

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي - مغنية -

معهد الحقوق والعلوم السياسية
المجلس العلمي
رقم المرجع: 2024/244

19 ديسمبر 2024

مستخرج من محضر المجلس العلمي رقم 04 المنعقد بتاريخ 19 ديسمبر 2024

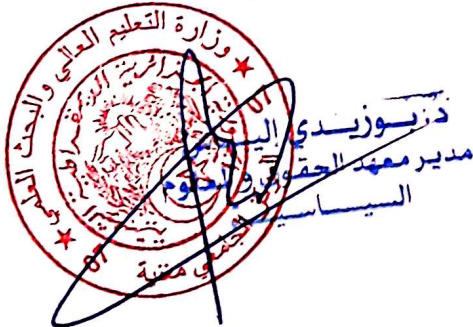
في اليوم التاسع عشر من شهر ديسمبر سنة 2024، اجتمع المجلس

العلمي لمعهد الحقوق والعلوم السياسية، في دورة استثنائية وصادق على

اعتماد المطبوعة البيداغوجية للأستاذ(ة): الأحسن محمد والموسومة بـ: "محاضرات

في مقياس المالية العامة" موجهة لطلبة السنة الثالثة قانون عام.

مدير المعهد





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

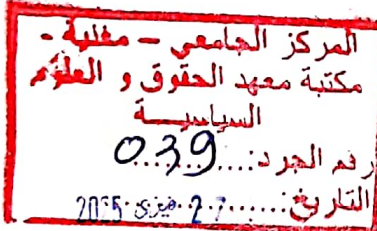
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي مغنية

كلية الحقوق والعلوم السياسية



محاضرات في مقياس المالية العامة موجهة لطلبة السنة الثالثة قانون عام



من إعداد الدكتور

الأحسن محمد



السنة الجامعية 2025/2024



مقدمة



عرفت المالية العامة في الجزائر تطورا نوعيا، أولا على المستوى الإطار التشريعي والتنظيمي الذي تخضع له، حيث اتجهت
مجهودات السلطات التشريعية والتنظيمية نحو وضع أحكام تنظم بموجبها كيفية إعداد هذه الميزانيات وتحديد مضمونها. كما
أخضعت تنفيذ العمليات المالية لقواعد صارمة و دقيقة خاصة عندما يتعلق الأمر بصرف النفقات.
ولم يتوقف التطور عند هذا الحد، بل شمل كذلك الرقابة على تنفيذ العمليات المالية وذلك بإنشاء هياكل متعددة للرقابة مستقلة
عن بعضها البعض. رقابة إدارية يمارسها كل من المراقب المالي والمفتشية العامة للمالية ولجان الصفقات، ورقابة قضائية
يرجع الاختصاص فيها لهيئة متخصصة وهي مجلس المحاسبة، ورقابة سياسية يمارسها البرلمان رغم أن هذه الرقابة تبقى
نسبية.

ومنه سنتناول دراسة المالية على ضوء التشريع المالي الجزائري من خلال المحاور التالية:

- الإطار النظري للمالية العامة .
- النظرية العامة للميزانية .
- النظرية العامة للنفقات .
- النظرية العامة للموارد .
- مضمون الميزانية (الإعداد والتنفيذ) .
- إشكالية المالية العامة في الجزائر (ترشيد الانفاق العام ، الازدواج الضريبي ، التهرب الضريبي) .



الاول: الاطار النظري للمالية العامة

تمهيد :

تنقسم الحاجات الى حاجات عامة واخرى خاصة ، الحاجات الخاصة يتم اشباعها الفرد في حد ذاته اما الحاجات العامة فيتم اشباعها عن طريق الدولة او احد هيئاتها كالبلدية والولاية ، ولكي تقوم الدولة باشباع الحاجات العامة يتطلب منها ذلك صرف الاموال (النفقات العامة) ولكي تقوم بالانفاق كلك يتطلب منها الحصول على موارد (الايرادات العامة) ، وبمقابلة الايرادات مع النفقات نحصل على ما يسمى بالميزانية العامة للدولة .

مفهوم المالية العامة:

بالرغم من صعوبة تحديد مفهوم المالية العامة المرتبط أساسا بمفهوم الدولة وتطور وظيفتها داخل المجتمع، فإنه يمكن القول ان المالية العامة هي الوسيلة التي بمقتضاها تمارس الأشخاص العامة أنشطتها، إذ تشكل عنصر من أموالها وإحدى الأدوات التي بها تمارس نشاطها، فالمالية العامة تظهر كدراسة للنواحي القانونية السياسية، الاقتصادية، للإيرادات ونفقات الميزانية العامة للدولة والمجموعات العمومية.

ومن خلال هذا المفهوم يتضح أن هناك اتفاق بين الباحثين والأخصائيين في العلوم القانونية والمالين والاقتصاديين، فيما يتعلق بالوسائل المستعملة في المالية العامة والمتمثلة دائما في كونها اقتطاع أو تحويل أموال المواطنين الى المجموعات العمومية إلا أن اختلافهم يكمن في النقاط التالية:

1- البعض منهم يقصر المالية العامة في كونها عملية تغطية النفقات العامة الضرورية مع ضرورة

احترام توزيع الأعباء العامة على الأفراد بصورة عادلة ومتساوية مثل الضريبة النسبية " النظرية

الكلاسيكية للمالية العامة".

- 2- والبعض منهم ذهب الى أبعد من ذلك للقول ان دور المالية العامة لا ينحصر في البحث عن الإيرادات للمجموعات العمومة لأكثر ما يتناول اقتطاع مالي لبعض الفئات الاجتماعية ذوي المداخل المرتفعة، وإعادة توزيعه على الفئات الأخرى المحرومة " النظرية السياسية للمالية العامة"
- 3- أما الآخرين يرون أن المالية العامة، ضمن إطار سياسة الحكومات، تستهدف كل الأهداف السياسية، الاقتصادية المالية، الاجتماعية الثقافية، فهي وسيلة تستخدم لغايات تدخلية " المفهوم الحديث للمالية العامة"

خصائص المالية العامة: يمكن تحديد خصائص المالية العامة فيما يلي:

- أولاً: المالية العامة ذات طابع قانوني (قانونية المالية العامة)
- ثانياً: المالية العامة ذات طابع اقتصادي (اقتصادية المالية العامة)
- ثالثاً: المالية العامة ذات طابع سياسي (سياسة المالية العامة)

علاقة المالية العامة بغيرها من العلوم:

للمالية العامة علاقة بعدة علوم سنذكر أهمها كما يلي:

- 1- علاقة المالية العامة بالقانون: كانت تعرف المالية في الفقه التقليدي بالتشريع المالي هذا ما يبين الصلة الوثيقة بين المالية العامة والقانون، وذلك لأن القانون هو الأداة التنظيمية التي يلجأ إليها المشرع لوضع القواعد العامة الملزمة في مختلف المجالات حيث تأخذ كل عناصر المالية العامة من نفقات وإيرادات وموازنة شكل قواعد قانونية، سواء كانت قواعد دستورية أم لائحة أم أمراً إدارياً مما يتوجب الإلمام بالجانب القانوني لفهم هذه القواعد وتفسيرها ويطلق على هذه القواعد القانونية "التشريع المالي".
- 2- علاقة المالية العامة بالعلوم السياسية: تهتم العلوم السياسية بدراسة نظم الحكم وعلاقة السلطات ببعضها البعض وعلاقتها بالأفراد، كما تبحث المالية العامة نفقات وإيرادات هذه العلاقات بالسلطات،

ومنه فإن وضع الميزانية العامة للدولة يعد عملاً سياسياً، لأن الدولة تترجم سياستها عن طريق الاعتمادات التي تدرجها في الموازنة وبذلك يتحدد اتجاهها السياسي والطبقي.

3- علاقة المالية العامة بالاقتصاد: للمالية العامة علاقة وطيدة بالاقتصاد من الناحيتين العملية والنظرية، ويبرز ذلك من خلال الصلة بين الاقتصاد والمالية العامة التي تبحث في أفضل الوسائل لإشباع الحاجات العامة من الموارد المالية المتاحة للدولة والمحدودة عادة فالدراسات الاقتصادية ترشد إلى كثير من المبادئ الواجب وضعها في الاعتبار عند رسم وتطبيق النظم المالية المختلفة بما يكفل لها أداء الغرض الذي وضعت من أجله، حيث أنه لا يمكن فصل المالية العامة فصلاً تاماً عن الاقتصاد لكون المعطيات الاقتصادية تكون وتكيف العمليات المالية كما أن هذه الأخيرة تمارس تأثيرها ونفوذها على المجال الاقتصادي.

4- علاقة المالية العامة بالإحصاء: إن علم الإحصاء يتيح للباحثين الرؤية الصحيحة والواضحة لكافة الظواهر المالية التي يعبر عنها ويقوم بترجمتها وتجسيدها في صورة أرقام وبيانات وإحصاءات. وعلم الإحصاء يمثل الأساس الضروري لإجراء التوقعات المالية كتقدير النفقات المستحقة والإيرادات المتوقعة، فضلاً عن أهميته القصوى في تحقيق الرقابة على الأجهزة المالية المختلفة ومنه لا يمكن أن نتصور دراسة ورسم السياسة المالية للدولة بدون علم الإحصاء.

5- علاقة المالية العامة بالعلوم الاجتماعية: إن كثير من المشكلات المالية العامة تتعلق بالسلوك الإنساني الذي يقع في دائرة علم النفس والاجتماع، فكثير من الإصلاحات الاجتماعية تدفع الدولة إلى تقديم بعض الخدمات مثل التعليم والصحة بالمجان أو بأسعار زهيدة من أجل إتاحة الفرصة لشريحة واسعة من الأفراد الاستفادة من هذه الخدمات.

الفرق بين المالية العامة والمالية الخاصة .

المالية الخاصة هي مالية الافراد والمؤسسات التابعة لهم اي ما يعرف بالقطاع الخاص اما المالية العامة فهي مالية الدولة ، فيما يلي يمكن ابراز اهم الفروقات .

الفرق الاول : من حيث الهدف من الاتفاق .

الدولة تهدف من انفاقها الى تحقيق المنفعة العامة بينما الافراد (المالية الخاصة) الهدف من انفاقهم هو تحقيق الربح .

الفرق الثاني : من حيث طريق الحصول على الايرادات .

تحصل الدولة على ايراداتها بطرق اجبارية كما هو الحال بالنسبة للضرائب اما الافراد فيحصلون على ايراداتهم بطرق اختيارية .

الفرق الثالث : من حيث النظرة المستقبلية .

يميل الافراد (المالية الخاصة) الى الانشطة سريعة المردودية قريبة النتائج بينما الدولة تؤدي مشاريع لا تظهر نتائجها الا بعد فترة طويلة مثل مشروع السد الاخضر الذي لا تظهر نتائجه البيئية حسب المتخصصين الا بعد قرن من الزمن لكي تظهر نتائجه .

الفرق الرابع : من حيث القانون .

تخضع المالية العامة للقانون العام بينما المالية الخاصة تخضع للقانون الخاص .

الفرق الخامس : من حيث الحجم .

بصفة عامة فان مالية الدولة اكثر حجما من مالية الافراد غير ان هذه الفكرة ليست صحيحة دائما فقد نجد ان مالية شركات متعددة الجنسيات اكبر حجما من بعض الدول السائرة في طريق النمو .

تطور المالية العامة .

مر تطور المالية العامة بعدة مراحل اساسية عبر العصور المختلفة .

العصور القديمة : يمكن تقسيمها الى قسمين هما :

✓ عند الفراعنة : نجد الملك يفرض الضرائب لتمويل الجيش ،

✓ عند الاغريق (اليونانيين) : كانت الضريبة في المدن الاغريقية مصدر اساسي لتجهيز الجيش

وتوفير الامن .

العصور الوسطى : يمكن تقسمها الى :

✓ عند الاوروبيين : اعتمدت الامبراطورية الرومانية على الضرائب وبعض المشروعات الاستراتيجية

كصناعة الاسلحة ،

✓ عند المسلمين : لقد اسس عمر ابن الخطاب رضي الله عنه بيت المال وهو مكان لحفظ ما يتعلق

بحقوق الدولة من الاعمال والاموال .

العصر الحديث : تميزت هذه الفترة التاريخية بظهور الانظمة الاقتصادية ومنها على وجه الخصوص :

✓ النظام الراسمالي : تميز النظام بمرحلتين اساسيتين :

✓ الدولة الحارسة : اول باحث في الاصول المالية في اوروبا سنة 1756 هو العالم "بودان " ومما

تلاه يمكن ان نشير الى ادم سميث الذي عالج مختلف الضرائب في كتابه ثروة الامم المنشور

سنة 1976 ثم تلاه قانون ساي المشهور والمعروف بقانون المنافذ (العرض يخلق الطلب) ،

وبالتالي يخلص الى ابعاد الدولة عن مجال النشاط الاقتصادي ليقصر دورها بصفة اساسية في

توفير الخدمات ذات الطابع الاجتماعي والعدالة ، وعلى اساس هذه القواعد بنية المالية العامة

فكان توازن الميزانية غاية اساسية وكانت النفقات العامة تقتصر على الحاجات الاساسية ومعظم

الايرادات الناتجة عن الضرائب .

الدولة المتدخلة : بعد سنوات طويلة من الليبرالية وما تمخض عنها من ازمت ظهرت النظرية الكنزية

رافضة قانون ساي ودعت بتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي واصبح دور المالية العامة تنظيم الحياة

في شتى المجالات مثل تشجيع بعض المشاريع من الضرائب ، منح مساعدات مالية ، فرض رسوم جمركية لحماية الاقتصاد الوطني وغيرها .

النظام الاشتراكي : في الاقتصاديات الاشتراكية التي تأخذ بمبدأ الملكية العامة لوسائل الانتاج فان المالية العامة تقوم بدور اوسع لاتساع نطاق القطاع العام .

النظام الاسلامي : تعتبر الزكاة احد الالوجه الذي ينفق فيها المال في الاسلام ونظام المال والاقتصاد في الاسلام وانما ينطلق في تكاليفه المالية وفرضياته التمويلية من اوعية مالية فريدة في نوعها وذاتها ومن حصائل مالية غنية في مواردها وغزيرة في مردودها وقوية في مصادرها ومستقرة في منابعها واشهرها كما ذكرنا فريضة الزكاة التي تستند في وجودها الى القران الكريم من خلال قوله تعالى (انما الصدقة للفقراء والمساكين والعاملين عليها والمؤلفة قلوبهم وفي الرقاب والغارمين في سبيل الله والله عليم حكيم) ، اي الفقير يملك اقل من نصف الكفاية والمساكين يملك اكثر من نصف الكفاية .

المحور الثانية : النظرية العامة للميزانية.

تمهيد :

تمثل الميزانية العامة في الوقت الحاضر الوثيقة الأساسية لدراسة المالية العامة لأية دولة من الدول. الميزانية العامة للدولة تتضمن تقدير الإيرادات العامة والنفقات العامة عن مدة قائمة، فهي خطة مالية للدولة تهدف إلى إشباع الحاجات العامة في ضوء الظروف والأهداف السياسية والاقتصادية والمالية القائمة في المجتمع. فهي المرآة التي تعكس نشاط الدولة وتعبر عن دوره. كما تعد الميزانية العامة للدولة من أهم أدوات التخطيط المالي، كونها الأداة الأساسية التي تحدد أهداف الحكومة وسياساتها وبرامجها في كيفية استغلال الموارد وعملية توزيعها.

تعريف الميزانية العامة للدولة:

عرفها القانون الفرنسي بأنها " القانون المالي السنوي الذي يقدر ويجيز لكل سنة ميلادية مجموع نفقات وإيرادات الدولة وأعباءها" كما عرفها القانون البلجيكي بأنه " بيان الواردات والنفقات العامة خلال الدورة المالية" وعرفها القانون الأمريكي بأنها "صك نقدر فيه نفقات السنة التالية ووارداتها بموجب القوانين المعمول بها عند التقديم واقتراحات الجباية المعروضة فيها"

خصائص الميزانية العامة:

1- الميزانية العامة هي تقدير لإيرادات ونفقات الدولة عن فترة قادمة: أي تتضمن توقعاً لأرقام مبالغ النفقات العامة والإيرادات لمدة لاحقة غالباً ما تكون سنة، يتطلب هذا الطابع التقديري أقصى درجات الدقة والموضوعية. أي تتوقف أهمية الميزانية العامة على دقة معايير التوقع والتقدير ونجاحها في تقليل هامش الخطأ وتقليص الفجوة بين التقدير والواقع. فالميزانية العامة للدولة تنطوي عملية مستمرة ذات طابع اقتصادي ومالي تتضمن إذن تيارات متدفقة من النشاطات

الاقتصادية يعتبر فيها الحاضر امتداد للماضي ويعد فيعا المستقبل استمرار للحاضر، أي أن تقديرات الميزانية العامة تبرز منجزات السياسة المالية للدولة التي تحققت خلال سنوات قادمة.

2- الميزانية العامة هي تقدير معتمد من السلطة التشريعية:

إن وجود تقديرات للنفقات والإرادات العامة لا يكفي وحده لنكون أمام ميزانية عامة للدولة بل لابد أن يقترن هذا التقدير بموافقة أو بإجازة من السلطة التشريعية على هذا التقدير أي أن موافقة السلطة التشريعية واعتماد الميزانية العامة شرط أساسي لتنفيذ الميزانية العامة وبدون هذه الموافقة تبقى الموازنة مشروعا مقترحا غير قابل للتنفيذ. ولكن ليس معنى إجازة السلطة التشريعية أن تتفرد هذه السلطة بمختلف خطوات الموازنة العامة بل تقسم الاختصاصات بينها وبين السلطة التنفيذية، فاختصاص السلطة التنفيذية الإعداد والتنفيذ واختصاص السلطة التشريعية الموافقة والرقابة.

3- الميزانية العامة خطة لسنة قادمة:

تعتبر الميزانية العامة من الناحية الاقتصادية والمالية بمثابة خطة عمل تعد في ضوء تفضيل اقتصادي يعبر عن الاختيارات السياسية والاقتصادية للدولة ويضمن تخصيص مواد معينة في استخدامات محدودة على النحو الذي تكفل تحقيق أقصى إشباع ممكن للحاجات العامة خلال فترة زمنية قادمة هي السنة، فالميزانية العامة ليست بيانا عما أنجزته الدولة من أعمال وليس أرقاما مستخرجة من دفاتر حسابات الحكومة، ولكن خطة عمل تعترم الحكومة تنفيذها في العام القادم.

4- الميزانية العامة خطة سنوية لتحقيق أهداف المجتمع:

تضع الدولة خطة اقتصادية شاملة ومن ثمة تقرر إلى جانبها البيانات والبرامج لتحقيق الأهداف التي وردت في الخطة الشاملة إلا أن الحكومة قد تنحرف بهذه البيانات والبرامج لتحقيق مرادها، فتضع البرنامج المناسب لإرضاء فئة أو وظيفة دون أخرى أو تستخدم البرنامج لمصلحة السلطة الحاكمة لخوض إحدى المعارك الانتخابية ولكن تأتي الميزانية العامة لتحديد المسار الصحيح الذي يؤدي إلى تحقيق أهداف

الخطة الشاملة والذي يجب أن تلتزم به الحكومة لتحقيق الأهداف السنوية المرحلية أملا في الوصول إلى الأهداف النهائية المحددة للمجتمع في الميزانية العامة.

5- الميزانية العامة عمل إداري ومالي:

تستوجب الميزانية العامة مجموعة من الإجراءات الإدارية والمالية تتخذها السلطة التنفيذية حتى تتمكن من خلالها تنفيذ السياسة المالية للدولة فالسلطة التنفيذية هي التي تتولى إعداد الميزانية العامة وتتولى فيما بعد اعتمادها السلطة التشريعية. فالميزانية العامة من الناحية الإدارية والتنظيمية هي خطة عمل يتم بمقتضاها توزيع المسؤوليات المتعلقة باتخاذ القرارات التي تتطلبها عملية التنفيذ على مختلف الأجهزة الإدارية والتنفيذية لما يضمن سلامة التنفيذ وتحت إشراف السلطة التشريعية الممثلة للشعب، وبذلك عدم تجاوز السلطة التنفيذية للاعتمادات.

مبادئ الميزانية العامة

إن مبادئ الميزانية العامة هي قواعد نظرية كما وصفها فقهاء المالية العامة وكتابها ومنهم من بالغ بقيمتها وزاد عددها، ومنهم من قسمها من حيث الأهمية إلى مبادئ أساسية وأخرى ثانوية. وتختلف قيمة هذه المبادئ في الزمان والمكان وفق التشريع الوضعي لكل دولة، إلا أنه مع تطور مفهوم المالية العامة فقد تطورت مبادئ الميزانية العامة وأصبح لها العديد من الاستثناءات.

1- مبدأ وحدة الميزانية،

2- مبدأ شمولية الميزانية،

3- مبدأ سنوية الميزانية،

4- مبدأ تعادل الميزانية (مبدأ التوازن)،

5- مبدأ عمومية الميزانية.

أولاً: مبدأ وحدة الميزانية:

هي أن ترد نفقات الدولة وإيراداتها ضمن صك واحد أو وثيقة واحدة تعرض على السلطة التشريعية لإقرارها. فلا تنظم الدولة سوى ميزانية واحدة تتضمن مختلف أوجه النفقات والإيرادات مهما اختلفت مصادرها ومهما تعددت المؤسسات والهيئات العامة التي يقتضيها التنظيم الإداري. ولا فرق بين أن يتم عرض هذا الصك كوثيقة واحدة أو على مراحل متتالية.

خصائص مبدأ الوحدة:

- 1- يتصف بالوضوح والسهولة لمن يريد أن يقف على حقيقة المركز المالي للدولة حيث أن للدولة حساباً واحداً.
- 2- يؤدي إلى سهولة تحديد نسبة الإيرادات والنفقات العامة من مجموع الدخل القومي بوجود أرقام في صك واحد للميزانية.
- 3- يساعد السلطة التشريعية على فرض رقابتها على تخصيص النفقات العامة حسب وجوه الإنفاق الأكثر ضرورة.
- 4- يحول هذا المبدأ دون تلاعب الجهاز الحكومي في ماهية الإنفاق والاعتماد.
- 5- يكشف عن إساءة استعمال النفقات العامة وعن التبذير ويساعد على إيجاد نظام موحد للحسابات الحكومية وإدارتها المختلفة.
- 6- يدعم أسلوب التخطيط لأن الميزانية العامة ماهي إلا الوجه المالي للخطة الاقتصادية.

إستثناءات مبدأ الوحدة:

أ - الميزانية الملحقة: هي ميزانية منفصلة عن الميزانية العامة للدولة، وتتضمن إيرادات ونفقات بعض الإدارات أو الهيئات العامة التي تتمتع بشخصية معنوية مستقلة، كما تسري على هذه الميزانية القواعد العامة التي تحكم الميزانية العامة للدولة.

ب- الميزانية الاستثنائية: هي ميزانية منفصلة عن ميزانية الدولة تعد لأغراض مؤقتة أو غير عادية وبموارد استثنائية وتنظم هذه الميزانية على جانب الميزانية العادية لكونها تتضمن (مشاريع كبرى، مشاريع عمرانية، خطوط جديدة، نفقات إنسانية) إذ لو ادرجت هذه النفقات والإيرادات الاستثنائية ضمن الميزانية العامة لأدى الأمر لعدم صحة المقارنة التي يمكن ان تجري بين الميزانيات للأعوام المختلفة.

ج- حسابات الخزينة خارج الميزانية: هي حسابات ليس لها علاقة مباشرة بإيرادات ونفقات الميزانية، وتشرف عليها الخزينة العامة للدولة فقد تتلقى الحكومة بعض المبالغ لا تلبث أن تعيدها بعد مدة لأصحابها كتأمين المناقصات التي ترد لأصحابها بعد انقضاء سببها. وبذلك لا يمكن أن نعدّها كإيرادات للميزانية العامة، فهي الأموال التي تدخل الخزينة وتخرج منها لا تذكر عادة في ميزانية الدولة بل ترد في حسابات خارج الميزانية، ولذلك اعتبرت استثناءات من مبدأ وحدة الميزانية وهي بدورها تقسم إلى ثلاثة أنواع.

1- حسابات الأمانات: حيث تقبل الجهات المشمولة بأحكام النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري الأمانات والودائع ولا ترد هذه الأمانات والودائع إلا بعد تحقيق الغاية التي وضعت من أجلها وبناء على موافقة المصالح المختصة.

2- حسابات السلف: وهي حسابات تسجل فيها السلف الدائمة أو المؤقتة الممنوحة من أموال الخزينة الجاهزة ويتم منحها بقرار من وزير المالية لغايات معينة بشروط خاص.

- أن تكون السلفة معدة لتأدية نفقات لا تسمح طبيعتها بتأديتها مباشرة،

- أن تكون هناك اعتمادات بالميزانية العامة تسمح بتسديدها.

3- حسابات حركة النقود: هي سائر العمليات المتعلقة بالمبالغ المرسلة أو المأخوذة من الإدارات المركزية الى المحافظات أو من محافظة إلى أخرى أو من منطقة إلى مركز المحافظة التي تتبع لها.

ثانياً - مبدأ شمولية الميزانية:

- يقصد به أن تشمل ميزانية الدولة جميع نفقاتها وجميع إيراداتها دون إخفاء أو سهو، ودون إجراء أي خصم أو نقص بين إيرادات الدولة وأية نفقة من نفقاتها ومعني ذلك أنه لا يجوز:
- تخصيص أي نوع من أنواع الإيرادات العامة لتغطية نفقة بذاتها أو بإرادة من الإيرادات العامة.
 - عدم تنزيل نفقات أي إدارة أو مؤسسة من إيراداتها.
- ويساعد هذا المبدأ السلطة التشريعية على أعمال الرقابة على كافة الإيرادات والنفقات، بحيث لا يسمح لأي إدارة باستعمال إيراداتها لتغطية نفقاتها بعيدا عن رقابة السلطة التشريعية.

ثالثاً - مبدأ سنوية الميزانية:

- معناه أن يتم تقدير الإيرادات والنفقات بصورة دورية لمدة سنة واحدة ويكون خلال كل سنة ميلادية، وذلك ما يؤدي إلى ميزانية مستقلة بنفقاتها وإيراداتها عن ميزانية السنة السابقة وعن ميزانية السنة لاحقة.
- استثناءات هذا المبدأ:

- نظام ميزانية الإثني عشرية: وهي ميزانية توضع لشهر أو أكثر حيث تستمر الحكومة بموجبها بالإنفاق في حدود 12/1 من الاعتمادات المفتوحة لها خلال السنة السابقة مع الاستمرار بجباية الإيرادات العامة خلال المدة نفسها ويؤخذ بها عادة عندما يتأخر إقرار الميزانية بعد دخول السنة المالية الجديدة.
- الاعتمادات الإضافية: ويتم اللجوء إليها عندما تكون الاعتمادات المخصصة في الميزانية لنفقة من النفقات غير كافية وتحتاج إلى اعتمادات جديدة، فتتقدم الحكومة إلى السلطة التشريعية بطلب فتح اعتمادات جديدة إضافية تصرف خلال السنة المالية.

رابعاً- مبدأ تعادل الميزانية (مبدأ التوازن)

1-الفكر التقليدي: يرى أنصار هذا الاتجاه أن النفقات العامة توازي الإيرادات العامة ومنه لا يجوز

اللجوء إلى الاقتراض لتغطية العجز المالي.

2- الفكر الحديث: تحقيق التشغيل الكامل والاستقرار الاقتصادي هو العنصر الموجه للسياسة الاقتصادية

والمالية والميزانية العامة أي (تحقيق التوازن الاقتصادي إلى جانب التوازن المالي في آن واحد).

خامساً- مبدأ عمومية الميزانية.

يميز بعض الاقتصاديين بين مبدأي وحدة الميزانية وعمومية الميزانية رغم تكاملهما وتعبيرهما في الواقع

عن فكرة واحدة ولكن من زاويتين مختلفتين، إذ يتطلب مبدأ وحدة الميزانية إعداد وثيقة واحدة للميزانية

ويحضر وجود عدد من الميزانيات أو وجود نفقات أو إيرادات خارج الميزانية. لذلك فإن مبدأ عمومية

الميزانية يقضي أن تدرج في الميزانية العامة كافة الإيرادات العامة وكافة النفقات دون

إغفال ودون أية مقاصة .

