

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الجزائر -3-

محاضرات في المالية العامة

موجهة لطلبة السنة الثانية علوم اقتصادية
من إعداد الدكتورة: الجوزي غنية

فهرس المحتويات

3	قائمة الجداول
4	مقدمة
20-5	الفصل الأول: التطور التاريخي للمالية العامة وعلاقتها بالعلوم الأخرى
5	أولاً- تعريف المالية العامة
6	ثانياً- تطور المالية العامة
14	ثالثاً- الحاجات العامة والحاجات الخاصة
16	رابعاً- التمييز بين المالية العامة والمالية الخاصة
17	خامساً- علاقة علم المالية العامة بالعلوم الأخرى
20	أسئلة الفصل الأول.
32-21	الفصل الثاني: النفقات العامة
21	أولاً- تعريف النفقات العامة.
22	ثانياً- أنواع النفقات العامة
24	ثالثاً- ضوابط وحدود الإنفاق العام
28	رابعاً- الآثار الاقتصادية للنفقات العامة
30	خامساً- الآثار الاقتصادية غير المباشرة للنفقات العامة.
32	أسئلة الفصل الثاني.
37-33	الفصل الثالث: ظاهرة تزايد النفقات العامة
33	الأسباب الظاهرية لتزايد النفقات العامة
34	الأسباب الحقيقية لتزايد النفقات العامة.
37	أسئلة الفصل الثالث.
48-38	الفصل الرابع: الإيرادات العامة
38	أولاً- مفهوم الإيرادات العامة
38	ثانياً- الإيرادات العامة الاقتصادية
40	ثالثاً- الإيرادات العامة السيادية
48	أسئلة الفصل الرابع.
79-49	الفصل الخامس: الضرائب
49	أولاً- تعريف الضرائب.
49	ثانياً- خصائص الضرائب.

50	ثالثا- القواعد الأساسية للضرائب.
51	رابعا- الأساس الشرعي في فرض الضريبة.
52	خامسا- أهداف الضريبة.
53	سادسا- تقسيمات الضريبة.
60	سابعا- طرق تقدير الوعاء الضريبي وتحديد قيمة الضريبة.
64	ثامنا- المشاكل الضريبية.
74	تاسعا- الآثار الاقتصادية للضريبة.
77	عاشرا- الضغط الجبائي.
79	أسئلة الفصل الخامس.
88-80	الفصل السادس: القرض العام
80	أولا- تعريف القرض العام
80	ثانيا- أنواع القروض العامة
81	ثالثا- طرق إصدار القروض العامة
82	رابعا- أنواع سندات القرض العام
82	خامسا- انقضاء القرض العام
83	سادسا- الآثار الاقتصادية للقروض العامة
86	سابعا- مخاطر محتملة للقرض العام الداخلي في البلدان النامية
88	أسئلة الفصل السادس.
114-89	الفصل السابع: الميزانية العامة
89	أولا مفهوم الميزانية العامة.
90	ثانيا- المبادئ الأساسية لإعداد الميزانية العامة.
97	ثالثا- دورة الميزانية العامة للدولة.
101	رابعا- الميزانية التقليدية أو ميزانية البنود.
102	خامسا- الأساليب الحديثة في إعداد الميزانية العامة للدولة.
114	أسئلة الفصل السابع.
115	الخاتمة
116	قائمة المراجع

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان	رقم الجدول
10	الفرق بين المالية العامة المحايدة والمالية العامة الوظيفية.	01
16	الفرق بين المالية العامة والمالية الخاصة.	02
45	الفرق بين الرسم العام والضريبة.	03
57	مقارنة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.	04

مقدمة:

الحمد لله الذي أعاننا على تقديم هذه المطبوعة لطلبة السنة الثانية لجميع الشعب. بعد التأكد أن الطالب بحاجة إلى مرجع يعينه على فهم مقياس المالية العامة إذ تعد المالية العامة (اقتصاديات المالية العامة) إحدى العلوم الاجتماعية الحديثة نسبياً، فضلاً عن كونه أحد فروع علم الاقتصاد العام والاقتصاد التطبيقي الذي أخذ يتطور من حيث الأدوات الفنية وأساليب المعالجة للمسائل الخاصة بمالية الحكومة، وتوسع نطاقه خلال النصف الثاني من القرن العشرين، خاصة مع اتساع نطاق مسؤولية الدولة اجتماعياً واقتصادياً.

وقد أدى هذا التطور إلى تطوير فلسفة المالية العامة من مجرد كونها الموضوع التقليدي للموازنة بين الإيرادات العامة والنفقات العامة، إلى كون هذا العلم هو انعكاس للتحويلات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي اتسم بها العصر الحديث...

ويبحث علم المالية العامة أو ما يسمى بالاقتصاد المالي في تحقيق الموائمة بين مستوى الإيرادات العامة ومستوى النفقات العامة بما يسهم في حل المشكلة الاقتصادية، والإسراع في تنفيذ المشاريع الإنمائية.

وهكذا تعد المالية العامة إحدى أهم الأدوات التي تستخدمها الدولة في النشاط الاقتصادي، فضلاً عن كونها من أهم أدوات التخطيط الاقتصادي بصفة عامة والتخطيط المالي بصفة خاصة.

ولما كان الاقتصاد المالي يهتم بدراسة أثر المتغيرات المالية على إجمالي النشاط الاقتصادي في المجتمع، فلا بد من التعرف من خلال الدراسة والبحث على أدوات السياسة المالية، خاصة الميزانية العامة للدولة وعناصرها الرئيسية من ضرائب ورسوم، علاوة على فوائض القطاع العام، وكذلك مسألة الإنفاق العام وأثره في النشاط الاقتصادي، وأسباب تزايد ظاهرة النفقات العامة مع الأخذ بعين الاعتبار أن دور الدولة كمنظم للنشاط الاقتصادي قد تطور وفقاً لتغير طبيعتها السياسية والاجتماعية ومراحل تطورها.

وتتكون هذه المطبوعة من محاضرات ودروس موزعة عبر سبعة فصول حيث نتناول في:

الفصل الأول: التطور التاريخي للمالية العامة وعلاقتها بالعلوم الأخرى.

الفصل الثاني: النفقات العامة .

الفصل الثالث: ظاهرة تزايد النفقات العامة.

الفصل الرابع: الإيرادات العامة.

الفصل الخامس: الضرائب.

الفصل السادس: القروض العامة.

الفصل السابع: الميزانية العامة للدولة.

الفصل الأول: التطور التاريخي للمالية وعلاقتها بالعلوم الأخرى

تمهيد:

يقوم مصطلح المالية العامة (Finance Publique) على كلمتين إحداهما المالية (Finance) وتعني الذمة المالية، بما فيها من جانبين مدين ودائن فالجانب الدائن يمثل إيرادات الدولة (Recettes) بما لها من حقوق لدى الأفراد، والجانب المدين يمثل النفقات العامة (Dépenses)، التي يتوجب على الدولة (الإدارة العامة) صرفها.

ووصف هذه المالية بأنها عامة يعني أنها تخص مالية السلطات والإدارات العامة، أي الأشخاص المعنوية القائمة والموجودة بالدولة.

أولاً- تعريف علم المالية العامة:

إن تطور الفكر المالي والاقتصادي، وتعدد وظائف الدولة صاحبه تعدد تعاريف علم المالية العامة، وعلى العموم يمكن التمييز بين تعريف المالية العامة في الفكر المالي الكلاسيكي، عن تعريفها في الفكر المالي الحديث.

1- التعريف الكلاسيكي لعلم المالية العامة: يعرف القانوني "غاستون جيز (Gaston Geze)" وغيره من المؤلفين الكلاسيك علم المالية العامة: "أنها مجموعة القواعد التي يجب على الحكومات والهيئات أن تطبقها في تحديد النفقات العامة وتأمين الموارد لتلبية هذه النفقات مع توزيع أعبائها على المواطنين¹".

2- التعريف الحديث لعلم المالية العامة: "أنه العلم الذي يتمثل موضوعه في دراسة القواعد المنظمة للنشاط المالي وللأنشطة التي تبذلها الهيئات في سبيل الحصول على الموارد الضرورية لإنفاقها قصد إشباع الحاجات العامة أما منهجه أو طريقة بحثه فتتمثل في أدواته الإيرادات، النفقات، والميزانية. ويتحقق ذلك من خلال دراسة هذه الأدوات منفصلة ومنعزلة عن العوامل الاقتصادية الأخرى" أو العلم الذي يدرس النفقات العامة والإيرادات العامة وتوجيهها من خلال برنامج معين يوضع لفترة محددة، بهدف تحقيق أغراض الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

من كل ما تقدم يتضح أن علم المالية هو ذلك "العلم الذي يدرس القواعد المنظمة للنشاط المالي للهيئات العمومية ومؤسسات الدولة، وهو ذلك النشاط الذي تبذله الهيئات في سبيل الحصول على الموارد الضرورية اللازمة لإنفاقها من أجل الوصول إلى إشباع الحاجات العامة²".

¹ - سوزي عدلي ناشد: "الوجيز في المالية العامة"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص: 8.

² - حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية²، الجزائر، 1995، ص: 4.

والهيئات العامة التي تمارس نشاطا بقصد إشباع الحاجات العامة، هي الأشخاص المعنوية العامة، أي الدولة وأقسامها السياسية وجماعاتها المحلية. أما الموارد التي تسعى هذه الهيئات إلى تحصيلها فتسمى الإيرادات العامة وأوجه الإنفاق تسمى النفقات العامة.

وكما سبق ورد في التعريف، فإن الدولة تستهدف الوصول إلى إشباع الحاجات العامة وذلك أن الإنسان له حاجات خاصة وحاجات جماعية، وتظهر الحاجة الجماعية نتيجة وجود الأفراد في المجتمع كالدفاع والأمن والعدالة.

ثانيا- تطور مالية الدولة:

مرت مالية الدولة بثلاثة أشواط: الأول عرف بفترة الدولة الليبرالية التي تميزت بتحديد النفقات والعمل على توازن الميزانية العامة للدولة إلى جانب الإصرار على حيادية المالية العامة والمستمدة من حيادية دور الدولة في الحياة الاقتصادية، أما الثاني فهي فترة الدولة المتدخلة والتي نادى مؤيدو هذا الطرح بتدخل الدولة في الحياة الاقتصادية للقضاء على الانحرافات التي يمكن أن ينزلق فيها اقتصاد الدولة وتعديل وضبط مساره وفق الأهداف النهائية المرسومة من قبل السياسة الاقتصادية.

ويظهر تدخل الدولة خلال هذه المرحلة فيما يتعلق بالمالية العامة من خلال زيادة النفقات العامة بسبب ارتفاع حجم الإعانات الاجتماعية والاستثمارات في التجهيزات إلى جانب إعادة النظر في التوازن الميزاني حيث اعتبر العديد من مفكري تلك المرحلة وعلى رأسهم "جون مينارد كيز" أن العجز الميزاني بإمكانه أن يلعب دور عامل من عوامل التحفيز الاقتصادي لئلا يؤول إلى الشوط الثالث الذي وصلت إليه مالية الدولة وهي المرحلة المعاصرة أين تعددت فيه أساليب تدخل وتسيير المالية العامة.

1- مرحلة الدولة الحارسة - المالية العانة المحايدة-

هيمنت خلال هذه الفترة من القرن التاسع عشر (19) فلسفة الفكر الكلاسيكي التي تبنت في مجال المالية العامة مبدأ الحرص على تحديد النفقات والاقتصاد فيها وللوصول إلى ذلك يجب الإبقاء على توازن الميزانية العامة للدولة ولضمان كل هذا رأى الكلاسيك في تحييد أداء الدولة الاقتصادي الوسيلة المثلى لذلك، فتدخل الدولة حسبهم يؤدي لا محالة إلى زيادة النفقات مما يحدث خلافا في توازن ميزانية الدولة قد ينتج عنه اضطراب في الحياة الاقتصادية والاجتماعية¹.

1-1-1- أسس المالية العامة المحايدة:

تتمثل أسس المالية العامة المحايدة فيما يلي:

1-1-1-1- تحديد النفقات:

¹ -Raymond Muzellek, Finances Publiques, Dalloz, 15^{eme} édition, Paris, 2009, p :85.

يجب أن تتحدد النفقات العامة في الوظائف والواجبات المعهودة إلى الدولة وأن تكون في أضيق الحدود الممكنة، وليست الدولة في حاجة إلى تجاوز هذه الوظائف، ومنافسة النشاط الاقتصادي للأفراد في الحصول على الأموال اللازمة لإشباع الحاجات، ولا تجئ الإيرادات العامة إلا لتمويل النفقات العامة وفي الحدود المرسومة لها¹.

1-1-2 - توازن الميزانية العامة للدولة:

يرى الكلاسيك وجوب توازن الميزانية العامة أي أن تتعادل الإيرادات العامة العادية مع النفقات العامة وبالتالي عارض التقليديون وجود فائض أو عجز في الميزانية العامة وكان تبريرهم لذلك على النحو التالي:

- الفائض يعني زيادة العبء المالي على أفراد المجتمع من خلال فرض ضرائب مرتفعة واقتطاع جزء كبير من ثروات الأفراد.

- وجود فائض في الميزانية تحت سيطرة الحكومة يدفعها إلى التبذير في استخدام تلك الموارد المالية .
- أما فيما يتعلق بوجود عجز في الميزانية العامة، أي زيادة النفقات العامة على الإيرادات العامة وسيتم تغطية هذا العجز بصورة رئيسية عن طريق الاقتراض وهذا هدر للمدخرات القومية².

1-1-3 - صغر حجم النفقات العامة والإيرادات العامة:

يرى الكلاسيك أن الميزانية العامة الناجحة هي تلك تتميز بصغر حجم النفقات العامة والإيرادات العامة وهذا يعني أن تكون الأعباء المالية على أفراد المجتمع أقل ما يمكن وهذا يتناسب مع مبدأ الحرية الاقتصادية حيث اعتقد أنصار هذه المدرسة أن الفرد أكفأ من الدولة في استخدام الموارد الاقتصادية ومن أجل الك لا بد أن يترك للفرد أكبر قدر ممكن من تلك الموارد ويكون ذلك من خلال تخفيض عبء الضريبة على الأفراد حد أدنى³.

وقد ذهب الاقتصادي ساي إلى أن الضرائب تمول نفقات غير منتجة بل هي على العكس من ذلك تؤدي إلى زيادة تكاليف الإنتاج ومن ثم رفع الأثمان والى تخفيض الطلب على أموال الاستهلاك والنتيجة النهائية خفض الإنتاج ما يضر الاقتصاد القومي⁴.

1-1-4 - حيادية المالية العامة:

يتمثل دور الدولة حسب النظرية الكلاسيكية في إطار الدولة الليبرالية في تغطية النفقات العامة المتعلقة

¹ - احمد زهير شامية وخالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، عمان، 2012، ص: 34.

² - محمود حسين الوادي، تنظيم الإدارة المالية من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي ومكافحة الفساد، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص: 21.

³ - المرجع السابق، ص: 20.

⁴ - عادل فليح العلي، مالية الدولة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 20.

بالأمن العدالة والدفاع دون أن تسعى الدولة إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية أي دون التكفل بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية. وهذا ما يطلق عليه بالمالية العامة المحايدة¹.

1-1-5- تفضيل الضرائب على الاستهلاك على الادخار:

تعتبر النظرية التقليدية أن الدخل هو مصدر الادخار، والادخار هو مصدر تراكم رأس المال، لذا فهي تفضل الضرائب على الاستهلاك وإعفاء الادخار من الضريبة لتشجيع الادخار. وبناء على ذلك فإن الاقتصاديين التقليديين يفضلون الضريبة على الاستهلاك، لأن هذه الضريبة لا تعرقل الادخار وتخفض حجم الاستهلاك وهذا ينسجم مع مقتضيات النمو الاقتصادي².

2- مرحلة الدولة المتدخلة - المالية العامة الوظيفية:-

جاءت هذه المرحلة كنتيجة لأزمة الكساد الكبير في أوائل الثلاثينات من القرن الماضي التي كانت بمثابة نقطة تحول في الفكر الاقتصادي الرأسمالي وظهرت المدرسة الحديثة في الاقتصاد وخرجت إلى الوجود النظرية العامة للعمالة والفائدة والنقود على يد الاقتصادي الشهير اللورد كينز عام 1936، الذي وضع مبادئ التدخل التعديلي للدولة للحد من البطالة وبعث التشغيل الكامل، ويمكن للدولة من خلال ميزانيتها زيادة نفقات الاستثمار من جهة وتقليص الضرائب من جهة أخرى وهذا من أجل تنشيط وإنعاش الاقتصاد ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية للسياسة الاقتصادية.

فتركت "الدولة الليبرالية" مكانها لـ"الدولة المتدخلة" التي تتدخل لتسير، توجه أو ترفع من أداء الاقتصاد وتحقيق العدالة الاجتماعية³.

في هذا الإطار، خرجت المالية العامة من حالة العزلة المفروضة عليها من قبل المنظرين الكلاسيك والتي قاموا بتحييدها عن المجال الاقتصادي وأخذت تلعب دور هام وحاسم في التنمية والتعديل الاقتصادي إلى جانب إعادة توزيع الدخل الوطني وأضحت بالتالي المالية العامة أداة رئيسية من أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية⁴.

ويظهر تدخل الدولة فيما يتعلق بالمالية العامة من خلال العناصر التالية:

1- زيادة النفقات العمومية:

ما يجب تسجيله هنا، هي تلك الوتيرة التي طبعت الزيادة في النفقات العمومية خلال المرحلة التي أعقبت الحرب العالمية الأولى والتي تمت بسرعة تفوق ارتفاع الدخل الوطني والتي لا يمكن تمويلها من خلال الإيرادات الجبائية فقط.

¹ - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2008، ص: 19.

² - احمد زهير شامية وخالد شحادة الخطيب، مرجع سابق، ص: 34.

³ - محمود حسين الوادي وزكرياء احمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2000، ص: 22.

⁴ - Pierre Lalumiere, Les Finances Publiques, Armand Colin collection, 7^{ème} édition, Paris, 1983. P :18.

ب - إعادة النظر في التوازن الميزاني:

لم يعد تحقيق التوازن المالي أو الحسابي، بين النفقات العامة والإيرادات العامة في الموازنة العامة للدولة هدفا في حد ذاته، بل أصبح الهدف هو تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، عن طريق رفع أو خفض الطلب الفعلي لتحقيق التشغيل الكامل والاستقرار الاقتصادي. وذلك باللجوء إلى الإصدار النقدي الجديد، أما في أوقات الكساد يتم التوسع في الإنفاق العام وبالتالي أصبحت الدولة مسؤولة عن التوازن الاقتصادي، التوازن الاجتماعي ولو كان ذلك على حساب التوازن المالي أو الحسابي في الميزانية العامة¹.

أكثر من هذا اعتبر العديد من المنظرين الاقتصاديين المؤيدين لتدخل الدولة في الشؤون الاقتصادية أن "العجز الميزاني أداة ملائمة للتحفيز والإنعاش الاقتصادي في ظل شروط معينة يجب توفرها"².

ج- خروج المالية العامة عن حياديتها:

صارت ميزانية الدولة، بفعل تدخل الحكومات في الأمر الاقتصادي غير حيادية وراحت تمارس تأثيرا هاما وفي بعض الأحيان حاسما على تطور الوضعية الاقتصادية، هذه الحيادية التي ميزت طويلا المالية العامة قد تم الاستغناء عنها لسببين على الأقل:

- الأول على اعتبار النفقات العمومية صارت تمتص جزءا هاما من الدخل الوطني صار من الضروري أخذ القرارات المتعلقة بالميزانية بعين الاعتبار.

- الثاني: أن كل الدول صارت تستعمل المالية العامة كأداة رئيسية في السياسة الاقتصادية.³

¹ - احمد زهير شامية وخالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، مرجع سابق، ص: 36.

² - Ahmed Silem, Encyclopédie de l'économie et de la Gestion, Hachette, 1994, P : 390.

³ - Jean Cathelineau, Finances publiques- Politique Budgétaire et Droit financier, LGDJ, Paris, 1976, page : 11.

جدول رقم 1: الفرق بين المالية العامة المحايدة والمالية العامة الوظيفية.

المالية العامة الوظيفية	المالية العامة المحايدة
1- أنها مالية حساسة وتستجيب بمرونة كبيرة لتقلبات الدورة الاقتصادية وتستخدم أدوات السياسة المالية لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية مؤثرة في النشاط الاقتصادي.	1- أنها مالية غير حساسة أي لا تبدي أي استجابة أو تأثر بتقلبات الدورة الاقتصادية وليس لها تأثير فاعل في النشاط الاقتصادي.
2- تتنوع مصادر الإيرادات العامة لديها لكي تكون كافية لتمويل الدور المتصاعد للدولة في النشاط الاقتصادي.	2- تعتمد على الضرائب كمصدر أساسي لتمويل الإنفاق العام الموجه لأنشطة الدولة الحارسة.
3- يمكن للدولة وفي أوقات معينة اللجوء إلى الأفراد والاقتراض منهم من خلال طرح الأسهم والسندات لدعم الدور الترخي للدولة.	3- لا يسمح للدولة باللجوء إلى الأفراد والاقتراض منهم من خلال طرح الأسهم والسندات لأن هذا يتعارض مع أسلوب الحياد المالي.
4- يمكن استخدام أسلوب التمويل بالعجز وتزيد من الإصدار النقدي الجديد إذا رأت ضرورة اقتصادية لذلك.	4- لا تستخدم أسلوب التمويل بالعجز من خلال الشروع بالإصدار النقدي الجديد لمعالجة الفجوة في مصادر الإيرادات العامة.
5- إهمال التوازن المحاسبي للميزانية العامة وقبول أحيانا كثيرة عجز الميزانية العامة إذا كان هذا يخدم متطلبات التوازن الاقتصادي.	5- الاهتمام بالتوازن المحاسبي للميزانية العامة (جانبا الإيرادات العامة يساوي جانبا النفقات العامة) أي عدم قبول العجز ولا يسمح بتكوين فائض مالي بغض النظر عن متطلبات التوازن الاقتصادي.

المصدر: منجد عبد اللطيف الخشالي ونواز عبد الرحمن الهيتي، المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة، دار المناهج، عمان، 2005، ص: 18.

3- مرحلة الدولة العصرية:

عرفت المالية العامة تطورا أكبر خلال النصف الثاني من القرن العشرين الراجع إلى تعددها بالنظر إلى الأهمية وطبيعة الإيرادات والنفقات العامة التي تختلف من دولة متقدمة إلى أخرى في طريق النمو. لقد استحدثت المالية المعاصرة من طرف الأنظمة البرلمانية وتجد هذه العلاقة تفسيراً منطقياً، تاريخياً، ظهرت الأنظمة البرلمانية في مختلف الدول وعلى وجه الخصوص الأوروبية منها عقب انهيار الحكم الملكي.

فلحد من السلطة الملكية، عمدت البرلمانات المنتخبة إلى استعمال التقنيات المالية، بالترخيص المبدئي لإيرادات ونفقات الخدمات العمومية، هذه الطريقة تكون هذه المجالس قد حدثت من مجال التدخل الممكن والمسموح للحكومة.

3-1- المالية العامة في البلدان المتقدمة:

تم ملاحظة تطور سريع في البلدان المتقدمة للخدمات العمومية الاجتماعية حيث وجب تحمل العبء المالي لها في هذه البلدان ، تتدخل الدولة لتصحيح آليات اقتصاد السوق الحرة منذ البداية حتى تتفادى الآثار السلبية المترتبة عن الاختلالات المالية المحتمل حدوثها.

1. التدخل المقاصي:

في هذه الحالة تستعمل المالية العامة لممارسة أثر مقاصي وهذا حسب المراحل التالية:
- في فترة انكماش اقتصادي مصحوب بزيادة البطالة، تقوم الدولة بزيادة النفقات وتقلص من حجم الضرائب حتى تسمح ببعث النشاط الاقتصادي من خلال الأدوات التالية: رصد ميزانية موجهة للإنعاش الاقتصادي، تحديد وسائل لدعم القدرة الشرائية، الشروع في سياسة البناء والأشغال العمومية.
- أما خلال فترة التضخم المرتفع ، تقوم الدولة بتقليص نفقاتها وزيادة في الضرائب مستعملة الأدوات التالية: ميزانية متشددة، سياسة تقشف والتقليص من العجز الميزاني.

أما النقاش القائم اليوم بين مختلف منظري ومنفذي السياسات الاقتصادية فإنه لا يبحث في مبدأ التدخل، لكن في اللحظة التي يجب التدخل فيها والأدوات الواجب استعمالها وفي هذا الإطار ظهرت معارضة بين طرحين اثنين:

- **طرح نقدي:** والذي يعتبر أن الأثر المقاصي يجب أن يمارس عن طريق النقود وذلك باقتراح سياسة نقدية تقييدية لمحاربة التضخم أو بالعكس توسعية في حالة انكماش اقتصادي.

- **طرح مالي:** والذي يتبنى مبدأ اللجوء إلى الوسائل المالية نظرا لفعاليتها الكبيرة أي الضرائب و/أو النفقات العامة.

لكن يبرز الإشكال بصورة كبيرة لما يقع التضخم في فترة تراجع وانكماش اقتصاديين وي طرح الاختيار ما بين مكافحة التضخم ومحاربة البطالة. فالنفقات التي ترتفع تغذي التضخم والضرائب التي تزيد في تعظيم الانكماش الاقتصادي.

ويرى النقديون أنه لا يجب الاعتماد على الوسائل المالية التي تؤدي إلى تعقد الوضعية الاقتصادية للدولة. وانطلاقا من التوازن الميزاني في فترة عادية، ستقوم النفقات والإيرادات بالرد تلقائيا على التغيرات الاقتصادية: إنها "نظرية المعدلات الآلية **les stabilisateurs automatiques**" في حالة انكماش اقتصادي، سوف تتقلص الإيرادات الضريبية تدريجيا وهذا دون إحداث أي تخفيض في معدلات الضرائب. وفي الحالة العكسية، وعند توسع اقتصادي جد سريع، ستظهر زيادة في الإيرادات الجبائية (دون الزيادة في معدلات الضرائب) مما سيحدث فائضا ميزانيا ويمارس أثرا مقاوما للتضخم. بالتالي، يمكن للتدخل المقاصي أن يتم فقط عن طريق الأدوات النقدية.

التدخل المصحح:

يوجد نمط آخر للتدخل وهو التدخل المصحح، وله هدفان اقتصادي واجتماعي.

- في المجال الاقتصادي، هناك ميزة قطاعية، يتمثل الهدف المرسوم هنا ليس إعادة التوازن الاقتصادي الإجمالي، لكن العمل على تقليص الفوارق والنتائج السلبية للاقتصاد الليبرالي. من ناحية الإيرادات، تكون الجباية في صورة تعمل من خلالها على عدم إثقال كاهل القطاعات التي تعرف صعوبات (الفلاحة، الصيد، صغار التجار والصناعات التقليدية). ناحية النفقات يتم تطبيق سياسة إعانات ومنح للقروض بمعدلات فائدة مشجعة لمثل هذه القطاعات.

- في المجال الاجتماعي: يتم استعمال النفقات العمومية سواء لتقديم بشكل مباشر إعانة مالية للأشخاص الأكثر حرمانا إعانة اجتماعية منح بطالة، تقاعد، المنح المدرسية، منح السكن، منح الأمومة... أو بتنمية وتطوير التجهيزات والخدمات العمومية الموجهة للفئات المحرومة خاصة.

3-2- المالية العامة في البلدان النامية:

تعمل دول العالم الثالث على التقدم والتطور وبالرغم من وجود هذه الدول في درجات متفاوتة من النمو يمكن أن نستخرج بعض المعالم المشتركة فيما بينها.

3-2-1- خصائص المالية العامة في الدول النامية: نوضح في ما يلي أهم خصائص المالية العامة في الدول النامية¹:

أ- انخفاض نسبة الاقتطاع الضريبي: إن من أبرز خصائص الأنظمة الضريبية في الدول النامية، انخفاض نسبة الاقتطاع الضريبي فيها إلى الناتج القومي الإجمالي، حيث لا تتجاوز نسبة الاقتطاع الضريبي (20% - 25%) من الناتج القومي الإجمالي، مع إضافة الاقتطاعات شبه الضريبية، مقارنة مع الدول شبه المتقدمة، التي تصل نسبة الاقتطاع الضريبي فيها (35% - 40%) مع إضافة الاقتطاعات شبه الضريبية، ويرجع ذلك إلى انخفاض نصيب الفرد منه، الأمر الذي يحول دون إمكان زيادة نسبة الاقتطاع الضريبي، خشية المساس بالحاجات الأساسية للأفراد، فالأقتطاع الضريبي في وعاء ضريبي صغير الحجم، لا يمكن أن تكون حصيلته الضريبية إلا ضئيلة الحجم.

ب- انخفاض نسبة مساهمة الضرائب المباشرة في الإيرادات العامة:

تساهم الضرائب المباشرة، التي تفرض على الدخل والثروة، بنسبة منخفضة في الإيرادات العامة للدولة، فهي تتراوح ما بين (10% - 47%)، بالمقارنة مع الدول المتقدمة، ويعود سبب ذلك، إلى انخفاض الدخل القومي والفردية، واتساع نطاق القطاع الزراعي، وانخفاض الدخل الناتج عن هذا القطاع، وبالتالي صعوبة فرض الضريبة على الدخل الزراعي المنخفض وانتشار نطاق الاقتصاد المعيشي حتى أن هناك بعض الدول تعفي الدخل الزراعي من الضريبة، لانخفاضه من ناحية، وصعوبة التعرف عليه من ناحية ثانية واقتصار الاستهلاك على الاستهلاك الذاتي.

ج- سيطرة الضرائب غير المباشرة:

¹ - احمد زهير شامية وخالد شحادة الخطيب، مرجع سابق، ص ص: 41، 42.

أمام انخفاض الدخل القومي والفرد في الدول النامية، وانخفاض مساهمة الضرائب المباشرة في الإيرادات العامة، تجد الدول النامية نفسها مضطرة إلى الاعتماد على الضرائب غير المباشرة ، بل أن سيادة الضرائب غير المباشرة واعتماد الأنظمة الضريبية في الدول النامية عليها، جعل منها ميزة أساسية تتميز بها تلك الدول، ويعود ذلك، إضافة إلى الأسباب السابقة، إلى إنفاق الأفراد الجزء الأكبر من دخولهم على السلع الاستهلاكية وكذلك ارتفاع نسبة مساهمة التجارة الخارجية إلى الناتج القومي الإجمالي، ومن ثم ارتفاع الضرائب الجمركية.

لأن فرض هذه الضرائب غير المباشرة وتحصيلها لا يحتاجان إلى إدارة ضريبية عالية الكفاءة وهو ما تعاني منه الدول النامية، يضاف إلى ذلك أن الضرائب غير المباشرة وهي تفرض على المستهلك يمكن أن تساعد الدولة على الحد من الاستهلاك، وزيادة الادخار، وتمتد الدولة بحصيلة وفيرة من الإيرادات، ولذلك نجد أنه، في الوقت الذي تتراوح فيه نسبة الضرائب غير المباشرة في الدول النامية بين (60% - 70%) من الإيرادات الضريبية، فإن هذه النسبة تتراوح بين (30% - 40%) من إجمالي الضرائب في الدول المتقدمة.

د- انخفاض كفاءة الجهاز الإداري الضريبي والوعي الضريبي:

تشير دراسات مالية عن الإدارة الضريبية في الدول النامية أن هذه الدول تعاني من عدم توافر العناصر الإدارية والفنية الكفوءة، القادرة على تحمل مسؤوليات تطبيق أحكام وقوانين الضرائب. وتعد هذه السمة من العقبات الأساسية التي تحول دون إمكان تحقيق أهداف السياسة الضريبية بكفاءة عالية. ويعود ذلك إلى انخفاض كفاءة الجهاز الإداري بشكل عام، وانخفاض مستوى التكوين الأخلاقي للعاملين في الإدارة الضريبية، وضعف الرواتب والأجور للعاملين في الإدارة بصفة عامة في الدول النامية. الأمر الذي يحد من إمكانيات دعم الإدارات الضريبية بالعناصر المؤهلة ذات الخبرة، والكفاءة الفنية العالية. يضاف إلى ذلك، أن الأنظمة الضريبية في الدول النامية، تعاني من انخفاض مستوى الوعي الضريبي، لدى الأفراد المكلفين بالضريبة، ووجود ظاهرة التمييز بين الأخلاق العامة للفرد في تعامله مع الأفراد الآخرين، والأخلاق الضريبية للفرد في تعامله مع الإدارة الضريبية، ومحاولته التهرب من دفع الضريبة، بطريقة أو أخرى، الأمر الذي يحول دون تحقيق الأهداف المالية.

2-2-3- أهداف المالية العامة في الدول النامية:

إن أهداف المالية العامة في الدول النامية تتحدد أصلا في المشاكل الاقتصادية التي تعاني منها وتتحدد في تنمية اقتصادياتها كهدف استراتيجي ومن هذه الأهداف نذكر¹:

¹ - هدى العزاوي ومحمد طاقة، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2007، ص ص: 27، 28.

- توجيه النفقات العامة:

من الضروري أن تستهدف الدول النامية من خلال نفقاتها العامة تحقيق جملة أهداف منها قيامها بتكوين رأس المال الاجتماعي أو ما يعرف بالهيكل الارتكازية للتنمية الاقتصادية، كالتعليم والصحة والطرق والجسور والسدود والاتصالات وتلك المشاريع التي يحجم القطاع الخاص عن القيام بها لحاجتها إلى رؤوس أموال ضخمة، أو لانخفاض العائد منها أو انعدام ربحية البعض منها أو لأن الدولة لا تسمح للقطاع الخاص باستثمار أمواله في مثل هذه المشاريع.

- ضبط الاستهلاك:

تعاني الدول النامية من انخفاض نصيب الفرد من الدخل القومي لذلك الاستهلاك الضروري هو السمة البارزة لاستهلاك غالبية أفراد المجتمع. لذلك فإن السياسة الضريبية فيها يجب أن تستهدف الحد من الاستهلاك غير الضروري -الكماي- وذلك من خلال فرض ضرائب تصاعدية على الدخل والثروات وضرائب نوعية على السلع الكمالية وغير الضرورية.

- تعبئة المدخرات القومية:

تعمل المالية العامة في الدول النامية على تعبئة الفائض الاقتصادي وتوجيهه لتمويل التنمية الاقتصادية ولتحقيق ذلك لجأت بعض الدول إلى أسلوب الادخار الإجباري بموجبه يجبر الأفراد والهيئات على تخصيص نسبة معينة من دخولهم لشراء سندات ذات عائد على أن يتم استرجاع هذه السندات بعد مدة معينة.

كما يمكن تحقيق الادخار الإجباري عن طريق فرض ضرائب بوصفها اقتطاعا من دخول الأفراد لحساب المالية العامة ويستخدم جزء منه لتمويل التنمية الاقتصادية.

ثالثا - الحاجات العامة والحاجات الخاصة:

يهدف النشاط الاقتصادي إلى إشباع الحاجات الإنسانية فقد تولى الفرد في الماضي البعيد، أمر إشباع حاجاته الفردية، كالحاجة إلى الطعام والملبس والمأوى. وفي مرحلة لاحقة، تشكلت الجماعات وكونت ما أطلق عليه فيما بعد المجتمع، الذي يتكون من مجموعة من الأفراد. وظهرت نتيجة لذلك، حاجات لم تكن موجودة في السابق، كالحاجة إلى الأمن والاستقرار في الداخل والخارج، وتوفير العدالة بين الأفراد التي أطلق عليها الحاجات الاجتماعية، والتي تعرف الآن بالحاجات العامة. حيث تقوم الدولة بالمفهوم الحديث بإشباعها، ممثلة بالهيئات والمؤسسات والمصالح العامة، تميزها عن الحاجات الفردية الخاصة، التي لا يزال الفرد مسؤولا عنها، ويقوم بإشباعها بنفسه.

فالحاجة الإنسانية هي أولا حاجات فردية أساسية، يستطيع الفرد بنفسه أن يقوم بإشباعها على الوجه الأكمل وبكامل حريته. ثم حاجات جماعات عامة، تجد منشأها في وجود المجتمع ذاته، كالحاجة إلى حفظ الأمن والنظام، وحماية المجتمع، وتحقيق العدالة، لا يستطيع الفرد بمفرده أن يشبع هذه الحاجات على الوجه الأمثل، بل يجب إشباعها بشكل جماعي، بالنسبة لأفراد المجتمع ككل، عن طريق الهيئات

والمؤسسات العامة، التي اقترن وجودها، بظهور الحاجات الجماعية، وضرورة العمل على إشباع هذه الحاجات، مما يضمن مصلحة المجتمع عامة.

المعايير المستخدمة في التمييز بين الحاجات العامة والحاجات الخاصة: تتعدد المعايير المستخدمة في التمييز بين المفهومين وسنحاول هنا استعراض بعض هذه المفاهيم¹:

1- معيار جهة الإشباع:

ينطلق أنصار هذا المعيار من خلال النظر إلى جهة إشباع الحاجة، فإذا كانت جهة الإشباع هو الفرد أو مؤسسة خاصة يتم تصنيف الحاجة من الحاجات الخاصة، إما إذا كانت جهة الإشباع الدولة أو أحد هيئاتها العامة، فيمكن وصفها بأنها حاجة عامة.

إلا إننا يمكن أن نأخذ على هذا المعيار أنه غير حاسم في التمييز لكلا المفهومين فعلى سبيل المثال لو قام فرد بالتبرع من نفقته الخاصة لبناء مدرسة تقدم خدمات عامة فكيف يمكن وصف خدمة التعليم هنا هل هي حاجة عامة أشبعتها جهة خاصة أم ماذا ؟ لذلك نرى أن هذا المعيار لا يحقق الفصل القاطع بين المفهومين.

2- معيار الكلفة والمنفعة:

يرى أنصار هذا المعيار أن الحاجة عندما يتم إشباعها تخضع لمبدأ أقل كلفة وأعلى منفعة، أي أن الفرد يقوم بممارسة سلوك تعظيم المنفعة وتقليل الكلفة، في حين أن الحاجات العامة لا تخضع في ممارسة إشباعها هذا المبدأ. إلا أننا نأخذ على هذا المعيار أنه ليس بالضرورة دائما أن تهمل الدولة أو الهيئات العامة معيار الكلفة والعائد، بل على العكس تماما هناك توجه مالي متصاعد يميل إلى مراعاة التكاليف ودراسة الجدوى الاقتصادية عندما يتم تخصيص المالي للإنفاق العام، لذلك نرى أن هذا المعيار أيضا غير حاسم للتمييز بين الحاجات العامة والحاجات الخاصة.

3- معيار الفلسفة الاقتصادية والاجتماعية للنظام السياسي:

يرى أنصار هذا المنهج أن القرار السياسي الذي يستند إلى الفلسفة الاقتصادية والاجتماعية في بلد ما هو الفاصل في التمييز بين الحاجات العامة والحاجات الخاصة، لذلك نرى أحيانا كثيرة أن ما يعد ضمن الحاجات الخاصة في مجتمع معين قد يصنف ضمن الحاجات العامة في مجتمع آخر (ينطبق هذا إلى حد كبير على حاجات التعليم والصحة)، وهذا يرجع إلى طبيعة القرار السياسي في ذلك البلد.

ونرى أن هذا المعيار من أكثر المعايير واقعية للتمييز بين الحاجة العامة والحاجة الخاصة لأنه يعطي للقرار السياسي وهو عادة ما يكون فاعلا ومؤثرا وله الكلمة القاطعة في تقرير ووصف الحاجة العامة وبالتالي يضعها هدفا للنشاط المالي. وعلى الرغم من اختلاف المعايير الواردة أعلاه إلا أنه لا يمكن

¹ - منجد عبد اللطيف الخشالي ونواز عبد الرحمان الهيتي، مرجع سابق، ص: 20.

