الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامـعة غرداية

كليـة العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

Université de Ghardaïa
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et Sciences de Gestion
Département des sciences financières et comptabilité

مطبوعة في مقياس

المالية العامة

مقدمة لطلبة:

السنة الثانية شعبة العلوم مالية ومحاسبة

من إعداد: د. بـن قايد الشيـــخ

السنة الجامعية 2025/2024

فهرس المحتويات

مقدمة	الصفحة
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي المالية العامة	5
أولاً- تعريف علم المالية العامة	6
ثانياً- تطور المالية العامة	7
ثالثاً- المالية العامة في المفهوم التقليدي والمفهوم الحديث	9
رابعاً- علاقة علم المالية العامة بالعلوم الأخرى	10
الفصل الثاني: النفقات العامة	14
أولاً- الإطار المفاهيمي للنفقات العامة	15
ثانياً- تقسيمات النفقة العامة	17
ثالثاً- أسباب تزايد النفقات العامة	19
رابعاً- آثار النفقات العامة	22
الفصل الثالث: الإيرادات العامة	26
أولاً- مفهوم الإيرادات العامة	27
ثانياً- مصادر الإيرادات العامة	28
1. الضرائب	28
2. الرسوم	53
3. القروض العامة	56
4. أملاك الدولة(الدومين)	58
5. الثمن العام	60
6. مصادر أخرى للإيرادات العامة	61
الفصل الرابع: الميزانية العامة	65
أولا- تعريف الميزانية العامة	66
ثانيا- أهمية الميزانية العامة	68
ثالثا- مبادئ تحضير الميزانية العامة	69
رابعاً- مراحل تحضير واعتماد الميزانية العامة	75

1-تحضير الميزانية العامة	76
2-اعتماد الميزانية العامة	78
3-تنفيذ الميزانية العامة	79
الفصل الخامس: الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة	86
أولاً: الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة	87
ثانيا: رقابة المحاسب العمومي	93
ثالثاً: الرقابة البعدية على التنفيذ	96
1- رقابة مجلس المحاسبة	96
2- رقابة المفتشية العامة للمالية	101
قائمة المراجع	103

مقدمة:

تكتسي المالية العامة اهمية بالغة في حياة الامم والشعوب، فالمالية العامة تلعب الدور الذي يلعبه الجهاز العصبي بالنسبة لجسم الانسان، ولا نُبالغ إذا ما قلنا أن المالية العامة هي بمثابة المرآة العاكسة لحالة الاقتصاد وظروفه، والحالة السياسية وظروفها في الدولة خلال فترة زمنية معينة. إن اصطلاح المالية العامة يعبر عن النشاط المالي للدولة والذي يتمثل في إنفاقها لما تحصل عليه من إيرادات بقصد إشباع الحاجات لعامة للمجتمع، واشباع الحاجات العامة يتحدد بحسب إيديولوجية المجتمع ومستوى تقدمه الاقتصادي والاجتماعي، لذلك فإن اغلب كتّاب المالية العامة يتحدثون عن اختلاف المفهوم التقليدي للمالية العامة عن مفهوم الحديث وذلك بسبب التغيّر الحاصل في نشاط الدولة وموقفها ازاء اشباع الحاجات العامة للمجتمع ودورها في الحياة الإقتصادية وتدخلها فيه، وذلك يتطلب نفقات عامة بحجم متزايد حسب حجم اشباع الحاجات العامة، وفي نفس الوقت يتطلب خلق مرونة لإيرادات الدولة يغطي حجم الإنفاق.

تتضمن هذه المطبوعة خمسة فصول نهدف من خلالها تزويد الطالب بمعلومات معرفية في مجال المالية العامة وأن يصبح مُلمّاً ببعض المصطلحات الهامة في المالية العامة مثل الإيرادات والنفقات العامة وتحليل آثارهما الاقتصادية والاجتماعية والإلمام بهيكل الميزانية العامة للدولة، وآليات الرقابة على المال العام، ومن ثم التعرّف على السياسات المالية والضريبية وأدوات كل منهما.

كما حرصنا في هاته المطبوعة على تزويد الطلبة بمفاهيم أخرى مثل الضرائب والرسوم وانواعها، باعتبار أن النظام الضريبي من أعظم أدوات السياسة المالية، ومن أهم مصادر الإيرادات العامة في غالبية الدول المتطورة أو غيرها، ولذا احتلت دراسة المالية العامة مكانة خاصة في المناهج الدراسية الحديثة لكليات الإدارة والاقتصاد بأقسامها العلمية المحاسبية والمالية والإدارية.

وإذا كان للمالية العامة هذه الأهمية من الوجهتين الاقتصادية والسياسية، فالتساؤل يثور حول الموضوع الذي تعالجه المالية العامة والمقصود منها ومكانها في نطاق العلوم الاجتماعية الأخرى.

الفصل الأول
الإطار المفاهيمي للمالية العامة

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمالية العامة

أولاً- تعريف علم المالية العامة:

ارتبط مفهوم ومضمون علم المالية العامة في تطوره ارتباطا وثيقا بتطور دور الدولة في النشاط الاقتصادي، وبعد أن كان علم المالية العامة في المفهوم التقليدي مقتصرا على البعد المالي الحسابي فقط، أصبح هذا المفهوم في العصر الحديث له أبعاد متعددة بعضها اقتصادية وأخرى اجتماعية مالية، ولهذا اتسع نطاق علم المالية العامة باتساع دور الدولة وتطورها، وتبعهاً لأهدافها الإقتصادية والسياسية ولم يعد دوره قاصراً على تغطية النفقات وتوزيع العبء بين المواطنين[1].

ولهذا فإن علم المالية العامة هو ذلك العلم الذي يدرس القواعد المنظمة للنشاط المالي للهيئات والإدارات العامة، بحيث يرتكز جل هذا النشاط على تعبئة واستقطاب الموارد المالية اللازمة لصرفها على النفقات العامة من أجل الوصول إلى اشباع الحاجات العامة، لذلك فإن اغلب كتّاب المالية العامة يتحدثون عن اختلاف المفهوم التقليدي للمالية العامة عن مفهوم الحديث.

وتبعا لذلك تطور مفهوم المالية العامة بفضل تطور الدولة والإنتقال من فكرة " **الدولة الحارسة** "الى فكرة" **الدولة المتدخلة،** وبالتالي المساهمة في تطوير نظرية " **النفقات العامة** " نظرية" **الايردات العامة،** نظرية " **الموازنة العامة** " تطورًا يتفق مع هذا الدور الحديث للدولة فلم يعد الغرض من النفقات العامة مقصورا على الوظائف التقليدية (الامن و العدالة والدفاع) ، بل اصبح يشمل بالإضافة الى ذلك، التأثير في حجم الدخل القومي، وفي كيفية توزيعه بين الفئات الاجتماعية المختلفة، بما يضمن تحقيق العدالة وارتفاع مستوى معيشة الفئات الاجتماعية ذات الدخول المحدودة ولم تصبح نظرية " **الايرادات العامة** " مقصورة على تغطية " **النفقات العامة** " بل اصبحت تهدف الى ما هو ابعد من ذلك ألا وهو تحقيق قدر من التقارب بين الدخول و الثروات ،الى محاربة التضخيم ،أو الى تكوين احتياطي للميزانية.

وهكذا تم الانتقال من مرحلة **المالية المحايدة** الى ما يسمى **بالمالية الوظيفية** أي التي توظف لخدمة غايات الدولة الاقتصادية والاجتماعية، وذلك تبعا للانتقال من **الدولة الحارسة** الى **الدولة المتدخلة،** وهكذا اتسع نطاق علم المالية العامة بحيث اصبح يشمل بالدراسة نشاط الدولة عندما تستخدم الادوات المالية كنفقات والضرائب والرسوم والقروض العامة والميزانية العامة بقصد تحقيق المصلحة العامة للمجتمع ، وهذا ما يظهر من التعريفات العديدة التي اعطيت لعلم المالية العامة منها على سبيل المثال بان المالية العامة "العلم الذي يدرس النفقات العامة والايرادات العامة وتوجيهها

[1]. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1995، ص4.

بغرض تحقيق أغراض الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية . ومنها ايضا ان المالية العامة هي" العلم الذي يدرس الإيرادات العامة والنفقات العامة والميزانية العامة، وتوجيهها واستخدامها في تحقيق الأهداف المنبثقة عن الفلسفة الإقتصادية والإجتماعية والسياسية التي تتبنّاها الدولة"[1].

من خلال هذا التعريف الأخير نستنتج بأن الهدف من الحصول على الإيرادات العامة، لم يعد يقتصر على تغطية النفقات العامة فقط، بل أصبح للإيرادات العامة أهداف أخرى منها: محاربة التضخم، وتكوين احتياطي لمواجهة أعباء غير متوقعة، إعادة توزيع الدخل والثروة...الخ. كما يبيّن هذا التعريف أن الإيرادات العامة والنفقات العامة أصبحت أدوات كمية مالية (متغيرات مالية) في يد الدولة تستخدمها وتوجهها لتحقيق أهدافها المختلفة، إلى جانب الهدف المالي التقليدي، وأصبح يُنظر إلى النظام المالي على أنه كل لا يتجزأ من النظام الإقتصادي والإجتماعي للدولة، وأن الظاهرة المالية هي جزء من الظاهرة الإقتصادية وتخضع إلى قواعد التحليل الإقتصادي[2].

ثانياً- تطور المالية العامة:

إن نشأة وتطور علم المالية العامة بدأت من نشأة الدول سواء وصلت إلى مرحلة الحضارة أم لم تصل، لذلك كانت المالية العامة مرتبطة بوجود الدولة ونشأتها وكانت مرآة الدول عبر العصور، فكانت الدول ترى نفسها وصورتها عبر ماليتها العامة وضعفها من ضعف ماليتها العامة، وهو ما نستعرضه من خلال تعاقب الحضارات القديمة وكيفية توظيف واستخدام المال العام من طرف الدولة أو الحاكم أنذاك.

1- العصور القديمة:

كانت دولة الفراعنة بمصر والإمبراطورية الرومانية تلجأ إلى فرض الجزية على الشعوب المغلوبة، وإلى عمل الأرقاء(العبيد) للحصول على موارد تنفق منها على مرافقها العامة، وقد عرفت مصر الفرعونية الضرائب المباشرة وغير المباشرة على المعاملات التجارية وطبّقت سياسة الإحتكار المالي لبعض المنتجات كما لجأت فرض الرسوم الجمركية ورسوم المرور على البضائع من وإلى الأسواق فضلا عن فرض ضريبة على المنتجات ودخل الأراضي الزراعية وعلى التركات والثروة المنقولة[3].

ففي الحضارة اليونانية عرفت أيضا أنواعا معينة من الضرائب كالتي فرضت على الحدائق والكروم كما فرضت ضريبة مقدارها 5% على صادرات وواردات مدنها لصالح الخزانة العامة، كما فرضت

[1]. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، ط4، دار وائل للنشر والتوبع، عمان، الأردن، 2012، ص16

[2]. عاطف صدقي، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1972، ص21

[3]. سليم حسين، تاريخ مصر القديم ، دار النهضة العربية ، مصر 1980، ص511.

رسوم على حركة انتقال السلع من إقليم إلى آخر داخل البلاد بالإضافة إلى الضريبة العينية التي فرضت على محاصيل الحبوب[1].

أما الإمبراطورية الرومانية ومع نهاية القرن الخامس الميلادي وبداية ضعفها، وظهور تسيب إداري ومالي، وإهمال الجانب الإحصائي وعدم القدرة على حصر العقارات والثروات والمواطنين، وكثرة الإعفاءات الضريبية والإستثناءات الممنوحة للأمراء وأصحاب الإقطاعيات، وأمام هذه الوضعية الصعبة أصبح من اللازم استبدال الضرائب المباشرة بالضرائب الغير المباشرة وذلك بفرضها بنسبة 15% على المتداول في الأسواق لتوفير إيرادات للإمبراطورية وسد نفقات الدولة.

2ـ العصور الوسطى:

في العصور الوسطى لم يكن للدول الغربية مالية منفصلة عن حكامها، فكان هؤلاء ينفقون على حاجات البلاد من ريع أملاكهم الخاصة، وإن لم تكف لسد نفقات طارئة كانوا يقبلون التبرعات من الأغنياء ويفرضون الضرائب لإنفاقها على تلك النفقات الطارئة(كالحروب والزلازل)ن فأخذت الضرائب في ذلك الحين الصفة المؤقتة الإستثنائية.

وبعد تزايد وظائف الإقطاعيات وتشبعها أصبحت مداخيل أملاك الحكام الخاصة وتبرعات الأغنياء الإختيارية لا تكفي لسد حاجة الدولة من النفقات العامة مما أدى بها إلى فرض ضرائب إجبارية[2]، كما أن في هاته الحقبة لم يكن للضريبة أهمية كبيرة، وكانت الدولة تستمد إيراداتها من أملاك الحاكم التي ينفق من ريعها على نفسه وأسرته ورعيته على السواء.

3ـ العصر الحديث:

وابتداء من الحرب العالمية الأولى، اضطرت الدولة ولأسباب مختلفة التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وزادت أبعاد هذا التدخل بوقوع الكساد الكبير في سنة 929 ، ومن بين أسباب هذا التدخل ما يلي:

- ✓ رغبة الدولة في إشباع الحاجات العامة؛
- ✓ معالجة بعض المشاكل الاقتصادية من بطالة وتضخم؛
- ✓ التقليل من التفاوت في توزيع الدخول والثروات بين أفراد المجتمع؛
- ✓ تفعيل دور القطاع الخاص في النمو ودفع عجلة التنمية؛
- ✓ الحد من نشاط التكتلات الرأسمالية الاحتكارية وتشجيع المشروعات الصغيرة والمتوسطة.

[1]. عبد الباسط الوراني، النظام المالي عند اليونان، دار المعارف، 1973، القاهرة، ص51.

[2]. غازي عناية، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار البيارق، عمان، الأردن، 1998، ص46.

ويطلق على الدولة في هذه الحالة بالدولة المتدخلة لكونها تتدخل في النشاط الاقتصادي لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية بالرغم من أن الفكر الاقتصادي السائد في هذه الفترة والذي يتزعمه جون ماينرد كينز الذي يؤمن بدوره بالحرية الاقتصادية والمبادرة الفردية، إلا أنه يعطي للدولة دورا جديدا متميزا في النشاط الاقتصادي، وبذلك أصبح علم المالية العامة أكثر تعبيرا عن فكرة المالية الوظيفية، فاتسعت دائرة الإنفاق العام وتعددت ميادينه، كما تغيرت النظرة اتجاه الضرائب فلم تعد أداة لجمع المال فقط بل تعددت وتنوعت أهدافها، واتخذت موازنة الدولة طابع وظيفي فلم يعد هدفها مجرد إيجاد توازن حسابي بين الإيرادات العامة للدولة ونفقاتها، وإنما يهدف إلى تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي ورفع مستوى معيشة الملايين من المواطنين[1].

وهنا اتسع نطاق علم المالية العامة فأصبح أداة رئيسية في يد الدولة لتحقيق أهدافها ولم يعد دورها قاصراً على تغطية نفقات الدولة وتوزيع العبء بين المواطنين ولكن مهمتها التدخل والمساهمة في تحقيق التوازن في الإقتصاد الوطني والرفع من مستوى الدخل والتشغيل، وأدى هذا إلى ظهور الدولة المنتجة التي تتولى الإنتاج والتوزيع كما تحددها الخطة الإقتصادية والإجتماعية[2].

ثالثاً- المالية العامة في المفهوم التقليدي والمفهوم الحديث:

هناك اختلاف كبير بين مفهوم المالية العامة التقليدي (الكلاسيكي) ومفهوم المالية الحديث، وسبب هذا هو التغير الحاصل في نشاط الدولة وموقفها ازاء اشباع الحاجات العامة للمجتمع ودورها في الحياة الإقتصادية وتدخلها فيه، وذلك يتطلب نفقات عامة بحجم متزايد حسب حجم اشباع الحاجات العامة، وفي نفس الوقت يتطلب خلق مرونة لإيرادات الدولة يغطي حجم الإنفاق، ويمكن توضيح الإختلاف في المفهومين من خلال ما يلي:

1-المالية العامة في المفهوم التقليدي (المالية العامة المحايدة):

لقد كانت الإيرادات العامة سابقا محصورة ومحددة لمواجهة ولتغطية النفقات العامة اللازمة، ولإشباع الحاجات المتعددة من دفاع وأمن داخلي وخارجي وبعض الأشغال العامة، وبمعنى آخر كان على الدولة وظائف ومهام يجب القيام بها، وتحقيق ذلك يحتاج إلى نفقات عامة تغطي كلفة هذه المهام والأعمال، دون البحث عن إيرادات كثيرة وانما حدوده تكفي الدولة بما يغطي كلفة هذه النفقات، أي بما يعادل ويساوي نفقاتها في إشباع الحاجات الأساسية والضرورية اللازمة للقيام بالأعمال والوظائف المحددة للدولة.

[1]. محمد خالد المهايني ، محاضرات في المالية العامة ، المعهد الوطني للادارة العامة ، الجزائر، 2013، ص6.

[2]. محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص32.

وعلى ضوء ذلك لقد تجسد تطور مفهوم علم المالية العامة في الانتقال من مرحلة الدولة المحايدة إلى مرحلة الدولة المتدخلة في النشاط الاقتصادي، حيث عجزت النظرية التقليدية عن تقديم الحلول للخروج من الأزمة المالية العالمية أو ما تسمى بأزمة الكساد الكبير لسنة 1929، مما فتح المجال للأفكار التي نادى بها الاقتصادي الانجليزي كينز وتطبيقها، والتي وردت في مؤلفه (لنظرية العامة في التشغيل والفائدة والنقود سنة1932) والتي تنص على السماح للدول بالتدخل في الحياة الاقتصادية لتحقيق التشغيل الكامل، عن طريق التأثير في العناصر المكونة للطلب الفعال الذي يتكون من الطلب على السلع الاستهلاكية والسلع الاستثمارية[1].

وبالتالي كان من الضروري مواكبة هذا المفهوم تطورا يتفق مع هذا الدور الحديث للدولة، فلم يعد الغرض من النفقات العامة مقصورا على الوظائف التقليدية (الأمن و العدالة والدفاع) ،بل اصبح يشمل ، بالإضافة إلى ذلك ، التأثير في حجم الدخل القومي ، وفي كيفية توزيعه بين الفئات الاجتماعية المختلفة ،بما يضمن تحقيق العدالة وارتفاع مستوى معيشة الفئات الاجتماعية ذات الدخول المحدودة، ولم تصبح نظرية " الإيرادات العامة " مقصورة على تغطية " النفقات العامة " بل اصبحت تهدف إلى ما هو أبعد من ذلك ألا وهو تحقيق قدر من التقارب بين الدخول و الثروات ، إلى محاربة التضخيم ،أو إلى تكوين احتياطي للميزانية.

رابعاً- علاقة علم المالية العامة بالعلوم الأخرى:

يعتبر علم المالية العامة من العلوم الإجتماعية بحكم وجوده وتفاعله وتطوره مع وجود الأفراد والجماعات المنظمة والمجتمعات وخضوعها إلى سلطة عامة، يناط بها إشباع الحاجات الجماعية العامة، وتقديم مجموعة من الخدمات الأساسية والضرورية لمعيشة ورفاهية المجتمع، ومن الطبيعي أن يرتبط هذا العلم الإجتماعي بصلات وثيقة مع العلوم الإجتماعية الأخرى، التي يعمل إلى جانبها ضمن مجتمع واقتصاد واحد، وفيما يلي أهم العلوم الإجتماعية التي ترتبط بعلم المالية العامة:

1- العلاقة بين المالية العامة وعلم الإجتماع:

إن العلاقة بين علم المالية وعلم الاجتماع، علاقة قوية واضحة، فهنالك تأثير متبادل بينهما ومن المعروف أن الكميات أو المتغيرات المالية، الإيرادات العامة والنفقات العامة تحدث آثار اجتماعية، عند انتقالها من وإلى الدولة، سواء أقصدت الدولة تحقيق هذه الآثار أم لم تقصد، وسواء أتمت هذه الكميات المالية في ظل المالية العامة التقليدية (المحايدة)، أم تمت في ظل المالية العامة المتدخلة (الوظيفية المعوضة)، في الدول الرأسمالية أو ذات الاقتصاديات

[1]. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص36.