ويستند تفعيل مبدأ عمومية الميزانية العامة إلى أسباب عديدة أهمها:

1-يؤدي إتباع مبدأ عمومية الميزانية إلى توضيح كامل لجميع عناصر الإيرادات العامة والنفقات الأمر

الذي يسهل مهمة السلطة التشريعية في الوقوف على طبيعة وحجم كل نفقة عامة وكل إيراد عام يهم

السلطة التنفيذية

2- تأكيد رقابة السلطة التشريعية على كافة النفقات العامة وعدم السماح للحكومة بإخفاء أي نوع منه،

وراء التستر خلف الإيرادات المحصلة، بإظهار النفقات العامة بغير وجهها الحقيقي من ناحية ومما يمكن

هذه المصالح أو المرافق من تجاوز حجم النفقات العامة التي أجازتها السلطة التشريعية.

3- ضمان حسن إدارة الأموال العامة ومكافحة الإسراف، فقد يغوي إظهار الإيرادات الصافية فقط، الإيرادات على التوسع في بعض النفقات العامة اعتمادا على انها بمنأى عن الرقابة في استخدامها لهذه الأموال.

4- ترشيد الإنفاق الحكومي لأن إدراج جميع نفقات وإيرادات مصلحة أو مرفق عام ما يعتبر بمثابة رقابة داخلية على هذه المصلحة أو المرفق في مرحلة تنفيذ الميزانية العامة، أو عند عرض حسابها الختامي حيث لن نجد وسيلة لإخفاء بعض عناصر الإيرادات والنفقات اعتمادا على إظهار نتيجة نشاطها في رقم واحد يعبر عن زيادة الإيرادات أو النفقات.

An orange scroll graphic with a white border and a white shadow. The scroll is partially unrolled, with the top and bottom edges showing a rolled-up effect. The text is centered on the unrolled portion.

المحور الثالث : النظرية العامة للتفقات .

تمهيد :

قصد تحقيق مختلف حاجات ورغبات افراد المجتمع تسعى الحكومة جاهدة الى قيام بانشاء مرافق عامة الهدف من وراء قيام الحكومة بانشاءها هو اشباع حاجات افراد المجتمع غير متناهية وللقيام بهذه الاخيرة تقوم الحكومة بانفاق مبالغ مالية قصد تسيير هذه المرافق وتجهيزها .

مفهوم النفقة العامة .

تعرف النفقة العامة على انها تلك المبالغ المالية التي تقوم بصرفها السلطة العمومية والمتمثلة في كل من الحكومة والجماعات المحلية ، وبالتالي فهي مبلغ من النقد تنفقه الدولة على شخص عام بقصد اداء خدمة ذات نفع عام او مبلغ من النقود يقوم بانفاقه شخص من اشخاص القانون العام بقصد اشباع حاجة عامة .

من خلال التعريف نستخلص عناصر النفقة العامة :

- ✓ النفقة العامة في الغالب تكون في شكل نقدي ،
- ✓ النفقة العامة يأمر بها شخص عام (الدولة او احد هيئاتها العامة) ، ويقصد بهذا ضرورة صدور النفقة من الدولة او احد هيئاتها ولا تعد نفقة عامة جميع المبالغ التي يصرفها الافراد بصفتهم الشخصية حتى ولو كانت هذه النفقات موجهة لاشباع حاجات عامة ، كان يتبرع شخص بمنزله لاستخدامها كمدرسة هذه تعتبر نفقة خاصة وليست عامة لان مصدرها شخص خاص وليس شخص عام ،

- ✓ النفقة العامة تهدف الى تحقيق المنفعة العامة اي اي اشباع الحاجات العامة وبدون تحقيق هدف المنفعة العامة تصبح المنفعة العامة ناقصة الشرعية .

تقسيمات النفقة العامة .

تقسم النفقة العامة الى :

التقسيم حسب انتظامها : تقسم النفقات العامة وفقا لهذا المعيار الى :

✓ نفقات عادية : وهي التي تتكرر بانتظام في ميزانية الدولة وتمويل من ايرادات العادية فقط كالضرائب .

✓ النفقات الغير عادية : وهي التي لا تكرر بانتظام في الميزانية وتمول من ايرادات غير عادية مثل القروض العامة ومن امثلة هذا النوع من النفقات نجد نفقات مواجهة الكوارث الطبيعية .

التقسيم حسب الوظيفة : تقسم النفقات في هذه الحالة طبقا للوظائف المختلفة .

التقسيم حسب الحصول او عدم الحصول على مقابل : تقسم الى :

✓ النفقات الحقيقية (المنتجة) : وهي النفقات التي تؤثر مباشرة في الانتاج الوطني كاجور العمال .

✓ النفقات التحويلية : هي النفقات التي لا تؤثر بصورة مباشرة في الانتاج الوطني مثل منح الطلاب الجامعين وتقسم النفقات التحويلية الى :

- النفقات التحويلية الاقتصادية : مثل اعانات الاستثمار ،
- النفقات التحويلية الاجتماعية : مثل منح الطلبة ومنح التقاعد ،
- النفقات التحويلية مالية : مثل فوائد تسديد القرض العام .

تقسيم النفقات حسب طبيعتها : والتي تقسم الى :

✓ نفقات جارية : وتشمل جميع نفقات الدولة التي تتكرر بصفة سنوية وبصورة منتظمة لتسيير اعمال الدولة كاجور موظفي الدولة .

✓ نفقات استثمارية : وهي النفقات التي تهدف الى توسيع الطاقة الانتاجية اي التي تسعى الى تنفيذ المشاريع الاستثمارية كشق الطرق وبناء الموانئ والسدود ومحطات الكهرباء وهي نفقات ضرورية لتحقيق النمو الاقتصادي لذلك لا ضرر من استخدام مصادر تمويل غير عادية لهذا الانفاق

الاستثماري مثل القروض العامة على افتراض ان المورد الاقتصادي المتوقع من الانفاق الاستثماري هو الكفيل بتغطية هذه الارادات ، وتجد الاشارة هنا الى ان الدولة عندما تواجه ازمة مالية فانها تلجا الى تقليص النفقات الاستثمارية وترد كثيرا في تقليص النفقات الجارية لانها تكون في مواجهة شعبية في حالة تخفيض الاجور مثلا لذلك عادة ما توصف النفقات الاستثمارية بانها مرنة وتستجيب للتقلبات المقدرة المالية .

تقسيمات النفقات العامة في التشريع الجزائري : تقسم النفقات العامة في التشريع الجزائري الى :

✓ **نفقات التشغيل :** يقصد بنفقات التشغيل تلك النفقات الضرورية لسير اجهزة الدولة الادارية والمتكونة اساسا من اجور الموظفين ، مصاريف صيانة البنايات الحكومية ومعدات المكاتب ، حيث توزع نفقات التشغيل حسب الدوائر الوزارية في الميزانية العامة للدولة ، وحسب نص المادة 24 من القانون 84-17 المؤرخ في 1984/07/07 المتعلق بقوانين المالية على ان نفقات التشغيل تقسم الى اربعة ابواب :

اعباء الدين العام والنفقات المحسوبة من الايرادات : يشمل على الاعتمادات الضرورية للتكفل باعباء الدين العام الى الاعباء المختلفة المحسومة من الايرادات ويشمل هذا النوع على خمس اجزاء هي :

- دين قابل للاستهلاك ،
- الدين الخارجي ،
- الدين الداخلي ،
- ضمانات (من اجل القروض والتسبيقات المبرمة من طرف المؤسسات العامة) ،
- نفقات محسومة من الايرادات العامة (تعويضات على منتجات مختلفة) .

✓ **تخصيصات السلطات العامة :**

تمثل نفقات تسيير السلطات العامة السياسية مثل البرلمان بغرفتيه ، المجلس الدستوري ...الخ وهذه النفقات مشتركة بين الوزارات .

✓ النفقات الخاصة بالوسائل لدى المصالح :

تشمل كل الاعتمادات التي توفر لجميع المصالح وسائل التسيير المتعلقة بالموظفين والمعدات وتضم ما يلي :

- مرتبات العمل ،
- المنح والمعاشات ،
- النفقات الاجتماعية ،
- معدات تسيير المصالح ،
- اعانات التسيير ،
- نفقات مختلفة .

✓ التدخلات العمومية :

تتعلق بنفقات التحويل التي بدورها تنقسم بين مختلف اصناف التحويلات حسب الاهداف المختلفة لعملياتها كالنشاط الثقافي والاجتماعي والاقتصادي وتضم :

- التدخلات العمومية والادارية (اعانات للجماعات المحلية) ،
- النشاط الدولي (مساهمات في الهيئات الدولية) ،
- النشاط الاقتصادي .
- اسهامات اقتصادية (اعانات للمصالح العمومية والاقتصادية) ،
- اسهامات اجتماعية (اعانات الدولة في مختلف صناديق المعاشات) ،

✓ **نفقات التجهيز** : اذا كانت نفقات التسيير توزع على الدوائر الوزارية فان نفقات التجهيز توزع

على قطاعات النشاطات المختلفة مثل قطاع الطاقة والمناجم ، قطاع الري والفلاحة .

ويتم تقسيم نفقات التجهيز حسب المخطط الانمائي السنوي والذي يسمح باعطاء رؤية اكثر وضوحا

لنشاط الدولة الاستثماري وتقسم الى :

العناوين : تقسم نفقات التجهيز الى ثلاثة عناوين (ابواب) وهي :

• الاستثمارات التي تتفد من قبل الدولة وتتمثل في النفقات التي تستند اما الى املاك الدولة او الى

الجماعات العمومية ،

• اعانات الاستثمارات الممنوحة من قبل الدولة وتتمثل في النفقات الموجهة لدعم النشاط

الاقتصادي مثل حسابات التخصيص الخاص وخفض نسب الفوائد ،

• النفقات الاخرى براس المال وهي خاصة بالبرنامج التكميلي للولايات وكذلك احتياطي النفقات

غير متوقعة .

القطاعات :

اما فيما يخص القطاعات فتجمع نفقات التجهيز في عناوين حسب القطاعات (عشر قطاعات) :

المحروقات ، الصناعة التحويلية ، الطاقة والمناجم ، الفلاحة والري ، الخدمات المنتجة ، التربية والتكوين

، المنشآت الاساسية الاجتماعية والثقافية ، المباني ، وسائل التجهيز ، المخططات البلدية للتنمية .

الفصول والمواد :

اما بالنسبة للفصول والمواد فتقسم القطاعات الى قطاعات فرعية وفصول ومواد بحيث تكون اكثر وضوح

ودقة وذلك حسب مختلف النشاطات الاقتصادية التي تمثل برامج الاستثمار حيث نجد ان كل عملية

تكون مركبة من قطاع وقطاع فرعي وفصل ومادة.

اثار النفقات العامة .

للنفقة العامة اثار تعود بمزايا عديدة ، وتتجسد اهم الاثار في :

اثر النفقة العامة على الاستهلاك : يظهر اثر النفقة العامة على استهلاك من خلال شراء الدولة للسلع والخدمات وتوزيع الدخل على مختلف افراد المجتمع ن ففي حالة شراء الدولة لهذه السلع والخدمات وتقديمها لافراد المجتمع فيتحدد حجم الاستهلاك بما تدفعه الدولة من اجور لعمالها لكن الاستهلاك يظل منخفضا اذ اقتصر على الفئات المنتجة لذلك تتفق الدولة في اطار النفقات الاجتماعية امولا كثيرة لزيادة الطلب الكلي الفعال على السلع والخدمات من قبل الطبقات الفقيرة مما يزيد حجم الاستهلاك .

اثر النفقات العامة على الاسعار : يظهر اثر النفقات العامة على الاسعار من خلال ثلاثة اوجه :

- تدعيم الدولة للسلع الضرورية كالخبز والحليب في الجزائر ،
- تقديم الدولة اعانات للمنتجين للحد من ارتفاع تكلفة الانتاج ،
- حماية المنتجات الاستراتيجية من انهيار اسعارها .

اثر النفقات العامة على التشغيل : يظهر من خلال :

✓ تقديم الدولة لمساعدات للمنتجين قد يحول دون تسريح العمال وقد يؤدي الى خلق قنوات انتاجية

جديدة تستوعب اليد العاملة الجديدة ،

✓ عندما تتجه الدولة نحو فك العزلة عن بعض المناطق من خلال اقامة المرافق الضرورية فان

النفقات التي تتحملها الدولة في هذا المجال تساعد على خلق التشغيل لابناء تلك المناطق ،

✓ تجعل النفقات التحويلية المتعلقة بالضمان الاجتماعي الافراد يشعرون بالضمان في الحاضر

والمستقبل (كتعويض مصاريف العلاج) وعليه يقبلون على العمل اينما كانت .

ضوابط النفقات العامة .

تحدد النفقة العمومية وفقا لمجموعة من الضوابط التي يجب مراعاتها وعدم تجاوزها وهذا من اجل تحقيق

الاهداف المرجوة منها ، ومن هنا يمكن تحديد ثلاث ضوابط كما يلي :

- ضابط المنفعة في النفقة العمومية : بحيث يجب ان تتكون النفقات العمومية تهدف الى تحقيق اكبر منفعة ممكنة فاذا ما تدخلت الدولة من خلال نفقاتها العامة في مجال معين دون منفعة تعود على الافراد من هذه المنفعة فهذا يعنى ان هذا الانفاق لا مبرر له .
- ضابط الاقتصاد في النفقات العامة : وهو اهم الشروط التي لابد منها ونعنى به التزام القائمين على عملية الانفاق بتجنب التبذير والاسراف من اجل عدم ضياع المال العام او بعبارة اخر هو استخدام اقل نفقة ممكنة لاداء نفس الخدمة .
- ضابط الترخيص : ويقصد به ان النفقات العمومية تخضع الى اذن وترخيص من السلطة التشريعية .

اسباب زيادة النفقات العامة .

- يرجع سبب زيادة النفقات العامة الى اسباب ظاهرة واخرى حتمية والتي يمكن ابرازها فيما يلي :
- ✓ **الاسباب الظاهرية** : يقصد بها زيادة وتضاعف النفقات العامة عدديا اي رقميا دون ان يقابل ذلك زيادة وتحسين فعلي وملموس في حجم ومستوى الخدمات العامة وتتجسد هذه الاسباب في :
- تدهور قيمة النقود** : حيث ينجر عن هذا انخفاض قيمة العملة الوطنية وهبوط قيمتها الشرائية ومن ثم ارتفاع اثمان المشتريات التي تقوم بها الدولة واجور الموظفين ويترتب عنه تزايد في النفقات العامة ظاهريا اذ لا يقابله زيادة في نوع وكميات الخدمات المقدمة .
- التغير في اساليب واليات وضع الميزانيات** : كانت الميزانية في السابق تقوم على مبدأ الميزانية الصافية فلا تسجل النفقات في الميزانية الا صافي الحساب اي انخفاض حصيلة الايرادات العامة من النفقات العامة اما الان فان الميزانيات العامة تدرج بموجبها كافة نفقات الدولة وايراداتها دون اجراء اي مقاصة بين النفقات والايرادات وادى ذلك الى تضخم عددي او رقمي في حجم النفقات العامة المعلنة بصورة ظاهرية وليس الى زيادة حقيقية في حجم الانفاق العام .

ازدياد السكان : يؤدي ازدياد السكان كميًا إلى ارتفاع النفقات العامة تبعًا لذلك وهو يمثل زيادة ظاهرية ما دامت الزيادة في النفقات العامة موجهة إلى سد حاجات السكان الجدد وليس تحسين المستوى المعيشي لهم .

اتساع اقليم الدولة : يؤدي اتساع اقليم الدولة بفعل عملية الاتحاد إلى زيادة ظاهرية في النفقات العامة للدولة الجديدة .

✓ **الاسباب الحقيقية .**

يقصد بالاسباب الحقيقية بزيادة الانفاق العام عدديًا أو رقميًا مع زيادة المنفعة الفعلية وتعود الاسباب الحقيقية إلى اسباب سياسية واقتصادية وإدارية ومالية كما يلي :

الاسباب السياسية لزيادة النفقات العامة : تؤدي بعض العوامل السياسية إلى زيادة النفقات العامة مثل انتشار مبادئ الحرية الديمقراطية وتعزيز مسؤولية الإدارة ، فانتشار المبادئ الديمقراطية تميل إلى الانفاق في الانفاق كما أن نمو دور الدولة ومسؤوليتها يزيد من الحالات التي تلتزم فيها الدولة بتعويض الأفراد عن الأضرار التي تسببها لهم أعمال وتصرفات الإدارة العامة حيث تنص المادة 48 من الدستور على " يترتب على الخطأ القضائي تعويض من الدولة ويحدد القانون شروط التعويض وكيفيته "

الاسباب الاقتصادية : تأخذ الاسباب الاقتصادية لزيادة النفقات العامة مظاهر عديدة منها :

- التوسع في إنشاء المشاريع العامة مما ينتج عنه صرف مبالغ معتبرة ،
- المنافسة الاقتصادية من حيث الدعم المالي لبعض الصناعات الوطنية لتتمكن من منافسة السلع الأجنبية ،
- زيادة الثروة بما يترتب عنه زيادة أرادات الضرائب خاصة مما يفسح المجال للانفاق العام .
- الاسباب المالية : نذكر منها :
- سهولة لجوء الدولة إلى الاقتراض ،

- وجود فائض في الإيرادات ،
- الاسباب الادارية : ادى تطور وظيفة الدولة وانتقالها من دولة حارس الى دولة متدخلة الى تضخم الجهاز الاداري بها وازياد هيئاته ومؤسساته وارتفاع عدد الموظفين والعاملين مما ادى الى ارتفاع النفقات العامة .

النفقات العامة في ظل النظام الميزانياتي الجديد .

في اطار الاصلاح الميزانياتي اي قانون العضوي 15-18 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 والمتعلق بقانون المالية المعدل والمتمم تغير مصطلح النفقة العامة بمصطلح اعباء ميزانية الدولة وازافة لهذا التغير الشكلي ادخل هذا الاصلاح عديد من التغيرات على صعيد الموضوعي فيما يتعلق بالنفقات العامة .

التصنيفات الجديدة لاعباء ميزانية الدولة .

نظرا لكون التقديم الميزانياتي السابق لم يكن يوفر الشفافية اللازمة ونظرا لاختلاف تقديم ميزانية التسيير عن ميزانية التجهيز مما يصعب مهمة التصفح للميزانية فان نظام الميزانياتي الجديد المقرر بالقانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم يقترح تصنيفا جديدا للنفقات العمومية يتمشى وفق تسيير ميزانية البرنامج وعلى هذا تم اطار هذا النظام الميزانياتي الجديد استحداث تصنيفات جديدة للنفقات العمومية وهي كل من التصنيف حسب النشاط ، التصنيف حسب الطبيعة الاقتصادية ، التصنيف حسب الوظائف الكبرى للدولة ، واخيرا التصنيف حسب الهيئات الادارية المكلفة باعداد الميزانية وتنفيذها وذلك كما نصت عليه المادة 28 من القانون العضوي 15-18 وتم تفصيله بالمرسوم التنفيذي 354-20 المؤرخ في 30 نوفمبر 2020 المحدد للعناصر المكونة لتصنيفات اعباء ميزانية الدولة .

توزيع اعباء الدولة في ظل النظام الميزانياتي الجديد .

على غرار النظام الميزانياتي السابق يتم توزيع الاعتمادات على مستويين كما يلي :

✓ توزيع اعباء الدولة بموجب قانون المالية للسنة .

يتم اظهار توزيع اعتمادات اعباء الدولة في قانون المالية للسنة بحسب الوزارات والمؤسسات العمومية وحسب البرامج ، اي تعطى قائمة الوزارات مرتبة ابتداء من مصالح رئاسة الدولة ثم مصالح الوزير الاول ثم بقية الوزارات ثم المؤسسات العمومية مع تعيين لكل منها البرامج التي تمسكها والمبلغ المخصص لكل برنامج بشكل رخص الالتزام واعتمادات الدفع وتوزع اعتمادات الميزانية الى :

- اعتمادات الميزانية الموزعة حسب البرامج : وهي الاعتمادات محددة الغرض اي التي تخصصها لوزارة او مؤسسة عمومية محددة حيث يشكل كل برنامج مهمة مندرجة في تنفيذ سياسة عمومية محددة .

- اعتمادات الميزانية الموزعة حسب التخصيص الاجمالي :وهي تخص اعباء الميزانية التي لا يمكن تخصيصها لوزارة او مؤسسة عمومية اي لا يمكن توزيعها بدقة حسب البرنامج لكونها غير متوقعة او لا يمكن التنبؤ بها ولذا فهي تجمع في شكل تخصيص اجمالي تسيير من قبل وزير المالية ويقصد بالنفقات التي لا يمكن التنبؤ بها تلك المتعلقة بحدث لا يمكن التنبؤ به او يستحيل التنبؤ بها مثل نفقات مواجهة ومعالجة مخلفات الكوارث الطبيعية واما النفقات غير المتوقعة فهي نفقات متعلقة بحدث يمكن التنبؤ به ولكن لا يمكن ضبط وتوزيعها حسب البرنامج بدقة عند المصادقة على قانون المالية ولذا فاعتمادات التخصيص الاجمالي تشمل حسب تصنيف الاعباء على اساس طبيعتها الاقتصادية العناوين التالية :

- اعباء الدين العمومي ،
- نفقات العمليات المالية ،
- نفقات غير متوقعة .

✓ توزيع بموجب مرسوم توزيع الاعتمادات :

يتم بموجب ما يدعى بمراسيم توزيع الاعتمادات وهي اما رئاسية او تنفيذية تصدر فور صدور قانون المالية حيث يتم بالنسبة لكل وزارة او مؤسسة عمومية مستقلة صدور مرسوم على حدى يتضمن تقسيم برامج كل وزارة الى برامج فرعية مع تقسيم مبلغ كل برنامج فرعي حسب الابواب (المستخدمين ، وسائل المصالح ، الاستثمار ، التحويل ..) وهذا ما يعنى ان السلطة التنفيذية هي من تتولى هذا التقسيم ، هذا ويمكن ابراز اهم الاعتمادات في ما يلي :

- المراسيم الرئاسية لتوزيع الاعتمادات تخص كل من رئاسة الجمهورية وزارة الشؤون الخارجية ، المحكمة العليا ، مجلس الدولة ، المجلس الاعلى للقضاء ،
- المراسيم التنفيذية لتوزيع الاعتمادات الاعتمادات تخص كل من الوزارة الاولى وبقية الوزارات ، المجلس الاسلامي الاعلى ، المجلس الاعلى للغة العربية ، ثم باقي المؤسسات المستقلة ،
- لا يتم نشر الجدول الخاص بتوزيع اعتمادات رئاسة الجمهورية ،
- يتم بموجب مرسوم توزيع الاعتمادات وبالاخص على مستوى البرنامج الفرعي النطاق بين تصنيف النفقات على حسب النشاط وتصنيف النفقات حسب الطبيعة الاقتصادية اي يتم تقسيم مبلغ البرنامج والبرنامج الفرعي حسب ابواب النفقات الاربعة المتمثلة في كل من المستخدمين ، تسيير المصالح ، الاستثمار والتحويل .

المحور الرابع : النظرية العامة للموارد

تمهيد :

تعدّ نظرية الإيرادات العامّة من أهم النظريات التي شغلت بال العديد من الفكرين الماليين منذ أقدم العصور، بل لا نتجاوز الحقيقة إذا قلنا بأنّها قد سبقت في الأهمية نظرية النفقات العامّة. فلكي تستطيع الدولة أف تودّي دورها الاقتصادي والاجتماعي، وتقوم بالإنفاق العام، يتعين عليها تحديد مصادر الإيرادات العامّة والتي تعدّ دخولا للدولة تمكّنها من تغطية نفقاتها العامّة في شتّى الجوانب الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

فبالإضافة إلى إيرادات الدولة التي تعتمد على عنصر الإيجار، ظهرت إيرادات أخرى مصدرها النشاط الاقتصادي للدولة، أي تلك الإيرادات الناتجة عن مشروعاتها الاقتصادية، ومن تنظيم النشاط الاقتصادي. أن اتساع دور الدولة بشكل ملحوظ في العصور الحديثة قد جعل من الإيرادات العامّة أداة مالية في يد الدولة للتوجيه الاقتصادي والاجتماعي، كما هو الحال بشأن النفقات العامّة فالدولة تستخدم الإيرادات العامّة لتشجيع الاستثمار في مجالات معينة، وتثبيطها في مجالات أخرى، كما تستخدمها كأداة لمحاربة بعض الأزمات الاقتصادية، كالتضخم والانكماش، وإعادة توزيع الدخل، فلم يعد دور الإيرادات العامّة قاصرا على تغطية النفقات بل امتدّ لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية معينة.

مفهوم الإيرادات العامّة.

تمثل الإيرادات العامّة مجموع الأموال التي تحصل عليها الحكومة سواء بصفتها السيادية أو أنشطتها وأملكها الذاتية أو من مصادر خارجية، عن ذلك، سواء قروض داخلية أو خارجية، أو مصادر تضخمية، لتغطية الإنفاق العام خلال فترة زمنية معينة، ذلك للوصول إلى تحقيق عدد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية، ومن ذلك يتضح بأن الإيرادات العامّة متنوعة ومتعدد.

أنواع الإيرادات العامّة.

وقد تعددت آراء مفكري المالية العامة حول أنواع الإيرادات العامة غير أن أغلب الآراء نجمها في

التقسيمات التالية:

الإيرادات السيادية.

وهي تلك الإيرادات التي تحصل عليها الدولة بالإلزام استناداً على السلطة السيادية للدولة، مثل

الضرائب، الغرامات، الرسوم، ...

الإيرادات غير السيادية (الاقتصادية):

وهي تلك الإيرادات التي تحصل عليها الدولة بصفقتها شخص اعتباري قانوني، مثل الإيرادات الناجمة

عن تأجير العقارات التي تملكها الدولة والقروض والهبات ... إلخ. ومن ذلك يتضح بأن الإيرادات العامة

متنوعة ومتعددة وأهم أنواعها:

إيرادات الدولة من أملاكها: تحصل الدولة على جزء من إيراداتها من دخل الأموال الملوكة لها، وتنقسم

ممتلكات الدولة أيا كانت طبيعتها، عقارية أو منقولة ويطلق على هذا النوع من الإيرادات العامة بالدومين

وينقسم الدومين الحكومي إلى:

معايير تصنيف الإيرادات العامة: يمكن تصنيف الإيرادات العامة وفق معايير مختلفة على النحو

التالي:

من حيث المصدر: تنقسم إلى:

-إيرادات أصلية (أملاك الدولة).

-إيرادات مشتقة تحصل عليها الدولة عن طريق اقتطاعها لجزء من

أموال الأفراد(الضريبة).

من حيث الإلزام: تنقسم إلى:

-إيرادات إجبارية، تفرضها السلطة العامة جبرا على الأفراد (الضرائب، الغرامات الجبائية، ...).

- إيرادات اختيارية تحصل عليها الإدارة العامة عن طريق الاختيار مثل: الرسوم، والقروض الاختيارية.

من حيث الانتظام: تنقسم الى:

- إيرادات عادية (دخل الدومين، الضرائب).

- وأخرى غير عادية (استثنائية)، لا تتوفر على صفة الدورية والانتظام، مثل: القروض، الإصدار النقدي الجديد، وذلك لمواجهة ظروف استثنائية وطارئة.

من حيث الشبه مع إيرادات القطاع الخاص: تنقسم الى:

- إيرادات الاقتصاد العام (الإيرادات السيادية)، حيث تحصل عليها الإدارة العامة بما لها من

امتيازات السلطة العامة مثل: الضرائب، الرسوم.

- إيرادات شبيهة بالاقتصاد الخاص، تحصل عليها الإدارة مستعملة وسائل القانون الخاص مثل: إيرادات المشروعات العامة، القروض، والإعانات.

