ص 292.

² زين العابدين ناصر مرجع سابق ص 369.

ب. **السندات لحاملها:** فهي تلك السندات التي لا يقيد اسم مالكيها في سجل خاص، بل القاعدة أن حائز السند مالكة.

ويترتب على ذلك، أن انتقال ملكيتها يتم بمجرد نقلها من شخص إلى آخر بالمناولة اليدوية، دون حاجة لإجراء أي قيد أو أي إجراء قانوني معين. وعادة ما تلحق بهذه السندات قسائم أو كوبونات قابلة للانفصال عن السند الأصلي، يعبر كل منها عن الفائدة المستحقة في تاريخ معين، وتدفع الفوائد عن طريق تقديم القسيمة أو الكربون المحدد فيه التاريخ المقرر لكل فائدة في موعده، بغض النظر عن شخصية حامله أو حائزة، باعتبار أن الحيازة في المنقول سند الملكية.

وتمتاز السندات لحاملها بسهولة تداولها دون أي إجراءات شكلية أو قانونية.

ت. **السندات المختلطة:** وتأخذ هذه السندات شكلا وسطا بين السندات الإسمية و السندات لحاملها. فهي تقترب من السندات الإسمية في ضرورة قيد اسم المكتتب فيها في سجل خاص، ولا تنتقل ملكيتها إلا بعد تغيير البيانات الواردة في السجل. وتقترب من السندات لحاملها بالنسبة لتحصيل الفوائد، فدفعها يتم لحاملها بعد تقديم الكوبونات، بغض النظر عن شخصية هذا الحامل.

وهذا النوع يجمع بين مزايا وعيوب كل من السندات الإسمية ولحاملها السالف توضيحها.

اختيار طريقة الاكتتاب:

يمكن للدولة أن تلجأ إلى عدة طرق فنية مختلفة في سبيل الاكتتاب في السندات الحكومية. ويمكن أن نحدد هذه الطرق على النحو التالي:

1. **الاكتتاب العام المباشر:** وتتمثل هذه الطريقة في قيام الدولة بطرح سندات حكومية مباشرة إلى الجمهور للاكتتاب فيها، مع تحديد ميعاد بداية الاكتتاب ونهايته، والشروط و الزايا التي تمنح للمكتتبيين. وتتميز هذه الطريقة بأنها توفر على الدولة مبالغ العمولة التي يتقاضاها الوسطاء، كالبنوك مثلا، كما أنها تضمن رقابة فعالة على عملية الإصدار، ويترتب على ذلك منع استئثار كبار الرأسماليين بسندات القرض.

ويشترط لنجاح هذه الطريقة، أن يتوفر لدى الجمهور الثقة الكافية في مالية الدولة، ومع ذلك فإن لهذه الطريقة مخاطرها، أهمها مخاطر عدم تغطية القرض، مما يضعف الثقة في الدولة، ولذلك فعادة ما تفضل الدولة طريقة الاكتتاب عن طريق البنوك أو البيع في البورصة¹.

2. **الاكتتاب عن طريق البنوك:** وفي هذه الحالة تلعب البنوك دور الوسيط في تغطية القرض، عن طريق قيام الدولة ببيع سندات إلى البنوك مقابل عمولة تحصل عليها، تتمثل في الفرق بين المبلغ الاسمي للقرض و المبلغ الذي تدفعه للدولة عند شراء السندات. وتقوم البنوك ببيعها إلى الأفراد الراغبين في الاكتتاب، على أن تحتفظ لديها بالسندات التي لم تتمكن من تصريفها في السوق².

¹ رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ص 453، 454

² زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ص 371، 373

وتلجأ الدولة في بيع سندات القرض للبنوك، إلى طريق الممارسة أو المزايمة. فيتم بيع القرض لمن يرسو عليه المزاد أو للبنك الذي يقدم أفضل الشروط.

وتتميز هذه الطريقة، أن الدولة تضمن تصريف جميع السندات، وحصولها على حصيله القرض على وجه السرعة. وإن كان يعاب عليها حرمان الدولة من مبلغ هام يتمثل في الفرق بين المبلغ الاسمي للقرض و المبلغ الذي تدفعه البنوك فعلا للدولة ثمنا للسندات المباعة و الذي يمثل في الحقيقة الأمر فائدة القرض.

3. **البيع في البورصة:** تلجأ الدولة إلى بيع السندات في بورصة الأوراق المالية، في حالة إذا كان المبلغ المطلوب اقتراضه محدودا، وكانت الدولة في غير حاجة سريعة أو عاجلة إليه.

وتواجه هذه الطريقة مخاطر تتمثل في حالة طرح السندات الحكومية في البورصة دفعة واحدة، مما قد يؤدي إلى عدم وجود طلب كاف لشراء هذه السندات وبالتالي إلى انخفاض ثمنها، مما يضر بالمركز المالي للدولة. بالإضافة إلى أن انخفاض سعرها يعني ارتفاع سعر الفائدة، وهو ما يشكل عبئا ماليا إضافيا على الدولة. ولذلك فإنه من الأفضل أن يجري طرح السندات في البورصة بصورة تدريجية وعدم طرحها دفعة واحدة.

المطلب الثاني: انقضاء القرض العام:

يتم انقضاء القرض العام برد قيمته إلى مكنتين فيه، وتنطبق على القروض العامة قاعدة وجوب التخلص من الديون بالوفاء بها طالما كان ذلك ممكنا.

وقد يتم تخفيف الدين العام إما بالوفاء به، أو بتخفيض سعر الفائدة المقررة عليه، ويمكن إجمال طرق انقضاء الدين العام في أربع طرق رئيسية: الوفاء، التثبيت، التبديل و أخيرا الاستهلاك.

1. **الوفاء:** يقصد بالوفاء رد قيمة القرض بأكمله إلى المكنتين فيه. ولا يتصور انقضاء القرض بواسطة الوفاء به إلا بنسبة للقروض المحددة المبلغ، لكي تتمكن الدولة من تدبير سدادها من ماردتها العادية. ولذلك فمن غير المتصور الوفاء بالقروض الضخمة، حيث يكون من الصعب على الدولة سدادها دفعة واحدة، بل يتم استهلاكها على عدة سنوات.

2. **التثبيت:** ويقصد به قيام الدولة بتحويل القرض قصير الأجل، عندما يحل أجله، إلى قرض متوسط الأجل أو طويل الأجل.

ويتم التثبيت عن طريق إصدار قرض متوسط الأجل أو طويل الأجل بنفس مبلغ القرض القصير الأجل، مع السماح لحملة سندات الأخير بالاكنتاب في القرض الجديد عن طريق تقديم أدونات الخزنة التي يملكونها، وعندئذ فإنه يتم تثبيت القرض قصير الأجل في الحدود التي يقبل فيها أصحاب السندات الاكنتاب في القرض الجديد.

وإذا لم يرغب حاملو السندات قصيرة الأجل، الاكنتاب في القرض الجديد، فإن الدولة تكون ملزمة برد قيمة القرض.

وقد يكون التثبيت اختياريًا أو إجباريًا: ويكون اختياريًا عندما يكون لحاملي أذون الخزامة الاختيار، بين الحصول على قيمة القرض وبين تحويلها إلى قروض متوسطة أو طويلة الأجل. وعادة ما تقدم الدولة للمقرضين القدامى المزايا التي تعوضهم عن استرداد قيمة القرض، مثال ذلك أن ترفع سعر الفائدة عند إجراء التثبيت.

ويكون التثبيت إجباريًا إذا ألزمت الدولة حاملي اذون الخزامة على الاكتتاب بسنداتهم في القرض الجديد متوسط أو طويل أجل. ويكون ذلك عادة، في حالة عدم قدرة الدولة على رد قيمة القرض عند حلول أجله. ويترتب على ذلك ضعف الثقة في مالية الدولة مما يضر بائتمانها العام. ولذلك فلا تلجأ الدولة إلى التثبيت الإجباري إلى في حالات الضرورة القصوى.

3. **التبديل:** يقصد بتحويل أو تبديل القرض العام إحلال قرض جديد بسعر فائدة منخفض محل قرض قديم بسعر فائدة مرتفع. وهذا التجديد في الدين، يترتب عليه تخفيف عبء خدمة الدين على الخزامة العامة. ويتميز تبديل الدين بأنه يوفر الوقت و الجهد و المال.

أ. شروط التبديل¹:

1. أن تتوفر ثقة المقرضين في الدولة، فإذا لم تتوافر هذه الثقة فإنهم سيختارون رد القرض دون تجديده.
2. أن تكون الفائدة المقترحة للقرض مساوية على الأقل للفائدة الجارية في السوق أو أعلى منها قليلاً، وإلا فإن المقرضين سيفضلون إقراضها للغير بسعر الفائدة الجاري في السوق.
3. ألا تكون المدة المقترحة للقرض الجديد طويلة. وعادة ما تلجأ الدولة ضماناً لنجاح عملية التبديل إلى تقرير بعض المزايا، ومنها إعفاء القرض الجديد من الضرائب، أو منح مكافأة مالية لمن يقبل التبديل، أو تحديد مدة قصيرة لرد القرض إذا كان القرض الأصلي غير محدد المدة، أو رفع سعر الفائدة عن السعر الجاري في السوق ولو قليلاً.

ب. صور التبديل:

قد يكون التبديل إجباريًا إذا قامت الدولة بتخفيض سعر الفائدة دون موافقة الدائنين. وهذا التبديل يضر بالسمة المالية للدولة ويضعف الثقة فيها.

وقد يكون التبديل اختياريًا بأن تعلن الدولة رغبتها في تخفيض سعر الفائدة، ويكون لحاملي إذونات الخزامة حرية الاختيار أما أن يقبلوا تخفيض الفائدة وتبديل القرض، أو أن يسترد قيمة القرض الأصلي.

هذا ويأخذ التبديل أشكالاً متعددة أهمها التبديل على التكافؤ، التبديل على التبديل مع دفع الفرق، وأخيراً التبديل دون التكافؤ².

¹ عبد الهادي النجار، مرجع سابق ص 298

² المرجع السابق: ص 299

4. استهلاك القرض العام:

يقصد باستهلاك القرض العام رد قيمته بصورة تدريجية إلى المكتتبين فيه. ويترتب على ذلك إيقاف الفائدة المقررة عليه، أي تخفيض العبء المالي على الخزانة العامة. ويعد الاستهلاك أكثر الطرق الفنية شيوعاً لإنقضاء القروض العامة، وخاصة القروض متوسطة وطويلة الأجل، ويتم الاستهلاك بصورة تدريجية خلال فترة معينة، حتى إذا انتهت هذه الفترة تكون الدولة قد أكملت سداد القرض.

وقد يكون الاستهلاك إجبارياً بالنسبة للدولة أو اختيارياً¹ بالنسبة لها:

1. ويكون الاستهلاك إجبارياً بالنسبة للقروض المؤقتة التي تحدد لها الدولة ميعاداً تلتزم فيه بسدادها. ويتم الاستهلاك التدريجي في هذه الحالة بعدة صور: منها الاستهلاك العام على أقساط سنوية محددة، وفي هذه الحالة تدفع الدولة سنوياً لحاملي السندات جميعهم قسطاً يتضمن الفائدة السنوية، وجزءاً من أصل القرض. وقد يتم الاستهلاك بالقرعة، ويتم ذلك عن طريق إخراج بعض السندات بطريق القرعة على أن تسدد لحامليها قيمتها الاسمية بالكامل.

2. ويكون الاستهلاك اختيارياً، عندما يكون للدولة الحق في أن تقوم بسداد القرض في الوقت الذي تراه ملائماً. ويطبق ذلك عادة بالنسبة للقروض المؤبدة، إذ لا تكون الدولة ملزمة برد القرض في أجل معين، بل يكون لها وبارادتها المنفردة، أن تحدد أجل الرد. كما يتوفر لها هذا الحق بصورة جزئية في حالة القروض ذات الأجلين. فقد تلتزم الدولة، بالنسبة للقروض طويلة الأجل، برد القرض في أجل معين، ولكنها تحتفظ لنفسها بحق الرد في تاريخ سابق عليه، وتعد هذه الطريقة وسطاً بين الاستهلاك الإجمالي المحدد الأجل و الاستهلاك الاختياري غير محدد الأجل.

المبحث الثالث: الآثار الاقتصادية للقروض العامة:

للقروض العامة آثاراً واسعة ومتباينة على النشاط الاقتصادي و التوازن الاقتصادي في مجموعه. فتعد أداة من أدوات المالية العامة، تغيرت النظرة إليها مع تغير دور الدولة من الدولة الحارسة إلى المتدخل إلى المنتجة، فلم تعد مصدراً استثنائياً من مصادر الإيرادات العامة. فأصبحت الدولة تستعين بها لإحداث آثار اقتصادية و اجتماعية. وإن كان ما زال يتعين اللجوء إليها في أضيق نطاق ممكن وفي حدود ما يمكن أن تحدثه من آثار مواتية على الاقتصاد القومي.

وواقع الأمر، أن آثار القروض العامة تتداخل مع آثار الضرائب العامة، نظراً لكون الأولى تعد ضرائب مؤجلة، كما رأينا حيث تقوم الدولة بالاقتراض في مرحلة أولى لعدم توافر الظروف المناسبة لفرض المزيد من الضرائب، ثم تأتي وفي مرحلة ثانية، وخاصة عند استهلاك القرض العام، وتفرض ضرائب جديدة يستخدم عائدها في تسديد أصل القرض وفوائده.

¹. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ص 470، 472

وتمتد آثار القروض العامة إلى المتغيرات الرئيسية في الاقتصاد القومي. فتؤثر على مستوى الإنفاق العام ومن ثم فهي تساهم في التوسع في الإنفاق العام و الاستثمار العام على حساب الإنفاق والاستثمار الخاص، مما يؤثر بالتالي على مستوى الدخل القومي. كما أنها تؤثر في الكمية النقدية المتداولة، وفي الميل للاستهلاك و الادخار. أضف إلى ذلك أنها تؤثر بصورة كبيرة على توزيع العبء المالي بين الأجيال المختلفة. واستنادا إلى ما تقدم يمكن تلخيص آثار القروض العامة على النحو التالي:

1. أثر القروض على الاستهلاك و الادخار:

تؤثر القروض العامة على الاستهلاك و الادخار من خلال ما تؤدي إليه من إعادة توزيع الدخل القومي. وعادة ما يتم هذا التوزيع لصالح الميل للإدخار على حساب الاستهلاك. فالقروض تمنح العديد من المزايا و الضمانات و التسهيلات لصغار المدخرين، من أجل تشجيعهم على الادخار و الاكتتاب في سندات القروض العامة. ومن جهة نظر صغار المدخرين، يكون توظيف مدخراتهم في السندات الحكومية أكثر سهولة وأمنا وأقل خطرا من توظيفها في السندات الخاصة. مما يؤدي إلى رفع الميل للإدخار و انخفاض الميل للاستهلاك. وبمعنى آخر، فإن الأفراد عادة ما يفضلون الاكتتاب في سندات القروض العامة من مدخراتهم المعدة للاستثمار، على أساس كم المزايا و الضمانات التي تغريهم على زيادة الادخار، على حساب الاستهلاك.

2. أثر القروض على الاستثمار:

يترتب على عقد القروض، وما يستتبعه من دفع فوائد منتظمة وأصل الدين إلى المقرضين، انخفاض الأرباح المتوقعة، ومن ثم انخفاض الكفاية الحدية لرأس المال، وبالتالي انخفاض الميل للاستثمار. أضف إلى ذلك، أن التوسع في القروض العامة يجعل الدولة ترفع من سعر الفائدة كوسيلة جذب للأفراد للاكتتاب في سندات القروض العامة. وارتفاع سعر الفائدة يؤثر بالسلب في الميل للاستثمار الخاص. فالأفراد المكتتبين في القروض العامة يسحبون موالهم من الاستثمارات الخاصة، مما يمثل ضررا بالغا بالاستثمارات الخاصة.

3. أثر القروض على زيادة كمية النقود:

تقترب القروض التي تقدمها البنوك إلى الدولة بزيادة كمية النقود المطروحة في التداول. ويترتب على ذلك، أنه في حالة وصول الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل الكامل فإنها تحدث آثارا تضخمية بالغة الخطورة. ويشكل هذا النوع من القروض نسبة كبيرة من مجموع القروض العامة. فاكتتاب البنوك في¹ القروض العامة يتم عادة عن طريق خلق كمية جديدة من النقود، يتم ذلك على النحو التالي:

أ. حينما يقوم البنك التجاري بالاكتتاب في القروض العامة فإنه يفعل ذلك عن طريق إصدار نقود جديدة.

ب. تؤدي إعادة خصم أدون الخزنة لدى البنك المركزي إلى رؤية زيادة الكمية النقدية.

¹ رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص 480،479

ت. عادة ما تقوم البنوك التجارية التي تكتتب في السندات الحكومية بخلق ودافع ائتمانية جديدة مقابل ما يدخل محفظتها المالية من هذه السندات. ومعنى ذلك أن السندات الحكومية، وخاصة أذون الخزانة، تدخل في حسابات نسبة السيولة المصرفية التي تحدد حجم الودائع، وتؤدي بالتالي إلى زيادة الودائع الائتمانية.

ث. قد يحدث أن تترك الدولة المبالغ التي اقترضتها من البنوك التجارية لدى هذه البنوك على سبيل الوديعة، على أن تقوم باستخدامها في الوفاء بالتزاماتها. وفي هذه الحالة يكون النظام المصرفي ككل قد اکتتب في القروض العامة بنقود كتابية إضافية.

4. أثر القروض في توزيع العبء المالي العام:

يوزع القرض العبء المالي له بين المقرضين و المكلفين بالضرائب. كما أنه يرتب نوعين من الأعباء: عبء على الخزانة العامة للدولة أي التزامات الخزانة تجاه المقرضين وتتمثل في دفع فوائد القرض، ورد أصله و الامتيازات التي تقدمها الدولة للمكتتبين في القرض العام ويسمى هذا العبء "بالعبء المالي للقرض". أما النوع الثاني فهو عبء على الاقتصاد القومي، أي مدى ثقل القرض على الحياة الاقتصادية بكل جوانبها منذ لحظة الإصدار حتى السداد. ويعرف هذا العبء "بالعبء الاقتصادي للقرض"، فالقرض هنا لا يلقى فقط عبئاً اقتصادياً على الاقتصاد القومي، بل يوزعه على الفئات المختلفة و الأجيال المختلفة، مما يؤثر على الإنتاجية القومية و الرفاهية الاقتصادية (أي على مدى ما يحققه الدخل القومي).

الفصل الخامس: الإصدار النقدي الجديد:

قد تضطر الدولة في بعض الأحيان، لمواجهة نفقاتها المتزايدة وعجز الميزانية، إلى اللجوء لطريقة الإصدار النقدي، ولذلك حينما لا تستطيع أن تواجه الزيادة في نفقاتها استناداً إلى مصادر الإيرادات العادية، الرسوم و الضرائب، أو مصادر الإيرادات الائتمانية، القروض. فتقوم الدولة بإصدار كمية جديدة من النقود وطرحها في التداول. ويعرف ذلك بالتضخم المالي، أو التمويل عن طريق التضخم.