الموجه، فالنظام الاجتماعي يؤثر في النظام المالي ويحدد مساره، والنظام المالي انعكاس للنظام الاجتماعي، وأداة هامة من أدوات تحقيق أهداف هذا النظام[1].

2ـ العلاقة بين المالية العامة وعلم الإقتصاد:

مما لا شك فيه أن علم المالية شديد الصلة وعلاقته وثيقة بعلم الاقتصاد، وهو أقرب العلوم إليه سواء من الناحية النظرية أوالعملية، والعلاقة بينهما قديمة ومترابطة، ومن المعروف أن علم الاقتصاد ظهر لدراسة المشكلة الاقتصادية، وهي مشكلة الندرة، والبحث في كيفية إشباع الحاجات الإنسانية، ومن خلال الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، ويهدف علم المالية العامة إلى إشباع الحاجات العامة من خلال دراسة الإيرادات العامة ذات الحجم المحدود، والبحث عن الاستخدام السليم لهذه الإيرادات العامة المحدودة، في تقديم أفضل الخدمات، وأكثرها أهمية لجميع أفراد المجتمع.

فالعلاقة بين المالية العامة والاقتصاد، هي علاقة الخاص بالعام، أو علاقة الجزء بالكل، فهي علاقة تبادلية، يؤثر كل منهما في الآخر وتتأكد هذه العلاقة، إذا ما عرفنا أن العلاقات المالية، التي تنشأ بمناسبة قيام الدولة بنشاطها، تعكس في الواقع علاقات اقتصادية.

فالظاهرة المالية هي في حقيقة الأمر ظاهرة اقتصادية، وذلك لأن المتغيرات(الكميات) المالية، وهي الإيرادات العامة والنفقات العامة، ليست إلا متغيرات (كميات) اقتصادية تؤثر في الاقتصاد القومي وتتأثر به، وهو ما يعني قيام علاقة تبادلية بين المتغيرات الاقتصادية والمتغيرات المالية ويترتب على ذلك نتيجتان هامتان هما[2]:

- ضرورة خضوع التحليل المالي للتحليل الاقتصادي، فالسياسة المالية يجب أن تتحدد، مثل أي سياسة أخرى، بما يترتب عليها من آثار، وهو ما يجب معه إخضاع السياسة المالية للتحليل الاقتصادي، والاعتماد عليه (أي التحليل الاقتصادي) في دراسة آثار المتغيرات المالية، وفي ضبطها، وتحديد نطاقها، وغرضها.
- أن تشكل السياسة المالية والسياسة الاقتصادية معا وحدة واحدة، وألا يقوم بينهما أي تعارض، وأن يقوم بينهما وحدة الهدف، ويزيد من أهمية هذه الوحدة بين السياسة المالية والسياسة الإقتصادية ازدياد حجم المتغيرات المالية بالنسبة للإقتصاد الوطني.

[1]. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص.17.

[2]. عادل أحمد حشيش، **أصول الفن في الإقتصاد العام**، محاولة لتأصيل قواعده وفقا للمبادئ الحاكمة في علم المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1974، ص66.

3ـ العلاقة بين المالية العامة وعلم السياسة:

بما أن العلوم السياسية تهتم بدراسة نظم الحكم وعلاقة السلطات ببعضها البعض وعلاقتها بالأفراد، فإن المالية العامة تبحث نفقات وايرادات هذه العلاقات السلطات، ويعتبر وضع الميزانية العامة للدولة عملا سياسيا، لأن الحكومة تترجم سياسيتها عن طريق الإعتمادات التي تدرجها في الموازنة فيتضح منها إذا كانت تميل إلى زيادة التسليح أو الإقلال منه أو زيادة في ميزانية التعليم أو العكس، أو إلى التقليل من الإنفاق في توزيع الدخول أو الثروات...، وبذلك تحدد اتجاهها السياسي والطبقي.

4ـ العلاقة بين المالية العامة والقانون:

يعتبر القانون هو الأداة التنظيمية الأساسية التي يلجأ إليها المشرع لوضع القواعد الملزمة، التي يتعين التقيّد بها في مختلف الميادين ومنها ميدان المالية العامة، فالقانون يحول الجوانب النظرية للمالية العامة كالنفقات العامة والضرائب إلى قواعد قانونية قابلة للتطبيق.

ويطلق تعبير التشريع المالي، على مجموعة القوانين والأحكام والقواعد التي تتبعها الدولة في إدارة شؤونها المالية والمتعلقة بالإيرادات العامة والنفقات العامة والموازنة العامة، ومن أهم فروع التشريع المالي ما يطلق عليه التشريع الضريبي، الذي يختص بتنظيم القواعد والأحكام المتعلقة بالضرائب المختلفة ، والتشريع المالي هو فرع من فروع القانون العام، وتربطه صلات واضحة بكل من القانون الدستوري والإداري.

5ـ العلاقة بين المالية العامة والإحصاء:

يعتبر علم الإحصاء من العلوم المساعدة لعلم المالية العامة من حيث تقدير النفقات و الإيرادات و النمو و السكان، و كذلك دراسة الاحتياجات المالية للقطاعات الوزارية و وضع الأولويات و برامج التنمية الاقتصادية و الاجتماعية بشكل مدروس و دقيق، واستطلاع القدرة المالية للعائلات والتجمعات السكانية من اجل تقديم المنح و كذا تحصيل الضرائب واعادة توزيع فعال للدخل الوطني ضمن الميزانية العامة للدولة.

ولم تعد الدراسات الاقتصادية والاجتماعية، تكتفي بمجرد دراسة الظواهر، وتحديد الأسباب، واستخلاص النتائج، واتخاذ القرارات بطريقة سطحية مجردة، بعيدة عن أسلوب الإقناع والتقدير والقياس بل لقد أصبح الاتجاه العام، في مثل هذه الدراسات، هو استخدام طرائق القياس الكمية ووسائل الإقناع الإحصائية، وذلك لتحديد الخصائص وإبراز التوجهات العامة، في الظواهر الاقتصادية والاجتماعية وتحليل العلاقات المتبادلة بين الظواهر على أساس موضوعي غير متحيز.

الإحصاءات المالية هي التي يستعين بها الباحث في الظواهر المالية، للتحقق من مسائل كثيرة،

تدخل في نطاق النشاط المالي للدولة، مثل مستوى الدخل الوطني، وكيفية توزيعه، وعدد السكان، وتوزيعهم على المناطق الجغرافية المختلفة، الزراعة، الصناعة...الخ .وطبيعة تكوين الهرم السكاني. وكذلك النفقات العامة، وتوزيعها على البنود المختلفة، وتطورها وعلاقتها بالدخل القومي، ونصيب الفرد من الدخل.

وكذلك الحال فيما يتعلق بالإيرادات العامة وهيكلتها، والضرائب بشكل خاص، حيث يستعين الباحث بعلم الإحصاء، في تحديد معدل الضريبة المناسب، والوعاء الضريبي وحصيلة الضرائب المتوقعة، وتطورها ونسبتها إلى الدخل الوطني، وتحديد الحصيلة الوطنية، والطاقة الضريبية الشخصية والوطنية[1].

[1].مختار محمد الهانسي، **مقدمة في طرق الإحصاء الإجتماعي**، دار النهضة العربية، بيروت، 1982، ص5.

الفصل الثاني
النفقات العامة

الفصل الثاني: النفقات العامة

ترجع أهمية النفقات العامة إلى كونها الأداة التي تستخدمها الدولة في تحقيق الدور الذي تقوم به في مختلف المجالات، فهي تعكس جوانب الأنشطة العامة كافة، وتبين البرامج الحكومية في شتى الميادين في صورة أرقام واعتمادات تخصص لكل جانب منها تلبية للحاجات العامة للأفراد وسعيًا وراء تحقيق أقصى منفعة اجتماعية ممكنة لهم.

ومع تطور دور الدولة في التدخل لإشباع الحاجات العامة، تطورت نظرية النفقات العامة بصفة دائمة ومستمرة من حيث مفهومها، وتعدد أنواعها وتقسيماتها المختلفة، والقواعد التي تحكمها، والآثار الاقتصادية والاجتماعية المترتبة عليها.

ومع التطور في العصر الحديث لم تعد الدولة مجرد دولة حارسة كما كانت، وإنما أخذت تتدخل بشكل متزايد في النشاط الاقتصادي وفي الحياة الاجتماعية، فزادت أهمية الإنفاق العام لمواجهة أوجه التدخل المتعددة التي صار لزاما على الدولة إشباع حاجات الأفراد،

أولاً: الإطار المفاهيمي للنفقات العامة

واكب الفكر المالي الحديث تطور مفهوم النفقة العامة بحسب تطور الأهداف والغايات الحكومية، حيث أصبحت النفقات العامة أداة فعالة في التأثير على الهيكل الاقتصادي والاجتماعي وتحقيق التوازن المطلوب بين الأفراد، بغية تحقيق أهداف اقتصادية، اجتماعية وسياسية، بجانب آثارها المالية. بناءا على هذه الأهمية سنتطرق في هذا المحور إلى مفهوم النفقة العامة بالإضافة إلى تقسيماتها المتنوعة.

1- مفهوم النفقة العامة وعناصرها :

النفقة العامة هي مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق نفع عام، ويتضح من هذا التعريف أن أركان النفقة تشتمل على عناصر ثلاثة وهي[1]:

- النفقة العامة مبلغ نقدي؛
- النفقة العامة يقوم بها شخص عام؛
- تحقيق مصلحة عامة هو أو نفع عام.

[1]. سمير صلاح الدين حمدي، **المالية العامة**، ط1، منشورات زين الحقوقية بيروت، لبنان، 2015، ص47

أ ـ النفقة العامة مبلغ نقدي:

تقوم الدولة وغيرها من الأشخاص العامة بإنفاق مبالغ نقدية ثمنا لما تحتاجه من سلع وخدمات لازمة لتسيير المرافق العامة، وثمنا لرؤوس الأموال الإنتاجية التي تحتاجها للقيام بالمشروعات الاستثمارية التي تتولاها، وأخيرا لمنح المساعدات والإعانات المختلفة سواء كانت اقتصادية، اجتماعية أو ثقافية وغيرها، واستخدام النقود في النفقة العامة أمر طبيعي ما دامت كل المعاملات والمبادلات الاقتصادية تتم في الوقت الراهن باستخدام النقود في ظل اقتصاد نقدي، وبالتالي فالنقود هي وسيلة الدولة في الإنفاق شأنها في ذلك شأن الأفراد، وعليه فالنفقات العامة تتم دائما بشكل نقدي.

إن اشتراط الشكل النقدي في صرف النفقة العامة قد جاء نتيجة تفاعل مجموعة من العوامل عبر التطور الاقتصادي، أهمها:

1. الانتقال من الاقتصاد العيني أين أصبحت النقود هي الوسيلة الوحيدة لكل المعاملات، وقد اندثر نظام المقايضة؛
2. انتشار الأفكار الديمقراطية وتخلي الدولة من عنصر القوة (عمل السخرة والاستيلاء الجبري).
3. محاولة تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع (إعادة توزيع الدخل).
4. تيسير عملية الرقابة على تنفيذ النفقات بهدف تحقيقها الأهداف التي خصصت لها، ومن الواضح أن هذه الرقابة تكون صعبة في حالة النفقات غير النقدية.

ب ـ النفقة العامة يقوم بها شخص عام: (أي صدور النفقة عن هيئة عامة)

لكي تكون النفقة عامة يجب أن تصدر من شخص معنوي عام، والأشخاص المعنوية هي تلك التي تنظم قواعد القانون العام علاقاتها بغيرها وتتمتع بالشخصية القانونية المستقلة، والأشخاص المعنوية العامة هي الدولة، الولاية، البلدية والمؤسسات والهيئات العامة المركزية واللامركزية...الخ، وعلى هذا فإن المبالغ التي ينفقها الأشخاص الخاصة الطبيعية والاعتبارية لا تعتبر نفقة عامة حتى ولو كانت تهدف إلى تحقيق خدمات عامة، كتبرع أحد هؤلاء الأشخاص بالمبالغ اللازمة لبناء مدرسة أو مستشفى أو مسجد مثلا، ويدخل ذلك في إطار الإنفاق الخاص[1].

[1]. حسين مصطفى حسين، مرجع سبق ذكره، ص12.

جـ ـ تحقيق مصلحة العامة هو أو نفع عام

إن الغرض من النفقة العامة هو تحقيق منفعة عامة، فإذا انتفى هذا الغرض أو الهدف لا يمكن اعتبار النفقة عامة، وبالتالي لا تعتبر من قبيل النفقة العامة تلك النفقة التي تهدف إلى إشباع حاجات خاصة تعود على فئة معينة من الأفراد و إلا كان هذا الفعل إخلالا بمبدأ هام من مبادئ العدالة والمساواة، فإذا كان جميع الأفراد متساوون في تحمل الأعباء العامة كالضرائب وغيرها فمن العدل أن يتساووا أيضا في المنفعة العامة[1].

2 – تقسيمات النفقة العامة:

تتعدّد النفقات العامة وتزداد أنواعها كلما تدخلت الدولة وأتّسع نشاطها خصوصاً مع تطور دور الدولة وخروجها من إطار الدولة الحارسة إلى الدولة المنتجة، ونظرا أيضا لتنوع وتزايد النفقات العامة واختلاف آثارها، أما بالنسبة لأهمية تقسيم النفقات العامة فترجع إلى الأسباب الآتية:

- ✓ **تسهيل صياغة واعداد البرامج:** إن حسابات الدولة تتعلق ببرامج معينة تتولى الأجهزة والهيئات العامة إدارتها وبالتالي يستوجب هذا ترتيب تلك الحسابات بطريقة يسهل معها صياغة واعداد هذه البرامج.
- ✓ **تحقيق الكفاءة والفعالية في تنفيذ الميزانية:** وهذا من البديهيات، أي كفاءة تنفيذ الخطة المالية للدولة (الميزانية) يتطلب ضرورة تقسيم الميزانية حتى يمكن قياس كفاءة تنفيذ كل البرامج.
- ✓ **تسهيل الرقابة البرلمانية:** تمكين البرلمان والرأي العام من إجراء رقابة فعالة على الجانب المادي لنشاط الدولة وذلك بتقييد الحكومة بإنفاق المبالغ التي اعتمدها البرلمان في ذات الأوجه التي قررها وليس في أوجه أخرى.

وسنتعرض إلى أهم التقسيمات التي تعرض لها مختلف الباحثين في مجال المالية العامة.

2-1. نفقات التسيير ونفقات التجهيز:

2-1-1. نفقات التسيير(نفقات عادية):

يقصد بنفقات التسيير تلك النفقات الضرورية لسير أجهزة الدولة الإدارية والمتكونة أساسا من أجور الموظفين ومصاريف صيانة البنايات الحكومية والمعدات المكاتب، ونفقات الكهرباء والغاز والماء.....الخ.

[1]. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص58

و الملاحظ أن هذه النفقات لا تنتج أية قيمة مضافة للاقتصاد الوطني أي لا تنتج سلع حقيقية، فهي موجهة لإمداد هياكل الدولة بأموال تمكنها من تسيير دواليب هيئات الإدارية للدولة سواء كانت مركزيو أو غير مركزية، وهي مطابقة إلى حد كبير مع نفقات الدولة الحارسة(المحايدة)لأنها لا تهدف إلى التأثير في الحياة الاقتصادية، وأن كل ما تحدثه من أثار فهو غير مباشر، لذلك تسمى أيضا" بالنفقات الاستهلاكية".

كما أن هذه النفقات تتّصف بالدورية والتكرار كل عام باتنظام، ولا يعني تكرارها ثبات مقدارها وحجمها كل عام، فقد تتغير قيمتها بالزيادة أو النقصان من سنة إلى أخرى[1].

2-1-2. نفقات التجهيز(نفقات غير عادية):

يقصد بها تلك النفقات العامة التي لا تتكرر باتنظام ولا تتميز بالدورية، فهي تحدث على فترات متباعدة وبصورة غير منتظمة، مثل النفقات الإستثمارية الضخمة (بناء سدود، بناء مدارس تعليمية، تشييد طرق وجسور) بالإضافة إلى نفقات الحرب والنفقات اللازمة لمواجهة الكوارث الكبيرة كالفيضانات والزلازل).[2]

2-2. نفقات مركزية ونفقات غير مركزية:

- ✓ **نفقات مركزية (وطنية):** وهي النفقات التي لها طابع وطني كنفقات الدفاع والعدالة والأمن، ومشروعات البنى التحتية الكبرى ومختلف المشاريع الإقتصادية والإجتماعية والثقافية ذات البعد الوطني والتي تتولى انفاقها سلطة مركزية كالوزارات أو الحكومة.
- ✓ **نفقات غير مركزية (محلية):** وهي النفقات التي تخص القطاعات الإدارية اللامركزية وتشمل الإدارات المحلية كالولايات والدوائر والبلديات، حيث تتكفل هاته الإدارات بنفقات التسيير على مصالحها (رواتب، نفقات الكهرباء، الماء، الصيانة...) بالإضافة إلى نفقات استثمارية كالطرق، الإنارة العمومية، شبكات الري، مسالك فلاحية....الخ.

2-3. النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية:

- ✓ **النفقات الحقيقية أو الفعلية:** ويقصد بها تلك النفقات التي تصرفها الدولة في مقابل الحصول على سلع وخدمات أو رؤوس أموال إنتاجية كالرواتب والأجور وأثمان التوريدات والمهمات

[1]. حسين مصطفى حسين، مرجع سبق ذكره، ص16.

[2]. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص115.

اللازمة لسير المرافق العامة، سواء التقليدية أو الحديثة التي يقتضيها تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، والنفقات الاستثمارية أو الرأسمالية.

فالنفقات العامة هنا تؤدي إلى حصول الدولة على مقابل للإنفاق(عمل، خدمة ، سلعة) كما تؤدي إلى خلق دخول جديدة يجب إضافتها إلى باقي الدخول المكونة للدخل القومي.

- ✓ **النفقات العامة التحويلية :** يقصد بها تلك النفقات التي لا يترتب عليها حصول الدولة على سلع وخدمات ورؤوس أموال، إنما تمثل تحويل لجزء من الدخل الوطني عن طريق الدولة من بعض الفئات الاجتماعية كبيرة الدخل إلى بعض الفئات الأخرى محدودة الدخل، ومثال ذلك الإعانات والمساعدات الاجتماعية المختلفة :كالضمان الاجتماعي والإعانات ضد البطالة والشيخوخة وإعانات غلاء المعيشة، والإعانات الاقتصادية التي تمنحها الدولة لبعض المشروعات الخاصة بقصد حملها على تخفيض أسعار منتجاتها، وتستهدف الدولة من هذه النفقات إعادة توزيع الدخل ولو بصورة جزئية لمصلحة الطبقة الفقيرة، ومن الواضح أن النفقات التحويلية.[1]

3 ـ أسباب تزايد النفقات العامة:

تعتبر ظاهرة إزدياد النفقات العامة إحدى السمات المميزة للمالية العامة في هذا العصر و هي ظاهرة عامة و مستمرة تحدث في جميع الدول، سواء كانت متقدمة أو في طور النمو، أيا كان نظامها السياسي والاقتصادي، ويعتبر العالم الألماني فاجنر* wagner أول من لفت الأنظار إلى قانون زيادة النفقات العامة بعد أن درس حجم النفقات العامة للعديد من الدول الأوروبية في القرن التاسع عشر، ويفسر فاجنر تلك الزيادة بسنة التطور، فالدولة تنمو وتتطور وتزداد التزاماتها مع اتساع دائرة تدخلها لخدمة الأفراد ومن ثم فإن نفقاتها تزداد تبعا لذلك[2].