- إغفال أن هناك أسس متفق عليها قد يضيق الجدل فيها في تحديد مفهوم الحاجة العامة، أي بمعنى تميز الحاجة العامة ولا تشترك فيها مع الحاجة الخاصة. وتتمثل هذه الأسس بالآتي:
- تخضع الحاجات العامة لمبدأ (عدم الاستبعاد) ونعني به أنه لا يمكن استبعاد أو حرمان أي فرد من الامتناع والتمتع بالحاجات العامة.
 - المنفعة المتولدة من استهلاك الحاجات العامة غير قابلة للقياس وغير خاضعة للتجزئة.
 - أن استهلاك الحاجات العامة لا ينقص من استهلاك الآخرين لها.
- وبهذا نرى أن التمييز بين مفهوم الحاجة العامة والحاجة الخاصة يكون مدخلا مناسباً للتمييز بين المالية العامة والمالية الخاصة ما دام أن مهمة إشباع الحاجات العامة قد أوكلت إلى النشاط المالي العام في حين يمارس الفرد أسلوبه المالي الخاص في إشباع حاجاته الخاصة.

رابعاً- التمييز بين المالية العامة والمالية الخاصة:

يختص علم المالية العامة بالجانب المالي لنشاط الدولة بمختلف مرافقها ومشاريعها العامة، بينما يقصد بالمالية الخاصة على وجه التحديد مالية الأفراد والمشاريع الفردية والشركات بأنواعها، أو بعبارة أخرى مالية القطاع الخاص في الاقتصاد القومي، وبالتالي هناك اختلافات أساسية بين المالية العامة التي تقوم بها الدولة، والمالية الخاصة التي يمارسها الأفراد في المجتمع، وتتلخص هذه الاختلافات في الجدول التالي:

جدول رقم 02: مقارنة بين المالية العامة والمالية الخاصة

أوجه المقارنة	المالية العامة	المالية الخاصة
من حيث الهدف	تهدف إلى إشباع الحاجات العامة دون الاهتمام بتحقيق الربح الاقتصادي.	تهدف إلى إشباع الحاجات الخاصة وتعظيم المنفعة الشخصية.
من حيث الأسلوب	تعتمد أسلوب تحديد أوجه النفقات العامة أولاً من ثم تقرير الإيرادات العامة.	تعتمد أسلوب تحديد الإيرادات أولاً ومن ثم تقرر حدود النفقات.
من حيث المرونة	تمتلك مرونة عالية في توسيع مصادر الإيرادات لمواجهة نفقاتها.	لا تمتلك مرونة عالية في توسيع مصادر الإيرادات بسرعة كافية لمواجهة نفقاتها الخاصة.
من حيث الوسيلة	تعتمد وسيلة الإكراه والإجبار وممارسة حق السلطة السيادية في تحصيل وجباية الإيرادات العامة.	تعتمد وسيلة الإقناع والاختيار وعدم استخدام الإكراه في ممارسة النشاط المالي الخاص.

المصدر: منجد عبد اللطيف الخشالي ونواز عبد الرحمان الهيتي، مرجع سابق، ص: 22.

خامسا-علاقة علم المالية العامة بالعلوم الأخرى:

يرتبط علم المالية بعلاقات وثيقة مع عدد كبير من العلوم الأخرى ولفهم علم المالية العامة يتطلب الأمر فهم علاقته بغيره من العلوم وسندرج فيما يلي أهم العلوم التي لها علاقة بالمالية العامة:

1-علاقة علم المالية العامة بعلم الاقتصاد:

يهتم علم الاقتصاد بإشباع الحاجات المتزايدة، في حين يهتم علم المالية العامة بإشباع الحاجات العامة فقط، ومن هنا تكون العلاقة علاقة الجزء بالكل. وعناصر المالية العامة من إيرادات عامة ونفقات عامة ما هي إلا كميات اقتصادية تقنطع وتضخ في الاقتصاد القومي، لذلك يحتاج الباحث في المالية العامة إلى استخدام أدوات التحليل الاقتصادي لمعرفة آثار حركة هذه الكميات على المتغيرات الاقتصادية مثل الدخل القومي ومستوى الاستخدام ومعدل النمو الاقتصادي.

والسياسة المالية هي جزء أساسي من السياسة الاقتصادية حيث يجب أن يكون هناك انسجام وتنسيق تام بينهما لتحقيق الأهداف المطلوب تحقيقها، وعلى أساس هذه العلاقة الوثيقة ينبغي للباحث العامل في مجال المالية العامة أن يلم بالدراسات الاقتصادية على المستوى الجزئي والكلي لكي يستطيع أن يتخذ الإجراءات المالية المناسبة من غير إحداث آثار غير مرغوب فيها¹.

2- علاقة علم المالية العامة بعلم المحاسبة:

إن صلة علم المالية العامة بعلم المحاسبة صلة وثيقة جدا، إذ يتطلب البحث في كثير من الموضوعات المالية وخاصة الضرائب، الإلمام بأصول المحاسبة ومراجعتها وفنونها، من مجرد واحتياجات ومخصصات وتنظيم الحسابات الختامية والأرباح والخسائر، وتحضير الميزانية العمومية للمنشآت وإعداد موازنة للدولة نفسها وتنفيذها والرقابة على تنفيذها كما يتطلب استخدام نظم المحاسبة الفنية².

3-علاقة علم المالية العامة بعلم الاجتماع:

إن التأثير المتبادل بين المالية العامة والأوضاع الاجتماعية للدولة قوي وواضح، ففي مرحلة الدولة الحارسة اقتصر دور المالية العامة للدولة على الحصول على إيرادات بهدف تغطية النفقات الأمن الداخلي، الدفاع وتحقيق العدالة ولم يكن ما قد يترتب على ذلك من تأثير على الثروات والدخول والتوزيع هدفا مقصودا في حد ذاته. أما في مرحلة الدولة المتدخلة فقد اتسع نطاق المالية العامة وأصبح الحصول على الإيرادات من مختلف المصادر وتوجيه النفقات العامة إلى مختلف أوجه النشاط الاقتصادي أدوات يراد بها تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية. فكثيرا ما تستهدف الدولة بالضريبة إحداث آثار اجتماعية محددة، فالضريبة التصاعدية تقلل التفاوت بين ثروات الأفراد ودخولهم، كما أن إعفاء الطبقات الفقيرة من

¹ - هدى العزاوي ومحمد طاقة، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص:17.

- المرجع السابق، ص: 20.²

الضرائب وتعميم التعليم المجاني وتوفير بعض الضمانات الاجتماعية عن البطالة والشيوخ من شأنها رفع المستوى الاجتماعي وتوفير حظوظ متعادلة بين أفراد الأمة¹.

4- علاقة علم المالية العامة بعلم الإحصاء:

يستعين علم المالية العامة بعلم الإحصاء في دراسة الكثير من المواضيع كالدخل القومي، وتوزيع الدخل والثروة بين أفراد وفئات المجتمع وعدد السكان وتوزيعهم الجغرافي والمهني وحالة ميزان المدفوعات... الخ، هذه المواضيع مهمة جدا للمالية العامة لأنها تعد الأساس الذي يعتمد عليه في تحديد الأهداف ورسم السياسة المالية للدولة الموصلة إليها².

5- علاقة علم المالية العامة بعلم القانون:

القانون هو الأداة التنظيمية التي يوجدها المشرع لوضع القواعد اللازمة في مختلف الميادين، ومنها الميدان المالي للدولة، وللمالية العامة علاقة وثيقة بعلم القانون حيث أن³:

أ- الجوانب النظرية في المالية العامة كالنفقات والضرائب تحكمها قواعد قانونية قابلة للتطبيق تسمى بالتشريع المالي. والتشريع المالي هو مجموعة القوانين والأحكام التي تسنها السلطة التشريعية في الدولة وتقوم الجهات التنفيذية بإتباعها في إدارة شؤونها المالية من إنفاق وجباية.

أ- القانون الدستوري يتضمن نصوصا مالية تحدد صلاحيات السلطة التنفيذية والتشريعية في إعداد الموازنة والتصديق عليها وتنفيذها.

ب- إن التشريع الضريبي ينظم كافة الجوانب المتعلقة بالضرائب من حيث أنواعها، أسعارها، وكيفية ومواعيد تحصيلها كما ينص على العقوبات للمخالفين.

ج- أما من حيث الأهداف، فأهداف القانون والمالية العامة تكاد تكون واحدة، فالمالية العامة أيضا تهدف لتحقيق العدالة في توزيع الأعباء المالية في المجتمع، و كذلك تسعى لتقريب الفجوة بين أصحاب الدخل العالية والدخول المنخفضة.

6- علاقة علم المالية العامة بعلم السياسة:

إن علم السياسة Political Science هو العلم الذي يهتم بالدراسة الأكاديمية للحكومة والمؤسسات السياسية وعلاقتها بأفراد المجتمع، بينما يهتم علم المالية العامة بدراسة النشاط المالي للدولة من نفقات وإيرادات وموازنة بقصد تحقيق السياسة المالية للأهداف الاقتصادية والاجتماعية، وأن العلاقة بين العلمين هي علاقة متبادلة فالإيرادات والنفقات العامة والموازنة العامة هي مرآة تعكس فلسفة النظام السياسي Political System ، إذ أن حجم الإيرادات والنفقات العامة يختلف من دولة رأسمالية إلى دولة

¹ - سليمان احمد اللوزي وعلي محمد خليل، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص: 39.

² - هدى العزاوي ومحمد طاقة، اقتصاديات المالية العامة مرجع سابق، ص: 20.

³ - المرجع السابق، ص: 19.

اشتراكية، وكذلك يختلف فيما إذا كانت الدولة الرأسمالية ديمقراطية أم استبدادية أو فيما إذا كانت الدولة الاشتراكية مركزية أو لا مركزية في الإدارة، إذن النظام المالي انعكاساً للنظام السياسي الذي يحدد نطاق علم المالية العامة وأدواتها المختلفة.

كما أن النظام السياسي قد يتأثر بالمالية العامة، فحدوث مشكلة مالية قد تعمل على الإطاحة بالحكومة مثلاً. وهكذا رأينا العلاقة المتبادلة بين المالية العامة والسياسة، فعلم المالية العامة يهتم بمالية الدولة وعلم السياسة يهتم بالحكومة والمؤسسات السياسية.¹

¹ - سليمان احمد اللوزي وعلي محمد خليل، المالية العامة، مرجع سابق، ص: 40.

أسئلة الفصل الأول:

- عرف علم المالية العامة ثم وضح علاقته بالعلوم الأخرى.
- ماهو الفرق بين المالية العامة المحايدة والمالية العامة الوظيفية؟
- ما هو الفرق بين الحاجات العامة والحاجات الخاصة ؟
- ما هو الفرق بين المالية العامة والمالية الخاصة؟
- وضح الأسس التي استندت عليها المالية العامة المحايدة.
- بين أهم المميزات الأساسية للمالية العامة الرأسمالية المعاصرة ؟
- وضح خصائص المالية العامة في البلدان النامية.
- ما هي أهم الاختلافات في أهداف النظام المالي بين الاشتراكية والرأسمالية؟

الفصل الثاني: النفقات العامة

تمهيد:

ازدادت أهمية دراسة نظرية النفقات العامة في المدة الأخيرة مع تعاظم دور الدولة وتوسع سلطاتها وزيادة تدخلها في الحياة الاقتصادية وترجع أهمية النفقات العامة إلى كونها الأداة التي تستخدمها الدولة من خلال سياستها الاقتصادية في تحقيق أهدافها النهائية التي تسعى إليها. فهي تعكس كافة جوانب الأنشطة العامة وكيفية تمويلها. فشهدت نظرية النفقات العامة تطوراً سائراً التطور الذي حدث في دور الدولة، حيث زاد حجمها وتعددت أنواعها، وبذلك أصبحت أداة رئيسية من أدوات السياسة المالية والسياسة الاقتصادية.

أولاً- مفهوم النفقة العامة:

1-تعريف النفقة العامة:

تعرف النفقة العامة أنها: "مبلغ من المال يصدر عن الدولة أو عن أي شخص معنوي عام قصد تحقيق منفعة عامة"¹، وتعرف كذلك بأنها: "مجموع المصروفات التي تقوم الدولة بإنفاقها خلال فترة زمنية معينة، بهدف إشباع حاجات عامة معينة للمجتمع الذي تنظمه هذه الدولة." إذن فالنفقة العامة هي مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام، قصد تحقيق نفع عام.

2-خصائص النفقة العامة:

يتضح من التعاريف السابقة أن للنفقة العامة ثلاثة (03) أركان أو خصائص أساسية وهي:

-النفقة العامة مبلغ نقدي:

يجب أن تكون النفقة العامة مبلغاً من النقود، فمع انتقال النظام الاقتصادي من اقتصاد المقايضة إلى الاقتصاد النقدي، أصبحت الدولة تنفق مبالغ نقدية للحصول على السلع والخدمات اللازمة لإشباع الحاجات العامة، وعليه فإن الوسائل غير النقدية التي تستخدمها الدولة لا يمكن عدها نفقات عامة.

- النفقة العامة يقوم بها شخص معنوي عام:

يشترط في النفقة لكي تكون عامة أن يكون الأمر بصرفها شخص معنوي عام، والمقصود بالشخص المعنوي العام، ذلك الشخص الذي يخضع في علاقته بغيره من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين للقانون العام.

- الغرض من النفقة العامة إشباع حاجة عامة:

¹ - عبد الله خبابة، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2009، ص: 58.

يعتبر المبرر الوحيد للنفقات العامة هو وجود حاجات عامة تتولى الدولة أو الهيئات أو المؤسسات العامة إشباعها بهدف تحقيق المنفعة العامة، ويعتبر مفهوم الحاجة العامة أمراً نسبياً يختلف من مجتمع لآخر حسب طبيعة النظام السياسي والاقتصادي ومستوى التطور الحضاري والاجتماعي والثقافي لكل مجتمع.

ثانياً- أنواع النفقات العامة (تقسيماتها): تقسم النفقات العامة إلى أنواع عديدة تختلف باختلاف معيار التقسيم وأهمها ما يلي:

1-تقسيم النفقات العامة وفق معيار التأثير في الدخل القومي:

تقسم النفقات العامة وفق هذا المعيار إلى نفقات حقيقية ونفقات تحويلية ويعد الاقتصادي **Arthur Cecil Pigeou** أول من اعتمد هذا التصنيف ولا يزال يظهر في مفردات بعض الميزانيات ولكن تحت اصطلاحات مختلفة ويمكن توضيح ذلك كما يلي¹:

1-1-النفقات الحقيقية:

يقصد بالنفقات الحقيقية أو الفعلية تلك النفقات تلك النفقات التي تقوم بها الدولة مقابل الحصول على السلع والخدمات اللازمة لحياة الإدارات وتسيير المصالح العامة، مثل الأجور والمرتبات، وكذلك ما ينفق لشراء السلع المختلفة التي تحتاجها الإدارات للقيام بأعمالها كالإنفاق على الصحة والتعليم والدفاع...الخ.

1-2- النفقات التحويلية:

يقصد بها تحويل مبالغ نقدية من فئة إلى أخرى في المجتمع وهذه النفقات ليس لها مقابل مباشر ولا تؤدي إلى زيادة في الإنتاج الوطني بل تؤدي إلى إعادة توزيعه ومن شأن هذا النوع من النفقات تحويل القدرة الشرائية من فئة إلى أخرى. وتنقسم النفقات العامة التحويلية إلى ثلاثة (03) أنواع:

النفقات التحويلية الاقتصادية: وهي تلك النفقات التي تقوم بها الدولة بهدف تحقيق التوازن الاقتصادي، مثل الإعانات التي تمنح لبعض المشاريع الإنتاجية، أو لبعض فروع الإنتاج بهدف تخفيض نفقات الإنتاج، وتصريف المنتجات بأثمان منخفضة تكون في غالبيتها سلع أو خدمات ضرورية. وبالطبع فإن هذه الإعانات الاقتصادية التي تمول من حصيلة الضرائب ليست في واقع الأمر إلا اقتطاعاً من دخول الأفراد لذا فهي تعد من النفقات التحويلية وغالباً ما تقوم الدولة باستخدام حصيلة ضريبة كالتصريف الإضافية على الدخل لتمويل هذه الإعانات بحيث يتحمل أصحاب الدخل العالية وحدهم عبء تمويل الإعانات الاقتصادية.

¹ - منجد عبد اللطيف الخشالي ونوزاد عبد الرحمن الهيتي، مرجع سابق، ص:37،38.

النفقات التحويلية الاجتماعية : وهي تلك النفقات التي تقوم بها الدولة بهدف تحقيق التوازن الاجتماعي عن طريق رفع المستوى المعيشي لبعض أفراد المجتمع وفئاته ومثالها الإعانات والمساعدات التي تمنحها الدولة لذوي الدخل المحدود لمساعدتهم على تحمل أعباء المعيشة، إعانات التعليم والصحة والسكن... الخ

النفقات التحويلية المالية: وهي النفقات التي تقوم بها الدولة بمناسبة مباشرتها لنشاطها المالي وأهم صورها فوائد الدين العام وأقساط استهلاكه السنوية، وقد ازدادت أهمية هذا النوع من النفقات في الفترة المنصرمة نظرا للزيادة المضطرد في النفقات العامة لمعظم الدول.

2- تقسيم النفقات العامة حسب معيار التكرار أو الدورية:

وتنقسم النفقات العامة وفق هذا المعيار إلى نفقات عادية ونفقات غير عادية كما يلي¹:

1-2- النفقات العادية: هي تلك النفقات التي تتكرر بانتظام بشكل سنوي في الميزانية العامة للدولة كرواتب موظفي الدولة وأسعار المواد واللوازم الضرورية لسير المرافق العامة ونفقات تحصيل الضرائب وغيرها وقد يختلف مقدارها من سنة إلى أخرى.

2-2- النفقات الغير عادية: هي تلك النفقات التي لا تتكرر بصورة عادية منتظمة في ميزانية الدولة بل تحدث على فترات متباعدة وبصورة غير منتظمة وفي ظروف غير عادية مثل نفقات مكافحة الآفات الزراعية ونفقات الحروب ... ومن نتائج هذا التقسيم أن النفقات غير العادية تغطي بموارد غير عادية كالقروض والإصدار النقدي الجديد الذي يتم اللجوء إليه في ظروف استثنائية.

يؤخذ على هذا التصنيف أنه لم يعد يتماشى مع المفهوم الحديث للمالية العامة، فالنفقات التي ينظر إليها على أنها غير عادية أصبحت من أهم النفقات العادية وهذا يشمل النفقات الاستثمارية التي أصبحت تتكرر سنويا وتحتل بنودا ثابتة في ميزانية الدولة. لهذا تخلت أغلب الدول على اعتماد هذا النمط من التصنيف.

3- تقسيم النفقات العامة حسب المعيار الوظيفي:

وتقسم النفقات العامة حسب هذا المعيار حسب الوظائف التي تؤديها الدولة، وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذا التصنيف يعد أحدث التقسيمات للنفقات العامة، ولا توجد قاعدة واحدة يلتزم بها هذا التقسيم بل تقسم النفقات العامة وفق هذا المعيار على أساس مجموعة وظائف أساسية في شكل مصالح تابعة للدولة، والوظائف الأساسية للدولة هي: الوظيفة الإدارية، الوظيفة الاجتماعية، الوظيفة الاقتصادية، وبذلك تكون هناك ثلاثة (03) أنواع للنفقات تندرج تحت التقسيم الوظيفي وهي²:

1-3- النفقات الإدارية للدولة:

1 - منجد عبد اللطيف الخشالي ونوزاد عبد الرحمن الهيتي، مرجع سابق، ص:36.

2 - سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص: 39.

وهي تمثل النفقات المتعلقة بتسيير المرافق العامة واللازمة لقيام الدولة، وتشمل هذه النفقات مرتبات الموظفين، أجور العمال ومعاشاتهم، ويمكن القول أن هذا التصنيف من النفقات (الإدارية يتضمن نفقات الإدارة العامة، الدفاع، الأمن، العدالة، والتمثيل الدبلوماسي).

3-2- النفقات الاجتماعية للدولة:

وهي النفقات المتعلقة بالأغراض الاجتماعية للدولة، أي النفقات الخاصة بتحقيق الأهداف الاجتماعية للأفراد، ومن أهم بنود هذه النفقات، النفقات الخاصة بالتعليم والصحة والتأمينات الاجتماعية والثقافية.

3-3- النفقات الاقتصادية للدولة:

وهي النفقات المتعلقة بالأغراض الاقتصادية للدولة، أي النفقات المرتبطة بقيام الدولة بأنشطة معينة بهدف تحقيق أهداف اقتصادية مثل الاستثمارات العامة التي تهدف إلى توفير الخدمات الأساسية كالنقل والري والكهرباء...إلخ.

ويتضح أن هذا النوع من النفقات له أهمية أكثر في الدول الاشتراكية، كما يحتل مكانا بارزا في الدول النامية عنه في الدول المتقدمة بسبب عدم توفر التنمية الأساسية في الدول النامية. وترجع أهمية التقسيم الوظيفي للنفقات العامة إلى أنه يؤدي إلى عرض الموازنة في شكل بسيط يسهل فهمه، كما يمكن هذا التقسيم من إجراء دراسات مقارنة للتدفقات العامة في مختلف الدول.

4- تقسيم النفقات العامة حسب معيار الشمولية:

يمكن تقسيم النفقات العامة حسب معيار مجال شمولية النفقة العامة ومدى استفادة أفراد المجتمع منها إلى¹:

نفقات وطنية أو مركزية: هي تلك التي ترد في ميزانية الدولة وتتولى الحكومة الاتحادية أو المركزية القيام بها مثل نفقة الدفاع الوطني والقضاء فهي نفقات ذات طابع وطني.

النفقات المحلية أو الإقليمية: فهي تلك التي تقوم بها الجماعات المحلية كالولايات والبلديات وترد في ميزانية هذه الهيئات مثل توزيع الماء والكهرباء والمواصلات داخل الإقليم أو المدينة.

ثالثا - ضوابط وحدود الإنفاق العام:

على الرغم من السلطة السيادية التي تمتلكها الدولة إلا أن هذا لا يجيز لها أن تمضي في قرار الإنفاق العام إلى مدى غير محدد، فهناك ضوابط وحدود ترسم نطاق ومدى الإنفاق العام كما يلي:

1- ضوابط الإنفاق العام: تحاول السلطة التنفيذية مراعاة ضوابط معينة عند شروعها في الإنفاق لكي تدعم من شرعية هذا الإنفاق هذه الضوابط هي: ضابط المنفعة وضابط العقلانية الاقتصادية.

1-1- ضابط المنفعة: ونعني به ضرورة توفر الأهمية والفائدة والنفع الاجتماعي في الإنفاق العام، إذ

- سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص: 48¹.

بغيا ب المنفعة يصبح الإنفاق العام غير مجدي وعبثي ويفقد أحد أركان شرعيته وهناك اتجاهات متعددة اهتمت بقياس المنفعة في الإنفاق العام نورد منها ما يلي:

• **الاتجاه الشخصي:** يرى أنصار هذا الاتجاه أن قياس المنفعة في الإنفاق يتم من خلال المقارنة ما بين الناتج الاجتماعي المتولد من ممارسة الحكومة للإنفاق العام والناتج المتولد عندما يترك هذا الإنفاق بيد الأفراد إلا أنه يؤخذ على هذا الاتجاه صعوبة تطبيقه من الناحية العملية فليس من السهولة إجراء هكذا مقارنة لذلك برز اتجاه جديد في قياس المنفعة هو الاتجاه الموضوعي.

الاتجاه الموضوعي: يرى أنصار هذا الاتجاه أن المنفعة في الإنفاق العام يتم قياسها من خلال متابعة معدلات النمو الاقتصادي والزيادة المتحققة في الدخل القومي فإذا كان هناك زيادة في الدخل القومي مرافقة للزيادة في الإنفاق العام يمكن أن يوصف هذا الإنفاق بأنه نافع، وعلى الرغم من سهولة هذا المعيار إلا أنه يؤخذ عليه أنه يركز على الاعتبارات الاقتصادية فقط ويهمل الجوانب الأخرى كالاتبارات الاجتماعية مثلا.

ومع عدم وجود معيار قاطع يحدد ويقيس المنفعة في الإنفاق العام تم الاتفاق على مؤشرات لمظاهر عامة في المجتمع تعكس مقدار المنفعة في الإنفاق العام وهي:

- مستوى التفاوت في توزيع دخول الأفراد.

- المستوى الصحي ومتوسط أعمار السكان .

- عدد الوحدات السكنية المخصصة للمواطنين

- مستوى الخدمات الاجتماعية المقدمة للمواطنين.

1-2- **ضابط العقلانية الاقتصادية:** ونعني بها الرشادة وحسن التدبير في إدارة الأموال العامة أي الابتعاد عن مظاهر الهدر والتسيب المالي في أنفاق الأموال العامة، علما بأن هذه المظاهر هي أحد الأسباب المولدة لظاهرة التهرب الضريبي ، لذلك تعد العقلانية الاقتصادية ركنا وضابط أساس من ضوابط الإنفاق العام. وهناك مؤشرات يمكن استخدامها لقياس ضابط العقلانية الاقتصادية هي:

✓ **مؤشر إنتاجية الإنفاق العام:** ويعبر عن العلاقة بين الناتج الاجتماعي المتولد من الإنفاق العام والموارد المالية المولدة للناتج الاجتماعي. فرفع إنتاجية الإنفاق العام يتطلب تقليص الموارد المالية المولدة لهذا الناتج، وهذا يتحقق من خلال توفر العقلانية الاقتصادية في الإنفاق العام واستخدام معايير الجدوى الاقتصادية.

✓ **مؤشر الإنفاق العام الاستثماري:** ويمكن الوصول إلى هذا المؤشر من خلال قياس ما يلي:

-مدى قدرة المشروع الاستثماري على استيعاب العمالة الوطنية.

- مدى قدرة المشروع على توفير رصيد من العملات الأجنبية .

- مدى قدرة المشروع الاستثماري على سد احتياجات السوق المحلية.

إن توفر ضوابط المنفعة والعقلانية في الإنفاق العام لا يمكن ضمانها إذا لم تتوفر وسائل تجبر المؤسسات الحكومية على التقيد بهذه الضوابط وأن هذه الوسائل لكي يمكن استخدامها يتعين وجود تشريعات وقوانين توضح تسلسل إجراءات الإنفاق الحكومي في المؤسسات الحكومية، وهذه العملية تسمى تقنين النشاط المالي للدول (أي وضعه في إطار قانوني) وبعد ترسيخ هذه القوانين يتم تمهيد العمل للرقابة المالية والتي تأخذ المراحل التالية:

✓ الرقابة الإدارية:

تعتبر المرحلة الأولى من مراحل التأكد من وجود ضوابط الإنفاق العام وعادة ما تكون وزارة المالية هي المشرفة على تنفيذها وتشمل الرقابة الإدارية التأكد من أن الصرف في المؤسسات الحكومية يتم ضمن الاعتماد المالي المخصص وضمن الأبواب المعتمدة وأن أوامر الصرف تصدر من جهة تمتلك صلاحية الصرف التي يمنحها القانون، وعادة ما تتم الرقابة الإدارية قبل تنفيذ الإنفاق الحكومي...

✓ الرقابة المحاسبية المستقلة:

وهي المرحلة الثانية من مراحل الرقابة المالية ويقوم بتنفيذها محاسبون مستقلون لديهم صلاحيات واسعة في التدقيق والمراقبة، يحاولون التأكد من أن إجراءات الصرف تمت ضمن السياقات المعتمدة للعملية المالية في الحكومة وعادة ما تتم الرقابة المحاسبية بعد تنفيذ الإنفاق الحكومي ويقوم المحاسبون المستقلون بإعداد تقرير يتضمن التجاوزات المالية إن وجدت وتقديمها إلى الجهات المختصة لتطبيق القوانين بحق المخالفين.

✓ الرقابة الشعبية (البرلمانية):

وهي المرحلة الأخيرة التي يتم فيها مناقشة الحساب الختامي (كشف النفقات والإيرادات العامة المنقذة خلال السنة المنتهية) الذي تعده وزارة المالية، وبعد التأكد من النفقات العامة توفرت فيها عناصر النفقة الأساسية وضوابط الإنفاق العام يتم المصادقة على الحساب الختامي لغرض التهيؤ لمناقشة الميزانية العامة للعام القادم.

2- حدود الإنفاق العام: هناك عوامل ترسم حدود وحجم النفقات العامة للدولة وتتمثل هذه العوامل في:

2-1- الفلسفة الاقتصادية للنظام السياسي:

إن الفلسفة الاقتصادية للمجتمع والدولة هي التي تحدد النظام الاقتصادي ونمط إدارة الدولة، وعلى الرغم من أن هناك عدة أنماط لإدارة الاقتصاد الوطني إلا أن جميع هذه الأنماط تندرج ضمن الأشكال الرئيسية للدولة (الدولة الحارسة، الدولة المتدخلة، الدولة المنتجة).

ففي ظل الدولة الحارسة التي تتبنى أسلوب المالية المحايدة والتي تحصر مهامها في الوظائف الأساسية للدولة (الأمن، الدفاع، القضاء) فإن حدود الإنفاق العام سوف تضيق لتقتصر على تمويل نشاط الدولة

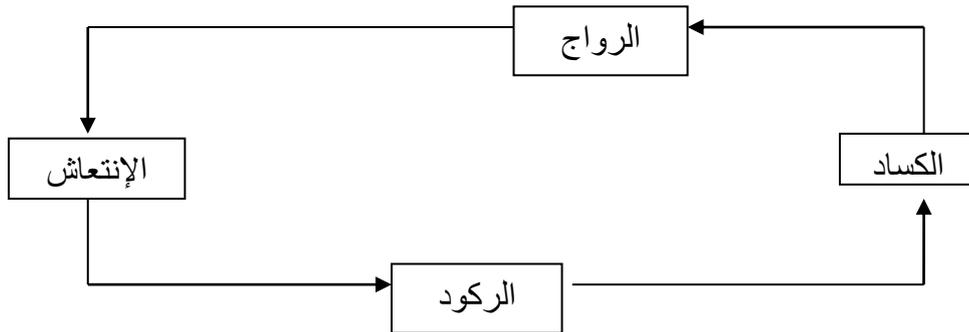
في تنفيذ المهام الأساسية المشار إليها لهذا سوف نشهد حدود ضيقة للنفقات العامة تتناسب مع شكل الدولة الحارسة.

أما في ظل الدولة المتدخلة التي تستخدم أسلوب المالية الوظيفية والتي تسعى إلى تحقيق دور اقتصادي مؤثر في النشاط الاقتصادي فإنها تستدعي حدود أوسع للنفقات العامة لكي يتناسب مع الدور التدخلي للدولة لذلك يزداد التخصيص المالي للنفقات العامة في مرحلة الدولة المتدخلة بشكل يفوق ما هو عليه في ظل الدولة الحارسة.

وينطبق التحليل نفسه في ظل الدولة المنتجة التي تسيطر على عملية الإنتاج والتوزيع والتي تستخدم أسلوب التحليل المالي حيث تتسع حدود النفقات العامة لكي تصبح قادرة على استيعاب النشاط المتصاعد للدولة المنتجة.

2-2- تقلبات مستوى النشاط الاقتصادي وحركة الدورة الاقتصادية:

عادة ما يخضع النشاط الاقتصادي إلى تقلبات تبعا لحركة الدورة الاقتصادية، وهذه الأخيرة تخضع لنوبات متعاقبة من مستوى النشاط الاقتصادي اختلف الاقتصاديون في تحديد مدتها الزمنية وأسباب حدوثها لكن اتفق الجميع أنها تأخذ المسار التالي:



الركود والانتعاش له تأثير واضح في رسم حدود النفقات العامة ويبرز هذا بقدر ما تعكسه النفقات العامة من درجة استجابة لتقلبات مستوى النشاط الاقتصادي والذي يوصف بحساسية النفقات العامة.

2-3- المقدرة المالية للدولة:

وهي عامل حاسم في رسم حدود الإنفاق العام، فهي بمثابة السيولة المالية المتاحة التي في ضوءها يتقرر إلى أي مدى تذهب الدولة لإقرار التخصيصات المالية المخصصة للإنفاق العام. وتتوقف المقدرة المالية للدولة على العوامل التالية:

2-3-1- المقدرة التكلفة: هي مستوى القدرة التحملية للدخل لتمويل الضرائب، أي على المشرع الضريبي أن يصل ويتعرف على المقدرة التكلفة للدخل لكي يستطيع أن يحدد نسبة الضريبة المفروضة

والقابلة للدفع ومن الطبيعي كلما زادت القدرة التكاليفية للدخل ازدادت الحصيلة الضريبية وتعززت المقدرة المالية للدولة ولدراسة المقدرة التكاليفية ينبغي التمييز بين مستويين من التحليل هما:

- المستوى الكلي: في ظل هذا المستوى يتم دراسة القدرة التحميلية للدخل القومي بغرض الوصول إلى الحصيلة الضريبية المثلى والتي تحققها أعلى قدرة تحميلية للدخل القومي.
- المستوى الجزئي: في التحليل في المستوى الجزئي فإن المشرع الضريبي يدرس عوامل مؤثرة في المقدرة التكاليفية للدخل الفردي وهي طبيعة الدخل وطرق استخدام الدخل.

2-3-2- المقدرة الافتراضية للدولة: ونعني بها قدرة الدولة في الحصول على الإيرادات المالية من الأفراد أو الشركات من خلال الاقتراض منهم بواسطة طرح السندات الحكومية للبيع. وتستطيع الدولة الوصول إلى أعلى قدرة اقتراضية بالاستناد إلى العوامل التالية:

- حجم الادخار الفردي:

تزداد رغبة الأفراد في الإقبال على شراء السندات الحكومية المطروحة للتداول مع زيادة مستوى الادخار لديهم وهذا من شأنه رفع المقدرة المالية للدولة.

- طرق توزيع الادخار ما بين القطاع الخاص والقطاع العام:

برزت في الآونة الأخيرة ظاهرة طرح السندات الحكومية في الأسواق المالية البورصات وتنافس هذه السندات سندات مطروحة من قبل شركات خاصة، ومن الطبيعي أن يحاول الأفراد توجيه مدخراتهم للاستثمار في السندات ذات الفائدة المرتفعة لذا يتعين على الحكومة الأخذ بعين الاعتبار معدل الفائدة الممنوحة على السندات الحكومية ومدى قدرتها في منافسة السندات الخاصة لان هذا من شأنه أن يؤثر على المقدرة الافتراضية للدولة وبالتالي على مقدرتها المالية.

رابعا- الآثار الاقتصادية المباشرة للنفقات العامة:

إن معرفة الآثار الاقتصادية للنفقات العامة على المتغيرات الاقتصادية الرئيسية، ومن ثم على مستوى النشاط الاقتصادي كافة، عملية مهمة جداً لوضع السياسة المالية، حيث أنها تمكنه من الاختيار المناسب للأداة اللازمة لعلاج المشكلة التي يواجهها، أو تمكنه من تحقيق هدف معين ومن أهم المتغيرات الاقتصادية الرئيسية في الاقتصاد القومي والتي تؤثر عليها النفقات العامة نجد: الإنتاج، الاستهلاك، الادخار، الدخل القومي، التوظيف.

1- أثر النفقات العامة على الإنتاج:

تتجلى هذه الآثار في النقاط التالية:

- 1- تؤدي النفقات الرأسمالية أو الإنتاجية بالإضافة إلى تكوين رؤوس الأموال العينية التي تحدث زيادة مباشرة في الدخل القومي الجاري تقاس بمقدار الاستثمارات الجديدة إلى زيادة المقدرة الإنتاجية القومية.

ب- تؤدي النفقات العامة الاجتماعية التي تتمثل في النفقات المخصصة لإنتاج الخدمات العلمية والطبية والثقافية والتعليمية، ونفقات التعليم الفني والتدريب المهني والأبحاث العلمية والإعانات الاجتماعية، إلى زيادة الناتج القومي الجاري، وزيادة المقدرة الإنتاجية لرأس المال البشري.

ج- تساهم الإعانات الاقتصادية الممنوحة للمشروعات إلى رفع أرباحها وبالتالي ارتفاع مقدرتها الإنتاجية.

د- تؤدي النفقات العامة على الدفاع والأمن والعدالة، وتحقيق الاستقرار إلى رفع المقدرة الإنتاجية القومية.

هـ- تؤدي النفقات العامة على البنى التحتية كالطرق ووسائل النقل والمواصلات والطاقة، وتلك النفقات التي تمول التقدم التكنولوجي وهي تؤدي إلى خفض نفقة الإنتاج وبالتالي رفع الأرباح وزيادة الناتج القومي.

2- أثر النفقات العامة على الاستهلاك:

يتضح أثر النفقات العامة على الاستهلاك من خلال ما يلي:

- إذا اشترت الحكومة سلعا وخدمات استهلاكية من أجل تسيير الأجهزة الحكومية، فإنه كلما زاد حجم النفقات العامة من هذا النوع زاد الاستهلاك الكلي في الاقتصاد القومي.

- إذا زاد الإنفاق العام الاستهلاكي للحكومة على شكل أجور ومرتببات فإنه كلما زاد حجم النفقات العامة من هذا النوع زاد الاستهلاك من قبل المستفيدين بشراء سلع وخدمات وهذا معناه زيادة الطلب الكلي.

2-1- زيادة الإنفاق العام الاستثماري:

إن زيادة الإنفاق العام الاستثماري سيؤدي إلى زيادة دخول المنتجين الذين ينتجون السلع الاستثمارية وتزداد أجور العاملين في المشروعات الاستثمارية مما يؤدي إلى ازدياد الاستهلاك الخاص نتيجة ارتفاع الدخل.

2-2- زيادة النفقات التحويلية الاجتماعية:

كلما زادت النفقات التحويلية كإعانات البطالة والمعاشات زاد الاستهلاك.

3- أثر النفقات العامة على مستوى الادخار:

يؤثر الإنفاق العام على مستوى الادخار عن طريق تأثيره على مستوى الدخل ومن ثم على الميل الحدي للادخار، فالإنفاق العام غالبا ما يكون على شكل خدمات عامة ضرورية كصحة وتعليم، أو على شكل إعانات لدعم أسعار السلع الغذائية، مما يؤدي إلى رفع الدخل الحقيقية للأفراد والمجتمع، وبالتالي زيادة مدخراتهم وبالتالي زيادة حجم الادخار العام الذي يؤثر على الاستثمار.

4- أثر النفقات العامة على توزيع الدخل القومي:

للنفقات العامة آثار مباشرة في مجال إعادة توزيع الدخل بين فئات وأفراد المجتمع، وعادة ما تكون هذه العملية لصالح أصحاب الدخل المنخفضة على حساب أصحاب الدخل المرتفعة، ويتم ذلك من خلال عدة صور للنفقات العامة منها:

- تقديم إعانات مباشرة على شكل معاشات للمتعاقدين وإعانات البطالة والشيخوخة.

- الإنفاق على الخدمات الأساسية في المجتمع، مما يجعلها تقدم مجاناً للمواطنين مثل التعليم المجاني، والخدمات الصحية.

- تقديم سلع وخدمات بأقل من أسعار تكلفة إنتاجها، وذلك لضرورتها مثل الكهرباء والماء والهاتف والنقل. إن كل هذه الإعانات أو النفقات التحويلية تساهم في رفع مستوى دخول الأفراد والأسر ذوي الدخل المنخفضة كما أن هذه النفقات تمول عن طريق الضرائب المباشرة التصاعدية والتي تعمل على تخفيض مستوى دخول أصحاب الدخل العالية، وبالتالي ضيق الفجوة بين الأغنياء والفقراء.

5- أثر النفقات العامة على التوظيف:

تستخدم الدولة النفقات العامة كأداة من أدوات السياسة المالية لمواجهة مشكل البطالة، فلزيادة فرص العمل تقوم الدولة بزيادة إنفاقها وتتبع بعض الدول سياسة المشروعات العامة، ذات النفع العام كالطرق العامة، والمباني والإنشاءات الحكومية وغيرها، وتقوم الدولة باللجوء إلى القروض لأجل تنفيذ برنامج استثماري يوفر فرص العمل للبطالين، ويترتب عن هذا الإنفاق توزيع الدخل على الأفراد وزيادة الاستهلاك والاستثمار بتحويل جزء من الدخل المحصلة من المشروعات العامة إلى الاستهلاك والادخار وبالتالي الاستثمار.