ويؤدي الإصدار النقدي الجديد إلى انخفاض قيمة النقود مما يشكل عبئاً إضافياً على دخول و ثروات الأفراد.

ويقصد بالتضخم زيادة وسائل الدفع ومن ثم زيادة الطلب الكلي على سلع الاستهلاك، وبصورة لا يستجيب لها العرض الكلي لهذه السلع مما يؤدي إلى ارتفاع الأثمان وانخفاض قيمة النقود.

فالتضخم، بالمعنى الاقتصادي، يعني أن زيادة كمية النقود المطروحة للتداول تدفع الأفراد إلى زيادة الطلب على السلع، وخاصة الاستهلاكية، دون وجود إنتاج كاف لتغطية هذه الزيادة، وبالتالي يقل العرض وترتفع أثمان السلع، ومن ثم تصبح تلك النقود غير قادرة على شراء ما يلزم أصحابها لسد احتياجاتهم. وهو ما يعرف اقتصادياً بانخفاض وتدهور قيمة النقود.

أما في الدولة النامية، وبالرغم من عدم وصول الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل الكامل، فإن جهازها الإنتاجي لا يتمتع بأي مرونة مما يحول دون زيادة الإنتاج لمواجهة الزيادة في الطلب الكلي على سلع الاستهلاك، أي إلى حدوث التضخم.

وهناك مبرران¹ للالتجاء إلى وسيلة الإصدار النقدي الجديد: الأول: أنه يعتبر حافزا على الاستثمار. ذلك أن الإصدار الجديد يؤدي إلى ضعف القوة الشرائية للنقود وبالتالي ارتفاع الأثمان، مما يؤدي إلى زيادة الأرباح و التوسع في الاستثمار القائم وظهور فرص جديدة للاستثمار. كما إنه يؤدي إلى توزيع الدخل لصالح أصحاب الدخل المرتفعة على حساب أصحاب الدخل المحدودة، مما يعني زيادة الادخار على حساب الاستهلاك. ويعد هذا المبرر غير فعال، بل قد يكون خطرا. فالواقع أن الذي يعوق الاستثمار هو عدم وجود طلب كاف، وعدم التنسيق بين الصناعات القائمة بالفعل. ولا يؤثر الإصدار النقدي (التضخم) على هذين العاملين. أضف إلى ذلك، أنه ليس صحيحا أن إعادة توزيع الدخل يتم لصالح الدخل المرتفعة مما يترتب عليه زيادة الادخار. ففي فترات التضخم لا يتوقف الادخار على الدخل فحسب، بل يؤدي المناخ التضخمي إلى نقص حجم المدخرات. فالزيادة في الدخل المرتفعة لا تؤدي إلى زيادة المدخرات، ولكن إلى زيادة استهلاك السلع الكمالية المستوردة. مما يترتب عليه زيادة في اختلال ميزان المدفوعات، حيث أن زيادة استهلاك السلع الكمالية لا يحقق أي حافز للتنمية الاقتصادية. الثاني: إن الإصدار النقدي يعتبر وسيلة ضرورة لتمويل الاستثمار العام و الحصول على الوسائل اللازمة لبرامج التنمية. ففعاليتها تكمن فيما يسمح به من تحويل للموارد لتحقيق أهداف التنمية. ففي هذه الحالة يؤدي الإصدار النقدي إلى تكوين إدار إداري لتمويل مشروعات إنتاجية لها أثر هام على معدلات التنمية الاقتصادية. فالتضخم يسمح للدولة بالحصول على موارد عينية وتخصيصها للاستخدامات الأكثر فائدة للتنمية الاقتصادية. إلا أن هذا الأثر لا يمكن أن يكون دائما، فهو يرتبط بمدى قبول أو تحمل الطبقات الاجتماعية التي تعتبر ضحية لتضخم نتيجة انخفاض نصيبها من الناتج القومي، أي أنه ينتج أثره في الفترة التي لا تشعر فيها هذه الفئات بعبء التضخم عليها. أما إذا انتبهت لهذا الأثر وطالبت برفع دخولها لمواجهة الزيادة في تكاليف المعيشة، فإن الإصدار الجديد يفقد أثره هذا. ومن الوسائل المتبعة في هذا الصدد، للمحافظة على أثر الإصدار النقدي، وسائل الرقابة المتعددة التي تفرض على الأثمان وعلى الجور وعلى تخصيص الموارد. ولهذا يجب أن تؤخذ هذه النتائج في الاعتبار عند اللجوء إلى الإصدار النقدي لتمويل التنمية. وإن كان اللجوء إلى هذا الأثر يكون في أضيق الحدود أيضا.

¹ باهر عظم، مرجع سابق ص ص 308 - 310

المحور الثالث الميزانية:

تعريف الميزانية:

تهدف الموازنة العامة للدولة إلى تقدير النفقات الضرورية، لإشباع الحاجات العامة، والإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات عن فترة مقبلة هي في العادة مدة سنة. فالميزانية هي، إذن نظرة توقعية لنفقات وإيرادات الدولة عن مدة مقبلة تخضع لإجازة من السلطة المختصة. ومن هذا التعريف يتضح أن الميزانية تتضمن عنصرين أساسيين: الأول: التوقع، والثاني: الإقرار أو الإجازة.

الميزانية نظرة توقعة مستقبلية:

تعتبر الميزانية سجلا لما تتوقع السلطة التنفيذية أن تنفقه وأن تحصله من مبالغ خلال مدة زمنية محددة تقدر عادة بسنة واحدة. وتعكس الميزانية، بما تتضمنه من نفقات وإيرادات و المبالغ المرصودة لكل منهما، برنامج عمل الحكومة في الفترة المستقبلية على الصعد السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية. فإذا ما قررت الحكومة مثلا زيادة الاعتمادات المخصصة للدفاع في الميزانية، فإن ذلك يعكس سياسة حكومية إزاء ما قد تتعرض له الدولة من تهديدات خارجية. وإذا ما تقلصت النفقات التي ترصدها الحكومة من الميزانية لصالح المشروعات القومية التي تقوم بها، فإن ذلك يعكس سياسة اقتصادية معينة تنتوي الحكومة إتباعها في الفترة المستقبلية، وهي الانسحاب تدريجيا من النشاط الاقتصادي وتركه لمجال المبادرات الخاصة (سياسة الخصخصة). وزيادة الاعتمادات الخاصة بالتكافل الاجتماعي في الميزانية، و الميزانية، باعتبارها نظرة توقعة لفترة مستقبلية، تختلف بذلك عن الحساب الختامي للموازنة فبينما تحتوي الميزانية على تقديرات للنفقات و الإيرادات تتعلق بفترة مقبلة قد تتحقق أو لا تتحقق، فإن الحساب الختامي للموازنة عبارة عن بيان للنفقات و الإيرادات التي أنفقت وحصلت فعلا عن فترة سابقة. وبعبارة موجزة، إذا كانت الميزانية نظرة توقعة إلى فترة قادمة فإن الحساب الختامي للموازنة هو نظرة تسجيلية عن مدة ماضية.

الميزانية تتطلب اقرار او الإجازة من السلطة المختصة:

تختص السلطة التشريعية باعتماد الميزانية، أي بالموافقة على نظرة الحكومة التوقعية للنفقات والإيرادات عن عام مقبل. فلا تستطيع الحكومة أن تقوم بتنفيذ الميزانية إلا إذا تم إجازتها من قبل السلطة التشريعية، وفي حدود هذه الإجازة. وحق السلطة التشريعية في إجازة الميزانية مر بتطور طويل حتى أصبح من المبادئ الدستورية المستقرة في النظم السياسية المعاصرة.

ويعد هذا الحق من أقوى الحقوق التي تتمتع بها السلطة التشريعية، إذ بواسطته تستطيع هذه الأخيرة مراقبة أعمال الحكومة في جميع المجالات. بل وتستطيع السلطة التشريعية، في الدول الديمقراطية إسقاط الحكومات عن طريق رفض الموافقة على الميزانيات المقدمة منها، مما يؤدي في نهاية المطاف إلى إجبار هذه الأخيرة على الاستقالة، أو إلى حل السلطة التشريعية ذاتها.

وجدير بالذكر، أن الذي يخضع لإجازة أو إقرار السلطة التشريعية، بالمعنى الفني للكلمة، هو تقديرات أو نظرة الحكومة التوقعية للنفقات العامة وحدها دون تقديراتها التوقعية للإيرادات العامة. ذلك أن إجازة السلطة التشريعية للنفقات يعطي الحكومة الخيار في أن تقوم بها أو لا تقوم. أما إجازة أو موافقة هذه السلطة على تقديرات الإيرادات فلا يتضمن أو لا يترك أي خيار أمام الحكومة في تحصيلها من عدمه، إذ إنها واجبة التحصيل طبقاً لنصوص القوانين التي تقررها، كقوانين الضرائب مثلاً.

وقد تحاول الحكومة أن تضمن الميزانية أوجه جديدة للإيرادات، كضرائب جديدة مثلاً، بحيث تعتبر إجازة السلطة التشريعية للميزانية موافقة صادرة منها في نفس الوقت على فرض هذه الضرائب الجديدة. وهذا ما يعرف في الواقع العملي بملحقات الميزانية وتسلك الحكومة هذا الطريق بقصد تسهيل الحصول على موافقة السلطة التشريعية على فرض الضرائب. ولكن ملحقات الميزانية، وإن كانت تفيد الحكومة في الحصول على موافقة سهلة على فرض ضرائب جديدة، لا تتفق مع ما يجب من إتاحة الوقت الكافي لمناقشة مبدأ فرض الضريبة وأسبابه ونتائجه. هذا فضلاً، عن أن تشريعات الضرائب، بما لها من خطورة وأهمية وديمومة، لا بد وأن تصدر في شكل قوانين مستقلة يسهل الرجوع إليها، وليس في شكل ملحقات الميزانيات التي تتسم بطابع التأقت كقاعدة عامة.

الميزانية العامة و الميزانية الخاصة:

وعنصر الإجازة هو الذي يفرق الميزانية العامة، أي ميزانية الدولة عن الميزانية الخاصة، أي ميزانية المشروع الخاص. فبينما يتحد الاثنان في أن كليهما يعد نظرة توقعية للمبالغ المنتظر إنفاقها والمنتظر تحصيلها خلال فترة زمنية مقبلة، تتحدد في الغالب بعام واحد، فإنهما يفترقان من حيث إن الأولى نظرة توقعية عامة، بينما الثانية نظرة توقعية خاصة. هذا فضلاً عن أن الميزانية العامة تتضمن عنصر إجازة السلطة التشريعية، على النحو الذي رأيناه، بينما لا تتطلب الميزانية الخاصة مثل هذه الإجازة.

الميزانية و المحاسبة القومية (الميزانية القومية و الحسابات القومية):

ان اجتماع العنصرين، سالف الذكر، أي التوقع و الإجازة، هو الذي يفرق بين ميزانية الدولة والميزانية القومية تهتم الدول المتقدمة في الوقت الحاضر بإعداد ما يسمى بالميزانية القومية أو الاقتصادية وهي عبارة عن التقديرات الكمية المتوقعة للنشاط الاقتصادي في مجموعه، أي في القطاعين العام و الخاص وفي علاقاته الداخلية و الخارجية خلال فترة مقبلة. وذلك من خلال التوقعات الخاصة بحجم الدخل القومي في هذه الفترة، وتكوينية وتداوله. بمعنى آخر، إذا كانت ميزانية الدولة تعكس مختلف أوجه نشاط الدولة وحدها كشخص اعتباري عن فترة مقبلة، فإن الميزانية القومية تعكس مختلف هذه الأوجه في الأمة كلها، بما فيها الدولة، عن نفس هذه الفترة. وتتميز الميزانية القومية عن ميزانية الدولة بأنها توقع فحسب، أما ميزانية الدولة فهي توقع و إجازة في نفس الوقت.

وعلى ذلك لا يمكن أن تحل الميزانية القومية محل ميزانية الدولة، شأنها في ذلك شأن ميزانية الدولة التي لا يمكن أن تحل محل ميزانية أي مشروع خاص. فدور الميزانية القومية يقتصر، إذن على كونه مجموعة البيانات الأساسية التي يمكن على هديها إعداد ميزانية الدولة. فهي الموجهة للحكومة عند إعدادها لسياستها الاقتصادية، بصفة عامة، وميزانية الدولة بصفة خاصة. إذ يجب أن تأخذ البيانات المشار إليها في الاعتبار حتى تكون لدى الحكومة فكرة صحيحة وواضحة عن النشاط الاقتصادي القومي في مجموعه، ومدى التأثير الذي يمكن لهذا القرار أو ذلك، من القرارات التي تتخذها الحكومة، أن يعكسه على النشاط الاقتصادي.

ويرتبط بالميزانية القومية ما يسمى بالحسابات القومية أو الحسابات الدخل القومي فصللة الحساب القومي بالميزانية القومية تشبه تماما صلة الحساب الختامي بميزانية الدولة. بمعنى أن الحساب القومي عبارة عن سجل لكافة أوجه النشاط الاقتصادي للأمة عن فترة ماضية، وذلك من خلال العمليات التي تمت فعلا و الخاصة بحجم الدخل القومي في هذه الفترة وتكوينه وتداوله وتوزيعه. أما الميزانية القومية فهي، وعلى ما سلف البيان، نظرة توقعية عن مدة مستقبلية للتقديرات الكمية المتوقعة للنشاط الاقتصادي في مجموعه. وطبقا للنظام الدولي للحسابات القومية الذي قرره الأمم المتحدة، فإن هذه الحسابات تشمل على مجموعات أربع من الحسابات هي: المجموعة الأولى: حساب المشروعات، ويشمل العمليات التي أجريت بواسطة المشروعات و التنظيمات المنتجة لسلع وخدمات مخصصة للبيع بأثمان تتناسب مع نفقة إنتاجها بالإضافة إلى حساب المشروعات العامة و المرافق العامة الصناعية و التجارية. وتمثل هذه المجموعة حساب "عمليات الإنتاج".

المجموعة الثانية: حسابات الأفراد، وتتضمن عمليات الأفراد و الهيئات الخاصة التي لا تستهدف تحقيق الربح كالجمعيات و النوادي الرياضية و الثقافية و الاتحادات و التنظيمات القومية غير الحكومية، وتمثل هذه المجموعة حساب "عمليات الاستهلاك". المجموعة الثالثة: حساب القطاع العام، ويشمل حسابات الدولة باعتبارها شخصا اعتباريا و الهيئات العامة و المرافق العامة المستقلة غير الصناعية والتجارية. و المجموعة الرابعة: حساب الخارج، ويشمل عمليات الاستيراد و التصدير و الاستثمارات الجنبية و التمويلات الدولية. وتأخذ كل مجموعة من هذه الحسابات صورة جدول ينقسم إلى جانبين، يخصص أحدهما للنفقات وتندرج فيه عمليات الشراء التي يقوم بها المشروع و الضرائب و الاشتراكات و المرتبات التي يدفعها، والاستثمارات التي يقيمها و الادخار الذي يقرره وغير ذلك من أوجه النفقات. أما الجانب الآخر فيرصد للإيرادات ويشتمل على عمليات البيع التي يقوم بها و المرتبات و الإيرادات الأخرى التي يحصل عليها وغير ذلك من أوجه الإيرادات المختلفة.

وتأخذ الدول، بصفة عامة، بهذا التنظيم الدولي للحسابات القومية مع إدخال بعض التعديلات الطفيفة عليه بما يتناسب مع الظروف الخاصة بكل اقتصاد وطني على حدة.

ومما تقدم جمعية، يتضح بجلاء مدى أهمية العلاقة بين الميزانية القومية و الحساب القومي و الميزانية العامة للدولة. فالحسابات القومية يمكن على أساسها، باعتبارها سجلا لما تم أوجه نشاط اقتصادي للأمة عن مدة سابقة، إعداد التوقعات المتعلقة بما سيكون عليه النشاط الاقتصادي للأمة في مجموعة عن فترة مقبلة (أي إعداد الميزانية القومية). و الميزانية القومية باعتبارها تقديرا كميًا متوقعا للنشاط الاقتصادي في مجموعة تعتبر موجهًا ترتكز عليه الحكومة عند إعدادها لميزانية الدولة.

الفصل الأول: إعداد الميزانية:

يمر تحضير الميزانية وإعدادها بخطوات وإجراءات معينة تلزم السلطة التنفيذية نفسها بها. ولكنها عند اتخاذ هذه الخطوات تراعي مجموعة من المبادئ و القواعد التي يقرها علم المالية العامة التقليدي وهي بصدد إعداد هذه الميزانية. وعليه سوف نقسم هذا الفصل إلى المبحثين التاليين:

المبحث الأول: المبادئ العامة التي تحكم تحضير الميزانية

المبحث الثاني: إجراءات تحضير وإعداد الميزانية

المبحث الأول: المبادئ العامة التي تحكم تحضير الميزانية:

يتعين على السلطة التنفيذية، وهي بصدد تحضير الميزانية، أن تضع في اعتبارها عدد من المبادئ العامة التي تحكم الميزانية والتي صارت من البديهيات في علم المالية العامة.

المطلب الأول: مبدأ سنوية الميزانية

يقصد بهذا المبدأ أن يحدث توقع وإجازة لنفقات وإيرادات الدولة بصفة دورية منتظمة كل عام. ويعني هذا المبدأ أيضا أن الميزانية يجب أن تقرر باعتماد سنوي من السلطة التشريعية. ويرجع هذا المبدأ إلى اعتبارات سياسية ومالية معينة: أما الاعتبارات السياسية فتتمثل في أن مبدأ سنوية الميزانية يكفل دوام رقابة السلطة التشريعية على أعمال السلطة التنفيذية التي تجد نفسها مضطرة إلى الرجوع إليها و الحصول على موافقتها بصفة دورية كل عام. ثم إن المناقشة السنوية لميزانية الدولة تجعل السلطة التشريعية تقف على تفاصيل نشاط السلطة التنفيذية وراقبته ورسم حدوده. فكلما قصرت المدة التي يتعين بعدها على الحكومة الرجوع إلى السلطة التشريعية للحصول على موافقتها على نفقات وإيرادات الدولة، كلما ازداد دور السلطة التشريعية وراقبتها على أعمال السلطة التنفيذية بصفة دورية وعلى فترات متقاربة.