الإيرادات من الدومين.

إن دومين الدولة كان فيما مضى دومينا زراعيا بصفة أساسية وأن دخله كان يمثل جانبا هاماً من الإيرادات الكلية للدولة، ثم تناقصت أهمية الدومين الزراعي وإيراداته بالنسبة للإيرادات الضريبية حتى مطلع القرن الحالي. ثم تطورت صور أخرى من الدومين هي الدومين الصناعي والتجاري والمالي وأخذت أهميتها تزداد في تغذية الإيرادات العامة تبعاً لازدياد تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية واضطلاعها بجانب كبير من النشاط الإنتاجي حتى أصبحت تشكل جانبا هاماً من الإيرادات العامة وإن بقيت الضرائب المصدر الأول في تكوين هذه الإيرادات لا سيما في الاقتصاديات الرأسمالية. وتعتمد أهمية الدومين كمصدر للإيرادات العامة بهذه البلدان في المستقبل على سير تطور الدولة في مختلف ميادين الإنتاج فيها. أمّا الاقتصاديات الاشتراكية فإن دائرة دومين الدولة تغطي كلّ أو معظم فروع الإنتاج الزراعي والصناعي والتجاري والمالي وتسهم إيراداته بالجانب الأكبر من الإيرادات العامة. تقسيم دومين -

(الأمالك الوطنية) - وينقسم إلى نوعين أساسيين هما: الدومين العام والدومين الخاص، لذلك نصت المادة 18 من الدستور على مايلي: «الأمالك الوطنية يحددها القانون، وتتكون من الأمالك العمومية والخاصة التي يمتلكها كل من الدولة، الولاية، والبلدية، يتم تسير الأمالك الوطنية طبقاً للقانون.».

الدومين العام (الأمالك الوطنية العامة):

ويقصد به الأموال التي تملكها الدولة والتي تخضع لأحكام القانون العام وتخصص لاستعمال الجميع، ولا يكون لها من غرض إلاّ المنفعة العامة، كالشوارع، والساحات العامة، والشواطئ، والموانئ وغيرها، وهذه الأموال لا تدر، على الغالب إيراداً للدولة.

الدومين الخاص: فهي تلك الأموال التي تملكها الدولة ملكية خاصة شبيهة بملكية الأفراد المماثلة، ولا تخضع للقانون العام كما لا تخصص للمنفعة العامة، وتعتبر ملكية الدولة هذه باعتبارها شخص اعتباري وتتصرف بهذا النوع من الملكية كالشخص الطبيعي تماماً، فتستطيع أف تبيعها أو ترهنها ... إلخ، وهذا يعتبر مصدر مالي مهمّ للدولة. أي تدر إيراداً. كما أنّها تخضع لأحكام القانون الخاص (خاصة أحكام الملكية في القانون المدني)

ويمكن تقسيم الدومين الخاص لأنواع ثلاثة: عقاري وتجاري وصناعي ومالي، وصناعي تجاري: الأصل ألا تفرض الدولة رسماً أو مقابلاً للانتفاع به واستعماله إلاّ في حالات خاصة بهد تنظيم هذا الانتفاع، وبذلك تظلّ القاعدة العامة هي مجانية الانتفاع بأموال الدومين العام. وتخضع الأمالك الوطنية العامة لحماية قانونية من الناحية المدنية من حيث عدم إمكانية التصرف فيها والحجز عليها واكتسابها بالتقادم، طبقاً لأحكام المادة من القانون المدني، كما تخضع لحماية جنائية من حيث تحريم كل اعتداء أو مساس بها وكذا تشديد العقوبة على ذلك، طبقاً لقانون العقوبات.

الدومين العقاري (ممتلكات الدولة العقارية): احتلّ الدومين العقاري أهمية تاريخية في العصور الوسطى والتمثلة بالأراضي الزراعية والغابات، وبدأ هذا النوع يفقد أهميته على إثر زوال العهد الاقطاعي، وتوسّع

الدولة في بيع هذا النوع من الأراضي وترك استغلالها للأفراد، كما قلت أهميته أيضًا نتيجة توسع الأنواع الأخرى التي بدأت منه .

الدومين المالي: يتكوّن هذا الدومين مما تملكه الدولة من أوراق مالية كالأسهم والسندات وفوائد القروض، وغيرها من الفوائد المستحقّة للحكومة. ويسمّى البعض هذا الدومين «بمحفظة الدولة» أي ما تملكه من أوراق مالية ونقدية، وما تحقّقه من أرباح .

الدومين الصناعي والتجاري: يشمل هذا النوع جميع النشاطات الصناعية التي تقوم بها الدولة في هذه المجالات حيث تمارس الدولة فيه نشاطًا شبيهًا بنشاط الأفراد العاديين والمشروعات الخاصة، بهدف تحقيق الربح أو تقديم خدمة لأفراد مقابل مبالغ غير احتكارية. وقد تقوم الدولة بإدارة الدومين التجاري والصناعي أمّا بشكل مباشر من قبلها (الاستغلال المباشر)، أو عن طريق أحد مرافقها، أو أن تمنح امتياز أو ترخيص لإحدى الشركات الخاصة بأن تقوم ببيع البضاعة أو الخدمات لأجل معين .

الدومين الخدماتي: بعض الدول تحتكر بعض أنواع النشاط الخدماتي مثل خدمات التأمين وخدمات المسارح، وهذا يعتبر مورد هام للدولة، اتبعت هذا الأسلوب الدول الاشتراكية السابقة وبعض الدول الرأسمالية مثل فرنسا التي تحتكر بعض أنواع التأمين، كذلك بعض الدول النامية التي تنهج الطريق الاشتراكي ومنها بعض الدول العربية.

-الدومين التجاري: بعض الدول تمارس النشاط التجاري بالاستيراد و التصدير و البيع و الشراء كما هو القطاع الخاص، و بعضها قد يحتكر العمل التجاري (سواء التجارة الخارجية أم الداخلة)، بأكمله، خاصة الدول الاشتراكية السابقة أو بعض الدول النامية ذات التوجّه الاشتراكي، و في الوقت الحالي أصبحت هذه الدول تسمح للقطاع الخاص أن يتولّى استيراد و تصدير الكثير من السلع التي كانت الدولة تحتكرها

الإيرادات من الضرائب:

تعتبر الضرائب أهم مصدر من مصادر الإيرادات العامّة للدولة هذا إلى جانب الرسوم والغرامات، وقد

عرفت الدول والإمبراطوريات القديمة الضرائب منذ القدم، وما زالت تستخدم إلى وقتنا الحالي، علمًا بأن مفهوم الضرائب وأسلوب جبايتها وتصنيفها وتحديد سعرها لم يستخدم في الماضي كما هو الحال في وقتنا الحاضر، مع العلم أن جميع دول العالم تقوم بتطبيقها، ولكن بأسلوب ونوع يختلف من دولة لأخرى. - **تعريف الضريبة Impôt:** اقتطاع مالي تأخذه الدولة جبرا من (الأفراد) دون مقابل بهدف تحقيق مصلحة عامة. الضريبة عبارة عن اقتطاع نقدي جبري تفرضه الدولة على المكلفين وفقًا لقدراتهم، بطريقة نهائية وبلا مقابل وذلك لتغطية الأعباء العامة وتحقيق أهداف الدولة المختلفة.

- خصائص الضريبة (العناصر الأساسية).

ويتضح من خلال التعريف أن للضريبة خصائص أو عناصر أساسية هي:

اقتطاع مالي (prestation pécuniaire):

ويعني ذلك أن قيمتها تنتقل انتقاليًا نهائيا من المكلف إلى الدولة وقد كانت قديما تجبى عينا، ثم حلت محلها الضرائب النقدية حين عرفت النقود، حيث أصبح نظام الضرائب العينية لا يتلاءم والاحتياجات الاقتصادية الضخمة للدولة الحديثة

الضريبة تفرض جبرا - (perçue par voie d'autorité):

تتولّى السلطة وضع النظام القانوني للضريبة من حيث فرضها وجبايتها فهي التي تضع طرق تحصيلها وميعادها دون اتفاق مع الممول حيث يتولّى البرلمان مهمّة مناقشة مسألة فرض الضرائب ويجب الحصول على موافقتهم. ومن مظاهر السلطة العامة قيام الدولة بتحصيل الضريبة بالطرق الجبرية في حالة امتناع الممول عن تسديد الضريبة وإلاّ تعرّض لعقوبات.

دون مقابل - (sans contrepartie):

تدفع الضريبة بدون مقابل، أو منفعة خاصة، فالمكلف يقوم بأدائها على أساس المساهمة في المجتمع، وباعتباره عضواً في الجماعة وليس باعتباره ممولاً للضرائب، وعلى هذا فإنه يبدو منطقياً أن يساهم في تغطية أعباء الدولة التي تحمي الجماعة وتنفق عليهم.

4- تحقيق النفع العام:

إذا كانت الضريبة لا تفرضها الدولة، مقابل نفع خاص لدافعها، فإن الدولة تلتزم باستخدام حصيلتها لتحقيق منفعة عامة. وقد درجت الدساتير والقوانين على تأكيد هذا المعنى منذ القرف الثامن عشر (وخصوصاً بعد إعلان حقوق الإنسان والمواطن الذي أصدرته الثورة الفرنسية)، منعاً لفرض ضرائب أو استخدام حصيلتها في إشباع الحاجات الخاصة بالملوك والأمراء. أما في العصر الحديث فقد استقر مبدأ المنفعة العامة للضريبة وأصبح من المبادئ الدستورية العامة التي يتعين اتباعها حتى دون النص عليها.

القواعد العامة للضريبة (المبادئ العامة).

لعل من أبرز القواعد الأساسية للضريبة هو ما يلي:

العدالة: التي تقتضي بوجوب توزيع عبء الضريبة توزيعاً عادلاً بين المواطنين، 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.

اليقين: وذلك بوجوب تنظيم جباية الضريبة وفقاً لقواعد محددة وواضحة لا غموض فيها لكل من المكلف والإدارة التي تتولى الجباية، سواء بالنسبة لأسس تحديد قيمتها، أو مواعيد وأساليب تحصيلها.

الملائمة: وذلك بأن تحدّد 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 أرباحه بعد انتهاء السنة التجارية لنشاطه وتحديد له لصافي نتائج هذا النشاط.

الاقتصاد في نفقات الجباية: ويقصد من ذلك أن تحاط القاعدة الضريبية بما يضمن لها سهولة التطبيق ومرونته وتجنّب الدخول في متاهات الروتين الإداري والتعقيدات البيروقراطية مما يجعل الإدارة تتحمّل الكثير من النفقات في سبيل تطبيق نظامها الضريبي.

أهداف الضرائب.

بما أن الدولة قد أصبحت مسؤولة عن التوازن المالي والاقتصادي والاجتماعي وتحقيق معدل ثابت من النمو، فإنه يترتب على ذلك اتساع النفقات العامة، وتطوير حجم الإيرادات العامة، ولم تعد الإيرادات مقصورة على تمويل النفقات بل أصبحت بالإضافة إلى ذلك أداة من أدوات التوجيه الاقتصادي والاجتماعي، لذلك فإن أبرز أهدافها:

على الصعيد الاقتصادي: إن أغراض الضريبة تتحدّد بصفة أساسية في تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها من أجل خدمة أغراض التنمية، ولذلك فهي تستخدم في تشجيع المدخرات وكذلك في التأثير على الميل للاستثمار وتوجيه نحو الأنشطة الاقتصادية المراد تميمتها، كما تستخدم الضريبة كأحد أدوات تنفيذ الخطة الاقتصادية وفي تشجيع بعض النشاطات الاقتصادية عن طريق إعفاء النشاط من الضريبة أو تخفيضها على دخل النشاط أو إعفاء الموارد الأولية اللازمة لهذا النشاط أو إلغاء رسوم التصدير على المنتجات التي تنتج من هذا النشاط.

على الصعيد الاجتماعي: فهي تعمل على إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الفئات المحدودة للدخل والمساهمة في رفع المستوى الصحي والغذائي للأفراد.

على الصعيد المالي: بمعنى الحصول على الأموال (الضرائب كمصدر للإيرادات العامة) لتغطية النفقات العامة بعد ملئ خزانة الدولة بالمال مع العلم أن أي التزام بنفقة لا بدّ أن يكون لو مصدر تمويل فالضرائب تعدّ من أهمّ هذه المصادر.

الوعاء الضريبي (Assiette de l'impôt):

الوعاء الضريبي هو الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، فقد يكون شخص أو مالاً أو عملاً، مثال ذلك تفرض ضريبة على عقار ما، أو على إيراده، ففي الحالة الأولى تكون قيمة العقار هي وعاء الضريبة والثانية إيراده، وعلى هذا الأساس تم تقسيم الضرائب بحسب وعائها إلى ما يلي:

الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال:

الضريبة على الأشخاص: تفرض على الأفراد لوجودهم في الدولة وتحت حمايتها، وقد عرفت قديماً بضريبة «الرؤوس» في جل الدول القديمة (فرنسا).

الضريبة على الأموال: تفرض على الأشياء والممتلكات التي يحوزها الأشخاص سواء كانت أموالاً عقارية أو منقولة.

الضريبة الواحدة والضريبة المتعددة:

الضريبة الواحدة: وبمقتضاها لا تفرض إلا ضريبة واحدة على الشخص وهي تتسم بالبساطة والعدالة وسهولة أدائها واقتضاها. أوهي الضريبة التي تغطي الإيرادات التي يحصل عليها المكلف في وعاء واحد ويحدّد لها سعر واحد تقتطع على أساسه الضريبة المستحقة، وهي ناجحة أكثر في الدول المتقدمة وتتميز بالاقتصاد في نفقات الجباية، وتحقق العدالة الضريبة، وتمكن من معرفة الضريبة المستحقة بسهولة.

الضريبة المتعددة: وهي الضريبة التي تفرض على مصدر من مصادر الإيراد والدخل التي يحصل عليها المكلف على حدّه وبسعر معين، ومن مزاياها يمكن أن توفر حصيلّة معتدلة وخاصة في الدول النامية التي يكثر فيها ظاهرة التهرب الضريبي، ولكن من عيوبها هو ارتفاع تكاليف جبايتها.

الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

الضريبة المباشرة: هي الضريبة التي تفرض على المكلفين (المكلف وهو الشخص الذي يدفع مبلغ الضريبة) بشكل مباشر وسنوي، والتي تشمل مركزه المالي (الدخل والثروة)، والضريبة المباشرة هي التي

تستقر بصورة نهائية على عاتق المكلف دون أن يكون باستطاعته نقل عبئها إلى غيره، أي أن الضريبة المباشرة تستوفي من المكلف مباشرة دون تدخل أي وسيط مثل الضريبة على (الرواتب والأجور).

الضريبة غير المباشرة: هي الضريبة التي يمكن نقل عبئها إلى الآخرين، أي أن دافع الضريبة يعكسها على أشخاص آخرين، مثل ضريبة الجمارك فإذا استورد أحد الأشخاص سلعة معينة من الخارج و دفع عنها ضريبة جمركية، فإن هذه الضريبة تكون مباشرة له إذا أبقى السلعة لاستعماله الشخصي، أما إذا باع المستورد تلك السلعة إلى غيره فإنه سيضيف الضريبة إلى ثمن البيع أي نقلها إلى الآخرين و بالتالي تخلص من عبئها و أصبحت الضريبة غير مباشرة يدفعها الآخرون، و بالطبع هناك ظروف اقتصادية مثل العرض و الطلب لها تأثير في إمكانية نقل أعباء الضريبة.

الضريبة على رأس المال والضريبة على الدخل والضريبة على الإنفاق.

يستند في هذا التقسيم على مدى استمرارية وعاء الضريبة.

الضريبة على رأس المال: يقصد بالرأسمال (capital) من الناحية القانونية ما يملكه الشخص من أموال وقيم في زمن ما، بغض النظر عن طبيعتها: عقارات، منقولات، أدوات إنتاج، أسهم، سندات ... إلخ.

ولتحديد رأس المال من الناحية الضريبية يجب حصر وجرد وتقويم أصول وخصوم المكلف بالضريبة.

وعليه فإن رأس مال المكلف هو عبارة عن الزيادة في قيمة الأصول على قيمة الخصوم، ومن أهم أشكال وصور الضريبة على رأس المال يمكن ذكر:

الضريبة على عملية واقعة امتلاك رأس المال.

الضريبة على زيادة قيمة رأس المال.

ضريبة التراكات Impôt sur les succession تقوم على انتقال رأس مال المتوفي إلى ورثته أوالموصى لهم.

الضريبة على الدخل (Impôt sur le revenu):

يقصد بالدخل، بمعناه الواسع، كل زيادة في القيمة الإيجابية للممول، أي كل زيادة في ذمته المالية. ومن ثم، فهو عبارة عما يحصل عليه الشخص من مصدر معين قد يكون ملكية لوسيلة إنتاج (مصنع) أو يكون عمله ومهنته أو هما معاً، آخذاً بذلك العديد من الصور والأشكال، أجور، فوائد، أرباح ... إلخ. كما يقصد به، في معناه الضيق، كل ما يحصل عليه الفرد من نقود أو خدمات بصورة منتظمة ومستمرة، طبقاً لنظرية المنبع (la source). يمكن تقسيم الدخل إلى:

- دخل إجمالي (global): يتمثل فيما يحصل عليه الممول من إيرادات دون خصم لتكاليفها.
دخل صافي (net) الذي يتحدد بعد خصم التكاليف اللازمة للحصول على ذلك الدخل، وهو أكثر دلالة على المقدرة التكلفة للممول، وأكثر عدالة.

الضريبة على الإنفاق: وتتمثل أساساً في الضرائب غير المباشرة، وهي تفرض على بمختلف مظاهر استعمال استخدام الدخل. وتأخذ في الواقع الصور الرئيسية التالية:
الضريبة على التداول: وتتعلق بالتصرفات القانونية التي يقوم بها الأفراد والتي من شأنها وانتقال الملكية، كضرائب الطابع (Timbre) والتسجيل (enregistrement).

الضريبة على الإنفاق أو الاستهلاك: وهي أهم الضرائب غير المباشرة، حيث تفرض على الدخل عند إنفاقها في شراء للسلع والخدمات أو إنتاجها الضريبة على الإنتاج أو القيمة المضافة، chiffre d'affaire أو رقم الأعمال

الضرائب (الرسوم) الجمركية (التعرفة الجمركية): حيث تفرض لدى اجتياز السلعة لحدود الدولة سواء استيراد أو تصدير، وعادة ما تستعمل لحماية الإنتاج الوطني.

الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية:

الضريبة التوزيعية:

تلك الضريبة التي يحدّد فيها المبلغ الإجمالي الواجب تحصيله مقدّمًا، ثم يوزع على المكلفين حسب المناطق الجغرافية، هذا النوع من الضرائب طبق في الماضي بفترات متفرقة من التاريخ، أمّا في الوقت الحالي فقد تخلت عن هذا الأسلوب جميع الدول المتقدّمة، وحتىّ الدول النامية .

الضريبة القياسية: تلك الضريبة التي يحدّد المشرع سعرها إمّا في شكل نسبة معينة من المادة الخاضعة للضريبة، أو في شكل مبلغ على كلّ وحدة من وحدات هذه المدة دون تحديد لإجمالي حصيلتها.

الضريبة النسبية: هي تلك الضرائب التي يبقى سعرها ثابت رغم تغير المادة الخاضعة للضريبة، كأن تفرض ضريبة على الدخل بسعر 10 % فهذا السعر ينطبق على جميع الدخل كبيرة كانت أم صغيرة.

الضرائب التصاعدية: وهي تلك الضرائب التي يزداد سعرها بازياد المادة الخاضعة للضريبة، مثال: شخص الذي دخله السنوي 1.000 دينار يدفع ضريبة بمقدار 15 % والشخص الذي دخله السنوي 2.000 دينار يدفع ضريبة 25 %.

فلاحظ أنّ معدل الضريبة يزيد كلما ازداد المبلغ الخاضع للضريبة وبالتالي تزيد حصيلة الضريبة. هذا النوع من الضرائب تستخدمه معظم التشريعات الضريبية، خاصة التي تراعي العدالة الاجتماعية، فتمتاز الضرائب التصاعدية بتحقيق العدالة والمساواة لأن أصحاب الدخل العالية يتحمّلون عبئًا أكبر من أصحاب الدخل المتدنية، كما تؤدّي إلى إعادة توزيع الدخل والثروة وعدم تركّزها بيد فئة قليلة من أفراد المجتمع.

الإيرادات من الرسوم.

يعتبر الرسم من أقدم مصادر الإيرادات العامّة، ويعتبر من الإيرادات غير عادية (غير ضريبية) لأنّها لا تتكرّر بانتظام في الميزانية العامّة، وهذا ينطبق على الغرامات والإتاوات والقروض ... إلخ.

مفهوم الرسم.

يعرف الرسم بأنه مبلغ من المال يدفعه الفرد إلى الدولة، أو لأية سلطة عامة جبرا مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤدّيها له لدولة، ويترتب عليها نفع خاص إلى جانب نفع عام. أي يمكن تعريفه بأنه مبلغ من المال تحصل عليه الدولة من المنتفع مقابل خدمة يطلبها ويحصل عليها من الدولة فقد تكون الخدمة على شكل عمل قام به موظف الدولة لإنجاز معاملة جواز سفر مواطن أو حصول المواطن على رخصة السياقة، أو قيام المحكمة النظر في المنازعات بين الأفراد ... إلخ. مما سبق نستنتج الخصائص الرئيسية التالية للرسم:

الرسم هو مبلغ من المال: أي مبلغ نقدي، تحصل عليه الدولة وذلك من خلال مؤسساتها ودوائرها المختلفة، أي أنه يجبي بشكل مبالغ نقدية، وهناك حالات استثنائية كالحروب التي يمكن أن يجبي فيها الرسم بشكل عيني كالسلع مثلاً.

إن الرسم هو إلزامي أو إجباري: يلتزم الأفراد بدفعه إلى الدولة وعنصر الإيجابار يبدو في استقلال الدول الهيئات العامة الأخرى في وضع النظام القانوني للرسم من حيث تحديد مقداره وطرق تحصيله.

الرسم يدفع بشكل إجباري: مجرد طلب الفرد للخدمة من الدولة مقابل انتفاع الفرد بخدمة معينة مثل رخصة السيارة أو الفصل في المنازعات القضائية، ومن ثم حصوله عليها وجب عليه دفع الرسم.

يُتَّب على الرسم برقيق نفع خاص إذ جانب النفع العام: أي أن دافع الرسم يحقق نفعاً خاص لا يشاركه فيو غيره من الأفراد، ويتحقق بجانبه نفعاً عاماً يعود للمجتمع ككل، فرسم القضاء مثلاً يحقق نفعاً خاصاً للفرد في الحصول على حقوقه ويحقق نفعاً عاماً للمجتمع في إشاعة العدالة والطمأنينة.

يدفع الرسم مقابل خدمة خاصة بوصول عليها الفرد: فالدولة ملزمة أن تقدّم الخدمة لطالبيها، مقابل ذلك يدفع الفرد مبلغ من المال فلا يمكن أن تجبر أي شخص أن يطلب خدمة لا يريدّها.

تحدّد قيمة الرسم بقانون: فأى رسم لا يجبي إلاّ ضمن القانون سواء بالطريقة أو حجم المبلغ وبغض النظر عن الوضع المالي للفرد.

أنواع الرسوم.

رسوم إدارية: هي كثيرة مثل رسم التعليم، رسم جواز السفر، رسم تسجيل عقار ... إلخ.

رسوم اقتصادية: هي أيضا كثيرة مثل رسم الهاتف أو البريد والكهرباء ... إلخ.

رسوم القضاء: وهي التي تدفع مقابل نظر الدولة (المحاكم) في الخصومات ما بت الأفراد.

طرق دفع الرسوم.

دفع الرسم بالطوابع .

يقوم أي شخص طالب الخدمة من الدولة بشراء طوابع بقيمة محدّدة ويلصقها على معاملة طلب الخدمة

التي يريدّها.

دفع الرسم بشكل فوري: يقوم شخص طالب الخدمة بدفع مبلغ من المال لمحاسب دوائر الدولة بشكل

مباشر ويحصل على وصل مقابل ذلك، يبرزه حين حصوله على الخدمة.

دفع الرسوم للدوائر الحكومية : يدفع مبلغ من الرسوم إلى إدارات الدولة بموجب كشوف معدّة مسبقاً

محدّد فيها أسماء المستفيدين والمبالغ الواجب عليهم دفعها مثل رسوم العقارات.

الأتاوة .

تعريف الإتاوة.

تعرف الإتاوة بأنها مبلغ من المال يدفعه صاحب العقار للدولة مقابل قيام هذه الأخيرة بعمل دون أن

يطلب مالكة تلك الخدمة أو أن يبذل أي جهد في ذلك. كأن تقوم الدولة بشقّ طريق فتزيد قيمة الأرض أو

أن تبني مستشفى أو جامعة فتزيد قيمة الأرض المحايدة لها، هذا الأمر لا تطبقه جميع الدول بل البعض

منها مثل دول السوق الأوروبية المشتركة.

الفرق بين الرسم والإتاوة:

-الرسم يدفع مقابل خدمة يطلبها الشخص بمحض إرادته أمّا الإتاوة فتدفع بشكل إجباري من قبل الشخص مالك العقار.

-الرسم يدفع مقابل خدمة خاصة، أمّا الإتاوة فتدفع مقابل خدمة عامة قامت بها الدولة.

-الرسم يتكرر دفعه كلما طلب الشخص الخدمة، أمّا الإتاوة فتدفع لمرة واحدة.

أوجه التشابه بين الرسم والإتاوة: ارتكازهما على عنصر المنفعة، فالرسم يعود بالمنفعة الخاصة على دافعه، أمّا الإتاوة فتعود بالمنفعة العامة العائدة على مالك العقار.

الفرق بين الرسم والغرامة: تعرف الغرامة بأنها مبلغ من المال تفرضه الدولة على أيّ شخص يخالف القانون، مثل بمخالفة بناء أو بمخالفة إشارة المرور ... إلخ.

الفرق بين الرسم والغرامة.

-الغرامة تدفع دون أن يطلبها الشخص (تدفع جبرا)، الرسم يدفع مقابل خدمة يطلبها الشخص.

-الغرامة تدفع بسبب مخالفة للقانون، الرسم يدفع دون وقوع بمخالفة للقانون.

-الغرامة لا تعود بالنفع المباشر على الفرد (بمثابة عقاب)، الرسم يعود بالنفع المباشر على الفرد.

الفرق بين الرسم والضريبة .

-الضريبة تدفع بلا مقابل (لا يجوز للمكلف طلب خدمة مقابل دفع المبلغ الضريبي)، الرسم يدفع مقابل خدمة يطلبها الشخص.

-الضريبة تدفع بشكل نهائي (لا يجوز استرجاعها)، الرسم يمكن استرجاعه أو جزء منه.

أوجه التشابه

كلابنا يفرض بشكل جبري، فالضريبة ملزمة للمكلف بالدفع كذلك الرسم ملزم بالدفع لمن يطلب خدمة.

الإيرادات من القروض العام (Emprunt public).

القروض .

تعريف القرض.

هو مبلغ من المال تحصل عليه الدولة من الأفراد أو المصارف أو غيرها من المؤسسات المالية المحلية أو الدولية مع التعهّد برّد المبلغ المقرّض والفوائد المترتبة عليه في التاريخ المحدّد للتسديد وفقاً لشروط العقد.

وهناك اختلاف بين الضريبة والقرض، فالأولى إجبارية، والثاني اختياري وأن الضريبة غير قابلة للتخصيص لوجه معين، والقرض قابل للتخصيص وكذلك الضريبة لا ترد لدافعها، والقرض يرّد مع فوائد، وأخيراً الضرائب زيادتها لا تؤدي إلى تحميل الميزانية بأعباء، والقرض يحمل الميزانية بأعباء مقدار الأقساط والفوائد.