وبالرجوع إلى البيانات الإحصائية الخاصة بتطور الإنفاق العام في العديد من الدول بعد الحرب العالمية الثانية تظهر بوضوح اتجاه النفقات العامة إلى التزايد المضطرد بغض النظر عن درجة النمو الاقتصادي والفلسفة المذهبية السائدة فيها.

---

[1]. منصور ميلاد يونس، **مبادئ المالية العامة**، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، مصر، القاهرة، 2004. ص29.

*. **اينريش فاغنر**) بالألمانية(*Adolph Wagner* : (و. 1835 – 1917 م (هو اقتصادي، وسياسي، وأستاذ جامعي، من ألمانيا، ولد في إرلنغن، وكان عضوًا في الأكاديمية الملكية السويدية للعلوم، توفي في برلين، عن عمر يناهز 82 عاماً *.

[2]. على زغدود، **المالية العامة**، ط12، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص38.

يقصد بالزيادة الحقيقية للنفقات العامة زيادة المنفعة الحقيقية المترتبة على هذه النفقات وزيادة عبء التكاليف العامة بنسبة ما، كما تشير إلى ازدياد تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين.

إن الزيادة الحقيقية للنفقات العامة في شتى الدول في السنوات الماضية يشير إلى الزيادة المضطردة في حجم النفقات والتي ترجع إلى أسباب ظاهرية وأسباب حقيقية، ويقصد بالأسباب الظاهرية هي تلك التي تؤدي إلى تضخم المبالغ الحسابية للنفقات العامة دون أن يقابلها زيادة في كمية السلع والخدمات المستخدمة في اشباع الحاجات العامة، كما يُقصد بالأسباب الحقيقية تلك العوامل التي تؤدي إلى زيادة فعلية في القيمة الحقيقية للنفقات العامة في دولة معينة في ظل ثبات عوامل أخرى كعدد السكان ومساحة الدولة.

3-1.الأسباب الظاهرية لتزايد النفقات العامة:

3-1-1.انخفاض قيمة النقود: إن تدهور قيمة النقود أي انخفاض قدرتها الشرائية يؤدي إلى نقص كمية السلع والخدمات التي يمكن الحصول عليها بواسطة عدد معين من الوحدات النقدية مقارنة بالكمية التي كان يمكن الحصول عليها قبل هذا التدهور، ويترجم تدهور قيمة النقود في ارتفاع المستوى العام للأسعار، وفي الواقع إن مختلف العملات النقدية تعرضت إلى تدهور في قيمتها خلال تطورها التاريخي، وإن كانت نسبة هذا التدهور تختلف من عملة إلى أخرى.

ويعني تدهور قيمة النقود أن الزيادة في النفقات العامة تكون ظاهرية في جزء منها، أي لا ينتج عنها زيادة في القيمة الحقيقية للنفع المتحقق من هذه النفقات أو بمعنى آخر إن الزيادة في النفقات العامة قد تعود إلى ارتفاع الأسعار لا إلى الزيادة في كمية السلع والخدمات التي اشترتها أو أنتجتها النفقات العام، ويُعد تدهور قيمة النقود هو السبب الرئيسي للزيادة الظاهرية لدى النفقات العامة في العصر الحديث[1].

3-1-2. اختلاف طرق المحاسبة الحكومية: إن لاختلاف طرق المحاسبة الحكومية دور في تزايد النفقات العامة وهذه الزيادة تكون ظاهرية، ومثال عل ذلك الانتقال من طريقة اعتماد الميزانية الصافية إلى الميزانية الإجمالية، حيث في السابق كان يتم إعداد الحسابات العامة يخضع لمبدأ الميزانية الصافية، حيث لا يسجل في الميزانية إلا الرصيد الصافي للإنفاق العام فقط أي

[1]. محمد خالد المهايني ، مرجع سبق ذكره، ص29.

يتم إجراء مقاصة بين النفقات العامة والإيرادات العامة التي تم تحصيلها وإدراج المبلغ الصافي. وحاليا يتم استخدام طريقة الميزانية الإجمالية وذلك بتسجيل مبالغ النفقات العامة دون مقاصة بينها وبين الإيرادات العامة وبالتالي يظهر مبلغها ضخم في الميزانية وهذه الزيادة هي ظاهرية لا حقيقية[1].

3-1-3.اتساع إقليم الدولة و زيادة عدد السكان:

إن لاتساع إقليم الدولة نتيجة اتحاد أقاليم جديدة إلى إقليم الدولة الأصلي دور في تزايد النفقات العامة لهذه الدولة، وتعتبر هذه الزيادة ظاهرية وليست حقيقية، مثلما حصل لدولة روسيا عندما ضمت جزيرة القرم، أما العامل الثاني المتعلق بزيادة عدد السكان وأثره على زيادة النفقات العامة تكون من خلال زيادة الطلب على الخدمات العامة(التعليم، الصحة، السكن، مرافق عمومية، سدود، طرق،...الخ)[2] .

3-2.الأسباب الحقيقية لتزايد النفقات العامة:

نعني بالزيادة الحقيقية للنفقات العامة، زيادة المنفعة الحقيقية التي تترتب عنها أستفادة المواطنين من منافع اضافية، ومن بين هذه الأسباب ما يلي:

- **الأسباب الإيديولوجية** :تغير دور الدولة من حارسة إلى متدخلة (و حتى اشتراكية).
- **الأسباب الاقتصادية** : زيادة الإيرادات، التوسع في انجاز المشاريع العامة، زيادة الدخل الوطني مثل الخطة الجديدة التي وضعتها الولايات المتحدة في عهد روزفلت عام 1933 و سياسة القوة الشرائية التي اتبعتها حكومة ليون في فرنسا عام 1936 .
- **الأسباب الاجتماعية** : زيادة النمو الديمغرافي تدفع الى زيادة الإنفاق الحكومي ، لمجابهة الطلب الجديد على الخدمات العامة مثل الصحة و التعليم بالإضافة الى تطور الخدمة العمومية و زيادة الطلب عليها كنتيجة لزيادة الوعي الاجتماعي و مطالبة المواطنين بتحسينها نوعا و كما.

---

1. يحي زروقي، بن عزة محمد، **إشكالية تطور الإنفاق العام و علاقته بالنمو الاقتصادي في الجزائر : رؤية تحليلية و قياسية لقانون.A"Wagner"و دراسة "Musgrave" حول زيادة النفقات العامة**، مجلة مجاميع المعرفة، المركز الجامعي تندوف معهد العلوم الاقتصادية التسيير و العلوم التجارية، المجلد 2016، العدد 2 (30 يونيو/حزيران 2016)، ص 40.

2. محمد فتحي بيطار، النفقات العامة في الأردن، أسباب زيادتها وآثارها الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، الأردن، 1990، ص90.

- **الأسباب الادارية** :يؤدي سوء التنظيم الإداري الى زيادة النفقات الإدارية وخاصة في الدول النامية حيث تنخفض كفاءة و فعالية الإنفاق العام بسبب الفساد وسوء اختيار المشاريع العمومية و البيروقراطية و البطالة المقنعة و سوء تطبيق نظام الأولويات في الحاجات العامة و الضعف المؤسساتي بصفة عامة.
- **الأسباب المالية:** عادة ما تسعى بعض الدول إلى طلب قروض عدة مرات نظرا لسهولة إجراءات الاقتراض لتغطية عجز داخلي أو تمويل مشاريع ضرورية لإقتصاد البلد أو خدمة لديون سابقة و خاصة عندما تكون الظروف الاقتصادية الدولية ملائمة ، ما يسمح للكثير من الدول بالاقتراض و تقع في فخ المديونية لذلك من شروط صندوق النقد الدولي أن تكون الحكومات منتخبة و شرعية لكي لا تتحملا الأجيال المستقبلية أعباء أخطاء الحكومات الحالية.

4 ـ آثار النفقات العامة:

تحدث النفقات العامة آثارًا اقتصادية مباشرة في الإنتاج الوطني، من خلال تأثيرها في قدرة الأفراد ورغبتهم على العمل والادخار والاستثمار، وتأثيرها على تحويل عناصر الإنتاج، وفي القوى المادية للإنتاج وعلى الطلب الفعلي،

4-1. أثر النفقات العامة على الإنتاج الوطني:

مما لا شك فيه أن طبيعة النفقات العامة التي تقوم بها الدولة من شأنها أن تزيد من كفاءة الأفراد، وهي بالتالي تزيد في الوقت نفسه من قدرتهم على العمل، وتأخذ هذه النفقات العامة الشكل النقدي أو الشكل العيني.

لأجل ذلك فإن الإنفاق على المرافق العامة التقليدية (الدفاع الخارجي والأمن الداخلي والقضاء) تعتبر ضرورية للإنتاج، فهذه المرافق تهيئ الظروف التي يصعب دونها القيام بالإنتاج، فهي توفر الأمن والطمأنينة للأفراد لقيامهم بالنشاط الإنتاجي .وكذلك تزيد النفقات العامة، وهي تؤدي إلى توزيع دخول على الأفراد المستفيدين منها، وتزيد من إمكانات الأفراد على الادخار.

وتزيد النفقات العامة قدرة الأفراد على الاستثمار، إذا وضعت تلك المدخرات القابلة للاستثمار في أيدي الهيئات العامة أو الخاصة التي تعمل في ميدان الاستثمار، مثل إنشاء المصانع وبناء الخزانات ومحطات توليد الطاقة..الخ، وكذلك المبالغ التي تقرضها الدولة للمشروعات الإنتاجية الخاصة والإعانات المقدمة لها[1].

[1]. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص91.

كما تؤدي النفقات العامة إلى زيادة الإنتاج الوطني بطريقة غير مباشرة عندما تساعد هذه النفقات إلى زيادة قدرة الأفراد على العمل والإدخار مثل نفقات التعليم والصحة، حيث يؤدي الإنفاق على هذه المرافق إلى زيادة كفاية المرافق وقدرتها على تقديم أفضل الخدمات للأفراد.[1]

4-2. أثر النفقات العامة على الإستهلاك:

تؤثر النفقات العامّة على الإستهلاك في كون أن النفقات العامّة هذه تتم على شراء السلع والخدمات الاستهلاكية اللاّزمة لقيام الحكومة بنشاطاتها المختلفة ، و بالذات الجارية منها، حيث تسمح بزيادة الإستهلاك، و خاصة عندما تزيد معه النفقات العامّة و يتحقق العكس حيث ينخفض الإستهلاك عند انخفاض النفقات العامّة، أو عندما تزداد هذه النفقات العامّة و لكن باستخدامها في الإنفاق على مجالات لا ترتبط بشراء الحكومة لسلع و خدمات استهلاكية، كأن يتم استخدامها بالإنفاق على شراء السلع والخدمات الإنتاجية، أو الاستثمارية بدلاً من الإنفاق على شراء السلع والخدمات الاستهلاكية، و هو الأمر الذي يترتب عليه عدم تحقيق زيادة في الإستهلاك نتيجة مثل هذه النفقات العامّة.

أمّا الآثار الغير مباشرة للنفقات العامّة على الإستهلاك فيمكن أن تتحقق من خلال زيادة الطلب الاستهلاكي للأفراد و الجهات المختلفة في الاقتصاد و الذي يتحقق نتيجة الزيادة في الدخول التي تحصل عليها و الناجمة عن النفقات العامّة سواء تلك التي يتم استخدامها للإنفاق على قيام الدولة بنشاطاتها الجارية، أو أشغالها العامّة، أو أوجه الإنفاق الأخرى المتصلة بإقامتها البنية التحتية أو المشروعات الإنتاجيّة، و كذلك الزيادة في الدخول التي تتحقق للإعانات، خاصة إذا تمَّ الأخذ بعين الاعتبار الفئات و الأفراد الذين يحصلون على مثل هذه الإعانات عن طريق النفقات التحويلية يكون ميلهم الحدي للإستهلاك مرتفع، و هو الأمر الذي يرفع الطلب الاستهلاكي، و يرتفع معه حجم الإستهلاك و زيادته.

4-3. أثر النفقات العامة على توزيع الدخل:

ويقصد بإعادة توزيع الدخل القومي، تغيير حالة توزيع الدخل القومي عن طريق تدخل الدولة، باستخدام الوسائل المالية وغير المالية؛ أي أن إعادة التوزيع تتطلب المقارنة بين حالتين، حالة يتم فيها توزيع أولي للدخل، تتدخل الدولة لتغيير هذه الحالة، إلى حالة لا تقم فيها الدولة بإجراء تغيير في التوزيع.

فمن خلال النفقات العامة التي تقوم بها الدولة، تساهم في إعادة توزيع الدخل القومي توزيعًا قطاعيًا وتوزيعًا إقليمياً، ويقصد بالتوزيع القطاعي: توزيع الدخل القومي بين القطاعات التي يتكون منها

[1]. حسين مصطفى حسين، مرجع سبق ذكره، ص 31.

الاقتصاد القومي، زراعة، صناعة، خدمات...الخ. ويعرف التوزيع الجغرافي: أنه توزيع الدخل القومي بين المناطق المختلفة التي يضمها الاقتصاد القومي داخل الدولة.

وتباشر النفقات العامة أثرها في التوزيع الجغرافي والقطاعي بطريقتين: مباشرة وغير مباشرة، وتتمثل الطريقة المباشرة من خلال ما تقرره الدولة في الخطة الاقتصادية والاجتماعية، من تنمية قطاع معين، أو منطقة أو إقليم معين فتلجأ إلى توجيه النفقات العامة الاستثمارية مباشرة إلى ذلك القطاع وتلك المنطقة، فيؤدي ذلك إلى ارتفاع نسبة مساهمة هذا لقطاع في تكوين الدخل القومي، واستفادة العاملين فيه من منافع الاستثمار، أو تلجأ الدولة إلى زيادة دخول العاملين في قطاع معين أو منطقة معينة، مما يعيد توزيع الدخل القومي في صالح المستفيدين.

أما الطريقة غير المباشرة: فتتمثل بوسائل عديدة، أهمها:

- ✓ أن تمنح الدولة إعانات اقتصادية للمشاريع المقامة في منطقة معينة أو الداخلة ضمن قطاع إنتاجي معين.
- ✓ أن تقيم الدولة الهياكل الأساسية والاجتماعية المرتبطة بقطاع محدد، أو في منطقة معينة داخل الدولة، كالطرق ومراكز التدريب والطاقة والمطارات، ومحطات توليد الطاقة، الأمر الذي يشجع الاستثمار الخاص للتوجه إلى القطاع أو المنطقة التي ترغب الدولة بتطويره وتنميتها.

وتجدر الإشارة إلى أن دراسة آثار النفقات العامة في إعادة توزيع الدخل القومي، لا تقتصر على التعرف على طبيعة النفقات العامة؛ بل تتطلب أيضا" التعرف على مصدر تمويل هذه النفقات.

فإذا كانت الدولة تعتمد في تمويل نفقاتها على إيراداتها من الضرائب التصاعدية التي تفرض على ذوي الدخل المرتفع، ومن الرسوم وإيرادات أملاك الدولة، فإن أثر النفقات العامة سوف ينصرف إلى تقليل التفاوت في الدخول بين الطبقات، ودون إحداث أية زيادة في الأسعار، مع مراعاة مرونة الجهاز الإنتاجي. وإذا كان تمويل النفقات العامة، يتم عن طريق الضرائب التي تفرض على الطبقة المتوسطة والفقيرة، أو من القروض العامة، أو من الإصدار النقدي الجديد، فإن أثر هذه النفقات سوف ينصرف إلى زيادة التفاوت في الدخول بين الفئات الاجتماعية، ويسبب زيادة في الأسعار وظهور التضخم، مع مراعاة مرونة الجهاز الإنتاجي، ومستوى التشغيل في الاقتصاد القومي[1].

وفيما جدول توضيحي لنفقات ميزانية الدولة لسنة 2022.

[1]. رفعت المحجوب، **المالية العامة**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص155.

جدول رقم (2-1): نفقات ميزانية الدولة لسنة 2022

توزيع النفقات ذات الطابع النهائي لسنة 2022 حسب القطاعات

(بآلاف دج)

القطاعات	رخص البرنامج	اعتمادات الدفع
الصناعة.....	3.210.827	4.797.017
المناجم والطاقة.....	1.755.000	1.755.000
الفلاحة والري.....	83.026.548	253.446.227
دعم الخدمات المنتجة.....	5.249.200	36.536.643
المنشآت القاعدية الاقتصادية والإدارية.....	479.429.806	736.118.670
التربية والتكوين.....	175.979.141	228.105.205
المنشآت القاعدية الاجتماعية والثقافية.....	43.758.179	156.962.428
دعم الحصول على سكن.....	56.492.500	196.139.325
مواضيع مختلفة.....	1.100.000.000	1.000.000.000
المخططات البلدية للتنمية.....	100.000.000	100.000.000
المجموع الفرعي للاستثمار	**2.048.901.201**	**2.713.860.515**
دعم النشاط الاقتصادي (تخصيصات لحسابات التخصيص الخاص وخفض نسب الفوائد).....	—	433.039.657
تخصيص صندوق للاستثمار لصالح الولايات الجديدة.....	—	10.000.000
احتياطي لنفقات غير متوقّعة.....	400.000.000	390.000.000
المجموع الفرعي لعمليات برأس المال	**400.000.000**	**833.039.657**
مجموع ميزانية التجهيز	**2.448.901.201**	**3.546.900.172**

المصدر: قانون المالية لسنة 2022.الجريدة الرسمية رقم 100 ليوم الخميس 2021/12/30 ، ص67.

الفصل الثالث
الإيرادات العامة

الفصل الثالث: الإيرادات العامة

إن تطور النظام الإقتصادي العالمي ساهم بشكل كبير في اتساع الدور الاقتصادي والاجتماعي للدولة، وأدى إلى زيادة نفقاتها، الأمر الذي تجلت أثاره في تطوير حجم إيراداتها وإلى تعدد أنواعها وأغراضها، حيث تعددت في العصر الحديث مصادر هذه الإيرادات واختلفت طبيعتها تبعا لنوع الخدمة العامة التي تقوم بها الدولة والهدف منها،

ومع تطور و اتّساع دور الدولة بشكل ملحوظ في العصور الحديثة قد جعل من الإيرادات العامّة أداة مالية في يد الدولة للتّوجيه الاقتصادي و الاجتماعي، كما هو الحال بشأن النفقات العامّة فالدولة تستخدم الإيرادات العامّة لتشجيع الاستثمار في المجالات معينة، و تثبيطها في مجالات أخرى، كما تستخدمها كأداة لمحاربة بعض الأزمات الاقتصادية، كالتضخّم و الانكماش، و إعادة توزيع الدخل ، فلم يعد دور الإيرادات العامّة قاصرًا على تغطية النفقات بل امتدّ لتحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية معيّنة.

ويعرض الفكر المالي العديد من المحاولات لتقسيم الإيرادات العامة على أساس التمييز بين أنواعها المختلفة إلى أقسام مختلفة يضم كل منها الموارد التي لها نفس الطبيعة أو المتشابهة في الخصائص.

ومن خلال هذا الفصل سوف نتطرق إلى تعريف الإيرادات العامة وتقسيماتها، ثم دراسة مختلف أنواع الإيرادات، وأخيرا التعرف على مختلف إيرادات الموازنة العامة للدولة الجزائرية.