أما الاعتبارات المالية فتتمثل في أن فترة السنة هي الفترة التي تمارس في نطاقها أغلب الأنشطة الاقتصادية. كما أنها تضمن دقة تقدير إيرادات الدولة ونفقاتها، بصفة خاصة، على أساس اتجاهاتها في الماضي القريب (السنة المالية المنتهية)، وذلك لصعوبة تقدير هذه الإيرادات و النفقات في فترة أطول، وما قد يقترن بذلك من أخطاء. فتقدير النفقات، عندما تكون مدة الميزانية اطول من سنة، سيكون صعبا نظرا لاحتمال تغير الأسعار و الجور بصورة محسوسة خلال هذه الفترة اللازمة لتنفيذ الموازنة، كما أن تقدير الإيرادات لن يكون بدوره أقل صعوبة نظرا لاحتمال تغير العوامل الاقتصادية التي تؤثر في الدخل القومي، ومن ثم في حصيللة الضرائب و الإيرادات بصورة عامة. فالتنبؤ بتطور هذه العوامل في المستقبل القريب، الذي يتمثل في مدة سنة سيكون في العادة سهلا وميسورا، وذلك بالاستعانة بدراسة هذا التطور و اتجاهاته في الماضي القريب. غير أنه سيصبح أمرا شاقا وعسيرا متى وضعت الميزانية لتستمر لمدة أكثر من سنة. كما ان فترة السنة تضم فصول السنة الأربعة التي تتوزع عليها مظاهر النشاط الاقتصادي وما تقتضيه من نفقات وإيرادات. فلو كانت الميزانية لمدة تقل عن سنة، فإن ذلك سيؤدي إلى بعض الاختلال في موارد الدولة ونفقاتها. ويكفي ان نسوق المثال التالي لتوضيح ما تقدم. إذا أعدت الميزانية لمدة تقل عن السنة فإن ذلك سيؤدي، وعلى سبيل القطع إلى إهمال ظاهرة موسمية بعض الإيرادات و النفقات العامة، مما يؤدي إلى التهديد بإعداد ميزانيات لا تعبر عن حقيقة الوضع الاقتصادي الإجمالي في الدولة. فلو تصورنا مثلا أن النفقات تتركز في شهور الشتاء، باعتبارها أكثر فترات السنة نشاطا وان الإيرادات تتركز في شهور الصيف، باعتبارها فترة تحصيل الضرائب الأساسية في الدولة، فإن أي ميزانية تعد لمدة تقل عن السنة لا يمكن موازنة نفقاتها بإيراداتها. إذ ستبدو تارة محققة لفائض

في الإيرادات، وتارة أخرى لعجز فيها. هذا فضلا عن أن فترة السنة تجنب الوقت الطويل المبذول في إعداد الميزانية، فيما لو تقرر أن تكون لمدة أقل من ذلك، وما ينطوي عليه هذا الإعداد من تعطيل وإرهاق لكل من السلطين التنفيذية و التشريعية.

لكل هذه الاعتبارات، يؤكد الفكر المالي التقليدي على ضرورة احترام مبدأ سنوية الموازنة، باعتباره يمثل ضمانا لتحضير الميزانية على ضوء تقديرات محددة، ومن ثم واقعية. إلى جانب مراعاته لظاهرة موسمية بعض النفقات و الإيرادات، إضافة إلى كفالاته لرقابة فعالة ودورية على فترات قصيرة من جانب السلطة التشريعية للإنفاق الحكومي.

بداية السنة المالية

وتختلف بداية السنة المالية من دولة إلى أخرى. فبعض الدول تجعل بداية السنة المالية لميزانية الدولة في أول يناير، و البعض الآخر، كمصر، يجعلها في أول يوليو على أن تنتهي في آخر يونيو من السنة التالية. المهم أن تراعي كل دولة، عند تحديد بداية السنة المالية لميزانيتها العامة، أن يأتي هذا التحديد متناسبا مع أحوالها الإدارية و التشريعية و الاقتصادية، من جهة و ألا تطول الفترة بين تحضير الميزانية وبدء تنفيذها حتى لا تتغير الظروف و الأحوال تغيرا من شأنه عدم تحقق توقعات الميزانية، من جهة أخرى.

وجدير بالذكر أن تطور دور الدولة وقيامها بأنشطة اقتصادية كثيرة استتبع في بعض الأحوال الخروج على مبدأ سنوية الميزانية في صورة الاعتمادات التي تتعدى نطاق سنة واحدة وتلك التي تعتبر تنفيذا لخطة اقتصادية. ومثال ذلك مشروعات التنمية و التعمير و الارتباطات طويلة الجل خصوصا في ميدان التجارة الخارجية. ويتعين ان تتم دراسة مثل هذه المشروعات بعناية فائقة وتحديد ما تتطلبه من إنفاق بدقة وتوزيعه على السنوات اللازمة لاتمامها في إطار الميزانية السنوية. فإذا لم تتم هذه الدراسة فقد يتضح بعد البدء في المشروع أنه لا يحقق أفضل استخدام للموارد المتاحة أو اقصى إشباع ممكن، وأن هناك استخدامات أخرى أكثر كفاءة للموارد التي يستخدمها هذا المشروع. وواضح ما في هذا من إساءة لاستخدام موارد المجتمع النادرة. ولهذا فلا بد من الأخذ بأسلوب التخطيط الاقتصادي عندما تقوم الدولة بمشروعات طويلة الأجل.

ويلاحظ أن بعض الدول قد حاولت أن تخرج على مبدأ السنوية، وان تحل محله ميزانية الدورات التي تهدف إلى تحقيق التوازن الاقتصادي في خلال فترة طويلة على أساس تعاقب فترات الرواج والكساد. ولكن لصعوبة تقدير النفقات و الإيرادات في الأجل الطويل، لم تنجح هذه المحاولات و لاتزال الغالبية العظمى من الدول تأخذ بمبدأ السنوية.

وإذا كانت قاعدة سنوية الميزانية تعني أيضا أن تلتزم الحكومة بإنفاق مبالغ النفقات المدرجة بالميزانية وتحصيل الإيرادات الواردة فيها خلال فترة تنفيذها، أي خلال السنة المالية، فإنه لا صعوبة في الأمر في الحالات التي تحدث فيها تصرفات موجبة للنفقات و للدفع الفعلي لها خلال السنة المالية. وكذلك لا

صعوبة في الحالات التي تمت فيها الوقائع المنشئة للإيرادات وحدث تحصيلها بالفعل خلال السنة المالية. فتمثل هذه النفقات و الإيرادات تضاف إلى حساب السنة المالية. كذلك لا صعوبة في الأمر في حالة النفقات التي لم تتم التصرفات الموجبة لها، وبالتالي لم يحدث دفع فعلي لها خلال السنة المالية، أو في حالة الإيرادات التي لم تتم الوقائع المنشئة لها، ومن ثم لم يتم تحصيلها خلال السنة نفسها. فتمثل هذه النفقات و الإيرادات لا تضاف إلى حساب هذه السنة.

لكن الصعوبة تكمن عندما يحدث أن ينشأ التزام على عاتق الحكومة بدفع مبلغ معين خلال السنة المالية للميزانية، ويجري الدفع الفعلي لهذا المبلغ بعد انتهاء السنة المشار إليها، أو عندما ينشأ حق للحكومة في تحصيل مبلغ مالي خلال هذه السنة ولا يتحقق التحصيل الفعلي له إلا بعد هذه السنة. ويختلف حل هذه المشكلة باختلاف التشريعات المالية للدول. وهناك طريقتان فجراء حساب السنة المالية: حساب الخزانة وحساب التسوية.

أولاً: طريقة حساب الخزانة

ووفقاً لهذه الطريقة يعد حساب السنة المالية الختامي على أساس النفقات التي صرفت بالفعل و الإيرادات التي حصلت بالفعل خلال السنة المالية، بغض النظر عن تاريخ نشأة التزام الدولة بالدفع أو تاريخ نشأة حقها في التحصيل. فطبقاً لهذه الطريقة ينظر إلى الميزانية، باعتبارها حساب الخزانة، حيث تكون وجهة النظر المالية، هي الغالبة وتسجل المبالغ التي دفعتها الخزانة وتلك التي حصلت عليها فعلاً خلال السنة المالية لهذه الميزانية.

وعليه إذا انتهت السنة المالية دون دفع مبلغ ما من الاعتمادات فإنه يلغى حتى ولو كان التزام الحكومة بإنفاقه قد نشأ خلالها، ويتعين فتح اعتماد جديد بالمبلغ المذكور في ميزانية السنة التالية. كما أن النفقات التي نشأ الالتزام بها خلال السنة المالية لا تقيد في حساب هذه السنة طالما أنها دفعت بالفعل بعد انتهائها، بل يتعين قيده في حساب السنة المالية التي دفع خلالها. ويجري نفس الحكم على الإيرادات التي استحققت خلال السنة المالية ولكنها حصلت بالفعل بعد انتهائها.

وميزة هذه الطريقة أنها تؤدي إلى سرعة إقفال حساب السنة المالية بمجرد انتهائها، بحيث يمكن في اليوم التالي لهذا الانتهاء الوقوف بدقة على النفقات التي دفعت و الإيرادات التي حصلت بالفعل. لكنها لا تخلو، مع ذلك من عيوب لعل أهمها ما يلي: أولاً، أنها تمكن الحكومة من إظهار مركزها المالي على خلاف الحقيقية، وذلك باستعجال تحصيل الإيرادات قرب انتهاء السنة المالية و الإبطاء في دفع الالتزامات. وثانياً، أن الإدارات الحكومية المختلفة قد تميل عند اقتراب انتهاء السنة المالية إلى الإسراف في إنفاق الاعتمادات المخصصة لها دون مقتضى، أو دون وجود ما يستدعي ذلك، رغبة في الاستفادة منها قبل انتهاء السنة المالية و إلغاء ما تبقى منها دون صرف. ولا يخفي على أحد ما ينطوي عليه هذا العيب من إهدار للمال العام في غير ما خصص له.

ثانياً: طريقة التسوية وبمقتضى هذه الطريقة يعد حساب السنة المالية الختامي على أساس المبالغ التي التزمت الحكومة بإنفاقها، حتى ولو لم يتم هذا الإنفاق بالفعل خلال السنة المالية المذكورة، وعلى أساس المبالغ التي نشأ حقها في تحصيلها خلال السنة المالية حتى ولو لم تحصل بالفعل. فهذه الطريقة تنظر إلى الميزانية من وجهة نظر قانونية، على خلاف الطريقة السابقة، حيث تصور المركز المالي للدولة بدقة لا من حيث المبالغ التي دفعتها الدولة أو لصالحها خلال السنة المالية، بغض النظر عن تاريخ الدفع أو التحصيل الفعلي.

ويؤدي الأخذ بهذه الطريقة إلى ضرورة وجود فترة إضافية تضاف إلى السنة المالية بقصد تسوية الالتزامات التي نشأت خلال السنة المالية للميزانية ولم تقم الدولة أثناءها بالوفاء بها، وكذلك تسوية الحقوق التي لم يتم تحصيلها خلال ذات السنة. ويطلق على السنة المالية وفترتها الإضافية (مدة التسوية).

وتحديد هذه المدة الإضافية متروك للقانون المالي للدولة. فقد يحددها بمدة معينة كبضعة أشهر مثلاً، وقد يتركها دون تحديد مما يترتب عليه عدم إقفال حسابات السنة المالية إلا بعد تسوية كافة الالتزامات و الحقوق التي نشأت خلالها.

وميزة هذه الطريقة أنها تصور المركز المالي للدولة تصويراً سليماً، ولا تعطى الفرصة للحكومة لإظهاره على غير حقيقته. كما تمتاز كذلك بعدم دفع الإدارات الحكومية إلى الإسراف في إنفاق اعتماداتها قرب انتهاء السنة المالية بغير مقتضى. ومع ذلك فعييب هذه الطريقة أنها تترك حسابات السنة المالية دون إقفال لمدة طويلة بعد انتهائها مما يؤدي إلى تداخل حسابات السنوات المالية المختلفة بعضها مع البعض الآخر. وتتبع مصر طريقة حساب الخزانة و لا تتبع طريقة التسوية.

المطلب الثاني: مبدأ وحدة الميزانية

يقصد بمبدأ وحدة الميزانية أن تدرج جميع نفقات الدولة وجميع إيراداتها في وثيقة واحدة حتى يسهل معرفة مركزها المالي، وحتى تتمكن أجهزة الرقابة المختلفة من مراقبة تصرفات الدولة المالية ومطابقتها للأهداف المحددة و الاعتمادات الواردة في الموازنة كما وافقت عليها السلطة التشريعية. ويجب عدم الخلط بين الميزانية ذات الوثائق المتعددة، وبين الميزانيات المتعددة. فقد تكون الميزانية موحدة ومع ذلك تقدم في وثائق متعددة وليست في وثيقة واحدة، كما هو الحال في إنجلترا، ولا يعتبر ذلك خروجاً على قاعدة وحدة الميزانية العامة للدولة. أما الميزانيات المتعددة فيأخذ بها بالنسبة لبعض الوحدات الاقتصادية حتى تمكنها من أن تتمتع بالاستقلال المالي في مواجهة الميزانية العامة لأداء وظائفها على أكمل وجه. وأمثلة ذلك الميزانيات المستقلة لبعض وحدات القطاع العام. وتميل بعض الحكومات إلى الخروج على مبدأ وحدة الميزانية بإنشاء ميزانيات مستقلة تماماً عن ميزانية الدولة لبعض أوجه النشاط الاقتصادي بهدف تفادي الرقابة التشريعية.

ويترتب على تطبيق مبدأ وحدة الميزانية نتيجة هامة تتمثل في قاعدة عدم تخصيص الإيرادات. وتستلزم هذه القاعدة عدم تخصيص إيراد معين لمواجهة مصروف معين. بل تجمع كل الإيرادات دون تخصيص في قائمة واحدة تقابلها قائمة المصروفات التي تدرج بها كل النفقات. بمعنى آخر، ينبغي أن تخصيص جميع موارد الدولة لتمويل جميع الأنشطة التي تقوم بها. و الإخلال بهذه القاعدة ربما يؤدي إلى ظهور فائض أو عجز للعمليات المختلفة التي تنطوي عليها الميزانية، مما يعني المساس بوحدتها وما يؤدي إليه ذلك من تبديد في الموارد أو قصور الميزانية عن تحقيق أهدافها. ومن اليسير أن نتصور ما يمكن أن يؤدي إليه الإخلال بقاعدة عدم تخصيص الإيرادات. فبعض المرافق يمكن أن تحقق فائضا ضخما مما يدفعها إلى الإسراف و التبذير، في حين أن مرافق أخرى يمكن أن تعاني من عجز الموارد المتاحة لها. أضف أي ذلك أنه في تخصيص الإيرادات خروجاً واضحاً على فكرة الدولة ذاتها وقيامها باقتطاع جزء من الموارد القومية لإعادة توزيعه أو إعادة تخصيصه لإشباع الحاجات الجماعية.

الاستثناءات التي ترد على مبدأ وحدة الميزانية:

فرغم ما ينطوي عليه مبدأ وحدة الميزانية من فوائد فإن هناك بعض الاستثناءات التي ترد عليه تبررها المالية الحديثة للدولة. ويمكن حصر هذه الاستثناءات في أمور أربعة على النحو التالي: الحسابات الخاصة للخزانة، الميزانيات غير العادية، الميزانيات الملحقة، والميزانيات المستقلة. وسنعرض تباعاً لهذه الاستثناءات، كل على حدة، في فقرة مستقلة.

أولاً: الحسابات الخاصة :

ويقصد بها الإطار الذي يسجل دخول أموال إلى خزانة الدولة، بمناسبة بعض العمليات الخاصة التي تقوم بها، ولا تعتبر إيرادات عامة، وتسجل خروج أموال منها لا تعتبر نفقات عامة. مثال ذلك، التأمين الذي يلتزم بدفعه المقاولون المتعاقدون مع الحكومة ضماناً لتنفيذ مشروع معين لا يعتبر إيراداً عاماً رغم أنه يدخل خزانة الدولة، إذ أن هذه الأخيرة ستقوم برده إليهم عندما ينتهون من تنفيذ أعمالهم على النحو المتفق عليه. وعندما يتم رد هذه الأموال إليهم فإن ذلك لا يعتبر من قبيل النفقة العامة رغم أن هناك خروجاً للموال من خزانة الدولة.

من المنطقي في هذه الحالة ألا تدرج مثل هذه الأموال في ميزانية الدولة، بل ينبغي أن ترصد لها حسابات خاصة تقفل من تلقاء ذاتها عندما تخرج من خزانة الدولة الأموال التي سبق أن دخلتها. وهذه الحسابات الخاصة، بهذا التصوير لا تعد استثناء من مبدأ وحدة الميزانية. بل على العكس فإنها تؤدي إلى إظهار المركز المالي للدولة على حقيقته دون إضافة مبالغ إلى إيراداتها أو إلى نفقاتها لا تعتبر في الحقيقة إيرادات أو نفقات عامة.

لكن قد تسيء الحكومة استخدام هذا الإطار، أي الحسابات الخاصة، على نحو يجعلها تشكل في تحليل الأخير استثناء فعلياً من مبدأ وحدة الميزانية. ويحدث هذا إذا وضعت الحكومة في حساب خاص مبالغ هي في حقيقتها نفقة عامة اعتماداً على أنها ستتمكن من استرداد هذه المبالغ مرة أخرى من وجه

معين من أوجه الإيرادات. كما لو قدمت الحكومة قروضا إلى بعض المؤسسات العامة و قامت بإدراجها في حساب خاص بها استنادا إلى أنها ستسدد فيما بعد، أو كما لو قامت بإدراج مبالغ معينة لشراء سلعة ما في حساب خاص اعتمادا على أنها ستسدد فيما بعد عند بيع هذه السلعة. ووجه الخطورة في هذه الحالات تتجلى عندما لا يتم تسديد كافة هذه المبالغ، كلها أو بعضها، مما يدفع الحكومة إلى فرض أعباء مالية جديدة على المواطنين لمواجهة هذه النفقات.

وهكذا نرى أن الحسابات الخاصة للخزانة يمكن أن تؤدي إلى إهدار الاعتبار المالي، باعتباره أحد العناصر التي يستند إليها مبدأ وحدة الميزانية. فضلا عما قد تؤدي إليه من هدم للاعتبار الثاني، الذي يقوم عليه المبدأ المذكور، وهو الاعتبار السياسي وذلك عندما لا تلتزم الحكومة بعرض الحسابات الخاصة للخزانة على السلطة التشريعية إذ يمكنها ذلك من تجنب كل الرقابة على أوجه الإنفاق العام التي تتضمنها تلك الحسابات.

وفي مصر تطبق طريقة الحسابات الخاصة للخزانة فيما يتعلق بتمويل عملية شراء القطن كل عام. إذ تقترض الحكومة عن طريق إصدار أدونات الخزانة وتستخدم حصيلة القرض في شراء المحصول، ثم تعود وتسده من حصيلة بيع هذا المحصول.

ثانيا: الميزانيات غير العادية :

ذكرنا أن مبدأ وحدة الميزانية يهدف إلى إعطاء صورة صادقة عن المركز المالي للدولة فيما يتعلق بإيراداتها ونفقاتها عن سنة مالية معينة، لكن اتباع هذا المبدأ قد لا يجدي في إعطاء هذه الصورة الصادقة في بعض الحالات: مثال ذلك، اضطرار الدولة إلى إنفاق مبالغ كبيرة لأغراض وقتية أو استثنائية، كتمجير ما خربته الحروب أو القيام باستثمار ضخم على نحو ما يحدث الآن في إقليم توشكي. إذ يترتب على اتباع مبدأ وحدة الميزانية وإدراج هذه النفقات غير العادية إلى جانب النفقات العادية، إن تتضخم الميزانية بشكل يوحي بازدياد نشاط الدولة لدرجة كبيرة مقارنا بنشاطها في السنوات السابقة وهو ما لا يطابق الواقع. لذلك يفضل وضع ميزانية خاصة لهذه النفقات غير العادية، يطلق عليها اسم الميزانية غير العادية مما يسمح بمقارنة حالة الدولة في السنوات المختلفة مقارنة صحيحة بالرجوع إلى أرقام الميزانيات العادية وحدها.