خامساً- 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 والمعجل.

ويطلق على أثر المضاعف الاستهلاك المولد كما يطلق على أثر المعجل الاستثمار المولد. ويرتبط أثر النفقة العامة على الاستهلاك بالأثر المترتب على الإنتاج نتيجة لتفاعل كل من المضاعف والمعجل. وبمعنى أوضح فإن النفقة العامة لا تؤثر فقط على الاستهلاك بتأثير عامل المضاعف لكنها تؤثر في ذات الوقت على الإنتاج وتؤثر على الاستهلاك بصورة عامة غير مباشرة. وسنتطرق لأثر النفقة العامة من خلال أثر المضاعف والمعجل على النحو التالي:

1- أثر المضاعف $teurlica\text{Effet Du Multip}$

يشير المضاعف في التحليل الاقتصادي، إلى المعامل العددي الذي يشير إلى الزيادة في الدخل الوطني المتولدة عن الزيادة في الإنفاق وأثر زيادة الإنفاق الوطني على الاستهلاك. وإذا كانت نظرية كينز اقتصرت على بيان أثر الاستثمار على الدخل الوطني عن طريق نظريته في المضاعف وأثره ليشمل ليس فقط الاستثمار بل كذلك الاستهلاك والإنفاق العام والتصدير" ولتوضيح فكرة المضاعف، فإنه عندما تزيد النفقات العامة فإن جزء منها يوزع في شكل أجور ومرتببات وفوائد وأسعار للمواد الأولية أو ريع لصالح الأفراد. وهؤلاء يخصصون جزء من هذه الدخل لإنفاقه على المواد الاستهلاكية المختلفة ويقومون بادخار الباقي وفقاً للميل الحدي للاستهلاك والادخار". والدخول التي تنفق على الاستهلاك تؤدي إلى إنشاء دخول

جديدة لفئات أخرى وتقسم ما بين الاستهلاك والادخار والدخل الذي يوجه إلى الادخار ينفق جزء منه في الاستثمار.

وبذلك تستمر دورة توزيع الدخل من خلال ما يعرف بدورة الدخل التي تتمثل في الإنتاج - الدخل - الاستهلاك - الإنتاج. مع ملاحظة أن الزيادة في الإنتاج والدخل لا تتم بنفس مقدار الزيادة في الإنفاق لكن بنسبة مضاعفة لذلك سمي بالمضاعف¹.

1- أثر المعجل: De L tfeE ' rerateulecca

يقصد باصطلاح المعجل في التحليل الاقتصادي أثر زيادة الإنفاق أو نقصه على حجم الاستثمار. حيث أن الزيادة المتتالية في الطلب على السلع الاستهلاكية تتبناها على نحو حتمي زيادة في الاستثمار والعلاقة 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 الوطني. فزيادة الإنفاق العام بما تحدثه من زيادة أولية في الإنتاج الوطني تسمح بإحداث زيادة في الاستثمار - بمرور الوقت - بنسبة أكبر.

وما هو جدير بالذكر، أن هناك تفاعلاً متبادلاً بين مبدئي المضاعف والمعجل، كما أن أثر المعجل شأنه في ذلك شأن أثر المضاعف يختلف من قطاع صناعي إلى آخر².

- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، مرجع سابق، ص ص: 79، 80.

- محمد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي، الدار الجامعية، مصر، 1985، ص ص: 125، 126.

أسئلة الفصل الثاني:

- عرف النفقة العامة وأذكر أهم عناصرها؟
- ما هي معايير التفرقة بين النفقات العامة والخاصة وشرحها؟
- هناك عوامل ترسم حدود وحجم النفقات العامة للدولة اشرحها باختصار.
- ما هو الفرق بين النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية؟
- ما هي أهم آثار النفقات العامة على الإنتاج القومي؟
- ما هي أهم آثار النفقات العامة على الاستهلاك القومي؟
- ماذا نقصد بأثر المضاعف وأثر المعجل؟

الفصل الثالث: ظاهرة تزايد النفقات العامة

تمهيد:

تعتبر ظاهرة تزايد النفقات العامة من أهم الظواهر التي جلبت اهتمام الاقتصاديين، ويعتبر الاقتصادي الألماني فاجنر A. Wagner ، أول من لفت الانتباه إلى هذه الظاهرة، بعد أن قام بدراسة تزايد النفقات العامة، إذ توصل إلى قانون اقتصادي سمي باسمه وهو " كلما حقق مجتمع معين معدلا من النمو الاقتصادي، سيتبع ذلك اتساع في النشاط المالي للدولة، وبالتالي زيادة الإنفاق العام بمعدل أكبر من الزيادة الحاصلة في نصيب الفرد من الناتج الوطني ".

قام فاجنر بالتميز في هذا الإطار بين وظائف ثلاثة للدولة، الأولى وظيفتها التقليدية المتعلقة بالدفاع والأمن. وقد نسب تزايد النفقات العامة في الك إلى اتجاه الدولة إلى التحكم بمركزية الإدارة من ناحية، وإلى التوسع في التصنيع وقمع الاضطرابات الداخلية نتيجة تعقد الحياة الاقتصادية من ناحية أخرى. الثانية المتعلقة بوظيفتها الإنتاجية. فمع تزايد التقدم التقني وإمكانية العمل بنظام المؤسسات بدلا من الشركات المساهمة، تتزايد النفقات العامة نتيجة تزايد الوظيفة الإنتاجية للدولة وتعددتها.

وأخيرا الوظيفة الثالثة والمرتبطة بالناحية الاجتماعية وقد أرجح فاجنر تزايد النفقات العامة في القضاء على الاحتكارات الصغيرة التي تؤدي إلى عدم الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي، وعدم استفادة كافة الشرائح الاجتماعية من نتائج النمو الاقتصادي.

يجب الإشارة إلى أن الزيادة في النفقات العامة لا تعني زيادة المنفعة العامة المترتبة عليها بشكل آلي، فقد ترجع هذه الزيادة إلى أسباب ظاهرية بمعنى زيادة في مقدار 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 فمعناها زيادة المنفعة الحقيقية المترتبة على هذه النفقات وزيادة عبء التكاليف العامة بنسبة معينة. ويدل ذلك عادة على زيادة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

وقد حصر علماء المالية الأسباب المفسرة لهذه الظاهرة في مجموعتين هما:

- الأسباب الظاهرية
- الأسباب الحقيقية.

أولاً- الأسباب الظاهرية لتزايد النفقات العامة :

يقصد بالتزايد الظاهري للنفقات العامة، تلك الزيادة في أرقام النفقات العامة، التي لا يقابلها زيادة في نصيب الفرد من السلع والخدمات العامة المقدمة من طرف الحكومة. وترجع هذه الزيادة إلى عدة أسباب، نذكر منها:

1. تدهور القيمة الحقيقية للنقود :

بمعنى انخفاض القدرة الشرائية للنقود، مما يؤدي إلى نقص كمية السلع والخدمات التي يمكن الحصول عليها بنفس العدد من النقود، عن الكمية التي كان يمكن الحصول عليها من قبل ويترتب عن ذلك أن تدفع الحكومة مبالغ أكبر للحصول على نفس الكمية من السلع والخدمات التي كانت تحصل عليها من قبل.

2. تغيير طرق المحاسبة الحكومية :

إن تغيير طرق إعداد الحسابات الحكومية ، يمكن أن يؤدي إلى زيادة في حجم النفقات العامة فقد كانت النظم المحاسبية التقليدية، تسمح لبعض الهيئات العامة أن تخصم نفقاتها مما تحصل عليه من إيرادات ، بحيث لا يدخل في الموازنة العامة إلا صافي الإيرادات، وهو ما يعرف بظاهرة تخصيص الإيرادات العامة لنفقات عامة، أما في العصر الحديث فقد ظهرت الموازنة الإجمالية، وازدادت بذلك النفقات العامة نتيجة تغيير الفن المالي وهي زيادة ظاهرية.

3. اتساع مساحة الدولة وزيادة عدد السكان:

تحدث زيادة في مساحة الدولة نتيجة انضمام أقاليم جديدة إلى إقليم الدولة الأصلي، مما يؤدي إلى زيادة ظاهرية في نفقات الدولة، ولا يترتب على ذلك زيادة في السلع والخدمات المقدمة لسكان الإقليم الأصلي، ومثال ذلك تضاعف النفقات العامة لألمانيا الموحدة عما كانت عليه في الألمانيتين الغربية والشرقية. أما الزيادة في عدد السكان، فإن الاتجاه الطبيعي لعدد السكان يزداد من سنة إلى أخرى ولكن الاختلاف يكون في نسبة الزيادة، ولكي تستطيع الحكومة تقديم نفس الكمية والتنوع من السلع والخدمات العامة لأفراد المجتمع، يتوجب عليها زيادة نفقاتها العامة خلال تلك السنة مقارنة بالسنة الماضية بنفس نسبة الزيادة السنوية في عدد السكان، وبالتالي فإن هذه الزيادة في النفقات العامة لا تعتبر حقيقية.

ثانياً - الأسباب الحقيقية لتزايد للنفقات العامة:

يقصد بالتزايد الحقيقي للنفقات العامة، الزيادة الفعلية للنفقات العامة التي يتبعها توسع في حجم السلع والخدمات التي تقدمها الدولة للمجتمع، وترجع الزيادة الحقيقية للنفقات العامة لأسباب متعددة نذكر منها¹:

1. الأسباب الإيديولوجية:

ويقصد بها الأسباب التي ترتبط بالتطور التاريخي لدور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، فبعد الحرب العالمية الثانية، تحولت الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة فازداد تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية، مما ترتب عليه زيادة في حجم النفقات العامة كزيادة مطلقة بالنسبة إلى الدخل الوطني، وكذلك

- عادل حشيش ومصطفى رشدي، مقدمة في الاقتصاد العام، دار الجامعة الجديدة للنشر، 1998، ص: 166، 168.

هو الحال بالنسبة للدول الاشتراكية قبل انهيارها، حيث انتشرت الإيديولوجية الجماعية، وكانت الدولة تقوم بكافة العمليات الإنتاجية وبالتالي زيادة في النفقات العامة إلى درجة تساويها مع الدخل الوطني.

2. الأسباب الاقتصادية: وهي ناتجة عن عنصرين رئيسيين هما:

- **زيادة الدخل الوطني** : فزيادة الدخل الوطني تؤدي إلى زيادة مداخيل الأفراد ، فتمتكن الدولة من التوسع في الضرائب والرسوم وغيرها ، وبالتالي زيادة الإيرادات العامة ، مما يشجع الدولة على زيادة حجم نفقاتها في الأوجه المختلفة.

- **تطور السياسة الاقتصادية**: بعد أزمة الكساد سنة 1929 حل نظام التدخل الاقتصادي محل نظام الاقتصاد الحر الذي ساد في القرن التاسع عشر، مما أدى إلى اتساع نطاق نشاط الدولة، وبالتالي زيادة نفقاتها العامة.

3. الأسباب الاجتماعية:

لقد أصبحت الدولة في العصر الحديث تتحمل مسؤوليات كبيرة ، إذ يتوجب عليها تقديم خدمات اجتماعية كثيرة ، نظرا لازدياد الوعي الاجتماعي لدى الأفراد، فترتب عن ذلك تطلع الأفراد باستمرار إلى زيادة خدمات الدولة حتى تكفل لهم حياة كريمة ومستقرة، يؤمن الفرد فيها من البطالة والعجز والمرض والشيخوخة.

4. الأسباب السياسية: يمكن تقسيم الأسباب السياسية إلى قسمين :

- **الأسباب السياسية الداخلية**: وتتمثل في:
 - ✓ انتشار المبادئ والنظم الديمقراطية، مما أدى إلى اختلاف نظرة المواطنين إلى الخدمات العامة، على أساس حقا من حقوقهم، فانهارت بذلك فكرة لا مسؤولية الدولة، وبالتالي ازدادت النفقات العامة.
 - ✓ الشعور المتزايد من طرف الحكومة بالمسؤولية اتجاه مجتمعاتها، لتوفير الحد الأدنى من الخدمات العامة والخاصة للطبقات الفقيرة، من أجل رفع مستوى دخولهم وتقريب الفوارق بين الطبقات.
 - ✓ تعدد الأحزاب السياسية وانتشارها، واتجاه كل حزب لزيادة النفقات العامة خلال فترة توليه الحكم، لكسب الأنصار.
 - ✓ مدى انتشار القيم الأخلاقية بين المسؤولين في الحكومة فكما انتشرت الرشوة والاختلاس والتزوير ازدادت النفقات العامة.

- **الأسباب السياسية الخارجية** : وتتمثل في :

- ✓ **العلاقات الدولية**: في العصر الحديث ازدادت أهمية التمثيل السياسي والمشاركة في عضوية المنظمات الدولية والهيئات التابعة لها والمنظمات الإقليمية المختلفة والمؤتمرات الدولية، مما ساهم في زيادة النفقات العامة المخصصة لتدعيم تلك العلاقات الضرورية.

✓ **المنح والمساعدات والقروض** : تلجأ الكثير من الدول خاصة الدول المتقدمة إلى تقديم إعانات نقدية أو عينية للدول الصديقة ، بغرض مساعدتها على تحقيق التنمية الاقتصادية، أو لمعالجة أزمة ما، أو إعادة التعمير، أو بغرض تكوين أحلاف عسكرية وسياسية، أو قصد خلق طلب على منتجات الدول التي تقدم الإعانة ... الخ، مما يؤدي إلى زيادة حجم النفقات العامة.

5- الأسباب المالية : من الأسباب المالية التي تساعد على زيادة النفقات العامة نجد:

- سهولة الاقتراض في العصر الحديث، مما أدى إلى كثرة لجوء الدولة إلى القروض العامة، لسداد العجز في إيراداتها وبالتالي زيادة توسع الدولة في الإنفاق العام، بالإضافة إلى زيادة الأعباء لسداد الدين وفوائده.

- وجود فائض في الإيرادات العامة غير مخصصة لغرض معين، مما يغري الحكومة على إنفاقها في أوجه ضرورة أو غير ضرورية.

6- الأسباب الإدارية:

يؤدي سوء التنظيم الإداري في الوزارات والمصالح، والأجهزة الحكومية إلى زيادة عدد الموظفين في الجهاز الإداري، للقيام بالخدمات المطلوبة، وبالتالي زيادة في النفقات العامة.

أسئلة الفصل الثالث:

- أذكر أهم الأسباب المؤدية لتزايد النفقات العامة؟
- ما هو الفرق بين الزيادة الحقيقية والزيادة الظاهرية للنفقات العامة؟

الفصل الرابع: الإيرادات العامة

تمهيد:

لكي تستطيع الدولة أن تؤدي دورها الاقتصادي والاجتماعي وتقوم بتغطية نفقاتها العامة، يتعين عليها أن تحدد مصادر الإيرادات العامة والتي تعد دخولا للدولة تمكنها من تغطية نفقاتها العامة في شتى الجوانب الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

أولاً- مفهوم الإيرادات العامة:

يقصد بالإيرادات العامة كأداة مالية في يد الدولة، مجموعة الدخول التي تحصل عليها الدولة من المصادر المختلفة من أجل تغطية نفقات العامة وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي. وتعرف الإيرادات العامة أيضا بأنها تلك الموارد الاقتصادية التي تحصل عليها الدولة في شكل تدفقات نقدية، من أجل تغطية النفقات العامة، بهدف إشباع الحاجات العامة.

إن الإيرادات العامة تمثل مجموع الأموال التي تحصل عليها الدولة سواء بصفتها السيادية أو من أنشطتها وأملكها الذاتية، أو من مصادر تضخمية، لتغطية نفقاتها العامة خلال فترة زمنية معينة، لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية.

وعليه يمكن تقسيم الإيرادات العامة على النحو التالي:

- إيرادات اقتصادية
- إيرادات سيادية

ثانيا- إيرادات الدولة الاقتصادية:

تشمل هذه الإيرادات على إيرادات الدولة من الدومين، الذي هو عبارة عن جميع أملاك الدولة وهيئاتها ومؤسساتها العامة، سواء كانت تخضع للقانون العام أو الخاص، وإيرادات الدولة من الرسوم التي يدفعها الأفراد نظير استفادتهم من الخدمات العامة.

1. إيرادات الدولة من الدومين:

يقصد بالدومين (le domaine) كل ما تملكه الدولة سواء كان ملكية عامة أو خاصة، سواء كانت أموال عقارية أو منقولة، ويمكن تقسيم الدومين وفقا لمعيار النفع إلى الدومين العام والدومين الخاص.

1-1- الدومين العام: هو الأموال التي تملكها الدولة وتخضع لأحكام القانون العام، وتؤدي للنفع العام

كالطرق، والجسور، والأنهار، والحدائق العامة والموانئ... إلخ

والدولة لا تتقاضى ثمنا من الأفراد مقابل استعمالهم لهذه الأموال ومع ذلك فقد تفرض الدولة في حالات معينة رسوما على الانتفاع بهذه الأموال، ومثال ذلك الرسوم التي تفرض على زيارة الحدائق والمتاحف

العامة وغالبا ما يكون سبب هذه الرسوم هو الرغبة في تنظيم استعمال الأفراد لهذه الأموال، أو الرغبة في تغطية نفقات إنشائها. ومع ذلك تظل القاعدة العامة هي مجانية الانتفاع بأموال الدومين العام.

1-2- الدومين الخاص: هو الأموال التي تملكها الدولة ملكية خاصة والتي تخضع لأحكام القانون الخاص شأنها في ذلك شأن الأشخاص، ويدر هذا الدومين إيرادا على عكس الدومين العام، ويشكل موردا دائما للإيرادات العامة.

ويقسم الدومين الخاص إلى ثلاثة أقسام هي:

• الدومين العقاري :

يتألف هذا النوع من المباني والعقارات والشقق السكنية التي تعود ملكيتها إلى الدولة، وقد كان هذا النوع من الدومين هو المصدر الأساس في تمويل الخزينة العامة إلا أنه في العصر الحديث بدأت أهميته تقل وأصبح لا يشكل سوى جزءا بسيطا من الإيرادات العامة، إذ لوحظ أن الدولة بدأت تتخلى عن هذا النوع من خلال بيع ممتلكاتها إلى الأفراد تفاديا لمشاكل إدارة هذه الممتلكات أي ترى الدولة أن جباية الضرائب من الأفراد المالكين لهذه العقارات أفضل من إدارتها من قبل الدولة، لذا انحسرت أهمية هذا النوع من الدومين.

• الدومين الصناعي والتجاري :

يشمل ممتلكات الدولة من المشاريع الصناعية والمنافذ التجارية التي عادة ما تدر إيراد اقتصادي للدولة، وقد اتسع هذا النوع من الدومين بشكل خاص في ظل انتشار المبادئ التدخلية والتطبيقات الاشتراكية، وقد لوحظ هذا من خلال الأشكال الرئيسية لإدارة الدومين الصناعي والتي أخذت الصور التالية¹:

الإدارة المباشرة: أي أن يتم إدارة المشروع الصناعي بشكل مباشر من قبل الحكومة، وتحديد خطة الإنتاج والتسويق والسيطرة على الإيرادات المتحققة من المشروع.

إعطاء حق الامتياز: أي أن تقوم الحكومة بإعطاء امتياز إدارة المشروع إلى جهة خاصة مقابل الاتفاق على نسبة من الأرباح.

الإدارة المختلطة: ويتم وفق هذا الأسلوب اقتسام صلاحيات الإدارة ما بين الحكومة والأفراد المساهمين في المشروع الصناعي مقابل الاتفاق على تساوي الأرباح.

غير أنه يلاحظ في الآونة الأخيرة أن الدومين الصناعي بدأ ينحصر بسبب انتشار الأفكار الاقتصادية الليبرالية الداعية إلى العودة إلى آليات السوق وخصخصة المشاريع المملوكة من قبل الدولة وتصفية القطاع العام، وتماشيا مع هذا التيار سواء كان بدوافع وظروف أملتتها الضرورة الداخلية أم بدوافع الضغط الخارجي سارعت الكثير من دول العالم الثالث إلى محاولة التكييف مع الوضع الدولي الجديد من خلال التخلي عن ملكية المشاريع الصناعية الحكومية وبيعها إلى الأفراد، وقد رافق هذه العملية إجحاف في تقييم حقيقي وموضوعي للأصول والموجودات عند مباشرة البيع وهذا تجاوز على ممتلكات المجتمع وحقوق أفرادها.

- عادل احمد حشيش، تاريخ الفكر الاقتصادي، دار النهضة العربية، بيروت، ص: 133.

• **الدومين المالي:** يشمل جميع ممتلكات الدولة من الأسهم والسندات المستثمرة في الأسواق المالية والتي تدر إيرادا ماليا من خلال عمليات البيع والشراء والمضاربة، وقد اتسع هذا النوع من الدومين في الآونة الأخيرة مع تسارع حركة الأسهم والسندات والأسواق المالية وفي ظل تحولات مهمة في الاقتصاد العالمي من الاقتصاد العيني إلى الاقتصاد الرمزي، وعلى الرغم من ارتفاع حجم الإيراد المالي الذي يمكن أن يحققه هذا النوع من ممتلكات الدولة إلا أن الكثير من الدول تتردد في التوسع فيه تجنباً لمخاطر الصدمات المفاجئة التي يمكن أن تضرب السوق المالي، كما حصل إبان أزمة سوق المناخ في الكويت عام 1984، وأزمة دول جنوب شرق آسيا عام 1997. وهذا ما يعرض الخطة المالية للتذبذب وعدم الاستقرار جراء هذه التقلبات المفاجئة في الخطة المالية¹.

ثالثاً - إيرادات الدولة السيادية:

هي تلك الإيرادات التي تحصل عليها الدولة جبراً من الأفراد بما لها من حق السيادة، وتشمل الضرائب، الإتاوة، الغرامات المالية والقروض الإجبارية.

1- إيرادات الدولة من الرسوم:

تعتبر الرسوم من مصادر الإيرادات العامة للدولة ذات الأهمية الخاصة. وتأتي في المرتبة الثانية بعد أملاك الدولة من حيث درجة الأهمية وتتميز بأنها من الإيرادات التي تدخل خزينة الدولة بصفة دورية ومنتظمة، ومن ثم تستخدمها الدولة في تمويل النفقات العامة وتحقيق المنافع العامة.

1-1- تعريف الرسم:

الرسم مبلغ من المال يدفعه المنتفعون إلى الدولة مقابل خدمة معينة تقدمها إليهم²، ويمكن تعريف الرسم أيضاً على أنه " مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبراً إلى الدولة أو إلى أحد هيئاتها العامة مقابل نفع خاص يحصل عليه الفرد بجانب نفع عام يعود على المجتمع ككل".

1-2- خصائص الرسم :

من التعريف السابق للرسم يتضح لنا أن الرسم يتميز بخصائص هامة تحدد ذاتيته هي على النحو التالي:

- صفة النقدية للرسم :

مع تطور مالية الدولة، وبعد أن أصبحت النقود وسيلة التعامل الرئيسية، إن لم تكن هي الوحيدة أصبح من المنطقي أن يتم دفع الرسوم في صورة نقدية. فالدولة تقوم بنفقاتها العامة في صورة نقدية ومن ثم فإنها تحصل إيراداتها في صورة نقدية، وبطبيعة الحال، لا يتصور أن يتم جباية الرسم في صورة عينية، أو

¹ - نوزاد الهيتي، مقدمة في الأسواق المالية، أكاديمية الدراسات العليا والبحوث الاقتصادية، طرابلس، 1998، ص: 83.

² - احمد زهير شامية وخالد شحادة الخطيب، مرجع سابق، ص: 229.

بالعمل لفترة زمنية معينة لصالح الإدارة العامة بل يتم فرض الرسم في صورة نقدية وجبايتها على نفس الصورة، كما تنص القوانين واللوائح التي تصدر في هذا الصدد.

- الصفة الإجبارية للرسم :

يدفع الرسم جبرا من جانب الأفراد الذين يتقدمون بطلب الخدمة، وهذه الصفة لا تظهر إلا عند طلب الخدمة، ومن ثم فإن الشخص له مطلق الحرية في طلب الخدمة من عدمه. إن عنصر الجبر المقصود هنا، يرجع إلى كون الدولة ممثلة في هيئاتها العامة تستقل بوضع القواعد القانونية المتعلقة بالرسم، تلك القواعد لها صفة الإلزام، تجبر الأفراد على دفعه إذا ما تقدم بطلبه لإحدى الهيئات العامة للحصول على الخدمة. إذ أن تحديد قيمة الرسم يتم بمقتضى القواعد القانونية، ولا سبيل أمام الفرد إلا الخضوع لهذه القواعد.

- صفة مقابل الرسم:

يدفع الرسم مقابل الحصول على خدمة من الدولة أو هيئاتها العامة، وقد تكون هذه الخدمة عملا يتولاه أحد المرافق العامة لصالح الأفراد، كالفصل في النزاعات، أو توثيق العقود وشهرها، أو امتياز خاص يمنح للأفراد كالحصول على رخصة قيادة أو جواز السفر أو براءة اختراع أو استعمال الفرد لبعض المرافق العامة لإشباع حاجاته كاستعمال الموانئ والمطارات.

- صفة النفع:

لهذه الصفة أهمية خاصة نظرا لكونها تميزه عن أهم مصادر الإيرادات العامة وهي الضرائب فطالب الخدمة يسعى من وراء ذلك إلى تحقيق منفعة خاصة تتعلق به وحده دون أن يشارك فيها شخص آخر، وهذا النفع الخاص يقترن بالنفع العام الذي يعود على المجتمع .

1-3- تقسيم الرسوم:

الرسوم كثيرة ومتنوعة وتختلف باختلاف التكوين الاقتصادي والاجتماعي للدولة، ولكن يمكن تقسيم

الرسوم على النحو التالي¹:

- الرسوم الاقتصادية: وهي أيضاً أصعب من أن تحصر وأكثرها شيوعاً رسوم البريد ورسوم الهواتف والماء ورسوم الأسواق أو كل ما له علاقة بالنشاط الاقتصادي.

-الرسوم الإدارية: مثل رسوم التسجيل العقاري، رسوم الاستفادة من الأماكن العامة كالحدائق والمتاحف أو رسوم التعليم ورسوم طلبات التوظيف.

- الرسوم القضائية: وهي الرسوم التي يدفعها الأفراد في حال النزاعات بينهم والتي يقوم القضاء بالنظر فيها.

¹ - احمد زهير شامية وخالد شحادة الخطيب، مرجع سابق، ص: 233.

1-4- طرق جباية وتحصيل الرسوم:

عند فرض الرسوم تحاول السلطات العامة اختيار طرق استيفائها، بحيث تراعي مصلحة الخزينة العامة، ومصلحة دافع الرسم، وتستطيع الدولة جباية وتحصيل الرسوم العامة من خلال طريقتين¹:

1-4- الطريقة المباشرة: يتم وفق هذه الطريقة دفع قيمة الرسم بشكل مباشر إلى الهيئة العامة التي تقدم الخدمة كأن تكون محكمة أو دائرة مرور أو تسجيل عقاري عن طريق المحاسب على أن يحصل الدافع على إيصال مالي يثبت دفعه للرسوم.

2-4- الطريقة غير المباشرة: في ظل هذه الطريقة تجد الدولة أن بعض الخدمات بسيطة وذات رسوم رمزية لذا لا تجد من المناسب أن تكلف شخص عمومي لتحصيل قيمة هذه الرسوم لذا تلجأ إلى الطريقة غير المباشرة من خلال إصدار ما يعرف بطوابع الدمغة أو الطوابع البريدية، ويكون شراء الفرد لهذه الطوابع هو بمثابة تسديد قيمة الرسم العام ولكن بصورة غير مباشرة .

1-5- تقدير الرسم وفرضه:

1-5- تقدير الرسم:

تقوم الدولة بتحديد قيمة الرسم الذي يفرض على بعض خدمات المرافق العامة، إلا أنه ليس من السهل تحديد قواعد عامة تلتزم بها السلطة العامة (الدولة) وهي بصدد تقدير الرسم الواجب أدائه. ويمكن أن ندخل في الاعتبار عند تقدير الرسم الواجب دفعه قواعد معينة تتمثل فيما يلي²:

- **القاعدة الأولى:** مراعاة التناسب بين نفقة الخدمة المؤداة وبين الرسم المقابل لها، وتستند هذه القاعدة أساساً إلى أن الهدف الأساسي من المرافق العامة هو تقديم الخدمات اللازمة للأشخاص وليس تحقيق الربح أي أن الهدف منها ليس هدفاً مالياً بحتاً، ومن ثم فلا يوجد ما يستوجب أن يكون مقابل الخدمة (الرسم) أكبر من نفقة الخدمة، وتبرير هذه القاعدة، أنه لا يترتب على أداء هذه المرافق لنشاطاتها أن تزيد إيراداتها على نفقاتها.

- **القاعدة الثانية:** أن يكون مبلغ الرسم المقرر أقل من نفقة الخدمة المقابلة له، وهذه ليست قاعدة مطلقة، فهي تتعلق ببعض أنواع الخدمات، كالتعليم العالي والخدمات الصحية، ويرجع ذلك إلى أن طبيعة هذه الخدمات، تقدم نفعاً خاصاً ونفعاً عاماً يعود على المجتمع ككل ومن ثم فإن متطلبات العدالة تستوجب توزيع نفقات هذه المرافق بين الأشخاص المستفيدين بها (دافعي الرسوم) وبين المجتمع ككل، عن طريق فرض رسوم وضرائب بأنواعها المختلفة، زيادة على ذلك أن تقليل مبلغ الرسوم والضرائب بأنواعها المختلفة

¹ - منجد عبد اللطيف الخشالي ونواز عبد الرحمن الهيتي، مرجع سابق، ص: 90.

² - محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص: 136، 137.

يكون هدفه تحفيز الأشخاص 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 عائقاً في سبيل طلب الأشخاص 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 تلك المقررة لفائدة الأطفال، فالمنفعة العامة هنا تفوق المنفعة الخاصة في الأهمية وفي حالات أخرى تجعل الدولة طلب هذه الخدمة إلزامياً على المواطنين بتقرير عقوبة خاصة على عدم طلبها كتسجيل المواليد الجدد في السجلات المدنية.

- القاعدة الثالثة: أن يكون مبلغ الرسم أكبر من نفقة الخدمة المقابلة له، ويتعلق الأمر هنا ببعض أنواع الخدمات، ويكون الهدف منها إما تحقيق إيراد مالي للخزينة العمومية، كما هو الحال بالنسبة لرسوم التوثيق، إذا زادت على نفقة المرفق القائم بأداء هذه الخدمة زيادة ملموسة. وإما التقليل من طلب الأشخاص على الخدمة موضوع الرسم كما هو الحال بالنسبة للرسوم الاستجمام في بعض الشواطئ.

وقد ثار نقاش كبير بين مفكري المالية العامة حول الزيادة في قيمة الرسم بصورة تفوق الخدمة المقابلة له. فاعتبرها البعض بمثابة ضريبة خفية. إلا أن هذا قد يخالف الحقيقة، بسبب الاختلاف الواضح بين الرسم والضريبة سواء من الناحية التقنية المالية أو النظرية العامة للضريبة، ولذا فإن زيادة قيمة الرسم يمكن تفسيرها في إطار السياسة المالية التي تحكم تقدير قيمته والهدف منه.

ورغم تعدد هذه القواعد إلا أن هدف تأسيس الرسم هو غرض مالي من أجل الحصول على إيرادات للخزينة العمومية، إلى جانب تنظيم عمل استعمال المرافق العامة للدولة من طرف المواطنين.

2- الغرامات:

هي مبالغ نقدية تتحصل عليها الدولة وهيئاتها العامة من الأفراد المخالفين للقوانين والتشريعات المسنة في ذلك البلد، ولا يعد مصدر الغرامات أحد المصادر الرئيسية التي تعول عليها الدولة في تمويل الخزينة العامة وذلك لقلّة المردود المالي الذي يمكن أن تحققه الغرامات من جهة، من جهة أخرى أن الهدف الرئيس من فرض الغرامات هو هدف تربوي الغاية منه حث المواطنين على الالتزام بتطبيق القوانين وردعهم عن مخالفتها، ولكن في المحصلة النهائية فإن الغرامات لا تخرج عن الإطار المالي كونها أحد منابع المالية التي تصب في تغذية الخزينة العامة، إلا أن المخطط المالي لا يمكن له أن يضع خطته المالية في ضوء الإيرادات المتوقعة من الغرامات لمحدودية مساهمتها في إجمالي الإيرادات العامة¹.

¹ - منجد عبد اللطيف الخشالي ونواز عبد الرحمن الهيتي، مرجع سابق، ص: 87.

3- الهبات والمنح والتبرعات: هذه الإيرادات تقدمها الدول الصديقة والحليفة للدول المحتاجة أو تقدمها المنظمات الدولية أو الشركات الأجنبية لأسباب اقتصادية وسياسية ومالية أو إنسانية، كما أن بعض المؤسسات والأفراد داخل الدولة قد يتبرعون ببعض الأموال بصفة هبة أو منحة غير مستردة لدعم الجهد المالي للدولة.

وفي الواقع إن دور الهبات والمنح والتبرعات محدود في تمويل النفقات العامة فحصيلتها ضئيلة وغير منتظمة، الأمر الذي يجعل من الصعب اللجوء إليها كمصدر رئيسي في تمويل الإنفاق العام، بيد أن هذا لا ينفي دورها في تغطية نفقات بعض المؤسسات الاجتماعية والثقافية والدينية كرياض الأطفال والمكتبات والمؤسسات الصحية، كما لا يمكن تجاهل دورها في فترات الأزمات الكبرى كالحروب أو عند وقوع الكوارث الطبيعية كالزلازل والأعاصير، وقد تجسد هذا بشكل واضح في إعصار سونامي الأخير الذي ضرب بعض الدول الآسيوية، وإعصار كاترينا الذي ضرب الولايات المتحدة عام 2005¹.

4- الثمن العام:

التعريف الأول: الثمن العام هو المبلغ الذي يدفع لقاء الحصول على سلعة تنتجها أو توفرها الدولة الصناعية والزراعية والتجارية².

التعريف الثاني: الثمن العام هو السعر الذي تقرره الدولة أو إحدى مؤسساتها ثمناً لسلعة معينة، لخدمة معينة تقدمها الدولة لدافع ذلك الثمن كالحصول على الكهرباء أو مياه للشرب، والثمن العام يقارب عادة قيمة السلعة أو الخدمة التي يدفع عنها. وهو يبقى ثمناً عاماً إذا بقيت له هذه الصفة، أما إذا كان سعره أعلى بكثير من قيمة تلك الخدمة أو السلعة فعندئذ يكون أقرب إلى الرسم منه إلى الثمن العام، فالجزء الزائد بمثابة ضريبة غير مباشرة³.

5- الأتاوة:

هي مبلغ من المال يفرض من قبل السلطات العامة على مالك العقار مقابل تحسين قيمة العقار وزيادة قيمته بسبب عمل قامت به الدولة، كفتح طريق عام أو بناء جسر قريب من العقار، ولا تفرض الأتاوة عادة إلا إذا قامت السلطات العامة بعمل مادي أدى إلى تحسن في قيمة العقار، وبذلك فالأتاوة تختلف عن الرسم ففرض الأتاوة لا خيار فيه بالنسبة للمكلف صاحب العقار والخدمة تمت قسراً عنه، أما الرسم فالرغبة متوفرة لدى المستفيد من الخدمة⁴.

¹ - المرجع السابق، ص: 87.

² - حلمي مجيد محمد الحمدي، المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1992، ص: 294.

³ - احمد زهير شامية وخالد شحادة الخطيب، مرجع سابق، ص: 231.

⁴ - المرجع السابق، ص: 232.

6- القرض الإجباري:

وهو القرض الذي يكتتب فيه الأفراد والمؤسسات أو الهيئات الخاصة والعامة بطريقة جبرية غير عادية، فنتعدم فيها توافق الإرادتين، والملاحظ أن هذا النوع من القروض لا تلجأ إليه الدولة إلا في حالات الحروب والأزمات المالية الحادة.

7- مقارنة بين الرسم العام وبعض الإيرادات الأخرى:

يكاد الرسم يكون من أكثر المصطلحات المالية التي تداخلت مفاهيم أخرى بسبب أوجه التشابه التي اشترك بها مع هذه المصطلحات وهذا ما سوف يتم توضيحه من خلال المقارنة بين الرسم العام وكل من الضريبة والتمن العام..

7-1- مقارنة بين الرسم العام والضريبة:

عادة ما يحدث التباس وتداخل بين مفهومي الرسم العام والضريبة وقد يكون هذا التداخل بسبب أوجه التشابه بين كلا المفهومين كما يلي¹:

- أن كل من الرسم والضريبة بحمل الصفة النقدية، أي يتم التعبير عنه بمبالغ نقدية.
- أن كلاهما يحمل صفة الإلزام بالدفع .
- إن كلا المصدرين يدفعان إلى الدولة بصورة نهائية وغير قابلة للرد.

إن أوجه التشابه هذه لا تجد تبرير لعدم التمييز بين الرسم العام والضريبة لذا فجدول المقارنة التالي يمكن أن يعطي معيارا للتمييز القاطع بين كل من الرسم والضريبة.

الجدول رقم (3) : الفرق بين الرسم العام والضريبة.

الرسم العام	الضريبة
1- يدفع مقابل الحصول على خدمة أو منفعة خاصة بالفرد ومحددة باسمه.	1- يدفع دون مقابل منفعة خاصة للفرد ومحددة باسمه وإن كانت تصب الضريبة فيما بعد لتحقيق منفعة عامة جماعية دون تخصيص.
2- لا يأخذ بعين الاعتبار المقدرة المالية للفرد، فالرسم يحدد بغض النظر عن دخل الفرد أو مستواه المالي ويتساوى الجميع في دفع نفس القيمة بغض النظر عن مستوى دخولهم.	2- تأخذ بعين الاعتبار المقدرة المالية للمكلف وتتصاعد مع زيادة دخل المكلف في ظل الضرائب التصاعدية.
3- لا يمكن له أن يستخدم كأداة مالية للتأثير في النشاط الاقتصادي لقلّة مرونتها وضعف استجابتها لتغيرات النشاط الاقتصادي.	3- تستخدم كأحدى أهم أدوات السياسة المالية في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية..

المصدر: نوزاد عبد الرحمن الهيبي ومنجد عبد اللطيف الخشالي، مرجع سابق، ص: 91.

- المرجع السابق، ص: 91.

7-2- مقارنة بين الرسم والثن العام: يلتقي الثمن العام مع الرسم ببعض الخصائص ويختلف

عنه في خصائص أخرى، فتتمثل نقاط التشابه فيما يلي¹:

- توفر عنصر المقابل في كليهما، فمقابل الرسم هو الخدمة المقدمة، ومقابل الثمن العام هو السلعة المشتراة.

- كليهما يتحدد عند مستويات مختلفة من تكاليف الخدمة، وإذا زادت نسبتها عن التكلفة زيادة كبيرة، فقد يتحول كل منهما إلى ضريبة مستترة.

ويختلفان في الآتي:

- أن الخدمة المحصل عنها الرسم ترتبط أصلاً بالصالح العام، في حين أن الثمن العام يحصل أصلاً لقاء مسألة ترتبط بالفرد .

- أن الدولة تتمتع بسلطة الإيجار في تحديد الرسم بينما تتحدد أثمان منتجاتها في ضوء ظروف المنافسة، ولكن قد يحدث في أحيان معينة أن تتحكم الدولة في تحديد أسعار منتجاتها عندما تحتكر إنتاج وتوزيع سلعة معينة.

8- الإصدار النقدي الجديد، الملاذ الأخير للتمويل:

عندما تعجز جميع مصادر الإيرادات العامة عن تمويل الخزينة العامة فلا تجد الحكومة من مناص من الطلب من السلطة النقدية باستخدام سلطتها القانونية التي تجيز لها منح قوة أبرائية للعملة الوطنية وطبع بنكوت جديد كمعروض نقدي مقبول في التداول بموجب القانون، يتيح لها استخدامه في تمويل نشاطها الانفاقي.