إنّ الدولة تلجأ إلى القروض العامّة كمصدر للإيرادات عندما تعجز عن تأمين الموارد اللازمة لها من إيراداتها، حيث أفن القروض نشأت في حياة الدولة المالية بصورة متواضعة وكانت مورداً استثنائياً لا تلجأ الدولة إليه إلا في الحالات غير العادية كالحروب أو لتمويل نفقات طارئة كالكوارث الطبيعية، إلّا أن تطور وظائف الدولة وزيادة النفقات العامّة والتخطيط لبرامج تنمية طموحة دفع الدولة إلى الاستدانة بصورة متواصلة لتمويل نفقاتها، فازدادت أهمية القروض العامّة و أصبحت مورداً عادياً تلجأ إليه لتوازن نفقاتها مع إيراداتها، وأصبحت القروض وسيلة لتنفيذ سياسة الدولة الاقتصادية وتحقيق غاياتها الاجتماعية. بل أصبحت في بعض الدول وسيلة تعمل بواسطتها على تحقيق بعض الأهداف السياسية الخارجية.

- تعريف القرض العام: يمكن تعريفه على أنه «استدانة أحد أشخاص القانون العام (الدولة، الولاية،

البلدية) أموالاً من الغير مع التعهّد بردها إليه بفوائدها».

خصائص القرض العام: يتم إبرام القرض بصورة اختيارية، فالدولة لها مطلق الحرية في طلب الحصول على قرض من عدمه، كما أن الجهة المقرضة لها الحرية في منح القرض للدولة طالبة له ولها الحق

في رفضه، وهذا هو الأساس في القرض، خاصة القروض الخارجية، فلا نجد دولة أو مؤسسة خارجية أجبرت على منح دولة أخرى قرض طلبته، أمّا فيما يتعلق بالقروض الداخلية فنخرج عن القاعدة في بعض الأحيان وبشكل استثنائي، فبإمكان الدولة أن تقرض على مواطنيها الاكتتاب في بعض القرض خاصة وقت الحروب.

- يدفع القرض بشكل مبلغ من المال، والشائع في القروض أن تدفع بشكل نقدي سواء بالعملة المحلية أو بأي عملة أخرى، ويرد إلى خزانة الدولة بهذا الشكل النقدي، الاستثناء في القرض أن يدفع بشكل عيني، حيث يعقد القرض لتمويل مشروع معين أو إنجاز خطة تنموية معينة من خلال منتوجات الجهة المقرضة، وهذا منتشر في الدولة النامية.
- تتعهد الدولة بإعادة القرض إلى الدائن مع الفوائد السنوية المترتبة عليه ضمن الشروط المتفق عليها، لذا يطلق على القرض «ضريبة مؤجلة».
- يستند القرض إلى تشريع، فتقوم الحكومة بإبرام القرض استناداً إلى إذن مسبق يصدر من قبل السلطة التشريعية.

أسباب اللجوء إلى القروض العامة.

- توفير الأموال اللازمة للدولة في بعض الظروف الطارئة.
- تحقيق أهداف الاقتصادية والاجتماعية.
- زيادة معدلات النمو الاقتصادي من خلال استخدام وسائل حديثة في الإنتاج، وتطوير وتحديث وسائل وأدوات الإنتاج القائمة.
- تحقيق الاستقرار الاقتصادي، من خلال إقامة المشاريع التي توفر فرص عمل وتزيد من الإنتاج والاستهلاك والدخول.

أنواع القروض .

يمكن تقسيم القروض إلى ثلاثة أنواع رئيسية وهي، القروض من حيث المصدر والقروض من حيث حرية المكتتب والقروض من حيث المدّة.

القروض من حيث المصدر:

وتنقسم إلى:

القروض الداخلية: وهي تلك القروض التي تحصل عليها الدولة من الأفراد أو المؤسسات في إقليمها بغض النظر عن جنسيتهم، سواء كانوا مواطنين أم أجنبي، فضلاً أنّها تتمتع بحرية كبيرة، إذ أنّها تضع شروط القرض، و تحدد مدّة القرض و كيفية السداد، وكذلك فإنّ طاقة الدولة على الاقتراض الداخلي أكبر بكثير من طاقتها على الاقتراض من الخارج، إذ أنّها لا تستطيع أن تملي شروطها على دولة أخرى أو على المدّخرين خارج حدود إقليمها، أمّا في الدّاخل فتعمل الدولة على نجاح قروضها بإثارتها للروح الوطنية في نفوس المواطنين، كذلك فإنّها تطرح قروضها بعد دراستها للوضع الاقتصادي السائد و معرفة العوامل المهيأة لإنجاح القروض كتوفير المدخرات.

القروض الخارجية: هي تلك القروض التي تحصل عليها الدولة من الحكومات الأجنبية أو من هيئات ومؤسسات دولية. وعادة ما تلجأ الدولة إلى الاقتراض من الخارج:

- حاجتها لرؤوس الأموال وعدم كفاية المدخرات الوطنية.
- حاجتها إلى العملات الأجنبية (الصعبة منها) لتغطية عجز في موازنتها أو لدعم عملتها وحمايتها من التدهور.

حاجتها للحصول على ما يلزم من سلع إنتاجية واستهلاكية.

-القروض من حيث حرّية المكتتب:

وتنقسم إلى:

القروض الاختيارية: الأصل في القروض أن تكون اختيارية، وتترك الدولة الحرية للأفراد والهيئات في

الاكتتاب دون إكراه، فيكون الدافع للاكتتاب هو كون العملية مجزية ماديا نتيجة سعر الفائدة المرتفع أو كفاية الدولة لدفع قيمة القرض عند الاستحقاق.

القروض الإجبارية: عندما تخشى الدولة عدم إقدام مواطنيها أو الهيئات الوطنية على الاكتتاب تعتمد إلى الضغط للحصول على المبلغ اللازم له، وتلجأ الدولة إلى هذا، الأسلوب الاستثنائي في الأوقات التي تعقب الحروب، أو لمقاربة التضخم، والقروض الإجبارية تتم نتيجة ضعف الثقة في الدولة في الوقت الذي تكون فيه بحاجة ماسة للأموال أو لتحقيق أهداف اقتصادية لتحقيق الاستقرار النقدي ولم يتوفر المال اللازم لذلك.

القروض من حيث مدتها:

وتنقسم إلى:

القروض المستديمة أو المؤبدة:

هي القروض التي تعقدها الدولة دون أن تحدّد ميعاد لسداد قيمتها، فهذه القروض مؤبدة والدولة مجبرة على سدادها، ولكنها حرة في سدادها في أي وقت تشاء. وتمتاز هذه القروض بأنها تترك للدولة اختيار الوقت الملائم للسداد، إلا أنه يخشى أن تسعى الدولة للوفاء بقيمة هذه القروض فتتراكم الديون وتؤثر في كيانها المالي.

القروض القابلة للسداد: يقصد بها القروض التي تتعهد فيها الدولة بالوفاء لسداد قيمتها عند تاريخ معين، وتنقسم القروض القابلة إلى السداد:

قرض قصيرة الأجل:

تعتقد هذه القروض لسد حاجات نقدية مؤقتة للخزينة العمومية أو لتغطية عجز حقيقي في الميزانية العامة إذا لم تكن الظروف مواتية لإصدار قروض طويلة الأجل، وتتكوّن من أدونات الخزينة، وهي نوع من السندات تتعهد فيه الدولة بدفع مبلغ معين في تاريخ لاحق وتكون مدّة القرض لا تتجاوز سنة. ومن مميزات أدونات الخزينة، أنّها تصل إلى موارد قد لا يمكن اقتراضها بواسطة السندات طويلة الأجل، وتقبل البنوك والمؤسسات على استثمار ما لديها من أموال فائضة بصفة مؤقتة فيها، نظرا لما تتمتع به هذه الأدونات من سيولة ولقلة الأخطار التي يتعرّض لها المقرضون. يوجد هناك نوع من أدونات الخزينة غير العادية وهي التي يزيد ميعاد استحقاقها على السنة وقد يصل إلى خمس سنوات، وتستخدم لتغطية عجز حقيقي في الميزانية العامة.

القروض الطويلة والمتوسطة الأجل:

القروض الطويلة الأجل تزيد مدّتها على العشرين سنة، أمّا القروض متوسطة الأجل فتتراوح مدّتها ما بين خمس سنوات إلى عشرين سنة والواقع أن مدّة القروض غالبا ما تتحدّد بناءً على اعتبارات كثيرة منها:

حالة السوق المالية، المدّة التي تحتاج فيها الدولة للأموال، طبيعة المشاريع التي ستمول عن طريق هذه القروض كما أن وضع الدولة الائتماني غالبا ما يكون له دور في تحديد مدّة القرض ويعقد هذا النوع من القروض لتمويل المشاريع الائتمانية التي تتطلب وقتا كبيرا لتنفيذها، ويمكن القول أن السندات الحكومية ما هي إلا نوع من أنواع القروض متوسطة الأجل حيث تتراوح مدّتها بين خمس إلى عشر سنوات في معظم دول العالم.

من حيث الأعباء التي تتوجّب على القروض:

قروض بفائدة: وهي التي يتوجّب عليها مبلغ يضاف إلى قيمتها الأساسية يسمى بالفائدة.

قروض بدون فائدة: وهي القروض التي لا تحمل أية مبالغ إضافية، وهذه قليلة الحصول وتتمّ عندما

ترغب دولة ما بمساعدة دولة أخرى لأغراض معينة

إصدار القروض وشروطها. حين تعتزم الدولة إصدار قرض ينبغي عليها أن تراعي المواصفات أو

الشروط التالية لكل قرض تصدره وهو:

- أن تحدّد مبلغ القرض.

- أن تحدّد سعر الفائدة) مع مراعاة لحالة السوق المالية وظروف الطلب والعرض على النقود.

- أن تحدّد سعر الإصدار (أي القيمة الاسمية لكل سند من سندات القرض)، نوع السندات المصدرة

وفئاتها.

- أن يحدّد طريقة الاكتتاب.

فضلاً على أن القرض العام يصدر بموجب قانون العام لا يتصف بالطابع الإلزامي، فقد يتمّ الإصدار

عن طريق الاكتتاب العام المباشر أو عن طريق غير مباشر وغيره وفيما يلي نوضّح ذلك:-

الاكتتاب المباشر: وذلك بعرض سندات القرض على الجمهور، وتتميز هذه الطريقة بتوفير ما قد تتحمّله

الدولة من عمولة تستحق للوسطاء الذين تكلفهم الدولة بالإشراف على تمويل القرض، كما تكمن الدولة

من فرض رقابتها المباشر على جمهور المكتتبين، بحيث يمكنها توزيع الاكتتاب على بمختلف فئات

الشعب والحيلولة دوف سيطرة بعض كبار المستثمرين على قروض الدولة.

الاكتتاب غير المباشر: تلجأ الدولة في حالة الشك في إمكانية تغطية القرض العام عن طريق الاكتتاب

المباشر إلى البنوك والمؤسسات المالية لسداد قيمته فوراً بعد خصم عمولة تحدّد بالاتفاق مع الدولة، على

أن تكون لهذه البنوك والمؤسسات المالية حرّية إعادة بيع السندات للجمهور مباشرة أو في البورصة وفقاً

لما تحدّده من أسعار.

طرح السندات في البورصة: حيث تلجأ الحكومة إلى طرح سندات القروض في البورصة ما إذا كانت قيمة هذه القروض غير كبيرة.

طرح سندات القرض للبيع: على كل من الجمهور والبنوك والمؤسسات المالية على أساس سعر أدنى تحدّد هلهاء، بحيث تدعوا المكتتبين إلى تقديم عروضهم للحصول على السندات بأسعار لا تقلّ عن هذا السعر الأدنى (نفس حالة المزاد).

الآثار الاقتصادية للقروض العامة.

يمكن تناول الآثار الاقتصادية للقروض باتجاهين:

الآثار الاقتصادية للقروض الداخلية: حيث يؤدّي القرض العام الداخلي في حالة الاقتراض من الأفراد والمشروعات على تحويل جانب من الاستثمارات الخاصة إلى الاستثمارات العامة، بحيث تقل رؤوس الأموال المتجهة إلى الاستثمارات الخاصة، مما يؤدّي إلى رفع سعر الفائدة من ناحية والتأثير على حجم هذه الاستثمارات من ناحية أخرى بما ينطوي عليه من اتجاه انكماشى يحد منه قيام الدولة بتوجيه إنفاقها العام الذي يمول عن طريق القرض على النحو الذي يزيد من معدل الدخل الوطني، بجانب ما قد يؤدّي إليه حصول المقترضين على سندات القرض من زيادة في إنفاقهم الاستهلاكي.

كذلك يؤدّي القرض العام في حالة الاقتراض من الجهاز المصرفي إلى قيام البنك المركزي بإصدار نقدي يوازي قيمة هذا القرض الذي سيؤدّي حجمه الأولى إلى زيادة الاحتياطيات لدى البنوك التجارية التي تمكّنها من إحداث زيادات متتالية في حجم الائتمان، بحيث لا تختلف الآثار المترتبة على هذا القرض عن الآثار التضخمية لزيادة كمية النقود.

الآثار الاقتصادية للقروض الخارجية: يؤدّي الاقتراض الأجنبي إلى زيادة حجم الموارد المتاحة و خاصة من النقد الأجنبي الذي تشكّل ندرته عقبة رئيسية أمام الدول المختلفة للنهوض ببرامج التنمية الاقتصادية فيها، وعموماً فإن آثار القرض العام الخارجي تتوقف على طبيعة استخدام حصيلة، فإذا ما استخدمت في

استيراد السلع الاستهلاكية أدى ذلك إلى إهدار قيمة القرض و زيادة العبء على ميزان المدفوعات نتيجة التزام الدولة بتحويل قيمة الأقساط والعوائد إلى الخارج، أمّا إذا استخدمت حصيللة القرض في استيراد سلع إنتاجية فإن ذلك سوف يؤدي إلى زيادة الإنتاج وبالتالي زيادة الدخل الوطني، وتزداد مزايا القروض الخارجية إذا ما استخدمت حصيلتها في تمويل مشروعات لإنتاج بعض السلع التصديرية أو التي تمكّن من الاستعاضة من استيراد الإنتاج الأجنبي المماثل و بالتالي يؤدي هذا الاستخدام لحصيللة القروض الأجنبية إلى تخفيف العبء على ميزان المدفوعات و تمكن الدولة المقترضة من سهولة سداد أقساطها و فوائدها.

ولذلك بالإضافة إلى الصعوبات السياسية التي تواجه الدولة في سبيل تدبير حاجاتها من القروض الأجنبية، تنشأ عدّة صعوبات فنية واقتصادية تتعلق بإمكانيات الدولة المقترضة من الاستفادة إلى أقصى حدّ من الزيادة في مواردها من العملات الأجنبية التي تزودها بها هذه القروض، ولا سيما إنّها سوف تشكّل في المدى الطويل بعض الصعوبات المتعلقة بسداد الأقساط والفوائد وما قد يحدث من تقلبات اقتصادية على الصعيد الوطني والدولي وتغير أسعار العملات في السوق العالمية.

إيرادات الدولة النقدية: بجبي الدولة من خلال ممارساتها للسلطة النقدية إيرادًا نقديا يكون كأحد أنواع الإيرادات العامة، قد ازدادت أهمية السلطة النقدية للدولة نتيجة ازدياد أعبائها ووظائفها، فلم يعد عمل الإدارة النقدية مقتصرًا على القيام بدور الصندوق المركزي، بل أصبحت تؤثر في السوق المالية وتؤمن من التوازن النقدي ولاقتصادي، فتراقب حركة الاعتمادات والقروض الخاصة من ناحية الكمية والنوعية، وتمارس تأثيرها على القطاع المصرفي والنشاط المالي ... إلخ، واهمّ إيرادات الدولة النقدية هي:

- سندات الخزينة التي تصدرها الدولة لتأمين المال اللازم لنفقاتها العاجلة ريثما جباية الضرائب والرسوم.

إصدار النقد، حيث تلجأ الدولة بسلطاتها النقدية إلى تغطية الفرق بين النفقات والإيرادات بأن تطلب من المصرف إصدار نقد تعادل قيمة حجم العجز الحاصل).

An orange scroll graphic with a white border and a white shadow. The scroll is partially unrolled, with the top and bottom edges showing a white inner layer. The text is centered on the main orange body of the scroll.

المحور الخامس: مضمون الميزانية (مراحل إعداد الميزانية)

تمهيد :

يطلق الاقتصاديون الماليون لفظ دورة الميزانية العامة على المراحل الزمنية المتعاقبة والمتداخلة التي تمر بها الميزانية العامة تحقيقا للمسؤوليات المشتركة بين السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية. وتتم عمليات الميزانية في دورة مستمرة تتضمن مراحل يتداخل فيها كل من الماضي والمستقبل بالحاضر خلال السنة المالية وتتعاقب وتكرر عاما بعد عام، لكل مرحلة منها خصائصها ومشاكلها ومتطلباتها، وبذلك فإنه من الممكن تقسيم دورة الميزانية العامة إلى أربع مراحل متميزة.

1- مرحلة التحضير والإعداد،

2- مرحلة الاعتماد (الإقرار) من السلطة التشريعية،

3- مرحلة تنفيذ الميزانية العامة،

4- مرحلة الرقابة والمراجعة.

مرحلة التحضير والإعداد.

تثير هذه المرحلة العديد من المشاكل ذات الجوانب السياسية والاقتصادية والمالية للسلطة ويرتبط بعضها بتحديد السلطة المختصة بالتحضير والإعداد، ويدور الآخر حول الأساليب الفنية في تقرير كل النفقات العامة والإرادات العامة.

السلطة المختصة: من المتفق عليه أن عملية التحضير والإعداد هي عملية إدارية بحتة تختص بها السلطة التنفيذية في جميع الدول على اختلاف أنظمتها وهياكلها الاقتصادية والسياسية. حيث تقع على عاتق السلطة التنفيذية مسؤولية تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية، ومن حق الحكومة أن تضع من السياسات والبرامج ما تراه في ظل الظروف الاقتصادية والسياسية والمالية السائدة كفيلا بتحقيق هذه الأهداف. وأن تطالب الحكومة بكل ما تراه ضروريا لتنفيذ برامجها وسياساتها والقيام بوظائفها وذلك كون الميزانية العامة هي الترجمة المالية والنية لتلك البرامج والسياسات.

- تحتاج الموازنة العامة إلى معلومات وبيانات مختلفة ومتعددة والسلطة التنفيذية هي السلطة التي تجمع لديها البيانات والإحصاءات عن النشاطات والقطاعات والأوضاع الاقتصادية والمالية المختلفة كما لديها الأجهزة والإدارات والخبرة للقيام برسم برنامج عمل للمستقبل.

- السلطة التنفيذية هي الجهة المسؤولة عن عملية تنفيذ الميزانية العامة مما يجعل من المنطقي أن توكل إليها عملية التحضير والإعداد.

- تحتاج الميزانية العامة على قدر كبير من التنسيق بين بنودها وتقسيماتها وأجزاءها المختلفة، وهو أمر لا يتحقق إلا إذا تولت الحكومة إعداد وتحضير الميزانية ذلك أن إعطاء هذه المهمة للسلطة التشريعية لن يحقق التنسيق بين بنودها وأقسامها المختلفة نظرا لتعدد أعضائها واختلاف اتجاهاتهم السياسية والانتماء الحزبي.

- يعتبر بمثابة البرنامج السياسي والاقتصادي والمالي والاجتماعي للحكومة خلال السنة المقبلة لذلك فمن المنطقي أن يترك للحكومة إعدادها وتحضيرها حتى تعبر عن ذلك البرنامج. وحتى يمكن في نهاية المطاف محاسبة الحكومة عن مدى تنفيذها لما التزمت به في برنامجها أمام السلطة التشريعية والشعب.

- الحكومة هي المسؤولة عن تسير المرافق لذلك فإنها تعتبر أقدر السلطات على تقدير الإيرادات العامة والنفقات العامة بدرجة كثيرة من الدقة والموضوعية.

بداية مرحلة الإعداد والتحضير: تبدأ بقيام أصغر الوحدات الحكومية التابعة للوزارات والمؤسسات والهيئات والمصالح العامة، كل واحدة منها بإعداد تقريرها لما يلزمها من نفقات، وما تتوقعه من أن تحصل عليه من إيرادات خلال السنة المالية المطلوب إعداد ميزانيتها. ويتم هذا كله بعد استيلاء المنشور لذي ترسله وزارة المالية عن طريق رئاسة الحكومة إلى جميع الوحدات الحكومية المعنية يدعوها فيه إلى تقديم تقديراتها خلال مدة محددة.

- تتولى وزارة المالية إصدار المنشور وترسله إلى جميع الوزارات والهيئات العامة لتقوم هذه الأخيرة بدورها إلى توزيعه على كافة المستويات الإدارية التابعة لها.

يتضمن هذا التعميم الخطوات العامة لإعداد مشروع الميزانية العامة مع بيانات عن عناصر السياسة المالية للعام القادم. الى جانب تفضيل أسس تقدير النفقات العامة، كما يتضمن التعميم الموعد المحدد الذي يجب موافاة وزارة المالية بالتقديرات التي تضعها الوزارات مختلفة.

- تقوم كل وزارة أو هيئة عامة بتشكيل لجنة تتولى هذه اللجنة مناقشة التقديرات التي وصلت إليها وتقوم هذه اللجنة بإعداد مشروع ميزانية للوزارة أو الهيئة المعنية في ضوء التوجيهات والمعلومات التي يتضمنها تقسيم الميزانية العامة الذي أصدرته وزارة المالية.

- ترسل كل وزارة أو هيئة تقديراتها إلى وزارة المالية وتقوم الإدارة المختصة في وزارة المالية بدراسة ومراجعة هذه التقديرات من الناحيتين المحاسبية والفنية، ثم تناقش هذه التقديرات مع المسؤولين في الوزارات والهيئات العامة في تفاصيلها. وتطلب وزارة المالية من كل وزارة أو هيئة أن توافيها بما تحتاج من بيانات ووثائق ومستندات.

- يتولى وزير المالية إعداد مشروع الميزانية العامة الذي يتضمن اتجاهات لسياسة المالية، وإمكانيات الخزنة العامة في ضوء مصادر التمويل المتاحة داخليا وخارجيا، ومتطلبات الإنفاق العام وربط هذ المشروع بإمكانيات موازنة النقد الأجنبي، وكذلك ربط مشروع الميزانية العامة بالخطة العامة الشاملة

للتتمية الاقتصادية والاجتماعية مع الأخذ بعين الاعتبار الفلسفة الاقتصادية والسياسية التي تتبناها الدولة والأهداف التي تصبو إلى تحقيقها.

- بعد أن تنتهي وزارة المالية من مناقشة تقديرات الوزارات والهيئات العامة تقوم بوضع مشروع ميزانية عامة للعرض على مجلس الوزراء الذي يقوم بمناقشة المشروع ووضعه بصورته النهائية التي سوف تعرض على السلطة التشريعية.

طرق تقدير النفقات العامة والإيرادات العامة.

الميزانية العامة تتكون من جانبين (النفقات العامة، الإيرادات العامة).
وتتأثر عملية التقدير مشكلة كيفية تقدير الأرقام الواردة في مشروع الميزانية العامة، والتعرف على الأسس التي تستند إليها عملية التقدير والتي تختلف بالنسبة للنفقات العامة عنها بالنسبة للإيرادات العامة، والتي يجب أن تراعى فيها الدقة والمرونة بحيث تأتي هذه التقديرات مطابقة إلى حد كبير للواقع العملي.
طريقة تقدير النفقات العامة: لا تتأثر تقدير النفقات العامة مشاكل كبيرة، ولا يوجد طرق متعددة لتقدير، بل يتم التقدير عادة ببسر وسهولة. حيث يتم التقدير على طريقة واحدة وهي التقدير المباشر، ويتم التقدير بموجب هذه الطريقة وفقا للحاجات المستقبلية المعروفة من قبل العاملين في مختلف الوزارات والهيئات العامة ولا تتأثر هذه الطريقة بصعوبات فنية، ولا يتطلب الأمر سوى أن يكون القائم على تقدير النفقات العامة هو الاعتمادات، ومن المتعارف عليه أنه لا يجوز للسلطة التنفيذية أن تتجاوز الاعتمادات الواردة في الميزانية العامة، وإذا ما كان هناك ضرورة لهذا التجاوز فيجب على السلطة التنفيذية أن تحصل على موافقة مسبقة من السلطة التشريعية (الاعتمادات التحديدية). وهناك نوع آخر من الاعتمادات يطلق عليه (الاعتمادات التقديرية) حيث يتم تقدير بعض النفقات العامة على وجه التقريب كالمراقف العامة الجديدة، ومبالغ المعاشات (التقاعد) ويجوز للحكومة تجاوز هذه الاعتمادات الموضوعة في الميزانية العامة إذا

دعت الحاجة إلى ذلك شريطة أن يعرض هذا الأمر على السلطة التشريعية في وقت لاحق للموافقة على هذا التجاوز وإن كانت هذه الموافقة صورية على الغالب.

طرق تقدير الإيرادات العامة: يثير كثير من الصعوبات الفنية ويمكن التمييز بين العديد من طرق التقدير، والتي ترمي كل طريقة إلى الدقة والاقتراب من الواقع قدر الإمكان لذلك هنالك ثلاثة طرق هي:

الطريقة الأولى: تعتمد على تقدير الإيرادات العامة على حسابات السنة قبل الأخيرة، وبموجب هذه

الطريقة يتم تقدير الإيرادات العامة للسنة المالية المقبلة بالاعتماد على الإيرادات التي تحققت فعلا في السنة قبل الأخيرة. والتي عرفت نتائجها من خلال مناقشة حسابها الختامي، تتميز هذه الطريقة بالبساطة ولا تتطلب جهودا كثيرة وتسمى بالطريقة الآلية.

يؤخذ على هذه الطريقة أنها تغفل عن العلاقة الوثيقة بين الإيرادات العامة والأوضاع الاقتصادية المتغيرة والمتقلبة مثل حالات التضخم والكساد وهو ما يؤدي إلى عدم دقة تقدير الإيرادات العامة.

الطريقة الثانية: التحقق من آلية التقدير المنيعة وربط بطريقة أكثر واقعية مع الاحتفاظ بفكرة الآلية، أي باستخدام طريقة النسبية السنوية، ومفادها أن يتم تقدير الإيرادات العامة للسنة القادمة وزيادة نسبة مئوية تقدر بمتوسط نسبة الزيادة التي حصلت في الإيرادات العامة، خلال سنوات قادمة ثلاث (03) أو خمس (05) سنوات، يراعى في ذلك ارتفاع الدخل القومي وازدياد النشاط الاقتصادي.

يعاب على هذه الطريقة التي لا يمكن اتباعها إلا في سنوات الازدهار حيث تزداد الإيرادات العامة خلال الفترة بمعدل متزايد وبصورة مؤثرة.

الطريقة الثالثة: طريقة حديثة في التقدير أي الطريقة المباشرة يستعين المسؤولون بجميع البيانات والمعلومات التي يستطيعون الحصول عليها لتحديد الإيرادات العامة المتوقعة للعام القادم، ويستخدمون أدوات التحليل الحديثة المختلفة في الرياضيات والإحصاء لإعطاء فكرة واضحة عن الفترة السابقة والمرحلة التي ينمو بها الاقتصاد والتنبؤ بطريقة أكثر دقة وموضوعية بالمتغيرات المالية و الاقتصادية

المختلفة وبحرية كبيرة مما يسمح بالوصول إلى التقديرات الأقرب للواقع، وأكثر دقة من الطريقتين السابقتين.

مرحلة اعتماد الميزانية العامة.

تقوم وزارة المالية بتحضير وإعداد مشروع الميزانية العامة وتعرض هذا المشروع على مجلس الوزراء لدراسته وإقراره، ويودع هذا المشروع لدى السلطة التشريعية، إما من قبل رئيس مجلس الوزراء أو من قبل رئيس الجمهورية وذلك حسب نظام الحكم، لدراسة ومناقشته واعتماده (إقراره).

السلطة المختصة باعتماد الميزانية العامة: تقوم السلطة التنفيذية بالتحضير والإعداد وتتفرد السلطة التشريعية بحق اعتماد (الإقرار) الميزانية باعتبار أنها جهة الاختصاص الأصيل التي تتولى مراجعة الحكومة في جميع أعمالها.