ولكن قد تسيء الدولة استخدام هذه الوسيلة الفنية، أي الميزانيات غير العادية، وذلك بنقل بعض بنود النفقات، التي تعتبر في حقيقتها نفقات عادية، من ميزانية الدولة إلى ميزانية غير عادية تنشئ لهذا الغرض مع الالتجاء إلى فرض ضرائب استثنائية أو عقد قروض لتغطيتها. وتستطيع الحكومة بهذه الطريقة إظهار ميزانية الدولة في صورة متوازنة مع أنها في الحقيقة تتضمن عجزا بمقدار النفقات الواردة في الميزانية غير العادية. أضف إلى ذلك أنه وحتى ولو لم تسيء الدولة استخدام الميزانيات غير العادية، يلاحظ أن نفقات الحروب تكاد تكون في العصر الحديث من النفقات العادية، كما أن الاستثمارات الحكومية الضخمة تعتبر كذلك نظرا لأنها لا تمثل نفقات استثنائية بل نفقات غير منتظمة

وتكاد تكون دورية. وأخيرا فإنه من الصعوبة بمكان معيار لما يعد عاديا أو غير عادي من النفقات حتى يمكن رصد ميزانية خاصة للنفقات غير العادية.

لذلك فإن الاتجاه الحديث في المالية العامة هو التقليل بقدر الامكان من الميزانيات غير العادية و الاستعاضة عنها بإجراء تقسيم في الميزانية بين النفقات الدورية و الخاصة بتسيير المرافق العامة العادية و النفقات الاستثمارية و الخاصة بالمشروعات الإنتاجية الكبرى. ولقد عرفت مصر الميزانيات غير العادية على طول تاريخها، ويكفي تصفح كتب المالية العامة للتحقق من صحة ذلك.

ثالثا: الميزانيات الملحقة :

وهي ميزانيات يستدعيها حسن سير بعض المرافق العامة القائمة بنشاط صناعي أو تجاري. حيث توضع لهذه المرافق ميزانيات مستقلة تشتمل على إيراداتها وتلحق بميزانية الدولة. وفي هذه الحالة لا يعدو الأمر أن يكون سوى إعطاء الشخصية المالية المستقلة للمرفق العام وليس الشخصية الاعتبارية المستقلة.

ويرجع السبب في رصد ميزانيات مستقلة إلى مثل هذه المرافق إلى الرغبة في تطبيق القواعد المتعلقة بالنشاط الخاص عليها بدلا من القواعد الحكومية التي تنسم بالتعقيد و الجمود. وكذلك إلى الرغبة في معرفة مدى أرباحية المرفق بمقارنة نفقاته بإيراداته. إلا أنه يلاحظ أنه يمكن تحقيق معظم هذه الاعتبارات دون حاجة إلى إنشاء ميزانية ملحقة و الخروج على مبدأ وحدة الميزانية. ويتحقق ذلك بإنشاء ملحق بالميزانية فقط خاص بنفقات و إيرادات المرفق، أو بإصدار لائحة خاصة بالمرفق تتضمن القواعد و النظم التي يسير عليها بما يحقق تحريره من الرتين الحكومي.

ومن القواعد المقررة بالميزانيات الملحقة أنه يسري عليها ما يسري على الميزانية العامة للدولة خاصة بالنسبة لاعتماد السلطة التشريعية لها. بمعنى أن الميزانيات الملحقة، وإن كانت لا تحقق الاعتبار المالي الذي يستند إليه مبدأ وحدة الميزانية، تحقق الاعتبار السياسي الذي يقوم عليه هذا المبدأ و المتمثل في رقابة السلطة التشريعية عليها إلى حد ما.

رابعا: الميزانيات المستقلة :

وهي الميزانيات الخاصة بالمرافق العامة التي تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة. إذ من المعروف أن الاستقلال في الشخصية يستتبع الاستقلال في الميزانية، مما يعني في نهاية المطاف أن يكون لهذه المرافق ميزانية خاصة بها مستقلة عن ميزانية الدولة دون حاجة إلى نص صريح على ذلك.

وفي فرنسا تشكل الميزانيات المستقلة استثناء من مبدأ وحدة الميزانية يترتب عليه إهدار الاعتبارين الأساسيين اللذين يرتكز عليهما المبدأ سالف الذكر. وهذا واضح جلى بالنسبة إلى الاعتبار المالي حيث تتساوى الميزانية المستقلة مع الميزانية الملحقة في هذا الشأن. أما بالنسبة إلى إهدار الاعتبار السياسي فيرجع إلى أن الميزانية المستقلة، على عكس الميزانية الملحقة، لا يتم أخذ موافقة البرلمان عليها بل يختص مجلس إدارة المرفق باعتمادها.

المطلب الثالث: مبدأ عمومية الميزانية :

يستلزم تحصيل الإيرادات العامة القيام ببعض النفقات كما أن كثيرا من وحدات القطاع العام تتمتع بإيرادات ضخمة. ولهذا توجد طريقتان لإدراج الإيرادات و النفقات في الميزانية العامة: **الطريقة الأولى** وتسمى بطريقة الناتج الصافي، ومؤها إجراء مقاصة بين إيرادات كل وحدة ونفقاتها بحيث لا يظهر في الميزانية إلا نتيجة المقاصة، أي صافي الإيرادات أو صافي النفقات. **الطريقة الثانية** وتسمى بطريقة الموازنة الشاملة، وفحواها أن تدرج في الميزانية كل نفقة وكل إيراد مهما كان مقداره ودون إجراء أي مقاصة بينهما. و الطريقة الثانية، وهي المتبعة كمبدأ أي مبدأ العمومية و الشمول، وذلك لاعتبارات معينة بعضها سياسي و الآخر مالي. أما الاعتبارات السياسية فتتصل في إتاحة الفرصة للسلطة التشريعية لمراقبة سير الإدارة الحكومية فيما يتعلق بنفقاتها الخاصة اللازمة لتسييرها. ذلك أن إتباع طريقة الناتج الصافي يحجب عن السلطة المذكورة كل ما يتعلق بتفاصيل نفقات المرافق العامة ولا يظهر سوى رصيد هذه المرافق في الميزانية دائما كان هذا الرصيد أو مدينا. أما الاعتبارات المالية، فتتمثل في محاربة الإسراف في الإنفاق الحكومي، حيث إن إتباع طريقة الناتج الصافي أو الميزانية الصافية من شأنها أن تتيح للمرفق الذي يحقق إيرادات تربو على نفقات أن يسرف في هذه النفقات بدون مقتضى، اعتمادا على أنه لن يظهر في ميزانيته إلا فائض الإيرادات على النفقات وعلى أنه لن يجد رقابة من السلطة التشريعية على بنود نفقاته.

ورغم ما يحققه مبدأ عمومية الميزانية من فوائد، إلا أنه تعرض لنقد مثير من جانب البعض. ويمكن إيجار هذا النقد في أمور ثلاثة:

الأمر الأول: أن مبدأ عمومية الميزانية من شأنه إضعاف الحافز لدى القائمين بإدارة المرفق العام على ضغط نفقاتهم أو زيادة إيراداتهم باتباع طرق الإدارة الحديثة سيما وأن أي فائض يحقق المرفق سيذهب إلى ميزانية الدولة ولن يوجه لمكافأة العاملين به، أو تحسين ظروف عملهم.

الأمر الثاني: أن هذا المبدأ لا يشجع على استخدام الأساليب التجارية في إدارة المرفق العام.

الأمر الثالث: أن اتباع مبدأ العمومية من شأنه التأثير على مرونة العمل الحكومي وكفاءته وجودة أداءه. غير أن هذه الانتقادات ليست بمنأى عن الرد عليها: ففيما يتعلق بالانتقاد الأول فهو انتقاد غير صائب، إذ فيه خلط بين مبدأ عمومية الميزانية وقاعدة عدم تخصيص الإيرادات في الميزانية. فمبدأ العمومية يقتصر فقط على إلزام الحكومة بسرد كافة التقديرات للإيرادات و النفقات العامة على نحو مفصل في وثيقة الميزانية دون إجراء أي مقاصة بينهما. ومن ثم فإن الأخذ به لا يعني، في قليل أو كثير، ضرورة توجيه إيرادات ومن ثم فإن الأخذ به لا يعني، في قليل أو كثير، ضرورة توجيه إيرادات المرفق العام إلى وجه أو آخر من أوجه الإنفاق (مكافأة العاملين أو تحسين ظروف عملهم). أما الانتقاد الثاني فهو على فرض صحته، ليس على درجة كبيرة من الأهمية، وذلك راجع إلى أن العادة جرت في الآونة الأخيرة على تسجيل نفقات و إيرادات معظم المرافق ذات الأنشطة التجارية و الصناعية في ميزانيات خاصة تلحق

بالميزانية العامة للدولة. ولا يخفي على أحد أن الميزانيات الملحقة لا تظهر تفاصيلها في الموازنة العامة، بل يكتفي بذكر رصيدها فقط في جانب الإيرادات، إن كان هناك فائض وفي جانب النفقات، إن كان هناك عجز وعليه فلا يثير مبدأ عمومية الميزانية بالنسبة لهذه المرافق أي مشاكل في الواقع العملي. أما الانتقاد الثالث فمردود عليه الميزانية لا شأن له بكفاءة العمل الحكومي وجودة أداءه. إذ لا نعرف كيف يؤثر ذكر الحكومة لجميع أوجه الإنفاق ومصادر الإيراد على نحو تفصيلي في وثيقة الميزانية، على مرونة العمل الحكومي وكيفيته.

أنه من المناسب التخفيف من غلواء مبدأ عمومية الميزانية، بالنظر لتضخم حجم الموازنات العامة في العصر الحالي. فلا يوجد ثم ما يدعو إلى اشتراط العمومية على إطلاقها فيما يتعلق بعرض بيانات المشروع النهائي لميزانية الدولة حتى لا يبدو هذا المشروع شديد التعقيد ويستغل على الفهم. ويرى البعض¹ أنه من الملائم لتحقيق ذلك، اشتراط العمومية على إطلاقها فيما يتعلق بتحضير مشروعات موازنات الموافق العامة المختلفة المعروضة على وزارة الخزانة و المالية. أما مشروع الميزانية العامة للدولة فيمكن عرضه بصورة موجزة كي يتمكن المطالع له من الوقوف ببسر على الخطوط العريضة لسياسة الحكومة حتى ولو اقتضى ذلك الإخلال بقاعدة العمومية في حدود مقبولة. طالما أن هذا الإخلال ليس من شأنه تقويت الهدف من المبدأ، ألا وهو إحكام الرقابة على نفقات الحكومة وإيراداتها.

وإذا كان مبدأ عمومية الميزانية يرمي إلى إحكام رقابة السلطة التشريعية على النشاط المالي للحكومة بإجازتها لتفاصيل إيرادات و نفقات المرافق العامة، فهناك قاعدتان إلى جانبه تستهدفان تحقيق نفس الغرض وهما: قاعدة عدم تخصيص الإيرادات، وقاعدة تخصيص الاعتمادات.

القاعدة الأولى: عدم تخصيص الإيرادات :

وتعني هذه القاعدة ألا يخصص إيراد معين من الإيرادات العامة للإنفاق منه على وجه معين من أوجه النفقات. فلا يجوز مثلا أن تخصص حصيلة الضريبة الإضافية على وقود السيارات لإصلاح وصيانة الطرق، أو تخصص حصيلة الرسوم الإضافية على صحف الدعاوي و الأوراق القضائية لإنشاء دور المحاكم و إصلاحها وتأسيسها...إلخ. وإنما ينبغي وفقا لهذه القاعدة أن يتم تحصيل جميع الإيرادات، أيا كان نوعها وأيا كانت الوحدة التي تقوم بتحصيلها، لحساب الخزانة العامة دون تخصيص حتى تتاح الفرصة لاستخدام إجمالي الإيرادات العامة وتوزيعها على كافة أوجه الإنفاق دون التقيد بتوزيع محدد.

هذا فضلا عن أن الإخلال بهذه القاعدة، أي تخصيص حصيلة إيراد معين لوجه معين من أوجه الإنفاق، قد يؤدي إلى أحد وضعين أحلاهما مر: الوضع الأول: أن تكون حصيلة الإيراد أكثر من اللازم فيدفع هذا الوحدة الحكومية إلى الإسراف في الإنفاق دون ما ضرورة تبرر ذلك. و الوضع الثاني: أن تكون الحصيلة أقل من اللازم فتؤدي إلى عدم تنفيذ الأعمال أو تنفيذها بدرجة مما يعكس بدوره على العمر

¹ مجدى شهاب، الاقتصاد المالي، دار الجامعة الجديدة للنشر، سنة 1999 ص 311

الاقتصادي للمشروع. أضف إلى ذلك أن الإخلال بالقاعدة سالفة الذكر من شأنه تهديد التضامن و السلام الاجتماعي بين أفاد المجتمع. إذ أن المطالبة بتخصيص ضريبة معينة للإنفاق منها على وجه معين، من شأنه أن يدفع كل طائفة من المواطنين إلى المطالبة بتخصيص حصيلة الضرائب المفروضة عليها للإنفاق منها على أعمال تعود نفعها عليهم وحدهم مما يخرج الضريبة عن تعريفها المستقر عليه ويجعلها مقابلاً للمنفعة. وأخيراً فإن الخروج على هذا المبدأ من شأنه تشجيع المكلفين على التهرب من أداء الضريبة، إذا ما ارتأوا أن وجه الإنفاق المخصص له هذه الضريبة لا يمثل بالنسبة لهم أي أهمية أو لن يعود عليهم بأي نفع مباشر.

القاعدة الثانية: قاعدة تخصيص الاعتمادات :

وتعني هذه القاعدة، وهي الأكثر أهمية، أن اعتماد السلطة التشريعية للنفقات لا يجوز أن يكون إجمالياً بل يجب أن يخصص مبلغ معين لكل وجه من أوجه الإنفاق العام. فلا يجوز أن يكون إعداد واعتماد النفقات كمبلغ إجمالي يترك للحكومة أمر توزيعه على أوجه الإنفاق المختلفة وفق مشيئتها. وإلا ضاعت الحكمة من رسم البرامج و السياسات لتوجيه الموارد الاقتصادية للمجتمع نحو استخداماتها المثلى، ولتعدر على السلطة التشريعية مراقبة الإنفاق الحكومي في تفصيلاته وتقييم الأداء.

ورغم ما تحققه هذه القاعدة من مزايا، إلا أن التطبيق الحرفي لها من شأنه ان يؤدي إلى نتائج غير مقبولة: فيترتب من ناحية، على وجوب موافقة السلطة التشريعية على المبلغ المخصص لكل وجه من أوجه الإنفاق بالتفصيل أن يتضخم حجم الميزانية إلى درجة مبالغ فيها، وأن تلتزم السلطة التشريعية بإجراء عدد هائل من التصويت يتناسب مع تفصيل كل وجه من وجوه الإنفاق الحكومي في كل إدارة حكومية على حدة مما يؤدي إلى إثقال كاهل هذه السلطة بتفاصيل غير ضرورية.

وتسلب من ناحية أخرى، الإجازة المغرقة في التفصيل لأوجه الإنفاق العام، من الحكومة كل مرونة لأزمة لإدارة المرافق العامة وتضطرها إلى الرجوع إلى السلطة التشريعية في كل مرة ترى فيها ملاءمة تغيير الاعتمادات التفصيلية، التي سبق لها إقرارها مما يتعارض مع حسن سير المرافق العامة واطرادها.

لذلك فإن الكياسة المالية تقتضي مراعاة قاعدة تخصيص الاعتمادات الاستفاداة من مزاياها مع توفير المرونة اللازمة لحركة الإدارات الحكومية. ويتحقق ذلك بأن تقسم النفقات العامة بالنسبة لكل وحدة حكومية إلى أقسام رئيسية تمثل وحدات التخصيص ويتم اعتمادها من السلطة التشريعية، بحيث لا يجوز للسلطة التنفيذية مجاوزة المبالغ المخصصة لكل من هذه الوحدات إلا بعد الرجوع إلى السلطة التشريعية والحصول على موافقتها. وفي نفس الوقت يسمح للحكومة بأن تتعدى المبالغ المخصصة للبنود بأن تنقل مبالغ متوفرة في بند معين لا يحتاجها إلى بند آخر. داخل نفس الوحدة دون ما حاجة إلى الرجوع إلى السلطة التشريعية في هذا الشأن. وهكذا يتم التوفيق بين الاعتبارات السياسية المتمثلة في إحكام رقابة

السلطة التشريعية على أوجه الإنفاق الحكومي وبين الاعتبارات الفنية المتمثلة في توفير المرونة اللازمة لحركة الإدارات الحكومية.

المطلب الرابع: مبدأ توازن الميزانية :

توازن الميزانية له مفهومان: مفهوم تقليدي ومفهوم حديث، وذلك على النحو التالي:

المفهوم التقليدي لمبدأ توازن الميزانية:

يعني هذا المبدأ، في المفهوم التقليدي، تساوي جملة نفقات الدولة مع إيراداتها المستمدة من المصادر العادية دون زيادة أو نقصان. فالمبدأ من هذا المفهوم، ينظر إليه نظرة حسابية بحتة. وهذا المفهوم كان يطبق على موازنة الدولة نفس المبادئ التي تنطبق على موازنة الأفراد و المشروعات الخاصة. وذلك خشية حدوث عجز يتجه بطبيعته إلى التزايد غذا تمت تغطيته عن طريق الاقتراض، أو إلى حدوث تضخم إذا ما تم تغطيته عن طريق الاقتراض، أو إلى حدوث تضخم إذا ما تم تغطية العجز عن طريق الإصدار النقدي، أو حدوث فائض يدفع إلى الإسراف و التبذير. وبعبارة أخرى. كان عجز الميزانية يبدو في نظر المفهوم التقليدي في المالية العامة بمثابة الخطر الرئيسي، وبعد أخطر بكثير من فائض الميزانية. ذلك أن وجود عجز يعني في التحليل الأخير، التجاء الدولة إلى مواجهة هذا العجز وتغطيته إما عن طريق الاقتراض أو الإصدار النقدي. ولما كانت العمالة الكاملة هي الغرض الأساسي في النظرية الاقتصادية التقليدية، فإنه يترتب على تغطية العجز بالإصدار النقدي حدوث زيادة في وسائل الدفع أن تقابلها زيادة في السلع و الخدمات مما يؤدي إلى ارتفاع في الأسعار و الدخول في الحلقة الجهنمية للتضخم والتي تندهور فيها القيمة الحقيقية للنقود وتتآكل. وتميل هذه الحلقة التضخمية إلى الاتساع نتيجة اضطرار الحكومة مرة أخرى إلى إصدار أوراق نقدية جديدة تؤدي بدورها إلى زيادة الأسعار و انهيار قيمة النقود... وهكذا.