ويعد هذا المصدر من مصادر التمويل باستخدام العجز في الميزانية العامة، لأنه يرتب على الحكومة ممارسة الإنفاق عن طريق استخدام العملة المصدرة وليس عن طريق الجباية الإجبارية للإيرادات العامة، وهو ما يطلق عليه أسلوب الملاذ الأخير لأن الحكومة تتردد كثيرا قبل أن تتخذ قرار الإصدار النقدي الجديد لأنه قد يولد زيادة كبيرة في المعروض النقدي تفوق الزيادة في الناتج مما يولد ضغوط تضخمية قد تصل إلى حد انهيار العملة الوطنية. لذا فهي تستخدمه في نطاق ضيق وفي ظروف قاهرة كونها ممكن أن تواجه النتائج التالية:

1- تدهور القوة الشرائية وزيادة التفاوت في الدخل بين الأفراد لصالح الدخول المتحركة التي تستفيد من التضخم.

2- انخفاض قيمة العملة الوطنية بشكل يولد عزوف عن تداولها مما يمهد لظاهرة الدولار، أي استخدام الدولار بديل عن العملة الوطنية في التعامل المحلي.

3- انخفاض سعر الصرف وارتفاع أسعار الواردات بما يضر بمستوى الرفاه في البلد.

¹- نوزاد عبد الرحمن الهيتي ومنجد عبد اللطيف الخشالي، مرجع سابق، ص ص: 91، 92 .

4- آثار اجتماعية خطيرة مثل ذوبان الطبقة المتوسطة وصعود طبقات تعتمد أرباح المضاربة كوسيلة للكسب مما يضر بالتوازن الاجتماعي.

5- تفاقم عجز الميزانية العامة بسبب ارتفاع تكلفة الخدمات العامة في حين أن الحصيلة الضريبية لا تستجيب للزيادة في الأسعار لضعف الجهاز الضريبي فتجد الدولة وهي تستخدم التضخم لسد العجز في الميزانية العامة أن يصبح هذا التضخم مصدراً للعجز في الميزانية العامة.

ولن نستطيع أن نحصر بشكل كامل الآثار المدمرة التي يمكن أن يولدها هذا الأسلوب إذا ما استخدم بشكل فوضوي وعشوائي. ذلك أن زيادة المعروض النقدي ومن الناحية النظرية ليس أسلوباً للتدمير أو لخلق المشاكل الاقتصادية، بل أن النظرية الاقتصادية تضع أسس وضوابط لنجاح أسلوب التمويل بالعجز في سد العجز بالميزانية العامة.

لكن هناك من يرى أنه يمكن تلافي الآثار التضخمية للإصدار النقدي الجديد عندما يكون الجهاز الإنتاجي في البلدان المتقدمة على وجه الخصوص في حالة التشغيل الكامل، بحيث تكون زيادة الطلب المتأتية عن الإصدار الجديد بمثابة الحافز الذي يرفع الطاقة الإنتاجية إلى مستوى التشغيل الكامل لمجابهة الطلب، لكن ذلك يتوقف على قدرة الاقتصاد الوطني على تسريع الإنتاج بمستوى سرعة ارتفاع الطلب. وإن كان ذلك ممكناً في البلدان المتقدمة، مع أن هذه الإمكانية قابلة للنقاش، فإن من الخطورة بالنسبة للبلدان النامية أن تلجأ إلى الإصدار النقدي الجديد، بسبب ضعف قدرة جهازها الإنتاجي على مجابهة تزايد الطلب المتأتي عن زيادة القوة الشرائية التي يولدها هذا الإصدار مما يؤدي إلى حدوث التضخم النقدي الذي ذكرنا أضراره أعلاه.

وإذا كان من الضروري أن تلجأ البلدان النامية إلى الإصدار النقدي الجديد في تمويل التنمية الاقتصادية فإن ذلك يجب أن يكون بشروطين أساسيين¹:

الأول- أن يخصص الإصدار النقدي الجديد لإقامة استثمارات تؤدي إلى التوسع في إنتاج السلع الاستهلاكية، ولتمويل المشاريع ذات المردود السريع.

ثانياً- أن لا يكون الإصدار النقدي الجديد على شكل دفعة واحدة وإنما على شكل دفعات صغيرة تتباعد فترات إصدارها.

ومن الواضح أن استفادة الحكومة من استخدام هذه الوسيلة بصورة عامة يقتصر على مواجهة النفقات المترتبة بالعملة المحلية. وتستطيع الدولة أن تقوم بالإصدار الجديد ضمن الشرطين السابقين وتستخدم لشراء جزء من المحصول الرئيسي ثم تصديره وشراء ما يلزم لإقامة الاستثمارات الجديدة بحصيلة هذه الصادرات.

¹ - هدى العزاوي ومحمد طاقة، مرجع سابق، ص: 162.

أسئلة الفصل الرابع:

- ما المقصود بالايرادات العادية ؟
- ما هو الفرق بين الدومين العام والخاص؟ أعط أمثلة.
- ما هو الفرق بين الرسم والتمن العام؟
- ما المقصود بالأتاوة ؟
- ما هو الفرق بين الرسم والأتاوة ؟
- ما هو سبب لجوء بعض الدول إلى الإصدار النقدي الجديد كأسلوب للتمويل ؟
- ما هي مخاطر الإصدار النقدي الجديد ؟

الفصل الخامس: الضرائب

تمهيد:

منذ أن وجد الإنسان على شكل مجتمع وجدت معه الضريبة، واختلف دورها من فترة إلى أخرى واحتلت دورا بارزا في توجيه النشاط الاقتصادي في المجتمعات المعاصرة حتى أصبحت من أهم مصادر موارد الدولة.

فالضريبة في عصرنا الحديث لا يمكن أن تقتطع دون أن تثير انعكاسات ونتائج على الاستهلاك والادخار والإنتاج والاستثمار وهذا التأثير يختلف بالطبع باختلاف التكوين السياسي والاقتصادي للدولة، بالإضافة إلى مراحل النمو الذي وصلت إليه، بعبارة أخرى أصبح للضريبة مفهوم عصري يقوم على اعتبارها إحدى الوسائل المالية التي تمكن الدولة من التدخل في النشاط الاقتصادي والإنتاجي، وتوجيه هذا النشاط الوجهة السليمة.

أولاً- تعريف الضرائب: سنكتفي بتقديم التعاريف الحديثة دون العودة إلى التعاريف التي قدمت في القرن التاسع عشر من قبل. إن أول تعريف عصري للضريبة هو ما أتى به الفقيه الفرنسي جيز (Gaston Geze)، حيث يعرف الضريبة أنها اقتطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة¹.

وتعرف كذلك بأنها اقتطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقا لقدرتهم التكليفية، بطريقة نهائية وبلا مقابل قصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة². نستخلص مما سبق أن الضريبة مبلغ نقدي، يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى جماعاتها، بصفة نهائية وبدون مقابل مباشر.

ثانياً- خصائص الضرائب:

يتضح من التعاريف السابقة أن الضريبة تتميز بالخصائص التالية³:

• **اقتطاع نقدي:** إن الضريبة تفرض في وقتنا الحاضر في صورة نقود مسايرة بذلك الطابع النقدي للمعاملات الاقتصادية، عكس الأنظمة البدائية أين كانت تفرض في شكل عيني كون المبادلات كانت عينية.

• **الضريبة إلزامية:** إن الفرد ليس له الخيار بدفع أو عدم دفع الضريبة فهو مجبر وملزم بدفعها إلى الدولة، بغض النظر عن استعداده أو رغبته في ذلك، وعدم الدفع يجعل الدولة تستخدم طرق التنفيذ الجبرية.

¹ - Jese Gaston, Cours de Sciences des Finances et de Legislation financière, Paris, 1931 , p : 80 .

² - Mehil L et Beltrame P, Science et Technique Fiscal, PUF, Paris, p :30.

³ - ادم مهدي احمد، مفاهيم المالية العامة، الشركة العالمية للطباعة والنشر، القاهرة، 2001، ص: 24.

ونظرا لخطورة هذه الحالة فإن فرض الضريبة لا يكون إلا بقانون، معناه وجوب إصدار قانون من الهيئة التنفيذية المصادقة عليه من قبل الهيئة التشريعية، ثم صدوره في الجريدة الرسمية.

• **تدفع الضريبة بصفة نهائية:** إن الفرد الذي يدفع الضريبة لا يأمل في استردادها إذ لا يحق له مطالبة الدولة برد مبلغ الضريبة التي حصلت منها طالما تم ذلك في حدود القانون، حتى لو أثبت عدم انتفاعه بخدماتها.

• **تدفع الضريبة بغير مقابل خاص:** كثيرا ما يتساءل الباحثون عن المقابل الذي يحصل عليه الفرد من أدائه لفريضة الضريبة، فاعتبروا العلاقة عقدا ماليا بين الفرد والدولة يلزمه بدفع الضريبة مقابل قيام الدولة بالخدمات العامة التي تجني النفع العام.

ثالثا-القواعد الأساسية للضريبة:

سعى المهتمون بالشأن الضريبي إلى البحث عن مبادئ عامة تحكم الضريبة إبعادا لها عن التعسف الممكن ممارسته من السلطات العامة، ولعل أبرز صياغة لهذه المبادئ كانت على يد آدم سميث، الذي وضع أربعة قواعد للضريبة هي¹:

1- قاعدة العدالة: يقتضي وجوب توزيع عبء الضريبة توزيعا عادلا بين الأفراد، ويتحقق ذلك بمراعاة المقدرة التكليفية لكل منهم مع ضرورة إعفاء أصحاب الدخل المنخفضة من أداء الضريبة بالنسبة لحد الكفاف والأعباء العائلية بما يتناسب ومستوى المعيشة في المجتمع.

2- قاعدة اليقين: يعني أن تكون الضريبة الملزم بدفعها المكلف، محددة على سبيل اليقين دون غموض أو تحكم، بحيث يكون ميعاد الدفع، طريقته، المبلغ الواجب دفعه واضحا ومعلوما للممول ولأي شخص، والهدف من ذلك هو حماية الممول من التعسف وتعريفه بحجم التزاماته، ويتطلب هذا استقرار التشريع الضريبي وإبعاده عن التعديلات المستمرة التي تجعل الممول عاجزا عن تتبع هذه التعديلات.

3- قاعدة الملائمة: ذلك بأن تحدد مواعيد وأساليب ملائمة ومناسبة لجباية الضريبة تتفق وطبيعة الضريبة من ناحية، وظروف المكلفين (الممولين) والأنشطة الخاضعة للضريبة من ناحية أخرى، كمطالبة التاجر بأداء الضريبة المستحقة على أرباح بعد انتهاء السنة التجارية لنشاطه وتحديد له لصافي نتائج هذا النشاط، أو مطالبة المزارع بأداء الضريبة بعد حصاد المحاصيل وتسويقها.

4- قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية: ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بطرق لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ مالية كبيرة. فإذا سادت إجراءات وتدابير إدارية في غاية التعقيد ستكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها. فمراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه من أجل الحصول عليه.

- عبد الغفور إبراهيم أحمد، مرجع سابق، ص ص: 239، 240.¹

رابعاً- الأساس الشرعي في فرض الضريبة:

على الرغم من السلطة السيادية الواسعة التي تتمتع بها الدولة في ممارسة النشاط الضريبي إلا أنها تسعى أن تجد أساس شرعي يبرر فرض الضريبة ويرفع مستوى الوعي بها. وقد خضع مفهوم التبرير الشرعي لفرض الضريبة لتطورات كانت مرافقة لتطور العلاقة بين الدولة والفرد، ويحصر الأدب المالي نظريتين لتفسير الأساس الشرعي لفرض الضريبة هما:

1- نظرية المنفعة المتبادلة والعقد الاجتماعي:

سادت في القرن الثامن عشر فكرة مفادها بأن الأساس الذي ترتكز عليه الضريبة هو وجود عقد مالي بين الأفراد والدولة يلتزم بموجبه الأفراد بدفع الضرائب مقابل التزام الدولة بتقديم خدمات عامة. وقد اختلفت الآراء حول نوعية هذا العقد (فميرابو) يرى بأن العقد هو عقد بيع، وأن الضريبة برأيه ثمن الحماية والأمن وغيرها من خدمات الدولة للجماعة، أما آدم سميث ومونتسكيو وهوبز فقد اعتبروا الضريبة قسطاً يدفع للدولة لضمان ما تبقى من أموال، أي أن العلاقة التعاقدية تأخذ شكل عقد تأمين. وهنا يجب أن تكون الضريبة متناسبة مع الأموال المؤمن عليها وليس مع الخدمات.

ويمكن القول بأن هذه النظرية لا تثبت أمام النقد ولا تتعايش مع الواقع مهما تعددت أشكالها وأنواعها، فالعلاقة بين الدولة والفرد المكلف بدفع الضريبة ليس عقد بيع، فالثمن يفترض فيه أن يكون مساوياً بقيمته المادية للمنفعة المشتراة وهذا غير ممكن في الضريبة، لعدم وجود معايير يمكن بواسطتها تقييم الخدمة التي تقدمها الدولة مقابل جباية الضريبة من الأفراد. ومن مستلزمات البيع عدم وجود الغبن، وهذا غير متاح، فمن يدفع الضريبة لا يأخذ في المقابل بنسبة ما دفع ومع ذلك ليس له أن يطالب الدولة برفع الغبن ولا يمكن له أن يلغي البيع، ومن الممكن للمكلف أن يتهرب من الضريبة ومع ذلك يستفيد من خدمات الدولة، ويمكن أن يحدث العكس أي عدم تمكن الدولة من تقديم الخدمات ومع ذلك تستمر بفرض الضرائب أي شروط عقد البيع غير متوفرة في آلية فرض الضريبة، ونفس الشيء بالنسبة لنظرية عقد التأمين، لأن التأمين يفترض أن يكون قسط التأمين متناسباً بقيمة الشيء المؤمن عليه، ومن موجبات العقد التعويض عن الشيء المؤمن عليه حالة حصول ضرر به غير عائد لصاحبه، وهذا غير متحقق في الضريبة".

قد يكون هذا التحليل لأساس فرض الضريبة موافقاً إلى حد ما في ظل مفهوم الدولة الحارسة إلا أنه يتناقض مع دولة الرعاية والتوازن الاجتماعي والاقتصادي، لذا تبلورت نظرية جديدة تفسر العلاقة بين الدولة والفرد في فرض الضريبة.

2- نظرية التضامن الاجتماعي وسيادة الدولة:

يرفض الفكر الحديث نظرية المنفعة والعقد المالي باعتبار أن الأساس الذي ترتكز عليه هو أساس وهمي، حيث لا يوجد أي دليل تاريخي على حصول تعاقد بين الدولة والأفراد، ويؤكد الفكر المالي الحديث

أن الأساس الشرعي الذي تركز عليه الدولة في فرض الضرائب في الوقت الحالي يقوم على فكرة التضامن الاجتماعي الموجودة بين أفراد المجتمع كافة، والتي تستدعي تظافر وتكاتف جهود الأفراد كل حسب قدرته لمواجهة أعباء التكاليف العامة كي تتمكن الدولة بوصفها ضرورة اجتماعية من القيام بوظائفها الكبرى في حماية المجتمع، وفي توفير الخدمات العامة للمواطنين كافة بلا استثناء.

ويبقى الفرد ملزم بدفع الضريبة في دولته الأم حتى وأن أقام خارج الوطن للتعبير عن التضامن والمواطنة وديمومة الانتماء للبلد وتكون نظرية التضامن الاجتماعي أكثر واقعية لتفسير الأساس الشرعي لفرض الضريبة في الدولة الحديثة.

خامساً - أهداف الضرائب:

إن اتساع دور الدولة بسبب تطور طبيعتها جعلها مسؤولة عن التوازن المالي والاقتصادي والاجتماعي وتحقيق معدل ثابت من النمو، وترتب على ذلك اتساع النفقات العامة، وتطور حجم الإيرادات العامة، ولم تعد تقتصر الإيرادات على تمويل النفقات بل أصبحت بالإضافة إلى ذلك أداة من أدوات التوجيه الاقتصادي والاجتماعي، لذلك فإن أبرز أهدافها:

1- على الصعيد الاقتصادي: تتمثل أهداف الضريبة على الصعيد الاقتصادي فيما يلي¹:

- استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية:

كثيرة تلك الدول التي استخدمت الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات اقتصادية مثل قطاع السياحة أو الصناعة أو الزراعة فقامت بإعفاء تلك النشاطات من أي ضرائب إما بشكل دائم أو بشكل جزئي.

- استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي: يمكن اللجوء إلى الضريبة لمعالجة فترات الركود والانكماش حيث يقل الشراء والاستهلاك فتقوم الحكومة بزيادة القوة الشرائية للأفراد ذوي الدخل المتدنية وذلك بتخفيض ضريبة الدخل ورفع الإعفاء الضريبي وتخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة خاصة تلك المتعلقة بالحاجات الأساسية منها كالخبز والحليب ومشتقاته.

وحتى في فترة الازدهار يمكن استخدام الضريبة كوسيلة اقتصادية وذلك بتقليل الإنفاق الحكومي ورفع الضرائب على الدخل وعلى السلع لتخفيض القوة الشرائية عند الأفراد وكبح الإنفاق الخاص، وتخفيض الضرائب على رأس المال والادخار لتعطي دفعا للمشاريع الإنتاجية من أجل زيادة وتخفيض الأسعار وهذه الإجراءات يجب أن تكون ضمن سياسة اقتصادية متكاملة وليست إجراءات ضريبية منعزلة.

- استخدام الضريبة لمنع التمرکز في المشاريع الاقتصادية:الاتجاه إلى التمرکز الاقتصادي من سمات هذا العصر خصوصاً في النظم الرأسمالية وما ظهور الشركات متعددة الجنسيات إلا مظهر من مظاهر التمرکز وذلك يتم عن طريق فرض ضرائب خاصة على اندماج الشركات التي تتجه نحو التمرکز وذلك

¹-احمد زهير شامية وخالد شحادة الخطيب، مرجع سابق، ص: 154، 155.

عن طريق فرض ضرائب خاصة تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج في الشركات المتجهة نحو التكتل مما يزيد من تكلفة السلعة المنتجة وبالتالي يحد من ظاهرة التمرکز والتكتل في النشاط الاقتصادي.

- استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار: ويتم ذلك عندما تعفي الدولة عائدات سندات التتمية التي تصدرها من أي ضرائب تشجع شراء هذه السندات أو تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الادخار أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني.

2- على الصعيد الاجتماعي:

- إعادة توزيع الدخل القومي: فهي تعمل على إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الفئات الفقيرة محدودة الدخل كفرض ضرائب تصاعدية عالية على الدخول وعلى التراكات في نفس الوقت الذي تخفض فيه الضرائب على السلع واسعة الانتشار.¹

- معالجة أزمة السكن: يمكن استخدام الضريبة كوسيلة لحل مشكلة السكن وذلك بإعفاء رأس المال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترة محددة مثلاً أو تسمح بالاستهلاك السريع للأدوات والتجهيزات المستخدمة في قطاع الإسكان، ففرضت ألمانيا مثلاً بعد الحرب العالمية الثانية ضريبة إضافية على العقارات القديمة وخصصت ثلاثة أرباع إيراداتها لإنشاء مساكن جديدة رخيصة الأجر.

3- على الصعيد المالي:

يعتبر الهدف المالي أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزينة الدولة إحدى غايات السلطات الحكومية، ومن هنا نشأت قاعدة وفرة حصيلة الضرائب أي اتساع مطرح الضريبة بحيث يكون شاملاً لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجباية حيث يكون الإيراد الضريبي مرتفعاً.²

سادساً- تقسيمات الضريبة:

1- تقسيمات الضريبة حسب الوعاء الضريبي:

سوف نحاول هنا تصنيف الضرائب منسوبة إلى وعائها الضريبي كما يلي:

- ضرائب على الدخل.
- ضرائب على رأس المال.
- ضرائب على الإنفاق.

1-1- الضرائب على الدخل: برزت أهمية ضرائب الدخل على صعيد تمويل النفقات العامة مع انتشار التجارة والصناعة، وظهور أنواع جديدة من الثروة غير الثروة العقارية، وعلى الصعيد الاقتصادي والاجتماعي مع تطور أهداف الدولة وتدخلها، فتوسعت الدولة في الاعتماد عليها في النظم الضريبية، كون

¹ - عبد الغفور إبراهيم أحمد، مرجع سابق، ص: 240، 241.

- احمد زهير شامية وخالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، مرجع سابق، ص: 152.

الدخل يعد المعيار الأمثل للتعبير عن مقدرة المكلف، وتحقيق العدالة، ومراعاة الظروف الشخصية والاجتماعية للمكلفين.

ويمكن القول أن هناك أسلوبان في فرض الضرائب على الدخل، الأسلوب الأول أن تكتفي الدولة بفرض ضريبة واحدة عامة على مجموع الدخل، والأسلوب الثاني أن تقوم الدولة بفرض ضرائب متعددة على كل فرع من فروع الدخل وعلى هذا الأساس تقسم الضرائب على الدخل إلى نوعين هما:

- الضرائب النوعية على فروع الدخل.

- الضرائب العامة على الدخل.

1-1-1- الضرائب النوعية على فروع الدخل: بموجب هذا النظام يقسم الدخل إلى أقسام مختلفة

حسب مصادره، دخل العمل، دخل رأس المال، والدخل المختلط من عمل ورأس المال. كما يمكن للمشرع أن يميز بين الدخول الناتجة عن كل نوع من هذه المصادر، فقد تقسم دخول العمل إلى الضريبة على المرتبات والأجور والضريبة على المهن الحرة. كما تقسم الدخول الناتجة عن رأس المال فتفرض ضريبة على إيرادات العقارات وضريبة على إيرادات القيم المنقولة. ومن أهم مزايا الضرائب النوعية ما يلي:

- مرونتها مما يسمح للدولة بزيادة أسعارها.

- تعطي قدرة للدولة للتمييز بين الدخول المختلفة والتعامل معها بما يلائمها.

1-1-2- الضريبة العامة على الدخل:

بموجب هذا النظام تفرض الضريبة على مجموع عناصر الدخل للمكلف على اختلاف أنواعها وبغض النظر عن تباين مصادرها، وهذا النوع يحقق المزايا التالية:

- معرفة الدخل الإجمالي للمكلف دفعة واحدة ومعرفة حقيقة مركزه المالي.

- تقليل تكاليف جباية الضريبة.

- تعد أقرب إلى تحقيق العدالة لأنها تصل إلى الدخل الكلي للمكلف.

من خلال هذين الأسلوبين يلاحظ أن الدول المتقدمة تتبع أسلوب الضريبة العامة الموحدة كأسلوب حديث يستدعي مستوى معين من التنظيم، في حين تتبع الدول النامية أسلوب الضرائب النوعية لأنه أكثر ملائمة مع أوضاعها وقدراتها، وهناك بعض الدول تتبع كلا الأسلوبين.

1-2- الضرائب على رأس المال: شكلت الضرائب على رأس المال أهم أنواع الضرائب في القرون

الماضية باعتبار أن ما يملكه الشخص من عناصر الثروة هو أفضل معيار لتوزيع الأعباء الضريبية بيد أنها تضاءلت في الآونة الأخيرة لأسباب عديدة هي:

- أن فرض ضريبة على رأس المال يؤدي إلى استنزافه وبالتالي يضر هذا بالدورة الاقتصادية للبلاد.

- أن شدة وطأة الضرائب على رأس المال يحفز التهرب الضريبي.

- مصادرة جزء من الثروة عن طريق الضرائب سوف يضر بعملية توليد الدخل مما يضر بالحصيلة الضريبية في الأعوام اللاحقة.

وهكذا بدأ ينظر إلى ضريبة رأس المال بأنها كابحة للنشاط الاقتصادي ومصدر لتوليد الركود والبطالة. ومع هذا يمكن أن نميز أشكال متنوعة من الضرائب التي تتخذ من رأس المال وعاء لها هي:

1-2-1- ضريبة العقار: وتعد من أقدم الضرائب على رأس المال، وقد عرفت الأقطار العربية التي كانت تحت الحكم العثماني هذه الضريبة منذ عام 1839، إذ فرضت على القيمة الرأسمالية للملك، أما الأملاك المؤجرة، فكانت تدفع ضريبة إضافية. وضريبة العقار ضريبة عينية سنوية مفروضة على الدخل الإجمالي الفعلي أو محدد وفق القانون من ملكية العقارات المبنية الواقعة ضمن الحدود الإقليمية للبلد. وعادة ما تفرض بصفة دائمة وبمعدلات منخفضة، مع توسيع الإعفاءات حسب أهمية الملكية¹.

1-2-2- الضرائب الاستثنائية على رأس المال: تفرض أثناء الحروب أو الظروف غير العادية لمواجهة ارتفاع الدين العام والحد من موجة التضخم.

1-2-3- ضريبة الشركات: وتعد من أهم الضرائب وأقدمها بحيث لا يخلو أي نظام ضريبي منها وعادة ما تفرض على مجموع الشركة قبل التوزيع أو على نصيب كل وارث أو على مجموع الشركة أولاً، ثم على نصيب كل وارث وذلك بعد حسم الديون وتكاليف الوصية. وتعد ضريبة الشركات من الضرائب الفاعلة في تقليل التفاوت في الدخل ومصدر إيراد مهم للخزينة العامة.

1-3-3- الضرائب على الإنفاق:

عادة ما يمارس الفرد نشاطه الإنفاقي سواء كان في عملية الاستهلاك أو الإنتاج أو ممارسة التجارة الخارجية لذا تأخذ الضريبة على الإنفاق أشكال متنوعة منها:

1-3-1- الضريبة العامة على الإنفاق: وهي التي تفرض على جميع السلع والخدمات وهي تكون ضريبة متدرجة على مراحل إنتاج السلع أو ضريبة على القيمة المضافة لمراحل الإنتاج.

1-3-2- الضرائب على استهلاك السلع الضرورية والسلع الكمالية:

وتؤمن الأولى حصيلة وافرة بسبب انخفاض مرونة الطلب على هذا النوع أما الثانية فهي عادة تصيب الدخل المرتفعة.

1-3-3- الضرائب الجمركية:

وتفرض هذه الضريبة عند ممارسة التجارة الدولية وتعد من أقدم الضرائب على الإطلاق وتستخدم لتحقيق أهداف مالية إضافة إلى أهداف أخرى مثل حماية السلع الوطنية أو الحد من استيراد السلع الكمالية أو المشروبات الكحولية...

¹ - منصور ميلا يونس، مبادئ المالية العامة، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1994، ص: 144.

وإذا كان ما تم سابقا يشمل حصر للنماذج التي تؤلف الوعاء الضريبي فإن المسألة الأهم هي كيفية الوصول والتقدير لهذا الوعاء عند ممارسة عملية فرض وجباية الضريبة.

2- الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

إن تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة هو تقسيم قديم في علم المالية وتعرض أغلب الكتاب له بكثير من الشرح والتفصيل ومازال هذا التقسيم يحتفظ بأهميته لأسباب قانونية واقتصادية وحتى اجتماعية.

2-1- الضرائب المباشرة: هي كل اقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات، والذي يتم تحصيله بواسطة قوائم اسمية، والتي تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية.

2-2- الضرائب غير المباشرة: تقع في معظم الأحيان على عناصر الاستهلاك أو الخدمات المقدمة وبالتالي يتم تسديدها بطريقة غير مباشرة من طرف الشخص الذي يود استهلاك هذه السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة مثل الضرائب على الواردات، الصنع، البيع، النقل، حقوق التسجيل، الطابع،...¹

- خالد شحادة الخطيب واحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص: 161.

جدول رقم 4: مقارنة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

وجه المقارنة	الضرائب المباشرة	الضرائب غير المباشرة
- من حيث التعريف	- هي التي يدفعها المكلف القانوني بصورة مباشرة إلى الجهات الحكومية.	- هي التي يتحمل عبئها المكلف الفعلي من خلال تحمله ارتفاع أسعار المنتجات والخدمات وعندما لا يستطيع نقل عبءها إلى شخص آخر بسبب ثبات دخله.
- من الناحية الإدارية	- يتم استخدام القوائم والسجلات لتوثيق قيمها وتاريخ سدادها.	- لا تستخدم فيها القوائم ولا توثق في دائرة الضريبة لأنها مرتبطة بحركة الأسعار.
- من حيث الثبات	- تتميز بالثبات والاستقرار لأنها معلومة نسبياً.	- لا تتميز بالثبات والاستقرار لأنها مرتبطة بتقلبات مستوى الأسعار.
- من حيث مراعاة المقدر المالية.	- تأخذ بعين الاعتبار المقدر المالية للمكلف.	- لا تأخذ بعين الاعتبار المقدر المالية للمكلف بل يتساوى الجميع في تحمل أعبائها وكثيراً ما تصيب ذوي الدخل المحدودة.
- تحقيق العدالة.	- تستخدم كأداة لتقليل التفاوت الاجتماعي.	- تعمل على زيادة التفاوت في الدخل بسبب أثارها التضخمية.
- النظام الاقتصادي.	- تناسب الضرائب المباشرة أنظمة الدول المتقدمة.	- الضرائب غير المباشرة أكثر تناسباً مع الدول النامية.

المصدر: نوزاد عبد الرحمن الهيتي ومنجد عبد اللطيف الخشالي، مرجع سابق، ص: 115.

2-3- مزايا وعيوب الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

بعد أن تعرفنا على أهم أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة لابد أن نسلط الضوء على مزايا وعيوب كل منهما¹:

بالنسبة للضرائب المباشرة: تتميز بـ:

أنها ذات حصيلة ثابتة كونها تفرض على عناصر ثابتة نسبياً كالملكية والدخل فلا تتأثر بالتغيرات الاقتصادية إلا بحدود ضيقة.

- قادرة على تحقيق العدالة الضريبية إذ تفرض حسب المقدر المالية للمكلفين.

- الاقتصاد في نفقات جبايتها، لأنها تفرض على عناصر واضحة ومعروفة من قبل الإدارة المالية.

ومن عيوبها:

- كونها ضريبة مباشرة فإنها تشعر الفرد بعبئها وخصوصاً عند ارتفاع سعرها مما يشجع المكلفين على محاولة التهرب من دفعها.

- يكون تحصيلها متأخراً في نهاية السنة المالية بالإضافة إلى ثبات حصيلتها نسبياً.

¹ - هدى العزاوي ومحمد طاقة، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص: 105، 106.

مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة:

- يتميز هذا النوع من الضرائب بوفرة حصيلتها خاصة إذا أحسن اختيار وعائها، إذ أنها تفرض على عمليات التداول والاستهلاك والإنتاج... الخ.
- تمتاز بمرونتها لكون هذا النوع من الضرائب يتأثر مباشرة بالتغيرات الاقتصادية مثل التضخم والكساد مما يجعلها أداة هامة من أدوات السياسة المالية لتحقيق الأهداف الاقتصادية.
- لا يشعر المكلف بعبئها حيث تدمج الضريبة مع سعر السلعة مما يقلل من محاولة التهرب من دفعها.
- تدفع حصيلتها على مدار السنة لأنها تفرض على عمليات التداول والإنفاق مما يجعلها مصدراً متواصلاً لتمويل الميزانية.
- مع ذلك لا يخلو هذا النوع من الضرائب من الانتقادات الموجهة إليها نذكر منها :
 - عدم تناسب الضرائب غير المباشرة مع المقدرة التكليفية لدافعيها بل تتجه إلى التناسب مع قدرته عكسياً لكونها تفرض على السلع الضرورية فيكون عبؤها أكثر ثقلاً على الطبقات ذات الدخل المحدودة.
 - يعاب عليها مرونتها وتأثرها بالتغيرات الاقتصادية، الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض حصيلتها في حالة الكساد.

3- الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة:

3-1- الضريبة الواحدة: إن نظام الضريبة الوحيدة كان الطابع المميز للأنظمة الضريبية البدائية، ويقصد بنظام الضريبة الواحدة اعتماد الدولة في إيراداتها على ضريبة واحدة فقط، ويقوم نظام الضريبة الواحدة على ضريبة واحدة تفرض على موضوع واحد أي وعائها واحد بصفة أساسية كنتاج الأرض أو الثروة.

ومن أمثلة نظام الضريبة الواحدة ما نادى به الفيزيوقراطيون في القرن الثامن عشر لفرض ضريبة واحدة على الناتج الصافي للزراعة وإلغاء نظام الضرائب المتعددة الذي كان سائداً آنذاك في فرنسا¹. حيث نادى الفيزيوقراط بفرض ضريبة واحدة على الناتج الصافي من الزراعة لان الزراعة هي العمل المنتج الوحيد، أي ضريبة أخرى ستفرض في تلك الفترة وتنتهي حتماً على الزراعة.

يقدم أنصار الضريبة الواحدة مجموعة من المميزات لها كما يلي:

- تراعي حالة المكلف الشخصية أكثر من الضرائب المتعددة، لكونها توحد الأعباء الضريبية وبالتالي يستطيع المكلف التخفيف من أعبائها عليه.
- نفقات الضريبة الواحدة قليلة: فهي ضريبة بسيطة، تسمح بالاقتصاد في تحقيقها ورقابتها وجبايتها، وهي بذلك سهلة التنظيم، وأقل إزعاجاً للمكلف.

إلا أن الضريبة الواحدة تعرضت لانتقادات شديدة أهمها²:

¹ - المرجع سابق، ص: 94.

² - خالد شحادة الخطيب واحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، مرجع سابق، ص: 162.

- لا تحقق إلا أهدافا مالية فقط: إن الضريبة العصرية لها آثار في الاستهلاك والادخار والاستثمار والإنتاج لكن بالنسبة للضريبة الواحدة من الصعب التحدث عن الضريبة كأداة في توجيه السياسة الاقتصادية، وتشجيع الاستثمار وتنشيط بعض القطاعات الإنتاجية.

-الضريبة الواحدة لا تتاسب الاقتصاد العصري، فلا يوجد في الواقع مصدر وحيد للثروة في المجتمع، بل هناك مصادر مختلفة زراعية، صناعية، تجارية... الخ.

-نظام الضريبة الواحدة يؤدي إلى عدم مرونة هذه الضريبة من جهة وانخفاض حصيلتها من جهة أخرى.
- الضريبة الواحدة غير عادلة: هذا النوع من الضرائب لا يأخذ بعين الاعتبار قدرة دافع الضريبة لأنها تصيب مادة واحدة يمكن استخدامها من قبل الأغنياء والفقراء.

ولهذه الأسباب وأسباب أخرى، فالضريبة الواحدة لم تلق تطبيقا في بلد ما ولجأت أغلب الدول إلى نظام الضرائب المتعددة الذي يفرض على عدد لا حصر له من النشاطات الاقتصادية في المجتمع، حيث نشاهد أن هناك ضريبة على دخل العمل (ضريبة الرواتب والأجور) وضريبة على ناتج العمل ورأس المال (الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية) وضريبة على امتزاج العمل الذهني مع رأس المال (الضريبة على المهن الحرة من أطباء ومهندسين وحرفيين) وضريبة على إيرادات العقارات وضريبة على الإنتاج الزراعي وضريبة على التركات ... الخ.

3-2- الضرائب المتعددة: أما نظام الضرائب المتعددة وهو ما تأخذ به النظم الضريبية الحديثة يقوم على تنوع الضريبة وتعدد الأوعية الضريبية بحيث يضم الوعاء الضريبي كل أوجه النشاط الاقتصادي ومن أمثلتها الضرائب على دخول الأفراد، الضرائب على الأعمال، الضرائب على الإنفاق، الضرائب على الإنتاج، الضرائب الجمركية...¹ وكلما زادت حاجة الدولة إلى المال، تزداد أنواع الضرائب المفروضة. وهذا النظام يختلف تطبيقه باختلاف الدول ودرجة التطور الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للدولة. وللضرائب المتعددة مجموعة من المميزات منها²:

- الضرائب المتعددة أكثر مراعاة لحالة المكلف النفسية، لأن المكلف يدفع الضريبة على أكثر من مطرح ضريبي دون أن يشعر بدفعها وخاصة تلك التي يدفعها من ثمن السلع والخدمات.

- الضرائب المتعددة، تحد من ظاهرة التهرب الضريبي ففي نظام الضريبة الواحدة إذا ما تم تهرب ضريبي ستكون النتيجة سيئة على الإيرادات المالية للدولة. أما في نظام الضرائب المتعددة هناك بعض الضرائب غير قابلة للتهرب بسهولة مثل ضريبة الرواتب والأجور.

- نظام الضرائب المتعدد، يتسم بالمرونة، ويناسب المفهوم العصري للضريبة هذا المفهوم الذي جعل الضريبة تهدف إلى تحقيق أهداف السياسة المالية.

¹ - عاطف صدقي، المالية العامة، دار النهضة العلمية، القاهرة، 1969، ص: 40.

² - خالد شحادة الخطيب واحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، مرجع سابق، ص: 163.

- دفعت مساوئ الضريبة الواحدة، ومحاسن الضرائب المتعددة أكثر الدول إلى تبني نظام الضرائب المتعددة وهذه الضرائب إما مفروضة على الدخل أو على الأشخاص أو على رأس المال أو على الإنفاق، ولكل دولة مجموعة من الضرائب تختلف باختلاف تكوينها السياسي والاقتصادي والاجتماعي.

4- الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال:

4-1- الضريبة على الأشخاص: المقصود بالضريبة على الأشخاص تلك الضريبة التي تفرض على الأفراد كوجود طبيعي، أي تتخذ الأشخاص ذاتهم موضوعاً لها لذا سميت بضريبة الرؤوس أو الفردة¹. وهي من أقدم الضرائب في التاريخ، وعرفت الحضارات كافة، وطبقها العرب تحت اسم "الجزية". فالضريبة على الأشخاص تفرض على الأفراد الذين يعيشون فوق أرض دولة ما، وغالبا ما تفرض بغض النظر عن الوضع الحقيقي للمكلف، فقد تصيب الرجل والنساء والأطفال دون تمييز، وحاولت بعض الدول وضع مجموعة من الشروط فقد يعفى منها النساء والأطفال والمتقدمون بالسن والعجزة إلا أن الضريبة على الأشخاص بعيدة كل البعد عن تحقيق العدالة.

وقد طبقت الضريبة على الأشخاص في سورية في بداية القرن العشرين، وفي بريطانيا عام 1988، حيث فرضت ضريبة على كل فرد يحق له الانتخاب في بريطانيا، وقد واجه تطبيق هذه الضريبة معارضة شديدة من قبل المكلفين بها.

4-2- الضريبة على الأموال: فهي الضريبة التي تفرض على المال ذاته أو ما يطلق عليه ضريبة رأس المال حيث تصيب العقارات بحد ذاتها وليس إيرادها والأموال بذاتها وليس ناتجها. إن أي ضريبة في نهاية المطاف تفرض على المال، وهذا المال يأخذ في الحياة الاقتصادية أكثر من شكل، فقد يكون هذا المال على شكل أراضي وعقار وكأصول مختلفة كآلات والسيارات والنقود، وقد يكون دخلا يحققه الفرد نتيجة نشاط تجاري أو صناعي أو خدمي نتيجة جهد ذهني أو عضلي وقد تصيب الضريبة المال عند إنفاقه على السلع والخدمات.

سابعا- طرق تقدير الوعاء الضريبي وتحديد قيمة الضريبة:

تعد مرحلة تقدير الوعاء الضريبي ومن ثم تحديد قيمة الضريبة نقطة حاسمة في قياس فاعلية النظام الضريبي ومدى قدرته في تحقيق حصيلة ضريبية مثلى وتتم هذه العملية مرحلتين وعلى الترتيب التالي: " المرحلة الأولى: تقدير الوعاء الضريبي. المرحلة الثانية: تحديد القيمة الضريبية.

1- المرحلة الأولى / تقدير الوعاء الضريبي: يتم في هذه المرحلة إيجاد الوسائل والطرق التي يتم بموجبها الاقتراب إلى أقصى نقطة في تقدير المادة التي تخضع للضريبة وفق القوانين المعمول بها، وهي مهمة لأنها الخطوة التي يتأسس عليها الحصيلة الضريبية إذ باتساع حجم الوعاء الضريبي، فإن هذا يعطي

¹ - محمد طاقة وهدي العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص: 95.