أولاً- مفهوم الإيرادات العامة:

تعرّف الإيرادات العامة بأنها مجموعة الدخول التي تحصل عليها الدولة من مصادر مختلفة من أجل تغطية نفقاتها العامة وتحقيق التوازن الاجتماعي والاقتصادي [1]. ومن أهم المصادر نجد : الدومين، الضرائب والرسوم، والقرض العام.

وفي تعريف آخر للإيرادات العامة، هي " مجموع الأموال التي تتحصل عليها الدولة سواء بصفتها السيادية، أو من أنشطتها وأملاكها الذاتية أو من مصادر داخلية وخارجية سواء كانت في شكل قروض داخلية أو خارجية، أو من مصادر تضخمية، وهذا كله لتغطية الإنفاق العام خلال فترة زمنية معينة، من أجل الوصول إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية".[2]

و الإيرادات العامة هي مصادر الدخل الذي تحصل عليه الدولة على شكل أرصدة مالية لتغطية

[1]. سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000 ، ص85.

[2]. عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص223.

نفقاتها ولإشباع الحاجات العامة و بمعنى ان الإيرادات العامة Public Revenues هي مجموع الأموال التي تجبيها الدولة من مختلف المصادر والجهات لتمويل النفقات العامة والإيفاء بالحاجات العامة. فقديما كانت الدولة تتحصل على ايراداتها في صورة عينية مستخدمة سلطتها وسيادتها في إجبار الأفراد على الانتماء لجيوشه.

ثانياً: مصادر الإيرادات العامة

تمثل الضرائب في العصر الحديث أهم أنواع الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة، وتجبر الدولة الأفراد بالمساهمة في أعبائها العامة عن طريق فرض الضرائب عليهم وفقا لنظام فني معين يقوم على مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحكم سلوك الدولة والتزام الأفراد بأداء الضريبة، وترجع أهمية الضرائب إلى الدور الذي تلعبه في تحقيق أهداف السياسة المالية، ولما تثيره من مشكلات فنية واقتصادية وما ينتج عنها من آثار اقتصادية واجتماعية.

فمصادر الإيرادات العامة عديدة ومتنوعة، وهناك الكثير من التقسيمات التي تصنف الإيرادات حسب طبيعتها أو هيكلتها أو مصدرها، ويعرض الفكر المالي العديد من المحاولات لتقسيم الإيرادات العامة على أساس التمييز بين أنواعها المختلفة إلى أقسام مختلفة يضم كل منها الموارد التي لها نفس الطبيعة أو المتشابهة في الخصائص.

وسنحاول في هذا الفصل دراسة مصادر الايرادات العامة من خلال التقسيمات التالية:

1. الإيرادات من الضرائب
2. الإيرادات من الرسوم
3. الإيرادات من أملاك الدولة
4. الإيرادات من القروض العامة.
5. مصادر أخرى للإيرادات العامة:
6.

1-الضـــــــــرائب:

تعتبر الضريبة من أقدم وأهم المصادر المالية للدولة نظرا لضخامة الأموال التي توفرها للخزينة العامة للدولة، وقد تزايدت أهميتها بتزايد حصتها في هيكل الإيرادات العامة وكذا الدور الكبير الذي تلعبه في مجال تحقيق أهداف الدولة السياسية والمالية والاجتماعية والاقتصادية والتنموية ومن ثم ضخامة آثارها على مختلف مستويات القطاع الإنتاجية والاستهلاكية والتوزيعية.

ومع التطور الذي عرفته الدولة من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق فقد احتلت الضريبة حيزا كبيرا من الدراسات المالية و الاقتصادية والاجتماعية ، حيث أصبحت موضوع اهتمام رجال الفكر المالي سعيا منهم لإيجاد حلول للأزمات المالية والاقتصادية كما أصبحت أداة من أدوات السياسة المالية للدولة التي تؤثر بشكل مباشر على اقتصاد الدولة.

1-1- نشأة الضريبة:

تعد الضريبة الركيزة الأساسية للنظام المالي، وهي من أقدم وأهم المصادر المالية لأي دولة، نظرا لكثرة الأموال التي توفرها للخزينة العامة، وقد تزايد دور الضريبة بتزايد مكانتها في الإيرادات العامة، و ارتبط تطورها بتطور مفهوم الدولة، من الدولة الحارسة التي كانت تنحصر مهامها في الدفاع والأمن وتحقيق العدالة، إلى الدولة المتدخلة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية لتأمين الاستقرار والتوازن الاقتصادي والاجتماعي، حيث أصبح للضريبة دورا اجتماعيا واقتصاديا، إضافة إلى دورها المالي التقليدي، على اعتبارها أهم مصدر مالي للدولة ، خاصة في المجتمعات المعاصرة باعتماد الدولة نظام اقتصاد السوق واستخدام الضرائب في معالجة الأزمات الاقتصادية[1].

لقد تطور مفهوم الضريبة مع تطور الأنظمة الاجتماعية عبر التاريخ، ففي الحياة القبلية القديمة لم تكن هناك مرافق مشتركة واحتياجات مالية ذات صفة عامة تستوجب فرض الضرائب، وكان أفراد القبيلة أو الجماعة يدافعون عن أنفسهم أو يهاجمون القبائل الأخرى كمجموعة أفراد، دون أن يستلزم ذلك نفقات عمومية تجبى الواردات اللازمة لها بصورة منظمة ولما ظهرت الدولة وتركزت حياة الجماعة، أصبح من الضروري للسلطة الجديدة أن تؤمن الموارد اللازمة لجهاز الدولة الذي كانت وظيفته الأساسية تقتصر على الدفاع والمحافظة على الأمن والقضاء وهكذا فرضت السلطات الحاكمة تكاليف إلزامية، ليس لها أي صفة تطوعية اختيارية كما كان الحال في السابق، وقد كانت هذه التكاليف شخصية أولا (خدمة عسكرية، حراسة الأمن، إصلاح طرقات.... الخ)، ثم أصبحت تكاليف على الأموال عن طريق الرسوم يدفعها الأفراد لقاء خدمة تؤديها الدولة (رسوم عن اجتياز الطرق، وعبور الجسور، ودخول الأسواق، ومزاولة بعض المهن ... الخ) ... وعندما تكاثرت حاجات الدولة، وازداد نفوذها، عمدت إلى فرض الضرائب وجبايتها حتى لو لم تكن هناك منفعة خاصة للأفراد الذين يؤدونها .وقد بديء أولا بالضرائب غير المباشرة، ثم عمدت الدولة إلى فرض الضرائب المباشرة، التي أعطيت لها صفة الواجب الاجتماعي التضامن[2].

---

[1]. رحمة نابتي، **النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي –دراسة مقارنة–**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2 كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013-2014. ص. أ.

2. طارق الحاج، **ضريبة الأملاك في الضفة الغربية في ظل قانون 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له**، أطروحة درجة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين،2003، ص32.

1-2-تعريف الضرائب:

تعرّف الضرائب على أنها مبلغ من النقود تجبر الدول أو الهيئات العامة المحلية الأشخاص الخاضعين لسلطاتها طبيعيين كانوا أو معنويين على دفعه إليها بصفة نهائية ودون مقابل خاص بغية تمويل ما تقوم به (الدولة) من إنفاق عام أي بغرض الوفاء بمقتضيات السياسة العامة للدولة، وبمعنى آخر تفرضها لتحقيق أغراض مالية أو سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية[1].

كما يمكن أن نعرّف الضريبة بأنها مبلغ نقدي يدفعه الفرد بصفة اجبارية إلى الدولة دون مقابل بغرض تحقيق مصلحة عامة.

ومن خلال هذا التعريف يمكن أن نستخلص الخصائص الأساسية الضريبة على النحو التالي:

أ-الضريبة فريضة نقدية:

أي أنها تدفع في صورة نقود مسايرة للطابع النقدي للمعاملات في عصرنا الحاضر، نظرا لأهمية وظائف النقود كون باعتبارها وسيط للتبادل ومقبولا من جميع أفراد المجتمع، وكون النقود وحدة سهلة الحساب ومخزّن للقيمة وأداة للدفع يستلزم أن يتم تحصيلها في صورة نقدية، وبما أن النفقات العامة تتم في صورة نقدية فان الإيرادات بما في ذلك الضرائب لابد وأن تحصّل كذلك بالنقود[2].

ب-الضريبة تدفع جبرًا:

ويعنى دلك أن الفرد ليس حرا في دفع الضريبة بل هو مجبر على دفعها إلى الدولة، والإجبار هنا قانوني لا معنوي بالنظر إلى قانون الضريبة هو تعبير عن القوة الإلزامية للقاعدة القانونية التي تفرض على المكلف الخضوع لها من كافة زواياها، ويبدو عنصر الإكراه في الضريبة واضحا من استقلال الدولة بوضع نظامها القانوني من حيث تحديد وعائها وسعرها وكيفية تحصيلها، دون أن تراجع في ذلك الأفراد المكلفين بدفعها[3].

ج-الضريبة تدفع بصفة نهائية:

ويقصد بهذه الخاصية أن الفرد الذي يلتزم بدفع الضريبة، إنما يدفعها الدولة بصفة نهائية، فلا تلتزم الدولة برد قيمتها إليه بعد ذلك.

د-الضريبة تدفع بدون مقابل:

وتعني هذه الخاصية أن المكلف الذي يدفع هذه الضريبة لا يتمتع بمقابل مباشر أو بمنفعة خاصة من جانب الدولة حين دفعه لها، وإن كان هذا لا ينفي أن الفرد قد يستفيد من الخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة المختلفة باعتباره فردا في الجماعة، وليس باعتباره مكلفًا بالضريبة.

هـ-الضريبة تمكن الدولة من تحقيق نفع عام:

---

[1]. محمد طاقة، هدى عزاوي، اقتصاديات المالية العامة ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الأردن ،2007، ص102.

[2]. سمير صلاح الدين حمدي، مرجع سبق ذكره، ص128.

[3]. محمد خالد المهايني ، مرجع سبق ذكره، ص47.

إن الدولة لا تلتزم بتقديم خدمة معينة أو نفع خاص إلى المكلف بدفع الضريبة، بل أنها تحصل على حصيلة الضرائب لتمويل نفقاتها العامة في مختلف القطاعات :كالصحة، التعليم، الأمن، القضاء، السياسة، الاقتصاد، الاجتماع... الخ محققة بذلك منافع عامة للمجتمع، بالإضافة إلى ذلك فقد أصبحت الضريبة تستخدم لتحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية، مثل استخدام الضريبة التصاعدية كوسيلة لإعادة توزيع الدخل والحد من التفاوت بين الطبقات، كما تفرض الضريبة الجمركية على الواردات لحماية الصناعة الوطنية، وقد تفرض الضرائب للحد من الاستهلاك وتشجيع الادخار لتعبئة الفائض لأغراض التنمية الاقتصادية.

1-3-القواعد الاساسية للضريبة:

يعتبر أدم سميث اول من حاول عام 1776 وضع القواعد الأساسية التي ينبغي ان يقوم عليها النظام الضريبي وذلك في مؤلفه المشهور (ثروة الامم Wealth of nation) وهذه القواعد هي :

1-3-1. المساواة أو العدالة: وهي تعني ان يساهم مواطني الدولة في النفقات العامة بحسب مقدرتهم النسبية ، فالمساواة تتحقق عند أدم سميث إذا ما تحمل المواطنون الضريبة بنسبة دخولهم التي يتمتعون بها تحت حماية الدولة[1]. كما ان فكرة العدالة بمفهومها الحديث تقتضي اعفاء اصحاب الدخول المنخفضة من اداء الضريبة بالنسبة لحد الكفاف أي الحد الادنى اللازم للمعيشة وكذلك ضرورة مراعاة الاعباء العائلية بما يتناسب ومستوى المعيشة في المجتمع، كما تتطلب العدالة اختلاف أسعار الضرائب تبعاً لنوع الدخل المفروضة عليه وهل هو ناتج من العمل او عن رأس المال او عنهما

ومما سبق يمكننا القول أن قاعدة العدالة أو المساواة تتضمن مبدأين هما:

العمومية: ويقصد بها خضوع جميع الاشخاص والاموال للضريبة.

العدالة: ضرورة مراعاة المقدرة المالية للمكلف عند فرض الضريبة.

1-3-2. اليقين: ويعني ذلك أن تكون الضريبة مفروضة طبقاً لقواعد محددة وواضحة بالنسبة للمكلف والادارة الضريبة، فيجب أن يكون سعر الضريبة وميعاد سدادها وكيفية تحصيلها وكافة الاجراءات المتعلقة بها معروفة من العامة، ولاشك أن عدم وضوح هذه الامور قد يؤدي الى تحكم الادارة الضريبة وما يستتبعه ذلك من انتهاك لقاعدة العدالة والمساواة وانتشار للمحسوبية وعموم الفساد عند تقدير وتحصيل الضرائب، وحتى يتحقق اليقين يجب ان تتميز الضريبة بالاستقرار والثبات أي لا تخضع للتعذيب المستمر، فالتعديلات في تشريعات الضرائب يجب ان تكون محدودة وعلى فترات متباعدة حتى لا تؤدي الى مضايقة الممولين أو اضطراب النشاط الاقتصادي كما يجب ان يتميز التشريع الضريبي بالوضوح حتى يسهل فهمه لعامة الناس دون عناء او التباس، وحتى تستطيع المحاكم والادارات الضريبية أن تطبقه دون اجتهاد أو تأويل.

1.نقلاً عن منصور ميلاد يونس : آدم سميث ، ثروة الامم ، ص307.

1-3-3 . الملاءمة: ويقصد بها تحصيل الضريبة في الوقت والطريقة الاكثر مناسبة لدفعها من قبل الممول وذلك حسب مصدر الدخل وظروفه، وذلك يقتضي ان تختار الادارة الضريبية موعداً مناسباً للوفاء بالضريبة وان تكون اجراءات الجباية مناسبة لظروف الممول بحيث لا يكون وقع الضريبة عليه ثقيلاً بشكل يجعله عاجزاً عن الدفع أو يدفعه الى تجنب الضريبة أو التهرب منها، وهكذا فان الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخله يعتبر أحسن الاوقات ملاءمة لدفع الضريبة، فالمزارع يلزم بدفع الضريبة بعد حصاد المحصول وبيعه، والتاجر يطالب بسدادها بعد انتهاء السنة التجارية لنشاطه وتحديده لصافي هذا النشاط ، اما الضرائب على الاستهلاك فهي تدفع عند شراء السلعة، والمكلف في هذه الحالة حر في شراء السلعة وبالتالي دفع الضريبة المفروضة عليها أو عدم شرائها وبالتالي التخلص من دفع الضريبة .

1-3-4. الاقتصاد في النفقة: فيعني به الاقتصاد في كلفة الضريبة ، أي ما تتكبد الدولة وتصرفه على تقديرها وجبايتها وما تبقى منها من حصيلة صافية، وكذلك الاقتصاد فيما يتحمله الممولون من نفقات للوفاء بالدين الضريبي كالاستعانة بالمحاسبين أو الامساك بسجلات ودفاتر محاسبية أو تقديم اقرارات مدعمة بالمستندات الرسمية، والمقصود بذلك أن لا تستنفذ هذه المصاريف جانباً كبيراً من حصيلة الضريبة على نحو يقلل من امكانيات الدولة في الاستفادة منها .

1-4- أهداف الضرائب :

للضرائب عدة أهداف هي كالتالي:

- **الهدف المالي** : تغطية النفقات العامة، وهو هدف أساسي؛
- **الهدف الاقتصادي:** السياسة المالية أي وظيفة التعديل الاقتصادي؛
- **الهدف الاجتماعي للضريبة:** إعادة توزيع الدخل.

عند تعارض الأهداف تمنح الأولوية للهدف المالي لأن للضريبة هدف مالي وهو تغطية تكلفة الخدمات والسلع العامة وفقا لنظريات العقد الاجتماعي وبالتالي عند فرض ضريبة معينة وتبين أن هذه الضريبة ذات أولوية في مجال تحقيق إيراد مالي للدولة ولكن لديها أثر اقتصادي جانبي غير مرغوب فيه، حينها وجب تقدير حجم هذا الأثر في مرحلة أولى بالإبقاء على الضريبة وإيجاد أداة اقتصادية أخرى للحد من الأثر الاقتصادي السلبي للضريبة المفروضة أو في الحالات الاستثنائية استبدال الضريبة بأخرى أو إلغائها أو تأجيل فرضها عندما يكون لها أثر اقتصادي سلبي كبير، لا يمكن معالجته بأداة اقتصادية أخرى فمثلا فرض ضرائب قد يؤدي إلى انكماش النشاط الاقتصادي بفعل الضغط الضريبي ولكن يمكن تعويض ذلك بإتباع سياسة نقدية توسعية بشكل مدروس.

1-5- أنواع الضرائب وتقسيماتها :

أ)- حسب طبيعة الضرائب :

- **الضرائب المباشرة:** تنتقل من المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب (الخزينة العمومية).
- **الضرائب غير المباشرة:** تقع على عناصر الاستهلاك، يتم تسديدها بطريقة غير مباشرة من طرف الشخص الذي يود استهلاك هذه السلع أو الخدمات (الضرائب الجمركية والضريبة على القيمة المضافة TVA).

الجدول رقم (1.3) : مزايا وسلبيات الضرائب المباشرة

المزايـا	السلبيـات
1- مردودها مستقر إلى حد ما، بحيث لا تتأثر بالتقلبات الاقتصادية. 2- تحصيلها سهل نسبيا ومراقبتها سهلة نسبيا. 3- ضريبة معروفة لدى المكلف الضريبة هي أكثر عدالة لأنها تصيب الدخل أو الثروة، ذلك من الممكن أن تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الاجتماعية للمكلف.	1- شعور المكلف بوطأتها بشكل مباشر مما يدفعه إلى التهرب منها خاصة إذا كان معدلها مرتفع. 2-أنها تأتي متأخرة بسبب إجراءات التحصيل فضريبة الدخل تحصل عند انتهاء السنة المالية مثلا، وهذا التأخر يشكل قيدا على تنفيذ سياسة للدولة.

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على ما ورد في : محمد الساحل، مرجع سبق ذكره، ص 117-118

الجدول رقم (2.3) : مزايا وسلبيات الضرائب غير المباشرة

المزايـا	السلبيـــات
1- على عكس الضرائب المباشرة أكثر مرونة، وتزداد حصيلتها في فترات الرخاء. 2- غالبا ما تضاف الضريبة غير المباشرة إلى أسعار السلع والخدمات فلا يشعر بها المكلف بالضريبة. 3- تطبيق نظام الضرائب غير المباشرة لا يتطلب درجة عالية من الكفاءة في الجهاز الضريبي بالمقارنة بنظام الضرائب المباشرة فإجراءات الربط والتحصيل تكون أكثر سهولة وأقل تعقيدا.	1- أقل استقرارا من الضرائب المباشرة وفي بعض الأحيان لا يمكن التنبؤ بحصيلتها. 2- تأثر سلبا على أصحاب الدخول المرتفعة.

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على ما ورد في : محمد الساحل، مرجع سبق ذكره، ص 117-118

ب)- التصنيف القائم على مكان فرض الضريبة :

يؤثر التقسيم الإداري للدولة على تقسيمات الضرائب فنجد ضرائب وطنية وضرائب محلية كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية فنجد الضرائب الفدرالية، أو كما في الجزائر تقسم حصيلة الضرائب إلى نسبة للبلدية ونسبة لميزانية الولاية ونسبة إلى إيرادات الميزانية العامة للدولة (الخزينة العامة).