المفهوم الحديث لمبدأ توازن الميزانية:

أما النظرية الحديثة في المالية العامة فلم تعد تنظر إلى العجز في الميزانية على انه كارثة مالية محققة وذلك في ضوء التطورات المالية و الاقتصادية التي تميز القرن الحالي. ولكن ليس معنى ذلك أن الفكر المالي المعاصر يستبعد فكرة التوازن، كل ما هنالك أنه يميل إلى أن يستبدل بفكرة التوازن المالي البحث (المحاسبي) فكرة أوسع منها هي فكرة التوازن الاقتصادي العام حتى ولو أدى حدوث عجز مؤقت في الموازنة.

هذا الاستبدال هو ما يطلق عليه **بنظرية العجز المؤقت و المنظم** وتتحصل هذه النظرية في أنه في فترات الركود و الكساد تنتشر البطالة، وهذه البطالة هي في الحقيقة العجز الحقيقي الذي يتعرض له الاقتصاد وليس العجز بمفهومه المحاسبي، كما يقول أصحاب المفهوم التقليدي. وتخفيض هذا العجز الحقيقي يستلزم زيادة حجم الاستثمارات. ونظرا لحالة الركود القائمة لا يقوم الأفراد أو المشروعات الخاصة بهذه الاستثمارات. ولهذا يتعين على الدولة، من ناحية أن تزيد من استثماراتها لتنشيط الحالة

الاقتصادية. وذلك عن طريق زيادة الطلب الكلي بمنح إعانات للمتطلين وزيادة الاستثمارات اللازمة لمواجهة الزيادة في الطلب. كما يتعين عليها، من ناحية أخرى، أن تخفض من حجم الاستقطاعات العامة (تخفيض سعر الضريبة أو عدم فرض ضرائب جديدة)، حتى تزيد الموارد المالية في أيدي الأفراد وتقل الأعباء الملقاة على عاتق المشروعات الخاصة. هذه الإجراءات بشقيها، أي زيادة الطلب الكلي وتخفيض الاستقطاعات العامة، يؤدي إلى حدوث عجز في الموازنة، ولكنه عجز مقصود أو منظم لأنه سيؤدي بعد فترة إلى عودة التوازن الاقتصادي وبالتالي التوازن المالي: فالإجراءات سألفة الذكر بشقيها (زيادة الطلب الكلي وخفض الضرائب) ستقضي على حالة البطالة وتؤدي إلى تنشيط الحياة الاقتصادية فتزيد حصيلة الضرائب وتتوقف الإعانات التي تمنح للعاطلين أو المشروعات. على انه ينبغي لتحقيق ما تقدم أن يلاحظ أن التوسع في الإنفاق العام يجب ألا يتعدى حجم البطالة الموجودة وإلا أدى ذلك إلى حدوث تضخم، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى، تفترض سياسة العجز المنظم فرض عمل منتجة وانتشار البطالة بالرغم من هذا. كما انها تفترض وجود رؤوس أموال غير مستخدمة. فإذا لم تتحقق هذه الشروط فإن الالتجاء إلى العجز المنظم يؤدي إلى التضخم.

المبحث الثاني: إجراءات تحضير وإعداد الميزانية:

المطلب الأول: السلطة المختصة بتحضير الميزانية:

تلعب السلطة التنفيذية الدور الأساسي في هذه المرحلة، ويرجع ذلك إلى عدة اعتبارات¹ الاعتبار الأول، الموازنة تعبر عن البرنامج و الخطط الحكومية في المجالات المختلفة. الاعتبار الثاني، أن السلطة التنفيذية تتولى إدارة وحدات القطاع العام، ومن ثم فهي وحدها التي تعلم ما تتطلبه هذه الإدارة من نفقات. الاعتبار الثالث، أن هذه السلطة تعد أكثر السلطات معرفة بالمقدرة المالية للاقتصاد القومي، وذلك بفضل الأجهزة الإحصائية المختلفة التي تشرف عليها والتي توفر لها البيانات و التقديرات الضرورية في هذا الصدد. وأخيرا الاعتبار الرابع، أن السلطة التنفيذية تعتبر في وضع أفضل من السلطة التشريعية فيما يتعلق بتحديد الحاجات العامة و الأولويات الاجتماعية لعدم خضوعها للاعتبارات المحلية و الإقليمية التي تؤثر على أعضاء المجالس الممثلة للشعب.

فالسلطة التنفيذية تتولى نهام تحضير الميزانية بينما تتركز مهام السلطة التشريعية في مرحلة تالية تخص اعتماد الميزانية و هي أقدر من السلطة التشريعية على تقدير أوجه الإنفاق التي يحتاجها كل مرفق من مرافق الدولة بفروعه المختلفة، وكذلك أيضا بشأن تقدير أوجه الإيرادات المختلفة و المبالغ التي تحصل من كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة. كما أن السلطة التنفيذية هي التي يعول عليها في تنفيذ الميزانية. ومن ثم فإنه من المنطقي أن يعهد إليها بإعداد و تحضير الميزانية على نحو ملائم للظروف الاقتصادية التي تمر بها كل دولة، ويكون من المؤكد أنها ستقوم بهذه المهمة بكل دقة و عناية. وأخيرا، فإن الميزانية تعبر عن النشاط المالي للدولة خلال فترة مقبلة، ولذا فإنه يجب أن يسود الانسجام

¹ باهر عظم، مرجع سابق، ص 200

و التوافق بين أجزاء وبنود وتقسيمات الميزانية المختلفة. ولا يمكن أن يتحقق ذلك لو ترك الأمر للسلطة التشريعية. فأعضاء هذه السلطة الأخيرة يحاولون، غالباً، بكافة السبل الممكنة كسب رضا ناخبهم عن طريق إعداد ميزانية شعبية لا يراعي فيها القواعد الفنية، من جهة، ولا توازن الإيرادات مع النفقات، من جهة أخرى. مما يؤدي في النهاية إلى إخراج ميزانية غير متناسقة، ولا تعبر عن الواقع الفعلي لخطط وبرامج الحكومة المستقبلية. وبالرغم من ذلك، فإنه من المتوقع أن تطالب السلطة التشريعية السلطة التنفيذية بمراعاة بعض الاعتبارات في عملية إعداد وتحضير الميزانية، كأن تلزمها باحترام الخطة الاقتصادية العامة للدولة التي سبق له الاقتراح عليها بالموافقة. وهي في هذا الصدد يتوقف دورها عند حد التوجهات العامة دون الدخول في تفاصيل الإعداد و التحضير للميزانية.

وإذا كان من المتفق عليه بين الدول المختلفة أن السلطة المختصة بتحضير وإعداد الميزانية هي السلطة التنفيذية، إلا أنه من غير المتفق عليه تحديد شخص المسئول الذي يقوم بهذه المهمة وحدود سلطاته.

المطلب الثاني: الإجراءات الفنية المتبعة بصدد تحضير الميزانية:

لقد جرى العمل على أن وزير المالية، باعتباره ممثلاً للسلطة التنفيذية. يقوم بمطالبة كافة الوزارات و المصالح بإرسال تقديراتها لإيراداتها و نفقاتها عن السنة المالية المقبلة في موعد يحدده، لكي يتسنى له الوقت اللازم لإعداد مشروع ميزانية الدولة في الوقت المناسب.

وبمعنى آخر، أن هذه المرحلة تبدأ عادة من الوحدات الحكومية الصغيرة، حيث تتولى كل مصلحة أو هيئة أو مؤسسة عامة إعداد تقديراتها بشأن ما تحتاج إليه من نفقات، وما تتوقع الحصول عليه من إيرادات خلال السنة المالية الجديدة المطلوب إعداد ميزانيتها. وتقوم كافة الهيئات في الدولة بإرسال هذه التقديرات إلى الوزارة التابعة لها، وتقوم الأخيرة بمراجعتها وتنقيحها. ويكون من سلطاتها إجراء التعديلات الجوهرية التي تراها ملائمة، ثم تقوم بإدراجها في مشروع واحد متكامل لميزانية الدولة، حيث يرفع مع البيان المالي إلى السلطة التشريعية لفحصه واعتماده.

وبعد أن تصل كافة تقديرات الوزارات المختلفة و الهيئات التابعة للدولة إلى وزارة المالية، تقوم هذه الأخيرة بإضافة تقديرات نفقاتها "أي نفقات وزارة المالية"، وبتقدير إيرادات الدولة التي تحصلها المصالح التابعة لها. وتتولى إدارة الميزانية¹ بالوزارة جمع كافة التقديرات المشار إليها وتنسيقها بعد أن تتصل بالوزارات المختلفة إذا اقتضى الأمر، ويكون مشروع الميزانية الذي يرسل إلى اللجنة المالية بالوزارة مرفقاً به مذكرة تفسيرية. وتعد اللجنة المالية في الوزارة مشروع الميزانية. ويتم عرضه على مجلس الوزراء، الذي يتولى عرضه بعد ذلك على السلطة التشريعية في الموعد المنصوص عليه في الدستور.

¹ أحمد جامع، مرجع سابق، ص 359

ويتضح مما سبق، أن عملية إعداد الموازنة يتم على نحو روتيني¹ مثل كافة الأعمال الحكومية، فكل إدارة من إدارات الدولة تستعد قبل نهاية السنة المالية لتحديد احتياجاتها من النفقات و الإيرادات عن السنة المقبلة، وبمجرد أن يتم تحديد اعتماداتها من أموال الدولة، تسرع هذه الإدارات بإنفاقها مراعية القواعد القانونية للإنفاق فقط، مما يجعل الموازنة العامة تبدو كما لو كانت مجموعة من التصريحات لكبار موظفي الدولة بإنفاق الموارد العامة. في حين تقتضي النظرة السليمة لها اعتبارها مجموعة من الالتزامات المتعلقة بتنفيذ مهام محددة تهدف لتعظيم النفع العام وتحقيق أهداف اقتصادية محددة.

وإزاء كافة الاعتبارات المتقدمة، فقد بدأت الدول، وخاصة المتقدمة، نحو الاتجاه إلى الأساليب الحديثة بشأن إعداد وتحضير الموازنة العامة. بحيث تعتبر بصورة حقيقية عن تقديرات الدولة فيما يتعلق بالنفقات و الإيرادات الخاصة بسنة مقبلة، ومن ثم توضح الاتجاهات الاقتصادية و السياسية والاجتماعية لكل دولة.

ولعل التجربة الأمريكية في هذا الصدد، خير مثال على ذلك. فقد قام الكونجرس الأمريكي بتشكيل لجنة خاصة هي لجنة "هوفر" في سنة 1950 لدراسة السبل الحديثة لإعداد الموازنة العامة. وقد انتهت تلك الدراسة إلى ضرورة تقسيم الموازنة إداريا (التقسيم الإداري)، وكذلك وفقا لوظائف الدولة (التقسيم الوظيفي). وقد دعت هذه اللجنة إلى ضرورة تسجيل مختلف العبء المالية التي تتحملها الدولة في الموازنة العامة، أي ضرورة تحديد أوجه الإنفاق المختلفة للأموال العامة. وذلك كي تعبر بصورة واقعية عن الوضع المالي الحقيقي للدولة. ويمثل ذلك دعوة صريحة للتخلي عن النظرة التقليدية للموازنة العامة، باعتبارها سجلا لنفقات وإيرادات الدولة، واعتناق نظرة حديثة بحيث تصبح الموازنة العامة أداة لترشيد استخدام الدولة للموال العامة. وقد أخذت العديد من الدول بهذين التقسيمين بصدد إعداد ميزانيتها العامة.

ويتمثل التقسيم الإداري، وهو الأسلوب التقليدي، لإعداد وتحضير الميزانية العامة، في تقسيم وتصنيف وتبويب النفقات و الإيرادات وفقا للوحدات الحكومية في الدولة. (الوزارة – المصالح – الهيئات – الإدارات..) ويحقق هذا التقسيم عدة مزايا: فكل وحدة تساهم في تحضير وإعداد ميزانية الدولة من خلال قيامها بتحديد حجم النفقات المستقبلية وإيراداتها المتوقعة خلال السنة المالية المقبلة. إذ تعد كل وحدة من وحدات الدولة هي الأقدر على تحديد حجم نفقاتها وإيراداتها. كما أن التقسيم الإداري يمكن السلطة التشريعية من مناقشة واعتماد ومراقبة الموازنة بسهولة عن طريق دراسة الوضع المالي لكل وحدة حكومية على حدة. ولذا فلا تكاد دولة واحدة لا تستخدم هذا التقسيم في ميزانيتها العامة.

إلا أنه يعاب على هذا التقسيم أنه غير كاف، لأنه لا يعكس مطلقا درجة كفاءة أي وحدة من وحدات الدولة بالمقارنة مع غيرها من الوحدات. كما أنه لا يسمح بمتابعة النشاط الحكومي ودراسة

¹ مجدي شهاب، مرجع سابق، ص 344

تطور توزيع الموارد العامة، على مختلف وظائف الدولة، بصورة تسمح بتقسيم هذا النشاط بأسلوب اقتصادي.

ولذلك، فقد آثرت الأساليب الحديثة أن تأخذ بأسلوب التقسيم الوظيفي¹ جنباً إلى جنب مع التقسيم الإداري السالف ذكره. ويقوم هذا التقسيم على أساس تصنيف النفقات العامة وتبويبها في مجموعات متجانسة، تخصص كل مجموعة لوظيفة معينة من وظائف الدولة. فالمعيار المتبع في هذا التقسيم هو نوع الوظيفة أو الخدمة التي ينفق المال العام من أجلها، بغض النظر عن الوحدة أو الجهاز الحكومي الذي يقوم بالإنفاق أو طبيعة الأشياء المختصة بهذه النفقات.

فمثلاً يدرج ضمن بند الصحة جميع النفقات المخصصة للصحة المدرسية بالرغم من تبعية الأخيرة لوزارة التربية والتعليم.

واستخدام نوع الوظيفة التي تؤديها الحكومة كمعيار للتقسيم يستلزم توزيع الكثير من بنود النفقات العامة الثابتة التي لا تمثل في حد ذاتها وظيفة مستقلة على مختلف الوظائف الرئيسية المستخدمة في التقسيم. ويخرج عن ذلك بعض النفقات التي يفضل بقاءها في بند مستقل لكونها لا تحقق وظيفة معينة. مثال ذلك نفقات خدمة الدين العام. فبالإضافة إلى صعوبة توزيع خدمة الدين العام على الوظائف المختلفة فإن لها من الأهمية الخاصة ما يبرر بقاءها في بند واضح ومتميز.

وإذا كان استخدام التقسيم الوظيفي يهتم أساساً بجانب النفقات العامة، إلا أن أي تقسيم للميزانية العامة للدولة لا بد أن يتضمن جانب الإيرادات العامة حتى تكتمل الفائدة. إلا أنه ووفقاً لقاعدة عدم تخصيص الإيرادات، السالف توضيحها، فإن الإيرادات العامة في الميزانية لا يمكن تقسيمها تقسيماً وظيفياً، وإلا تكون مخالفة لقاعدة هامة من القواعد التي تحكم إعداد وتحضير الميزانية العامة للدولة. وإزاء ذلك فإنه يكتفي بتقسيم² جانب الإيرادات العامة تقسيماً يتمشى مع الغرض الأساسي للتقسيم الوظيفي، ألا وهو نشر بيانات الميزانية العامة بطريقة واضحة ومختصرة تسهل على غير المتخصصين إدراك كنهها وتفهم مضمونها و الوقوف على مدى أهمية دور الحكومة و القطاع العام في الاقتصاد القومي.

ومما هو جدير بالذكر، أن للتقسيم الوظيفي أهمية كبيرة في إعداد وتحضير ميزانية الدولة، إذ يحقق العديد من المزايا: فإن تقسيم وتصنيف وتبويب النفقات العامة في مجموعات متجانسة، تخصص كل منها لوظيفة معينة من وظائف الدولة، يجعل من اليسير على الشخص العادي، غير المتخصص، الوصول إلى كل ما يخص النشاط الحكومي واتجاهات الدولة الاقتصادية، خاصة بالنسبة لحجم القطاع العام ودرجة أهميته في الاقتصاد القومي. كما يسمح هذا التقسيم بإجراء المقارنة فيما يتعلق بالنفقات

¹ حامد دراز، مبادئ الاقتصاد العام، سنة 1989، ص 507

² حامد دراز، مرجع سابق، ص 509.

العمة وكيفية توزيعها على وظائف الدولة واتجاهات هذا التوزيع. وأخيراً، فبواسطة يمكن تحليل النشاط الحكومي، و الوقوف على التغييرات التي تحدث في طبيعة هذا النشاط ونطاقه من عام لآخر. وقد أخذت النظريات الحديثة بشأن أساليب إعداد وتحضير الميزانية بالعديد من الأساليب الحديثة¹ والتي تتمثل في:

أولاً: ميزانية الأداء: التي تعني، بصورة مختصرة، إعادة تقسيم جانب النفقات العامة للميزانية بحيث يظهر كل ما تنجزه الدولة من أعمال وليس ما تشتريه الدولة من سلع وخدمات، ومن ثم فإن القائمين على إعداد ميزانية الأداء لا يهتمون في المقام الأول، بتحديد عناصر الإنتاج المستخدمة في كل وحدة حكومية (أجور عمال البناء مثلاً)، بل يهتمون بتحديد المنتج النهائي من استخدام هذه العوامل (إنشاء مستشفى جامعي، بناء مدرسة..) فاستخدام الموال العامة، وفا لهذا الأسلوب يتم بقصد تحقيق أهداف إنتاجية محددة.

ثانياً: ميزانية التخطيط و البرمجة: ويقوم هذا الأسلوب على أساس النظر إلى احتياجات المجتمع ووسائل إشباعها، بصورة شاملة ومتكاملة. وتهدف طريقة الإعداد هذه إلى تحقيق الاستخدام المثل والرشد للموارد العامة بأفضل صورة ممكنة. إذ يفترض فيمن يضطلعون بإعداد الميزانية معرفة كافة البدائل الممكنة للإنفاق العام، والقيام بالمقارنة بين تكلفة ومنفعة كل بديل و الآخر لكي يتمكنوا من تحقيق هدف الرشادة الاقتصادية للموارد العامة. ويقوم هذا الأسلوب على عناصر ثلاثة هي: التخطيط، والبرمجة، و الموازنة².

إذ يمثل التخطيط، الأهداف التي تسعى الحكومة إلى تحقيقها في المدى الطويل. أما البرمجة، فهي تتعلق بالبدايل المختلفة الكفيلة بتحقيق هذه الأهداف المحددة مع تقدير العبء المالي لكل بديل، والأساليب الأكثر ملائمة لتحقيق هذه الأهداف، لكي تصل في نهاية المطاف إلى وضع برامج متكاملة بالأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، وأساليب تنفيذ كل منها وكيفية تمويل هذا التنفيذ. وأخيراً الموازنة، التي هي عبارة عن ترجمة الشرائح السنوية من البرامج في صورة اعتمادات مالية سنوية مع مراعاة حدود التمويل المالي في المدى القصير، أي أنها تقوم بالتوفيق بين اعتبارات المدى القصير (الموارد المالية المتاحة فوراً) وخطط المدى الطويل.