المشروع الضريبي قدرة واسعة في تنويع الضرائب وزيادة حصيلتها، وهناك عدة طرق لتقدير الوعاء الضريبي كما يلي:

1-1-التقدير المباشر:

يتم وفق هذه الطريقة إجبار المكلف بالإفصاح عن القيمة الحقيقية لممتلكاته ودخله بشكل مباشر إلى السلطات الضريبية، لكي يتسنى فيما بعد تحديد القيمة الضريبية الواجبة الدفع. ويأخذ هذا الإقرار الأشكال التالية:

-إقرار المكلف: نستدعي هذه الطريقة بأن يقدم الممول (المكلف) تصريحاً عن نشاطه ودخله إلى السلطات الضريبية التي تقوم بمراجعته والتحقق من صحته، وقد تكون هذه الطريقة فاعلة في ظل بيئة تتاح بها استخدام توثيق دقيق للنشاط الاقتصادي من خلال استخدام الدفاتر والقيود المحاسبية مع ضمان توفر مستوى عالي من الوعي الضريبي والإيمان بشرعية الضريبة ونزاهة غايتها. كما تمارس هذه الطريقة بسهولة مع موظفي الدولة لأنهم ملزمون بتقديم كشف عن مرتباتهم مما يسهل عملية تقدير دخولهم السنوية، وليس من المتوقع أن تكتفي بأسلوب الإقرار المباشر لأنها لا تفترض المثالية دائماً في سلوك المكلف.

- إقرار الغير: هنا يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة بواسطة شخص آخر غير المكلف بها كما في حالة صاحب العمل الذي يقدم إقراراً عن الرواتب والأجور التي يدفعها لموظفيه، والمستأجر الذي يقدم إقراراً عن قيمة الإيجار الذي يدفعه للمالك، لذا تسمى هذه الطريقة بطريقة الحجز من المنبع (Deduction of Tax at the Source) وينطوي هذا الإقرار على العديد من المزايا، منها القضاء على بعض فرص التهرب الضريبي - على أساس أن مقدم الإقرار ليس ذا مصلحة في إخفاء عناصر مادة الضريبة¹.

1-2- التقدير غير المباشر: ويتم وفق هذه الطريقة التقدير بصورة تقريبية طبقاً لدلائل أو قرائن يتم القياس في ضوءها لتحديد الوعاء الضريبي. ويتم هذا التقدير غير المباشر بواسطة ما يلي²:

- التقدير على أساس المظاهر الخارجية: وهو ينحصر في استنتاج دخل المكلف بالاستناد على المظاهر الخارجية التي تؤخذ كميّار لتقدير حجم ثروة الشخص أو مقدار دخله، وهذه المظاهر دالة بالنسبة لمظاهر حياة المكلف (المسكن وعدد الغرف، وعدد الخدم، عدد السيارات) وقد طبقت هذه الطريقة في فرنسا بالنسبة للأرباح الصناعية والتجارية. وفي مصر عام 1950 لأرباح المهن غير التجارية. وتتنحصر حجة أنصار هذه الطريقة في بساطتها وسهولتها بالنسبة للإدارة المالية والمكلف، ولكن لاشك أن إتباعها يقود إلى فرض الضريبة على أساس قد يبعد كثيراً عن الحقيقة. وفي الواقع أن نظاماً عادلاً للضرائب لا يمكن أن يكون أساسه المظاهر الخارجية إذ هي لا تصلح دليلاً قاطعاً على المقدرة الاقتصادية للأفراد لذا فمن غير المحبذ اعتمادها كأساس في تقدير الوعاء الضريبي.

- عادل احمد حشيش، أساسيات المالية العامة، مرجع سابق، ص: 169.

- منجد عبد اللطيف الخشالي ونواز عبد الرحمن الهيتي، مرجع سابق، ص: 106، 107.

- **التقدير الجزافي:** بموجب هذا الأسلوب تقوم الإدارة بتقدير المادة الخاضعة للضريبة بناء على قرائن قد ينص عليها القانون أو يقدمها المكلف أو تختارها الإدارة ، عماد العمال التابعين لصاحب العمل، أو قيمة أجورهم أو عدد الآلات وطاقاتها الإنتاجية، ويعتبر هذا الأسلوب شائع في الدول التي لا تستخدم التوثيق المحاسبي عادة البلدان النامية فلا يبقى أي خيار أما الإدارة المالية سوى استخدام أسلوب التقدير الجزافي وهو من تسميته يتعد على الدقة والعدالة. لذا عادة ما يكون أحد أسباب التهرب الضريبي، كما يسهل هذا الأسلوب عملية التواطؤ بين المخمنين والمكلفين من أجل تقدير أقل للضريبة وهذا يضر بالحصيلة المالية للدولة.

1-3- التقدير الإداري: في ظل هذه الطريقة يقوم المشرع المالي بإعطاء صلاحية واسعة للإدارة المالية في اللجوء إلى كافة الأدلة التي تكشف عن مقدار دخل المكلف، فمثلا يمكن الوقوف على دخل المكلف إذا كان الأمر يتعلق بأراضي زراعية أو أبنية على أساس أن مصدر الدخل هنا أموال ظاهرة لا يمكن إخفاءها، ويمكن للإدارة المالية استخدام المخبرين السريين للوصول إلى دخل الممول، وللإدارة المالية أيضا عدم اعتماد إقرار المكلف إذا وجدته متضمن للغش والإخفاء، وبهذا تكون طريقة التقدير الإداري فاعلة إلى حد كبير في الوصول إلى دخل المكلف مقارنة بطريقة المظاهر الخارجية والتقدير الجزافي لما تتمتع به من صلاحيات صارمة في تقدير الوعاء الضريبي لكن يؤخذ عليها ارتباطها بفكرة التحكم والسلطوية، ولتخفيف حدة هذا الشعور أعطت هذه الطريقة حق الاعتراض للمكلف إذا رأى أن التقدير كان مجحفا بحق وفيه نوع من التعسف.

وعلى العموم فإن التجربة أثبتت أن التقدير الإداري أكثر قدرة على الوصول إلى دخول المكلفين سواء كانت ظاهرة أو مستترة.

2- المرحلة الثانية: تحديد قيمة الضريبة: بعد حصر المادة التي تخضع للضريبة في المرحلة الأولى، يتم احتساب قيمة الضريبة وهناك طريقتان لتحديد قيمة الضريبة كما يلي:

1-2- التحديد بطريقة التوزيع: يمكن تحديد قيمة الضريبة طبقا لهذه الطريقة بتعيين المبلغ الكلي المطلوب تحصيله دون تحديد أي سعر، ثم يوزع هذا المبلغ على الأقاليم والمحافظات ليتم توزيعه على الأفراد بواسطة لجان محلية، وقد كانت هذه الطريقة متبعة قديما لسهولتها بالنسبة للدولة، فيكفي أن نحدد مقدما حاجتها ثم نوزعها، ومن شأن هذه الطريقة الحد من التهرب الضريبي، فالمكلف يكون معروفا من أبناء حيه وكل فرد قد يكون رقبيا على الآخرين، وفيها فائدة بإشراك الحكم المحلي أو السلطة المحلية في تقدير الضرائب، ونشر الوعي بين المواطنين، ومعرفة مقدرة كل منهم على الدفع.

وقد تبين أن هذه الطريقة غير دقيقة وغير مرنة، فلا نزداد حصيلتها بازدياد الدخل القومي، وفيها كذلك مجافاة للعدالة إذ أن الفقير يدفع كالغني، خاصة أن التوزيع النهائي على الأفراد ترك للسلطات المحلية وهي خاضعة للأهواء الخطأ البسيط الفردي على مستوى القرية أو الإقليم سيتضاعف عندما يصل إلى

الإدارة المركزية، نظرا لاحتمال تعدد الأخطاء في القرى والمدن ومراكز الأقاليم أو المحافظات والعكس لو كان الخطأ في الأساس ثم توزعت الحصص، وقد تركت جميع الدول هذه الطريقة وأخذت تستخدم طريقة الاستحقاق أو الضرائب القياسية.

2-2- التحديد بالقياس:

تقوم هذه الطريقة على تحديد سعر للضريبة على أساس نسبة مئوية من وعاء الضريبة وبالتالي هذا يتيح أن تكون قيمة الضريبة متحركة مع قيمة الوعاء الضريبي، وتعد هذه الطريقة القياسية الأكثر شيوعا لأنها تقترب من تحقيق قاعدة العدالة وتتمتع بمرونة عالية وتحقق حصيلة ضريبية مرتفعة كما أنها تعامل كل فرد حسب مقدرته المالية وتتيح فرصة تحديد الدخل التي ينبغي أن تتمتع بالإعفاء وضمن طريقة التحديد بالقياس نستطيع أن نرصد أسلوبين هما:

أ- **ضرائب ذات معدلات ثابتة (الضريبة التناسبية Proportional Tax)**

ب- **ضرائب ذات معدلات متصاعدة (Graduated Tax)**

الأسلوب الأول (أ) يقوم على تحديد معدل ثابت لا يتغير حتى ولو تغير الوعاء الضريبي، أي تحديد نسبة ثابتة من قيمة الوعاء الضريبي، وقد تعرض هذا الأسلوب إلى الانتقاد على أساس أنه يضر بقاعدة العدالة ولا يميز في تفاوت المقدرة التكلفة وأن كان أنصار هذا الأسلوب يجدون سهولة في احتساب قيمة الضريبة على أساس تحديد النسبة المئوية فقط من إجمالي الوعاء الضريبي. ومع هذا لم يعد يستخدم هذا الأسلوب في العديد من الدول لكثرة الانتقادات التي وجهت إليه وبدأ العمل بأسلوب الضريبة التصاعدية.

الأسلوب الثاني (ب): ويتم وفق هذه الطريقة اعتماد أسلوب تصاعد قيمة الضريبة مع العدالة وتقليل التفاوت في الدخل وضمن هذا الأسلوب التصاعدي نستطيع أن نميز طريقتان هما:

التصاعد بالفئات (Progressivite_par Classes)

التصاعد بالشرائح (Progressivite par tranches)

أ- **التصاعد بالفئات:**

يتم وفق هذه الطريقة تقسيم المكلفين إلى فئات حسب مستوى دخولهم على أن يكون حجم الدخل هو معيار تحديد الانتماء إلى فئة ضريبية معينة، ويقوم المشرع المالي بتحديد نسبة مئوية كقيمة للضريبة تتصاعد بتصاعد الفئات.

ب- **التصاعد بالشرائح:**

وهي الطريقة الأكثر شيوعا في الوقت الراهن ويتم استخدامها على نطاق واسع على أساس أنها تتجاوز الانتقادات بالنسبة لطريقة الفئات، إذ يتم وفق هذه طريقة تقسيم دخل المكلف نفسه إلى شرائح (Trenches) ويتم إخضاع كل شريحة نسبة ضريبة معينة وبهذا لا يتم إخضاع إجمالي الدخل إلى نسبة واحدة بل يتم تنويع النسب على الدخل الواحد وبشكل متصاعد مع تصاعد شرائح الدخل.

ثامنا - المشاكل الضريبية:

تواجه السلطات المالية وهي تمارس نشاطها في جباية وتحصيل الضرائب مشاكل متعددة بعضها يقع في دائرة مسؤوليتها بسبب خلل في الإطار التشريعي أو سوء تنفيذ القوانين، وبعضها يتحمل مسؤوليته المكلف نفسه بسبب قلة ما يتمتع به من وعي وإحساس بالمصلحة العامة. وسنحاول التعرض للمشاكل الأبرز شيوعا والتي تعتري عملية تطبيق جباية الضرائب.

1- الازدواج الضريبي (Double Taxation):

يعرف الازدواج الضريبي، لدى العديد من خبراء المالية العامة بمشكلة تعدد فرض الضريبة على المكلف بأدائها، ففي الازدواج الضريبي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة، لأكثر من إدارة ضريبة، وقد يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي. يترجم الازدواج الضريبي في القانون الدولي بخضوع نفس الدخل (أو الربح) لضريبتين أو عدة ضرائب متشابهة أو متماثلة في دول مختلفة، تحت تأثير قواعد الإقليم التي تتضمنها القوانين الداخلية لهذه الدول، في هذه الحالة، فإن الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تنظم كيفية تقادي هذه الظاهرة.

ونظرا لخطورة هذه المشكلة، فإنها حظيت ومازالت تحظى بعناية كبيرة من قبل السلطات العمومية والباحثين الاقتصاديين. وذلك نظرا للنتائج الخطيرة الناتجة عنها من الناحية الاقتصادية. فبالنسبة للمجال الداخلي، كثيرا ما يتدخل المشرع الضريبي بسن القوانين بصورة دقيقة ومحكمة لتقادي حدوث هذه الظاهرة، أما الازدواج الضريبي في إطار القانون الداخلي لدولة معينة، فيتمثل في خضوع نفس الدخل (أو الربح) لضريبتين متشابهتين أو لهما نفس الموضوع.

ويمكن أن يكون الازدواج الضريبي قانونيا كما يمكن أن يكون اقتصاديا. فالازدواج الضريبي من وجهة النظر القانونية، يتمثل أساسا في خضوع نفس الدخل لنفس المكلف بالضريبة لأدائها مرتين. أما الازدواج الضريبي الاقتصادي، فهو يصف الوضعية التي يتواجد عليها شخصين مختلفين والذين تفرض عليهما ضريبة على أساس نفس الدخل، وهي حالة أرباح الأسهم (شركة ومساهم).

وما هو جدير بالذكر، أنه لا يوجد تعريف مضبوط ومتفق عليه لوصف هذه الظاهرة إلا أنه يمكن تعريف الازدواج الضريبي بصفة عامة بأنه "فرض الضريبة على نفس الشخص المكلف بالضريبة أكثر من مرة، على نفس المادة الخاضعة للضريبة وخلال نفس المدة".

1-1- شروط الازدواج الضريبي:

تتمثل هذه الشروط، بناء على ما ذكرناه، في: وحدة الشخص المكلف بالضريبة، وحدة الضريبة المفروضة، وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة، وحدة الفترة المفروضة خلالها الضريبة. وسنتطرق لهذه الشروط فيما يلي¹:

¹ - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص: 277، 281.

أ- وحدة الشخص المكلف بالضريبة: من بين شروط قيام ظاهرة الازدواج الضريبي أن يكون شخص المكلف نفسه هو الذي يتحمل نفس الضريبة أكثر من مرة. وبالرغم من أن الأمر يبدو بسيطاً للشخص الطبيعي، إلا أن الآراء قد اختلفت في تكييف الازدواج الضريبي من عدمه بالنسبة للأشخاص المعنويين وخاصة الشركات، لكونها ذات شخصية قانونية مستقلة عن شخصية الشركاء والمساهمين فيها، ويمكن تلخيص كافة هذه الأفكار والآراء، التي طرحت في هذا المجال، في بعد قانوني وآخر اقتصادي.

ففيما يتعلق بأرباح الشركات مثلاً، فإنها تخضع لضريبتين: أولهما ضريبة على أرباح الشركات وهي التي تفرض على أرباح الشركة إجمالاً وقبل توزيعها على المساهمين أي أنها تفرض بمناسبة تحقق الربح. وثانيهما الضريبة على الدخل الإجمالي على أساس نواتج القيم المنقولة، وهي التي تفرض على أرباح الأسهم بعد توزيعها على المساهمين، أي أنها تفرض بمناسبة توزيع الأرباح على المساهمين. فهل في هذه الحالة نكون أمام ازدواج ضريبي أم لا ؟

ومن وجهة النظر القانونية، لا نجد شرط وحدة الشخص المكلف بالضريبة متوفراً، لانفصال شخصية الشركة عن شخصية المساهمين فيها، ومن ثم لا يوجد ازدواج ضريبي.

أما من وجهة النظر الاقتصادية، فهي لا تقف عند التنظيم القانوني، بشأن انفصال الشخصية القانونية لكل منهما، بل تتعداه إلى حقيقة من يتحمل العبء الضريبي. فمن الناحية الواقعية والمنطقية، فإن الشخص المساهم هو الذي يتحمل عبء الضريبتين في النهاية، ومن ثم فإنه يوجد ازدواج ضريبي. ويسمى الازدواج في هذه الحالة بالازدواج الاقتصادي، ويقابله الازدواج القانوني الذي يستلزم وحدة الشخص المكلف بالضريبة من الناحية القانونية.

ب- وحدة الضريبة المفروضة:

يقصد بوحدة الضريبة المفروضة، لقيام ظاهرة الازدواج الضريبي، أن يدفع المكلف نفس الضريبة. مع توفر جميع الشروط الأخرى، أكثر من مرة أو أن يدفع ضريبتين متشابهتين أو من نفس النوع أو الطبيعة. وقد يوجد بعض الغموض حول المقصود بالمشابهة في الضرائب، فالنظرية المالية والضريبية لم تضع بعد قواعد عامة تحكم المقصود بمتشابهة الضرائب أو الضرائب من نفس النوع. وإن كانت بعض الدول قد تنبتهت إلى ذلك فأدرجت في تشريعاتها الضريبية بياناً لما يعتبر من الضرائب متشابهة لتفادي أي خلاف في هذا المضمار. كما تلجأ الاتفاقيات الدولية الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي إلى تحديد ما يعتبر من الضرائب المتشابهة.

وما هو جدير بالذكر، أن تحديد الضرائب المتشابهة يخضع لوجهتي نظر قانونية واقتصادية. فمن وجهة النظر القانونية، التي تهتم بالتنظيم التقني والقانوني للضريبة، فإن الضرائب المتشابهة أو التي من نفس النوع لا تمثل ازدواجاً ضريبياً، باعتبار أن كلا منهما مختلف عن الآخر من حيث التنظيم الفني والقانوني. أما من وجهة النظر الاقتصادية التي تضطلع بالنتيجة النهائية، فإن الضرائب المتشابهة أو من نفس النوع تمثل ازدواجاً ضريبياً باعتبار أن الضرائب المتشابهة تمثل عبئاً على نفس المادة الخاضعة للضريبة.

ج- وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة:

يتعين بالإضافة إلى الشروط السابقة، كي يتحقق الأزواج الضريبي أن يكون وعاء الضريبة أو المادة الخاضعة لها محلاً للضريبة أكثر من مرة واحدة. أي أن تكون المادة أو موضوع الضريبة ومحلها واحداً، أما إذا فرضت الضريبة في كل مرة على مادة مختلفة، فلا نكون أمام ظاهرة الأزواج الضريبي، بالرغم من وحدة الشخص المكلّف بدفع الضريبة.

ومن أمثلة ذلك، أن المكلّف ضريبة عن دخله الناتج عن الثروة العقارية، كما يدفع ضريبة عن دخله كأجير، وكذلك عن دخله من مهنة حرة فبالرغم من كونه يدفع الضريبة ثلاث مرات من دخله، إلا أن شرط وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة غير متوفر. ففي كل مرة يختلف وعاء الضريبة، أحدهما الثروة العقارية والآخر عمله في مهنة حرة. ولذلك فلا وجود هنا للأزواج الضريبي. أما إذا فرضت دولة ضريبة على الأرباح التي يحققها الشخص داخل البلد وخارجه خلال مدة معينة، وقامت دولة أخرى بفرض نفس الضريبة على الربح الناتج عن نشاطه داخل إقليمها. فإن هذا الشخص يكون قد تعرض لأزواج ضريبي، لأنه يخضع لنفس الضريبة على نفس المادة المفروضة عليها الضريبة (الأرباح) وفي نفس المدة بالرغم من اختلاف الإدارة الضريبية في كل حالة.

د - وحدة الفترة المفروضة عنها الضريبة:

يشترط أخيراً، لتحقق ظاهرة الأزواج الضريبي، وحدة الفترة التي تفرض فيها الضريبة أكثر من مرة. أما إذا فرضت الضريبة على دخل المكلّف في سنة معينة، ثم فرضت مرة أخرى على دخله ولكن في سنة تالية فإننا لا تكون بصدد ظاهرة الأزواج الضريبي لاختلاف المدة المفروضة فيها الضريبة. هذا ويعتبر شرط المدة شرطاً مستقلاً، حيث أن اختلاف المدة لا يؤدي إلى اختلاف المادة الخاضعة للضريبة خاصة بالنسبة للضرائب على رأس المال.

1-2- أسباب ظاهرة الأزواج الضريبي:

- يرجع انتشار ظاهرة الأزواج الضريبي على الصعيدين الداخلي والدولي إلى عدة أسباب أهمها¹:
- زيادة أعباء الدولة المالية قد تدفع إلى التوسع في فرض الضريبة أكثر من مرة دون مراعاة للأزواج الضريبي رغبة في زيادة الحصيلة الضريبية.
 - رغبة الدولة في إخفاء الارتفاع في أسعار الضرائب عن طريق تقسيم السعر المطلوب بين ضربيتين من النوع نفسه.
 - انتشار المشاريع الاقتصادية التي تمارس نشاطها في أكثر من دولة وانتشار الشركات المساهمة التي يتم التعامل فيما تصدره من أسهم وسندات في مختلف الدول.

¹ - المرجع السابق، ص : 281.

- اتساع الأخذ بالضرائب الشخصية التي تلاحق المكلف بالضريبة، للوصول إلى فرض الضريبة على دخله كله، أيا كان مصدره لتحديد مقدرته التكلفة.

- اختلاف المراكز المالية للدول وسياستها نحو استثمار الأموال الأجنبية وإعفاؤها من الضرائب أو المحافظة على أموال رعاياها ورغبتها في بقائها محلية. ومن ثم تخضع أموال رعاياها في الخارج للضرائب كما يلي:

أ- بالنسبة للدول الدائنة: فإذا رغبت هذه الدول في تشجيع استثمار أموالها في الخارج فإنها تفرض الضريبة عليها على أساس الإقامة وتعفى رعاياها في الخارج تشجيعاً لهم على الاستثمار الخارجي.

ب- بالنسبة للدول المدينة: تفرض هذه الدول الضريبة على أساس مصدر الدخل لتخضع الاستثمار الأجنبي للضريبة، بشرط ألا تغالي في ذلك وخاصة إذا كانت تحتاج إلى الاستثمارات حتى لا تنتقل إلى الخارج.

- سهولة انتقال رؤوس الأموال والأيدي العاملة بين الدول المختلفة.

1-3- أنواع الأزواج الضريبي:

واستناداً إلى ذلك يمكن تقسيم الأزواج الضريبي من حيث مجاله إلى أزواج ضريبي داخلي وأزواج ضريبي دولي. كما قد يحدث الأزواج بصورة مقصودة من جانب المشرع أو السلطات المالية أو يحدث بصورة عفوية غير مقصودة. واستناداً إلى ذلك يمكن تقسيم الأزواج الضريبي إلى ما يلي¹:

1-3-1- الأزواج الداخلي: يقصد بالأزواج الداخلي أن تتحقق شروطه داخل إقليم الدولة الواحدة، أياً كان شكل هذه الدولة. وتطبق كل من السلطات المالية التابعة لها قانون الضريبة على نفس الشخص وعلى نفس الوعاء وعن نفس المدة. وفي الأزواج الداخلي، لا يشترط تعدد السلطات المالية التي تقوم بفرض الضريبة، فإما أن تكون السلطة الضريبية واحدة، أي مركزية، فتكون ضريبتين أو أكثر على نفس المادة ونفس الشخص لأي سبب من الأسباب. أو قد تعدد السلطات الضريبية، كما هو الحال بالنسبة للدول الفيدرالية (ألمانيا مثلاً)، حيث من الممكن أن تفرض الحكومة المركزية ضريبة معينة، ثم تقوم إحدى الولايات بفرض نفس الضريبة، مع توفر الشروط الأخرى. فيحدث الأزواج بفرض ضريبتين كذلك هو الحال بالنسبة للدول الموحدة البسيطة، فقد تقوم الحكومة المركزية بفرض ضريبة معينة، ثم تقوم إحدى السلطات المحلية بمجلس المحافظة مثلاً بفرض نفس الضريبة مرة أخرى.

1-3-2- الأزواج الضريبي الدولي: قد انتشرت في الآونة الأخيرة ظاهرة الأزواج الضريبي الدولي بسبب نمو التجارة الدولية وحركة رؤوس الأموال بين الدول. فبعد أن كان لكل دولة نظامها الاقتصادي الخاص، بكل سلبياته وإيجابياته، تغير الوضع ليحل الانفتاح الاقتصادي محل الاقتصاد المغلق وليصبح العالم كوحدة اقتصادية وكسوق حرة.

¹ - المرجع السابق، ص ص: 282، 283.

عادة، ما يحدث الازدواج الدولي نتيجة مبدأ السيادة الضريبية " **la souveraineté fiscale** "، الذي يعني السلطة المطلقة للدولة في اتخاذ القرار على إقليمها. هذه السيادة كثيرا ما تكون مطلقة وغير محدودة¹. فسلطة فرض الضرائب من خصوصيات السيادة المعترف بها لكل دولة، دون النظر إلى باقي التشريعات الضريبية المقارنة. فكل دولة تتخذ المعيار المناسب لها، التبعية السياسية أو الاجتماعية أو الاقتصادية، التي تحقق لها الغرض الذي تسعى إليه. كما أن الدولة عند سن تشريعها الضريبي، نادرا ما تبحث في النظم أو التشريعات الضريبية المطبقة في الدول الأخرى لمنع الازدواج الضريبي ومثال للازدواج الضريبي الدولي ما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات. فقد يكون لمؤسسة ما فروع في دول أخرى، فتقوم الدول الموجودة فيها كل فرع من هذه الفروع بفرض ضريبة على أرباح هذا الفرع، في نفس الوقت الذي تقوم فيه الدولة الموجودة بها المركز الرئيسي لهذه المؤسسة بفرض الضريبة نفسها على مجموع أرباح هذه الأخيرة. كذلك فيما يتعلق بالضريبة على نواتج القيم المنقولة (الأسهم والسندات). فقد يقيم شخص في دولة ما، ويمتلك أسهم وسندات صدرت في دولة أخرى، فتقوم الدولة الأولى، بصفتها دولة الموطن بفرض ضريبة على دخل هذه القيم المنقولة، كما تقوم الدولة الثانية، بصفتها دولة مصدر الدخل، بفرض هذه الضريبة أيضا على الدخل نفسه وهكذا يتحقق الازدواج الضريبي.

1-3-3 - الازدواج المقصود:

يكون الازدواج الضريبي مقصودا من قبل المشرع المالي عند فرض نفس الضريبة مرتين على نفس المال العائد لنفس الشخص لأسباب منها:

- إخفاء حقيقة زيادة سعر الضريبة أو التشديد في معاملة بعض الدخول.
- لكي يغطي عجزا طرأ على ميزانية الدولة أو لتغطية زيادة النفقات.

1-3-4 - الازدواج الضريبي غير المقصود:

قد يكون الازدواج الضريبي غير مقصود نتيجة عدم وجود سلطة عليا للتشريعات المختلفة أو قد يحدث هذا الازدواج دون قصد ويحدث لك عند تعدد الضرائب المتشابهة أو من نفس النوع، ويكون هنا الازدواج الضريبي اقتصاديا وليس قانونيا. مثال ذلك أن يتمكن المكلف القانوني بأداء الضريبة، من نقل عبئها إلى الغير الذي يكون له أداء نفس الضريبة².

أما الازدواج الضريبي الدولي فنادرا ما يكون مقصودا. ويرجع ذلك إلى مبدأ السيادة السابق ذكره، واستقلال كل دولة بوضع تشريعاتها الضريبية دون النظر إلى تشريعات الدول الأخرى ومن ثم فإن الأسس التي تعتمد عليها كل دولة تختلف عن الأخرى. وفي الحالات القليلة التي يكون فيها الازدواج الدولي مقصودا فإن الغاية منه يكون تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية، فقد تعتمد الدولة أن تفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال التي تستثمر في الخارج، وهي تعلم أن ضريبة أخرى تفرض عليها في الدولة التي تستثمر

¹ - Louis CARTOU, Droit Fiscal International et Européen, Dalloz, 1986. page 13.

² - عادل فليح وطلال محمود كداوي، اقتصاديات المالية العامة، الجزء الثاني، العراق، 1989، ص: 104.

فيها هذه الأموال، وذلك للحد من هجرة رؤوس الأموال الوطنية إلى الخارج. أو قد تفرض الدولة ضريبة على إيراد رأس المال الأجنبي المستثمر في أرضها، مع علمها أن ضريبة أخرى تفرض في دولة موطن الاستثمارات وذلك رغبة في الحد من تدفق رؤوس الأموال الأجنبية واستثمارها في البلاد¹.

1-4- آثار الازدواج الضريبي: يحقق الازدواج الضريبي على المستويين الداخلي والدولي، آثاراً ضارة على الاقتصاد الوطني بشكل عام منها:

- يمثل عبئاً إضافياً على عاتق المكلف بالضريبة ليزيد إلى جانب العبء الأصلي الجزء الأكبر من الأرباح المحققة، مما يخالف مبدأ العدالة الضريبية سالف ذكر.

- قد يدفع الازدواج الضريبي المكلف بالضريبة إلى استخدام كافة السبل المشروعة وغير المشروعة للتهرب من أداء الضريبة. وقد قدم الواقع العلمي ما يثبت صحة هذا القول مثال ذلك حالة شركة تقوم بمباشرة نشاط خارج إقليم الدولة التي تقيم فيها، فتطالبه السلطات الضريبية في الدولتين بدفع ضرائب على أرباح تقدر بـ 30% في الأولى و40% في الثانية أي ضريبة كلية تقدر بـ 70% على هذه الأرباح، أي أنها مست جزءاً كبيراً من أرباحه المحققة، وغيرها من الحالات الأخرى المشابهة.

- إن الازدواج الضريبي الدولي يشكل عقبة خطيرة أمام حركية رؤوس الأموال من دولة إلى أخرى، مما يسبب عائقاً أمام نمو العلاقات الاقتصادية الدولية .

1-5- أساليب مكافحة الازدواج الضريبي:

وإزاء كافة الآثار الخطيرة السالف ذكرها، فقد حاولت الدول، بصدد مكافحة الازدواج الضريبي الداخلي، تنظيم تشريعاتها الداخلية وأحكام الرقابة على سننها ووضع قواعد خاصة تهدف إلى منع حدوث هذه الظاهرة.

أما بالنسبة للازدواج الضريبي الدولي، فإن مكافحته تتم بواسطة التشريعات الوطنية أو الاتفاقيات الدولية، فقد تلجأ بعض الدول إلى النص في تشريعاتها الوطنية على إعفاء بعض رؤوس الأموال الأجنبية المستثمرة في أراضيها من الضريبة، رعية في تشجيع هذه الأموال للاستثمار فيها. أما الاتفاقيات الدولية، فقد تم إبرام مجموعة كبيرة من المعاهدات الثنائية والجماعية مع الازدواج الدولي بشرط المعاملة بالمثل. وقد اتسع نطاق هذه المعاهدات الدولية وخاصة بعد الحرب العالمية الأولى.

وعادة ما تأخذ هذه المعاهدات الدولية بعدة مبادئ تهدف إلى توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة وتتلخص فيما يلي²:

- أن يكون فرض الضرائب على الدخول العقارية لدولة موقع العقار.

¹ - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص: 284.

² - المرجع نفسه، ص: 286.

- أن يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدولة المصدرة لها، أي للدولة المدينة، وأن كانت بعض المعاهدات قد قررت هذا الحق للدولة الدائنة، التي يقيم فيها صاحب هذه الأسهم والسندات.
- أن يكون فرض الضرائب على فوائد الديون العادية لدولة موطن الدائن.
- أن يكون فرض الضرائب على أرباح المؤسسات للدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمؤسسة.
- أن يكون فرض الضرائب على كسب العمل للدولة التي يتم فيها العمل، وذلك باستثناء الرواتب التي تدفعها الدولة فيكون لهذه الدولة الحق في فرض الضرائب عليها.
- أن يكون فرض الضرائب على الدخل العام لدولة موطن المكلف بالضريبة سواء كانت مستمدة منها أو من دولة أخرى.
- أن يكون فرض الضرائب على التركات، في الدولة الكائن بها المال مع إعفائه من الضريبة في البلد الآخر.
- بتدعيم فرض الضرائب على المقيمين مقابل الحد من فرض الضرائب على المنبع.
- بوضع آليات للتعاون بين الدول لتجنب التهرب والغش الضريبيين الدوليين.

2- التهرب الضريبي (Tax Evasion):

2-1- تعريف التهرب الضريبي: يقصد بالتهرب الضريبي تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي، أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية، أو الحركات المادية، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها، وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية.

وبصفة عامة يعرف التهرب الضريبي بأنه التخلص من دفع الضريبة، بصفة كلية، أو جزئية.

2-2- أشكال التهرب الضريبي: يتخذ التهرب الضريبي الأشكال التالية¹:

2-2-1- التهرب المشروع:

ويقصد به التخلص المكلف من أداء الضريبة، نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي والتي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية، كإنتاج بعض السلع بمواصفات مختلفة عن المنصوص عنها في القانون، أو التهرب من ضريبة التركات عن طريق توزيع هذه الأخيرة في شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة التركات.

¹ - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات - دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة دراسة نظرية وتطبيقية -

ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007، ص، ص: 39، 42.

2-2-2- التهرب غير المشروع أو الغش الضريبي: هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخيله، أو تقديم تصريح ناقص، أو كاذب أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة.

وبهذا يهدف هذا التهرب إلى تخفيف أساس الضريبة، ولتحقيقه يجب توفر شرطين هما:

- العنصر المادي.
- العنصر المعنوي النية السيئة أو القصد.
- العنصر المادي:** يتمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية، التي يملئها التشريع الضريبي ومن أشكال الإخلال بهذه الواجبات نذكر:
- المبالغة في تقدير الأعباء وتكاليف الاستغلال.
- الإمتناع عن تقديم التصريحات للإدارة الضريبية.
- الإخفاء الكلي، أو الجزئي للعمليات التي يتم تحقيقها، أو المداخيل الناتجة عنها.
- عدم مسك محاسبة منظمة حسب التنظيم المعمول به (القانون التجاري، المخطط المحاسبي)، وذلك بهدف عرقلة أي مراقبة جبائية محتملة.

العنصر المعنوي (القصد): يقصد به أن يرتكب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة، وهذه المخالفة المتمدة تكون عن وعي، غير أن إظهار نية الغش صعبة، لأن القانون الضريبي يفترض دائما حسن نية المكلفين، وعليه يتوجب على إدارة الضرائب إظهار تعمد المكلف في ارتكاب المخالفة بجميع وسائل الإثبات.

وهناك حالات، لا تحتاج فيها إدارة الضرائب إلى إثبات سوء نية المكلف لإدانته، كحالة الأعمال التدليسية التي يكون القانون الضريبي قد ترقبها كعدم مسك المحاسبة، أو مسكها مخالفا للأحكام والقوانين المعمول بها، أو تسجيل فواتير شراء وهمية.

2-2-3- التهرب الضريبي الدولي: يعتبر هذا النوع من التهرب من أخطر أشكال التهرب، إذ أنه يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمدخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد الذي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم (المنخفض) ويمكن أن يتخذ هذا النوع من التهرب الأشكال التالية :

- **التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية:** ويكون ذلك سواء عن طريق تضخيم أسعار المشتريات عند الاستيراد، أسعار المبيعات عند التصدير، يستعمل هذا الشكل من أشكال التهرب الضريبي الدولي عادة بين الشركات التي تملك فروعاً في الخارج. حيث تقوم بتحويل أرباحها باتجاه فروعها المتواجدة في دول ضرائبها أقل. كما يلجأ إلى هذا الشكل شركات التجارة الدولية لتحويل مركز الضغط من أجل

ضبط تسوية سعر منتجاتها المصنعة في البلد وبيعها في بلد ثان سعياً منها لتحقيق أقصى ربح ممكن في البلد الذي يكون فيه العبء الجبائي أخف.

- **المبالغة في تقييم التكاليف تضخيم التكاليف:** يسعى مديري الشركة للتلاعب بالمكافآت الممنوحة للموظفين خارج البلد مع أشخاص وهميين أو بمعنى آخر تمرير جزء معين من أرباحها المحققة على شكل أجور ورواتب. ومن بين الطرق الأكثر استعمالاً وانتشاراً نجد تكاليف المقر. إذ تفرض تكاليف من قبل الشركة الأم الموجودة بالخارج على فرع لها بالدولة المعنية من خلال تطبيق نسبة معينة أن تحددها بنفسها على رقم أعمال هذا الفرع، ويمكن لهذه النسبة أن تقوم بامتصاص جزء كبير أو حتى كل الأرباح الخاضعة للضريبة.

2-3- أسباب التهرب الضريبي:

- يمكن أن نحصر الأسباب المولدة للتهرب الضريبي بما يلي¹:
- افتقار النظام الضريبي لقواعد الفعالية، مثل العدالة وعدم الوضوح.
- سوء إدارة الأموال العامة مما يفقد الثقة بهذه الإدارة ويشجع المكلفين على التهرب الضريبي.
- وجود موظفي جبائية يتمتعون بالنزاهة والكفاءة مما يولد شعوراً بالاستفزاز وعدم الرضا لدى المكلفين .
- ثقل العبء الضريبي على المكلفين مما يشجعهم على التهرب من دفعها وضعف الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع وعدم الشعور بالمسؤولية والتضامن الاجتماعي وضعف الوازع الديني.
- عدم التشدد في تطبيق العقوبات بحق المتهربين ضريبياً مما يزيد من تقاوم هذه الظاهرة.
- النقص في التشريع الضريبي وعدم إحكام صياغته واحتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفون ويتخلصون من دفع الضريبة، سبب هام من أسباب التهرب الضريبي.

2-4- آثار التهرب الضريبي:

2-4-1- الآثار الاقتصادية: من الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي أن هذه الظاهرة تحدث اعوجاجاً

بالنسبة للاقتصاد الوطني وتتمثل هذه الآثار فيما يلي²:

- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها:

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى تآكل الإيرادات الضريبية، فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات وبزيادة عدد الضرائب ورفع معدلاتها، فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.

¹ - منجد عبد اللطيف الخشالي ونواز عبد الرحمن الهيتي، مرجع سابق، ص: 118.

² - حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص: 50، 52.

- إعاقة المنافسة الاقتصادية:

إن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب تحقق أرباحا وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة. فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في أغلب الأحيان بعملية التهرب من دفع الضرائب فهي لا تحاول تحسين الإنتاجية، أو تحقيق التقدم الاقتصادي لتحقيق أرباح أكبر، وإنما تقوم بعملية التهرب الضريبي للحصول على موارد للتمويل وبذلك تبيع منتجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار المعمول بها في السوق وذلك للحاق بالمستوى العالي الذي تتميز به نظيراتها، أي المؤسسات الأخرى التي تسعى إلى تحسين وضعيتها الاقتصادية والمالية عن طريق الزيادة في الإنتاجية أو تحسين مستوى الإنتاج.

- إعاقة التقدم الاقتصادي: إن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة والذي يترتب عليها التهرب الضريبي، يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي وإعاقة التقدم الاقتصادي.

- التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي: قد يلجأ الأعوان الاقتصاديون إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي ولا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية وتزيد القيمة المضافة والدخل الوطني، أي أنهم لا يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثروات إضافية، وبذلك فالتهرب الضريبي يصبح سببا في الركود الاقتصادي والتخلف.

- ظهور أزمة رؤوس الأموال: إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية وتتم هذه العملية إما عن طريق الاكتناز، أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب بالإضافة إلى ذلك يقوم بعض المكلفين بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهريب رؤوس الأموال ما يؤدي إلى انخفاض إيرادات الدولة، وإضعاف الموجودات الاقتصادية بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يضعف من مبالغ الإذخارات العمومية وبالتالي إضعاف الاستثمار والتقليل من إمكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي مثل التعمير، بناء مساكن، مدارس ... الخ

2-4-2- الآثار المالية:

تتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي أنه يلحق خسائر كبيرة بخزينة الدولة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها وتكس من طرف المكلفين المتمصلين من دفع الضرائب، كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وحتما سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي. بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية، وذلك بسبب عملية اكتناز الأموال غير المصرح بها، والتي تسبب بدورها التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية.