ونلاحظ أن السلطة التنفيذية لا يمكنها البدء بتنفيذ الميزانية العامة إلا بعد مناقشة السلطة التشريعية لمشروع الميزانية العامة وإقراره تطبيقاً للقاعدة المالية القائلة (أسبقية الاعتماد على التنفيذ) وهو ما يقوي موقف السلطة التشريعية في الرقابة على الحكومة.

وقد يحدث في الواقع العملي، أن تبدأ السنة المالية الجديدة قبل أن تنتهي السلطة التشريعية من اعتماد الميزانية العامة، لذلك وضماناً لسير أعمال الدولة التي لا تتوقف مع انتهاء السنة المالية السابقة، فإن السلطة التشريعية تعطي الموافقة للسلطة التنفيذية على عدم الإخلال بقاعدة الأسبقية للاعتماد على التنفيذ وذلك بالاستمرار بالعمل حسب اعتمادات الميزانية السابقة وتطبيق الاستثناء من سنوية الميزانية، وإتباع نظام الاتي عشرية.

إجراءات اعتماد الميزانية العامة

- يودع رئيس مجلس الوزراء أو رئيس الجمهورية حسب الحالة (النظام السياسي) مشروع الميزانية العامة لدى السلطة التشريعية لدراسته ومناقشته ومن ثم اعتماده.

- يحيل المجلس (البرلمان) هذا المشروع الى لجنة فنية مختصة (اللجنة المالية- لجنة الميزانية العامة - لجنة الميزانية والخطة) حسب تسميتها في كل بلد والتي تتكون عادة من مختصين وخبراء في الجانب الاقتصادي.

- تُحدّد مهمة هذه اللجنة بدراسة ومناقشة مشروع الميزانية العامة وبحث الوثائق والمستندات المتعلقة بها. ومن حق اللجنة أن تطلب من الجهات العامة المختلفة جميع ما تراه ضروريا من بيانات ومعلومات ووثائق للاستفادة منه عند دراسة مشروع الميزانية العامة.

- كما يحق لها أن تستدعي المسؤولين الذين ساهمو في تحضير وإعداد مشروع الميزانية العامة لمناقشتهم.

- بعد ان تنتهي اللجنة المالية المختصة من دراسة ومناقشة مشروع الميزانية العامة، تقوم بوضع تقريرها يتضمن ملاحظات اللجنة والتعديلات التي ترى إدخالها على المشروع، وترفع تقريرها الى المجلس للقيام بفحص ودراسة ومناقشة مشروع الميزانية في ضوء تقرير اللجنة وملاحظاتها وتعديلاتها الواردة فيه.

- وبعد أن ينتهي المجلس بجميع أعضائه من مناقشة مشروع الميزانية جملة وتفصيلا يقترح المجلس بكامل أعضائه على مشروع الميزانية العامة ويعتمده بابا باب.

حق السلطة التشريعية في تعديل الميزانية العامة: يعتبر الحق المقرر للسلطة التشريعية في إجراء تعديل على مشروع الميزانية العامة أمرا طبيعيا وإن لم يكن كذلك كان اعتماد السلطة التشريعية لمشروع الميزانية العامة غير ذي معنى فلا شك أنه يحق للسلطة التشريعية أبداء الملاحظات على جميع أبواب وينود مشروع الميزانية العامة، كما يحق لها تعديل الاعتمادات المقدرة بالزيادة أو بالنقصان في مشروع الميزانية العامة

- إن إطلاق يد السلطة التشريعية في إجراءات التعديلات على التقديرات الواردة في مشروع الميزانية العامة قد يكون من شأنه المساس بالمصلحة العامة، لذلك فإن الأمر يقضي تقيد صلاحيات السلطة

التشريعية في التعديلات وضرورة الحصول على موافقة الحكومة على المقترحات التي تطلبها السلطة التشريعية.

- وتجدر الإشارة إلى أنه إذا أصرت السلطة التشريعية على إجراءات التعديل ولم توافق الحكومة عليها فتستطيع السلطة التشريعية الا توافق (ترفض) على مشروع الميزانية العامة الذي يؤدي الى استقالة الحكومة أو أن يصدر رئيس الجمهورية قرار بحل المجلس النيابي ويدعو الى إجراء انتخابات جديدة. **قانون الميزانية العامة:** بعد أن ينتهي المجلس النيابي من مناقشة ودراسة مشروع الميزانية ويقترح بالموافقة على هذا المشروع كاملاً، يصدر قانون يسمى الميزانية العامة. ويحدد هذا القانون الرقم الإجمالي لكل من الإيرادات والنفقات العامة. ويرفق به جدولان يتضمن أحدهما تفصيل الإيرادات العامة ويشمل الآخر تفصيل النفقات العامة. ويعتبر قانون الميزانية العامة قانوناً من الناحية الشكلية ولا يعتبر قانوناً من الناحية الموضوعية، لأنه لا يتضمن قواعد عامة مجردة، مثل التي يتضمنها كل قانون بشكل عام بل يقتصر على تحديد إيرادات عامة ونفقات الدولة خلال عام مالي قادم. قانون الميزانية العامة يعتبر من الناحية الموضوعية عملاً تنفيذياً إدارياً ومالياً. فالميزانية العامة بطبيعتها عمل إداري ومالي يتخذ شكل القانون، ونورد فيما يلي أهم أوجه الاختلاف بين قانون الميزانية والقواعد الأخرى.

أي قانون ينطوي على قواعد عامة، تنظم الحقوق والواجبات والعلاقات والمعاملات أما قانون الميزانية فهو قانون مؤقت محدد لمدة سنة فقط، يتضمن الموافقة على تصرفات معينة تنفيذاً لقوانين سارية. لا ينشئ قانون الميزانية العامة ضرائب جديدة أو يزيد معدلات ضرائب قائمة، وإذا ما تضمن القانون زيادة في الإيرادات العامة، ناجمة عن زيادة معدل ضريبة أو فرض ضريبة جديدة فلا بد وأن تصدر قوانين مستقلة بذلك.

إذا ما تأخر صدور قانون الميزانية، فلا يعني ذلك أن يتوقف إنفاق الأموال العامة لتسيير المرافق العامة وأداء الخدمات، ولا يتوقف كذلك تحصيل جباية الأموال العامة المفروضة بموجب قوانين نافذة. لا يترتب على قانون الميزانية العامة أحداث وإنشاء أجهزة أو مصالح أو دوائر عامة، وإذا ما تضمن جانب النفقات العامة في الميزانية العامة اعتمادات لإدارات أو أجهزة عامة جديدة، فإن هذه الاعتمادات لن تكون قابلة للصرف، إلا بعد صدور القرارات أو القوانين اللازمة الخاصة بإنشاء تلك الأجهزة والإدارات العامة.

مرحلة تنفيذ الميزانية العامة .

بعد موافقة السلطة التشريعية على الميزانية وصدور قانون الميزانية العامة تبدأ مرحلة التنفيذ أي الانتقال من التنبؤ لمدة مقبلة الى واقع ملموس في وقت حاضر .

وبقصد بالتنفيذ، العمليات التي يتم بواسطتها تحصيل المبالغ الواردة في جانب الإيرادات العامة، وإنفاق المبالغ الواردة في جانب النفقات العامة، وكلما كان تحضير واعداد الميزانية العامة محكما ودقيقا وموضوعيا كلما كان تنفيذ الميزانية العامة متطابقا مع الواقع العملي وقريبا جدا من الأرقام الواردة في الميزانية العامة. ولا تقتصر مرحلة التنفيذ على تحصيل الإيرادات العامة وإنفاق النفقات العامة بل تتناول كذلك المتابعة والرقابة لأثار العمليات المالية في الاقتصاد القومي. واتجاهات تطبيق الميزانية نحو الأهداف الاقتصادية والمالية المنشودة، حتى تستطيع الدول من خلال المتابعة والرقابة تعديل سياسة الإيراد وسياسة الإنفاق في الوقت المناسب إذا تطلب الأمر ذلك.

عمليات تنفيذ الميزانية:

تحصيل الإيرادات العامة: تتولى الوزارات والهيئات العامة والمصالح والأجهزة الحكومية المختلفة تحصيل الإيرادات العامة، ولا تستمد تلك الوزارات والأجهزة حقها من قانون الميزانية العامة فحسب، وإنما تستند السلطة التنفيذية وتستمد الالتزام بتحصيل الإيرادات العامة من التشريعات المالية الصادرة والقوانين الخاصة بفرض الضرائب والرسوم إضافة إلى قانون الميزانية العامة نفسه وتختلف الجهة التي تقوم بتحصيل وجباية الإيرادات العامة باختلاف نوع الإيراد العام فهناك أنواع من الإيرادات العامة تتولى تحصيلها وزارة المالية والأجهزة التابعة لها، وأخرى تحصلها مصالح وأجهزة لا تتبع لوزارة المالية ولكن تستطيع وزارة المالية أن تراقب تحصيلها بواسطة موظفين تابعين لها (محاسبي الإدارة) فمثلاً وزارة العدل تتولى جباية وتحصيل الرسوم القضائية، ومديرية الجمارك تتولى جباية الرسوم الجمركية، ومديرية الضرائب تتولى جباية الضرائب المباشرة والغير مباشرة وتعتمد الأجهزة الحكومية المختلفة على القاعدة المالية المعروفة وهي قاعدة عدم التخصيص للإيرادات العامة، أي عدم تخصيص إيراد معين لنفقة معينة ومن المسلم به أن أرقام مبالغ الإيرادات العامة الواردة في الميزانية العامة هي أرقام تقريبية (تقديرية) لذلك فإن تنفيذ الميزانية العامة قد يظهر اختلافات في الأرقام المحصلة الفعلية عن تلك الأرقام الواردة في الميزانية العام

-إذا كان هناك زيادة في الإيرادات الفعلية عن الإيرادات الواردة في الميزانية العامة في هذه الحالة يتم تحويل الزيادة (الفائض في الإيرادات) إلى الأموال الاحتياطية

-أما في حالة مجموع الإيرادات الفعلية أقل من مجموع الإيرادات المقررة الواردة في الميزانية فقد تلجأ الحكومة إلى تغطية هذا العجز عن طريق فرض ضرائب جديدة أو زيادة معدل ضرائب قديمة قائمة أو قد تلجأ إلى القروض العامة أو إلى الإصدار الجديد في حالة زيادة بعض أنواع الإيرادات العامة ونقص في بعضها الآخر عن التقديرات الواردة في الميزانية العامة تعوض هذه الاختلافات بعضها بعض.

القواعد التي تحكم حيادية الإيرادات العامة.

1- لا يدفع المكلف الضريبة المفروضة عليه إلا إذا تحققت الواقعة المنشئة للضريبة التي تجعل من

المكلف مدينا بمبلغ الضريبة.

2- الاعتراض لا يوقف التحصيل، هذه القاعدة المالية التي تحكم العلاقة بين المكلف والسلطة العامة،

أي يجب على المكلف أن يسدد الضريبة المفروضة عليه، فيمكن للفرد المكلف أن يتقدم بطلب التظلم،

ومن ثم يكون الاسترداد إذا كان ثمة ما يبرره.

3- يجب على الدولة عند ما تفرض ضريبة ما أن تراعي بموجب القانون الصادر موعد وطريقة الجباية،

بما يتناسب ويتفق وظروف المكلفين بها.

تنفيذ الميزانية العامة.

ينشر رئيس الدولة قانون الميزانية بعد إقرار من قبل السلطة التشريعية ولذلك يصبح قانونا واجبا للتنفيذ،

لتقوم الحكومة بأجهزتها المتعددة بمهمة تنفيذ عمليات الميزانية المختلفة والمتشعبة والمعقدة أحيانا، ولابد

من الإشارة إلى أن مرحلة التنفيذ -هذه- هي من أدق مراحل الميزانية وأكثرها أهمية، فهي من جهة تشمل

جميع أعمال الدولة المالية من حيث الضرائب والرسوم التي يدفعها المواطنون ومن حيث النفقات العمومية

التي تصيبهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة، ومن جهة أخرى تلعب دورا كبيرا في التأثير على الاقتصاد

الوطني بكامله.

إن تنفيذ الميزانية من قبل الحكومة يسوده بصورة عامة الاعتبارات التالية:

- إحترام مشيئة السلطة التشريعية والبقاء ضمن حدود الإجازة أو الرخصة التي منحتها بالتحصيل

والإنفاق.

- منع التبذير وإساءة الاستعمال في الأموال العمومية من قبل الموظفين المكلفين بتنفيذ الميزانية.

- حسن إدارة المصالح العامة بحيث يتم الحصول على أحسن أداء بأقل نفقة.

هذه الاعتبارات جعلت تنفيذ الميزانية خاضعا لمبدأ هام يقضي بالفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف التنفيذية، فلا يجوز مبدئيا لموظف واحد أن يجمع بين صلاحية الأمر والتقدير وصلاحية التنفيذ.

مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف التنفيذية:

تقسم عملية تنفيذ الميزانية في الإيرادات والنفقات إلى قسمين:

- عمليات إدارية: تتضمن التقرير والأمر
- عمليات تنفيذية أو حسابية: تتضمن قبض الأموال العامة ودفعها وفقا للقرارات التي تصدر عن القائمين بالأعمال الإدارية.
- يقوم بالعمليات الإدارية الوزراء المختصون أو الموظفون الإداريون التابعون لهم.
- أما العمليات التنفيذية والمحاسبية فيقوم بها المحاسبون العموميون التابعين في معظمهم لوزير المالية. فالمحاسب يأتى في القبض والدفع بأوامر المشرفين على إدارة المؤسسة والأمر بالصرف، وهو خاضع لهم تسلسليا، في حين المحاسبين في الدولة مستقلين عن الإداريين ولا يخضعون لأوامرهم وسلطتهم التسلسلية فهم لا ينفذون الأوامر الصادرة عن الإداريين (الأميرين بالصرف الرئيسيين أو الثانويين) إلا إذا كانت متوافقة مع القوانين والأنظمة وبذلك يكون لهم حق الرقابة على أعمال الإداريين.
- إن هذه الرقابة هي الأساس الجوهري لمبدأ الفصل بين فئة الإداريين الأميرين بالصرف الرئيسيين والثانويين وفئة المحاسبين العموميين ولا يمكن أن تحصل هذه الرقابة إلا إذا كانت كل من الفئتين تابعا لوحدات متوازنة مستقل بعضها عن البعض، لا يخضع أحدها لسلطة الآخر.

عملية تنفيذ الميزانية العامة .

إن مجرد فتح الاعتماد في الميزانية لا يعني تنفيذ النفقة إذ أن هذا التنفيذ مقيد بقواعد وأصول معقدة هدفها مراقبة إنفاق الأموال العامة وفقا للقوانين والأنظمة وفي الغايات التي أجازها البرلمان دون أن يتلاعب في استعمال المال العام، لذلك فإن تنفيذ النفقة العامة يستوجب:

- أولاً: عقد النفقة (الالتزام) ENGAGEMENTS

- ثانياً: تصفيتها (التصفية) LIQUIDATION

- ثالثاً: صرفها (الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات) ORDONNANCEMENT

- رابعاً: تنفيذها أي دفعها (الدفع) PAIEMENT

وهذا ما نصت عليه المادة 15 الفقرة الثانية من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 "يتم تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية من حيث النفقات عن طريق إجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو تحرير الحوالات والدفع"

عمليات إدارية: تشمل العقد والتصفية والصرف والأمر بالدفع.

2 عمليات حسابية: تشمل مرحلة الدفع.

- عملية صرف النفقات العامة:

تحدد عملية صرف النفقات العامة بمقدار الاعتمادات المقررة في الميزانية العامة، والتي تمت موافقة السلطة التشريعية عليها، وتمثل هذه الاعتمادات الحد الأقصى المسموح به للإنفاق في الأغراض المحددة لكل اعتماد منها.

وتعتمد السلطة التنفيذية في عمليات صرف النفقات العامة على القاعدة المالية المنبئة وهي قاعدة تخصيص الاعتمادات أي أن تلتزم السلطة التنفيذية بعدم تحويل اعتماد ما من الغرض المخصص له في الميزانية العامة إلى الإنفاق بهدف غرض آخر غير المخصص له. ويختلف وضع الاختلال بالزيادة أو بالنقصان في النفقات العامة عما هو عليه الحال بالنسبة للإيرادات العامة، فعن أخطاء التقدير في النفقات العامة فهي لا تعوض بعضها البعض، بمعنى الاعتمادات الواردة في باب معين لا يجوز تحويلها إلى باب آخر، إلا بعد الحصول على موافقة السلطة التشريعية وذلك تنفيذا لقاعدة تخصيص الاعتمادات. إذا ما حدث فائض في الاعتماد المخصص لغرض معين فإنه لا يجوز استخدام هذه الزيادة في تغطية

غرض آخر ويلغى في نهاية السنة المالية، ولا يدرج في الميزانية الجديدة، إذا لم يكن هناك حاجة الى هذا الاعتماد في السنة القادمة.

وإذا ما تبين خلال تنفيذ الميزانية، أن الاعتماد المخصص لغرض معين لا يكفي لتحقيقه سواء كان ذلك لخطأ التقدير أو نتيجة ظروف طارئة فلا مناص من العودة واللجوء إلى السلطة التشريعية، إما لطلب اعتماد إضافي تكميلي لاستكمال ما تبقى من العام المالي، أو لطلب اعتمادات إضافية غير عادية لمواجهة النفقات الجديدة التي لم توضع في الميزانية العامة نتيجة لظروف طارئة.

وتتم عمليات صرف النفقات بالمراحل التالية هي:

عقد النفقة: ويطلق عليه الارتباط بالنفقة (أول مرحلة).

ان تنفيذ الإنفاق وإن توافرت الاعتمادات يستوجب نشوء رابطة مسبقة ما بين الدولة ودائنيها تكون علة لوجوب النفقة وهذه الرابطة هي الواقعة التي تنشئ الالتزام في ذمة الدولة، أي ينشأ الارتباط بالنفقة نتيجة اتخاذ السلطة التنفيذية لقرار ما يترتب عنه دين في ذمة الحكومة يتطلب سداد هذا الدين إنفاقاً من جانب الحكومة. وتنشأ الرابطة مبدئياً من عمل إداري يصدر عن الحكومة يجعل الدولة مدينة للغير كمرسوم تعيين موظف في وظيفة إدارية، وقد تنشأ الرابطة بدون أن يكون للحكومة يد في نشوئها كصدور حكم قضائي على الدولة لمصلحة أحد الأفراد يلزمها بنفقة معينة، أو كوجود نص قانوني يقضي بنشوء حق للفرد على الدولة في حالة حصول حدث معين كتعويض خاص يمنحه القانون للموظف عند تعرضه له، أو قد يحدث عن عمل غير إداري كدهس سيارة الإدارة لأحد المارة مما يوجب له الحق في التعويض.

وهنا تجدر الإشارة الى أن لعقد النفقة شروط وأنواع:

شروطه:

- **وجود الاعتماد:** أي أنه لا يجوز إجراؤه إلا إذا وجد الاعتماد أي الأمر بالإتفاق، حيث لا يترتب الدين على الحكومة بمجرد إدراج الاعتماد في الميزانية لغرض من الأغراض، وإنما يتعين على السلطة التنفيذية أن تصدر القرار أي الالتزام بمعنى حدوث الواقعة المنشئة للنفقة.

- **التقيد بمقدار الاعتماد:** أي لا نعقد نفقة تفوق قيمتها مقدار اعتماد المرصود لها في الميزانية حيث لا يجوز للوزارات والأجهزة الحكومية أن ترتبط بنفقة تزيد عن مبلغ المخصص لها في الميزانية.

- **التقيد بوجه الإتفاق:** أي لانعقد نفقة على اعتماد مخصص لنفقة أخرى. حيث يجب على الوزارات والهيئات والمصالح والأجهزة الحكومية عدم الارتباط بنفقة ما إلا إذا كان هناك اعتماد مخصص لها في الميزانية العامة.

أنواع عقد النفقة: إن عقد النفقة يكون على أحد النوعين:

العقد الدائم: هو الذي ينجم عنه مفعول دائم مستمر يتجاوز السنة المالية التي نشأ في خلالها إلى السنوات المالية التالية مثل تخصيص معاش تقاعدي.

العقد المؤقت: وهو الذي يهدف إلى تحقيق غاية معينة وينتهي مفعوله بتحقيقها كما هو الحال في عقد نفقات لوازم الأشغال المادة 19 من نفس القانون "يعد الالتزام بالإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين" ثانياً- **تصفية أو تحديد النفقة:** تعني تصفية الدين المستوجب من الدولة بعد التثبت من ترتيبه واستحقاقه وتخضع التصفية لشروطين هما:

وجود عقد نفقة سابق

تقديم مستندات من شأنها إثبات الدين.

وذلك وفقاً للمادة 20 من نفس القانون حيث تنص "تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية" وفي هذه المرحلة تصدر السلطة التنفيذية قرار تحدد فيه التقدير الفعلي للمبلغ المستحق للدائن الواجب أدائه والتأكد من حلول موعد استحقاقه ومن أنه لم يسبق تأديته أو

تسويته عن طريق المقاصة، وتقدم جميع الوثائق الثبوتية الخاصة بالنفقة ومن ثمة خصم هذا الإنفاق من الاعتماد المقرر في الميزانية العامة ويطلق على المذكرة التي تتضمن هذه المعلومات مذكرة تصحيحية،

وهو ما يسمح بالتأكد من عدم تجاوز الاعتمادات المدرجة في الميزانية العامة

الأمر بصرف النفقة: وهو القرار أو الأمر الذي يصدر عن أمر الصرف، الوزير أو من ينوب عنه أو من

يحدده القانون والنظام الأساسي للجهة صاحبة العلاقة بدفع مبلغ الدين كما تَحَدَّدَ في مرحلة التصفية، أي

أن الأمر بالصرف هو أمر يوجه أمر الصرف إلى المحاسب (أمين الصندوق) ليدفع مبلغا معيناً من

المال إلى شخص معين، وتسمى تلك المراحل الثلاث السابقة بالمرحلة الإدارية.

دفع النفقة (صرف النفقة): حسب المادة 21 من نفس القانون يقصد بها القيام بصرف النفقة السابق

تحديدها، أي القيام بدفع المبلغ الفعلي إلى الشخص صاحب الحق حسب أمر الصرف الصادر، ويتم

الصرف إما من صندوق أو خزينة الجهة صاحبة العلاقة، أو من إحدى خزائن وزارة المالية أو بشيك

مسحوب على المصرف المركزي باعتباره مصرف الحكومة ومستشارها المالي، وتسمى هذه المرحلة

بالمرحلة الحسابية، ويشارك إلى جانب المدير المسؤول في الإدارات العامة المختلفة موظف مختص

بالأمور المالية تابع لوزارة المالية يسمى محاسب الإدارة، يتولى مهمة التأكد من سلامة الإجراءات الإدارية

عند إجراء عقد النفقة ووجود الاعتمادات المخصصة لذلك، وعدم تجاوز النفقة للاعتماد الموجود في

الميزانية العامة. وحسب المادة 22 من نفس القانون "يعد الدفع الإجراء الذي يتم بموجبه إبرام الدين

العمومي" غير أن المحاسب لا تقتصر مهمته على عملية الدفع فقط بل تتعداها إلى سلطة التدقيق في

صحة النفقة وقانونيتها قبل الدفع المادي ومن هنا يتضح للمحاسب صفتين:

صفة المدقق والدافع: بحيث يعتبر مسؤولاً عن صحة وقانونية تصفية كل نفقة يدفعها من الصناديق

التابعة للخزينة، فإذا ما تبين له أن النفقة موضوع الحوالة المعروضة عليه غير صحيحة، أو غير قانونية

وجب عليه أن يمتنع عن دفعها وإن هو دفعها يكون مسؤولاً عنها، ولكي يتمكن المحاسب من إجراء الرقابة تلزم القوانين الأمرين بالصرف بإرفاق جميع الوثائق الثبوتية.

صفة أمين الصندوق: فهو الذي يتولى بواسطة أمين الصندوق التابع له دفع قيمة النفقة الى مستحقيها ويجب على أمين الصندوق التابع للمحاسب أن يتحقق على مسؤوليته قبل دفع القيمة من هوية صاحب الحق وأهليته للقبض وتوقيعه إلى آخره من معلومات، وأمين الصندوق مسؤول أمام المحتسب الدافع ولهذا الأخير أن يراقب أعماله ويسأله عن كل مخالفة وإهمال.

ويقصد المشرع من عملية الفصل بين المرحلة الإدارية التي يتولاها الأمر بالصرف والمرحلة الحسابية التي يختص بها المحاسب (محاسب الإدارة) الرقابة الدقيقة على النفقات العامة، وكشف ما يحتمل أن يحدث من تلاعب وسرقة.

عمليات الخزنة: ليست الخزنة العامة مكانا ماديا تتجمع فيه الإيرادات العامة وتصرف منه النفقات العامة، بل هي قيود محاسبية وحسابات تسجل فيها الإيرادات العامة المحصلة لحساب الدولة وتسحب منها النفقات العامة التي تلتزم الدولة بدفعها.

فالخزنة العامة هي همزة الوصل بين الجباية والصرف تتبع وزارة المالية فيها تجميع الإيرادات العامة ومنها تخرج النفقات العامة، فهي تقوم بمهمتين معا

- تنصرف إلى تحصيل الإيرادات وصرف النفقات لحساب الدولة.
- التوفيق بين عمليات الجباية وعمليات الصرف بحيث لا يتجاوز ما يجب أن تدفعه الخزنة المبالغ الموجودة حقيقة في الخزنة العامة.

في حالة وجود فائض في الخزنة العامة، فإن هذا الفائض يحول إل المال الاحتياطي، أما في حالة وجود العجز في الخزنة فإنه يجب على الحكومة أن تقوم بسد هذا العجز المؤقت بإحدى الوسائل التالية:
- إصدار أدونات على الخزائن قصيرة الأجل لمدة لا تتجاوز السنة في أبعد تقدير.

- الاقتراض من المصرف المركزي وذلك بفتح حساب جاري للحكومة يكون رصيده مدينا وقد يضطر المصرف المركزي تحت الحاح الحكومة أو تحت ضغط الظروف الاقتصادية والمالية أن يلجأ إلى إصدار نقود ورقية جديدة وهو ما يسمى بالإصدار النقدي الجديد، رغم ما يمكن أن ينجم عنه من تضخم وارتفاع في الأسعار، وضهور الآثار السيئة للتضخم.

اللجوء إلى المال الاحتياطي الذي يكون من فائض الإيرادات العامة التي تم تحصيلها فعلاً أو ناتج عن عدم صرف كامل الاعتمادات المقررة في الميزانية العامة.

عملية صرف النفقات العامة.

تحدد عملية صرف النفقات العامة بمقدار الاعتمادات المقررة في الميزانية العامة، والتي تمت موافقة السلطة التشريعية عليها، وتمثل هذه الاعتمادات الحد الأقصى المسموح به للإنفاق في الأغراض المحددة لكل اعتماد منها.

وتعتمد السلطة التنفيذية في عمليات صرف النفقات العامة على القاعدة المالية المنبئة وهي قاعدة تخصيص الاعتمادات أي أن تلتزم السلطة التنفيذية بعدم تحويل اعتماد ما من الغرض المخصص له في الميزانية العامة إلى الإنفاق بهدف غرض آخر غير المخصص له.

وبخلاف وضع الاختلال بالزيادة أو بالنقصان في النفقات العامة عما هو عليه الحال بالنسبة للإيرادات العامة، فعن أخطاء التقدير في النفقات العامة فهي لا تعوض بعضها البعض، بمعنى الاعتمادات الواردة في باب معين لا يجوز تحويلها إلى باب آخر، إلا بعد الحصول على موافقة السلطة التشريعية وذلك تنفيذاً لقاعدة تخصيص الاعتمادات.

إذا ما حدث فائض في الاعتماد المخصص لغرض معين فإنه لا يجوز استخدام هذه الزيادة في تغطية غرض آخر ويلغى في نهاية السنة المالية، ولا يدرج في الميزانية الجديدة، إذا لم يكن هناك حاجة إلى هذا الاعتماد في السنة القادمة.