ثالثاً: الإدارة بالأهداف: التي تتطلب أن يتم تخصيص اعتمادات الميزانية وفقاً للأهداف الفرعية التي تسعى كل إدارة أو مصلحة حكومية لتحقيقها. أي أن ذلك يستوجب أن يقوم كل فرق بتحديد أهدافه أولاً، ثم يقوم رئيس كل قسم أو إدارة في المرفق بتحديد أهدافه الفرعية التي يعتمزم تحقيقها خلال العام المالي القادم، ثم يتم تحديد الاعتمادات المطلوبة وفقاً لهذه الأهداف الفرعية. على أن تدور عمليات التنفيذ و

¹ حامد دراز، مرجع سابق، ص ص 525: 549

² مجدي شهاب، مرجع سابق ص ص 347، 365

المتابعة و التعديل على مدار العام في إطار هذه الأهداف الفرعية ومدى تحقيقها و العقبات و المشاكل التي تعترض تحقيقها.

وأخيراً، الميزانية ذات الأساس الصفري وهي تبدأ بضرورة أن يتم تحليل البيانات ودراسة جدوى و تقييم كافة الأنشطة و البرامج سنوياً، على اعتبار أنها أنشطة و برامج جديدة غير مرتبطة باعتمادات سابقة. وهي تؤدي إما إلى تطوير و تحسين البرامج أو النشاط و زيادة الاعتمادات اللازمة له، أو إبقاء الاعتمادات السابقة كما هي أو تخفيضها أو إلغاء النشاط أو البرنامج نفسه إذا ثبت عدم جدواه، و بغض النظر عن المرحلة التي وصل إليها تنفيذ هذا البرنامج.

المطلب الثالث: الأساليب المتبعة لتقدير النفقات و الإيرادات الواردة في الميزانية:

تختلف الطرق و الأساليب المتبعة لتقدير كل من النفقات و الإيرادات العامة الواردة في الميزانية. وإن كان الهدف الذي تسعى إليه السلطة التنفيذية المختصة بإعداد و تحضير الميزانية هو أن تكون تقديراتها مطابقة للواقع بقدر الإمكان، لكي تتمكن من تنفيذ السياسة المالية المقررة للدولة دون حدوث أي اضطرابات متعلقة بزيادة النفقات و نقص الإيرادات عما هو متوقع. و يمكن تقدير النفقات و الإيرادات في الميزانية بعدة طرق:

أولاً: تقدير النفقات:

يتم عادة تقدير النفقات دون صعوبات فنية كثيرة. إذ أن كل مرفق يحدد نفقاته المستقبلية على أساس حجم نفقاته السابقة مضافاً إليها ما سيقوم به المرفق من نفقات خاصة بالاستثمارات أو الإنشاءات خلال السنة المالية المقبلة.

و يتم تقدير النفقات أو ما يعرف بالاعتمادات باستخدام عدة طرق:

1. الاعتمادات التحديدية و الاعتمادات التقديرية:

ويقصد بالاعتمادات التحديدية تلك التي تمثل الأرقام الواردة بها الحد الأقصى لما تستطيع الحكومة إنفاقه دون الرجوع إلى السلطة التشريعية. و تعد هذه الطريقة هي الأساس في اعتمادات النفقات و تطبق بالنسبة للمرافق القائمة بالفعل والتي يكون لها خبرة في تقدير نفقاتها المستقبلية، مما يعني عدم تجاوزها للاعتمادات المخصصة لتغطية هذه النفقات.

أما الاعتمادات التقديرية ، و يقصد بها النفقات التي يتم تحديدها على وجه التقريب. وهي تطبق عادة على المرافق الجديدة التي لم يعرف نفقاتها على وجه التحديد. و يجوز للحكومة أن تتجاوز مبلغ الاعتماد التقديري دون الرجوع إلى السلطة التشريعية، على أن يتم عرض الأمر عليها فيما بعد للحصول على مرافقتها، أي أن موافقة السلطة التشريعية عليها تعد موافقة شكلية.

2. اعتمادات البرامج:

وهذه الطريقة لتقدير النفقات تتعلق بالمشروعات التي يتطلب تنفيذها فترة طويلة. و يتم تنفيذ هذه البرامج بطريقتين: إما عن طريق أن يتم تحديد مبلغ النفقات بصورة تقديرية، و يتم إدراجه في ميزانية

السنة الأولى على أن يتم إدراج في ميزانية كل سنة من السنوات اللاحقة الجزء الذي ينتظر دفعه فعلا من النفقات. وتسمى هذه الطريقة **بطريقة اعتمادات الارتباط**. أما الطريقة الثانية، فهي تتلخص في أن يتم إعداد قانون خاص مستقل عن الميزانية يسمى بقانون البرنامج توافق عليه السلطة التشريعية. وبموجب هذا القانون يتم وضع برنامج مالي على أن يتم تنفيذه على عدة سنوات ويوافق على الاعتمادات اللازمة له، ويقسم هذا القانون ذاته البرامج على عدة سنوات ويقرر لكل جزء منها الاعتمادات الخاصة بها. وتسمى هذه الطريقة **بطريقة اعتمادات البرامج**.

ثانيا: تقدير الإيرادات:

يثير تقدير الإيرادات العامة صعوبات فنية، إذ أنه يرتبط أساسا بالتوقع فيما يتعلق بالظروف والمتغيرات الاقتصادية التي قد تطرأ على الاقتصاد القومي من أجل تحديد مصادر الإيرادات المختلفة، وخاصة الضرائب، في السنة المالية المقبلة. ويتم تقدير الإيرادات العامة باستخدام عدة طرق:

1. التقدير الآلي:

تتمثل هذه الطريقة في تقدير الإيرادات المقبلة على أساس آلي لا يترك للفائمين بتحضير الميزانية أي سلطة تقديرية فيما يتعلق بتقدير الإيرادات المتوقع الحصول عليها. وتستند هذه الطريقة أساسا على قاعدة السنة قبل الأخيرة. إذ يتم تقدير الإيرادات على أساس الاسترشاد بنتائج آخر ميزانية نفذت أثناء تحضير مشروع الميزانية الجديدة. وقد أضيفت قاعدة أخرى إليها هي "قاعدة الزيادات" التي بموجبها يتم إضافة نسبة مئوية على آخر ميزانية نفذت، تحدد على أساس متوسط الزيادة التي حدثت في الإيرادات العامة خلال الخمس سنوات السابقة. وتتميز هذه الطريقة بأن تحديد حجم الإيرادات و النفقات يتم بصورة تحفظية.

إلا أنه يعاب على هذه الطريقة ان الحياة الاقتصادية لا تسير في اتجاه ثابت. فغالبا ما تتأرجح بين الكساد و الانتعاش من فترة إلى أخرى. كما أن انتشار التضخم وارتفاع الأسعار و انخفاض القوة الشرائية في كثير من البلاد في العصر الحديث يجعل من الصعب استخدام هذه الطريقة في تحديد حجم الإيرادات.

2. التقدير المباشر:

تستند هذه الطريقة أساسا على التوقع أو التنبؤ باتجاهات كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة على حدة، وتقدير حصيلته المتوقعة بناء على هذه الدراسة مباشرة. فتطلب السلطة المختصة من كل مشروع في القطاع العام أن يتوقع حجم مبيعاته وإيراداته العامة للسنة المالية المقبلة، على أن يكون لكل وزارة أو هيئة حكومية تقدير ما تتوقع الحصول عليه من إيرادات في شكل رسوم أو ضرائب عن نفس السنة المالية موضوع الميزانية الجديدة.

وواقع الأمر، أن هذا التوقع يرتبط بصورة وثيقة بمستوى وحجم النشاط الاقتصادي¹ في الدولة. ففي فترات الرخاء و الانتعاش تزداد الدخول و الثروات و المبيعات و الأرباح و الاستهلاك و الواردات و الصادرات.. إلخ. أي أن حركة الأنشطة الاقتصادية عموماً تكون في حالة انتعاش و رواج. و يترتب على ذلك بطبيعة الحال زيادة في الحصيلة الإيرادية بصورة قد تفوق الحصيلة المتوقعة. أما في فترات الكساد فتصاب الأنشطة الاقتصادية في مجموعها بحالة من الخمول، مما يترتب عليه قلة الحصيلة الإيرادية و زيادة حجم النفقات عن حجم الإيرادات، مما يمثل صعوبة على لجان تقدير الإيرادات، إذ أن ذلك يتطلب دراسة و تحليل للتقلبات الاقتصادية الطارئة على الاقتصاد القومي.

وإذا كانت طريقة التقدير المباشر تمثل أفضل الطرق لتقدير الإيرادات، فإن اللجان المتخصصة يجب عليها الاسترشاد بعدة أمور لكي تصل إلى تقديرات قريبة جداً من الواقع، تتمثل في مبلغ الإيرادات الفعلية السابق تحصيلها و مستوى النشاط الاقتصادي المتوقع و التغيرات المنتظرة في التشريع الضريبي (باعتباره أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق).. إلخ مع مراعاة عدم المغالاة في التقدير حتى يكون أقرب ما يكون إلى الواقع.

¹ عادل حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار المعرفة الجامعية سنة 1997، ص 301

الفصل الثاني: اعتماد الميزانية:

لا يعتبر مشروع الميزانية العامة موازنة تلتزم الحكومة بتنفيذها إلا بعد اعتماده من السلطة المختصة طبقاً للنظام السياسي لكل دولة. و السبب الرئيسي في ذلك، أن الميزانية العامة تمثل تدفقات مالية يترتب عليها إعادة توزيع الدخل القومي الحقيقي بين الطبقات و الفئات و الأفراد، وبالتالي تحرص الدول المختلفة على ضرورة اعتماد السلطة الممثلة للشعب، أي السلطة التشريعية، لمشروع الموازنة حتى يصبح قابلاً للتنفيذ¹. و السلطة المختصة باعتماد الميزانية هي المجلس التشريعي، ويتم اعتماد الموازنة داخله بإجراءات معينة تختلف باختلاف دستور كل دولة. وعليه سوف نقسم هذا الفصل على النحو التالي:

المبحث الأول: السلطة المختصة باعتماد الميزانية

المبحث الثاني: أداة اعتماد الميزانية

المبحث الأول: السلطة المختصة باعتماد الميزانية:

السلطة المختصة باعتماد و إجازة الميزانية هي السلطة التشريعية. فهذا الاعتماد شرط أساسي لا غنى عنه لوضع الميزانية موضع التنفيذ وذلك طبقاً للقاعدة المشهورة "أسبقية الاعتماد على التنفيذ". وقد نشأ حق السلطة التشريعية في اعتماد الموازنة وإقرارها من حقها في الموافقة على الضرائب وعلى مراقبة موارد الدولة عامة. إذ من الواضح أن هذا الحق أي الحق في فرض الضرائب، يغدو قليل القيمة إذا لم يتعرف للسلطة التشريعية بحق آخر مقابل له هو الحق في الموافقة على النفقات. وهذا أمر بدهي، إذ لا فائدة ترجى من مراقبة الإيرادات طالما أن الحكومة ستستأثر بسلطة إنفاقها كيفما يحلو لها.

ويمر اعتماد الموازنة داخل المجلس التشريعي بثلاث مراحل على النحو التالي:

أ. مرحلة المناقشة العامة: حيث يعرض مشروع الموازنة العامة للمناقشة العامة في البرلمان. وهذه المناقشة تنصب، غالباً على كليات الميزانية العامة وارتباطها بالأهداف القومية كما يراها أعضاء المجلس.

ب. مرحلة المناقشة التفصيلية المتخصصة: وتضطلع به لجنة متخصصة متفرعة عن المجلس النيابي (تسمى في مصر بلجنة الخطة و الموازنة وهي تتكون من عدد محدود من الأعضاء). ولها ان تستعين بما تراه من خبراء استشاريين من خارج المجلس. وتقوم اللجنة بمناقشة مشروع الميزانية في جوانبها التفصيلية ثم تقدم بعد ذلك تقريرها إلى المجلس.

ت. مرحلة المناقشة النهائية: حيث يناقش المجلس مجتمعاً تقرير اللجنة، ثم يصير التصويت على الموازنة العامة بأبوابها وفروعها وفقاً للدستور و القوانين المعمول بها في هذا الشأن.

¹ محمود عبد الفضيل، محمد رضا العدل، مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، سنة 1982، ص 126

وبطبيعة الحال، تتوقف كفاءة السلطة التشريعية في فحصها لمشروع الموازنة العامة على اعتبارات متعددة منها: توفر قدر وافي من الإحاطة بمختلف جوانب النشاط الحكومي ومكونات ميزانية الدولة. فضلا عن توفر المعلومات المالية و الاقتصادية لدى المجلس وورودها إليه في الوقت المناسب. مدى نضج المؤسسات السياسية و الاقتصادية و النقابية. إذ كلما كانت هذه المؤسسات ناضجة توفرت للسلطة التشريعية قوة سياسية يمكن أن ترفع تأثير تلك السلطة في اعتماد وإقرار البرامج الاقتصادية والمالية، وعلى العكس كلما كانت هذه المؤسسات غير ناضجة كلما كانت السلطة التشريعية ضعيفة، وكان تأثير السلطة التنفيذية أقوى.

ويثور التساؤل حول حق المجلس التشريعي في إجراء التعديلات على مشروع الميزانية. من المتفق عليه أن المجلس التشريعي لا يحق له إجراء تعديلات جزئية على مشروع الموازنة، ذلك لأن هذه الأخيرة تمثل بناء متكاملًا يهدف إلى تحقيق سياسة الحكومة في مختلف الميادين السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية. ومن المتصور أن تؤدي تلك التعديلات إلى الإخلال بهذا التكامل. أضف إلى ذلك الخشية من سعي بعض النواب، فيما لو أعطى للمجلس حق تعديل الميزانية، لطلب تعديلات معينة بهدف تغليب المصالح الحزبية و العصبية الانتخابية وليس بهدف تحقيق الصالح العام. لذلك فالمستقر عليه أنه لا يجوز لنواب الشعب إجراء أي تعديل على مشروع الموازنة العامة.

المبحث الثاني: أداة اعتماد الميزانية:

إذا وافق المجلس التشريعي على مشروع الموازنة العامة، فإنه يقوم بإصدارها بمقتضى قانون يطلق عليه "قانون ربط الموازنة". وهو قانون يحدد الرقم الإجمالي لكل من النفقات العامة و الإيرادات العامة. ويرفق به جدولان: يتضمن الأول بيانا تفصيليا للنفقات، والثاني بيانا تفصيليا للإيرادات. ولقد ثار الخلاف حول ما إذا كان قانون ربط الميزانية يعد قانونا بالمعنى الفني الدقيق للكلمة، خاصة وأنه لا يقرر قواعد عامة مجردة وإنما يقرر فحسب اعتماد المجلس النيابي لمبالغ الإيرادات و النفقات الواردة في الميزانية. ودون ما دخول في تفاصيل النقاش حول هذا الموضوع فإن قانون ربط الميزانية يعد قانونا بالمعنى العضوي (لكونه صادرا من السلطة المختصة بالتشريع و جدير بالملاحظة أن اعتماد المجلس النيابي للإيرادات يختلف في طبيعته عن اعتماده للنفقات: فاعتماده للإيرادات يعد بمثابة إجازة منه للحكومة بتحصيها، ومن ثم فإن الحكومة لا تلتزم فحسب بتحصيل المبالغ المستحقة لها في حدود رقم الإيرادات الإجمالي الوارد بقانون الميزانية، بل يحق لها كذلك أن تتعدى هذا الرقم دون الحصول على إذن مسبق من المجلس النيابي بذلك. إذا الخطأ في تقدير الإيرادات لا يستوجب بوجه عام تدخل ما من المجلس النيابي للتوفيق بين الإيرادات المقدره و الإيرادات الفعلية.

ويختلف الوضع عن ذلك كلية في خصوص اعتماد المجلس النيابي للنفقات العامة. إذ أن هذا الاعتماد يعد إجازة وتخصيصا لأوجه إنفاقها. بمعنى أن هذا الاعتماد يتم تفصيلا بحيث يعتمد كل فصل

على حدة ولا يجوز للحكومة تجاوز الرقم المحدد لكل نوع منها ولا نقل مبلغ من اعتماد مخصص لفصل معين إلى اعتماد مخصص لفصل آخر إلا بموافقة مسبقة من المجلس المذكور احتراما لقاعدة تخصيص الاعتمادات.

ولقد نصت على ذلك صراحة المادة 116 من الدستور حيث استلزمت موافقة مجلس الشعب على نقل أي مبلغ من الفصل إلى آخر من فصول الموازنة ، وكذلك على كل مصروف غير وارد بها أو زائد في تقديراتها وأن يصدر لذلك قانون.

وقد تدعو الحاجة الحكومة إلى طلب اعتماد نفقات معينة بخلاف تلك الواردة في الميزانية العامة بعد الانتهاء من اعتماد تلك الأخيرة وأثناء تنفيذها. وقد يكون السبب في طلب الاعتماد الإضافي ما تبين للحكومة من عدم كفاية المبالغ المرصودة في الميزانية. وقد يكون السبب نشأة وجه جديد للإنفاق لم يرد في تقديرات الميزانية ويحتاج إلى نفقات لمواجهته، ويتعين ضرورة موافقة المجلس النيابي على هذه الاعتمادات الإضافية.

ومما لا شك فيه أن الإكثار من طلب الاعتمادات الإضافية يعد دليلا على عدم دقة تقديرات النفقات في الميزانية وأن العمل الحكومي لا يتركز على أساس من التخطيط السليم. هذا فضلا عن أن طلب هذه الاعتمادات يؤدي إلى الإخلال بتوازن الميزانية، خاصة وأنه لا يذكر في طلب الاعتماد الإضافي مورد الإيراد الجديد الذي يمكن استخدام حصيلته في تغطية المبالغ الصادر بها الاعتمادات الإضافية.

الفصل الثالث: تنفيذ الميزانية:

تعد مرحلة تنفيذ الميزانية العامة، وهي أهم المراحل وأكثرها خطورة، المرحلة الأخيرة من مراحل الميزانية. ويقصد بها وضع بنودها المختلفة موضع التنفيذ. وتختص بها السلطة التنفيذية، وتشرف على هذا التنفيذ وزارة المالية التي تعتبر أهم أجزاء الجهاز الإداري للدولة.

وبمعنى آخر، فإن هذه المرحلة تمثل انتقال الموازنة العامة من التطبيق النظري إلى حيز التطبيق العملي الملموس. فتتولى الحكومة ممثلة في وزارة المالية، تحصيل وجباية الإيرادات الواردة و المقدره في الميزانية، كما تتولى الإنفاق على الوجه المدرجة في الميزانية.

ولضمان تنفيذ الميزانية في الأوجه المحددة لها، فقد اقتضى الأمر إيجاد وسائل مختلفة لمراقبة الميزانية للتأكد من مراعاة واحترام المكلفين بالتنفيذ كافة القواعد المالية أثناء ممارستهم لوظائفهم.