2-4-3- الآثار الاجتماعية:

بغيب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخل بين طبقات المجتمع ويزيد الفوارق الطبقيّة بينها، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم، فانتشار الغش والخداع بين مختلف

طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية ويفضل الممونون النفع الخاص عن النفع العام ويمتنعون عن دفع الضرائب والمشاركة في النفقات العمومية.

تاسعا - الآثار الاقتصادية للضريبة:

تنشأ الآثار الاقتصادية المباشرة للضرائب بعد استقرار عبء الضريبة على مكلف معين، واختلفت الآراء بشأن تحديد هذه الآثار على وجه الدقة. فيرى بعض الاقتصاديين أن رغم أن عبء الضريبة قد يكون ثقيلًا على المكلف بها فإن هذا قد يدفعه إلى زيادة الإنتاج بكافة الطرق الممكنة، لتعويض الجزء المقتطع من دخله كضريبة، أما البعض الآخر فيرى أن مقدار المبلغ المقتطع من دخل المكلف هو الذي يحدد أثر الضريبة في نشاط الأفراد وإنتاجهم من حيث الحجم والنوعية. وفي حقيقة الأمر، إن آثار الضرائب المباشرة على نمط الاستهلاك والإنتاج والادخار وغيرها من السلوكيات الاقتصادية، تتحدد بأمرين: أولهما مقدار مبلغ الضريبة المستحقة، وثانيهما، الأوجه التي تستخدم فيها الدولة حصيلة الضرائب. وبناء على ما ذكرناه سنتناول فيما يلي تأثير الضرائب على الاستهلاك والادخار والإنتاج والتوزيع وأخيرا على الأسعار.

1- أثر الضريبة في الاستهلاك:

تقوم الضرائب بالتأثير بصورة مباشرة على مقدار دخل المكلفين بها بالنقصان، ويتحدد ذلك بحسب معدل الضريبة فكلما كان المعدل مرتفعا كلما كان تأثيره على مقدار الدخل أكبر والعكس صحيح. ويترتب على ذلك، أن يتأثر حجم ما يستهلكونه من سلع وخدمات من خلال أثره، أي اثر معدل الضريبة على مستوى الأسعار. فالمكلفون خاصة أصحاب الدخول المحدودة والمتوسطة، يقل دخلهم ما يدفعهم إلى التضحية ببعض السلع والخدمات خاصة الكمالية منها، وبالتالي يقل الطلب عليها، وتميل أسعارها نحو الانخفاض، إلا أن هذا القول ليس صحيحا بصورة مطلقة، إذ أن درجة مرونة الطلب المرن (السلع الكمالية) يتأثر استهلاكها بالضريبة 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 أكبر من السلع ذات الطلب غير المرن (السلع الضرورية كالأدوية والمواد الغذائية). كما أن حجم الدخل يحدد درجة التأثير بالضريبة. فالدخل المرتفع (الفئات الغنية) لا يتأثر كثيرا بالضريبة، ومنه لا يقلل من استهلاك هذه الفئات، لأنهم عادة، يدفعون الضريبة من مدخراتهم. أما الدخل المنخفض (الفئات الفقيرة أو المتوسطة) فإنه يتأثر بالضريبة بصورة واضحة، إذ يقلل من استهلاك هذه الفئات وخاصة بالنسبة للسلع ذات الطلب المرن.

ومن جهة، أخرى، يتوقف أثر الضريبة على الاستهلاك على خطة الدولة في استخدام الحصيلة الضريبية. فإذا قامت الدولة بتجميد حصيلة الضريبة فإن الاستهلاك يتجه نحو الانخفاض. أما إذا استخدمت الدولة هذه السلع والخدمات، فإن نقص الاستهلاك من جانب الأفراد نتيجة فرض الضريبة، يعوضه زيادة الاستهلاك الذي يحدثه إنفاق الدولة.

2- أثر الضريبة في الادخار:

يتكون الادخار الوطني على وجه التحديد، من الادخار الخاص الذي يقوم به الأفراد، والادخار العام الذي تقوم به الدولة. فلكي تقوم الدولة بالاستثمارات، فإنها تلجأ إلى الضريبة لتمويل هذه الاستثمارات. ويمكن القول أن اثر الضريبة في الادخار العام يكون أثرا ايجابيا إلا أن أثر الضريبة على الادخار الخاص لا يكون كذلك في غالب الحالات.

وتعتبر فكرة أن الضريبة تخفض من مدخرات الأفراد، وبالتالي من التراكم المالي ومن ثم تثبيط النمو الاقتصادي، فكرة قديمة قدم النظرية الضريبية ذاتها.

فكما رأينا، أن فرض الضريبة يؤثر في دخول الأفراد بالنقصان، وبالتالي تقليل إنفاقهم على الاستهلاك مما يؤثر سلبا 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 والادخار وفقا لمرونة كل منها، وكذلك إعادة توزيع الإنفاق على الاستهلاك لمصلحة النفقات الضرورية وعلى حساب النفقات غير الضرورية، كما رأينا من قبل.

ولما كان الإنفاق يتميز في علاقته بالادخار بانعدام المرونة نسبيا، فإن الادخار يكون أول ضحايا الضريبة¹. ويتحمل العبء الأكبر لنقص الدخل نتيجة لفرض الضريبة أو رفع معدل الضريبة التي كانت موجودة من قبل، أي أن أثر الضريبة في الادخار الخاص يكون سلبيا.

ويختلف أثر الضريبة في الادخار باختلاف أنواع الضرائب:

- فالضرائب التي تصيب مصادر الادخار كالضرائب على رأس المال والضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بفائض القيمة أو أرباح الأسهم... وغيرها، أي الضرائب المباشرة بصفة عامة، تضر بالادخار بصورة أكبر من الضرائب غير المباشرة، خاصة إذا تعلقت بالفئات ذات الدخل المرتفعة، التي تخصص جزءا كبيرا من دخلها للادخار.

وتدفع الضريبة المرتفعة على أرباح المؤسسة أصحابها: أولا إلى المبالغة فيما يسمح لهم القانون بخصمه عند تحديد قيمة المادة الخاضعة للضريبة كالمصاريف العامة، على الأقل، بنفس الحجم، إذ أن المبالغة في تقدر المصاريف، عادة ما تؤدي إلى زيادة بعض الدخل التي تخصص بصفة عامة للاستهلاك وليس

¹ - سوزي عدلي ناشد، "الوجيز في المالية العامة"، مرجع سابق، ص : 66.

للادخار. كما أن ارتفاع معدل الضريبة يدفع بالمؤسسات إلى التهرب من الضريبة باستخدام الطرق المشروعة وغير المشروعة، مما يفقد الدولة حصيله ضريبية على جانب كبير من الأهمية.

3- أثر الضريبة على الإنتاج:

كما رأينا من قبل تؤثر الضريبة في الاستهلاك بالسلب خاصة لأصحاب الدخل 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 الإنتاجية. فانه يتأثر بمقدار الربح المحقق. فإذا كان فرض الضريبة يؤدي إلى تقليل 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 إنتاج أخرى قليلة العبء الضريبي مما يؤثر على النشاط الاقتصادي.

4- أثر الضريبة على الأسعار:

إن الضريبة تقطع جزء من دخول الأفراد ويترتب على انخفاض طلب هؤلاء على سلع وخدمات معينة، هذا يؤدي إلى انخفاض أسعار هذه السلع، بشرط ألا تدخل الدولة حصيله الضريبة في مجال التداول بمعنى أن تستخدمها الدولة في تسديد قروض خارجية مثلاً، أو تكوين احتياطي معين. فإن تيار الإنفاق النقدي يقل وبالتالي يقل الطلب وتنخفض الأسعار وخاصة في فترات التضخم. 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 الحصيله في مجال التداول كسواء سلع وخدمات أو دفع رواتب العمال أو مبالغ مستحقة للموردين أو المقاولين، فإن هؤلاء يستخدمون هذه المبالغ في زيادة الطلب على السلع والخدمات مما يؤدي إلى عدم انخفاض الأسعار. وما هو جدير بالذكر أن أثر كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة على الأسعار ليس واحداً. فكل ضريبة لها تأثيرها في ثمن السلعة أو الخدمة التي تفرض عليها وفقاً لظروف فرضها.

5- أثر الضريبة في التوزيع:

قد ينتج على الضريبة أن يعاد توزيع الدخل والثروة بشكل غير عادل، لصالح الطبقات الغنية على حساب الفئات الفقيرة. ويحدث هذا بالنسبة للضرائب المباشرة باعتبارها أشد عبئاً على الفئات الفقيرة. أما الضرائب المباشرة فهي تؤثر على الطبقات الغنية ومستوى الادخار كما وضحنا من قبل.

وما هو جدير بالذكر أن الطريقة التي تستخدم بها الدولة الحصيله الضريبية تؤثر على نمط التوزيع، فإذا أنفقت هذه الدولة هذه الحصيله في شكل نفقات تحويلية أو ناقلة بمعنى تحويل الدخل من طبقات

اجتماعية معينة إلى طبقات أخرى دون أية زيادة في الدخل، حيث تستفيد منها الفئات الفقيرة، فإن هذا يؤدي إلى تقليل التفاوت بين الدخل.

عاشرا - الضغط الجبائي:

1- الضغط الجبائي الفردي:

يملك كل فرد موارد شخصية التي تستهدفها الدولة والجماعات المحلية باقتطاعات في شكل ضرائب مباشرة أو غير مباشرة، وتمثل هذه الاقتطاعات، طبعا مساهمات، كما تمثل تضحية يجب على كل واحد أن يتحملها. ما دام أنه يوجد حرمان لكل مكلف بالضريبة من جزء من دخله. ويحسب الضغط الجبائي الفردي آخذا بعين الاعتبار دخل المكلف بالضريبة ومقدار الضرائب التي تضاف إليها الاقتطاعات الإجبارية المحسوبة على أساس الحماية الاجتماعية. بالتالي، إذا كان الدخل يرمز له (R) ، الضرائب (I) والضغط الجبائي الفردي (PFI) ، نحصل على المعادلة التالية: $I/R = PFI$

يجب أن نشير هنا، أن الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك لا تؤخذ بعين الاعتبار، لأنه من الصعب بل من المستحيل في بعض الحالات أن نقوم بحساب كل الضرائب التي يتحملها الفرد والتي تكون بطبيعة الحال متضمنة في أسعار السلع المقتناة، المستهلكة أو المستعملة.

2- الضغط الجبائي الإجمالي:

في هذا المجال، تأخذ بالحسبان مجمل الإيرادات الجبائية المحصلة لحساب الدولة والجماعات المحلية بما في ذلك الاقتطاعات الإجبارية من طرف صناديق الضمان الاجتماعي. بناء على هذا، إذا كان الضغط الجبائي الإجمالي (PFG) ، الإيرادات الجبائية (I) والدخل الإجمالي (R) والذي عادة ما يكون الناتج الداخلي الخام (PIB) ، ستكون لدينا المعادلة التالية:

$$PFG = I/PIB$$

3 - حدود الضغط الجبائي:

تقع هذه الحدود على مستويين اثنين الأول اجتماعي - سياسي والثاني اقتصادي. ففي المجال الاجتماعي - السياسي، يظهر أنه من المستحيل وضع مستوى لا يمكن تحمله الضغط الجبائي. بالفعل. فمقاومة الضريبة يمكن أن تجر إلى زعزعة السلم المدني". من جهة أخرى، لما تطبق دولة معينة ضغطا جبائيا مرتفعا، يميل المكلفون بالضريبة إلى العمل على تهريب رؤوس أموالهم نحو دول تكون فيها مستويات الاقتطاعات منخفضة بشكل جد محسوس. ونفس الشيء، بالنسبة للمؤسسات الأجنبية التي ستعزف عن الاستثمار في بلدان أين توجد معدلات ضريبية جد مرتفعة.

أما على المستوى الاقتصادي، فلدينا فكرة أن "الضريبة تقتل الضريبة"، التي قام بشرحها الاقتصادي الأمريكي لافر، حيث أوضح أن هذه العبارة تتحقق لما تقوم دولة بتجاوز حد أو عتبة معينة من فرض الضرائب ويصبح ذلك عامل معرقل للاقتصاد، باعتبار أنه يمكن استلاب مجمل الدخل ولتقادي وضعية مثل هذه وفي حالة أين تكون معدلات الضرائب مرتفعة، سيبحث كل مكلف بالضريبة من التهرب من دفعها أو حتى الغش عند تصريحه بدخله أو نشاطه الاقتصادي بسبب الضغط الجبائي المفروض.

إذن فالضغط الجبائي جد قوي سيكون له أثر معاكس لما هو منتظر فيما يتعلق بالإيرادات الجبائية، التي سوف تتقلص شيئاً فشيئاً بسبب تهرب المكلفين بالضريبة من دفعها مما سيؤدي إلى تباطؤ وتنشيط النشاط الاقتصادي بصفة عامة.

والعكس في حالة ضعف الضغط الجبائي، أين يكون فيها مستوى التهرب والغش الضريبيين ضئيلاً من جهة، وترجع الثقة للمستثمرين المحليين والأجانب للمساهمة في النهوض بالاقتصاد من جهة أخرى. مما سيسمح بتسجيل إيرادات جبائية غزيرة. في الحقيقة، قد يكمن الحل في البحث على توسيع القاعدة الضريبية، لذا يجب التدخل أفقياً عوض التدخل بشكل عمودي والقيام برفع معدلات الضرائب.

أسئلة الفصل الخامس:

- أذكر القواعد الأساسية للضريبة.
- ما هو الوعاء الضريبي؟
- ما هي عيوب ومزايا الضرائب المباشرة؟
- تعرضت الضريبة الواحدة لانتقادات شديدة اشرحها.
- تحقق الضرائب أهداف إجتماعية؛ أذكرها
- كيف تستخدم الضرائب في حالة الكساد وفي حالة التضخم اشرح؟
- حدد شروط الازدواج الضريبي.
- ماذا نقصد بالتهرب الضريبي المشروع؟

الفصل السادس: القروض العامة (مصدر إيراد استثنائي)

تمهيد:

تعد القروض العامة أحد مصادر الإيرادات العامة التي تلجأ إليها الدولة في ظروف استثنائية ومحددة لتعويض القصور في مصادر الإيرادات الأخرى خصوصاً الضرائب، فتسعى الدولة إلى الاقتراض من الجمهور عن طريق طرح سندات تحدد فيها قيمة السند الذي هو بمثابة قيمة الدين المقدم للدولة وسعر الفائدة الممنوحة للسند والتي هي تعويض المقرض عن ثمن انتظاره وتخليه عن السيولة وبهذا تتفرد القروض العامة بخاصية تميزها عن بقية الإيرادات العامة وهي مبالغ مستردة وليست نهائية.

أولاً- تعريف القروض العامة:

تعرف القروض العامة بأنها مبالغ نقدية تقترضها الدولة أو إحدى هيئاتها العامة من الأفراد والمقيمين مع التعهد برد المبالغ المقرضة وفوائدها طبقاً لشروط القرض التي تعلن عنها بواسطة طرح السندات¹. وتعرف أيضاً على أنها "موارد مالية تحصل عليها الدولة من الجمهور أو البنوك أو غيرها من المؤسسات المالية وتتعاهد بردها مع الفوائد وفقاً لشروط متفق عليها".

إذن القروض العامة هي أداة لتمويل النفقات العامة وهي دين يكتتب في سندات الأفراد والمؤسسات المالية أو المصارف - الموجودون داخل حدود الدولة المقرضة أو خارجها - أو الحكومات الأجنبية أو المؤسسات الأجنبية أو الدولية كالبنك الدولي أو صندوق النقد الدولي، وتتعهد الدولة برد المبالغ المقرضة ودفع فوائدها وفقاً لشروط العقد.

ثانياً- أنواع القروض العامة: تنقسم القروض العامة إلى عدة أنواع وحسب عدة معايير نذكر أهمها فيما يلي:

1- القروض الداخلية والقروض الخارجية (حسب معيار مصدر القروض)²:

1-1- القروض الداخلية: وهي القروض التي تحصل عليها الدولة من المقيمين داخل إقليمها الجغرافي سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين بغض النظر عن جنسياتهم أي سواء كانوا مواطنين أم أجانب.

1-2- القروض الخارجية: وهي القروض التي تحصل عليها الدولة من غير المقيمين في إقليمها، سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين، أو من الهيئات الدولية مثل البنك الدولي للتنمية والتعمير وصندوق النقد الدولي والهيئة الدولية للتنمية.

- نوزاد عبد الرحمن الهيتي ومنجد عبد اللطيف الخشالي، مرجع سابق، ص: 122.¹

- فاطمة السويسي، المالية العامة- موازنة، ضرائب- المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، 2005، ص: 64.²

2- القروض الاختيارية والقروض الإجبارية (حسب معيار حرية الاكتتاب):

2-1- القروض الاختيارية: هي القروض التي يكتتب فيها الأفراد أو الهيئات الوطنية الخاصة أو العامة اختياريًا وإرادتهم.

2-2- القروض الإجبارية: هي القروض التي يكتتب فيها الأفراد أو الهيئات الوطنية الخاصة والعامة دون إرادتهم أي إجباريًا.

3- القروض القصيرة والقروض المتوسطة والقروض الطويلة الأجل (حسب معيار مدة القرض):

3-1- القروض القصيرة الأجل: وهي القروض التي تحصل عليها الدولة لفترة لا تزيد عن سنة.

3-2- القروض المتوسطة الأجل: وهي القروض التي تحصل عليها الدولة لفترة تتراوح مدتها بين السنة وخمس (05) سنوات.

3-3- القروض الطويلة الأجل: وهي القروض التي تحصل عليها الدولة لفترة تتجاوز مدته (05) سنوات.

ثالثاً - طرق إصدار القروض العامة: هناك ثلاثة أساليب لإبرام القروض العامة وهي¹:

1- الاكتتاب العام: وتتمثل هذه الطريقة في قيام الدولة بطرح سندات حكومية مباشرة إلى الجمهور للاكتتاب فيها، على أن يوضح السند شروط القرض من حيث الفترة الزمنية للسداد ومعدل الفائدة ... ومن يرغب في الاكتتاب يتوجه مباشرة إلى دوائر وزارة المالية المكلفة ببيع السندات وتعد هذه الطريقة الأكثر شيوعاً وتعبر عن ثقة المقرضين في سياسة الحكومة.

2- الاكتتاب عن طريق البنوك: وفي هذه الحالة تلجأ الدولة إلى البنوك لتقوم ببيع سندات القرض إلى هذه المؤسسات المصرفية بسعر أقل من قيمتها الاسمية، ثم تتولى البنوك بيع هذه السندات إلى الجمهور بقيمتها الاسمية، ويكون الفرق بين القيمة الاسمية والقيمة الحقيقية للسند بمثابة عمولة لصالح البنوك، نظير قيامها بهذه الخدمة.

3- البيع في البورصة: بموجب هذه الطريقة تقوم الحكومة بطرح سندات في سوق الأوراق المالية شأنها شأن أي جهة خاصة ولها أن تتابع تقلبات الأسعار وحتى المضاربة في هذه الأسواق وتضمن الدولة هنا سعر حقيقي لقيمة السند بفعل قوى السوق، إلا أنها قد تواجه الصدمات المفاجئة التي قد تعصف بالبورصة مما يضر بمركزها المالي.

¹ - نواز عبد الرحمن الهيتي ومنجد عبد اللطيف الخشالي، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص: 124.

رابعاً- أنواع سندات القرض العام:

تأخذ سندات إصدار القروض العامة شكلاً من الثلاثة أشكال التالية:

1-السندات الاسمية: وهي تلك السندات التي يقيد اسم مالكها في سجل خاص للدين، يحفظ في إدارة القروض العامة بوزارة المالية وتسلم إليه شهادة باسمه تثبت حقه اتجاه الدولة، وتعد تلك الشهادات نفسها هي السندات الاسمية ويترتب على ذلك أن انتقال ملكيتها يتطلب تعديل البيانات الواردة في الشهادة والسجل وإحلال اسم المالك الجديد محل اسم المالك القديم، وبدون هذه الإجراءات لا يمكن نقل ملكيتها وما هو جدير بالذكر أن فوائد هذه السندات لا تدفع إلا للاسم الثابت فيها أو من ينوب عنه قانوناً، وهي بذلك تمثل حماية لمالكها ضد خطر الضياع أو السرقة، وإن كان يعاب عليها صعوبة تداولها.

2-السندات لحاملها: هي تلك السندات التي لا يقيد اسم مالكها في سجل خاص، بل القاعدة أن حامل السند مالكة، ويترتب على ذلك أن انتقال ملكيتها يتم بمجرد نقلها من شخص إلى آخر بالمناولة اليدوية دون الحاجة 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 لحامل القسيمة وتمتاز السندات لحاملها بسهولة تداولها دون إجراءات شكلية أو قانونية، إلا أنه يعاب عليها الخطر الذي قد يلحق بمالكها في حالة الضياع أو السرقة.

3-السندات المختلطة: وتأخذ هذه السندات شكلاً وسطاً بين السندات الاسمية والسندات لحاملها، فهي تقترب من السندات الاسمية 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 الاسمية والسندات لحاملها.

خامساً-انقضاء القرض العام:

ينقضي الالتزام الواقع على عاتق الدولة جراء القروض العامة بحالات ووسائل مختلفة نذكر منها:

1- الوفاء: حيث يتم انقضاء القرض العام بالوفاء به تماماً اتجاه الجهة المقرضة، لدى حلول أجله بالنسبة للقروض العامة المؤقتة، أما القروض العامة المؤبدة فإن الوفاء بها يعود لإرادة الدولة وغالباً ما يتم ذلك على أقساط أو دفعات.

2- الاستهلاك: يقصد باستهلاك القرض العام سداد قيمته تدريجياً على عدة دفعات إلى حاملي سنداتته خلال فترة معينة ووفقاً لما تقضي به شروط الإصدار.

3- التبديل: يقصد بتبديل القرض العام استبدال قرض عام جديد ذي فائدة منخفضة بقرض عام قديم ذي فائدة مرتفعة ومثال ذلك أن تستبدل الدولة بدين سعر فائدته 4% دينا آخر سعر فائدته 3%، وهذا التبديل إما أن يكون إجباريا أو اختياريا.

سادسا- الآثار الاقتصادية للقروض العامة:

لقروض العامة آثارا واسعة ومتباينة على النشاط الاقتصادي والتوازن الاقتصادي الإجمالي، وهي تعتبر من أدوات المالية العامة، التي تغيرت النظرة إليها مع تغير دور الدولة من الدولة الحارسة إلى المتدخلة إلى المنتجة، فلم تعد مصدرا استثنائيا من مصادر الإيرادات العامة. وأصبحت الدولة تستعين بها لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية. وإن كان ما زال يتم اللجوء إليها في أضيق نطاق ممكن وفي حدود ما يمكن أن تحدثه من آثار إيجابية على الاقتصاد الوطني. وفي حقيقة الأمر، تبرز آثار القروض العامة مع آثار الضرائب كونها تعد ضرائب مؤجلة، كما ذكرنا سابقا، حيث تقوم الدولة بالاقتراض في مرحلة أولى لعدم توفر الظروف المناسبة لفرض المزيد من الضرائب ثم تأتي في مرحلة ثانية خاصة عند استهلاك القرض العام، وتفرض ضرائب جديدة يستخدم عائدها في تسديد أصل القرض وفوائده. وتمس آثار القروض العامة المتغيرات الرئيسية للاقتصاد الوطني فتؤثر على مستوى الإنفاق العام ومن ثم فهي تساهم في التوسع في الإنفاق العام والاستثمار العام على حساب الإنفاق والاستثمار الخاص، مما يؤثر بالتالي على مستوى الدخل الوطني. واستنادا على ما تقدم يمكن تلخيص آثار القروض العامة كما يلي¹:

1- أثر القروض على الاستهلاك والادخار:

تؤثر القروض العامة على الاستهلاك والادخار من خلال إعادة توزيع الدخل القومي. وعادة ما يتم هذا التوزيع لصالح الميل للادخار على حساب الاستهلاك فالقروض تمنح العديد من المزايا والضمانات والتسهيلات لصغار المدخرين، من أجل تشجيعهم على الادخار والاكتتاب في سندات القروض العامة ومن وجهة نظر صغار المدخرين، يكون توظيف مدخراتهم في السندات الحكومية أكثر سهولة وأمنا وأقل خطرا من توظيفها في السندات الخاصة. مما يؤدي إلى رفع ميل الادخار وانخفاض ميل الاستهلاك. ومعنى آخر، فإن الأفراد عادة ما يفضلون الاكتتاب في سندات القروض العامة من مدخراتهم المعدة للاستثمار، على زيادة الادخار على حساب الاستهلاك.

2 - أثر القروض على الاستثمار:

يترتب على عقد القروض، وما يتبعه من دفع فوائد منتظمة وأصل الدين إلى المقترضين، انخفاض الأرباح المحتملة، ومن ثم انخفاض الكفاية الحدية لرأس المال، وبالتالي انخفاض ميل الاستثمار. أضف

- محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص ص: 308، 312.¹

إلى ذلك أن التوسع في القروض العامة يجعل الدولة ترفع من سعر الفائدة كوسيلة جذب الأفراد للاكتتاب في سندات القروض العامة، وارتفاع سعر الفائدة يؤثر بالسلب في ميل الاستثمار الخاص فالأفراد المكتتبون في القروض العامة يسحبون أموالهم من الاستثمارات الخاصة مما يسبب ضررا معتبرا بالاستثمارات الخاصة.

3- أثر القروض على زيادة الكتلة النقدية:

تقترن القروض التي تقدمها البنوك إلى الدولة بزيادة كمية النقود المطروحة في التداول ويزداد على ذلك، أنه في حالة وصول الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل الكامل فإنها تحدث أثارا تضخمية بالغة الخطورة. ويشكل هذا النوع من القروض نسبة كبيرة من مجموع القروض العامة فالاكتتاب بالبنوك في القروض العامة يتم عادة عن طريق خلق كمية جديدة من النقود، يتم ذلك على النحو التالي:

- لما يقوم البنك التجاري بالاكتتاب في القروض العامة فإنه يفعل ذلك عن طريق إصدار نقود جديدة.
- تؤدي إعادة خصم سندات الخزينة لدى البنك المركزي إلى زيادة الكتلة النقدية.
- تقوم عادة، البنوك التجارية التي تكتتب في السندات الحكومية بخلق ودائع ائتمانية جديدة مقابل ما يدخل محفظتها المالية من هذه السندات. ومعنى ذلك أن السندات الحكومية، وخاصة أذون الخزينة، تدخل في حسابات نسبة السيولة المصرفية التي تحدد حجم الودائع، وتؤدي بالتالي إلى زيادة الودائع الائتمانية.
- قد يحدث أن تترك الدولة المبالغ التي اقترضتها من البنوك التجارية لدى هذه البنوك في شكل وديعة على أن تقوم باستخدامها في الوفاء بالتزاماتها وفي هذه الحالة يكون النظام المصرفي ككل قد اكتتب في القروض العامة بنقود كتابية إضافية.

4- أثر القروض العامة في توزيع العبء المالي العام:

يوزع القرض العبء المالي له بين المقرضين والمكلفين بالضرائب كما أنه يرتب نوعين من الأعباء: النوع الأول عبء على الخزينة العمومية للدولة أي التزامات التي تقدمها الدولة للمكتتبين في القرض "بالعبء المالي للقرض" أما النوع الثاني فهو عبء على الاقتصاد الوطني أي مدى ثقل القرض على الحياة الاقتصادية بكل جوانبها منذ لحظة الإصدار حتى السداد ويعرف هذا العبء "بالعبء الاقتصادي للقرض" فالقرض هذا لا يلق فقط عبئا اقتصاديا على الاقتصاد الوطني، بل يوزعه على الفئات المختلفة والأجيال المختلفة، مما يؤثر على الإنتاجية الوطنية والرفاهية الاقتصادية، فالعبء الاقتصادي للقرض يرتبط أساسا بالأفراد الذين يتحملون هذا العبء، ولا يمثل القرض عبئا اقتصاديا إلا إذا كانت أضراره تفوق منافعه.

إن الإشكالية التي يمكن طرحها، هل يمكن اعتبار القرض عبئا عاما حقيقيا على الجيل الذي قام بالاكتتاب فيه أم ينتقل هذا العبء إلى الجيل المستقبلي؟ إن الإجابة عن هذه الإشكالية تقودنا في

البداية إلى تحديد الأطر العامة التالية:

1- إن القرض، في مرحلة أولى، يؤدي إلى الحد من اللجوء إلى الضرائب وذلك يعني تخفيف العبء على المكلفين الحاليين، وخاصة أصحاب الدخل المحدودة. ومن ثم تتحسن أوضاعهم المالية وتزيد مدخراتهم ويعظم ميلهم للاستثمار.

2 - في مرحلة ثانية، تقوم الدولة بدفع الأفراد إلى الاكتتاب في القرض العام عن طريق اقتطاع جزء من مدخراتهم وتحويلها إلى الدولة، وهذا يعني حرمان المقرضين من مدخراتهم التي يستخدموها في شراء السلع والخدمات. ويمثل ذلك تضحية مؤقتة، هي مدة القرض، مقابل ما يحصلون عليه من فوائد القرض وأصله والمميزات الأخرى.

ويرى التقليديون أن القرض يعفي الجيل الحاضر للاكتتاب من عبء النفقات العامة التي يقوم بها، ويلقي في ذات الوقت هذا العبء على الأجيال القادمة وقد بني الفكر التقليدي نظريته على أساس أن القرض مورد غير عادي لا يتم اللجوء إليه إلا لتغطية نفقات غير عادية. أما أصحاب النظرية الحديثة، فيرون أن القرض يمثل عبء، فقط على الجيل الحاضر دون أن يمتد إلى الأجيال القادمة.

وفي حقيقة الأمر أن كلا من النظرية التقليدية والحديثة قد حصرت العبء المالي في جيل محدد. فتجد النظرية التقليدية تنفي التضحية التي يتحملها المقرضون بحرمانهم من بعض مدخراتهم وامتناعهم عن الاستهلاك فتصبح الأجيال المستقبلية المعنية يتحمل هذا العبء.

بينما يرى أنصار النظرية الحديثة أن عبء القرض يتحمله فقط المقرضون دون الأجيال المقبلة، متناسين أن أصل القرض والفوائد المترتبة عنه ومزاياه تتحمله الأجيال القادمة الممثلة في المكلفين بدفع الضرائب.

كخلاصة، فإن العبء المالي للقرض يتحمله الجيل الحالي المتمثل في المقرضين وتضحياتهم، والأجيال المستقبلية المتمثلة في المكلفين بدفع الضرائب المفروضة عليهم.

وأخيرا ينبغي أن نوضح أن توزيع العبء العام بين الأجيال المتلاحقة، الجيل الحالي والأجيال القادمة، يتوقف على طبيعة النفقات العامة التي تخصص لقروض لتغطيتها، أي الغرض من هذه النفقات ويمكن أن نلخصها فيما يلي:

1 - أن القروض المستخدمة في تغطية النفقات الاستهلاكية أو في توزيع نفقات تحويلية تنتهي إلى

استهلاك ولا تحمل الجيل الحاضر تضحية ما أنه لا يحرم من الإشباع وبالتالي فهي لا تشكل بالنسبة له عبئا عاما حقيقيا وإنما العبء يكون على الأجيال المستقبلية.

2- أما القروض التي تستخدم في تغطية النفقات الاستثمارية تعطي دخلا يكفي لدفع فوائد القرض ولتسديد أصله، لا تحمل الجيل القادم عبئا عاما لأنها لا تستلزم زيادة الأعباء المالية. مع ملاحظة أنها تحمل الجيل الحالي عبئا حقيقيا.

3- أن القروض المستخدمة في تغطية نفقات استثمارية ترفع من الإنتاجية الوطنية ومن الدخل الوطني لا تكون ذات عبء عام ثقيل على الجيل القادم الذي سيستفيد من آثارها إلا أنها تمثل عبئا عاما على الجيل الحالي ما دمنا لا تضمن أن الأعباء الضريبية اللازمة لخدمتها لا تؤدي إلى سوء توزيع الدخل الوطني.

سابعا- مخاطر محتملة للقرض العام الداخلي على البلدان النامية:

إن استخدام أسلوب الدين العام الداخلي سواء كان عن طريق أدوات الخزينة العامة أو إصدار السندات الحكومية لتمويل العجز في الميزانية العامة يتطلب نجاحه توفر جملة من الشروط¹:

1- أن تكون هناك سوق نشطة للأوراق المالية تتداول فيها أدوات الدين العام المحلي حتى يتوفر شرط السيولة لها.

2- أن تكون القوة الشرائية للعملة الوطنية مستقرة.

3- أن تكون هناك ثقة في وعود الحكومة بشأن سداد الفوائد واستهلاك السندات في مواعيدها.

4- أن يكون سعر الفائدة الذي تمنحه هذه الأدوات موجبا، بمعنى أن يكون سعر الفائدة أعلى من معدل التضخم السائد.

5- توفر فوائض مالية لدى القطاعات المختلفة واستعدادها لشراء السندات..

ونظرا لغياب العديد من هذه الشروط في البلدان النامية ورغبة هذه البلدان في الاستمرار بأسلوب الاقتراض من الداخل، فقد اضطرت هذه البلدان لمواجهة هذه الظروف كما يلي:

- زيادة سعر الفائدة الاسمي زيادة كبيرة، حتى وصل في بعض هذه البلدان إلى 80%. وهذا يرهق الميزانية العامة في فترة السداد.

- إعفاء فوائد أدوات الدين العام من الضرائب على الدخل، وهذا يضر بالحصيلة المالية للدولة. أن تقاوم العبء المالي الذي يولده إطفاء الدين العام الداخلي جعل هذه الدول تتجاوز النسبة المقبولة لحجم الدين العام من إجمالي الناتج المحلي الإجمالي وهي من المفترض أن لا تتجاوز الـ (50 %).

وفي ظل هذه الظروف تقاومت مشكلة تمويل العجز عن طريق الدين العام الداخلي في البلدان النامية إلى أن وصل الأمر لوصف الحالة بمستوى الانفجار في الدين العام الداخلي لهذه البلدان وقد ترتب على هذا الوضع المخاطر التالية²:

1- ارتفاع عبء الدين العام الداخلي (الإقساط والفوائد) إلى مستويات تفوق النسب المعقولة مما أرهق الميزانية العامة بشكل كبير.

¹ - رمزي زكي، انفجار العجز، علاج عجز الموازنة العامة للدولة في ضوء المنهج الإنكماشى والمنهج التنموي، دار المدى للثقافة والنشر، دمشق، 2000، ص: 122.

² - نوزاد عبد الرحمن الهيتي ومنجد عبد اللطيف الخشالي، مرجع سابق، ص ص : 133، 134.

- 2- إن تفاقم عبء الدين العام بمعدل يفوق نمو مصادر الإيرادات السيادية الأخرى أضطر الحكومة إلى زيادة معدلات الضرائب وتم التركيز على الضرائب غير المباشرة، (السلع الاستهلاكية والضرورية) وهذا أضر بالطبقات ذات الدخل المحدود التي عادة ما تطالها الضرائب غير المباشرة.
- 3- استخدمت الحكومة إيرادات الاقتراض الداخلي لسد العجز في الميزانية الجارية هذا يعني توجيه المدخرات المحلية إلى مصادر غير إنتاجية لأن الحكومة هنا تعمل على تسهيل المدخرات المحلية للاستهلاك الحكومي وهذا أضر النمو الاقتصادي.
- 4- إن رفع سعر الفائدة للقرض الحكومي سوف تكون له آثار انكماشية يجعل تكلفة رأس المال مرتفعة، فيقلل الرغبة في الاستثمار ويدفع المنتجين إلى المحافظة على الربح برفع أسعار منتجاتهم، فتكون لسياسة الدين العام هنا آثار تضخمية في حين هي تهدف لكبح التضخم.
- 5- ساهمت سياسة رفع معدل الفائدة على القرض الداخلي إلى زيادة التفاوت في الدخل لصالح الأغنياء عندما أصبحت فوائد الدين في الموازية العامة تفوق فقرة أجور العاملين في القطاع الحكومي.

أسئلة الفصل السادس:

- ما هي الإيرادات العامة غير العادية ؟
- ما هو الفرق بين القرض العام والضريبة ؟
- ما هي عيوب اكتتاب القروض العامة عن طريق البنوك ؟
- ما هي آثار القروض العامة على الاستهلاك والاستثمار ؟
- أذكر الحالات الأربعة لانقضاء القروض العامة.
- ما هي الحالات التي تضطر الدولة فيها للجوء إلى القروض المؤبدة ؟
- ما هي المخاطر المحتملة للقرض العام الداخلي على البلدان النامية؟

الفصل السابع: الميزانية العامة للدولة

تمهيد:

لقد تطورت فكرة الموازنة العامة بتطور مفهوم الدولة وفلسفتها من الدولة التقليدية إلى الدولة المتدخلة، وتعتبر انجلترا من أوائل الدول التي وضعت الموازنة العامة بمفهومها الحديث، وفي السنوات الأخيرة اكتسبت الموازنة العامة للدولة أهمية خاصة، إذ أصبحت تمثل الخطة المالية الرئيسية لتنفيذ برامج التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

أولاً- مفهوم الميزانية العامة:

إن مصطلح الميزانية العامة استخدم لأول مرة في بريطانيا، وأطلق على الحقيبة التي يحمل فيها وزير الخزانة بيان الحكومة من موارد الدولة وحاجاتها إلى البرلمان، ثم أصبح يطلق على الوثائق التي تحتويها حقيبة وزير الخزانة عند تقديمها للبرلمان للحصول على موافقة السلطة التشريعية.

1. تعريف الميزانية العامة:

تعددت واختلفت تعاريف الميزانية العامة باختلاف الزاوية التي ينتظر منها كل باحث للموازنة العامة، وسندرج فيما يلي بعضها :

التعريف الأول: الميزانية العامة برنامج مالي لسنة مالية قادمة، تستطيع من خلاله الدولة القيام بوظائفها وتحقيق نشاطاتها في كافة المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

التعريف الثاني: الميزانية العامة عبارة عن وثيقة تصب في قالب مالي قوامه الأهداف والأرقام، أما الأهداف فتعبر عما تعتمزم الدولة القيام به من برامج ومشروعات خلال فترة زمنية مقبلة محددة. أما الأرقام فتعبر عما تعتمزم الدولة من إنفاقه على هذه الأهداف، وما تتوقع تحصيله من موارد لمختلف مصادر الإيراد خلال فترة زمنية تحدد عادة بسنة.

التعريف الثالث: الميزانية العامة عبارة عن بيان تقديري لنفقات الدولة وإيراداتها، عن مدة زمنية محددة، غالباً ما تقدر بسنة، ترصد في وثيقة تعرض على السلطة التشريعية لإجازتها.

نستخلص من هذه التعاريف أن الميزانية العامة وثيقة معتمدة من السلطة التشريعية، تعبر عن تقديرات رقمية للإيرادات والنفقات العامة لفترة مقبلة عادة سنة.

2. خصائص الميزانية العامة:

نستخلص من التعاريف السابقة خصائص الميزانية العامة والمتمثلة فيما يلي :

- أ. الميزانية العامة وثيقة تقديرية.
- ب. الميزانية العامة وثيقة قانونية.
- ج. الميزانية العامة خطة سنوية لتحقيق أهداف المجتمع.

3. أهمية الميزانية العامة:

تظهر أهمية الميزانية العامة كما يلي¹:

3-1- من الناحية السياسية: إن اعتماد الميزانية من قبل البرلمان، معنى ذلك مناقشة البرنامج السياسي للحكومة، وإن احتياج السلطة التنفيذية لمصادقة البرلمان يعني تمتع الشعب بحرياته الدستورية وحقوقه الديمقراطية، كما أن الميزانية بما تتضمنه من مؤشرات اتقاقية وموارد مالية فهي : تكشف عن السياسة العامة للدولة اتجاه المجتمع.

ويستطيع البرلمان أثناء مناقشة الميزانية فرض رقابة على أعمال السلطة التنفيذية، كذلك يستطيع عن طريق رفض اعتماد معين في مشروع الحكومة إجبارها على العدول عن سياسة اقتصادية أو اجتماعية معينة أو حملها على تنفيذ برنامج معين.