وإذا ما تبين خلال تنفيذ الميزانية، أن الاعتماد المخصص لغرض معين لا يكفي لتحقيقه سواء كان ذلك لخطأ التقدير أو نتيجة ظروف طارئة فلا مناص من العودة واللجوء إلى السلطة التشريعية، إما لطلب اعتماد إضافي تكميلي لاستكمال ما تبقى من العام المالي، أو لطلب اعتمادات إضافية غير عادية لمواجهة النفقات الجديدة التي لم توضع في الميزانية العامة نتيجة لظروف طارئة.

وتمر عمليات صرف النفقات بالمراحل التالية هي:

عقد النفقة: ويطلق عليه الارتباط بالنفقة (أول مرحلة)

وهو الواقعة التي تنشئ الالتزام في ذمة الدولة، أي ينشأ الارتباط بالنفقة نتيجة اتخاذ السلطة التنفيذية لقرار ما يترتب عنه دين في ذمة الحكومة يتطلب سداد هذا الدين إنفاقاً من جانب الحكومة. وهنا تجدر الإشارة إلى الملاحظات التالية:

- لا يترتب الدين على الحكومة بمجرد إدراج الاعتماد في الميزانية لغرض من الأغراض، وإنما يتعين على السلطة التنفيذية أن تصدر القرار أي الالتزام بمعنى حدوث الواقعة المنشئة للنفقة.

- يجب على الوزارات والهيئات والمصالح والأجهزة الحكومية عدم الارتباط بنفقة ما إلا إذا كان هناك اعتماد مخصص لها في الميزانية العامة.

- لا يجوز للوزارات والأجهزة الحكومية أن ترتبط بنفقة تزيد عن مبلغ الاعتماد المخصص لها في الميزانية.

تصفية أو تحديد النفقة: في هذه المرحلة تصدر السلطة التنفيذية قرار تحدد فيه التقدير الفعلي للمبلغ المستحق للدائن الواجب أدائه والتأكد من حلول موعد استحقاقه ومن أنه لم يسبق تأديته أو تسويته عن طريق المقاصة، وتقدم جميع الوثائق الثبوتية الخاصة بالنفقة ومن ثمة خصم هذا الإنفاق من الاعتماد المقرر في الميزانية العامة ويطلق على المذكرة التي تتضمن هذه المعلومات مذكرة تصحيحية، وهو ما يسمح بالتأكد من عدم تجاوز الاعتمادات المدرجة في الميزانية العامة.

الأمر بصرف النفقة: وهو القرار أو الأمر الذي يصدر عن أمر الصرف، الوزير أو من ينوب عنه أو من يحدده القانون والنظام الأساسي للجهة صاحبة العلاقة بدفع مبلغ الدين كما تَحَدَّد في مرحلة التصفية، أي أن الأمر بالصرف هو أمر يوجه أمر الصرف إلى المحاسب (أمين الصندوق) ليدفع مبلغا معينا من المال إلى شخص معين، وتسمى تلك المراحل الثلاث السابقة بالمرحلة الإدارية.

صرف النفقة: ويقصد بها القيام بصرف النفقة السابق تحديدها، أي القيام بدفع المبلغ الفعلي إلى الشخص صاحب الحق حسب أمر الصرف الصادر، ويتم الصرف إما من صندوق أو خزينة الجهة صاحبة العلاقة، أو من إحدى خزائن وزارة المالية أو بشيك مسحوب على المصرف المركزي باعتباره مصرف الحكومة ومستشارها المالي، وتسمى هذه المرحلة بالمرحلة الحسابية، ويشارك إلى جانب المدير المسؤول في الإدارات العامة المختلفة موظف مختص بالأمور المالية تابع لوزارة المالية يسمى محاسب الإدارة، يتولى مهمة التأكد من سلامة الإجراءات الإدارية عند إجراء عقد النفقة ووجود الاعتمادات المخصصة لذلك، وعدم تجاوز النفقة للاعتماد الموجود في الميزانية العامة.

ويقصد المشرع من عملية الفصل بين المرحلة الإدارية التي يتولاها الأمر بالصرف والمرحلة الحسابية التي يختص بها المحاسب (محاسب الإدارة) الرقابة الدقيقة على النفقات العامة، وكشف ما يحتمل أن يحدث من تلاعب وسرقة.

عمليات الخزانة: ليست الخزانة العامة مكانا ماديا تتجمع فيه الإيرادات العامة وتصرف منه النفقات العامة، بل هي قيود محاسبية وحسابات تسجل فيها الإيرادات العامة المحصلة لحساب الدولة وتسحب منها النفقات العامة التي تلتزم الدولة بدفعها.

فالخزانة العامة هي همزة الوصل بين الجباية والصرف تتبع وزارة المالية فيها تجميع الإيرادات العامة ومنها تخرج النفقات العامة، فهي تقوم بمهمتين معا

- تنصرف إلى تحصيل الإيرادات وصرف النفقات لحساب الدولة.

- التوفيق بين عمليات الجباية وعمليات الصرف بحيث لا يتجاوز ما يجب أن تدفعه الخزنة المبالغ الموجودة حقيقة في الخزنة العامة.

في حالة وجود فائض في الخزنة العامة، فإن هذا الفائض يحول إل المال الاحتياطي، أما في حالة وجود العجز في الخزنة فإنه يجب على الحكومة أن تقوم بسد هذا العجز المؤقت بإحدى الوسائل التالية:
-إصدار أدونات على الخزائن قصيرة الأجل لمدة لا تتجاوز السنة في أبعد تقدير

- الاقتراض من المصرف المركزي وذلك بفتح حساب جاري للحكومة يكون رصيده مدينا وقد يضطر المصرف المركزي تحت الحاح الحكومة أو تحت ضغط الظروف الاقتصادية والمالية أن يلجأ الى إصدار نقود ورقية جديدة وهو ما يسمى بالإصدار النقدي الجديد، رغم ما يمكن أن ينجم عنه من تضخم وارتفاع في الأسعار، وضهور الآثار السيئة للتضخم.

للجوء إلى المال الاحتياطي الذي يكون من فائض الإيرادات العامة التي تم تحصيلها فعلا أو ناتج عن عدم صرف كامل الاعتمادات المقررة في الميزانية العامة.

عملية تنفيذ الإيرادات العامة.

رأينا فيما سبق كيف أن مفعول الإجازة البرلمانية يختلف في الإيرادات مما هو في النفقات فله بالنسبة الإيرادات صفة إلزامية وبأتي الإلزام من قانون 17/84 المؤرخ في 07 يوليو 1984 قانون الميزانية (قانون المالية - الوثيقة المحاسبية -قانون الضرائب)

ان تنفيذ الإيرادات العمومية يستوجب تقرير الإيراد من جهة وتحصيله من جهة أخرى ويختلف تحقيق الإيرادات باختلاف أنواعها:

ويطبق في ذلك أيضا المبدأ العام القاضي بالفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف التنفيذية فتقرير الإدارة تتولاها بصورة عامة دائرة الضرائب في مصلحة الواردات ويتولى التحصيل المحاسبون في وزارة المالية (المحاسبون العموميون بواسطة مختصين بجباية الضريبة وأمناء الصناديق التابعين لهم)

وهذا يعني كما قلنا أن الموظف الذي يقوم بتحصيل الأموال العامة يجب أن يكون غير الموظف الذي يأمر بتحصيلها، و إن التحصيل يجب أن يجري بناء على جداول تكليف أو سندات فردية يحدد فيها نوع الضريبة واسم المكلف والمبلغ المتوجب عليه والأساس الذي اتخذ لتحديده.

وبما أن الواردات متنوعة جدا فطرق تنفيذها متنوعة أيضا ولا تلتقي في خط عام موحد أيضا، مثال:

الضرائب المباشرة: تفرض هذه عادة على ما يملكه المكلف (عقار - سيارة - جهاز... إلخ)

وما يربحه من مهنته أو عمله أو أموالها (تجارة - عمل مأجور - مهنة حرة - ريع سندات - أموال منقولة... إلخ).

إن تنفيذ الضرائب المباشرة تتولاها إدارتان مستقلتان:

أولاً: هي مصلحة الواردات التي تقوم بتنظيم جداول التكاليف

ثانياً: هي مصلحة الخزينة أو دوائر التحصيل والجباية التي تقوم بقيد الأموال المناسبة في الجداول المذكورة وهذه الجداول تنظم على أساس تصريحات يقدمها المكلف بما يملكه أو ما يجب أن يدفعه على أساس الإحصاءات التي تحددها دوائر مصلحة الواردات.

توضع هذه الجداول موضع التنفيذ بقرار من وزير المالية أو من ينوب عنه عن طريق نشرها في الجريدة الرسمية وإرسالها الى المصالح المختصة بالجباية.

ويجب التميز بين جداول التكاليف الأساسية العامة وجداول التكاليف الإضافية هذه الأخيرة ترسل بصفة أو بصورة انفرادية للمعني بالأمر.

لا يجوز تحصيل أي ضريبة أو رسم مالم ترخصه السلطة التشريعية بموجب قانون المالية أو أي قانون

آخر ويحصر القانون حق تحصيل الضرائب والرسوم وسواها من الواردات العمومية بالمحتسبين بهم

ويقضي على أمناء الصناديق والمختصين بجباية الضريبة بأن يقدموا ايصالا بكل مبلغ يقبضونه، ومن لم يفعل يعد مختلسا.

ويؤمن الرقابة على عمليات تحصيل الضرائب والرسوم التي تتولى أمرها مديرية المالية العامة - المراقبة الجبائية- تحدد صلاحية وكيفية ممارسة أعمالها بمرسوم يصدر بناء على اقتراح من وزير المالية، أما الديون والواردات التي لم تعين القوانين النافذة طرق تصفيته وتحويلها وإجراء الملاحظة بشأنها فتصفي بموجب أوامر تحصيل الضرائب المباشرة وغير المباشرة أي أن الدولة ليست بحاجة للذهاب الى القضاء لتستحصل على حكم يخولها تنفيذ الديون التي لها.

ما حكم عدم تحصيل الإيرادات العامة.

إن كانت بعض التشريعات المالية للدولة حددت مدة زمنية لسقوط عملية تحصيل الإيرادات العمومية فإن التشريع الجزائري لم يفعل ذلك وإنما قرر عدم التخلي عن الحقوق والديون العمومية وعن كل تخفيض مجاني الا بمقتضى أحكام قوانين تصدر في مجال الجباية وأملاك الدولة والجباية البترولية (المادة 66) ويستنتج من هذا المبدأ أن الإيرادات المحصلة في فترة زمنية معينة لا تسقط إلا بصور قانون يسمح بذلك وإلا بقيت حقوق الدين العمومي معلقة على عاتق المكلف بتحويلها ودفعها -إلا أن القاعدة العرفية- أقرت مدة زمنية لانقضاء الدين العمومي والتي تتراوح ما بين 05 سنوات إلى 15 سنة .حيث نستخلصها بصورة ضمنية وعلى وجه المخالفة من المادة 63 من قانون المحاسبة العمومية التي أقرت مسؤولية التسيير للآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين الى غاية تقديمها للأجهزة المكلفة بتصفية الحسابات أو الى غاية انقضاء أجل 10 سنوات. وذلك باعتبار التشريع الجزائري يؤخذ بالقاعدة المكتوبة أساسا لنص القانون واستثناء القاعدة العرفية.

الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة.

تعتبر الرقابة إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي للدولة بنهايته حسبما تحدد في الميزانية العامة، دون إسراف أو تقتير أو إخلال ،حفاظا على حسن سير الإدارة الحكومية ماليا، وحفاظا على الأموال العامة.

- ضمان عدم خروج الحكومة عن الحدود التي رسمتها لها السلطة التشريعية حسب موافقتها واعتمادها لبنود الميزانية العامة.

ويمكن التمييز بين أشكال متنوعة للرقابة على تنفيذ الميزانية العامة حسب الزاوية التي تنتظر منها الرقابة، ولكن مع ذلك نستطيع أن نقسم أنواع الرقابة على تنفيذ الميزانية إلى ما يلي:

- من حيث الجهة التي تتولى معتمد للرقابة:

- الرقابة الداخلية - الرقابة الخارجية

- من حيث التوقيت الزمني:

- رقابة سابقة - رقابة لاحقة

- من حيث نوعية الرقابة:

- رقابة حسابية - رقابة تقييمية

الرقابة الداخلية:

تتم داخل السلطة التنفيذية يقوم بها المديرون والرؤساء من موظفي الدولة على مرؤوسيهام أي محاسبو الإدارة المنتشرون في جميع الوزارات والمصالح الحكومية أي تقوم بها السلطة التنفيذية على بعضها البعض، وهي تمارس أساسا على النفقات العامة أكثر من ممارستها على الإيرادات العامة، وهي نوعان: رقابة سابقة على الصرف - رقابة لاحقة له

الرقابة السابقة على الصرف: إذا ما تمت المراجعة والمراقبة قبل عملية الصرف، وتتطلب موافقة الجهات

المختصة قبل الارتباط والالتزام بدفع مبلغ معين، وتكون مهمة هذه الرقابة الداخلية على الصرف التحقق

من أن أوامر الصرف مطابقة للقواعد والأحكام المالية النافذة والمقررة في الميزانية العامة والقوانين

والقرارات ورخص المستندات والتحقق من صحة الإجراءات ومشروعيتها واختصاص الأمرين بها وهي

رقابة وقائية تهدف إلى منع وقوع المخالفة.

الرقابة اللاحقة: أي تتم بعد انتهاء عملية الصرف وتكون بعد انتهاء السنة المالية وهي تشمل رقابة النفقات والإيرادات العامة أيضا، وهي تتيح للمراقبين الوقت الكافي للرقابة على عكس الرقابة السابقة وتتناول هذه الرقابة المجالات التالية:

الرقابة على الحسابات: يقوم محاسب الإدارة من خلالها بإعداد ميزان مراجعة شهري أو ربع سنوي أو سنوي لكل وزارة أو إدارة عمومية لمراجعة الدفاتر.

الرقابة على الخزينة أو المخازن: وهي القيام بعملية الجرد المستمر والمفاجئ لرصيد الخزينة ولرصيد المواد والمستلزمات الموجودة في المخازن للتأكد من عدم وجود الاختلالات والسرقة والمخالفات المالية.

الرقابة الخارجية:

وهي تلك الرقابة التي يعهد بها إلى هيئة مستقلة تتمتع بما يتمتع به القضاء من استقلال ولا تخضع للسلطة التنفيذية وهي بذلك قريبة نسبيا بمهمة مراقبي الحسابات في شركة المساهمة وتقوم هذه الهيئة المستقلة بفحص تفاصيل تنفيذ الميزانية العامة ومراجعة وفحص حسابات الحكومة، ومقارنتها بوثائق ومستندات الجباية والصرف، واكتشاف الأخطاء والمخالفات القانونية، ووضع تقرير مفصل بهذه الوقائع وإخطار الجهات التنفيذية والتشريعية، وتؤدي تلك الهيئة جميع الأعمال وغيرها دون أن يؤدي ذلك إلى تعطيل حسن سير العمل في المرافق العامة المختلفة.

رقابة السلطة التشريعية.

وهي تلك الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية على تنفيذ الميزانية العامة حيث تكفل الدساتير في مختلف الدول حق السلطة التشريعية في الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة، أثناء وبعد انتهاء السنة المالية، والتأكد من أن تنفيذ الميزانية العامة يتم وقد تم وفقا لما أجازته تلك السلطة من إرادات عامة ونفقات عامة.

من أساليب هذه الرقابة ما يلي:

- تتم الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة عن طريق السلطة التشريعية مباشرة وأثناء السنة المالية، عند طلب نقل الاعتمادات من باب إلى آخر، أو عند طلب إدراج اعتمادات إضافية.

- تمنح دساتير الدول المختلفة الحق لأعضاء السلطة التشريعية في توجيه الأسئلة واستجواب مختلف الوزراء المختصين، وخاصة وزير المالية، وقد يُعرض ذلك الوزارة إلى طرح الثقة بها على المجلس التشريعي.

- حق السلطة التشريعية بعد انتهاء العام المالي في تدقيق ومراجعة ومناقشة الحساب الختامي ومقارنته بالتقديرات الواردة في الميزانية العامة وهي رقابة بعد التنفيذ وتسمى الرقابة التقليدية.

الرقابة الحسابية: يقصد بها مراجعة وتدقيق الدفاتر المحاسبية والمستندات والتعرف على مدى مطابقتها للاعتماد المحدد في الميزانية العامة والتأكد من سلامة الإجراءات المتبعة والتحقق من صحة تطبيق القوانين واللوائح وتشمل التأكد من عدم تجاوز الاعتمادات المقررة وأن المبالغ التي تم تحصيلها والتي تم صرفها قد قيدت في أبوابها وبنودها الصحيحة. وتهدف هذه الرقابة إلى اكتشاف الأخطاء الفنية والغش والتزوير، ولكنها لا تبحث في سلامة الأداء وتحقيق النفقات العامة للأهداف التي حددت لها.

الرقابة التقييمية: وهي أحدث طرق الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة، فلا تكتفي بمتابعة الجوانب الشكلية

لِلنفقات العامة التي تشكل محور الرقابة الحسابية، وإنما تسعى إلى وضع معايير وأنماط تتخذ أساساً

للمراجعة والكشف عن أخطاء أو الإسراف في استخدام الموارد المالية المتاحة، فهي تتضمن مراجعة

حسابات تكاليف الأعمال ومقارنتها بما كان مقدراً لها وكذلك مراجعة نتائج الأعمال والعائد منها ومقارنتها

بما كان مستهدفاً منها، وتمتد الرقابة التقييمية لتشمل قياس المنفعة التي تكون قد عادت على المجتمع من

تنفيذ البرامج والمشروعات العامة المدرجة في الميزانية العامة، كما تسعى إلى تقييم النشاط الحكومي سعياً

وراء رفع الكفاءة وتحسين مستوى الأداء.

An orange scroll graphic with a white border and a white shadow. The scroll is partially unrolled, with the top and bottom edges showing a white inner border. The text is centered on the main body of the scroll.

المحور السادس : اشكالية المالية العمومية في الجزائر .

تمهيد : ان ظاهرة تزايد النفقات العامة تعد ظاهرة عامة تعاني منها جميع الدول سواء كانت دول متقدمة او دول متخلفة وبغض النظر الاقتصادي المنتهج فيها وتعود هذه الزيادة الى اسباب عديدة من اهمها تطور وظائف الدولة وهذا ما ادى ببعض الدول الى تفكير في عقلانية اخياراتها المالية فيما يخص الميزانية العامة عن طريق وضع خطط وبرامج بديلة والبحث عن تقنيات جديدة لاعداد قرارات السلطة العامة .

اولا : ترشيد النفقات العامة .

مفهوم ترشيد النفقات العامة .

نعنى بترشيد النفقات العمومية التزام الفعالية في تخصيص الموارد والكفاءات في استخدامها بما يعظم رفاهية المجتمع ويقصد بالفعالية توجيه الموارد العامة الى الاستخدامات التي ينشأ عنها مزيج من المخرجات تتفق مع تفضيلات افراد المجتمع فالفعالية تنصرف الى مرحلة دراسة الاهداف التي يسعى المجتمع الى تحقيقها وترتيب هذه الاهداف وفقا لاهميتها النسبية بما يتفق والمرحلة التي يمر بها المجتمع وبما يمكن الدولة من تخصيص الموارد في اتجاه تحقيق الاهداف اي انه يمكن القول بان الفعالية تتم في مرحلتي اعداد الميزانية واعتمادها وتزيد درجة الفعالية في تخصيص الموارد كلما زادت درجة الديمقراطية في اتخاذ القرارات العامة واتسم الناخبون وممثلوهم بالترشيد عند التصويب على قرارات الميزانية اما الكفاءة فيقصد بها تقنين العلاقة بين المدخلات والمخرجات .

عوامل نجاح ترشيد النفقات العمومية .

يوجد العديد من العوامل التي يمكنها ان تساهم في نجاح عملية ترشيد النفقات العمومية ويمكن ذكرها اهمها في ما يلي :

✓ تحديد اهداف دقيقة وواضحة من اجل البرامج الحكومية المسطرة " الخطط التنموية " سواء كانت طويلة او متوسطة الاجل ،

✓ تحديد الاولويات من اجل الحفاظ على المال العام من الضياع وتعظيم منفعة استخدامه ،

✓ القياس الدوري لاداء برامج الانفاق العام ،

✓ عدالة الانفاق العام ومدى تأثيره على مصلحة الفئات الاضعف ،

✓ تفعيل دور الرقابة على النفقات العمومية .

تطور مفهوم ترشيد الانفاق العام .

لقد نشأ ترشيد الانفاق العام مع المدرسة الحدية ومر بعدة مراحل الى غاية اليوم يمكن ايجازها فيما يلي :

مرحلة التوازن المالي والرقابة المحاسبية (الميزانية الكلاسيكية) حتى عام 1920: تعكس هذه الميزانية المفهوم التقليدي لترشيد الانفاق العام من خلال تحقيق الرقابة المستندية على الانفاق العام قبل الصرف وبعده كاحد اهم المتطلبات لترشيد الانفاق العام ويتم ذلك من خلال التقسيم الاداري لتحديد مراكز المسؤولية والتقسيم النوعي بهدف تخصيص النفقات .

مرحلة التوازن الاقتصادي (النموذج الكنزي) من 1930 الى 1950 : تعكس هذه المرحلة تطورا في الدور الوظيفي لترشيد الانفاق العام في ادارة الاقتصاد القومي وذلك من خلال تقسيم الميزانية تقسيما اقتصاديا الى ميزانية جارية وميزانية راسمالية فالدولة عليها ان تراعي حالات الكساد والتضخم من خلال اما زيادة او تخفيض النفقات العامة .

مرحلة الرقابة التقييمية وابرار الدور الوظيفي للدولة من 1950 الى 1965 : تتبلور هذه المرحلة في التوصيات التي تضمنها لجنة هوفر الاولى التي دعت الى تقسيم الميزانية الى وظائف ومشروعات مع الاعتماد على الميزانية الاعتمادات والبنوك وقد نشأ عن هذا الاتجاه صدور التقسيم الاقتصادي الوظيفي عن الامم المتحدة عام 1958 حيث تم تقسيم وظائف الدولة الى خمسة عشر وظيفة تضمنتها خمس

مجموعات رئيسية هي " الخدمات العامة ، الدفاع ، الخدمات الاجتماعية ، الخدمات الاقتصادية ، النفقات الغير مبنية " .

مرحلة ظهور الوظيفة التخطيطية والادارية للميزانية من 1965 الى 1980 : ظهرت ميزانية التخطيط والبرمجة والتي تتضمن اكثر شمولاً لمفهوم ترشيد النفقات العامة حيث تم دمج بين التخطيط والميزانية في عملية واحدة ولعدة سنوات كما كان لظهور ميزانية الاساس الصفري بوصفها تقسيماً اكثر شمولاً في عملية تخطيط الانفاق العام اهمية كبيرة حيث تركز على ضرورة تحديد الاهداف والاولويات وكذلك اعتماد البرامج في انفاق والرقابة التقييمية بغرض التأكد من كفاءة استخدام الموارد .

مرحلة ظهور الاتجاهات العالمية للخصخصة والتميز بين الاعتبارات الاجتماعية واعتبارات الفعالية في تخصيص الموارد والكفاءة في استخدامها منذ 1980 الى غاية اليوم : تتضمن هذه المرحلة اعادة النظر في دور الدولة في النشاط الاقتصادي والهدف من وراء ذلك لضمان الفعالية في تخصيص الموارد والكفاءة في استخدامها خاصة في ظل النمو المستمر للنفقات العامة في ظل التناقص المستمر في الايرادات العامة واعطاء الفرصة للقطاع العام في المشاركة في انتاج واشباع الحاجات العامة عن طريق تغيير اتجاهات الانفاق العام الى مجالات اكثر تحقيقاً لاهداف المجتمع او بمعنى اخر تكفل الدولة بنشاطات او وظائف التي لها ميزة نسبية فيها وتكفل القطاع الخاص بوظائف اخرى له ميزة نسبية فيها .

اليات ترشيد الانفاق العام .

يكون ترشيد الانفاق العام بالعمل على زيادة فاعليته وليس بتخفيضه دائماً والذي قد تكون له اثار سلبية على الاقتصاد الوطني فالفرق كبير بين مفهومي ترشيد الانخفاض وتخفيض الانفاق فالترشيد يقوم بالاساس على اتخاذ القرار الصائب في الانفاق ما قد يعنى تخفيض النفقات في مجالات معينة وزيادته في مجالات اخرى والغاية في النهاية ضبط النفقات بما يحقق الهدف العام من صرفها وانه من الافضل

لاسباب وانه من الافضل لاسباب تتعلق بالعرض والتي تحدد مستوى المعيشة زيادة الادخار الحكومي

عن طريق تخفيض الانفاق العام بدلا من زيادة الضرائب ولترشيد النفقات العامة يتعين :

✓ تحديد حجم امثل للنفقات العامة وذلك في حدود اقصى ما يمكن تدبيره من الموارد العادية للدولة،

✓ اعداد دراسات جدوى للمشاريع ،

✓ الترخيص المسبق من السلطة التشريعية ضمانا لتوجيه الانفاق بالشكل الذي يضمن تحقيق

المصلحة العامة ،

✓ تجنب جميع اوجه الاسراف والتبذير سواء كان خاصا او عاما ،

✓ الالتزام بالاحكام الشرعية في الانفاق وذلك بان تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بضابط الحلال والحرام

فلا تقع النفقات العامة الا في المباحات ولا تكون المشاريع منتجة لسلعة محرمة كما لا تقوم

باستيرادها ،

✓ تناسب الانفاق العام مع المقدرة المالية والاحوال الاقتصادية والاجتماعية للدولة ،

✓ تشديد الرقابة بكل اشكالها ، سياسية وبرلمانية وقضائية وتقنية لاجل الوصول الى ترشيد النفقات

العامة للدولة وضمان احترام اموال الدولة من الضياع والاختلاس ومن كل اشكال التلاعب ،

✓ اصلاح نظام الاعانات الظاهرة والضمنية معا والاكيد ان الحفاظ على شبكة الامان امر مهم في

ظل تزايد معدلات البطالة ولكن التحويلات غير الموجهة لا تسمح بضمان توزيع امثل للموارد

الموجهة للفئات السكانية الاضعف ويمكن جعل دعم الاسعار اكثر فعالية من خلال تعزيز ضبط

اسواق السلع الاساسية لاسيما المنتجات الطازجة وايقاف دعم المنتجات المستوردة ومن شان

توجيه الاعانات المقرونة بخفض تدريجي في معدل الاعانات العامة ان يسمح بخفض العبء

المالي الذي يثقل كاهل الدولة دون الحاق الضرر بالفئات السكانية الاضعف .

اهمية عصرنة نظام الموازنة في سياسة ترشيد النفقات العامة .

في اطار الاصلاحات الاقتصادية التي تبنتها الجزائر عمدت الجزائر الى تحديث وعصرنة نظام الموازنة باعتبارها من اهم الانظمة التي تقوم عليها الدولة وذلك من خلال مراجعة انظمة تحضير وتنفيذ الموازنة ووضع حيز التنفيذ للسياسة الاقتصادية للدولة ، هذا وتكمن اهمية عصرنة نظام الموازنة في سياسة ترشيد النفقات العامة في :

✓ اعادة هيكلة النفقات العامة من خلال التخطيط والتابعة والتحليل بالشكل الذي يسمح بالتعرف على النتائج المنتظرة من النفقة بالتناسب مع الاهداف المرسومة ومدى ارتباطها بالوظيفة الكبرى للدولة ،

✓ توجيه نفقات التسيير ونفقات التجهيز من خلال اعداد وثيقة واحدة تضم اجمالي نفقات الدولة ،
✓ تقديم جديد لوثائق الموازنة العامة من خلال الموازنة الرئيسية للدولة التي تعطى نظرة شاملة للموازنة حسب الوزارات والبرامج والذي يحتوى على خطة نفقات الحكومة والموازنة الرئيسية للنفقات حسب الحافظات بالاضافة الى تقارير حول الاولويات والتخطيط كذلك اعداد موازنة نفقات الصالح غير الممركزة ،

✓ اجراء تعديلات على ملحقات الموازنة وذلك بالاضافة ملحقات جديدة ،
✓ هذا وتعتبر عصرنة نظام الميزانية في الجزائر وسيلة هامة تهدف الى تحقيق الرشادة والكفاءة في تسيير المال العام وعرض جديد للموازنة العامة ووثائقها وتحديد وضوح الادوار والمسؤوليات بالاضافة الى ادخال تعديلات على دورة الموازنة العامة وهذا ما يمكن من المتابعة الجيدة والدائمة للاهداف التي تسعى الدولة الى تحقيقها غير ان مشروع اصلاح انظمة الموازنة العامة في الجزائر لا يزال مجرد مشروع لم يتم تطبيقه بعد بالكامل الا في سنة 2023 لعدم توفر

الاليات التي تساهم بشكل كبير في انجاحه خاصة اصلاح نظام الرقابة واصلاح نظام المحاسبة العمومية وكذا الادارة العامة .