ج)- التصنيف القائم على امتداد مجال التطبيق :

- **الضرائب الموحدة (الوحيدة) والضرائب المتعددة:** تعتبر الضرائب الموحدة على أساس فرض الضريبة موحدة على كافة مصادر الدخل المنصبة في وعاء ضريبي واحد وتتميز بمراعاتها للقدرة المالية الخاصة بالمكلف أفضل من الضريبة النوعية، ومن مساوئها أنها لا تتلاءم مع الاقتصاد المعاصر وكذلك أنها غير عادلة. أما الضرائب المتعددة فتعتمد على أساس التمييز بين الدخول المختلفة وفقا لمصادرها، بحيث يتم فرض ضريبة نوعية مستقلة على كل مصدر من مصادر الدخل، ويكون لكل ضريبة مفروضة وعاء وسعر خاص بها، ويتميز هذا النوع من الضرائب بالمرونة وبالحد من التهرب الضريبي[1].

د)- التصنيف القائم على أساس مادة الضرائب :

- **الضرائب على الأشخاص:** مثل الضريبة على الدخل الإجمالي وكل الضرائب التي تفرض على دخول الأشخاص، ويمكن أن تفرض على الأجانب ضرائب في دول غير دولهم، كما كان نظام الجزية التي كانت تفرض فيما مضى على غير المسلمين من أهل الذمة في البلدان الواقعة تحت حكم المسلمين أما اليوم ففي ظل تبني أغلب دول العالم لدساتير تنظم الحياة السياسية وأشكال السلطة فيها فأصبح الأفراد مواطنين سواسية أمام الدستور لهم حقوق وواجبات رغم اختلاف معتقداتهم الدينية.
- **الضرائب على الأموال:** هي تلك الضرائب التي تقع على المال دون النظر إلى مالكه وقد يكون على عدة أشكال: الثروة، الدخل، رأس المال، عقارات...، تتميز هذه الضرائب بعدالتها غير أن إمكانية التهرب الضريبي منها تشكل المشكلة التي تواجه تحصيلها.

هـ)- التصنيف حسب طريقة فرض الضريبة :

- **الضريبة التوزيعية:** تلك التي لا يحدد المشرع معدلها مسبقا بل يحدد حصيلتها الإجمالية ويوزعها على المكلفين بها وبالتالي الحصول على معد الضريبة المباشرة فقط وهي طريقة ظالمة في فرض معدل الضريبة.

[1] . محمد الساحل، مرجع سبق ذكره، ص 117-118.

- **الضريبة القياسية:** وهي الضريبة التي يتم تحديد معدلها أولا ثم انتظار الحصيلة حسب الظروف الاقتصادية.

و)- التصنيف حسب معدل الضريبة :

-الضريبة النسبية: وهي الضريبة التي يكون معدلها كنسبة مئوية من وعاء الضريبة مثلا الضريبة على أرباح الشركات 30% وتحديد المعدل بهذا الشكل لا يتواكب مع التطور الذي تشهده الأنظمة الضريبية والتي تراعي الفرق بين الأوعية الضريبية الضعيفة والمرتفعة، حيث اتجهت الأنظمة الضريبة الحديثة إلى تطبيق معدلات الضريبة بشكل تصاعدي لما تحققه من عدالة أكثر في توزيع العبء الضريبي.

- **الضريبة التصاعدية:** تفرض بمعدلات مختلفة باختلاف قيمة وعاء الضريبة وفق مبدأ الشرائح، مع تطبيق معدل خال بكل شريحة تصاعدي (التصاعدية الإجمالية، التصاعدية بالشرائح "الجزئية").

خ)- التصنيف الاقتصادي للضريبة :

-الضرائب على الدخل: وهي التي تقع على أنواع الدخول كالأجور والريوع والفوائد والأرباح بمختلف أنواعها وكمثال الضريبة على الدخل الإجمالي، وتستهدف هذه الضرائب أنواع الدخول السابقة بصرف النظر عن مصدرها حتى لو تجمّعت في شخص واحد.

-الضرائب على رأس المال: والتي تفرض على مختلف أنواع رأس المال العقاري والمنقول مثل الأسهم والسندات، وهي ضريبة في الواقع على الثروة الإجمالية (المباني، الحلي، المجوهرات، القيم المنقولة...) للشخص بحيث يضع المشرع الضريبي أدوات لاستطلاع القدرة المالية للأفراد ويتم تحديد وعاء الضريبة على أساس رأس المال بينما الضريبة تدفع من الدخل الناجم عنه. في حين تفرض نوع ثاني من الضرائب على رأس المال وهو الضريبة العرضية على رأس المال وكمثال عنها الضرائب التي تمس فوائض القيمة أو فرق التقييم محاسبيا للثروة أو الأصول مثل الضريبة على فائض القيمة في الجزائر والضريبة على التركات والضريبة على الزيادة في القيمة العقارية.

-الضرائب على الإنفاق: وهي ضرائب غير مباشرة تحتل مكانة هامة في مختلف الأنظمة الضريبية نظرا لغزارة حصيلتها من جهة ولسهولة تطبيقها وجبايتها من جهة أخرى، وأبرزها الضرائب على الاستهلاك، الضرائب الجمركية، الضرائب العامة على المشتريات، الضريبة على القيمة المضافة، الضرائب على التداول... في العموم هذه الضرائب كثيرة وتختلف تسميتها من نظام ضريبي إلى آخر[1].

[1]. طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص66.

1-6. طرق تقدير الوعاء الضريبي وتحديد قيمة الضريبة:

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

- المرحلة الأولى: تقدير الوعاء الضريبي.
- المرحلة الثانية: تحديد القيمة الضريبية.

المرحلة الأولى: تقدير الوعاء الضريبي

يتم في هذه المرحلة إيجاد الوسائل والطرق التي يتم بموجبها الاقتراب إلى أقصى نقطة في تقدير المادة التي تخضع للضريبة وفق القوانين المعمول بها، وهي مهمة لأنها الخطوة التي يتأسس عليها الحصيلة الضريبية إذ باتساع حجم الوعاء الضريبي، فإن هذا يعطي المشرع الضريبي قدرة واسعة في تنويع الضرائب وزيادة حصيلتها.

وهناك عدة طرق لتقدير الوعاء الضريبي كما يلي:

1-6-1-التقدير المباشر: يتم وفق هذه الطريقة إجبار المكلف بالإفصاح عن القيمة الحقيقية لممتلكاته ودخله بشكل مباشر إلى السلطات الضريبية، لكي يتسنى فيما بعد تحديد القيمة الضريبية الواجبة الدفع.

ويأخذ هذا الإقرار الأشكال التالية:

- **إقرار المكلف**: تستدعي هذه الطريقة بأن يقدم الممول (المكلف) تصريحا عن نشاطه ودخله إلى السلطات الضريبية التي تقوم بمراجعته والتحقق من صحته، وتكون هاته الطريقة فعالة في ظل بيئة تستخدم توثيق دقيق للنشاط الاقتصادي من خلال استخدام الدفاتر والقيود المحاسبية مع ضمان توفر مستوى عالي من الوعي الضريبي والإيمان بشرعية الضريبة ونزاهة غايتها. كما تمارس هذه الطريقة بسهولة مع موظفي الدولة لأنهم ملزمون بتقديم كشف عن مرتباتهم مما يسهل عملية تقدير دخولهم السنوية، وليس من المتوقع أن تكتفي بأسلوب الإقرار المباشر لأنها لا تفرض المثالية دائما في سلوك المكلف.
- **إقرار الغير**: هنا يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة بواسطة شخص آخر غير المكلف بها كما في حالة صاحب العمل الذي يقدم إقرارا عن الرواتب والأجور التي يدفعها لموظفيه، والمستأجر الذي يقدم إقرارا عن قيمة الإيجار الذي يدفعه للمالك، لذا تسمى هذه الطريقة بطريقة الحجز من المنبع (Déduction of Taxa the Source) وينطوي هذا الإقرار على العديد من المزايا، منها القضاء

على بعض فرص التهرب الضريبي، على أساس أن مقدم الإقرار ليس ذا مصلحة في إخفاء عناصر مادة الضريبة[1].

1-6-2-التقدير غير المباشر: ويتم وفق هذه الطريقة التقدير بصورة تقريبية طبقا لدلائل أو قرائن يتم القياس في ضوئها لتحديد الوعاء الضريبي.

ويتم هذا التقدير غير المباشر بواسطة مايلي[2]:

- **التقدير على أساس المظاهر الخارجية:** وهو ينحصر في استنتاج دخل المكلف بالاستناد على المظاهر الخارجية التي تؤخذ كمعيار لتقدير حجم ثروة الشخص أو مقدار دخله، وهذه المظاهر دالة بالنسبة لمظاهر حياة المكلف (المسكن وعدد الغرف، وعدد الخدم، عدد السيارات) وقد طبقت هذه الطريقة في فرنسا بالنسبة للأرباح الصناعية والتجارية. وفي مصر عام 1950 لأرباح المهن غير التجارية. وتنحصر حجة أنصار هذه الطريقة في بساطتها وسهولتها بالنسبة للإدارة المالية والمكلف، ولكن لاشك أن إتباعها يقود إلى فرض الضريبة على أساس قد يبعد كثيرا عن الحقيقة. وفي الواقع أن نظاما عادلا للضرائب لا يمكن أن يكون أساسه المظاهر الخارجية إذ هي لا تصلح دليلا قاطعا على المقدرة الاقتصادية للأفراد لذا فمن غير المحبذ اعتمادها كأساس في تقدير الوعاء الضريبي.
- **التقدير الجزافي:** بموجب هذا الأسلوب تقوم الإدارة بتقدير المادة الخاضعة الضريبية بناء على قرائن قد ينص عليها القانون أو يقدمها المكلف أو تختارها الإدارة، مثل عدد العمال التابعين لصاحب العمل، أو قيمة أجورهم أو عدد الآلات وطاقتها الإنتاجية، ويعتبر هذا الأسلوب شائع في الدول التي لا تستخدم التوثيق المحاسبي عادة البلدان النامية فلا يبقى أي خيار أمام الإدارة المالية سوى استخدام أسلوب التقدير الجزافي وهو من تسميته يبتعد على الدقة والعدالة، لذا عادة ما يكون أحد أسباب التهرب الضريبي، كما يسهل هذا الأسلوب عملية التواطؤ بين المخمنين والمكلفين من أجل تقدير أقل للضريبة وهذا يضر بالحصيلة المالية للدولة.
- **التقدير الإداري:** في ظل هذه الطريقة يقوم المشرع المالي بإعطاء صلاحية واسعة للإدارة المالية في اللجوء إلى كافة الأدلة التي تكشف عن مقدار دخل المكلف، فمثلا يمكن الوقوف على دخل المكلف إذا كان الأمر يتعلق بأراضي زراعية أو أبنية على أساس أن مصدر الدخل هذا أموال ظاهرة لا يمكن إخفاءها، ويمكن للإدارة المالية استخدام المخبرين السريين للوصول إلى دخل الممول، وللإدارة المالية أيضا عدم اعتماد إقرار المكلف إذا وجدته متضمن للغش والإخفاء، وبهذا تكون طريقة التقدير الإداري فاعلة إلى حد كبير في الوصول إلى دخل المكلف مقارنة بطريقة المظاهر الخارجية والتقدير الجزافي لما تتمتع به من صلاحيات صارمة في تقدير الوعاء الضريبي لكن يؤخذ عليها ارتباطها بفكرة

---

1. عادل أحمد حشيش، **أساسيات المالية العامة**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1998.ص169.

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

التحكم والسلطوية، ولتخفيف حدة هذا الشعور أعطت هذه الطريقة حق الاعتراض للمكلف إذا رأى أن التقدير كان مجحفا بحقه وفيه نوع من التعسف.

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

المرحلة الثانية: تحديد قيمة الضريبة

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

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

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

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

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

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

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

التصاعد بالفئات (Progressivité par Classes).

التصاعد بالشرائح (Progressivité par tranches).

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

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

1-7.المشاكل الضريبية:

تواجه الإدارة المالية وهي تمارس نشاطها في جباية وتحصيل الضرائب مشاكل متعددة بعضها يقع في دائرة مسؤوليتها بسبب خلل في الإطار التشريعي أو سوء تنفيذ القوانين، وبعضها يتحمل مسؤوليته المكلف نفسه بسبب قلة ما يتمتع به من وعي وإحساس بالمصلحة العامة.

وسنحاول التعرض للمشاكل الأبرز شيوعا والتي تعتري عملية تطبيق جباية الضرائب:

أولاً–الازدواج الضريبي (Double Taxation):

يعرف الازدواج الضريبي، لدى العديد من خبراء المالية العامة بمشكلة تعدد فرض الضريبة على المكلف بأدائها، ففي الازدواج الضريبي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة، لأكثر من إدارة ضريبية، وقد يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي.

يترجم الازدواج الضريبي في القانون الدولي بخضوع نفس الدخل (أو الربح) لضريبتين أو عدة ضرائب متشابهة أو متماثلة في دول مختلفة، تحت تأثير قواعد الإقليم التي تتضمنها القوانين الداخلية لهذه الدول، في هذه الحالة، فإن الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تنظم كيفية تفادي هذه الظاهرة.

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

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

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

1-شروط الازدواج الضريبي:

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

وسنتطرق لهذه الشروط فيمايلي[1] :

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

ففيما يتعلق بأرباح الشركات مثلا، فإنها تخضع لضريبتين: أولهما ضريبة على أرباح الشركات وهي التي تفرض على أرباح الشركة إجمالا وقبل توزيعها على المساهمين أي أنها تفرض بمناسبة تحقق الربح. وثانيهما الضريبة على الدخل الإجمالي على أساس نواتج القيم المنقولة، وهي التي تفرض على أرباح الأسهم بعد توزيعها على المساهمين، أي أنها تفرض بمناسبة توزيع الأرباح على المساهمين.

فهل في هذه الحالة تكون أمام ازدواج ضريبي أم لا ؟ . ومن جهة النظر القانونية، لا نجد شرط وحدة الشخص المكلف بالضريبة متوفرا، لانفصال شخصية الشركة عن شخصية المساهمين فيها، ومن ثم لا يوجد ازدواج ضريبي.

[1] . محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، مرجع سابق، ص.ص، 277-281.

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

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

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

ج)- وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة : يتعين بالإضافة إلى الشروط السابقة، كي يتحقق الازدواج الضريبي أن يكون وعاء الضريبة أو المادة الخاضعة لها محلا للضريبة أكثر من مرة واحدة. أي أن تكون المادة أو موضوع الضريبة ومحلها واحدا، أما إذا فرضت الضريبة في كل مرة على مادة مختلفة، فلا تكون أمام ظاهرة الازدواج الضريبي، بالرغم من وحدة الشخص المكلف بدفع الضريبة.

ومن أمثلة ذلك، أن المكلف ضريبة عن دخله الناتج عن الثروة العقارية، كما يدفع ضريبة عن دخله كأجير، وكذلك عن دخله من مهنة حرة فبالرغم من كونه يدفع الضريبة ثلاث مرات من دخله، إلا أن شرط وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة غير متوفر. ففي كل مرة يختلف وعاء الضريبة، أحدهما الثروة العقارية والآخر عمله في مهنة حرة. ولذلك فلا وجود هنا للازدواج الضريبي. أما إذا فرضت دولة ضريبة على الأرباح التي يحققها الشخص داخل البلد وخارجه خلال مدة معينة، وقامت دولة أخرى بفرض نفس الضريبة على الربح الناتج عن نشاطه داخل إقليمها. فإن هذا الشخص يكون

قد تعرض لازدواج ضريبي، لأنه يخضع لنفس الضريبة على نفس المادة المفروضة عليها الضريبة (الأرباح) وفي نفس المدة بالرغم من اختلاف الإدارة الضريبية في كل حالة.

د)- وحدة الفترة المفروضة عنها الضريبة : يشترط أخيرا لتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي، وحدة الفترة التي تفرض فيها الضريبة أكثر من مرة. أما إذا فرضت الضريبة على دخل المكلف في سنة معينة، ثم فرضت مرة أخرى على دخله ولكن في سنة تالية فإننا لا نكون بصدد ظاهرة الازدواج الضريبي لاختلاف المدة المفروضة فيها الضريبة، هذا ويعتبر شرط المدة شرطا مستقلا، حيث أن اختلاف المدة لا يؤدي إلى اختلاف المادة الخاضعة للضريبة خاصة بالنسبة للضرائب على رأس المال.

2- أسباب ظاهرة الازدواج الضريبي :

يرجع انتشار ظاهرة الازدواج الضريبي على الصعيدين الداخلي والدولي إلى عدة أسباب أهمها[1] :

- زيادة أعباء الدولة المالية قد تدفع إلى التوسع في فرض الضريبة أكثر من مرة دون مراعاة للازدواج الضريبي رغبة في زيادة الحصيلة الضريبية.
- رغبة الدولة في إخفاء الارتفاع في أسعار الضرائب عن طريق تقسيم السعر المطلوب بين ضريبتين من النوع نفسه.
- انتشار المشاريع الاقتصادية التي تمارس نشاطها في أكثر من دولة وانتشار الشركات المساهمة التي يتم التعامل فيما تصدره من أسهم وسندات في مختلف الدول.
- اتساع الأخذ بالضرائب الشخصية التي تلاحق المكلف بالضريبة، للوصول إلى فرض الضريبة على دخله كله، أيا كان مصدره لتحديد مقدرته التكليفية.
- اختلاف المراكز المالية للدول وسياستها نحو استثمار الأموال الأجنبية وإعفائها من الضرائب أو المحافظة على أموال رعاياها ورغبتها في بقائها محلية.

ومن ثم تخضع أموال رعاياها في الخارج للضرائب كمايلي:

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

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

[1] المرجع السابق، ص 281.

- سهولة انتقال رؤوس الأموال والأيدي العاملة بين الدول المختلفة.

3-أنواع الازدواج الضريبي:

واستنادا إلى ذلك يمكن تقسيم الازدواج الضريبي من حيث مجاله إلى ازدواج ضريبي داخلي وازدواج ضريبي دولي. كما قد يحدث الازدواج بصورة مقصودة من جانب المشرع أو السلطات المالية أو يحدث بصورة عفوية غير مقصودة.

واستنادا إلى ذلك يمكن تقسيم الازدواج الضريبي إلى مايلي[1] :

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

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

عادة ما يحدث الازدواج الدولي نتيجة مبدأ السيادة الضريبية "La Souveraineté Fiscale"، الذي يعني السلطة المطلقة للدولة في اتخاذ القرار على إقليمها، هذه السيادة كثيرا ما تكون مطلقة وغير محدودة[2] ، فسلطة فرض الضرائب من خصوصيات السيادة المعترف بها لكل دولة، دون النظر إلى باقي التشريعات الضريبية المقارنة. فكل دولة تتخذ المعيار المناسب لها، التبعية السياسية أو الاجتماعية أو الاقتصادية، التي تحقق لها الغرض الذي تسعى إليه. كما أن الدولة عند سن تشريعها الضريبي، نادرا ما تبحث في النظم أو التشريعات الضريبية المطبقة في الدول الأخرى لمنع الازدواج الضريبي ومثال للازدواج الضريبي الدولي ما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات. فقد يكون لمؤسسة

[1] المرجع السابق، ص 282-283.

[2] .Louis CARTOU, **Droit Fiscal et Européen**, Dalloz, 1986, p 13.

ما فروع في دول أخرى، فتقوم الدول الموجود فيها كل فرع من هذه الفروع بفرض ضريبة على أرباح هذا الفرع، في نفس الوقت الذي تقوم فيه الدولة الموجود بها المركز الرئيسي لهذه المؤسسة بفرض الضريبة نفسها على مجموع أرباح هذه الأخيرة. كذلك فيما يتعلق بالضريبة على نواتج القيم المنقولة (الأسهم والسندات)، فقد يقيم شخص في دولة ما، ويمتلك أسهم وسندات صدرت في دولة أخرى، فتقوم الدولة الأولى، بصفتها دولة الموطن بفرض ضريبة على دخل هذه القيم المنقولة، كما تقوم الدولة الثانية، بصفتها دولة مصدر الدخل، بفرض هذه الضريبة أيضا على الدخل نفسه وهكذا يتحقق الازدواج الضريبي.