3-2- من الناحية الاقتصادية: تعتبر الميزانية العامة أداة تستخدمها الدولة لتوجيه الاقتصاد الوطني إذ لم تعد أرقاماً وكميات فقط (حسب المفهوم التقليدي)، بل لها آثار على كل من حجم الإنتاج الوطني ومستوى النشاط الاقتصادي بكافة قطاعاته وفروعه.

كما تعكس الميزانية العامة فلسفة النظام وذلك من خلال نفقاتها وإيراداتها، فإتساع نفقات القطاع العام يشير إلى توسع دور الدولة في الاقتصاد، وإن زيادة نسبة مساهمة هذا القطاع في الإيرادات العامة يعكس توجه الدولة إلى إتباع سياسة الاقتصاد الموجه. إما إذا كان دور الدولة في الاقتصاد محدداً ونسبة مساهمة الضرائب كبيرة في الإيرادات العامة فهذا يشير إلى أهمية دور القطاع الخاص في الاقتصاد وتوجه الدولة نحو سياسة اقتصاد السوق.

3-3- من الناحية الاجتماعية: إن أهمية الموازنة الاجتماعية تتعلق بمفاهيم العدالة الاجتماعية وتقليل الفوارق بين الطبقات والرفاه الاجتماعي ". حيث تعكس الأهداف التي تضعها وتنفذها الحكومة في مجال الرفاه الاجتماعي مدى اهتمامها في الارتقاء بالخدمات التعليمية وتقديم التعليم المجاني في مختلف مراحلها وتطور الخدمات الصحية ومد شبكات الماء وإيصال الكهرباء... وغيرها من الخدمات. في مجال إعادة توزيع الدخل القومي حيث تكشف السياسة الضريبية فيما إذا كانت الحكومة تسعى لتقليل الفوارق بين دخول الأفراد وذلك من خلال الضرائب التصاعدية وتحقيق العدالة الاجتماعية.

ثانياً- المبادئ الأساسية لإعداد الميزانية العامة:

يتطلب إعداد الميزانية العامة مجموعة من القواعد أو المبادئ التي تكون الإطار الفني لتحضير الميزانية العامة، ويؤدي العمل بهذه المبادئ إلى تحقيق بعض أهداف الميزانية العامة كالتحديد الدقيق لمصادر الإيرادات العامة ومختلف أوجه النفقات العامة، وبالتالي ضمان الرقابة عليها، وبصفة عامة هناك أربع مبادئ أساسية لإعداد الميزانية العامة:

- علي العربي وعبد المعطي عساف، دور الموازنة العامة ومشكلاتها في الدول النامية، عمان، 1986، ص: 49.

1. مبدأ السنوية: يقصد بمبدأ السنوية أن توضع تقديرات الميزانية العامة للدولة لفترة زمنية محددة بسنة واحدة. وتعد إنجلترا من أوائل الدول التي طبقت هذا المبدأ خلال القرن 17م، وتنص العديد من الدساتير والقوانين المالية في مختلف الدول على سنوية الموازنة العامة، حتى أصبحت إحدى القواعد الأساسية عند إعداد وتحضير الموازنة العامة للدولة، غير أن تاريخ بداية السنة المالية محل اختلاف بين الدول فمثلا في فرنسا تنفذ الموازنة العامة ما بين 01 جانفي و31 ديسمبر من كل سنة، أما في بريطانيا، اليابان، كندا فالسنة المالية تبدأ من 1 أبريل، أما في الولايات المتحدة الأمريكية فتبدأ في 01 أكتوبر. وتعود أسباب اختيار السنة كفترة زمنية قياسية للميزانية العامة إلى:

أ- صعوبة التقدير والتنبؤ بإيرادات الدولة ونفقاتها، إذا كانت لفترة طويلة، أي أكثر من سنة واحدة.

ب- إن إطالة فترة الموازنة لأكثر من سنة يقود إلى ضعف الرقابة عليها.

ج- ضرورة احتواء الفترة الزمنية القياسية على كافة المواسم والمحاصيل والسنة هي الفترة الزمنية التي يتوفر فيها هذا الشرط.

وقد ظهرت استثناءات لهذا المبدأ أهمها:

- **الميزانية الاثنا عشرية:** هي الميزانية التي تحضر لمدة شهر واحد (12/1 من السنة)، ويؤخذ بمثل هذه الموازنة في حالة تأخر تصديق السلطة التشريعية على الموازنة في دورتها العادية ويعود سبب ذلك التأخير، إما إلى تأخر السلطة التنفيذية في تحضير الموازنة، أو إلى عدم إعطاء السلطة التشريعية الوقت الكافي لدراسة ومناقشة الموازنة العامة.

- **الاعتمادات الإضافية :** تسمى أيضا الاعتمادات التكميلية وهي عملية إضافة اعتمادات جديدة إلى الموازنة العامة أثناء السنة المالية، يؤخذ بمثل هذه الحالة عندما يحدث أثناء السنة المالية أن الاعتمادات المخصصة لبند من البنود غير كافية فيظهر عجز واضح على هذا البند، ولتغطية العجز الحاصل على هذا البند، وعلى البنود الأخرى، تضاف اعتمادات جديدة إلى الاعتمادات السابقة، تسمى اعتمادات تكميلية، وقد تحدث أثناء السنة المالية ظروف طارئة، أو حاجات جديدة تستدعي إنفاق بعض الأموال على وجه من وجوه الإنفاق، لم تخصص له اعتمادات في الموازنة، فتخصص له اعتمادات جديدة تسمى الاعتمادات الاستثنائية.

- **إعتمادات البرامج :** حيث تقوم الحكومة بتنفيذ مشاريع إنمائية كبيرة، بجانب المشاريع العادية التي لا تنتهي بانتهاء السنة المالية ويتطلب تنفيذها أكثر من سنة (مثل بناء السدود، مشاريع فتح الطرق، بناء الموانئ الخ). ولما كان تنفيذ هذه المشاريع يستغرق وقتا طويلا، خرجت الكثير من الحكومات عن قاعدة السنوية، فأخذت توافق على تنفيذ هذه البرامج بصورة مبدئية والتعهد بتمويلها حسب خطة تمويل مقترحة، على أن تخصص لها اعتمادات في كل سنة، إلى حين انتهاء البرنامج أو المشروع الموافق على تنفيذه.

2. مبدأ الوحدة:

يقصد بوحدة الميزانية العامة "أن تدرج جميع الإيرادات والمصروفات المتوقعة خلال العام المقبل لكل الأجهزة والمؤسسات والمصالح التابعة لدولة في وثيقة واحدة هي الميزانية العامة. وفي هذا المجال ينبغي عدم الخلط بين الموازنة ذات الصفحات المتعددة، وبين الموازنات المتعددة لان الموازنة غالباً ما تتضمن تفصيلات وتقسيمات سواء للإيرادات العامة أو النفقات العامة فتتطلب عدة صفحات، وإنما يقصد تقديمها في وثيقة واحدة، مهما تعددت صفحاتها تتضمن كافة الأرقام المتعلقة بالنشاط المالي للدولة.

والهدف من إظهار الميزانية العامة في صورة موحدة لكافة عناصر الإيرادات والنفقات هو:

- سهولة عرض الميزانية وتوضيحها للمركز المالي ككل .
- تجنب الفاحص، أو الباحث إجراء التسويات الحسابية التي يستلزمها الأمر، لدراسة أو فحص الميزانية العامة للدولة مثل تجميعه لعناصر المصروفات والإيرادات المختلفة.
- إن وضع كافة الإيرادات، وأوجه إنفاقها تحت نظر السلطة التشريعية تسهل عليها مهمة ترتيب الأولويات للإنفاق العام للدولة ككل.

✓ استثناءات قاعدة الوحدة:

وعلى الرغم من أهمية وجوب التمسك بقاعدة وحدة الميزانية العامة، إلا أن اتساع مسؤوليات الدولة المعاصرة في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، أدى إلى الخروج على هذه القاعدة، وإيجاد بعض الميزانيات إلى جانب الميزانية العامة، نذكر أهمها فيما يلي¹:

- **الموازنة الملحقية:** تختص كل منها بأحد مشاريع الدولة ذات الطابع الاقتصادي أو الاستقلال المالي التي لا تسري عليها نفس القواعد واللوائح المالية المطبقة في مختلف إدارات الحكومة بحيث يمكن لمثل هذه المشاريع التعرف على نتائج نشاطها من أرباح أو خسائر وتكوين احتياطياتها الخاصة بها أسوة بالمشاريع التجارية الخاصة وعقد القروض وتحديد تكاليف وأثمان بيع منتجاتها.
- ورغم إلحاق هذه الميزانيات بالميزانية العامة ووجوب عرضها في وقت واحد على السلطة التشريعية فإن إقرارها لا يتطلب تلك الإجراءات والمناقشات التي يتطلبها عادة إقرار الميزانية العامة للدولة.
- **الميزانيات الاستثنائية (غير العادية):** تضم كلا من النفقات غير العادية (مثل النفقات الحربية ونفقات علاج الأزمات الاقتصادية ونفقات المشاريع الإنتاجية الضخمة)، والإيرادات غير العادية التي تخصص لتمويلها والتي تعتمد على القروض العامة.
- **الميزانيات المستقلة:** أو ميزانيات الهيئات العامة المستقلة التي أعطيت شخصية معنوية عامة مع استقلال في شؤونها الإدارية والمالية، والميزانيات المستقلة لا تلحق بميزانية الدولة، بل تصدر في وثيقة

¹ - محمد عبد الفتاح ياغي، مبادئ الإدارة العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص ص: 390، 391.

منفصلة عنها (وبهذا فإنها تشذ عن قاعدة الوحدة)، بحيث لا يقتصر خروجها على قاعدة وحدة الميزانية العامة من الناحية المالية فحسب كما هو الحال بالنسبة للميزانيات الملحقة التي لا تسري على كل منها القواعد واللوائح المالية العادية للدولة، بل يشتمل أيضا على أسلوب إقرارها، إذ يكتفي باعتمادها والتصديق عليها عادة بواسطة مجلس إدارة خاصة والوزارة المشرفة على الهيئة أو المصرف ومجلس الوزراء (كما هو الحال في الأردن مثلا) دون الحاجة إلى الحصول على موافقة السلطة التشريعية.

3- مبدأ الشمولية (أو العمومية): يقصد بهذا المبدأ، أن تشمل وثيقة الميزانية العامة كافة تقديرات النفقات والإيرادات دون إجراء مقاصة بينهما، إذ توجد طريقتان لتقدير الإيرادات والنفقات العامة، هما طريقة الموازنة الصافية، وطريقة الموازنة الإجمالية. والطريقة الأولى تستلزم إجراء مقاصة بين النفقات والإيرادات العامة الناجمة عنها، وإدراج الفائض، بحيث لا يظهر إلا المبلغ الصافي في الميزانية العامة. أما الطريقة الثانية والتي تعبر عن مبدأ الشمول، فتؤدي إلى إدراج كافة النفقات العامة وكافة الإيرادات العامة دون إجراء مقاصة بينهما، ومن ثم يدرج كل إيراد وكل نفقة للمرفق العام - مهما صغر - في الموازنة العامة. والمعتمد حاليا في معظم الدول هو مبدأ شمولية الموازنة، لا مبدأ "الموازنة الصافية" لما لهذا الأخير من مساوئ، منها أنه يساعد على إخفاء قسم كبير من النفقات والإيرادات عن السلطة التشريعية، ومنها أيضا أنه يسهل أمام الحكومة فرص التبذير.

وكما هو الحال بالنسبة للمبدئين السابقين، هناك جملة من الاستثناءات لحقت بمبدأ الشمولية فالموازنات غير العادية والمستقلة ما هي إلا صورة من صور الخروج على مبدأ الشمولية، كما أن عقد القروض العامة الخارجية، وتخصيص حصيلتها للإنفاق على مشاريع التنمية وقبول التبرعات وتوجيهها لمصلحة مؤسسة معينة، ما هي إلا صورة أخرى من صور الخروج على هذا المبدأ.

ومن مزايا قاعدة الشمول ما يلي:

- تسهل عملية مراقبة السلطة التشريعية على الإيرادات والنفقات وذلك بذكرها في جداول الميزانية جميع الإيرادات والنفقات.
- تبين الأوضاع المالية للدولة على حقيقتها، فتقيد الإيرادات والنفقات في الجداول الخاصة بها، وبهذا تبين حصيلة كل باب من أبواب الإيرادات وكل نوع من أنواع النفقات.
- تساعد في التقليل من الإسراف والتبذير والاعتمادات المخصصة للإنفاق محددة ولا يجوز تجاوزها عند الصرف.

من عيوب قاعدة الشمول:

- أنها تلزم كل وزارة أو مصلحة بأن تقيد في جداول الإيرادات والنفقات تفاصيل كثيرة عن أنواع الإيرادات والنفقات والتي قد تكون في بعض الأحيان ليست لها أهمية تذكر.

- لا تشجع الوزارات والمصالح على الاهتمام بتحصيل المزيد من الإيرادات، حيث إن تلك الوزارات والمصالح تعلم سالفًا بأنها لن تستفيد كثيرًا من هذه الإيرادات لأنها ستتحول إلى خزينة الدولة.

استثناءات قاعدة الشمول:

نظرًا لاتساع دور الحكومة في الحياة الاقتصادية وأخذها بتنفيذ مشاريع صناعية وزراعية وتجارية، إما وحدها، أو بالاشتراك مع القطاع الخاص، فقد أصبح من الصعب أن تخضع جميع نشاطاتها إلى قاعدة الشمول في نطاق الميزانية العامة، يضاف إلى ذلك أن إدارة بعض المشاريع الحكومية تستوجب إتباع طريق المحاسبة التجارية والتي تختلف بدورها عن طرق المحاسبة الحكومية، وعليه، فتحصل بعض الاستثناءات عن قاعدة الشمول نذكر منها:

- **الميزانيات المستقلة:** وهي ميزانيات المؤسسات العامة التي لها شخصية معنوية، وتمنحها الدول نوعًا من الاستقلال في إدارة شؤونها المالية والإدارية، لكي تتمكن من القيام بأعمالها بسهولة وسرعة (مثل: البنك الزراعي، أو... وغيرها). ولا تصادق السلطة التشريعية على ميزانيات هذه المؤسسات، بل تقرها مجالس إدارة خاصة بها. أو وزارة المالية ومجلس الوزراء... شعبًا للبلاد المعنية.

أما وجه الخروج عن قاعدة الشمول فيتمثل في أن إيرادات ونفقات هذه الميزانيات لا تقيد بالتفصيل في الميزانية العامة للدول، فلا تتضمن وثيقة الميزانية سوى الأرصدة الدائنة (في حالة وجود فائض في الإيرادات) وهذه حالة نادرة جدًا، والأرصدة المدينة (في حالة وجود عجز في الميزانية المستقلة) وهذه حالة مألوفة وطبيعية في معظم المؤسسات المستقلة، وفي الحالة الثانية يرصد اعتماد في جداول النفقات في الميزانية العامة لتغطية هذا العجز.

- **الميزانيات الملحقة:** وهي ميزانيات المؤسسات العامة التي يغلب عليها الطابع التجاري والصناعي والتي تمنحها الدولة الاستقلال المالي دون الشخصية المعنوية المستقلة عن الدولة. وتخضع ميزانياتها لموافقة السلطة التشريعية (مثل ميزانيات مؤسسة الخطوط الجوية العربية السعودية، والمؤسسة العامة للبترول والمعادن).

أما وجه الخروج في الميزانيات الملحقة عن مبدأ الشمول فينحصر في أن إيراداتها ومصروفاتها غير مدرجة في صلب الميزانية العامة ولا يقيد في الميزانية إلا أرصدها الدائنة والمدينة، كما هو الحال في المؤسسات المستقلة.

- **بقايا قاعدة الناتج الصافي:** وفيها يمنح دافعوا الضرائب إعفاء جزئيًا بنسبة 8% مثلًا من قيمة الضريبة لتشجيعهم على القيام بتسديد ما عليهم من الضرائب في تاريخ محدد، فإن مقدار الحسم هذا يخصم من القيمة المالية للضريبة، ويسجل فقط المبلغ الصافي في جداول الإيرادات، ويدخل تحت هذا الاستثناء مكافآت القناصل الفخريين كما هو الحال في لبنان، التي تدفع لهم الإيرادات القنصلية التي يحصلونها، ولا يحول إلى خزينة الدولة إلا الرصيد المتبقي من هذه الإيرادات بعد حسم مكافآت القناصل.

4- قاعدة عدم التخصيص:

يقصد بقاعدة عدم التخصيص أن لا تخصص إيرادات معينة لأنواع معينة من النفقات، بمعنى آخر فإن الإيرادات العامة بمجموعها تقيد في قسم الإيرادات لتوزع على جميع أوجه الإنفاق (التي تقيد بمجموعها في قسم النفقات) دون تحديد أو تخصيص مورد معين من موارد الإيرادات لتغطية نفقة معينة من أنواع النفقات. ولا يجوز بموجب قاعدة عدم التخصيص، تخصيص حصيلة الضرائب على السيارات مثلاً لإنشاء طرق جديدة أو لصيانة الطرق القائمة كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية. ومن أهم مزايا تطبيق قاعدة عدم التخصيص، تمكين الدولة من توزيع إيراداتها العامة حسب مبدأ الأولويات في الإنفاق، فتفضل الدولة الأهم على المهم¹.

✓ استثناءات قاعدة عدم التخصيص:

كثرت حالات الخروج على قاعدة التخصيص بسبب تطور مفهوم الدولة واتساع نطاق دخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وفيما يلي بعض حالات الخروج على قاعدة عدم التخصيص وهي²:

1. تخصيص بعض القروض للإنفاق على مشاريع معينة. فقد يحدث أن توقع الحكومة على اتفاقية لاستلام قرض من القروض مع حكومة أو من مؤسسة دولية لتمويل مشروع معين من المشاريع.
2. تخصيص بعض الإيرادات لتحديد الدين العام، تلجأ الحكومات إلى هذا الإجراء، وهو تخصيص بعض أنواع الإيرادات لتسديد المبالغ المقترضة بقصد تشجيع المواطنين على الاكتتاب في القروض الداخلية، وللتأكيد للدائنين بإمكانية الدولة على الوفاء بالتزاماتها، ويضمن تسديد الأموال المقترضة.
3. تخصيص بعض الإيرادات لمؤسسات عامة ذات شخصية معنوية. ومن الأمثلة على ذلك تخصيص 1% من إيرادات الجمارك لميزانية جامعة أو مؤسسة علمية كما هو الحال في الأردن، وعليه، تدفع نتيجة تحصيل هذه الإيرادات للمؤسسة المخصص لها ليكون مورداً من موارد التمثيل التي تعتمد عليها في ميزانيتها.
4. التخصيص لأغراض اقتصادية. ومن الأمثلة على ذلك تخصيص حصيلة رسوم الإنتاج لرفع مستوى الإنتاج القومي، أو لتحسين أنواع معينة من المنتجات.

5- مبدأ التوازن:

يحتوي مبدأ توازن الميزانية على مفهومين: مفهوم تقليدي ومفهوم حديث، وذلك على النحو التالي:

5-1- المفهوم التقليدي لمبدأ الميزانية:

يعني المفهوم التقليدي لمبدأ الميزانية، تساوي جملة نفقات الدولة مع إيراداتها المستمدة من المصادر العادية دون زيادة أو نقصان. فالمبدأ، من هذا المفهوم، ينظر إليه إذن نظرة حسابية بحتة وهذه موازنة

- محمد عبد الفتاح ياغي، مبادئ الإدارة العامة، مرجع سابق، ص 391¹.

- المرجع السابق، ص: 392².

الأفراد والمشاريع الخاصة. وذلك خشية حدوث عجز يتجه بطبيعته إلى التزايد إذا تمت تغطيته عن طريق الاقتراض، وإلى حدوث تضخم إذا ما تمت تغطية العجز عن طريق الإصدار النقدي أو حدوث فائض يدفع إلى الإسراف والتبذير.

ومن ناحية أخرى فإن تغطية العجز عن طريق اللجوء إلى القروض، من شأنه أن يؤدي إلى تناقص الأموال الموجودة في يد الأفراد والتي كانت ستوجه في الغالب إلى الاستثمار مما يؤدي إلى نقص رؤوس الأموال الإنتاجية في الاقتصاد القومي نقصا لا يعوضه قيام الحكومة بإفناق حصيلة القروض في سد العجز أي في إنفاق غير استثماري فإن ذلك يعني تناقص فرص العمل أمام أفراد المجتمع مما يؤدي إلى زيادة البطالة. أضف إلى ذلك، أن سد العجز عن طريق الاقتراض من شأنه تحميل الأجيال القادمة أعباء إضافية تتمثل في خدمة الدين العام وعدم استعادتها بالأموال المقترضة.

5-2- المفهوم الحديث لمبدأ توازن الميزانية:

أما النظرية الحديثة في المالية العامة فلم تعد تنظر إلى العجز في الميزانية على أنه كارثة مالية محققة وذلك في ضوء التصورات المالية والاقتصادية التي تميز القرن الحالي. ولكن ليس معنى ذلك أن الفكر المالي المعاصر يستبعد فكرة التوازن، كل ما هناك أنه استبدل فكرة التوازن المالي بفكرة أوسع منها هي فكرة التوازن الاقتصادي العام حتى ولو أدى هذا إلى حدوث عجز مؤقت في الميزانية. هذا الاستبدال هو ما يطلق عليه نظرية العجز المؤقت والمنظم **Déficit Systématique**.

وتتمثل هذه النظرية أن في فترات الركود والكساد تنتشر البطالة، وهذه البطالة هي في الحقيقة العجز الحقيقي الذي يتعرض له الاقتصاد وليس العجز بمفهومه المحاسبي، كما يشير أصحاب المفهوم التقليدي، وتخفيض هذا العجز الحقيقي يستلزم زيادة حجم الاستثمارات، ونظرا لحالة الركود القائمة لا يقوم الأفراد أو المشاريع الخاصة بهذه الاستثمارات، ولهذا يتعين على الدولة من ناحية، أن تزيد من استثماراتها لتنشيط الحالة الاقتصادية، وذلك عن طريق زيادة الطلب الكلي بمنح إعانات للعاطلين عن العمل وزيادة الاستثمارات اللازمة لمواجهة الزيادة في الطلب. كما يتعين عليها، من ناحية أخرى أن تخفض حجم الاقتطاعات العامة -تخفيض معدل الضريبة أو عدم فرض ضرائب جديدة- حتى تزيد الموارد المالية لدى الأفراد وتقل الأعباء الملقاة على عاتق المؤسسات الخاصة.

هذه الإجراءات بشقيها، أي زيادة الطلب الكلي وتخفيض الاقتطاعات الجبائية، تؤدي إلى حدوث عجز في الميزانية، ولكنه عجز مقصود أو منظم لأنه سيؤدي بعد مدة إلى عودة التوازن الاقتصادي وبالتالي التوازن المالي. فالإجراءات سابقة الذكر (زيادة الطلب الكلي وتخفيض الضرائب) ستؤدي على حالة البطالة وتؤدي إلى تنشيط الحياة الاقتصادية فتزيد حصيلته الضرائب وتتوقف الإعانات التي تمنح

للعاطلين عن العمل أو المؤسسات. لتحقيق ما تقدم يجب أن يكون التوسع في الإنفاق العام لا يتعدى حجم البطالة الموجودة وإلا أدى ذلك إلى حدوث تضخم، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى، تقتض سياسة العجز المنظم فرص عمل منتجة وانتشار البطالة بالرغم من هذا. كما أنها تقتض وجود رؤوس أموال غير مستخدمة. فإذا لم تتحقق هذه الشروط فإن اللجوء إلى العجز المنظم يؤدي إلى التضخم. وبعبارة أخرى، تتلخص نظرية العجز المنظم أن على الدولة في حالة الكساد، أي عندما يكون الاقتصاد القومي دون حالة التشغيل الكامل أن تعمل كل ما من شأنه زيادة الطلب الكلي الفعلي حتى تنتعش الحياة الاقتصادية مرة أخرى وتزداد العمالة إلى الحد الذي تصل فيه إلى تشغيل كل الطاقة الإنتاجية للاقتصاد القومي، أي مرحلة التشغيل الكامل. وتتوصل الدولة إلى زيادة الطلب الكلي الفعلي في حالة الكساد بواسطة عجز الميزانية أي إنفاق مبالغ تزيد على الإيرادات المحصلة ذلك أنه في أوقات الكساد حصيلة الضرائب لقلّة الأرباح ونقص الدخل. وتشير نظرية العجز المنظم على الدولة بوجود زيادة إنفاقها على المشاريع الاقتصادية والاجتماعية مما يزيد من الطلب العام، بوجود منح مساعدات وإعانات للمؤسسات حتى تستطيع معاودة نشاطها ومواجهة الزيادة في الطلب الفعلي الخاص والعام. وبهذه الطريقة يمكن للاقتصاد الوطني أن يخرج من حالة الركود التي يعانها، وتزيد العمالة إلى الحد الذي يشتغل فيه الجهاز الإنتاجي للدولة بكل طاقته، أي تصل العمالة إلى الحد الكامل.

ووسيلة الدولة إلى تمويل عجز الميزانية هي أساسا الإصدار النقدي. وتشير نظرية العجز المنظم بوجود عدم التخوف من التضخم في هذه الحالة بالذات، لأنه تضخم نافع ومفيد طالما أن الاقتصاد القومي دون حالة العمالة الكاملة. مما يعني وجود طاقة إنتاجية معطلة لا ينتظر لتشغيلها سوى حدوث طلب على منتجاتها وهذا ما يكفله عجز الميزانية على النحو المشار إليه.

وعندما تعود حالة التشغيل الكامل إلى الاقتصاد الوطني، أو حالة التوازن الاقتصادي، فإن هذا كفيل وحده بإعادة الميزانية الدولة إلى توازنها الحسابي: فمن جهة، تؤدي زيادة الإنتاج الوطني إلى زيادة الضرائب على أرباح المؤسسات ودخول الأشخاص الطبيعيين. ومن جهة أخرى تكف الدولة عن منح إعانات للعاطلين عن العمل، ومساعدات للمؤسسات. وكلا الأسلوبين قادران على زيادة إيرادات الدولة وفي ذات الوقت بتقليل نفقاتها مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق توازن الميزانية.

ثالثاً - دورة الميزانية العامة:

يقصد بدورة الميزانية العامة مختلف المراحل التي تمر بها الموازنة العامة من إعداد، مناقشة، تنفيذ ومراقبة. وتمر الموازنة العامة في معظم دول العالم عبر أربع مراحل هامة هي:

1- مرحلة التحضير أو الإعداد:

يقصد بمرحلة الإعداد ، وضع تقديرات النفقات وما يلزمها من إيرادات، ولما كان أساس هذه المرحلة هو التقدير ، فيجب التزام الدقة إلى أقصى حد، حتى لا تفاجأ الدولة أثناء التنفيذ بغير ما توقعت، فينتج عن ذلك آثار سلبية، كان يمكن تجنبها في مرحلة الإعداد.

وقد جرى العرف في معظم دول العالم، أن تتولى عملية تحضير أو إعداد الموازنة العامة السلطة التنفيذية، ويرجع ذلك إلى العديد من المبررات¹:

- تقع مسؤولية تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية على السلطة التنفيذية، وللحكومة أن تضع من البرامج والسياسات ما تراه كفيلا بتحقيق الأهداف المرجوة، ولها أن تطلب ما تراه ضرورياً لتنفيذ برامجها وسياساتها والقيام بوظائفها.

- للحكومة أجهزة وإمكانات فنية وإدارية قادرة على تحديد مقدرة القطاعات والفئات على تحمل الأعباء المالية الأمر الذي يمكنها من اختيار مصادر الإيراد.

- السلطة التنفيذية اقدر على معرفة حاجات المجتمع ، لذلك تتولى الحكومة مهام تحضير الموازنة وتبدأ هذه المرحلة عادة على مستوى أصغر الوحدات الحكومية حيث تتولى كل مؤسسة أو هيئة أو وزارة إعداد تقديراتها لما يلزم من نفقات وما تتوقع أن تحصل عليه من إيرادات خلال السنة المالية المطلوب إعداد موازنتها.

في مرحلة التحضير والإعداد للموازنة تسترشد الحكومة بمجموعة من المبادئ العامة وعدد من الأساليب الفنية والخبراء والمستشارين. وتبدأ عملية الإعداد من الوحدات السفلى وتنتهي إلى الوحدات الأعلى (الوزارات)، والتي ترفعها إلى وزارة المالية، حيث تقوم هذه الأخيرة بدراسة تقديرات الموازنة العامة، وعرضها على السلطة التشريعية لمناقشتها.

2- مرحلة اعتماد أو مناقشة الميزانية:

في الدول التي تمارس النظام البرلماني، أو لديها سلطة تشريعية منتخبة، تخضع الموازنة العامة لمناقشة السلطة التشريعية تماما كأى مشروع قانون جديد، و في الحقيقة تصبح الموازنة العامة أيضا قانونا، ولها صفة الإلزامية، بعد اعتمادها من قبل السلطة التشريعية، وتتفاوت كيفية الاعتماد التشريعي بين الدول، إلا أنه في الغالب تتم دراسة مشروع الموازنة العامة من قبل لجنة برلمانية مختصة، قبل تداولها من قبل المجلس التشريعي بكامله، وكثيرا ما تختلف التقديرات النهائية في عملية الإقرار التشريعي، عن الأرقام المقدمة في البداية من قبل السلطة التنفيذية. واعتماد البرلمان للإيرادات يختلف في طبيعته عن اعتماده للنفقات، فاعتماده للإيرادات يعد بمثابة إجازة منه للحكومة بتحصيلها، وبالتالي فإن الحكومة تستطيع أن تتجاوز الرقم الإجمالي للإيرادات المحددة في قانون المالية دون الحصول على إذن مسبق من البرلمان، على اختلاف اعتماده للنفقات الذي يعد إجازة وتخصيصا لأوجه إنفاقها، وبالتالي لا يجوز للحكومة تجاوز

¹ - محمود حسين الوادي، تنظيم الإدارة المالية من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي ومكافحة الفساد، مرجع سابق، ص30.

الرقم المحدد للاعتمادات الخاصة بكل نفقة، ولا نقل مبلغ من اعتماد مخصص لنفقة معينة إلى اعتماد مخصص لنفقة أخرى إلا بموافقة مسبقة من السلطة التشريعية، تطبيقاً لقاعدة تخصيص الاعتمادات.

3- مرحلة تنفيذ الميزانية: تعتبر مرحلة تنفيذ الموازنة العامة من أهم المراحل التي تمر بها الموازنة، ففيها توضع الموازنة موضع التنفيذ، فتقوم الوزارات والمصالح بإنفاق الاعتمادات المخصصة لها، وبتحصيل الإيرادات التي أجزت جبايتها، فور استلامها تبلغ وزارة المالية.

وتشمل عملية تنفيذ الموازنة تحصيل الإيرادات التي أجزت جبايتها، وتسمى هذه العملية، بعملية تحصيل الإيرادات وعمليات تنفيذ النفقات التي اعتمدت لها أموال، وتسمى هذه العملية، عملية صرف النفقات.

3-1- إجراءات صرف النفقات العامة:

تمر عملية صرف النفقة العامة بأربع مراحل متتالية هي الارتباط بالنفقة و التصفية و الأمر بالصرف، ثم الصرف، والمراحل الثلاث الأولى، يمكن أن توصف بالمرحلة الإدارية أما المرحلة الرابعة التي تسمى بالمرحلة المحاسبية، فهي من اختصاص المحاسبين العموميين.

• الارتباط بالنفقة أو الالتزام (العقد)

وهو الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات ونشوء الدين وهو يمثل الواقعة المادية أو القانونية التي ترتب التزاماً على عاتق الدولة (تعيين موظف، إبرام صفقة مع مقاول...)، أي ظهور ووجود دين في ذمة الإدارة العامة.

• تصفية أو تحديد النفقة

و هي التقدير الفعلي للمبلغ المستحق للدائن و خصمه من الاعتماد المقرر في الموازنة العامة مع ضرورة التأكد من أن الشخص الدائن غير مدين للدولة بشيء حتى يتمكن إجراء المقاصة بين الدينين. إذن فالتصفية تسمح بالتحقيق على أساس الوثائق المحاسبية و تحديد المبلغ الصحيح للنفقات العامة.

• الأمر بالصرف

يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات، الإجراء الذي يؤمر بموجبه دفع النفقات العمومية. فالأمر بالصرف إذن عبارة عن قرار إداري، يعطي بموجبه الأمر بالصرف الأمر إلى المحاسب العمومي، بدفع ذلك المبلغ إلى شخص معين بموجب وثيقة مكتوبة تسمى سند الأمر بالصرف.

• الصرف أو الدفع

يعد الدفع الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي، بمعنى الدفع الفعلي للمبلغ المستحق لصاحبه عن طريق المحاسب العمومي بعد التأكد من المستندات.

3-2- إجراءات تحصيل الإيرادات العامة:

تتشابه إجراءات تحصيل الإيرادات العامة مع إجراءات تنفيذ النفقات العامة إلى حد كبير، غير أن لكل منهما مميزاته. وتتم عملية تنفيذ الميزانيات و العمليات المالية من حيث الإيرادات عن طريق إجراءات الإثبات و التصفية و التحصيل.

• الإثبات:

يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي، و يتمثل الدائن العمومي في الدولة، و هذا الإجراء له طابع مادي و طابع قانوني، فمن الناحية المادية، يتم التحقق من وجود الواقعة المنشئة لحق الدائن العمومي (كالفعل المنشئ للضريبة)، أما من الناحية القانونية، فيجب أن يكون تكريس هذا الحق مطابقاً لأحكام التشريعية و التنظيمية السارية المفعول.

• **التصفية:** تسمح تصفية الإيرادات بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي و الأمر بتحصيلها. إذن مرحلة التصفية متبوعة بمرحلة فرعية وهي مرحلة إصدار سند الأمر بالتحصيل، هذا الأخير الذي يختلف حسب طبيعة الديون المثبتة والمصفاة لصالح مختلف الهيئات العمومية، فقد يكون جدول جبائي (ضرائب مباشرة)، إشعار بإجراء التحصيل (ضرائب غير مباشرة، إيرادات أملاك الدولة في حالة عدم تسديدها المباشر)، مستخرج من حكم أو قرار قضائي (غرامات، تعويضات..)، أمر بتسديد أو استرداد (لاسترجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق أو زائدة عن المستحق وغالباً ما يتم ذلك عن طريق الخطأ)...الخ.

• **التحصيل:** يعد التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية. وبالتالي فهو يمثل مرحلة محاسبية، حيث يتكفل المحاسب العمومي بسند التحصيل بعد مراقبة شرعيته، ويكمل تنفيذه بتقاضي المبلغ المحدد في السند من المدينين طوعاً أو بعد متابعتهم قضائياً.

4- مرحلة مراقبة تنفيذ الميزانية:

تعد هذه المرحلة الأخيرة التي تمر بها الميزانية العامة للدولة ومن أهم مراحلها، فهي التي تبين مدى سلامة تنفيذ الميزانية، ودقة أرقامها التقديرية، ومدى تطابق تنفيذ الميزانية مع السياسة المرسومة، وبوجه عام، فإن الرقابة تهدف إلى تحقيق الأغراض التالية¹:

- التأكد من أن أموال الدولة يتم التصرف فيها وفقاً لخطة الدولة المقررة (الميزانية) وفي الحدود المرسومة لها، وأن الاعتمادات المالية تنفق فيما خصصت من أجله.
- كشف الأخطاء وسوء التصرف وحالات الانحراف.
- تخفيض تكاليف العمل الحكومي والحد من الإسراف وضبط النفقات في المجالات غير حيوية.

¹ - محمد عبد الفتاح ياغي، مبادئ الإدارة العامة، مرجع سابق، ص: 402.

أما أغراض الرقابة في الدول النامية فتركز بالإضافة إلى الأغراض السابقة على الأغراض التالية:

- 1- التأكد من أن عمليات التنمية ومشاريعها تسير في اتجاه الأهداف المحددة لها بكل قوة وسرعة.
 - 2- التأكد من حسن استخدام الموارد المحددة والحد من الإسراف الحكومي.
 - 3- تحقق الكفاية الإنتاجية بالقطاع العام.
- أما أنواع الرقابة على تنفيذ الميزانية فيمكن أن تقسم إلى ما يلي¹:

1- الرقابة السابقة على الصرف: تهدف إلى التدقيق في المعاملات المالية قبل تنفيذها للحيلولة دون ارتكاب مخالفات، وتتطلب هذه الرقابة حصول الجهة الإدارية على إذن مسبق بالصرف من الجهة الموكلة إليها مراقبة تنفيذ الميزانية حتى تتمكن من الصرف، وهي بوجه عام ذات طابع وقائي إذ تمنع الخطأ قبل وقوعه.

وتقوم وزارة المالية بواسطة موظفيها بإجراء الرقابة قبل الصرف. وفي بعض البلدان يقوم ديوان المحاسبة (الأردن) أو ديوان المراقبة بإجراء نوع من الرقابة قبل الصرف.

2- الرقابة اللاحقة على الصرف: فهي تدقيق المعاملات المالية بعد إتمام عمليات تنفيذ الميزانية، وتهدف إلى اكتشاف المخالفات المالية التي وقعت، ومعاينة مرتكبي هذه المخالفات، وهي ذات طابع ردعي لأنها تؤدي إلى إيقاع العقاب على المخالفين.

ولا تقتصر الرقابة بعد الصرف على مراقبة النفقات ولكنها تشمل أيضا الإيرادات وذلك للتأكد من أن الإيرادات قد تم تحصيلها وفقا لقوانين وأنظمة البلد. وأن الإيرادات المحصلة قد دفعت الخزينة العامة (أو البنك المركزي أو مؤسسة النقد).

رابعاً- الميزانية التقليدية أو ميزانية البنود: Traditional Budgeting

تعد الميزانية التقليدية من أكثر أنواع الميزانيات انتشارا في العالم، ويتصف هذا النوع بفرض الرقابة الشديدة على أوجه الإنفاق، وتقييد صلاحيات الموظفين في التصرف في النفقات العامة، وترجع هذه الميزة إلى التطور التاريخي للميزانية العامة حيث أنها نشأت أصلا كميزانية للرقابة على الأموال العامة،

مما دعا البعض أن يطلق عليها اسم آلية الرقابة **Budget Control**.

ولتيسير تنفيذ الميزانية ولتحقيق الرقابة عليها، يتم تبويب النفقات تبويبا إداريا أولا، حيث تقسم النفقات العامة على أساس الوزارات والمصالح التي تقوم بالإنفاق، ثم تبويب النفقات تبويبا نوعيا ليكون مكملا للتبويب الإداري فيبين بالتفصيل ما تتفقه كل إدارة حكومية في سبيل الحصول على خدمات الموظفين وعلى مصاريف النقل ونفقات شراء اللوازم والأجهزة الآلات وغير ذلك من أوجه الإنفاق الحكومي

¹ - المرجع نفسه، ص: 403.

المتنوعة. ولتحقيق ذلك، تقسم فصول الميزانية إلى أبواب، والأبواب إلى بنود تتضمن تفاصيل أوجه الإنفاق المختلفة، ويخدم هذا التبويب أغراض المحاسبة والرقابة.

ويؤخذ على هذا النوع من الميزانيات تأكيده على الرقابة الشديدة على أوجه الإنفاق في الوزارات والمصالح الحكومية، وأن الرقابة على الإنفاق تقتصر غالباً على الناحية الحسابية للتأكد على عدم تجاوز الاعتمادات عند الإنفاق، ومن أن الخدمات والمواد المدرجة في الميزانية قد اشترت فعلاً بدون الأخذ في الاعتبار الأهداف والغايات التي اشترت من أجلها ولا مدى الانجازات التي تحققت نتيجة الإنفاق.