ترشيد النفقات العامة باستخدام الميزانية .

يتطلب هذا الاسلوب تنويع النفقات المختلفة وترجمتها الى ارقام ترصد في الميزانية العامة للدولة وهذا يستدعى تغييرا في اساليب اعداد الميزانية العامة فيتم ادخال تعديلات على النظم القديمة المعتمدة وتطويرها في اسلوب جديد هو اسلوب ترشيد النفقات العامة باستخدام الميزانية العامة حيث ياخذ هذا الاسلوب ثلاث اوجه تبعا لمرحل تطور الميزانية العامة حيث تطور الترشيده من ترشيده مالي الى ترشيده اداء فترشيده عن طريق التخطيط والبرمجة والتي يمكن ايجازها كما يلي :

ترشيده النفقات العامة عن طريق ميزانية الرقابة (الترشيده المالي) : ان ترشيده الانفاق وفق هذا الاسلوب يكون بالتركيز على الاعتبار المالية فقط ومن خلال فرض الرقابة على اوجه الصرف والتاكد من عدم تجاوز الاعتمادات المحددة في الميزانية العامة والهدف منها هو فحص حسابات الحكومة والتدقيق في مستندات الصرف والتحصيل فترشيده الانفاق العام هنا لا يولي اهتماما لعمال التي تقوم بها الحكومة ولا لتكاليف الخدمات التي تقدمها او دراسة الجدوى الاقتصادية من النفقة وانما يهدف الى التاكد من ان النفقات قد تمت في حدود الاعتمادات المقررة في الميزانية لذا وصف هذا الاسلوب بالترشيده المالي.

ترشيده النفقات العامة عن طريق ميزانية البرامج والاداء : وميزانية البرامج والاداء هي خطة توضح الاهداف المحددة من طرف الدولة معبرا عنها في شكل برامج ومشروعات محددة فطبقا للبرنامج يتم تبويب الميزانية وفقا لطبيعة النفقة وعليه تدرج اعتمادات كل برنامج طبقا لطبيعة النفقة وهي تعطي صورة مالية واضحة عن تدفق الايرادات والنفقات مما ادى الى اعتماد مبدا التبويب الوظيفي للنفقات العامة الذي سهل القياس تكلفة البرامج والمشروعات وحقق الاستخدام الامثل العقلاني لموارد الدولة من خلال التركيز

على المقابل الذي يعود من الانفاق بدلا من الانفاق نفسه فاصبح الترشيح يتم عن طريق ربط التكاليف الخدمة او العمل من جانب بعائد هذه التكاليف من جانب اخر وبذلك تم الانتقال الى المرحلة الثانية لتطور مبدا ترشيح النفقات العامة التي تعتمد على البرامج والاداء اي النتائج التي تحققها النفقات العامة .

ترشيح النفقات عن طريق ميزانية التخطيط والبرمجة (الترشيح التخطيطي) : يعتبر الترشيح التخطيطي احد اهم الاساليب الحديثة المتبعة في ترشيح الانفاق العام بتوفيره لعوامل الكفاءة في الجهاز الحكومي وذلك من خلال ما يتضمنه هذا النظام من اقتران النفقات في مختلف البرامج والمشروعات الحكومية بما يعود منها على المجتمع وبما تحققه من نتائج اجتماعية الامر الذي يتطلب مسايرة وتماثلا في اساليب اعداد الميزانية تبعا لذلك حيث تهتم ميزانية التخطيط والبرمجة بالاهداف المراد تحقيقها اما وسائل تحقيق تلك الاهداف فلا تهتم بها فالنفقات العامة يتم تبويبها على اساس الغايات التي تستهدفها الحكومة اما البرامج والمشروعات فهي مجرد وسائل لتحقيق تلك الاهداف وميزانية التخطيط والبرمجة تنحصر مهمتها وتسير على ضوء الاهداف المراد تحقيقها من دون التقيد بقاعدة المدة الزمنية في الميزانية العامة (مبدا السنوية) .

ان التوجه الحديث لمتطلبات نجاح عملية ترشيح الانفاق العام تقتضي تكامل تقسيمات الميزانية بحيث يبرز كل تقسيم اوجه قصور التقسيمات الاخرى وذلك في اطار تقسيم مركب تتوافر فيه متطلبات ترشيح الانفاق العام ويقوم التقسيم المقترح على اساس الدمج بين عدد من التقسيمات للميزانية بما يمكن من توفير متطلبات كل من الوظيفة التخطيطية والوظيفة الرقابية وذلك باعتبار ان هذه الوظائف تمثل متطلبات ترشيح الانفاق العام عن طريق تقسيمات الميزانية العامة .

ثانيا : التهرب الضريبي .

تعد ظاهرة التهرب الضريبي احد الظواهر السلبية التي تؤثر على النشاط الاقتصادي لما لها من اثار عليه وهذا الامر يجبر وليزم السلطات الحكومية ضرورة انتهاج سلسلة من الاجراءات والتدابير للحد او التقليل من هذه الظاهرة ذات الاثار الوخيمة على اقتصاد الدولة .

مفهوم التهرب الضريبي .

قدم للتهرب الضريبي عدة تعاريف ومن بين اهم التعريف نذكر ما يلي :

- ✓ محاولة المكلف بالضريبة الذي توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة عدم الوفاء بالتزاماته ومخالفته للنصوص القانونية كالاخفاء الكلي او الجزئي للمادة الخاضعة لضريبة.
- ✓ عدم اقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية او من خلال استخدام وسائل مشروعة او غير مشروعة للافلات من دفع الضريبة وبعبارة اخرى ان المكلف يتخلص من دفع الضريبة اما بشكل كلي او بشكل جزئي.
- ✓ الطريقة التي يتم من خلالها التخلص جزئيا او كليا من دفع الضريبة وقد تكون قبل تحقيق الضريبة وذلك قبل تحقق الضريبة وذلك باستخدام بعض الاساليب التي لا تحقق الضريبة وذلك بالتخلي عن ادائها للخزينة.
- ✓ عدم دفع الضريبة المستحقة على المكلف المفروضة عليه كليا او جزئيا حيث يتم التهرب قبل بدء فترة الدفع او خلالها باستخدام وسائل غير مشروعة والتهرب الضريبي قد ينظمه القانون كما قد ينتج عن اهمال المشرع نفسه وبالتالي يستفيد المكلف من ثغراته دون ان يقع مسلكه في دائرة العقاب ولا سبيل بطبيعة الحال لتدارك هذين الامرين الا ان يصحح المشرع موقفه في الحالة الاولى وان يقوم بسد ما يعترى القانون من ثغرات في الحالة الثانية .
- ✓ عدم دفع الضريبة المستحقة على المكلف ويكون ذلك اما جزءا منها او كل النسبة المفروضة عليه حيث يتم التهرب قبل بدء فترة الدفع او خلالها باستخدام وسائل غير مشروعة.

✓ عدم تصريح الممول بجزء من ثروته او دخله ويكون ذلك اما بغير قصد كالنسيان او بقصد كتحفيض في القيمة المصرح بها وفي هذه الحالة يعتبر الامر مخالفة ادارية ، بعبارة اخرى محاول الشخص المكلف بالضريبة عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا او جزئيا بانتباغ طرق واساليب مخالفة للقانون .

✓ محاولة المكلف بالضريبة التخلص من دفعها وعدم الالتزام بها كما قد يعتمد في كثير من الاحيان انتهاج بعض الطرق والاساليب للتهرب من اداء ما عليه من تبغات جبائية سواء اتخذ هذا التهرب طابع المخالفة الصريحة للقوانين ويعرف بالتهرب الضريبي كما ياخذ وجها اخر يتم من خلاله تخلص المكلف من دفع الضريبة دون المساس باحكم التشريعات الجبائية بمعنى ان يكون في حدود القانون وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي .

من خلال التعاريف السابقة يمكن ان نستنتج بان التهرب الضريبي هو "التخلص من عبء الضريبة بصفة جزئية او كلية دون مخالفة او انتهاك القانون مستخدما بذلك المكلف بالضريبة حقا من حقوقه الدستورية باعتبار ان حريته في القيام باي تصرف من عدمه تكون مضمونة قانونيا " او بعبارة اخرى " مجموع المناهج او الطرق او الاساليب التي يسلكها بعض المكلفين بالضريبة بغرض التخلص اما كليا او جزئيا من الضريبة وذلك دون تسجيل اي تجاوز للتشريعات الجبائية " .

انواع التهرب الضريبي .

ياخذ التهرب الضريبي عدة اشكال وانواع والتي يمكن ابرازها كما يلي :

من حيث نطاق ارتكابه .

ياخذ التهرب الضريبي وفق هذا التصنيف الاشكال التالية :

✓ التهرب الداخلي .

يعد التهرب الداخلي ظاهرة قديمة ظهرت عند ظهور الضريبة كما يعتبر اكثر الانواع شيوعا من التهرب الدولي في العالم كما لا يمكن ان تخلو منه اية دولة في العالم منه مهما اختلفت درجة نموها او تقدمها هذا ويحدث التهرب الداخلي في نطاق حدود الدولة اين يلجا المكلف الى طرق واعمال غير شرعية لتجنب الضريبة المتعلقة بالبلد الذي ينتمي اليه.

✓ التهرب الخارجي .

يقصد بالتهرب الخارجي ذلك التهرب الذي يتم عبر خارج حدود الدولة والتهرب الدولي يعبر عن محاولة المتملص من عبء الضريبة وهذا الامر قد لا يتطلب تهربا وفي بعض الاحيان يتطلب ذلك التهريب.

حسب مشروعية التهرب .

✓ التهرب المشروع .

قصد بالتهرب الضريبي المشروع بالتخلص من عبء الضريبة واما جزئيا او كليا دون مخالفة التشريعات الضريبية وهذا من خلال قيام المكلف باستغلال بعض الثغرات القانونية المتاحة في التشريع الضريبي قصد عدم تحقيق الجباية عليه بصفة صحيحة وعدم التزام المكلف بدفعها اي ان المكلف بالجباية يتمكن من التخلص من الالتزام بدفع الجباية دون ان يدخل نفسه في مركز المخالف للقانون اي يكون المكلف في وضع واطار قانوني ، هذا وقد يحدث التهرب المشروع عن طريق طبيعي وهذا من خلال تجنب الحادثة المنشأة للجباية اذ يقوم المكلف بالجباية بالاستعانة باصحاب الاختصاص والخبرة قصد تمكنه من معرفة طرق التخلص من الجباية معتمدين في ذلك على الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي.

✓ التهرب غير المشروع .

يتم هذا النوع من التهرب الضريبي من خلال المخالفة المقصودة للتشريع الضريبي عن طريق استخدام طرق احتيالية وطرق خاصة بالغش المالي باخفاء المعلومات والحقائق قصد تخفيض الوعاء الخاضع

للضريبة ما يدفع مرتكبي هذا النوع من التهرب الضريبي غير مشروع تحت طائلة العقوبات الجبائية المدنية في معظم الدول .

اسباب التهرب الضريبي .

هناك جملة من العوامل والاسباب التي تدفع بالمكلف بالضريبة يتهرب من دفعها ، ومن بين اهم الاسباب التي تدفع الى بروز ظاهرة التهرب الضريبي نجد ما يلي :

الاسباب السياسية .

يعكس النظام الجبائي الطبيعة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية للمجتمع وتكمن اهمية النظام الجبائي في حاجة الدولة الى مواردها المالية لمواجهة سياستها الانفاقية العامة فزيادة الاقتطاعات لتجسيد سياسة اقتصادية واجتماعية ما تنافي رغبات وطموحات المجتمع وتجعل المكلفين بالجباية يحاولون بطريقة من طرق محاولة التملص من هذه الاقتطاعات رغبة منهم في عدم التجسيد لاعتقادهم بعدم رشادة هذه السياسة وبالتالي تكثر وتزداد مقاومتهم اكثر كلما فقدوا ثقتهم في سلطة متخذي القرار .

الاسباب المتعلقة بالادارة الضريبية .

من ابرز الاسباب نذكر ما يلي:

- ✓ لا تخضع الاطارات لتكون واحد .
- ✓ انعدام او غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الادارة الضريبية .
- ✓ سيادة الطرق والاساليب الكلاسيكية في العمل الاداري .
- ✓ غياب الجهود المبذولة لتعريف بالنظام الجبائي .
- ✓ نقص او ضعف التكوين في المجال الجبائي .

اسباب متعلقة بالمكلف .

تتجسد الاسباب المتعلقة بالمكلف في النقاط الجوهرية التالية:

- **تدنى المستوى الاخلاقي :** في اي دولة يتوقف التهرب الضريبي على عامل اساسي مهم وهو المستوى الاخلاقي السائد فيها فكلما تساهل وتسامح الراي العام مع المتهربين من الضريبة ضعف المستوى الاخلاقي السائد في الدولة كلما كان التهرب قويا ملموسا والعكس صحيح .
 - **نقص الوعي الضريبي :** يجعل نقص الوعي الضريبي المكلف يخل بواجباته اتجاه الادارة الجبائية والمتمثلة في دفع المستحقات الضريبية التي تستخدمها في التنمية الاقتصادية للدولة هذا وتوجد علاقة عكسية بين التهرب الضريبي والوعي الضريبي بحيث كلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلف انخفضت نسبة التهرب والعكس صحيح .
 - سيادة الاعتقاد الديني بعدم شرعية الضريبة .
 - اعتبار الشخص ان سرقة الدولة لا تعد سرقة ما دات الدول شخص معنوي .
 - عدم الرضا عن الدافع السياسي بدفع المكلف بعدم دفع مستحقاته الضريبية نتيجة للمشاعر المعادية للحكومة .
 - سوء تخصيص النفقات العامة والذي ينجر عنه توليد شعور بتبذير اموالهم في اوجه لا تعود بالنفع العام .
 - عدم وجود عدالة ضريبية مطبقة على واقع الناس مما يمنع المكلف من القيام بواجباته الضريبية نتيجة عدم اتفاهه مع القواعد والانظمة الضريبية .
- الاسباب الاقتصادية .**

تشهد الدول فترات كساد والتزامات تعمل على انتشار التهرب الضريبي وزيادته بسبب قلة النقود وانخفاض دخول المكلفين وتدهور القدرة الشرائية للأفراد وبالتالي زيادة درجة حساسيتهم اتجاه ارتفاع الاسعار مما

يصعب على المنتجين نقل العبء الضريبي وهذا ما يدفعهم للتهرب الضريبي باتتباعهم مختلف الطرق بينما في فترة انتعاش الاقتصاد والرخاء يقل ميل المكلفين للتهرب الضريبي بسبب ارتفاع الدخل وتحسين القدرة الشرائية للأفراد وكثرة النقود الأمر الذي يسمح للمنتجين بنقل العبء الضريبي إلى المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم وبالتالي يكون الدافع النفسي للتهرب الضريبي منخفض لدى المكلف بالضريبة.

الاسباب المرتبطة بظاهرة الرشوة والفساد الاداري .

يعد انتشار ظاهرة الرشوة والفساد الاداري بين اعوان الادارة الضريبية له تاثير بالغ على التهرب الضريبي حيث ان بعض اعوان المصالح الضريبية لا يتورعون في استلام الهبات والهدايا من المكلفين والتي تعد في الحقيقة بمثابة رشاي وهذا الظواهر تعد ظواهر مرضية مسيطرة على الادارة الضريبية وهذا راجع لنقص المراقبة الحكومية وقلة الاجهزة المخصصة لمحاربتها وهذه الظاهرة ليست ناتجة فقط عن غياب الصرامة وغياب رقابة الدولة في معالجة الموظفين كما قد ينتج هذا من التنظيم السياسي للمجتمع نفسه وضعف المرتبات الممنوحة للموظفين.

الاسباب التشريعية.

ويرجع كل هذا الى النقص الموجود في التشريع الضريبي وعدم احكام صياغة واحتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفون وعدم دقة هذه التشريعات خاصة في الدول النامية والتي غالبا ما تصدر بسرعة وكذلك تعقيد التشريع الضريبي.

طرق التهرب الضريبي واثاره .

يقوم المكلف بالضريبة باتباع عدة طرق عند تفكيره باقيام بعملية التهرب من دفع الضريبة غير انه ينجر عن هذه الطرق المتبعة في التهرب الضريبي عدة اثار وخيمة وسلبية تؤثر بطريقة غير مباشرة على النشاط الاقتصادي .

طرق التهرب غير المشروع .

ينشا هذا النوع من التهرب غالبا عند القيام بتحديد حجم الوعاء الضريبي وبالتالي قد يلجا المكلف بالجباية الى طرق تدليسية عن طريق التلاعب المحاسبي او من خلال استغلال الثغرات القانونية والعمليات المادية وتاخذ طرق التهرب الضريبي غير مشروع الاشكال التالية:

التحايل المحاسبي : يقوم المكلف في غالب الاحيان باخفاء بعض العمليات المحاسبية قصد التقليل من الوعاء الضريبي من خلال ما يلي :

✓ **التخفيض في الايرادات :** في هذه الحالة يقوم المكلف بالضريبة بعدم التصريح بجزء من

ايراداته او كليا والتي تكون مندرجة في حساب الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للمكلفين

المطالبين بمسك محاسبة حقيقية معتمدين في ذلك على بعض التصرفات غير القانونية

ومن ضمن هذه التصرفات نجد :

✓ **عدم فوترة السلع من اجل تخفيض رقم الاعمال .**

✓ **عدم تسجيل الايرادات الناتجة عن بيع النفايات المستخرجة من مواد الصناعة التحويلية**

ونشاطات البناء .

✓ **عدم التصريح بالمداخيل الحقيقية بالنسبة للخاضعين للنظام المبسط لغرض الضريبة .**

المبالغة في تقدير النفقات واجبة الخصم : يندرج ضمن هذه الطريقة ما يلي :

زيادة تكاليف السلع وزيادة نفقات الاجور مع تضخيم اقساط الاهتلاك .

تسجيل مشتريات او نفقات صيانة السيارات او تسجيل ترميمات المبالغ بالمؤسسة والمستغلة من قبل مسيرها .

تسجل مصاريف اضافية في اطار المهام الوظيفية والتي لا تربط بمصاريف سفر للخارج والتي لا تتعلق بالاستغلال .

تركيب عمليات وهمية : تعد هذه الطريق من اكثر الطرق استخداما كان تقوم مؤسسة تجارية باعداد فواتير وهمية لا تتطابق مع اي توريد حقيقي لسلع والخدمات لصالح مؤسسة اخرى وبذلك تتمكن المؤسسة من خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة الوهمي من قيمة مبلغ الرسم على القيمة المضافة على مبيعاتها وهذا ما يعمل على تخفيض الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعها اما في حالة ما يكون مبلغ الرسم على القيمة المضافة الوهمي اكبر من الرسم على القيمة المضافة على المبيعات فانه من حق هذه المؤسسة الحصول على تعويض يكون مساوي لمبلغ الفرق بين القيمة الوهمية والقيمة الحقيقية .

التحايل المادي : يكون الاخفاء ماديا عندما يقوم المكلف بالضريبة بتغيير بطريقة قانونية واقعة او حادثة مادية من خلال اخفائه لامواله التي تكون خاضعة للضريبة بصورة كلية او جزئية وقد ترد هذه الطريقة في عدة صور ومن بين هذه الصور نجد :

- ✓ ممارسة المكلف نشاط خفيف الى جانب النشاط الاساسي الذي يقوم به .
- ✓ قيام المكلف ببيع منتجات في السوق الموازية دون فواتير .
- ✓ قيام المكلف بالضريبة بخلق او انشاء مؤسسة وهمية باسماء مستعارة تزور فواتير الاستيراد من خلال ظهور مواد مستوردة قليلة وهذا من اجل التهرب من الرسوم الجمركية .

التهرب الضريبي المشروع .

قد يرد التهرب المشروع في احدى الصور التالية:

- ✓ الامتناع عن القيام باي نشاط فيه ضرائب متعددة او مرتفعة .
- ✓ التوجه نحو الانشطة التي فيها ضرائب منخفضة او اعفاءات .
- ✓ التهرب من الضريبة عن طريق توزيع الارباح على العمال والشركاء .
- ✓ التهرب من الضريبة عن طريق تقسيم الشركة الى عدة وحدات .

اثار التهرب الضريبي .

ينجر عن ظاهرة التهرب عدة اثار وخيمة وسلبية تؤثر على مختلف اوجه وجوانب النشاط الاقتصادي

ومن بين هذه الاثار نجد ما يلي :

الاثار الاجتماعية.

تعتبر قاعدة العدالة احد اهم مبادئ الضريبة في الاقتصاد والتي ترتكز على ضرورة تساوي جميع افراد المجتمع امام العبء الضريبي هذا وتستخدم الضريبة كاداة لاعادة توزيع الدخل الوطني لمصالح الفئات المحرومة الفقيرة ومدودة الدخل وقصد خدمة المجتمع يقوم المشرع الضريبي باقرار اعفاءات او تخفيضات ضريبية على بعض الجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية لافراد المجتمع.

الاثار الاقتصادية .

تعد الضريبة احد المتغيرات الاقتصادية المهمة فالتهرب الضريبي له انعكاسات سلبية على الاقتصاد لعدة زوايا فبالنسبة للاستثمار فان انخفاض ايرادات الدولة بسبب التهرب الضريبي لا يسمح بالقيام وبتكوين ادخار عام كما يعمل التهرب الضريبي يحد من قدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها متطلبات التنمية الاقتصادية فانخفاض معدلات الادخار يجعل الدول تقلص حجم الادخار

يجعل الدولة تخفض من حجم الاعفاءات الممنوحة في اطار تشجيع وترقية الاستثمار وينجر عن ذلك حدوث ركود في الاقتصاد يتسم بارتفاع معدلات البطالة والتضخم.

الاثار المالية للتهرب الضريبي .

تعد الضريبة المورد والمصدر الاساسي لخزينة الدولة هذا وتعد ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة خطيرة فالمكلف بالضريبة والمتهربين يشكلون خسارة كبيرة على الدولة والمجتمع ككل لانهم يضيعون جزء كبير من الاموال عن الخزينة العامة وبالتالي عجز الدولة جزئيا عن تنفيذ المشاريع ذات النفع العام والتي تساهم في عملية التنمية الاقتصادية بصورة خاصة فالدولة تحتاج الى دخول وموارد مالية لتغطية نفقاتها وتتجلى الاثار المالية للتهرب الضريبي في :

- ان اخطر نتائج التهرب الضريبي هي الاضرار التي تلحق بالخزينة العامة للدولة ويرجع كل هذا الى انخفاض حصيلة الضرائب الامر الذي يؤدي الى عجز الموارد التي تستخدمها الدولة في تغطية نفقاتها العامة وهذا ما يدفعها الى العمل على تسيير مواردها المالية الجديدة كان تقوم الحكومة بفرض ضرائب جديدة او رفع اسعار الضرائب المالية كما قد تلجا ايضا الى الاقتراض او الى عملية الاصدار النقدي نتيجة النقص الخاص في اليراد الضريبي بسبب ظاهرة التهرب الضريبي والذي يعمل ايضا على تهديد الاستقرار الاقتصادي والسياسي للدولة.
- كما قد تلجا الدولة في غالب الامر وفي سبيل مكافحة التهرب الضريبي الى الكثير من النفقات العامة بدل من قيامها او توجيهها الى تحقيق المزيد من الخدمات العامة والمشروعات الاجتماعية والاقتصادية التي تعود بالمنفعة العامة على افراد المجتمع خصوصا الطبقات المحرومة كالفقراء والتي تسعى الحكومة من خلالها تحقيق الرفاه الاجتماعي للمجتمع كما قد تلجا الدولة للاموال المخصصة لتمويل مشاريع التنمية الاقتصادية قصد سد العجز الظاهر في الميزانية بسبب

التهرب الضريبي فالاعتماد على هذه المبالغ قد يؤدي الى بروز مشاكل كبيرة منها تعميق الضغوط التضخمية وايقاف تنفيذ مشاريع الفئة الانتاجية.

اساليب وطرق مكافحة التهرب الضريبي .

للحد من التهرب الضريبي واثاره الوخيمة يتم اتباع او تبني سلسلة من الطرق والاجراءات التي نوجزها كما يلي:

مراجعة التشريعات الضريبية .

يتسم التشريع الضريبي الجيد بمجموعة من الصفات والخصائص كحسن صياغة وانسجامة مع الوضع الاقتصادي فالتشريع المالي المنسجم والجيد والمترايط والذي لا يتضمن اي منافذ وثغرات لا يترك اي مجال لعدم المساواة والتهرب الضريبي .

نشر الوعي الضريبي .

يتجسد ويتحقق الوعي الضريبي من خلال تعريف الموظفين بالضريبة ومشروعيتها وطبيعتها وكذا مشروعية حق الدولة في تقاضيها وواجه انفاقاتها ويكتمل كل هذا من خلال استخدام اجهزة الاعلام المختلفة .

تحقيق العدالة الضريبية .

لكي يتحقق هذا المبدأ لابد من توفر سلسلة من الاجراءات والسبل كشمولية الضريبة ومعدلها والتي يجب ان يكون في حدود المعقول .

تشجيع المكلفين على مسك الدفاتر التجارية : كقيام المكلفون بتنظيم نشاطاتهم في دفاتر قانونية ما عدا الدوائر المالية على تحديد ارباحهم الحقيقية بشكل صحيح وغياب الدفاتر التجارية الممسوكة بشكل منظم من اغلب المكلفين احد العوامل الرئيسية في التهرب الضريبي .

الترباط بين الجهات المختلفة في الدولة.

يمتلك اغلب المكلفين معاملات مختلفة تربطهم بكثير من الوزارات والادارات والهيئات والبنوك فالمكلفين يتعاملون مع البنوك عن طريق الحسابات الجارية والايداعات .

تحسين الجهاز الاداري الضريبي .

ويتجلى هذا من خلال تدعيم الجهاز الضريبي بالالات الحديثة كالأجهزة المتطورة والضرورية والحواسيب لتسريع وتسهيل انجاز العمل وهذا من خلال اتباع الاسلوب الحديث والمعاصر والحضاري في تنظيم المكاتب واستلام البيانات واقامة نظام استعلامات عصري .

اعادة النظر في جزاءات المتهربين وتشديدها .

تعد الجزاءات الخفيفة غير متصفة بالشدة والصرامة اجراءات لا تردع المكلف عن التهرب الضريبي فقد تكون هذه العقوبات جزائية ومالية مع ضرورة مراعاة امكانية وضع حوافز للمكلفين الامناء .

مكافحة التهرب الدولي .

للد او التقليل من التهرب الدولي لابد ان اتباع السبل التالية :

- الزام المكلفين بان يثبتوا ويبيّنوا في تصريحاتهم املاكهم الموجودة في الخارج وواجه النشاط والتي يباشرونها في الخارج .
- فرض الرقابة على حركة الصرف الاجنبي ومنع الاجانب من مغادرة البلاد قبل تصفية الضرائب المستحقة عليهم .

اليات الحد من التهرب الضريبي .