3-3-الازدواج المقصود: يكون الازدواج الضريبي مقصودا من قبل المشرع المالي عند فرض نفس الضريبة مرتين على نفس المال العائد لنفس الشخص لأسباب منها:

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

3-4-الازدواج الضريبي غير المقصود: قد يكون الازدواج الضريبي غير مقصود نتيجة عدم وجود سلطة عليا للتشريعات المختلفة أو قد يحدث هذا الازدواج دون قصد ويحدث لك عند تعدد الضرائب المتشابهة أو من نفس النوع.

ويكون هذا الازدواج الضريبي اقتصاديا وليس قانونيا. مثال ذلك أن يتمكن المكلف القانوني بأداء الضريبة من نقل عبئها إلى الغير الذي يكون له أداء نفس الضريبة[1].

أما الازدواج الضريبي الدولي فنادرا ما يكون مقصودا، ويرجع ذلك إلى مبدأ السيادة السابق ذكره، واستقلال كل دولة بوضع تشريعاتها الضريبية دون النظر إلى تشريعات الدول الأخرى ومن ثم فإن الأسس التي تعتمد عليها كل دولة تختلف عن الأخرى. وفي الحالات القليلة التي يكون فيها الازدواج الدولي مقصودا فإن الغاية منه يكون تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية، فقد تتعمد الدولة أن تفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال التي تستثمر في الخارج، وهي تعلم أن ضريبة أخرى تفرض عليها في الدولة التي تستثمر فيها هذه الأموال، وذلك للحد من هجرة رؤوس الأموال الوطنية إلى الخارج، أو قد تفرض الدولة ضريبة على إيراد رأس المال الأجنبي المستثمر في أرضها، مع علمها أن ضريبة أخرى تفرض في دولة موطن الاستثمارات وذلك رغبة في الحد من تدفق رؤوس الأموال الأجنبية واستثمارها في البلاد[2].

[1]. عادل فليح وطلال محمود كداوي، **اقتصاديات المالية العامة**، الجزء الثاني، العراق، 1989، ص 104.

[2] محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، مرجع سابق، ص 284.

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

- يمثل عبئا إضافيا على عاتق المكلف بالضريبة ليزيد إلى جانب العبء الأصلي الجزء الأكبر من الأرباح المحققة، مما يخالف مبدأ العدالة الضريبية سالف الذكر.
- قد يدفع الازدواج الضريبي المكلف بالضريبة إلى استخدام كافة السبل المشروعة وغير المشروعة للتهرب من أداء الضريبة، وقد قدم الواقع العلمي ما يثبت صحة هذا القول مثال ذلك حالة شركة تقوم بمباشرة نشاط خارج إقليم الدولة التي تقيم فيها، فتطالبه السلطات الضريبية في الدولتين بدفع ضرائب على أرباح تقدر بـ30% في الأولى و40% في الثانية أي ضريبة كلية تقدر بـ70% على هذه الأرباح، أي أنها مست جزءا كبيرا من أرباحه المحققة، وغيرها من الحالات الأخرى المشابهة.
- إن الازدواج الضريبي الدولي يشكل عقبة خطيرة أمام حركية رؤوس الأموال من دولة إلى أخرى، مما يسبب عائقا أمام نمو العلاقات الاقتصادية الدولية.

5-أساليب مكافحة الازدواج الضريبي:

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

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

وعادة ما تأخذ هذه المعاهدات الدولية بعدة مبادئ تهدف إلى توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة وتتلخص فيما يلي[1] :

- أن يكون فرض الضرائب على الدخول العقارية لدولة موقع العقار.
- أن يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدولة المصدرة لها، أي للدولة المدينة، وإن كانت بعض المعاهدات قد قررت هذا الحق للدولة الدائنة، التي يقيم فيها صاحب هذه الأسهم والسندات.
- أن يكون فرض الضرائب على فوائد الديون العادية لدولة موطن الدائن.
- أن يكون فرض الضرائب على أرباح المؤسسات للدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمؤسسة.

[1]. المرجع نفسه، ص 286.

- أن يكون فرض الضرائب على كسب العمل للدولة التي يتم فيها العمل، وذلك باستثناء الرواتب التي تدفعها الدولة فيكون لهذه الدولة الحق في فرض الضرائب عليها.
- أن يكون فرض الضرائب على الدخل العام لدولة موطن المكلف بالضريبة سواء كانت مستمدة منها أو من دولة أخرى.
- أن يكون فرض الضرائب على التركات، في الدولة الكائن بها المال مع إعفائه من الضريبة في البلد الآخر.
- بتدعيم فرض الضرائب على المقيمين مقابل الحد من فرض الضرائب على المنبع.
- بوضع آليات للتعاون بين الدول لتجنب التهرب والغش الضريبيين الدوليين.

ثانياً-التهرب الضريبي (Tax Evasion):

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

2-أشكال التهرب الضريبي: يتخذ التهرب الضريبي الأشكال التالية[1]:

2-1-التهرب المشروع: ويقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة، نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي والتي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية، كإنتاج بعض السلع بمواصفات مختلفة عن المنصوص عنها في القانون، أو التهرب من ضريبة التركات عن طريق توزيع هذه الأخيرة في شكل هبات للذين تربطهم بصاحب التركة قرابة من الدرجة الأولى على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة التركات.

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

---

[1] حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات -دراسة تحليلية في النظرية العامة لضريبة الرسم على القيمة المضافة دراسة نظرية وتطبيقية-**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007، ص 39-42.

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

- العنصر المادي.
- العنصر المعنوي النية السيئة أو القصد.

- **العنصر المادي:**

يتمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية، التي يمليها التشريع الضريبي.

ومن أشكال الإخلال بهذه الواجبات نذكر:

- المبالغة في تقدير الأعباء وتكاليف الاستغلال؛
- الامتناع عن تقديم التصريحات للإدارة الضريبية؛
- الإخفاء الكلي، أو الجزئي للعمليات التي يتم تحقيقها أو المداخيل الناتجة عنها؛
- عدم مسك محاسبة منظمة حسب التنظيم المعمول به (القانون التجاري، المخطط المحاسبي)، وذلك بهدف عرقلة أي مراقبة جبائية محتملة.

- **العنصر المعنوي (القصد):**

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

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

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

ويمكن أن يتخذ هذا النوع من التهرب الأشكال التالية:

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

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

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

3-أسباب التهرب الضريبي: يمكن أن نحصر الأسباب المولدة للتهرب الضريبي بما يلي[1] :

- افتقار النظام الضريبي لقواعد الفعالية، مثل العدالة وعدم الوضوح.
- سوء إدارة الأموال العامة مما يفقد الثقة بهذه الإدارة ويشجع المكلفين على التهرب الضريبي؛
- وجود موظفي جباية يتمتعون بالنزاهة والكفاءة مما يولد شعور بالاستفزاز وعدم الرضا لدى المكلفين؛
- ثقل العبء الضريبي على المكلفين مما يشجعهم على التهرب من دفعها وضعف الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع وعدم الشعور بالمسؤولية والتضامن الاجتماعي وضعف الوازع الديني؛
- عدم التشدد في تطبيق العقوبات بحق المتهربين ضريبيا مما يزيد من تفاقم هذه الظاهرة؛
- النقص في التشريع الضريبي وعدم إحكام صياغته واحتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفون ويتخلصون من دفع الضريبة، بسبب هام من أسباب التهرب الضريبي.

4-آثار التهرب الضريبي:

أ-الآثار الاقتصادية: من الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي أن هذه الظاهرة تحدث آثار سلبية على الاقتصاد الوطني وتتمثل هذه الآثار فيما يلي[2]:

- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها: تؤدي ظاهرة التهرب إلى تآكل الإيرادات الضريبية، فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات وبزيادة عدد الضرائب ورفع معدلاتها، فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.
- إعاقة المنافسة الاقتصادية: إن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب تحقق أرباحا وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة. فالمؤسسات الأقل إنتاجية

[1] .منجد عبد اللطيف الخشالي ونزواز عبد الرحمن الهيتي، مرجع سابق، ص 118.

[2] .حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 50-52.

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

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

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

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

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

ج– الآثار الاجتماعية : بغياب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخيل بين طبقات المجتمع ويزيد الفوارق الطبقية بينها، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم، فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية

ويفضل الممونون النفع الخاص عن النفع العام ويمتنعون عن دفع الضرائب والمشاركة في النفقات العمومية.

1-8-الآثار الاقتصادية للضريبة:

تنشأ الآثار الاقتصادية المباشرة للضرائب بعد استقرار عبء الضريبية على مكلف معين، واختلفت الآراء بشأن تحديد هذه الآثار على وجه الدقة. فيرى بعض الاقتصاديين أنه بالرغم من أن عبء الضريبة قد يكون ثقيلا على المكلف بها فإن هذا قد يدفعه إلى زيادة الإنتاج بكافة الطرق الممكنة، لتعويض الجزء المقتطع من دخله كضريبة، أما البعض الآخر فيرى أن مقدار المبلغ المقتطع من دخل المكلف هو الذي يحدد أثر الضريبة في نشاط الأفراد وإنتاجهم من حيث الحجم والنوعية.

وفي حقيقة الأمر، إن آثار الضرائب المباشرة على نمط الاستهلاك والإنتاج والادخار وغيرها من السلوكيات الاقتصادية، تتحدد بأمرين: أولهما مقدار مبلغ الضريبية المستحقة، وثانيهما، الأوجه إلى تستخدم فيها الدولة حصيلة الضرائب.

وبناء على ما ذكرناه سنتناول فيما يلي تأثير الضرائب على الاستهلاك والادخار والإنتاج والتوزيع وأخيرا على الأسعار.

1-8-1-أثر الضريبة في الاستهلاك:

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

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

1-8-2-أثر الضريبة في الادخار:

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

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

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

ولما كان الإنفاق يتميز في علاقته بالادخار بانعدام المرونة نسبيا، فإن الادخار يكون أول ضحايا الضريبة[1]. ويتحمل العبء الأكبر لنقص الدخل نتيجة لفرض الضريبة أو رفع معدل الضريبة التي كانت موجودة من قبل، أي أن أثر الضريبة في الادخار الخاص يكون سلبيا.

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

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

[1] سوزي عدلي ناشد، **الوجيز في المالية العامة**، مرجع سابق، ص 66.

باستخدام الطرق المشروعة وغير المشروعة، مما يفقد الدولة حصيلة ضريبية على جانب كبير من الأهمية.

1-8-3-أثر الضريبة على الإنتاج:

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

فعرض رؤوس الأموال الإنتاجية يتوقف على الادخار ثم الاستثمار، وكما رأينا من قبل فإن الضرائب تؤدي إلى نقص الادخار وقلة رؤوس الأموال الإنتاجية، فإنه يتأثر بمقدار الربح المحقق. فإذا كان فرض الضريبة يؤدي إلى تقليل الربح، فبطبيعة الحال يقل الطلب عليها، أما إذا زاد الربح فإن الطلب يزيد عليها.

كذلك فإن فرض الضريبة قد يؤدي إلى انتقال عناصر الإنتاج إلى فروع إنتاج أخرى قليلة العبء الضريبي مما يؤثر على النشاط الاقتصادي.

1-8-4-أثر الضريبة على الأسعار:

إن الضريبة تقتطع جزء من دخول الأفراد ويترتب على انخفاض طلب هؤلاء على سلع وخدمات معينة، هذا يؤدي إلى انخفاض أسعار هذه السلع، بشرط ألا تدخل الدولة حصيلة الضريبة في مجال التداول بمعنى أن تستخدمها الدولة في تسديد قروض خارجية مثلا، أو تكوين احتياطي معين. فإن تيار الإنفاق النقدي يقل وبالتالي يقل الطلب وتنخفض الأسعار وخاصة في فترات التضخم. أما في فترات الانكماش، حيث تلجأ الدولة إلى تقليل الاقتطاع الضريبي من دخول الأفراد، رغبة منها في تشجيع الإنفاق، مما يؤدي إلى حدوث حالة من الانتعاش وزيادة في الطلب الكلي الفعال.

أما إذا استخدمت الدولة تلك الحصيلة في مجال التداول كشراء سلع وخدمات أو دفع رواتب العمال أو مبالغ مستحقة للموردين أو المقاولين، فإن هؤلاء يستخدمون هذه المبالغ في زيادة الطلب على السلع والخدمات مما يؤدي إلى عدم انخفاض الأسعار. وما هو جدير بالذكر أن أثر كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة على الأسعار ليس واحدا. فكل ضريبة لها تأثيرها في ثمن السلعة أو الخدمة التي تفرض عليها وفقا لظروف فرضها.

1-8-5-أثر الضريبة على التوزيع:

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

وما هو جدير بالذكر أن الطريقة التي تستخدم بها الدولة الحصيلة الضريبية تؤثر على نمط التوزيع، فإذا أنفقت هذه الدولة هذه الحصيلة في شكل نفقات تحويلية أو ناقلة بمعنى تحويل الدخول من طبقات اجتماعية إلى طبقات أخرى دون زيادة أي زيادة في الدخل، حيث تستفيد منها الفئات الفقيرة مما يؤدي إلى تقليل التفاوت بين الدخول.

2.الرسوم:

يعد الرسم مورداً مالي تتحصل عليه الدولة من خلال الخدمات التي تعرضها على الافراد وتختلف قيمة الرسم باختلاف نوعية الخدمة المقدمة، فالرسوم القضائية تختلف عن الرسوم الجمركية.

1.2 تعريف الرسم :

الرسم هو مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة أو إلى أحد هيئاتها العامة، مقابل نفع خاص يحصل عليه الفرد من خدمات هذا المرفق أو الهيئة العامة[1].

2.2 خصائص الرسم :

بناءا على التعريف السابق يتضح لنا بأن للرسم خصائص عامة تتمثل فيما يلي:

- **الصفة النقدية للرسم:** حيث يدفع الرسم في صوره نقدية وهذا ما هو مكرس في القوانين واللوائح.
- **الصفة الجبرية للرسم:** يدفع الرسم جبرا من جانب الأفراد الذين يتقدمون لطلب الخدمة. أي أن الخدمة ملازمة للرسم، فمتى تقدم الفرد بطلب هذه الخدمة وجب عليه تقديم مبلغ نقدي محدد يطلق عليه الرسم.
- **صفة النفع** :إن طالب الخدمة يسعى من وراء ذلك إلى تحقيق نفع خاص يتعلق به شخصيا، دون أن يشاركه فيه آخرون، وبالإضافة إلى هذا النفع الخاص، هناك نفع عام يعود على المجتمع بصفة عامة وعلى الاقتصاد الوطني في مجموعه من خلال تلك المبالغ التي يدفعها

1. أعاد حمود القيس، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، ط8، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011م، ص64.

الأفراد والتي تكون على شكل إيرادات تتحصل عليها خزينة الدولة لإعادة توزيعها على شكل نفقات على مشاريع الدولة المختلفة والمتعددة يستفيد منها عامة الشعب.

2-3-أنواع الرسوم:

الرسوم كثيرة ومتنوعة وتختلف بإختلاف التكوين الإقتصادي والإجتماعي للدولة، ولكن يمكن تقسيم الرسوم على النحو التالي[1] :

- ❖ الرسوم الإقتصادية: وهي أيضا أصعب من أن تحصر وأكثرها شيوعا رسوم البريد ورسوم الهواتف والماء والكهرباء ورسوم الأسواق أو كل ما له علاقة بالنشاط الإقتصادي .
- ❖ الرسوم الإدارية: مثل رسوم التسجيل العقاري، رسوم الإستفادة من الأماكن العامة كالحدائق والمتاحف أو رسوم التعليم ورسوم إصدار جواز السفر ورخصة السياقة.
- ❖ الرسوم القضائية: وهي الرسوم التي يدفعها الأفراد في حال النزاعات بينهم والتي يقوم القضاء بالنظر فيها.

2-4-الفرق بين الرسم والضريبة:

عادة ما يحدث إلتباس وتداخل بين مفهومي الرسم العام والضريبة وقد يكون هذا التداخل بسبب أوجه التشابه بين كلا المفهومين كما يلي[2]:

- أن كل من الرسم والضريبة يحمل صفة النقدية، أي يتم التعبير عنه بمبالغ نقدية؛
- أن كلاهما يحمل صفة الإلزام بالدفع؛
- إن كلا المصدرين يدفعان إلى الدولة بصورة نهائية وغير قابلة للرد؛
- الرسم بفرض كمقابل لخدمة معينة يطلبها الفرد وتحديد مقدار الرسم يكون على اساس قيمة الخدمة التي يحصل عليها الفرد بينما مقدار تحديد الضريبة يتم على اساس المقدرة التكليفية او المالية لدافع الضريبة.

وتوضيحا لذلك يمكن أن نوجز الفروقات بين الرسم العام والضريبة من خلال الجدول التالي:

[1]. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص233.

[2]. المرجع السابق، ص91.

الجدول رقم(3.3): **الفرق بين الرسم والضريبة**

الرسم العام	الضريبة
1- يُدفع مقابل الحصول على خدمة أو منفعة خاصة بالفرد ومحددة بإسمه. 2- لايأخذ بعين الإعتبار المقدرة المالية للفرد؛ فالرسم يحدد بغض النظر عن دخل الفرد أو مستواه المالي ويتساوى الجميع في دفع نفس القيمة بغض النظر عن مستوى دخولهم. 3-لايمكن له أن يستخدم كأداة مالية للتأثير في النشاط الاقتصادي لقلة مرونتها وضعف استجابتها لتغيرات النشاط الاقتصادي.	1- يُدفع دون مقابل منفعة خاصة للفرد ومحددة باسمه حتى وان كانت الضريبة تهدف إلى تحقيق منقعة عامة جماعية دون تخصيص؛ 2- تأخذ بعين الإعتبار القدرة المالية للمكلف وتتصاعد مع زيادة دخل المكلف في ظل الضرائب التصاعدية؛ 3- تستخدم كإحدى أهم أدوات السياسة المالية في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية.

المصدر: منجد عبد اللطيف الخشالي ونواز عبد الرحمن الهيثي، **المدخل الحديث في اقتصاديات المالية الحديثة**، دار المناهج، عمان، 2005، ص91.

2-5-طرائق استيفاء الرسوم:

يجب أن تراعي الدولة في طرائق استيفاء الرسوم مصلحة الخزينة العامة ومصلحة المكلفين، فمصلحة الخزينة العامة تقتضي بأن تكون الجباية ميسورة قليلة النفقات لا تتطلب عدداً كبيراً من الموظفين ولا تعقيداً في الحساب، كما يجب أن تكون الرقابة على جباية الرسوم رقابة مجدية بحيث لا يكون هناك سبيل إلى الغش في تقديرها أو التهرب من أدائها، ومصلحة المكلفين تقضي بأن لا يصبح دفع الرسم الذي يدفعونه هو بعينه الرسم المستحق.

وطرائق استيفاء الرسوم التي تتبعها الدولة ثلاث أنواع[1]:

- ✓ **الدفع الفوري المسبق لأداء الخدمة:** أي إن المكلف يدفع الرسم مباشرة إلى المصلحة المختصة أو إلى خزانة حكومية، لقاء إيصال يبرزه إلى الموظف المختص ليفيد من الخدمة المعينة كرسوم التعليم.
- ✓ **استيفاء الرسوم من قبل الإدارة:** أي إن الرسم يستوفى من قبل الإدارة مباشرة، وذلك بموجب جداول أو كشوف تدون فيها مسبقاً أسماء المكلفين المستفيدين من الخدمات العامة كالرسوم العقارية ورسوم التفتيش الدوري على المحلات العامة.

[1].محمد ساحل، **المالية العامة**، دار جسور للنشر والتوزيع –الجزائر، 2017، ص80.