كما تقتصر الميزانية التقليدية إلى وسائل المتابعة لمعرفة ما تم تنفيذه من أعمال ومشاريع وتكلفة ذلك ومدى تحقيق التنفيذ للنتائج المستهدفة، علاوة على أن مواد الإنفاق تكون غالباً غير متصلة بخطة أو برنامج عام للتنمية، وبالإضافة إلى ما تقدم فإن الميزانية التقليدية ينقصها وجود الدراسات التي تتضمن الطرق البديلة للقيام بالأعمال، ولا تستخدم فيها المقاييس والقواعد العلمية لتحليل التكلفة العائدة التي تبني عليها القرارات الهامة عند توزيع الاعتمادات بين أوجه الإنفاق الحكومي، والأسلوب الغالب على الميزانية التقليدية هو أسلوب التفاوض والمساومة بين الوزارات والمصالح الحكومية وبين إدارة الميزانية دون إجراء تقييم الأهداف والغايات التي تحققت نتيجة الإنفاق¹.

ونتيجة لما سبق فقد ظهرت اتجاهات لإصلاح الميزانية العامة، مما أدى إلى ظهور ميزانية البرامج والأداء، وميزانية التخطيط والبرمجة، وميزانية الأساس الصفري وجميعها تمثل اتجاهات حديثة في ترشيد الميزانية العامة.

خامساً - الأساليب الحديثة في إعداد الميزانية العامة للدولة:

لقد ظهرت الأساليب الحديثة جميعها في الولايات المتحدة الأمريكية، والتي كانت أحوج من غيرها لإيجاد أسلوب موازنة يفي بحاجاتها، وشكلت اللجان ودعمت البحث والتطوير في هذا المجال أكثر من غيرها. تم تطوير أسلوب (ميزانية البنود) إلى أسلوب آخر سمي أسلوب (موازنة البرامج والأداء)، الذي تم تطويره إلى أسلوب آخر هو أسلوب (ميزانية التخطيط والبرمجة)، ثم تم تطويرها إلى ما سمي أسلوب (موازنة الأساس الصفري)، أما في الوقت الحالي فإن أمريكا عادت وطبقت أسلوب موازنة البرامج والأداء.

1- أسلوب ميزانية البرامج والأداء:

إن ضعف أسلوب ميزانية البنود في تقديم المعلومات المفيدة لمتخذي القرارات، سواء قرار التخصيص أو القرار المتعلق بكفاءة الأداء، أدى إلى تطوير أسلوب جديد سمي (ميزانية البرامج والأداء)، ونعني تصنيف العمليات الحكومية إلى وظائف وأنشطة ومشاريع، وكان التركيز على إعادة هيكلة الموازنة لتكون أساساً لتقويم الإنجازات مع احتفاظها بالتصنيف حسب الغرض من النفقة الذي كان أساس موازنة البنود.

- المرجع السابق، ص: 406، 407¹.

رسخ أسلوب ميزانية البرامج والأداء مبدأ تصنيف العمليات الحكومية بحيث أن ميزانية البرامج هي الوسيلة التخطيطية والتي تمثل نظرة للأمام، وأن ميزانية الأداء تمثل سجلاً للإنجازات السابقة وكنظام للرقابة والإدارة، وتلعب التكاليف دوراً مزدوجاً: فهي أساس لتقويم الأداء وهي في نفس الوقت أساس لتخصيص الأموال¹.

1-1- خصائص ميزانية الأداء: يمكن إجمال خصائص الأداء فيما يلي²:

1- تساعد ميزانية الأداء في توزيع الإمكانيات المالية المتوفرة لدى الدولة بشكل أفضل من الميزانية التقليدية في تقديم بيانات تفصيلية للجهات المختصة بتوزيع الاعتمادات بين الوزارات والمصالح كإدارة الميزانية من البرامج والمشاريع المراد تنفيذها بواسطة الوزارات، وعن تكاليف تلك البرامج، وعن الإنجازات المرجو تحقيقها منها، وهي بذلك تدعم طلبات الوزارات والمصالح في الحصول على الاعتمادات، وبهذا فهي تقضي على أسلوب المساومة والمفاوضة التقليدي في مناقشة الميزانية، وتقلل من فرص استعمال الطريقة العشوائية لتخفيض الاعتمادات المطلوبة بواسطة إدارة الميزانية.

2- تساعد ميزانية الأداء على تحسين عملية تنفيذ البرامج والمشاريع للوزارات والمصالح الحكومية، فهي تبين مقدماً عدد وحدات الأداء التي ستحقق نتيجة تنفيذ برنامج معين، كعدد الكيلومترات أو الأميال التي ستعبد من طريق ما في برنامج لتعبيد الطرق، وهي بهذا تسهل عملية الرقابة على التنفيذ أي التأكد من أن العمل يسير في اتجاه الأهداف بصورة مرضية.

3- توفر ميزانية الأداء للمواطنين معلومات كافية عن مختلف أوجه الإنفاق الحكومي (أنواع الخدمات التي تقدمها الدولة للمواطنين)، فهي تقدم وصفاً للبرامج والمشاريع الحكومية التي تقوم بها الدولة والأهداف المرجوة من تنفيذ تلك البرامج والمشاريع.

4- تسهل ميزانية الأداء عملية المصادقة على الميزانية بواسطة السلطة التشريعية، لأنها تجعل من السهل على أعضاء السلطة التشريعية تفهم ما تقوم به الحكومة من أعمال، ومقدار الإنجازات التي ستحققها، وتكاليف تلك الإنجازات. وبهذا فإنها تقلل من معارضة أعضاء السلطة التشريعية عند مناقشة وبحث مشروع الميزانية.

1-2- متطلبات موازنة البرامج والأداء:

تتمثل متطلبات موازنة البرامج والأداء وبيئتها فيما يلي³:

- 1- العمليات الحكومية: يتم فصل العمليات الحكومية عن العمليات غير الحكومية.
- 2- الوظائف: يتم تقسيم العمليات الحكومية التي تم فصلها، في وظائف، وقد جرت العادة أن تصنف العمليات الحكومية إلى المجموعات الوظيفية الآتية - الخدمات العامة، الدفاع، الخدمات الاجتماعية،

¹ - Jesse Burkhead, Government Budgeting, Wiley and sons inc, New York, 1965, P : 133.

² - pp.Ibid:140,139

³ - محمود حسين الوادي، تنظيم الإدارة المالية من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي ومكافحة الفساد، مرجع سابق، ص: 33، 34.

- الخدمات الاقتصادية، نفقات غير قابلة للتوزيع (مثل الدين العام).
- 3- البرامج: وتنقسم الوظائف الحكومية إلى عدد من البرامج تعبر عن أهداف الوظائف الحكومية.
- 4- الأنشطة: ثم يقسم كل برنامج إلى مجموعة أنشطة تكون كفيلة بتحقيق هدف البرنامج.
- 5- عناصر التكلفة: حتى يتم تقدير نفقات كل نشاط، يجب تحديد عناصر تكلفته وعناصر تكلفة النشاط هذه توازي عناصر أو بنود موازنة البنود التقليدية.
- 6- يتم تجميع عناصر التكلفة للنشاط ثم للبرنامج ثم للوظيفة وهكذا لجميع الوظائف فنصل إلى تقديرات الموازنة العامة.
- 7- ختاماً تتم مقارنة نتائج تنفيذ الموازنة بتقديراتها من خلال الرقابة المالية والرقابة على الأداء فنحصل على مؤشرات أداء نقيده في قرارات التخصيص وقرارات التقييم.
- تسعى الحكومة من خلال تطبيق مفهوم موازنة البرامج والأداء إلى إيجاد وسائل علمية تساعدها على ترشيد قرارات التخصيص، وذلك بالمفاضلة بين البرامج المتنافسة وتنسيق البرامج المتكاملة، ثم التأكد من أن تنفيذ الموازنة المبنية على هذه القرارات يتم بالشكل الفعال والكفء واستخدام الموازنة في الخاء القرارات هناك مرتكزات أساسية يجب أن تتحقق من أجل تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء وتكون من خلال التركيز على عنصرين أساسيين هما:
- 1- البرامج : بمعنى ترجمة العمليات الحكومية إلى برامج محددة قابلة للتطبيق.
- 2- الأداء: أي وضع مقاييس أداء يمكن من خلالها الحكم على سلامة القرارات. يضاف إلى ذلك أية إجراءات تطويرية مطلوبة على الواقع التنظيمي أو التخطيطي.
- 2-2- مزايا تطبيق ميزانية البرامج والأداء :
- تتمثل مزايا تطبيق ميزانية البرامج والأداء فيما يلي¹:
- إعطاء صورة دقيقة عن حجم الإنفاق الحكومي من خلال تحديد علمي مسبق بكلفة ما سيتم تنفيذه من أعمال.
 - توسيع صلاحيات مديري الدوائر في مجال التخطيط والرقابة الذاتية وبالمقابل تؤدي إلى تحميلهم مسؤولية عدم الكفاءة التي قد تحصل في الأداء.
 - رفع كفاءة أداء أجهزة الرقابة المالية والإدارية من خلال إضافة مؤشرات جديدة للتقويم والرقابة.
 - تنسيق البرامج والأنشطة الحكومية ومنع الازدواج فيها .
 - مرونة توزيع المخصصات على المهام والأنشطة وفقاً لأهميتها بما يؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد.
 - رفع كفاءة النظام المحاسبي وزيادة الاعتماد على بيانات تكاليف الأداء الحكومي وزيادة موثوقية التقارير المالية.

¹- المرجع السابق، ص ص: 34، 35.

- إيجاد ترابط أفضل بين الخطط قصيرة الأجل والمتوسطة الأجل وطويلة الأجل.
- إنشاء قاعدة بيانات موثقة وعلمية عن مجالات الأداء الحكومي الحالي والماضي كافة وزيادة الاعتماد على معدلات أداء ومقاييس إنجاز نموذجية للأعمال المتشابهة.
- رفع كفاءة الوحدات الحكومية في إدارة وتنفيذ البرامج والمشاريع الحكومية.
- إيجاد مبررات منطقية للإنفاق بمستواه وشكله الحالي والمستقبلي.
- ترجمة سياسة الدولة العامة وأهدافها إلى برامج تعالج المشاكل الأساسية وذلك في صورة واضحة ومبسطة.

1-4- كيفية تطبيق ميزانية الأداء:

عند تطبيق ميزانية الأداء يتم إتباع الخطوات التالية¹:

1. تترجم كل وزارة أو مصلحة أعمالها على شكل برامج، ثم تقوم بتقديمها إلى مديرية الميزانية العامة حيث تقوم هذه المديرية في هذه المرحلة على التنسيق وتقديم الاستشارات الفنية للوزارات المختلفة وتحديد ما ينفذ من البرامج المقترحة بالتعاون مع الوزارات والأجهزة الحكومية المختلفة.
 2. تحدد بعد ذلك وحدات الانجاز (الأداء) لكل برنامج من البرامج المقترح تنفيذها، سواء من حيث نوعها أو عددها أو كلفتها.
 3. تقدر التكاليف الإجمالية لإنجاز العمل لكل برنامج (وحدة الأداء × عدد الوحدات = التكاليف الإجمالية).
- ومن الأمثلة على وحدات الأداء (الانجاز) في المجالات التي يمكن فيها قياس كمية الانجازات، وقياس تكلفة تنفيذ كل وحدة من وحدات الأداء بما يلي:

البرنامج	وحدات الأداء (الانجاز)
-في برنامج استصلاح أراضي زراعية	-عدد الدونمات أو الهكتارات التي ستصبح صالحة لزراعة.
-تعبيد الطرق والشوارع	-عدد الكيلو مترات والاميال التي سيتم تعبيدها.
-التعليم	- عدد الطلاب المسجلين في المدارس
-تحلية المياه	-عدد الأمطار المكعبة من المياه المحلاة
- توزيع المياه	-عدد الجالونات المستهلكة من الماء
- رعاية صحية في المستشفيات	-عدد الأسرة في المستشفى

¹ - محمد عبد الفتاح ياغي، مرجع سابق، ص ص: 410، 411.

4. تنظم (أو تعد) الميزانية العامة على أساس البرامج، ويخصص لكل برنامج اعتماد خاص في الميزانية لتحويله (توضع مسودة مشروع قانون الميزانية العامة على أساس البرامج).
5. يوضع نظام داخلي للتقارير الدورية عن سير العمل (عملية المتابعة للبرامج) أثناء تنفيذ البرامج خلال السنة المالية. وبموجب هذا النظام تتم المقارنة بين ما تم انجازه فعلا بما هو مقرر انجازه في الخطة.
6. تنظم سجلات حسابية على أساس البرامج، وتبين فيها وحدات الأداء (الانجاز). ويقيد في هذه السجلات ما ينفق على كل برنامج لتسهيل عملية الرقابة على الإنفاق.

1-5- صعوبات في تطبيق ميزانية الأداء:

- ذكرنا سابقا إن ميزانية الأداء تتطلب تحديد وحدات الأداء (الانجاز) التي ستقاس به انجازات البرامج الحكومية. وعليه، فإن هناك صعوبات في تطبيق ميزانية الأداء وعلى رأسها ما يلي¹:
- هناك بعض النشاطات معنوية غير قابلة للقياس بطبيعتها، مثلا عمال وزارة الخارجية ووزارة الأعمال ومديرية الميزانية العامة نفسها. فأعمال مثل هذه الجهات الحكومية لا تتجسد في أشياء مادية ملموسة يمكن عدّها وقياس كميتها.
- عدم توفر الكفاءات والخبرات الفنية في الموظفين الذين يقومون بتحضير الميزانية، مما يوجد صعوبة في وضع البرامج ووحدات الأداء والتكاليف والمتابعة.

1-6- مقارنة بين فوائد وعيوب ميزانية الأداء:

من فوائد ميزانية الأداء أنها²:

- تساهم بدور فعال في عملية التخطيط على مستوى الوحدات التنفيذية، إلا إن من عيوبها بأن تفاصيل قياس تكلفة وحدة الأداء لا تهم كثيرا المستويات الإدارية العليا.
- تعمل على تخطيط الأهداف قصيرة الأجل، إلا أن من عيوبها أنها تعمل بصورة رئيسية على تمويل البرامج، تبقى البنود التفصيلية لها أهمية كبيرة في إعداد وتنفيذ الميزانية، مما يعني أن آثار ميزانية البنود تبقى مستمرة.
- تساعد على الاهتمام بالمعلومات والتكاليف، إلا أن من عيوبها بأن تطبيقها مرتفع التكلفة، نظرا لما تتطلبه من استعمال بعض الأجهزة الفنية، ولذلك فإن كثيرا من الدوائر والمؤسسات الحكومية في الولايات المتحدة الأميركية لم تستطع تنفيذ ميزانية الأداء.
- يؤخذ على ميزانية الأداء ما يلي:**
- إن تقييم الأداء الذي يتطلبه تطبيق ميزانية الأداء يثير كثيرا من المشاكل وعدم الاستقرار.
- إن ميزانية الأداء تهتم بالمشاريع قصيرة الأجل (لمدة سنة واحدة). ومن ثم فقد برزت الحاجة إلى تخطيط

¹ - محمد سعيد فرهود، علم المالية العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1981، ص ص: 621، 622.

² - المرجع السابق، ص: 622.

طويل المدى، حيث تعتبر الاعتمادات السنوية جزءاً من صورة عامة معروفة من قبل السلطتين التنظيمية والتنفيذية. ودعت هذه الأسباب مجتمعة إلى ظهور مرحلة جديدة من إصلاح الميزانية العامة فبرز في الولايات المتحدة الأمريكية نظام ميزانية التخطيط والبرمجة والتي سوف تكون موضوع الجزء التالي من هذا الفصل.

2- ميزانية التخطيط والبرمجة (PPBS) Planning, Programming and Budgetary System

2-1- مفهوم ميزانية التخطيط والبرمجة:

تعد ميزانية التخطيط والبرمجة من أحدث أنواع الميزانيات المعروفة في الولايات المتحدة الأمريكية. وهي حصيلة التطورات والتحسينات التي أدخلت على الميزانية الحكومية. وأول من استخدم نظام ميزانية التخطيط والبرمجة هو وزير الدفاع الأمريكي روبرت ماكنمارا Robert McNamara عام 1962م بقصد التنسيق بين الإدارات المختلفة في وزارة الدفاع. وفي عام 1965م أصدر رئيس الولايات المتحدة الأمريكية ليندون جونسون أمراً بتطبيق نظام ميزانية التخطيط والبرمجة في جميع الدوائر الحكومية الفيدرالية خلال عام واحد¹.

ويمكن تعريف ميزانية التخطيط والبرمجة بأنها خطة للقيام بالأعمال الحكومية تضمن برامج ومشاريع معدة للتنفيذ في المستقبل. وتهدف ميزانية التخطيط والبرمجة إلى ما يلي²:

1. تحسين وترشيد عملية اتخاذ القرارات فيما يتعلق بأفضل الطرق لتوزيع واستخدام الإمكانيات المتوفرة لدى الدولة.

2. توفر هذه الميزانية لواضعي ومقرري السياسة الحكومية وسائل تحليلية لتقييم البرامج والمشاريع الحالية والمستقبلية للوزارات والمصالح الحكومية كل برنامج في ضوء أهدافه.

3. توفر هذه الميزانية المعلومات الكافية عن كل برنامج مشروع حكومي.

4. توضيح الطرق البديلة للانجاز، ثم دراسة التكاليف والعائد لكل من الطرق البديلة المقترحة؛ أي أن ميزانية التخطيط والبرمجة تعمل على قياس تكاليف البرامج لأكثر من سنة، كما أنها تعمل على الوصول إلى اختيار أكثر البرامج كفاءة لتحقيق الأهداف الأساسية بأقل تكلفة ممكنة.

2-2- خصائص ميزانية التخطيط والبرمجة:

من الخصائص المميزة لميزانية التخطيط والبرمجة ما يلي³:

1. التخطيط:

¹ - Robert N. Anthony and Region E. Herzlinger, Management control in Nonprofit Organizations (Homewood illinois Richard)1975, p. 225

² Allen Schick, "The Road to PPB: The Stages of Budget." Public Administration Review, 26 December 1975 , F.E. Peacock Pub . pp. 243-258.

³ - محمد عبد الفتاح ياغي، مرجع سابق، ص ص: 414، 415.

تهتم ميزانية التخطيط والبرمجة بالتخطيط (أي تحديد الأهداف) بحيث تبين برامج ومشاريع الوزارات والمصالح الحكومية لعدد من السنوات المقبلة والنفقات الموقعة حيث توضع خطة طويلة الأجل لمدة عشر سنوات أو أكثر تكون هذه الخطة موجزة وتتضمن الخطوط العريضة دون التفاصيل. وعلى ضوء هذه الخطة توضع خطط متوسطة الأجل ومفصلة، مدة كل منها خمس سنوات. ويتضمن كل برنامج المشروعات والأعمال التي ستنفذ خلال مدة البرنامج، ثم يقسم البرنامج إلى خطط سنوية (ميزانيات) وتتضمن الميزانية النفقات اللازمة لتنفيذ القسم المحدد من البرنامج في تلك السنة.

2. البرامج:

تهتم ميزانية التخطيط والبرمجة ببيان البرامج والمشروعات التي تقوم بتنفيذها الوزارات والمصالح الحكومية المختلفة، فعند تطبيق ميزانية التخطيط والبرمجة تحدد البرامج الرئيسية لكل وزارة أو مصلحة، ثم تقسم البرامج الأساسية إلى برامج فرعية والبرامج الفرعية إلى نشاطات وترصد الاعتمادات اللازمة لتنفيذ البرامج الأساسية والفرعية والنشاطات في وثيقة الميزانية على الصفحات المخصصة لها.

3. البدائل:

بعد تحديد البرامج البديلة من القواعد الهامة التي ترتكز عليها ميزانية التخطيط والبرمجة مما يساعد في عملية اتخاذ القرارات، حيث تجري دراسة تحليلية لكل بديل (برنامج بديل) لمعرفة نقاط القوة والضعف فيه وتكلفة كل بديل والعائد منه.

4. التحليل:

تستوجب ميزانية التخطيط والبرمجة إجراء دراسات تحليلية للبرامج الرئيسية والفرعية قبل اتخاذ القرارات، وتعتبر الدراسات التحليلية عنصراً هاماً من عناصر ميزانية البرامج. وهناك مقاييس وقواعد معينة يمكن الاستعانة بها عند إجراء الدراسات التحليلية للبرامج والمشروعات الحكومية وعند المقارنة فيما بينها، ومن هذه القواعد والمقاييس:

أ. تحليل التكلفة: الفاعلية Cost Effectiveness Study

وهي طريقة لتقييم البدائل المختلفة (البرامج البديلة) المتوفرة لدينا للوصول إلى الهدف فبين لنا التحليل البديل الأفضل للوصول إلى الهدف بأقل التكاليف أو البديل الأفضل لتحقيق أكبر الفوائد أو النتائج من إنفاق مبلغ من المال.

ب. تحليل التكلفة : العائد Cost Benefit Analysis

وهي طريقة لتقييم البدائل المختلفة (البرامج البديلة) للوصول إلى الهدف. وتهدف هذه الطريقة إلى بيان الارتباط بين تكلفة البرنامج والعائد، من ثم محاول الحصول على الإجابة عن الأسئلة التالية:

- هل العائد مقيماً بالنقود أكبر من التكلفة؟

- هل العائد يساوي التكلفة؟

- هل العائد اقل من التكلفة؟

5. التقييم:

ويقصد به تقييم الانجازات الناتجة عن تنفيذ البرامج والمشروعات، ومقارنة ما تم انجازه فعلا بما كان مخططا قبل التنفيذ، والتأكد من كفاءة الجهات المشرفة على التنفيذ، ومن حسن سير العمل حسب المواعيد المقررة والمحددة، علاوة على ما يقدمه التقييم من توضيح للمشكلات التي تواجه التنفيذ للعمل على تصحيحها.

2-3- كيفية تحضير ميزانية التخطيط والبرمجة:

تتضمن عملية تحضير ميزانية التخطيط والبرمجة القيام بالخطوات التالية:

- تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها تحديدا واضحا.
- تصميم البرامج اللازمة لتحقيق الأهداف المطلوبة.
- تقدير ما تحتاج إليه البرامج من تكاليف وتقدير النتائج من البرامج الرئيسية والفرعية من المشروعات، وذلك للسنة الأولى لكي ترصد الاعتمادات من بداية السنة المالية المقبلة.

2-4- مزايا ميزانية التخطيط والبرمجة:

إن تطبيق ميزانية التخطيط والبرمجة في رأي مؤيديها، يحقق المزايا التالية:

- تربط بين الإنفاق على البرامج والمشروعات الحكومية وبين النفع الذي يعود على المجتمع. وهذا ما يؤدي إلى ترشيد الإنفاق الحكومي ويعمل على زيادة الكفاءة في القطاع الحكومي.
 - تقلل الهدر والضياع، لأنها تمكن مطبقي الميزانية العامة من التعرف على البرامج وطريقة أداء العمل غير المجدية فتجنبها وتستبعداها.
 - تزيد كفاءة العاملين في إدارة الميزانية العامة، ذلك أن تطبيق ميزانية التخطيط والبرمجة، وهو يعمل على الربط بين البرامج والأهداف، يحفز العاملين في إدارة الميزانية العامة على اتخاذ القرارات السليمة.
 - تخدم الخطة العامة والميزانية العامة وتربط بينهما. ذلك أن زيادة دور التحليل الاقتصادي الجزئي والكلية يساعد على دقة التوقع عموما، ودقة التوقع في نطاق النفقات العامة.
 - والايرادات العامة بصفة خاصة ولو تجاوز ذلك فترة السنة.
 - توفر الأساس العلمي والموضوعي للسياسات العامة. ذلك أن طريقة تجميع واختيار البرامج والأعمال واستخدام تحليل النظم واتخاذ القرارات يعمل على وضع سياسة الخطة وسياسة الميزانية العامة على أسس علمية وموضوعية.
 - تقرب بين أجهزة التخطيط وأجهزة الميزانية العامة. ذلك أن ميزانية التخطيط والبرمجة وهي تربط بين الخطة والميزانية وتنسق بين وظيفتهما تقرب بين أجهزة التخطيط وأجهزة الميزانية. وعلى الرغم من كل هذه المزايا فقد واجه نظام التخطيط والبرمجة انتقادين أساسيين فيما يتعلق باتخاذ القرارات هما:
1. يغفل نظام التخطيط والبرمجة الجوانب الإنسانية، وتلك التي لا تقبل القياس الكمي والاكتفاء بالتركيز على الجوانب التي يمكن إخضاعها لحسابات التكاليف.

2. يحاول نظام التخطيط والبرمجة استخدام الأرقام بالنسبة للعناصر التي لا تقبل القياس مما يؤدي إلى عدم ترشيد القرارات.

2-5- المشاكل الرئيسية التي تواجه تطبيق ميزانية التخطيط والبرمجة:

حظيت ميزانية التخطيط والبرمجة منذ ظهورها وحتى الآن باهتمام العديد من الباحثين والمفكرين في مجال العلوم الإنسانية، لاسيما من مفكري وأساتذة الإدارة العامة والعلوم السياسية والاقتصاد والتخطيط، وقد تباينت الآراء في هذا الأسلوب الجديد من أساليب الميزانية، فهناك من يدافع عنه ويوضح مزاياه في حين أن هناك من ينتقده ويبين عيوبه ومصاعب تطبيقه.

ونظرا لكثرة الآراء وتعددتها، فإننا سنكتفي بذكر المشاكل الرئيسية التي تواجه تطبيق ميزانية التخطيط والبرمجة والتي ذكرها تشارلز شولتز (1) **siuoL selrahC Schult** مدير مكتب الميزانية الأمريكي والذي لعب دورا كبيرا في ادخالها في الإدارات الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية). فيرى شولتز أن من بين المشكلات الرئيسية التي تواجه تطبيق ميزانية التخطيط والبرمجة ما يلي:

1. إرسال كميات كبيرة من المعلومات إلى مكتب الميزانية من البرامج الرئيسية والفرعية، والتحليلات التي تجري لها بواسطة الإدارات الحكومية، فتشكل هذه الكميات الضخمة من المعلومات عبئا كبيرا على مكتب الميزانية، وتسبب له مشاكل كثيرة، ولاسيما مشكلات تصنيف المعلومات ودراسة محتوياتها في مدة زمنية قصيرة لا تتجاوز أربعة أشهر.

2. مشكلة الحصول على المحللين المؤهلين وذوي الخبرة في مجال ميزانية البرامج.

3. مشكلة تحديد عوائد البرامج بشكل مادي وملموس لتسهيل عملية التحليل والمقارنة بين التكاليف والعوائد من البرنامج.

4. مشكلة إقناع الموظفين المترددين والممسكين بالإدارات الحكومية في بجدوى وفوائد إدخال ميزانية التخطيط والبرمجة في إداراتهم.

3- ميزانية الأساس الصفري Zero Base Budget :

3-1- تعريف ميزانية الأساس الصفري:

برز نظام ميزانية الأساس الصفري في احد مؤتمرات الأمم المتحدة الذي عقد في الدانمارك سنة 1967م لدراسة مشكلات سياسة الإدارة والميزانية في الدول النامية. وقد عرف المؤتمر نظام الأساس الصفري للميزانية بأنه نظام يفترض عدم وجود أية خدمة أو نفقات في البداية والأخذ في الاعتبار بالحد الأدنى للتكلفة، أو أكثر الطرق فاعلية، للحصول على مجموعة من المخرجات، ووضع الإطار الذي يمكن بموجبه، تقييم فاعلية مستويات النفقات الجارية المعتمدة وفقا لهذه الاعتبارات. كما عرفها مكتب الإدارة والميزانية الأمريكية بأنها كل عمل إداري منظم يضمن الأخذ بالاعتبار جميع البرامج والنشاطات التي تواجه متطلبات

- اقتصادي أمريكي ومحلل في السياسات العامة ولد سنة 1924 وتوفي سنة 2016.¹

تحضير الميزانية وتحضير البرامج. أما بيتر بيهر فقد عرف نظام الأساس الصفري للميزانية بأنه تقييم جميع البرامج والمشاريع وتقييم جميع البدائل، وتحديد مستوى الأداء، فقد يؤدي بنا هذا التقييم لإعادة النظر تماما في جميع البرامج والمشاريع من جديد سواء كانت برامج ومشاريع جديدة لأول مرة تقترح، أو برامج ومشاريع قائمة بالفعل ومعتمدة في السابق¹.

نستنتج من التعاريف السابقة بأن تطبيق ميزانية الأساس الصفري يتطلب تقييم كل برنامج سابق أو مقترح من الصفر دون إعطاء الأولويات للبرامج السابقة (أو القائمة بالفعل) لمجرد أنها معتمدة من السابق. وعلى هذا الأساس يمكن إلغاء أو تخفيض اعتماد أي برنامج سابق إذا ثبت أن كفاءة ذلك البرنامج منخفضة.

3-2- أهداف ميزانية الأساس الصفري: تهدف ميزانية الأساس الصفري إلى ما يلي²:

1. تقديم الاقتراحات الرشيدة لإعادة الاعتمادات بعد مقارنة البرامج القديمة والبرامج الجديدة.
2. التركيز على تقييم البرامج والنشاطات في كل وحدة إدارية.
3. تحديد أهداف لكل وحدة إدارية.
4. تحديد الطرق البديلة من أجل تنفيذ أهداف الوحدة الإدارية.

3-3- إجراءات ميزانية الأساس الصفري:

على الرغم من الاختلافات الموجودة في إجراءات ميزانية الأساس الصفري بين الوحدات المختلفة، إلا إن هناك أربع خطوات رئيسية يتعين على القائمين بإعداد الميزانيات أخذها بالاعتبار عند إعداد مشروع ميزانية على الأساس الصفري، وهذه هي الخطوات الأربع³:

1- تحديد الوحدات التي تتخذ القرارات، تعد كل وحدة من الوحدات التنفيذية القائمة بذاتها إداريا وحدة لاتخاذ القرارات تستطيع أن تتخذ قرارات فيما يتعلق بميزانياتها وإعداد النفقات وتقدير الإيرادات عن السنة المالية موضع التنفيذ.

2- تحليل كل وحدة اتخاذ قرار إلى مجموعات من القرارات، ويقصد بمجموعة القرارات الطريقة التي تمكن وحدة اتخاذ القرارات من المقارنة بين البرامج والنشاطات الحالية والجديدة، وتحديد البديل المقترح لتحقيق الأهداف.

3- تقييم وتحديد أولويات للبرامج والأنشطة (القرارات) من أجل طلب الاعتمادات.

تقوم الوحدة الإدارية العليا بتقديم البدائل المقترحة، وتصدر قرارها، ويتضمن هذا القرار عادة أحد الحلول التالية:

- إلغاء البرنامج أو النشاط في حالة التأكد من عدم جدوى تنفيذه.

¹ - أنور عبد الخالق محمد صديق، نظام الأساس الصفري: اتجاه حديث لإعداد الموازنة العامة، مجلة الاقتصاد والإدارة، مركز البحوث والتنمية بكلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، العدد 10، نوفمبر 1980م، ص: 92.

- محمد سعيد فرهود، علم المالية العامة، مرجع سابق، ص: 647.

³ - المرجع السابق، ص: 647، 648.

- تخفيض مستوى الإنفاق على البرامج أو النشاط.
- الإبقاء على المستوى الحالي للإنفاق على البرنامج أو النشاط.
- زيادة مستوى الاتفاق فوق المستوى الحالي إذا تطلب الأمر ذلك.
- إعادة الميزانيات التشغيلية التفصيلية التي تعكس مجموعة البرامج والأنشطة (أو القرارات)، وهي تتضمن ما خصص من اعتمادات لكل برنامج أو نشاط.

3-4- مزايا وعيوب ميزانية الأساس الصفري:

من المزايا والفوائد التي يمكن تحقيقها من تطبيق ميزانية الأساس الصفري ما يلي:

- 1- إفساح المجال أمام أكبر عدد ممكن من المسؤولين الاشتراك في اتخاذ القرارات من خلال اشتراكهم في التخطيط والبرمجة والتقييم.
- إفساح المجال أمام المسؤولين بإعادة النظر في البرامج السابقة (أو القائمة فعلا) وإمكانية اختيار البرامج الأكثر كفاءة، مما يؤدي إلى زيادة فاعلية الأجهزة الحكومية.
- إن إعادة النظر في البرامج السابقة تفسح المجال أمام المسؤولين إلغاء أو تخفيض مخصصات البرامج الأقل كفاءة، مما يؤدي إلى رفع كفاءة النفقات العامة.
- وعلى الرغم من هذه المزايا، إلا أن نظام الأساس الصفري للميزانية يواجه الصعاب والمشاكل عند تطبيقه في إعادة الميزانية الحكومية. وهذه المشاكل هي¹:
- يتطلب تطبيق نظام الأساس الصفري للميزانية أعباء ومجهودات إضافية من واضعي (أو معدي) الميزانية.
- الحاجة إلى تدريب العاملين بأجهزة الميزانية على استخدام الأسلوب الجديد.
- يتطلب هذا النظام، اشتراك عدد أكبر من المديرين المسؤولين، عند إعداد وتنفيذ البرامج والمشاريع، لوضع وإعداد الميزانية.
- تستغرق إجراءات إعداد الميزانية، باستخدام الأساس الصفري، وقتا أطول، مما تتطلبه إجراءات الميزانية العادية، نتيجة لما يتطلبه النظام الجديد من استخدام وسائل فنية حديثة، حيث أن إجراءات الميزانية طبقا للأساس الصفري تشمل على وضع الأهداف، وتقييم البرامج والأنشطة، وعلمية إصدار القرار، ووضع وإعداد الميزانية نفسها.
- إن شعور العاملين بأن برامجهم سوف تكون موضع تقييم سنوي يؤدي إلى إحساسهم بالخطر والتهديد لأن مثل هذا التقييم سوف يعد تقييما سنويا لقياس كفاءتهم.
- حاجة هذا النظام إلى قدر أكبر من التحليل، الذي يتطلب نوعية معينة من الأخصائيين.
- صعوبة الحصول على البيانات اللازمة، للوصول إلى التحليل الجيد.

¹ - أنور عبد الخالق محمد صديق، مرجع سابق، ص ص : 103، 104.

- صعوبة تحديد وحدات القرار المناسبة.
- صعوبة ترتيب البرامج والنشاطات المختلفة حسب أولوياتها.
- مشكلة قياس الأداء، وأثرها على التحليل.

أسئلة الفصل السابع:

- عرف الميزانية العامة للدولة.
- ما هي أهم خصائص الميزانية العامة للدولة؟
- ما المقصود بسنوية الميزانية العامة للدولة؟
- أذكر بعض استثناءات قاعدة وحدة الميزانية العامة للدولة.
- أذكر أهم مراحل إعداد الميزانية العامة للدولة.
- ما المقصود بمبدأ شمولية الميزانية العامة للدولة؟
- ما أهمية الميزانية العامة للدولة من الناحية السياسية؟
- اشرح الفرق بين الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي؟
- عرف مبدأ توازن الميزانية العامة للدولة مفهوم تقليدي ومفهوم حديث اشرحهما باختصار.

الخاتمة:

حاولنا من خلال هذه المحاضرات الإلمام بجميع جوانب المالية العامة وعلاقتها وارتباطها بالعلوم الأخرى فقد جاءت هذه المحاضرات متسلسلة منهجيا ومعرفيا بداية من علم المالية وعلاقتها بالعلوم الأخرى والحاجات العامة والحاجات الخاصة ثم تطرقنا إلى النفقات العامة وتقسيماتها والقواعد التي تحكم إنفاقها وتقسيماتها ثم تم الطرق إلى ظاهرة تزايد النفقات العامة ثم إلى الإيرادات العامة وتقسيماتها من إيرادات اقتصادية ثم إيرادات سيادية كالرسم والغرامات والأتاوة والهيئات والمنح ثم تطرقنا بالتفصيل إلى الضرائب باعتباره أهم موارد الدولة ثم إلى القروض العامة وتقسيماتها وطرق سدادها. وأخيرا الميزانية العامة للدولة مبادئها مراحلها، الميزانية التقليدية وأخيرا الاتجاهات الحديثة في إعداد الميزانية العامة للدولة وتم اقتراح مجموعة من الأسئلة في نهاية كل فصل ليمتحن الطالب درجة استيعابه للدرس.

قائمة المراجع:**أولاً- قائمة المراجع باللغة العربية:****1-الكتب:**

- 1- ادم مهدي احمد، مفاهيم المالية العامة، الشركة العالمية للطباعة والنشر، القاهرة، 2001.
- 2- احمد زهير شامية وخالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، الطبعة الرابعة، عمان، 2012.
- 3- حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
- 4- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007.
- 5- رمزي زكي، انفجار العجز، علاج عجز الموازنة العامة للدولة في ضوء المنهج الانكماشى والمنهج التنموي، دار المدى للثقافة والنشر، دمشق، 2000.
- 6- سوزي عدلي ناشد، "الوجيز في المالية العامة"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.
- 7- سليمان احمد اللوزي وعلي محمد خليل، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
- 8- محمد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي، الدار الجامعية، مصر، 1985.
- 9- منجد عبد اللطيف الخشالي ونواز عبد الرحمن الهيتي، المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة، دار المناهج، عمان، 2005.
- 10- علي العربي وعبد المعطي عساف، دور الموازنة العامة ومشكلاتها في الدول النامية، عمان، 1986.
- 11- عاطف صدقي، المالية العامة، دار النهضة العلمية، القاهرة، 1969.
- 12- عادل حشيش ومصطفى رشدي، مقدمة في الاقتصاد العام، دار الجامعة الجديدة للنشر، 1998.
- 13- عادل فليح العلي، مالية الدولة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 14- عبد الله خبابة، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2009.
- 15- عادل فليح وطلال محمود كداوي، اقتصاديات المالية العامة، الجزء الثاني، العراق، 1989.
- 16- عاطف صدقي، المالية العامة، دار النهضة العلمية، القاهرة، 1969.
- 17- فاطمة السويسي، المالية العامة موازنة ضرائب، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2005.
- 18- قطب إبراهيم محمد، الموازنة العامة للدولة، الهيئة المصرية للكتاب، القاهرة، 1978.
- 19- منصور ميلا يونس، مبادئ المالية العامة، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1994.
- 20- محرزي محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2008.

- 21- محمد قاسم القريوتي، مقدمة في الإدارة العامة، الطبعة الأولى، عمان 2007.
- 22- محمود حسين الوادي، تنظيم الإدارة المالية من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي ومكافحة الفساد، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2010.
- 23- محمود حسين الوادي وزكرياء احمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2000.
- 24- محمد سعيد فرهود، علم المالية العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1981.
- 25- محمود عبد الفتاح باغي، مبادئ الإدارة العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2011.
- 26- هدى العزاوي ومحمد طاقة، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، الأردن، 2007.

2-المجلات:

- 27- أنور عبد الخالق محمد صديق، نظام الأساس الصفري: اتجاه حديث لإعداد الموازنة العامة، مجلة الاقتصاد والإدارة، مركز البحوث والتنمية بكلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز بجدة، المملكة العربية السعودية، العدد 10، نوفمبر 1980.

ثانيا - مراجع باللغة الأجنبية:

- 28 -Ahmed Silem, Encyclopédie de l'économie et de la Gestion, Hachette, 1994.
- 29 -Allen Schick, "The Road to PPB: The Stages of Budget." Public Administration Review, 26 December 1975 , F.E. Peacock Pub.
- 30-Pierre Lalumiere, Les Finances Publiques, Armand Colin collection, 7^{ème} édition, Paris, 1983.
- 31-Jean Cathelineau, Finances publiques- Politique Budgétaire et Droit financier, LGDJ, Paris, 1976.
- 32 -Jesse Burkhead, Government Budgeting, Wiley and sons inc, New York, 1965.
- 33-Jese Gaston, Cours de Sciences des Finances et de Legislation financière, Paris, 1931.
- 34-Louis CARTOU, Droit Fiscal International et Européen, Dalloz, 1986.
- 35-Mehil L et Beltrame P, Science et Technique Fiscal, PUF Paris.
- 36-Raymond Muzellek, Finances Publiques, Dalloz, 15^{ème} édition, Paris, 2009.

37 - Robert N. Anthony and Region E. Herzlinger, Management control in Nonprofit Organizations (Homewood illinos Richard d. Irwin, inc, 1975).