قصد الحد او التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي لابد من اتباع سلسلة من الاجراءات والاليات الرامية لمواجهة هذه الظاهر ذات الاثر السلبي على النشاط الاقتصادي .

الاليات الوقائية المستخدمة في الحد من التهرب الضريبي .

هناك مجموعة من الاليات والاجراءات الوقاية الواجب اتباعها من قبل الحكومة للحد او التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي .

على مستوى التشريع الضريبي .

للتشريع الضريبي دور فعال واساسي في عملية الحد من ومحاربة ظاهرة التهرب الضريبي الامر الذي يتعين على السلطات التشريعية السهر على اعادة صياغته بشكل يسهم ويسهل في عملية فهمه من موظفي ادارة الضرائب وكذا المكلفين بالضريبة مع ضرورة العمل على تبسيط الاجراءات المتعلقة بتجميع وتحصيل الضريبة ويتجسد كل هذا من خلال ما يلي :

العمل على تحسين التشريع الضريبي واستقراره .

يكون تحسين التشريع الضريبي واستقراره انطلاقا من ما يلي :

العمل على تحسين التشريع الضريبي .

ويتجسد هذا من خلال اعادة الصياغة القانونية للقوانين الخاصة بالضريبة والتي تكون بصياغة جيدة وباسلوب سهل وبسيط تسهل على المكلفين بالضريبة وموظفي ادارة الضرائب فهمها فضلا عن القيام بعملية تبسيط الاجراءات الادارية المرتبطة بعملية فرض وتحصيل الضريبة وكذا طرق حساب مقدارها ومنه يجب ضبط وصياغة احكام ونصوص التشريعية الضريبية حتى يفوت على المكلف الاستفادة من بعض الثغرات التي قد تكون في التشريع الضريبي وبالتالي سد منافذ التهرب الضريبي لذا يجب ان يكرن التشريع الضريبي يتسم بالمرونة والبساطة والوضوح والشفافية في اجراءات فرض الضريبة

او في تقييم رقم الاعمال خاصة اذا ارتبط الامر بالنظام الجزائي فصياغة القوانين المتعلقة بالضريبة تلعب دور فعال في عملية انجاح او فشل اي نوع من انواع الضرائب .

العمل على استقرار التشريع الضريبي .

بين الفترة واخرى تطرا تعديلات مستمرة على التشريع الضريبي وهذا من خلال اجراء تعديلات على قانون المالية والتي تؤدي الى تعقيد مهام موظفي الضرائب وبالتالي عدم قدرة المكلف بالضريبة تتبعها وفهمها وهذا ما يؤدي الى خلق نوع من الحساسية تجاه الضريبة وهذا ما يستدعي ضرورة السهر على العمل على استقرار النظام الضريبي والغاء كل العقوبات المرتبطة بوجه الخصوص بتعدد الضرائب ومعدلاتها المختلفة الامر الذي يسهل على كل من ادارة الضرائب والمكلفين معا تبسيط القوانين المرتبطة بالضريبة وكذا اجراءات تنفيذها وتوضيحها بالقدر اللازم من اجل مكافحة التهرب الضريبي .

عدالة النظام الضريبي .

يتم تحقيق هذا المبدأ من خلال تحقيق العدالة الاجتماعية بين مختلف افراد وطبقات المجتمع والحد من التفاوت بينهم ونعني بالعدالة الاجتماعية اي قدرة الافراد على تحمل اعباء الضريبة بصورة متساوية ويكون تحمل هذه الابعاء بصفة كلية وليست جزئية في ظل السعي الى تحقيق العدالة الضريبية عن طريق مراعاة مبدأ شخصية الضريبة وفرضها على كل مكلف حسب قدرته وتجنب الازدواج الضريبي الامر الذي يخلف زيادة بالاحساس بتعسف الضريبة فالنظام الضريبي العادل هو العامل الذي يسهل تقبل الضريبة من قبل المكلف بها والذي يجعل الاغنياء مجبرين على دفع الضرائب التي تقع على عاتقهم .

على مستوى المكلف بالضريبة .

يمكن الحد من التهرب الضريبي من قبل المكلف بالضريبة وفقا لما يلي:

تحسين علاقة الادارة الجبائية بالمكلف بالضريبة .

تحت المنحنى الجديد " مستعملي الادارة - زبائن " الذي احدثته الادارة الضريبية بالمكلفين لا يمكن لاي احد اتساع متطلبات هذا الاخير فيما يخص نوعية الخدمة التي اصبحت تشكل احد اهم انشغالات السلطات العمومية بصفة عامة والادارة الجبائية بصفة خاصة والتي اصبحت تواجه تحدي كبير والمتمثلة في تقديم خدمة عصرية ذات نوعية للمكلف بالضريبة وقصد تحقيق الادارة الجبائية لاهداف المرجوة والمتمثلة في تحسين وتنمية مستوى الوعي الجبائي للمكلف بالضريبة قصد تقليل او الحد من التهرب الضريبي انتهجت الادارة الجبائية سلسلة من الاجراءات التكميلية في اطار عصرنه ادارتها ومرافقتها لتعزيز وتحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة والادارة الجبائية من خلال :

- ✓ تحسين استقبال الجمهور في المصالح الجبائية .
- ✓ تحسين الممارسات الادارية .
- ✓ ترقية الاتصال وتحسين وصول المعلومات الجبائية .
- ✓ تحسين المحيط الجبائي .
- ✓ تحقيق الاجراءات النزاعية وتقليص اجال دراسة الملفات .

توعية المكلف بالضريبة .

نشر الوعي الضريبي والتقرب من المكلف بالضريبة والعمل على نشر الثقافة الضريبية وتحسين المكلفين باهمية الضريبة ودورها في الحياة الاجتماعية والاقتصادية والشعور بتحمل المسؤولية في اعباء الدولة في مجال الخدمات العامة وتسيير المرافق العامة .

على مستوى الادارة الجبائية .

يمكن للادارة الجبائية الحد او التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي وفقا لما يلي:

الجانب البشري .

تتمثل اهم الاجراءات التي لابد للادارة الضريبية اتخاذها على مستوى الجانب البشري في ما يلي

:

✓ رفع مستوى موظفي الجهاز من خلال التكوين المتخصص الذي يعمل على رفع مستوى

تاهيل وتدريب تلك العناصر .

✓ تحسين علاقة الادارة بالمولين وذلك باعتبارهم زبائن لديها وان التعاون لابد ان يكون

السائد فضلا عن الاستماع لانشغالاتهم والاخذ بعين الاعتبار لمقترحاتهم .

✓ توفير المعلومات الضرورية التي يطلبها من قبل تقدير الوعاء وفرض سعر الضريبة

والاجراءات الضريبية .

✓ تحسين الاوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بادارة الضريبة قصد غلق منافذ

الاغراءات المقدمة لهم فالادارة تضمن احسن تطبيق للنظام الضريبي تؤمن له الظروف

الموضوعية لاختلاقيات العمل الضريبي ومردوديته التامة .

✓ تقرير تعداد الموظفين المعنيين بالرقابة وتحسين مردوديتهم .

الجانب المادي .

من اجل ان تتماشى الادارة الضريبية مع بعض الاصلاحات الاقتصادية اتخذ المشرع الجبائي في

هذا المجال بعض التعديلات الهيكلية على المستوى المحلي والمركزي حيث :

✓ قام بتحويل الادارة المركزية الى المديرية العامة للضرائب وذلك بموجب المرسوم التنفيذي

. 190/90

✓ انشاء 9 مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي 60/91.

✓ ادماج مفتشية الضرائب المباشرة وغير المباشرة في مديرية واحدة .

✓ تجهيز مختلف المصالح الادارية الضريبية بالاعلام الالي وخصصت له نفقات تقدر ب

290000000 مليون يوره للفترة الممتدة من سنة 2009 الى 2012 .

ثالثا : الازدواج الضريبي .

تعريف الازدواج الضريبي .

إن تحقيق التنمية الاقتصادية يستلزم توفير عدة شروط ومن بين هذه الشروط الضريبة التي تشكل العامل والمعيار الأساسي ، ولكن فرض الضريبة تواجهه مشاكل وعراقيل كبيرة منه الازدواج الضريبي ، إذ تعددت مفاهيمه في علم المالية إلا أن هذه المفاهيم تحمل في طياتها نفس المضمون ، ويعرف على أنه "ظاهرة تتحقق إذا ما فرضت نفس الضريبة أو ضريبة أخرى تشبهها على الجهة ضريبية واحدة ، أو سلطتين ماليتين مختلفتين " ، أما الدكتور محمد عتلم فيعرف الازدواج الضريبي على أنه "فرض نفس الضريبة ، مرتين أو أكثر على نفس الممول بالنسبة لنفس المادة الخاضعة للضريبة "، أي الازدواج الضريبي هو : عبارة عن فرض الضريبة على نفس الشخص المكلف أكثر من مرة على نفس المادة الخاضعة للضريبة وعن نفس المدة ، ويتحقق الازدواج الضريبي نتيجة توفر الشروط التالية:

أن يكون الممول المكلف واحد ،

أن يكون المال خاضع لضريبة واحدة .

أسباب حدوث الازدواج الضريبي.

هناك العديد من الأسباب التي تؤدي إلى حدوث الازدواج الضريبي ، ومن أبرز هذه الأسباب نذكر منها ما

يلي :

رغبة المشرع في زيادة من حصيلة الضريبة،

ازدياد نفقات الدولة في أوقات الأزمات ،

تحقيق العدالة الاجتماعية وتقليل الفوارق بين الطبقات .

شروط الازدواج الضريبي .

تتجسد شروط الازدواج الضريبي في :

✓ وحدة الشخص المكلف بالضريبة : يشترط لقيام ظاهرة الازدواج الضريبي ان يكون شخص

المكلف نفسه هو الذي يتحمل نفس الضريبة اكثر من مرة وبالرغم من ان الامر يبدو بسيطا

بالنسبة للشخص الطبيعي الا ان الاراء قد اختلفت في تكييف الازدواج الضريبي من عدمه

بالنسبة للأشخاص الاعتبارية وخاصة الشركات لكونها اشخاصا معنوية ذات شخصية قانونية

مستقلة عن شخصية الشركاء والمساهمين فيها .

✓ وحدة الضريبة المفروضة : يقصد بها لقيام ظاهرة الازدواج الضريبي ان يدفع المكلف نفس

الضريبة مع توافر الشروط الاخرى اكثر من مرة او ان يدفع ضريبتين متشابهتين او نفس النوع

او الطبيعة وقد اثار خلاف حول المقصود بالتشابه في الضرائب .

✓ وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة : يتعين بالاضافة الى الشروط السابقة كي يتحقق الازدواج

الضريبي ان يكون وعاء الضريبة او المال الخاضع لها محلا للضريبة اكثر من مرة واحدة اي ان

تكون المادة او موضوع الضريبة ومحلها واحد اما اذا فرضت الضريبة في كل مرة على مال

مختلف فلا تكون امام ظاهرة الازدواج الضريبي بالرغم من وحدة الشخص المكلف بدفع الضريبة

.

✓ وحدة المادة المفروضة عنها الضريبة : يشترط اخيرا لتحقيق ظاهرة الازدواج الضريبي وحدة المدة

التي تفرض عنها الضريبة اكثر من مرة اما اذا فرضت الضريبة على دخل المكلف في سنة

معينة ثم فرضت مرة اخرى على دخله ولكن في سنة تالية فلا نكون بصدد الازدواج الضريبي

لاختلاف المدة المفروضة عنها الضريبة .

طرق الوقاية من الازدواج الضريبي .

تعمل الكثير من الدول على مكافحة ظاهرة الازدواج الضريبي تفاديا للاثار السلبية الناجمة عنها من خلال اقرار طرق ووسائل من شأنها ان تتكفل بالمهمة المبتغاة مع العلم بانها تختلف بحسب طبيعة الازدواج الضريبي .

طرق الوقاية من الازدواج الضريبي الداخلي .

لا توجد اي صعوبة في تجنب الازدواج الضريبي الداخلي لا سيما اذا كان غير مقصود اذا باستطاعة المشرع الضريبي في الدولة مراجعة القوانين الساري المفعول من اجل الوقوف على حالات الازدواج الضريبي الموجودة وذلك من خلال اعادة صياغته مما يجعله بعيدا عن الثنائية بعنوان القطاع الضريبي وفي هذا المجال عمدت السلطة الجزائرية بمناسبة الاصلاح الضريبي الاخير على الغاء عدد من الضرائب المطبقة بعنوان النظام السابق والتي كانت محل ازدواج ضريبي داخلي والمتمثل في على سبيل الاستدلال فيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فيما ياتي :

بعنوان الاقتطاعات الضريبية المفروضة على الاشخاص الطبيعيين : عرفت الاقتطاعات الضريبية المفروضة على ايرادات الاشخاص الطبيعيين قبل الشروع في تنفيذ المراجعة الجبائية بدءا من الفاتح افريل سنة 1992 ازدوجا ضريبيا والمتمثل من جهة في التطبيق السنوي للضريبة التكميلية على مجموع الدخل على الايرادات الاجمالية ما عدا الاجور المحققة من طرف الاشخاص الطبيعيين الذين لديهم اقامة معتادة في الجزائر وكذا الاشخاص الذين لهم موطن في الخارج ويملكون مداخيل متأتية من الاملاك او الاستغلات او المهن الموجودة او الممارسة في الجزائر .

بعنوان الاقتطاعات المفروضة على المرتبات والاجور : اخضعت المرتبات والاجور والتعويضات والمنافع المسددة من طرف ارباب العمل عملا باحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة السارية المفعول

ما قبل الاصلاح الضريبي الاخير لازدواج الضريبي حيث تمثل الاقتطاع الاول في الضريبة على الاجور والمرتببات المفروضة تطبيقا لاحكام المادة 141.

بغنوان الارباح الموزعة من طرف الشركات الخاضعة للضريبة على ارباح الشركات : عمدت السلطات الوطنية ممثلة في وزارة المالية والمديرية العامة للضرائب على اعفاء الارباح الموزعة من طرف الشركات الخاضعة للضريبة على ارباح الشركات من خلال الغاء ازدواجية الخضوع الضريبي الناتج عن التمييز المطبق بموجب القانون بين عملية تحقيق هذه الارباح وتوزيعها الفعلي على المساهمين والشركاء .

طرق الوقاية من الازدواج الضريبي الدولي .

من المؤكد ان تفادي الازدواج الضريبي هو اصعب من تفادي الازدواج الضريبي الداخلي ومرد ذلك الى عدم وجود سلطة عليا بين الدول تقوم بالتنسيق بين تشريعاتها الضريبية المتباينة ولا سيما ان كل دولة تراعي في وضع تشريعاتها الضريبية ظروفها الاقتصادية والمالية والاجتماعية ويصرف النظر عن ظروف الدول الاخرى ومع هذا فقد تبنى اسلوبين لتفادي الازدواج الضريبي والتي يمكن ايجازها كما يلي :

الاسلوب الاول : الاتفاقيات الثنائية الخاصة .

لقد مرت المحاولات الرامية الى تفادي الازدواج الضريبي الدولي بعدة مراحل خصوصا وان الهدف منها كان تسيير العلاقات الاقتصادية الدولية التي يعرقلها مثل هذا الازدواج وهكذا فقد عملت هيئات دولية كثيرة الى البحث في وسائل منع الازدواج الضريبي الدولي وانتهت ابحاثها الى عدد من المقترحات المفيدة في هذا المجال ولكن هذه المقترحات سرعان ما كانت تصطدم عمليا وتطبيقا بتمسك كل دولة بما تملكه من سيادة ومن سلطة في فرض الضرائب بحيث يكون فرضها لمصلحة هذه الدولة بالذات فلا تضطر والحال هذه الى مراعاة مصلحة اي دولة اخرى .

الاسلوب الثاني : تنظيم الضريبة .

وفي هذه الحالة يستطيع المشرع ان يتخذ من الاجراءات ما يكفل عدم تحقيق الازدواج الضريبي بصرف النظر عما تقررره الدول الاخرى في هذا الشأن وذلك عن طريق اقرار قانون يقضي صراحة باعفاء المكلف من ضريبة معينة اذا استطاع ان يثبت انه دفعها الى خزينة دولة اخرى او عن طريق اقرار قانون يصدر في هذا الشأن .

المراجع

قائمة المراجع .

اولا : الكتب .

- (1) حميد بوزيدة ، جباية المؤسسة ،ديوان المطبوعات الجامعية ،ط1،الجزائر ، ط1 ، 2010 .
- (2) خالد شحاة الخطيب ، احمد زهير شامية ، اسس المالية العامة ، دتر وائل للنشر ، عمان ، ط3 ، 2007 .
- (3) عبد المنعم فوزي ، المالية العامة والسياسة المالية ،دار النهضة ،بيروت ، ط1،1972.
- (4) علي زغدود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ط4 ، 2011 .
- (5) مجدي شهاب ، اصول الاقتصاد ، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع ، عمان ، ط1، 2004 .
- (6) محرز محمد عباس ، اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ط4 ، 2010.
- (7) محمد الصغير بعلي ، يسرى ابو العلا ،المالية العامة ، دار العلوم للنشر ، عنابة ، ط2003،1 .
- (8) محمد خالد عطا ، الفحص الضريبي علما وعملا ، دار الطباعة الحرة ، الاسكندرية ، ط1 ، 2002.
- (9) محمد طاقة ،صدى العزاوي،اقتصاديات المالية العامة ،دار المسيرة ،العراق ، ط2006،1.
- (10) الياس شاوش بشير ، المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري ، ديوان المطبوعات الجامعية ، وهران ، 2007 .
- (11) يونس أحمد البطريق ،النظم الضريبية ، الدار الجامعية ،الإسكندرية ، ط1 ، 2003.

ثانيا : المقالات العلمية .

- (1) ابو بكر خليفة حمد دلعب ، علي منصور سعيد عطية ، الايرادات العامة والنفقات العامة للاقتصاد : دراسة تطبيقية لتحليل طبيعة العلاقة بينهما وتحديد اتجاهها ، المجلة الجزائرية للابحاث الاقتصادية والمالية ، المجلد 03 ، العدد 01 ، 2020 .
- (2) احمد بساس ، مكافحة التهرب الضريبي والغش الضريبي في الجزائر - حصر لاهم الاجراءات الجبائية الردعية للفترة الممتدة من 2008 الى 2013 - ، مجلة دراسات العدد الاقتصادي ، المجلد 04 ، العدد 02 ، 2013.
- (3) احمد بساس ، مكافحة التهرب والغش الضريبي في الجزائر - حصر لاهم الاجراءات الجبائية الردعية للفترة من 2008-2013 ، مجلة دراسات العدد الاقتصادي ، المجلد 04 ، العدد 02 ، 2013 .
- (4) ادم حديدي ، ام الخير حمودة ، دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب والغش الضريبي - دراسة ميدانية لعينة من مديريات الضرائب في الجزائر - ، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية ، المركز الجامعي افلو ، المجلد 03 ، العدد 01 ، 2019 .
- (5) ادم حديدي ، ام الخير حمودة ، دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب والغش الضريبي - دراسة ميدانية لعينة من مديريات الضرائب في الجزائر ، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية ، المجلد 03 ، العدد 01 ، 2019.
- (6) ايت دحمان سيد علي ، واقع الازدواج الضريبي وطرق تسويته في التشريع الجزائري ، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية ، المجلد 11 ، العدد 01 ، 2011 .
- (7) بغنة سهيلة ، بوعلاق نوال ، سياسة ترشيد النفقات العمومية في ظل تدهور واسعار النفط العالمية - دراسة حالة الجزائر - ، مجلة الافاق للدراسات الاقتصادية ، المجلد 02 ، العدد 06 ، 2021 .

(8) بن موسى ام كلثوم ، عيسى نبوية ، ترشيد النفقات العمومية (دراسة تطور النفقات العمومية في الجزائر من سنة 1980 الى سنة 2013) ، مجلة ادارة الاعمال والدراسات الاقتصادية ، المجلد 02 ، العدد 02 ، 2016 .

(9) بن موسى ام كلثوم ، عيسى نبوية ، ترشيد النفقات العمومية (دراسة تطور النفقات العمومية في الجزائر من سنة 1980 الى سنة 2013) ، مجلة ادارة الاعمال والدراسات الاقتصادية ، العدد 04 ، 2016.

(10) بوطورة فضيلة ، ترشيد الانفاق العام كمدخل للحد من الفساد في الجزائر ، مجلة دراسات في الاقتصاد وادارة الاعمال ، العدد 02 ، 2018 .

(11) الجيلالي بلواضح ،التحقيق المحاسبي كالية للحد من التهرب الضريبي-دراسة نموذج حالة بمدينة الضرائب لولاية المسيلة :ش ذ م-م اكلوليكسس للفترة 2017-2020، المجلد 15 ، العدد 01 ، 2022.

(12) جيلالي يوسف ، تصنيف وتوزيع النفقات العامة في الجزائر ، دراسة مقارنة بين النظام الميزانياتي السابق المقرر بالقانون 87-17 المتعلق بقانون المالية ، المعدل والمتمم والاصلاح الميزانياتي المقرر بالقانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم ، مجلة الفكر القانوني والسياسي ، المجلد 17 ، العدد 02 ، 2023 .

(13) حداب محي الدين ، خاشعي محمد ، ترشيد الانفاق باتباع سياسة التقشف واثره على الميزان التجاري الجزائري - دراسة قياسية - ، مجلة التنظيم والعمل ، المجلد 10 ، العدد 01 ، 2021 .

- (14) حسين مشفق ، عبد المالك بشيش ، اشكالية التحصيل الضريبي في الجزائر بين فعالية الاليات ومخاطر التهرب - دراسة حالة مديرية الضرائب بالمسيلة الفترة 2018-2022 ، المجلد 07 ، العدد 02 ، 2023.
- (15) خالد عيادة علميات ، التهرب الضريبي اسبابه واشكاله وطرق الحد منه ، مجلة الاقتصاد الجديد ، العدد 09 ، 2013.
- (16) خديجة عوادية ، دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي ، مجلة المؤسسة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 3، المجلد 10 ، العدد 01 ، 2021.
- (17) خناطلة براهيم ، خليفة نادية ، ترشيد النفقات العامة ، كالية لعلاج عجز الميزانية العامة للدولة ، مجلة الباحث للدراسات الاكاديمية ، ، المجلد 07 ، العدد 01 ، 2020.
- (18) سامر زلاسي ، لخضاري حليلة ، اثر انخفاض سعر النفط في ترشيد النفقات ودعم سياسة التقشف - دراسة تحليلية للسياسة الاجتماعية في الجزائر 2008-2017 - ، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة ، العدد 04 ، 2018 .
- (19) سامي مراد ، دراسة تحليلية لاليات تجنب الازواج الضريبي الدولي ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية ، المجلد 03 ، العدد 01 ، 2018 .
- (20) صادق جميلة ، دربال عبد القادر ، اجراءات ترشيد النفقات العمومية في الجزائر في ظل تقلبات اسعار النفط منذ سنة 2014 ، مجلة التكامل الاقتصادي ، المجلد 07 ، العدد 02 ، 2019 .
- (21) صافية لشلح ، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي ، مجلة المقرريزي للدراسات الاقتصادية والمالية ، المجلد 02 ، العدد 02 ، 2018.

- (22) الطيب بوحالة ، الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، مجلة طبنة للدراسات العلمية الاكاديمية ، المجلد 05 ، العدد 02 ، 2022.
- (23) عائشة بوشياخي ، فاطمة بوشياخي ، اسباب التهرب الضريبي واثره على الخزينة العامة في الجزائر ، مجلة دراسات جبائية ، المجلد 03 ، العدد 01 ، 2014.
- (24) عبد الرحمان بكر ، الحوكمة الضريبية واثرها في الحد من التهرب الضريبي ، مجلة دراسات جبائية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، المجلد 04 ، العدد 01 ، 2015.
- (25) عبد الرحمان قروي ، دور مفتش الضرائب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي - دراسة حالة الجزائر - ، مجلة دراسات جبائية ، المجلد 04 ، العدد 02 ، 2015.
- (26) عبد الرؤوف بوجريو ، مصباح حراق ، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ودوره في تفعيل التحصيل الجبائي - دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب لولاية ميله خلال الفترة (2010-2019) ، مجلة ميلاف والدراسات ، المجلد 08 ، العدد 01 ، 2022.
- (27) عزوز مفتاح ، نعيمة علواش ، الازدواج الضريبي - المفهوم واليات المعالجة - ، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية ، المجلد 11 ، العدد 02 ، 2018 .
- (28) محمد خالد المهاييني ، التهرب الضريبي واساليب مكافحته ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية ، القاهرة ، جامعة الدول العربية ، 2010.
- (29) محمد سامي ، فتحي مولود ، طرق الكشف على التهرب والغش الضريبي من خلال استعمال اليات مكافحتها ، مجلة ابحاث اقتصادية ، المجلد 06 ، العدد 02 ، 2023.

(30) مصطفى عوادي ، نصر رحال ، انور عبدة ، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة

التهرب والغش الضريبي - دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالوادي - ، مجلة الاقتصاد

والتنمية المستدامة ، المجلد 02 ، العدد 01 ، 2019.

(31) مطاي عبد القادر ، عمر دلال فؤاد ، ظاهرة تزايد النفقات العامة في الجزائر واهم

محدداتها دراسة تحليلية قياسية للفترة (1970-2016) ، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي ،

المجلد 04 ، العدد 02 ، 2020.

(32) مناد محمد ، تطور النفقات العامة في الجزائر واثرها على النمو الاقتصادي للفترة

:1999-2014 ، مجلة المالية والاسواق ، المجلد 02 ، العدد 02 ، 2015.

(33) مهدي محمد محفوظ ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي ، لبنان ، 2005،

ص304.

(34) ناصر مراد ، اسباب التهرب الضريبي واثاره على الاقتصاد الوطني ، مجلة دراسات

اقتصادية ، المجلد 10 ، العدد 01 ، 2010.

(35) نجوى سديرة ، اليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مجلة الحقوق

والعلوم السياسية ، العدد 11 ، 2019.

(36) نورة قدوري ، نورية غازي ، استراتيجية عصنة ادارة الضرائب لمكافحة التهرب الضريبي

في الجزائر ، مجلة البشائر الاقتصادية ، المجلد 03 ، العدد 02 ، 2020.

(37) وافي ناجم ، جلايلة عبد الجليل ، ظاهرة تزايد النفقات العامة وواقعها في الجزائر خلال

الفترة 1990-2019 ، مجلة التكامل الاقتصادي ، المجلد 08 ، العدد 02 ، 2018 .

ثالثا : الاطروحات ورسائل الماجستير .

1-الاطروحات :

(1) - احمد بساس ، اثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الاصلاحات الاقتصادية في الجزائر - دراسة ميدانية بالادارة الضريبية بالاغواط - ، اطروحة دكتوراه ، تخصص علوم تسيير ، جامعة الاغواط ، 2014/2013.

2- رسائل ماجستير :

- (1) احمد مامون احمد ، تاثير التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية " دراسة مقارنة وتطبيقية على العراق " ، بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في الحقوق ، جامعة المنصورة ، كلية الحقوق قسم الاقتصاد والمالية العامة ، 2021.
- (2) جمال يرقى ، اساسيات في المالية العامة واشكالية العجز في ميزانية البلدية ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2002/2001 .
- (3) محمد قاسمي ، تفعيل اليات الرقابة الجبائية للحد من الغش الجبائي - دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2003 - 2003 ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص نقود مالية وبنوك ، جامعة البليدة 2 ، 2015/2014.

الفهرس

الصفحة	العنوان
01	مقدمة
03	المحور الاول : الاطار النظري للمالية العامة .
09	المحور الثاني : النظرية العامة للميزانية .
18	المحور الثالث : النظرية العامة للنفقات .
30	المحور الرابع : النظرية العامة للموارد .
55	المحور الخامس : مضمون الميزانية (الإعداد والتنفيذ) .
83	المحور السادس : اشكالية المالية العامة في الجزائر (ترشيد الاتفاق العام ، الازدواج الضريبي ، التهرب الضريبي) .
112	المراجع .
121	الفهرس .