- ✓ **استيفاء الرسوم بشكل طوابع:** أي أن يلصق المستفيد من الخدمة طوابع بقيمة مساوية للبدل المحدد للخدمة، أو أن يستعمل أوراقاً خاصة مدفوعة بقيمة الرسم كما في الرسوم القضائية والمالية.

وتستخدم الطريقتان الأولى والثانية عادةً في الرسوم ذات المبالغ الكبيرة، وتستخدم الطريقة الثالثة وهي أبسطها في استيفاء الرسوم البسيطة وليس من المستحب تطبيقها في حالات الرسوم الكبيرة تجنباً لاحتمالات إساءة الاستعمال التي يلجأ إليها المكلفون والموظفون.

3- القروض العامة:

ارتبط ظهور القروض العامة بالعجز المالي أو أحياناً بالحاجة المالية المتزايدة للدولة، فأصبحت أداة مالية سنوية تستخدمها الدولة لتمويل برامجها الاقتصادية، وخاصة المشاريع الكبرى، ولذلك تصدى علماء المالية لهذه الظاهرة وعرفوها بتعاريف عديدة ركزت في مجملها على آلية الحصول على القروض والأهداف المتوخاة وطريقة التسديد.

3-1-مفهوم القروض العامة:

يمكن تعريف القروض العامة بأنها: "مبلغ من المال تحصل عليه الدولة من الأفراد أو المؤسسات الوطنية أو الأجنبية يتضمن مقابل الوفاء ويؤدي إلى إشباع الحاجات المالية المتزايدة للدولة ويساعدها على تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية".

يلاحظ من خلال هذا التعريف أن القروض العامة مبالغ تقترضها الدولة من الجهات التي تتوافر لديها الأموال وتتعهد بإرجاعها حسب الاتفاق فهي عقود مالية بين الأفراد أو المؤسسات المالية وبين الدولة ينتج منها العديد من الآثار الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في الاقتصاد الوطني، كما يمكن تعريف القرض العام بانه:" استدانة أحد أشخاص القانون العام(الدولة، الولاية، البلدية،...) أموالا من الغير مع التعهّد بردّها بفوائدها".[1]

وبناء على هذا التعريف فإن القروض العامة تتميز بالخصائص التالية التي تميزها من بقية أدوات الدولة المالية، وأهم خصائص القروض العامة هي:

1. مبلغ من المال: ويقصد بذلك أن الدولة تحدد حاجتها المالية إلى القروض ثم تطرح سنداتها على الاكتتاب العام لكي تجمع بعدها المبالغ التي تحتاج إليها نقداً؛ لأن الأنظمة السابقة كانت تعتمد على القروض العينية أما بعد تطور العلاقات البضاعية النقدية فقد أقلعت الحكومات عن القروض العينية إلى القروض النقدية.

2. يقوم بالاقتراض العام، الدولة أو من ينوب عنها من الأجهزة الحكومية (المركزية واللامركزية) مثل وزارة المالية . بعض الوزارات المختصة، المحافظة . البلدية... وغيرها من الإدارات العامة التي

[1]. محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء، **المالية العامة**، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2003، ص78

تتمتع بالشخصية المعنوية، لأن جميع هذه المؤسسات تمثل الدولة في مجال عملها، لكن هذه الجهات لا تستطيع الاقتراض إلا بعد الحصول على موافقة السلطة التنفيذية (الحكومة) والحكومة تحصل على موافقة السلطة التشريعية لأنها الجهة الوحيدة المكلفة بمراقبة عمل الحكومة ومحاسبتها في نهاية السنة المالية، لذلك تحتاج الحكومة باستمرار إلى موافقة السلطة التشريعية عند كل واقعة مالية (جباية الضرائب إنفاق . اقتراض).

3. يقدم الأفراد أو المؤسسات المالية الوطنية أو الأجنبية القروض للجهات الحكومية، فقد يتم الاتفاق بين المقترض (الحكومة) والمقرضين (المؤسسات) مباشرة على تقديم قرض بمبلغ معين وبفائدة محددة ولفترة زمنية يتم الاتفاق عليها أو قد تطرح الدولة سندات الدين العام في سوق الأوراق المالية وتسمح لمن يرغب في الإقراض، ويتحدد في متن السند المبلغ والفائدة وفترة التسديد، وتكون هذه السندات قابلة للتداول في سوق النقد، ويختلف نوع القرض وتأثيره في الحياة الاقتصادية والاجتماعية تبعاً للجهة المقرضة.

4. يتضمن القرض العام مقابل الوفاء: أي يتحدد في عقد القرض المبلغ والفائدة وزمن السداد، وإذا كانت سندات تطرح في سوق المال يتحدد في متنها المبلغ وزمن السداد وتباع بقيمة سوقية أي تحسم الفائدة مسبقاً من قبل المشتري أما في فترة السداد فإن الحكومة تسدد المبلغ الموجود في متن السند (القيمة الاسمية).

وتختلف القروض العامة عن الضرائب بأنها وسيلة مالية ليست نهائية، أي يجب على الدولة ردها لأصحابها، في حين تكون الضرائب وسيلة مالية نهائية وإلزامية، أي لا يتوجب على الدولة ردها لأصحابها، كما يتوجب عليها رد القروض لأصحابها مع الفائدة أيضاً، لذا يتوجب على الدولة عندما تقترض أن تفكر في العبء المالي الناجم عن القرض، وهذا يلزمها ألا تستخدم إيرادات القروض العامة إلا في الإنفاق الاستثماري المنتج الذي يمكن أن يقدم مردوداً أكبر من فائدته في المستقبل.

5. تستخدم الدولة القروض العامة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسة، ففي المجال الاقتصادي تقترض الدولة لتمويل برامجها الاقتصادية، مثل تمويل إقامة مشاريع البنية التحتية أو إقامة مصانع عامة أو مؤسسات خدمية يحتاج إليها الاقتصاد الوطني؛ لأن إقامة هذه المشاريع بأنواعها سوف يشجع على زيادة الإنتاج والاستثمار الأمر الذي يؤدي إلى زيادة معدلات النمو الاقتصادي.

وفي المجال الاجتماعي قد تقترض الحكومة لتمويل البرامج الاجتماعية، كالصحة والتعليم والثقافة والرياضة وإقامة الجامعات والمدارس وغيرها الأمر الذي يؤدي إلى تحسين الظروف الاجتماعية ورفع المستوى المعيشي للسكان.

إن هذه الأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها إنما تهدف في نهاية المطاف إلى تحسين الظروف المعاشية وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية في البلاد.

إن هذه الخصائص التي تتمتع بها القروض العامة تشرح جوهر ومكنون هذه الظاهرة المالية وأهدافها التي تصب في خدمة المجتمع وتطوره في نهاية الأمر.

4- أملاك الدولة (الدومين):

4-1-مفهوم الدومين:

معنى كلمة الدومين (domaine) ممتلكات الدولة أي الأموال العقارية والمنقولة التي تملكها الدولة والمؤسسات والهيئات العامة ملكية عامة أو خاصة منها ما يخضع لأحكام القانون العام والشوارع والمطارات والمدارس والمستشفيات ومنها ما يخضع لأحكام القانون الخاص شأنه شأن الممتلكات الخاصة مثل الأراضي التي تتولى الحكومة بيعها أو تأجيرها.[1]

4-2-أهمية الدومين:

كان الدومين هو المصدر الأساسي في إيرادات الدولة إلا أنه قلت أهميته النسبية مع التطور الإجتماعي والإقتصادي للدولة، حيث كان دومين الدولة في ما مضى دومينا زراعيا بصفة أساسية وأن دخله كان يمثل جانبا هاما من الإيرادات الكلية للدولة، بعدها تضاءلت أهمية الدومين الزراعي و إيراداته بالنسبة للإيرادات الضريبية حتى مطلع القرن الحالي، ثم تطور جانب أخر من الدومين هو الدومين الصناعي والتجاري والمالي، وأخذ أهميته تزداد في تغذية الإيرادات العامة تبعا لازدياد تدخل الدولة في الحياة الإقتصادية واضطلاعها بجانب كبير من النشاط الإنتاجي حتى أصبحت تشكل جزءا هاما من الإيرادات العامة وإن بقيت الضرائب المصدر الأول في تكوين هذه الإيرادات، لا سيما في الإقتصاديات الرأسمالية. وتعتمد أهمية الدومين كمصدر للإيرادات العامة بهذه البلدان في المستقبل على سير تطور الدولة في مختلف ميادين الإنتاج فيها. أما الإقتصاديات الإشتراكية فإن دائرة دومين الدولة تغطي كليا أو معظمها من دومين الإنتاج الزراعي والصناعي والتجاري والمالي، وتسهم إيراداته بالجانب الأكبر من الإيرادات العامة.[2]

ولهذا فإن الدومين العام لا يعتبر من المصادر الأساسية للإيرادات العامة لأن القاعدة في الدومين العام هي مجانية الإنتفاع ما دام القصد من تخصيصه تقديم المنفعة العامة للأفراد دون مقابل، مثل مجانية السير في الطريق ومجانية السباحة في الشواطئ ودخول الحدائق العامة والمتحف مجانا.[3]

4-3- أقسام الدومين:

وفي هذا السياق تنص المادة 22 من دستور 2020على ما يلي:

الأملاك الوطنية يحددها القانون وتتكون من الأملاك العمومية والخاصة التي تملكها كل من الدولة

---

[1]. حسين مصطفى حسين، مرجع سبق ذكره، ص35.

[2]. محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء، مرجع سبق ذكره، ص54.

[3]. عمر يحياوي، **مساهمة في دراسة المالية العامة** ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ،الجزائر،2001 ، ص 111.

والولاية والبلدية حيث يتم تسيير الأملاك الوطنية طبقا للقانون[1]. ويمكن تقسيم الدومين إلى نوعين أساسيين هما الدومين العام والدومين الخاص:

1.3.4-الدومين العام : ويقصد بالدومين العام هي الأموال التي تمتلكها الدولة أو الأشخاص والتي تخضع لأحكام القانون العام، وتخصص للنفع العام ومن أمثلة ذلك الأنهار والجسور والطرق والحدائق العامة والمتاحف والشواطئ ويكون حق الأنتفاع منها بشكل مجاني ، ومع ذلك فقد تفرض الدولة في حالات معينة رسوما على الإنتفاع بها ومن أمثلة ذلك الرسوم التي تفرض على زيارة الحدائق والمتاحف العامة أو عبور بعض الطرق والجسور. وغالبا ما يكون السبب في اقتضاء هذه الرسوم هو الرغبة في تنظيم استعمال الأفراد لهذه الأموال وقد يكون سببا في حالات إستثنائية هو الرغبة في تغطية إنشاء هذه الأموال، ومع ذلك تبقى القاعدة العامة هي مجانية الإنتفاع بأموال الدومين العام.

2.3.4 -الدومين الخاص:

ويقصد به الأموال التي تمتلكها الدولة ملكية خاصة والتي تخضع بوجه عام لقواعد القانون الخاص فيمكن التصرف فيه بالبيع وغيره كما يمكن للأفراد تملكه بالتقادم طويل الأجل، ويدر الدومين الخاص على عكس الدومين العام إيرادات مالية هامة، ولذلك فإنه هو وحده الذي يقصده علماء المالية عند الكلام عن دخل الدولة من أملاكها أو دخل الدومين الخاص كمصدر من الإيرادات العامة.

أقسام الدومين الخاص:

يقسم الدومين الخاص إلى 3 أقسام تبعا لطبيعة الأموال التــي تتكون منها وهي الدومين الزراعي والدومين الصناعي والتجاري والدومين المـالي.

أ- الدومين الزراعـي:

ويشمل ممتلكات الدولة من الأراضي الزراعية وهي الغابات مثلا. ويأتي دخل هذا النوع من الدومين من ثمن بيع المنتوجات أو من الأجرة التي يدفعها المستأجرون.

ب- الدومين الصناعي والتجاري:

يقصد بهذا الدومين مختلف المشروعات الصناعية والتجارية التي تقوم بها الدولة مثلها في ذلك مثل الأفراد. وتأتي أغلبية هـذه المشروعات بإيرادات تعتبر مصدرا من مصادر الإيرادات العامة.

ولقد تستهدف الدولة من القيام بالمشروعات الصناعية والتجاريــة تحقيق أغراض مالية تتمثل في الحصول على إيرادات للخزانــة العامـة, وقد تستهدف أغراض إجتماعية تتمثل في توفير خدمات عامـة للأفراد(صحية وتعليمية...إلخ...) أغراض تتعلق بالأمــن القومـي(مجالات عسكرية).

[1]. المادة 22 ، **دستور 2020** ،المؤرخ في 30 ديسمبر 2020 ، الجريدة الرسمية 82،

ج-الدومين المالي:

وهو احدث أنواع الدومين الخاص ظهورا ويقصد بالدومين المالي محفظة الدولة من الأوراق المالية كالأسهم والسندات المملوكة لها والتي تحصل منها على أرباح وفوائد تمثل إيرادا ماليا يدخل ضمن دخل أملاك الدولة، ولقد ازدادت أهمية الدومين المالي في الوقت الحاضر بالإضافة إلى حدوث تطور في مضمونه، فلم يعد قاصرا على الإيرادات الناتجة عن حق الدولة في إصدار النقود بل أصبح يتضمن أساسا الأسهم التي تمثل مساهمة الدولة في مشروعات ذات الاقتصاد المختلف (التي تجمع بين الملكية العامة والملكية الخاصة) كما تسيطر الدولة على بعض المشروعات ذات النفع العام حتى تتمكن من توجيهها الى ما يحقق الصالح العام.

وفي هذا السياق وجهت عدة انتقادات للدولة بسبب اعتمادها إيرادات استثمار أموالها في شراء الأسهم والسندات نظرا للتقلبات الاقتصادية الكبيرة التي تتعرض لها سوق الأوراق المالية في بعض الأحيان مما يؤثر على إيراد الدولة ويصبح غير ثابت أو مضمون ... إلا أن الدولة قد تجد نفسها مدفوعة إلى ممارسة مثل هذا النشاط المالي لتحقيق هدف سياسي أو مصلحة اقتصادية يكون من شأنه اطمئنان الأفراد إلى شراء الأسهم والسندات الخاصة بالمشروعات التي تشارك فيها مما ينتج عليه إنجاح حركة التنمية الاقتصادية التي تحتاج إليها البلاد هذا فضلا عن فوائد القروض التي تمنحها الدولة إلى الهيئات العامة المحلية وللمؤسسات والمشروعات العامة.

وبالرغم من ذلك فإن الكثير من الدول تتردد في التوسع في هذا النوع من الإرادات تجنبا لمخاطر الصدمات المفاجئة التي يمكن أن تضرب السوق المالي كما حصل إبان أزمة سوق المناخ عام 1984، وأزمة دول جنوب شرق آسيا عام 1997 وهذا ما يعرض الخطة المالية لتذبذب وعدم الاستقرار جرّاء هذه التقلبات المفاجئة في الخطة المالية المسطّرة[1].

5- الثمن العام:

الثمن العام هو المقابل الذي تحصل عليها الدولة عند ممارستها للإنتاج في النشاط الصناعي أو التجار، أي هو ثمن السلع والخدمات التي تبيعها المؤسسات العمومية الصناعية والتجارية.

5-1-الفرق بين الرسم والثمن العام:

أ-أوجه التشابه بين الثمن العام والرسم:

يتشابه الرسم مع الثمن العام في أن كلا منهما يدفع في سبيل حصول الفرد على نفع خاص له يتمثل في الخدمة التي يقدمها المرفق العام في حالة الرسم وفى الحصول على سلعة أو منتج معين

[1]. محمد ساحل، **المالية العامة**، مرجع سبق ذكره، ص85.

من منتجات المشروعات العامة الصناعية والتجارية ، كما يتشابهان في أن كلا منهما قد يكون مساويا لتكاليف الخدمة المستهلكة أو أكبر أو أقل منها وأن الاعتبارات التي تدعو الدولة إلى جعل الرسم أكبر أو أقل من نفقة الخدمة المؤداة هي ذاتها التي تدفعها إلى جعل ثمن منتجات الدومين الصناعي والتجاري أكبر أو أقل من نفقة إنتاجها. ويتشابه الرسم مع الثمن العام أخيراً في أن كلا منهما يتضمن ضريبة مستترة أو مقنعة في حالة زيادته زيادة كبيرة عن تكلفة الخدمة أو السلعة المقابلة[1].

ب-أوجه الاختلاف بين الثمن العام والرسم:

فهناك أوجه متعددة منها:

- ✓ طبيعة المقابل: فالثمن العام يدفع مقابل النفع الخاص الذى يحصل عليه الفرد من بالسلعة التي بيعت له من طرف المشروعات العامة الصناعية والتجارية ، بينما يدفع الرسم مقابل نفع خاص مقترن بالنفع العام الذى يؤديه المرفق للمجتمع ككل.
- ✓ يتحدد الرسم بناء على القانون أو القرار الإداري ، وبالتالي فإن السلطة العامة هي التي تستقل بتحديد قيمة دون تدخل من جانب الأفراد ، أما الثمن العام فإنه يتحدد وفقا لقوانين العرض والطلب في ظل قيام المنافسة الكاملة بين مشروعات الدولة ومشروعات الأفراد الصناعية والتجارية، أو طبقاً لقوانين الاحتكارات وقواعدها إذا ما تعلق الأمر بوجود حالة من حالات الاحتكار المالي للدولة.
- ✓ يدفع الرسم جبرا عن الأفراد ، بينما يدفع الثمن العام اختيارا بواسطة مشترى السلعة
- ✓ أخيراً بدأت تتناقص أهمية الرسوم كمصدر للإيرادات العامة ، بينما العكس صحيح بالنسبة للثمن العام الذى تتزايد أهميته نظرا للاتجاه الحديث في الدول المختلفة إلى التدخل في الحياة الاقتصادية.

6-مصادر أخرى للإيرادات العامة:

6-1. الأتـــــــــاوة:

تعرّف الإتاواة بأنها عبارة عن مبلغ من المال تفرضه الدولة جبرا على ملاك العقارات بنسبة المنفعة العامة التي عادت عليهم من وراء قيامها ببعض الأشغال العامة، مثل شق الطرق وتعبيدها، وتوصيل الكهرباء. وتتشابه الإتاواة إلى حد كبير مع الرسم مما أدى بالبعض إلى النظر إليها على أنها نوع من الرسوم، ومع ذلك فإن الأوجه التي يختلفان فيها كثيرة وعلى جانب كبير من الأهمية، فدرجة الإجبار تختلف في الإتاواة عنها في الرسم، ففي حالة الإتاوة نجد أنه لا مفر للمالك العقاري من دفعها طالما أن عقاره قد استفاد من أشغال عامة، أما في الرسم فإنه يمكن عدم دفع المقابل النقدي فيه بالامتناع عن الاستفادة من الخدمة.

[1] . سعيد عبد العزيز عثمان، **مقدمة في الاقتصاد العام**، الدار الجامعية، بيروت، 2003، ص90.

–ومن جهة أخرى فإن الإتاواة تقوم بدفعها فئة معينة من الأشخاص، وهم الملاك العقاريون لعقارات زادت قيمتها نتيجة لأعمال عامة، أما الرسم يدفع من جانب أي شخص أراد الانتفاع من خدمات معينة.

– والإتاوة لا تدفع إلا مرة واحدة ، أما الرسم فيدفعه المستفيد في كل مرة يحصل فيها على الخدمة.

6-2.الغرامة:

الغرامة هي عبارة عن مبلغ نقدي يدفع جبرا إلى الدولة بسبب مخالفة قانونية، أو لأي أنظمة وتعليمات صادرة من الدولة، مثل مخالفات المرور، مخالفات الأسعار، مخالفات القواعد الصحية للتجار[1]، كما أنها لا تعود بالنفع المباشر على دفعها. وتتميز الغرامة بكونها:

- أداة تنظيمية؛
- ليست رافدا أساسيا للإيرادات العامة؛
- حصيلتها غير ثابتة ويصعب التنبؤ بها؛

ومما سبق يتضح أن الهدف الرئيسي من فرض الغرامات هو ردع المرتكبين للمخالفات القانونية وليس الحصول على الإيرادات، ومنه لا يمكن الإعتماد على هذا النوع من الإيرادات كمصدر رئيسي بإعتباره إيراد غير عادي(استثنائي).