وبناء على ذلك سنقسم دراستنا لهذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: عمليات تحصيل الإيرادات و النفقات

المبحث الثاني: الرقابة على تنفيذ الميزانية

المبحث الأول: عمليات تحصيل الإيرادات و النفقات:

تتولى وزارة المالية، باعتبارها عضوا من أعضاء السلطة التنفيذية، مهمة تنفيذ الميزانية، عن طريق تجميع إيرادات الدولة من مختلف مصادرها وإيداعها في خزانتها العامة أو في البنك المركزي وفقا لنظام حسابات الحكومة المعمول به. كما يتم الإنفاق في الحدود الواردة في اعتمادات الميزانية. ويتم تسجيل إيرادات الدولة في خزانة الدولة أو البنك المركزي وتسحب منها النفقات التي تلتزم بدفعها. ومن هنا فإن عمليات تنفيذ الميزانية تتمثل في أمرين: عمليات تحصيل الإيرادات، وعمليات النفقات.

1. عمليات تحصيل الإيرادات:

كما ذكرنا من قبل، مختلف القيمة القانونية لإجازة السلطة التشريعية للإيرادات الواردة في الميزانية عن قيمتها فيما يتعلق بالنفقات. فإجازتها للنفقات تعني مجرد الترخيص للحكومة بالإنفاق في حدود المبالغ التي تم اعتمادها. أما إجازتها للإيرادات فهي تنشئ التزاما على عاتق الحكومة بضرورة تحصيل كافة المبالغ الواردة في الإيرادات، بحيث لا تملك هذه عدم تحصيل جزء منها، وألا تكون قد ارتكبت خطأ تحاسب عليه أما التشريعية¹.

ويتم تحصيل الإيرادات العامة بواسطة موظفين مختصين في وزارة المالية مباشرة أو تابعين لجهات حكومية تتبع وزارة المالية.

وتراعي عدة قواعد عامة² في عمليات تحصيل الإيرادات العامة تتمثل في:

1. أن يتم تحصيل الإيرادات في مواعيد معينة وطريقة معينة وفقا لنص القانون.
2. أنه يجب تحصيل مستحقات الدولة فور نشوء حقوقها لدى الغير. وقد كفل المشروع حق الدولة في تحصيل إيراداتها في أسرع وقت ممكن، بإعطاء الحكومة حق امتياز على أموال المدين عن سائر الدائنين. كما أعطاهم الحق في إجراء الحجز الإداري لتحصيل ديونها. كما ميز حق الدولة في تحصيل دين الضريبة بتقريره أن المنازعة في دين الضريبة لا يوقف دفعها، فيتم الدفع أولا ثم التظلم فيما بعد.
3. لضمان دقة وسلامة التحصيل، فإنه من المقرر، ووفقا للقواعد التنظيمية، الفصل في عمليات التحصيل بين الموظفين المختصين بتحديد مقدار الضريبة، والآخرين المختصين بجبايتها³.

2. عمليات النفقات:

أن إجازة السلطة التشريعية لاعتمادات النفقات لا يعني التزام الدولة بإنفاق كافة مبالغ الاعتمادات، ولكنه يعني الإجازة و الترخيص للدولة بأن تقوم بنفقاتها العامة في حدود هذه المبالغ دون أن تتعداها بأي حال من الأحوال، إلا بعد الحصول على موافقة صريحة، وفقا للإجراءات السلف بيانها، من السلطة التشريعية المختصة بذلك. وبمعنى آخر، فإن الدولة تكون غير ملزمة بإنفاق كافة المبالغ المعتمدة، بل تستطيع دائما عدم إنفاق هذه المبالغ كلها أو بعضها إذا لم تدع إلى ذلك الحاجة.

¹ عادل حشيش، مرجع سابق، ص 306

² أنظر، د. مجدي شهاب، مرجع سابق، ص 374

³ أحمد جامع، مرجع سابق، ص 381

ولضمان عدم إساءة استعمال أموال الدولة، والتأكد من إنفاقها على نحو ملائم، فقد نظم القانون عمليات صرف الموال العامة على أربع خطوات هي:

1. الارتباط بالنفقة:

وينشأ الارتباط بالنفقة نتيجة قيام السلطة الإدارية باتخاذ قرار لتحقيق عمل معين يستلزم إنفاقاً من جانب الدولة. مثال ذلك، القرار الصادر بتعيين موظف عام أو بالقيام ببعض أعمال المنفعة العامة مثل إنشاء طرق أو كباري..إلخ. ومثل هذا القرار، الذي يترتب عليه ضرورة حدوث واقعة الإنفاق، لا يكون الغرض منه مجرد زيادة أعباء الدولة ولكن لتحقيق أهداف معينة تتمثل، كما رأينا في الأمثلة السالفة، في الاستعانة بموظف جديد، أو إنشاء طريق جديد..أي أنها تهدف إلى تحقيق المنفعة العامة. فالارتباط بالنفقة هنا يعتبر إرادي.

كما قد ينشأ الارتباط بالنفقة نتيجة واقعة معينة يترتب عليها التزام الدولة بإنفاق مبلغ ما. مثال ذلك أن تتسبب سيارة حكومية في إصابة مواطن، مما يضطر الدولة إلى دفع مبلغ تعويض، فالواقعة هنا مادية وغير إرادية.

وفي كلتا الحالتين فإن الارتباط بالنفقة يعني القيام بعمل من شأنه أن يجعل الدولة مدينة.

2. تحديد النفقة:

بعد أن يتم الارتباط بالنفقة، تأتي الخطوة الثانية المتعلقة بتحديد مبلغ النفقة الواجب على الدولة دفعها. فيتم تقدير المبلغ المستحق للدائن وخصمه من الاعتماد المقرر في الميزانية. مع ضرورة التأكد من أن شخص الدائن غير مدين للدولة بشيء حتى يمكن إجراء المقاصة بين الدينين.

ومن القواعد المالية المقررة أن يكون الدفع بعد انتهاء الأعمال. إذ يتعين على دائن الدولة أن ينهي أعماله أولاً التي تسببت في دانيته، قبل أن تدفع له الدولة المبالغ المدينة بها نتيجة هذه الأعمال. حتى يتسنى لها تحديد مبلغ الدين على نحو فعلي. .

3. الأمر بالدفع:

بعد أن يتم تحديد مبلغ النفقة أو الدين، يصدر قرار من الجهة الإدارية المختصة يتضمن أمراً بدفع مبلغ النفقة. ويصدر هذا القرار عادة من وزير المالية أو من ينوب عنه.

4. الصرف:

ويقصد به أن يتم دفع المبلغ المحدد في الأمر عن طريق موظف تابع لوزارة المالية. ومن المقرر أن يقوم بعملية الصرف موظف غير الذي يصدر عنه أمر الدفع منعا للتلاعب. وغالبا ما يتم هذا في صورة إذن على البنك المركزي الذي تحتفظ فيه الدولة بحساباتها.

وجدير بالذكر أن الخطوات الثلاث الأولى تتعلق بالاختصاص الإداري المتعلق بالجهة الإدارية، أما الخطوة الأخيرة فإنها تتعلق بالاختصاص الحسابي المتعلق بوزارة المالية. وهذا الفصل بين الاختصاصين الإداري و الحسابي من شأنه أن يحقق الضمانات الكافية ضد ارتكاب أي مخالفة مالية.

وبعد أن استعرضنا عمليات تحصيل الإيرادات و عمليات النفقات، فالسؤال الذي يطرح نفسه ماذا يحدث في حالة عدم مطابقة الموازنة للواقع. وبعبارة أخرى كيفية مواجهة الاختلافات بين الأرقام التقديرية و الأرقام الفعلية للنفقات و الإيرادات العامة.

بالنسبة للنفقات، كما رأينا من قبل، فإن القاعدة المتبعة بالنسبة للنفقات العامة هي: قاعدة تخصيص الاعتمادات. بمعنى أن الاعتماد المخصص لنفقة معينة لا يجوز استخدامه لنفقة أخرى إلا بعد إجازة السلطة التشريعية لذلك. ومن ثم فإنه في حالة مخالفة تقديرات النفقات للواقع، فلا يمكن التعديل في التوزيع المعتمد للنفقات سواء بالزيادة أو النقصان إلا بموافقة السلطة التشريعية المختصة بذلك. وتختلف الإجراءات المتبعة للحصول على اعتماد من السلطة التشريعية بتعديل جانب من النفقات العامة من دولة إلى أخرى. فقد يسمح للسلطة التنفيذية، كما رأينا أن تنتقل من بند إلى آخر داخل نفس الباب دون موافقة سابقة من السلطة التشريعية. كما قد يخصص في ميزانية كل وزارة مبلغ من المال بصفة احتياطية للسحب منه في حالة نقص النفقات المقدره عن المصروفات المحققة، على أن تضيف إليه الوزارة إذا ما زادت النفقات التقديرية عن الفعلية. وقد تأخذ الدولة بنظام الميزانيات المعدلة، ومضمونه إذ ما تبينت السلطة التنفيذية ضرورة تجاوز الأرقام الفعلية عن الأرقام التقديرية، فلا تتقدم بطلب الاعتمادات إضافية، ولكن عليها أن تتقدم للسلطة التشريعية بميزانية كاملة مصححة للميزانية الأولى لمناقشتها واعتمادها¹.

أما الإيرادات فإن مخالفة تقديرات إيرادات الدولة للأرقام الفعلية، لا يثير العديد من المشاكل فيما إذا تعلق بخطأ في تقدير حصيله كل نوع من أنواع الإيرادات المختلفة، إذ من المتصور أن تعوض أخطاء التقدير بعضها البعض. فالأخطاء بالزيادة تعوض الأخطاء بالنقص، دون أن يؤثر ذلك على تنفيذ الميزانية العامة وفقاً للقاعدة المتبعة بالنسبة للإيرادات العامة وهي "قاعدة عدم تخصيص الإيرادات". أما إذا تعلق الخطأ في التقدير بالحصيله الإجمالية للإيرادات العامة، وكان الخطأ بالزيادة فإنه يتم التصرف في الزيادة الإجمالية وفقاً للنظم و القوانين المعمول بها في كل دولة على حدة. وتثور المشكلة في حالة الخطأ في تقدير الحصيله الإجمالية للإيرادات العامة بالنقصان، إذ تضطر الدولة في هذه الحالة إلى اللجوء لمصادر غير عادية لسد العجز في الإيرادات، مثل الاقتراض أو الإصدار النقدي.

المبحث الثاني: الرقابة على تنفيذ الميزانية:

تعد هذه المرحلة هي المرحلة الأخيرة التي تمر بها الميزانية العامة للدولة. وتسمى مرحلة مراجعة تنفيذ الموازنة. والهدف منها هو التأكد من أن تنفيذ الموازنة قد تم على الوجه المحدد للسياسة التي وضعتها السلطة التنفيذية وأجازتها السلطة التشريعية.

وبمعنى آخر، أن كل عملية مالية يقوم بها أي مشروع تستلزم وجود رقابة مالية من نوع معين. فمن باب أولى، تكون الحاجة إلى المراقبة على تنفيذ الموازنة العامة أكثر ضرورة وحيوية، وذلك

¹ عادل حشيش، مرجع سابق، ص 307

بسبب: كبر حجم عملياتها، وما ترتبط به هذه العمليات من آثار توزيعية للدخل القومي الحقيقي بين الأفراد و الفئات و الطبقات، وأخيرا ما تسهم به هذه الموازنة في التطور العام، الاجتماعي و الاقتصادي و السياسي للمجتمع¹.

وبناء على ذلك، فإن الهدف الأساسي من الرقابة على تنفيذ الموازنة هو ضمان تحقيقها لأقصى قدر من المنافع للمجتمع في حدود السياسة العامة للدولة.

وتأخذ الرقابة على تنفيذ الميزانية عدة صور مختلفة، وهي الرقابة الإدارية و الرقابة التشريعية و الرقابة المستقلة.

المطلب الأول: الرقابة الإدارية :

تتولى وزارة المالية الرقابة الإدارية على تنفيذ الميزانية، حيث يقوم الرؤساء من موظفي الحكومة بمراقبة مرؤوسيههم. وكذلك مراقبة موظفي وزارة المالية عن طريق السكرتيرين الماليين ومديري الحسابات على عمليات المصروفات التي يأمر بدفعها الوزراء المختصون أو من ينوبون عنهم. و الرقابة الإدارية لتنفيذ الميزانية في مصر تتم عن طريق وزارة المالية، حيث تخصص لهذا الغرض موظفين تابعين لها يقومون بعملهم في الوزارات و المصالح المختلفة. ومنهم يتكون القسم المالي للوزارة ويشمل المراقب المالي ومدير الحسابات ووكلاءها في الوزارة. وتتم الرقابة الإدارية، من الناحية العملية، في طريقتين أساسيتين:

أ. **الرقابة الموضوعية:** وتعني انتقال الرئيس إلى مكان عمل المرؤوس ليتأكد من مباشرته لعمله على نحو دقيق. ومثالها أن ينتقل مدير المالية العامة إلى مكاتب رؤساء المصالح، ورئيس المصلحة إلى مكاتب رؤساء الدوائر، ورئيس الدائرة إلى مكاتب سائر الموظفين التابعين له وهكذا.

ب. **الرقابة على أساس المستندات:** وهنا لا ينتقل الرئيس إلى محل عمل مرؤوسيه، ولكن يقوم بفحص أعمالهم من خلال التقارير و الوثائق و المستندات. وتبدو هذه الطريقة أيسر في التطبيق من الناحية العملية من الطريقة السالفة، الرقابة الموضوعية. إذ أن انتقال الرئيس إلى مكان عمل مرؤوسيه قد يؤدي، وخاصة في الدول النامية، إلا انضباط العمل ودقته بصورة مؤقتة، مما قد يؤثر بالسلب على سير العمل ولا يحقق الرقابة الفعالة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة. ولذا فإن أغلب الدول تأخذ بالطريقة الثانية، الرقابة على أساس المستندات.

وتنقسم الرقابة الإدارية من حيث توقيتها، إلا رقابة قبل تنفيذ الميزانية وأخرى لاحقة لتنفيذ الميزانية.

1. الرقابة السابقة:

تمثل الجزء الأكبر و الأهم من الرقابة الإدارية، ويكون مهمتها عدم صرف أي مبلغ إلا إذا كان مطابقا لقواعد المالية المعمول بها سواء كانت قواعد الميزانية أو القواعد المقررة في اللوائح الإدارية المختلفة.

¹ محمود عبد الفضيل، مرجع سابق، ص 128

وقد نص قانون الموازنة العامة على وجوب امتناع مديري الحسابات ورؤسائها ووكلائهم عن التأشير على كل أمر بصرف مبلغ إذا لم يكن هناك اعتماد أصلا، أو إذا طلب الخصم على اعتماد غير مخصص لهذا الصرف، وإذا ترتب على تنفيذ الصرف تجاوز الاعتمادات المخصصة في باب معين من أبواب الميزانية أو نقل اعتماد من باب إلى آخر. كما نص أيضا هذا القانون على أنه يتعين على المسؤولين الماليين بالجهاز الإداري للحكومة و وحدات الحكم المحلي و الوحدات الاقتصادية إخطار وزارة المالية و الجهاز المركزي للحسابات بأي مخالفة مالية.

2. الرقابة اللاحقة على تنفيذ الميزانية:

ويقصد بها الرقابة الإدارية اللاحقة على الحسابات. وتتخلص في إعداد حسابات شهرية وربع سنوية وسنوية، ويقوم المراقب المالي في كل وزارة أو مصلحة، بمناسبة إعدادها، بفحصها للتأكد من سلامة المركز المالي للوزارة أو المصلحة وبمراجعة دفاتر الحسابات المختلفة. ويضع عن كل هذا تقريرا يرسله مع الحسابات إلى إدارة الميزانية في وزارة المالية. وتشمل أيضا بجانب الرقابة على الحسابات، الرقابة على الخزانة وعلى المخازن للتأكد من عدم حدوث اختلاسات أو مخالفات مالية¹. ومما هو جدير بالذكر أن الرقابة الإدارية، أيا كان نوعها لا تعدو أن تكون رقابة من الإدارة على نفسها، أي انها رقابة ذاتية أو داخلية، طبقا للقواعد التي تضعها السلطة التنفيذية. ولذا فإنها لا تعد كافية للتأكد من حسن التصرف في الأموال العامة. إذ كشفت التطبيقات العملية أن مراقبة الإدارة لنفسها قد أدى إلى العديد من مظاهر التسيب و الإسراف بل و الانحراف المالي، والتي كان مصدرها الأساسي يكمن في انعدام الإشراف والرقابة على السلطة التنفيذية في قيامها بتنفيذ الميزانية. ولذا فإن الرقابة الإدارية على تنفيذ الميزانية العامة لم تعد ذات أهمية في هذا الشأن.

المطلب الثاني: الرقابة التشريعية:

تتولى المجالس النيابية في الدول الديمقراطية مباشرة الرقابة التشريعية على تنفيذ الميزانية العامة للدولة. فإذا كانت تلك المجالس هي التي تقوم باعتماد ميزانية الدولة، فإنه من الطبيعي أن يمنح لها حق الرقابة على تنفيذها للتأكد من سلامة وصحة تنفيذها على النحو الذي اعتمدها وإجازتها به. وتتمثل تلك الرقابة، التي يطلق عليها كذلك الرقابة السياسية، في مطالبة المجالس النيابية للحكومة بتقديم الإيضاحات و المعلومات التي تساهم في التأكد من سير العمليات الخاصة بالنفقات والإيرادات العامة، سواء تم ذلك في صورة أسئلة شفوية أو خطية أو حتى بالاستجابات. كذلك فمن حق اللجان المالية التابعة للمجلس النيابية أن تستدعي ممثلي السلطة التنفيذية، عند الضرورة للاستماع إليهم فيما يخص مالية الدولة العامة، أو ماليتهم الخاصة. كما قد تتمثل الرقابة التشريعية عن طريق مناقشة الحساب الختامي عن السنة المالية السابقة.

¹ أحمد جامع، مرجع سابق، ص 385

1. المرحلة المعاصرة لتنفيذ الميزانية:

وتختص بالرقابة التشريعية لجنة الشؤون المالية في المجالس النيابية، وهي "لجنة الخطة و الموازنة" التي لها أن تطلب البيانات و المستندات و الوثائق اللازمة عن تنفيذ الموازنة العامة أثناء السنة المالية. فإذا تبين وجود أي مخالفة للقواعد المالية الخاصة بتنفيذ الميزانية، فإنه يكون من حقها تقديم أسئلة واستجابات إلى الوزراء المختصين عن كيفية تنفيذ الميزانية، بل وأيضا تحريك المسؤولية السياسية ضد كل من يثبت في حقه ارتكاب مخالفة للقواعد المالية المتعلقة بسير وتنفيذ الميزانية. أضف إلى ذلك، أن السلطة التشريعية تتمكن من إجراء الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة عندما تلجأ الحكومة إلى المجالس النيابية، طالبة فتح اعتمادات إضافية، إذ تقوم الحكومة بالضرورة بتقديم معلومات كافية إليها عن حالة تنفيذ الميزانية وتبرير طلبها بفتح هذه الاعتمادات ومناقشة الحكومة في سياستها المالية.

2. المرحلة اللاحقة على تنفيذ الميزانية:

تتعلق تلك المرحلة بعرض الحساب الختامي عن السنة المالية المنتهية لمناقشته واعتماده ثم إصداره إما في شكل قانون أو في شكل قرار من رئيس الدولة. فالمجالس النيابية، كما رأينا تقوم باعتماد للميزانية بعد تنفيذها مما يستتبع ذلك، منطقيا، أن تعرض عليها نفس الميزانية بعد تنفيذها للتأكد من تطبيقها على نحو اعتمادها لها. فتقوم بالاطلاع على النتائج الفعلية للحساب المالي للدولة عن السنة المالية لهذه الميزانية ومدى مطابقتها للميزانية في الصورة التي اعتمدها سواء بالنسبة للنفقات المتعمدة أو حصيلة الإيرادات¹.

ويشمل اعتماد المجلس النيابي للحساب الختامي اعتماد المبالغ التي أنفقت والتي حصلت بالفعل، واعتماده لإضافة ما قد يتحقق من فائض الإيرادات عن النفقات للاحتياطي العام أو تغطية مقدار العجز الناتج عن تجاوز النفقات للإيرادات عن طريق السحب من هذا الاحتياطي واعتماده. فإذا تبين للسلطة التشريعية سلامة الموقف المالي للحكومة فإنها تقوم باعتماد هذا الحساب. أما إذا تبين لها حدوث أي مخالفات مالية جسمية في تنفيذ الميزانية فيحق لها تحريك المسؤولية السياسية ضد الوزراء المخالفين وذلك عن طريق سحب الثقة من الوزير، وقد يصل الأمر إلى سحب الثقة من الحكومة بأكملها.

وتكون الرقابة أكثر فاعلية إذا تمكنت السلطة التشريعية من مناقشة الحساب الختامي مبكرا بعد انتهاء السنة المالية مباشرة. إذ ليس بخفي أن تغير الوزارات و الوزراء قد يجعل منها مجرد رقابة شكلية منها موضوعية². عرض الحساب الختامي لميزانية الدولة على مجلس الشعب في مدة لا تزيد على سنة واحدة من تاريخ انتهاء السنة المالية.

¹ أحمد جامع، مرجع سابق، ص 387

² مجدي شهاب، مرجع سابق، ص 380

وبالرغم من فاعلية الرقابة التشريعية، فيعاب عليها أن أعضاء السلطة التشريعية لا يكون لديهم الوقت الكافي و الخبرة الفنية و المحاسبية الكافية لمناقشة الحساب الختامي الذي قد يصل إلى آلاف الصفحات و الأرقام مناقشة تفصيلية. أضف إلى ذلك الأعباء و المهام السياسية الخطيرة التي يتحملها أعضاء السلطة التشريعية، مما يجعل الرقابة التشريعية غير كافية بمفردها على تتبع سير ومراقبة حسن تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

المطلب الثالث: الرقابة المستقلة:

تعتبر هذه الرقابة أكثر أنواع الرقابة فاعلية. ويقصد بها الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة عن طريق هيئة مستقلة عن كل من الإدارة و السلطة التشريعية تنحصر مهمتها في رقابة تنفيذ الميزانية و التأكد من أن عمليات النفقات و الإيرادات قد تمت على النحو الصادر به إجازة السلطة التشريعية وطبقا للقواعد المالية المقررة في الدولة.

وبمعنى آخر تتولى هذه الرقابة هيئة فنية خاصة، تقوم بفحص تفاصيل تنفيذ الميزانية ومراجعة حسابات الحكومة ومستندات التحصيل و الصرف ومحاولة كشف ما تتضمنه من مخالفات ووضع تقرير شامل عن ذلك. وبناء عليه تستطيع السلطة التشريعية فحص الحساب الختامي فحصا جديا تحاسب على أساسه الحكومة عن كافة المخالفات المالية.

وتختلف هذه الهيئة التي تقوم بالرقابة المستقلة من دولة لأخرى ففي فرنسا، تتولى الرقابة على تنفيذ الميزانية هيئة قضائية مستقلة هي محكمة الحسابات ، وهي محكمة إدارية منظمة تنظيميا قضائيا. وتتولى مهمة الحكم على كافة الحسابات العامة ما عدا الحسابات التي يعطى المشرع اختصاص النظر فيها إلى جهات أخرى. وتتكون هذه المحكمة من عدة دوائر يرأس كل منها مستشار، ويعمل بها عدد من المحاسبين يتولون تحضير التقارير المحاسبية و الفنية التي تطلبها منهم المحكمة، ويمثل الحكومة بها نائب عام ومحامون عامون.

ويمثل عمل هذه المحكمة في أمرين¹:

أولاً: بعد قيام المحاسبين بتقديم حسابات الوزارات و المصالح المختلفة إلى المحكمة، فإنها تقوم بتوزيع تلك الحسابات على دوائرها للقيام بفحصها ومراجعتها للتأكد من سلامتها وعدم خروجها على إجازة السلطة التشريعية للميزانية أو مخالفتها للقواعد المالية المعمول بها. فإذا قضت بسلامة تلك الحسابات فإنها تصدر حكمها ببراءة ذمة المحاسب. أما إذا لم تكن الحسابات سليمة فإن هذا لا يخرج عن أحد أمرين: الأول، أن تكون بالحسابات زيادة في الإيرادات أو نقص في النفقات السابق تقديرها، وهنا تصدر المحكمة حكمها بأن الحسابات في حالة فائض أي ببراءة المحاسب. والثاني، أن تكون بالحسابات عجز نتيجة قلة الإيرادات أو زيادة في النفقات السابق اعتمادها، وفي هذه الحالة تصدر المحكمة حكمها بأن الحسابات في حالة عجز أي بإدانة المحاسب، ويلتزم برد مبالغ العجز إلى خزانة الدولة ويمكن

¹. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ص 391، 393.

التنفيذ على أمواله جبرا دون أي إجراء واقف لهذا التنفيذ. ويكون للمحاسب حق الطعن في حكم المحكمة عن طريق التماس إعادة النظر أو عن طريق النقض. وإذا أثبت أنه غير مسئول عنه فإنه يتم إخلاء مسؤوليته عن هذا العجز، كما في حالة الصرف على أساس أوراق مزورة مثلا.

وهنا تكون رقابة المحكمة على الحسابات ذاتها، وليس على المحاسبين، ومن هذا تستمد تسميتها بمحكمة الحسابات. كما أن اختصاص المحكمة مقصور على أعمال المحاسبين وليس لها أية سلطة على أعمال رجال الإدارة (الوزراء - الموظفين التابعين لهم).

ثانيا: أن المحكمة باعتبارها هيئة فنية تقوم بوضع تقرير سنوي يتضمن ما اكتشفه من مخالفات صادرة من الوزارات أو الموظفين التابعين لهم أثناء ممارستها لعملها، وتقدمه إلى رئيس الدولة الذي يأمر بدوره توزيعها على أعضاء السلطة التشريعية حتى يتمكنوا بناء عليه من مناقشة الحساب الختامي للدولة بصورة فعلية. بالإضافة إلى ذلك تقوم محكمة المحاسبين أيضا بكل ما تطلبه منها السلطة التشريعية من تحريات وبحوث متعلقة بمسائل الإيرادات و النفقات العامة.

أما في إنجلترا، فإن الهيئة المستقلة التي تتولى رقابة تنفيذ الميزانية هي لجنة الحسابات العامة، التي تقوم بمراقبة ومراجعة الحسابات العامة للحكومة. ويتولى رئاسة هذه اللجنة أحد زعماء المعارضة ممن يتمتعون بدراية واسعة في الشؤون المالية و المحاسبية. وتستعين هذه اللجنة بموظف في درجة وزير يسمى "المراقب المحاسب العام". ويتمتع هذا المراقب بالاستقلال عن السلطة التنفيذية التي لا تستطيع إنقاص أو زيادة مرتبه لأنه مدرج في نفقات الاعتمادات الدائمة، كما أنه غير قابل للعزل إلا بناء على قرار من مجلس العموم ولا يمكن سؤاله إلا أمام هذا المجلس.

ورقابة المراقب المحاسب العام لتنفيذ الميزانية رقابة سابقة على الصرف ورقابة لاحقة عليها. تتمثل الرقابة السابقة على الصرف في أن جميع أوامر الصرف التي يصدرها الوزراء لتغطية نفقات الوزارة يجب أن ترسل إليه أولا ليقوم بفحص طلبات الإذن بالصرف ومدى مطابقتها لاعتماد الميزانية، وللقواعد المالية المعمول بها. فإذا وجدها مطابقة للقانون وافق عليها وأصدر الإذن بالصرف. أما الرقابة اللاحقة على الصرف، فتتمثل في أن المراقب المحاسب العام يتبعه موظفون يعملون في مختلف الوزارات و المصالح الحكومية، تنحصر مهمتهم في مراجعة الحسابات وخاصة تفاصيل عمليات الإنفاق و التحقق من سلامتها ومراعاتها للإجازة التشريعية و القواعد المالية المقررة. ويلتزم المراقب بتقديم تقرير دوري للجنة الحسابات العامة عن كيفية سير وتنفيذ الموازنة العامة ومدى مطابقتها للقواعد المالية والقانونية المتعلقة بهذا التنفيذ.

وتتمثل أهداف هذا الجهاز في تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية لمسئوليتها الإنتاجية في مجال الخدمات و العمال. وتمتد اختصاصات الجهاز إلى الوحدات التي ينألف منها الجهاز الإداري للدولة والهيئات و المؤسسات العامة.

وتنقسم الرقابة التي يمارسها الجهاز على هذه الجهات إلى رقابة مالية ومحاسبية ورقابة فنية.¹

أ. الرقابة المالية و المحاسبية:

ويقصد بها قيام الجهاز المركزي للمحاسبات بمراقبة الإيرادات و النفقات التي تتضمنها حسابات الدولة، للتأكد من تنفيذها بصورة سليمة دون ارتكاب إلى مخالفات للقواعد المالية، ومراجعة حسابات المعاشات و التأمينات الاجتماعية وفحص القرارات المتعلقة بشئون العاملين ومراجعة حسابات التسوية و السلف و القروض و التسهيلات الائتمانية و الرقابة على المخازن ومراجعة الحسابات الختامية للشركات ومنشآت القطاع العام وبفحص سجلات ودفاتر ومستندات التحصيل و الصرف وكشف حوادث الاختلاس و الإهمال و المخالفات المالية وبحث أسبابها ووسائل تلافيها مستقبلا، وبمراجعة تقارير مراقبي الحسابات و الشركات التي تدخل في اختصاصه. ويختص الجهاز بفحص و مراجعة كل حساب أو عمل آخر يعهد إليه بفحصه أو مراجعته من رئيس الجمهورية أو مجلس الشعب أو رئيس الوزراء و يبلغ رئيس الجهاز ملاحظاته إلا الجهة طالبة البحث.

ويكون للجهاز المركزي للمحاسبات في سبيل تأدية مهمته أن يفحص السجلات و الحسابات و المستندات المؤيدة لها وأي مستند أو سجل أو أوراق أخرى يرى لزومها للقيام باختصاصاته على الوجه الأكمل، كما يحق له معاينة وفتيش العمال للتأكد من أن المصروفات صرفت في الوجه المقررة له من جهة، ولتقييم نتائجها من جهة أخرى.

ب. الرقابة الفنية:

يكون للجهاز المركزي للمحاسبات أن يقيم تصرفات المشرفين على الهيئات العامة وشركاتها فيما يتعلق بأعمال الإدارة و التنظيم. إذ من الجائز أن تكون هذه التصرفات سليمة من الناحية المالية والمحاسبية ولكنها معيبة من الناحية الفنية، لكونها تراعي تنظيم العمل بأسلوب اقتصادي مقبول، مما يستلزم مراجعته لحسابات تكاليف اعمال هذه الجهات ومراجعة نتائج أعمالها وتحديد العائد منها. وتقويم هذا العائد اقتصاديا في ضوء ما سبق تحديده في الخطة الاقتصادية العامة. أي أن من مهام الجهاز المركزي متابعة تنفيذ الميزانية العامة من الناحية المالية و الحسابية وكذلك الناحية الفنية، حتى يتأكد من ان نتائج الإنفاق تنفق مع النتائج المرجوة له دون تبذير أو إسراف. ويقوم الجهاز بوضع تقارير ربع سنوية إلى جانب تقارير سنوية عن نتائج أعماله ومسئوليته.²

ويتضح مما سبق أن اختصاصات وأعمال الجهاز المركزي للمحاسبات تتعلق بالرقابة اللاحقة على تنفيذ الميزانية وليست رقابة سابقة عليه.

¹ أحمد جامع، مرجع سابق، ص ص 394،397

² مجدي شهاب، مرجع سابق، ص 384

الخلاصة:

استنادا إلى كافة أنواع الرقابة السالفة الذكر، الإدارية و التشريعية و المستقلة، يمكن القول بأن وزارة المالية المصرية هي التي تقوم عادة، بالرقابة السابقة على الصرف بينما يقوم الجهاز المركزي للمحاسبات بالرقابة اللاحقة على الصرف وكلاهما مهم من الناحية الواقعية. إلا أن لكل منهما مزاياه و عيوبه التي يمكن تلخيصها على النحو التالي¹.

مزايا الرقابة السابقة على الصرف:

1. يمنع هذا النوع من الرقابة التصرفات التي قد تقوم بها السلطة التنفيذية، والتي تتسم بعدم المشروعية الأمر الذي يؤدي إلى تقوية سلطة القانون.
2. إنها تقلل من حجم المسؤولية على رجال الإدارة، إذ أنها تستند إلى قرار هيئة الرابة قبل إجراء أي تصرف في المستقبل.
3. إنها تحقق اقتصادا في النفقات العامة، فهي تهدف إلى رفض كافة النفقات غير المشروعة خاصة مع اطراد التوسع في النفقات العامة.

عيوبها:

1. أنها تعطى لوزارة المالية نفوذا كبيرا على باقي وزارات الدولة بحيث تراقب تصرفاتها وتلغى ما تراه غير مشروع، وذلك يخالف المفهوم السليم للنظام الإداري، إذا أن وزارة المالية لا تعدو أن تكون كغيرها من الوزارات.
2. قد يترتب عليها تأخير تنفيذ أعمال الإدارة بسبب عدم مرونة من يقومون بهذه الرقابة.
3. أنها قد تقيد الرقابة اللاحقة بالنتائج التي توصلت إليها.

مزايا الرقابة اللاحقة على الصرف:

1. أن هذه الرقابة تتم بعد تنفيذ بنود الميزانية العامة، مما يعني أن الملاحظات من جانب الهيئة المختصة تتم على أساس الواقع وليس التقدير.
2. أنها تتعلق بالواقع ومن ثم فإنها تكون أقدر على اقتراح الإصلاحات في المستقبل.
3. أن الرقابة اللاحقة على الصرف يمكن أن تراقب تحقيق الأهداف المطلوبة من خلال العمليات المالية، وهو ما يسمح بتطبيق الأساليب الحديثة لتحضير الميزانية العامة، كميزانية الأداء وتخطيط وبرمجة الميزانية بصورة تكفي لترشيد الإنفاق العام.

عيوبها:

1. أنها تتم بعد تنفيذ الميزانية، ومن ثم فإنها لا تسمح بإصلاح العيوب و المخالفات. أي أنها لا تتمكن من الحفاظ على المال العام

¹ عبد الهادي النجار، مرجع سابق، ص ص 370، 371

2. عادة ما تتأثر الرقابة اللاحقة بما وصلت إليه الرقابة السابقة على الصرف من ملاحظات مما قد يجعلها غير فعالة في بعض الأحيان.

قائمة المراجع:

ا. باللغة العربية:

1. أحمد جامع، علم المالية العامة، مكتبة سيد عبد الله وهبة، لسنة 1965.
2. إسماعيل شابي. ماجدة شلبي "اقتصاديات النقود و البنوك" 2009/2008 .
3. إيمان الشاعر "الاقتصاد المؤسسي الجديد مع التركيز على إمكانية تطبيقه في مجال العمل الجماعي في قطاع الزراعة المصري" – شركاء التنمية للبحوث و الاستثمارات و التدريب- 2007 .
4. باهر عتلم – المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي – دار النهضة مصر للطبع و النشر – الطبعة الأولى 1973 .
5. حامد دراز، مبادئ الاقتصاد العام ، سنة 1989.
6. رفعت المحجوب ، "المالية العامة" الكتاب الثاني، دار النهضة العربية، سنة 1971 .
7. _____ ، المالية العامة، دار النهضة العربية، سنة 1975 .
8. رياض الشيخ، المالية العامة، دراسة الاقتصاد العام و التخطيط المالي في الرأسمالية و الاشتراكية، دار النهضة العربية، القاهرة 1969.
9. زين العابدين ناصر، علم المالية و التشريع المالي، دار النهضة العربية، سنة 1971 .
10. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، سنة 1999 .
11. عادل حشيش و مصطفى رشدي، مقدمة في الاقتصاد العام (المالية العامة) دار الجامعة الجديدة للنشر، سنة 1998.
12. عادل حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار المعرفة الجامعية سنة 1997.
13. عبد الكريم صادق بركات، يونس أحمد البطريق، المالية العامة الدار المصرية الحديثة سنة 1981 .
14. عبد الهادي النجار، مبادئ الاقتصاد المالي، دار النهضة العربية 1988.
15. فؤاد مرسي، دروس في العلاقات الاقتصادية الدولية، دار الطالب بالاسكندرية، الطبعة الأولى 1955 .
16. ماجدة شلبي ، المالية العامة: قضايا معاصرة و رؤى جديدة في ظل التحول في دور الدولة ، دار النهضة العربية، القاهرة، 2013.
17. مجدى شهاب، الاقتصاد المالي، دار الجامعة الجديدة للنشر، سنة 1999 .
18. محمد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي، الدار الجامعية، 1985 .

19. محمود رياض عطية، **المالية العامة**، دار المعارف بمصر سنة 1969.
20. محمود طنطاوي الباز، **محاضرات في أدوات و اقتصاديات المالية العامة**، سنة 1986.
21. محمود عبد الفضيل، محمد رضا العدل، **مبادئ المالية العامة**، دار النهضة العربية، سنة 1982.

II. باللغة الأجنبية:

1. A,T peacock and J. wiesman : « **determinate of government expenditure in public expenditure** analysé edit by B.S.sahi, rotterdam univetsity, press, 1972.
2. Dumoilin. **Le support doctrinal et théorique des subventions publiques aux investissements des entreprises**. Reveue de science financière. No 3 juillet. Septembre. 1967 .
3. K-E young chu and richard hemming « **public expediture, hand book** »
4. LEVINE pierre, **la lutte contre l'évasion fiscale de caractère inernational en l'absence et en presence de conventions internationales**, thèse, Paris I, 1986 .
5. Maurice Duvereger : « **institutions financières** », Paris 1975, PUE .
6. World bank « world development report 1992 »