وتتفق الغرامة مع الرسم في كون كل منهما مبلغ نقدي، وكلاهما يعتبر من الإيرادات، ويمكن تجنب دفعهما (فالغرامة يمكن تجنبها بتطبيق القانون، أما الرسم يمكن تجنبه بعدم طلب الخدمة) ويختلفان من حيث أن الفرد يتحصل على خدمة خاصة في مقابل دفعه للرسم، في حين دافع الغرامة لا يتحصل على أي منفعة.

6-3.الهبات والهدايا:

بعض والحكومات تتلقى مساعدات وهبات وتبرعات من مواطنيها بغية المساهمة في تمويل بعض النفقات العمومية بالرغم من محدوديتها وقلة مبالغها، وعدم ضمان دوريتها واستمراريتها مما يؤدي بالحكومات إلى عدم الإعتماد عليها كمصدر مهم لتمويل ميزانية الدولة في تمويل النفقات العمومية.

6-4.الرخص:

الرخص هي مبالغ نقدية تأخذها الحكومة من الأفراد او المتعاملين مقابل ما تسمح لهم بالإستفادة من القيام بنشاط معين. لذا فإن الترخيص لا يعتمد على تقديم خدمة محدودة النوع للأفراد مثل ما هو الحال في الرسوم كرخص قيادة السيارات. لذا فإن الترخيص يتضمن السماح بمزايا أو الاستفادة من القيام بنشاط ما.

---

[1]. ياسر صالح الفريجات، **المحاسبة في علم الضرائب**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص22.

وهناك تشابه بين الرسم والرخص إلا في بعض الفروقات نذكرها في الجدول التالي:

الجدول رقم(4.3): الفرق بين الرسم والرخص

الرسم	الرخص
1-الرسم يؤخذ مقابل خدمات خاصة ومحدودة أو ملموسة تقدم للأفراد.	1-الترخيص يستخدم من قبل الحكومة في الغالب كأداة لتنظيم النشاطات ومراقبتها أكثر من الرسوم.
2-الرسم يحدّد عادة مسبقا من قبل القانون، إلا انه لا يتم اقتطاع الرسوم إلا بعد انتهاء الخدمة.	2-الترخيص يعكس سيادة السلطة أكثر من الرسوم ويؤخذ الترخيص سواء حصل العمل أم لا.
3-عدم دفع المبلغ لا يترتب عليه شيئ من الناحية القانونية إلا الحرمان من المنفعة.	3-عدم دفع المبلغ المقرر للحصول على الرخصة يجعل المنفعة التي يحققها الفرد من النشاط غير شرعية ويعتبر مخالفا للقانون ويقع تحت طائلة العقوبات القانونية.

المصدر: محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2010، ص86.

6-5.المنح والإعانات الأجنبية:

هي عبارة عن المساعدات التي تتلقاها بعض الحكومات وخاصة دول العالم الثالث من حين لأخر من طرف الدول الأجنبية و تتخذ المنح الأجنبية و الإعانات أشكال متعددة، فقد تكون نقدية في صورة عملات قابلة للتحويل أو قد تكون عينية في صورة سلع استهلاكية وإنتاجية، وقد تأتي المنحة في صورة خدمات متمثلة في برامج تعاون أو ارسال خبراء أو فنيين أو مدربين ممثلين من طرف الدولة المانحة للدولة الممنوحة، ورغم أن المنح والإعانات تمثل للدولة الممنوحة مصدرا من مصادر الإيرادات إلا أنها لا يمكن أن تعتمد عليه وذلك راجع لكونها غير دورية وغير جبرية[1].

6-6.الإصدار النقدي:

يعتبر من مصادر الإيرادات التي قد تلجا لها الدولة في حال انخفاض تمويل نفقاتها، من خلال الإصدار النقدي تقوم الدولة باستبدال ما لديها من عملات أجنبية في مقابل صك نقود تكون قيمتها المعدنية أقل من قيمتها الاسمية (التمويل بالتضخم)

وقد يحدث ذلك آثار اقتصادية غير مرغوبة لان كمية النقود التي يتم طرحها بالسوق من شأنها أن تؤدي إلى ارتفاع الأسعار وانخفاض القيمة الشرائية للنقود (الولايات المتحدة في عهد رئيسها جونسون) ولأسباب الحرب مع فيتنام لجأت لهذا المصدر.

[1]. . محمد ساحل، **المالية العامة**، مرجع سبق ذكره، ص95.

وفيما جدول توضيحي لإيرادات ميزانية الدولة لسنة 2022

الجدول رقم(5.3): ايرادات ميزانية الدولة لسنة 2022

الإيرادات النهائية المطبقة على ميزانية الدولة لسنة 2022

إيرادات الميزانية	المبالغ (بآلاف دج)
1 - الموارد العادية	
1.1 - الإيرادات الجبائية :	
201 - 001 - حواصل الضرائب المباشرة.....	1.191.069.477
201 - 002 - حواصل التسجيل والطابع.....	95.364.049
201 - 003 - حواصل الضرائب المختلفة على الأعمال.....	1.207.443.422
(منها الرسم على القيمة المضافة المطبق على المنتوجات المستوردة).....	453.109.392
201 - 004 - حواصل الضرائب غير المباشرة.....	20.035.075
201 - 005 - حواصل الجمارك.....	343.948.793
المجموع الفرعي (1)	**2.857.860.816**
1 - 2 - الإيرادات العادية	
201 - 006 - حواصل ومداخيل أملاك الدولة.....	39.884.715
201 - 007 - الحواصل المختلفة للميزانية.....	191.216.710
201 - 008 - الإيرادات النظامية.....	50.000
المجموع الفرعي (2)	**231.151.425**
1 - 3 - الإيرادات الأخرى :	
الإيرادات الأخرى.....	490.300.000
المجموع الفرعي (3)	**490.300.000**
مجموع الموارد العادية	**3.579.312.241**
2 - الجباية البترولية	
201 - 011 - الجباية البترولية.....	2.103.909.240
المجموع العام للإيرادات	**5.683.221.481**

المصدر: قانون المالية لسنة 2022.الجريدة الرسمية رقم 100 ليوم الخميس 2021/12/30 ، ص65.

الفصل الرابع
الميزانية العامة

الفصل الرابع: الميزانية العامة

تطور مفهوم فكرة الميزانية العامة للدولة مع تطور اقتصاديات الدول وما صاحب ذلك بتزايد مصادر الإيرادات وأبواب النفقات، ولهذا يعتبر مصطلح الميزانية العامة حديث نسبيا، فلم تكن الميزانية العامة في الماضي كما هي عليه الآن، فقد مرت بمراحل تطور متعددة، كانت المرحلة الأولى، عندما طالب أفراد الشعب السلطة الحاكمة، بعدم فرض الضرائب إلا بعد موافقة الشعب أو ممثليهم، ولما سلمت السلطة الحاكمة هذا المبدأ، طلب ممثلو الشعب أن يراقبوا إنفاق حصيلة الضرائب، ويناقشوا الأسباب التي تدعو إلى فرض الضرائب، ثم انتقل الشعب وممثلوه إلى تأكيد حقهم في مناقشة الإيرادات والنفقات كافة وأوجه استخدامها، ومن ثم جاهدوا في سبيل أن يكون تقرير الجباية والإنفاق بشكل دوري.

وتمثل الميزانية العامة للدولة، في الوقت الحاضر، الوثيقة الأساسية لدراسة المالية العامة، لأية دولة من الدول، واحتلت هذه الدراسة جانبا هاما من الدراسات المالية الحديثة، وذلك نظرا لتطور حجم الميزانية العامة، وتزايد تأثيرها على التوازن الاقتصادي والاجتماعي والسياسي والمالي.

لذلك أضحت الميزانية العامة من أهم أدوات تنفيذ السياسة المالية للدولة، حيث يتم من خلالها تحديد بدقة أولويات واتجاهات السياسة المالية خلال فترة زمنية محددة من اجل توفير التمويل اللازم والكافي لمواجهة حاجات المجتمع ذات الأولوية المحددة والمتفق عليها مسبق.

أولا- تعريف الميزانية العامة:

هناك عدة تعاريف للميزانية العامة نعرضها على النحو الآتي:

التعريف الأول:

الميزانية العامة وثيقة مصادق عليها من طرف السلطة التشريعية المختصة، تحدد فيها نفقات الدولة وايراداتها خلال فترة زمنية متصلة[1].

التعريف الثاني:

كما يقصد بها، أنها تنظيم مالي يقابل بين الإيرادات العامة والنفقات العامة ويحدد العالقة بينهما ويوجهها معا لتحقيق السياسة المالية للدولة، فهي بمثابة البيان المالي للإقتصاد العام وعلاقته بالاقتصاد القومي ويعتبر خطة مالية تظهر بوثيقة الموازنة التي هي تقدير تفصيلي لإيرادات والنفقات لفترة مقبلة والتي هي عادة لمدة سنة واحدة، ويجري إقرارها من قبل السلطة التشريعية [2].

التعريف الثالث:

[1]. حسين مصطفى حسين، مرجع سبق ذكره، ص75.

[2]. محمد خالد المهايني ، مرجع سبق ذكره، ص09.

تمثل الميزانية العامة للدولة وثيقة تصب في قالب مالي قوامه الأهداف والأرقام، أما الأهداف فتعبر عما تعتزم الدولة القيام به من برامج ومشروعات خلال فترة زمنية محددة مقبلة، أما الأرقام فتعبر عما تعتزم الدولة انفاقه على هذه الأهداف، وما تتوقع تحصيله من موارد من مختلف مصادر الإيرادات خلال الفترة الزمنية المنوه عنها والتي تحدد عادة بسنة[1].

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن الميزانية العامة للدولة هي وثيقة تمثل البرنامج المالي للحكومة تتضمن تقديرا مفصلا للإيرادات والنفقات النهائية للدولة لفترة زمنية مقبلة عادة ما تكون سنة، بما يحقق أهداف السياسة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع، على أن تعتمد من السلطة التشريعية.

انطلاقا مما سبق فإن الميزانية العامة للدولة تتميز بجملة من الخصائص هي كالتالي:

1. **الميزانية العامة تقدير لإيرادات ونفقات الدولة عن فترة قادمة:**

تتضمن الميزانية العامة للدولة توقعا لأرقام مبالغ النفقات العامة والإيرادات العامة لمدة لاحقة غالبا ما تكون سنة، يتطلب هذا الطابع التقديري للميزانية العامة أقصى درجات الدقة والموضوعية، إذ تتوقف أهمية الميزانية العامة على دقة معايير التوقيع والتقدير، ونجاحها في تقليل هامش الخطأ، وتقليص الفجوة بين التقدير والواقع، ولا يمكن لمثل هذا التقدير للميزانية العامة أن يتم بمنأى عن تغيرات النشاط الاقتصادي الكلي.

2. **الميزانية العامة تقدير معتمد من السلطة التشريعية:**

إن وجود تقديرات للإيرادات العامة والنفقات العامة، لا يكفي وحده لتكون أمام ميزانية عامة للدولة، بل لا بد من أن يقترن هذا التقدير بموافقة أو اجازة من السلطة التشريعية على هذا التقدير، أي أن موافقة السلطة التشريعية واعتماد الميزانية العامة شرط أساسي لتنفيذ هذه الميزانية، ودون هذه الموافقة، تبقى الميزانية مشروعا "مقترحا "غير قابل للتنفيذ.

3. **الميزانية العامة خطة مالية لسنة قادمة:**

تعتبر الميزانية العامة من الناحية الاقتصادية والمالية بمثابة خطة مالية تعد في ضوء تفضيل اقتصادي، يعبر عن الاختيارات السياسية والاقتصادية للدولة ويضمن تخصيص موارد معينة في استخدامات محددة، على النحو الذي يكفل تحقيق أقصى إشباع ممكن للحاجات العامة، خلال فترة زمنية قادمة هي السنة، وهي بذلك لا تختلف عن أية خطة اقتصادية تقوم على تقديرات لكل من الإيرادات العامة والنفقات العامة، الأمر الذي يضفي عليها كذلك خصائص قانونية وإدارية وسياسية تنعكس بشكل واضح فيما تتطلبه من إجراءات و قواعد وأسس.

4. **الميزانية العامة خطة سنوية لتحقيق أهداف المجتمع:**

[1]. مصطفى الفار، **الإدارة المالية العامة**، دار أسامة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008، ص.24

تضع الدولة خطة اقتصادية شاملة، ومن ثم تقرر إلى جانبها السياسات والبرامج لتحقيق الأهداف التي وردت في الخطة الشاملة، إلا أن الحكومة قد تنحرف عن هذه السياسات والبرامج لتحقيق أهداف، فتضع البرامج المناسبة لإرضاء فئة أو طبقة دون أخرى أو تستخدم البرامج لمصلحة السلطة الحاكمة لخوض إحدى المعارك الانتخابية، ولكن تأتي الميزانية العامة العامة لتحدد 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. فالميزانية العامة هي الإطار الذي ينعكس فيه اختيار الحكومة لأهدافها البعيدة، وأداة الحكومة إلى تحقيق تلك الأهداف.

5. الميزانية العامة عمل إداري ومالي:

تتطلب الميزانية العامة مجموعة من الإجراءات الإدارية والمالية، تتخذها السلطة التنفيذية، حتى تتمكن من خلالها من تنفيذ السياسة المالية للدولة، فالسلطة التنفيذية هي التي تتولى عملية إعداد الميزانية العامة وتتولى فيما بعد اعتمادها من السلطة التشريعية، الميزانية من الناحية العامة هي من الناحية الإدارية والتنظيمية خطة عمل يتم بمقتضاها توزيع المسؤوليات المتعلقة باتخاذ القرارات التي تتطلبها عملية التنفيذ على مختلف الأجهزة الإدارية والتنفيذية بما يضمن سلامة التنفيذ، وتحت إشراف السلطة التشريعية الممثلة للشعب، وبذلك يضمن الشعب عدم تجاوز السلطة التنفيذية للاعتمادات المقررة، وفق أوجه الإنفاق المحددة، ويضمن كذلك تحصيل الإيرادات اللازمة لتمويل النفقات العامة المقررة في الميزانية العامة للدولة.

ثانيا-أهمية الميزانية العامة:

تظهر أهمية الميزانية العامة فيما يلي:[1]

1- من الناحية السياسية:

إن اعتماد الميزانية من قبل البرلمان، تحمل دلالة مناقشة البرنامج السياسي للحكومة، وان احتياج السلطة التنفيذية لمصادقة البرلمان يعني تمتع الشعب بحرياته الدستورية وحقوقه الديمقراطية، كما أن الميزانية بما تتضمنه من مؤشرات اتفاقية وموارد مالية فهي تكشف عن السياسة العامة للدولة اتجاه المجتمع. كما يستطيع البرلمان أثناء مناقشة الميزانية فرض رقابة على أعمال السلطة التنفيذية، ويستطيع أيضا رفض اعتماد معين في مشروع الحكومة وإجبارها على العدول عن سياسة اقتصادية أو اجتماعية معينة أو حملها على تنفيذ برنامج معين.

[1] .علي العربي وعبد المعطي عساف، **دور الموازنة العامة ومشكلاتها في الدول النامية**، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، 1986 ، ص .49

2-من الناحية الإقتصادية:

تعكس الميزانية في دول كثيرة الحياة الاقتصادية والاجتماعية في مجتمعات هذه الدول، فهي أداة تساعد في إدارة وتوجيه الاقتصاد الوطني، حيث لم تعد الميزانية أرقاما وكميات كما كانت في المفهوم التقليدي، بل أصبحت لها آثار في كل من حجم الإنتاج القومي وفي مستوى النشاط الاقتصادي بكافة فروعه وقطاعته.

فالميزانية العامة تؤثر وتتأثر بهذه القطاعات الاقتصادية، فغالبا ما تستخدم الدولة الميزانية العامة ومحتوياتها (النفقات والإيرادات) لإشباع الحاجات العامة التي يهدف الاقتصاد إلى تحقيقها.

فالعلاقة وثيقة بين النشاط المالي للدولة (الميزانية) والأوضاع الاقتصادية بكل ظواهرها من تضخم وانكماش...، بحيث يصبح من المتعذر فصل الميزانية العامة عن الخطة الاقتصادية، وخاصة بعد أن أصبحت الميزانية أداة مهمة من أدوات تحقيق أهداف الخطة الاقتصاد

3-من الناحية الإجتماعية:

إن أهمية الميزانية العامة من الجانب الإجتماعي تتعلق بمفاهيم العدالة الإجتماعية وتقليل الفوارق بين الطبقات والرفاه الإجتماعي، حيث تعكس الأهداف التي تضعها وتنفذها الحكومة في مجال الرفاه الإجتماعي مدى اهتمامها في الإرتقاء بالخدمات التعليمية وتقديم التعليم المجاني في مختلف مراحله وتطور الخدمات الصحية ومد شبكات الماء وايصال الكهرباء... وغيرها من الخدمات.

أما في مجال إعادة توزيع الدخل القومي حيث تكشف السياسة الضريبية فيما إذا كانت الحكومة تسعى لتقليل الفوارق بين دخول الأفراد وذلك من خلال الضرائب التصاعدية وتحقيق العدالة الإجتماعية.

ثالثا-مبادئ تحضير الميزانية العامة:

قبل بدأ إجراءات تحضير الميزانية العامة يتعين على السلطة التنفيذية وهي بصدد تحضير الميزانية أن تأخذ في الحسبان المبادئ التي تقوم عليها والتي تعطيها نوع من المصداقية والشفافية و تتجسد هذه المبادئ في خمسة عناصر أساسية نذكرها كالآتي:

1-مبدأ سنوية الميزانية:

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

ومن جهة أخرى فإذا قلّت المدة عن سنة تصبح فعالية الرقابة شديدة ومرهقة، وإذا زادت عن سنة تصبح نوعا ما ضعيفة، ومن الناحية المالية تعتبر فترة السنة مهمة جدا، حيث تتماشى التقديرات مع مستوى النشاط الاقتصادي الذي يتغير من فصل لآخر، حيث قد تكون إيرادات دورية وأخرى موسمية، نفس الشيء بالنسبة للنفقات.[1]

وتعود أسباب اختيار السنة كفترة زمنية قياسية للميزانية العامة إلى :

أ–صعوبة التقدير والتنبؤ بإيرادات الدولة ونفقاتها، إذا كانت لفترة طويلة، أي أكثر من سنة واحدة.
ب–إن إطالة فترة الميزانية أكثر من سنة يقود إلى ضعف الرقابة عليها.
ج –ضرورة احتواء الفترة الزمنية القياسية على كافة المواسم والمحاصيل والسنة هي الفترة الزمنية التي يتوفر فيها هذا الشرط .

وقد ظهرت استثناءات لهذا المبدأ أهمها:

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

***الإعتمادات الإضافية:**

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

*** إعتمادات البرامج:**

حيث تقوم الحكومة بتنفيذ مشاريع إنمائية كبيرة، بجانب المشاريع العادية التي لا تنتهي بانتهاء السنة المالية ويتطلب تنفيذها أكثر من سنة (مثل بناء السدود، مشاريع فتح الطرق، بناء الموانئ .... الخ). ولما كان تنفيذ هذه المشاريع يستغرق وقتا طويل، خرجت الكثير من الحكومات عن قاعدة

[1]. دراوسي مسعود، **السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي**– دراسة حالة الجزائر 1990–2004 ، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006 ،ص136.

السنوية، فأخذت توافق على تنفيذ هذه البرامج بصورة مبدئية والتعهد بتمويلها حسب خطة تمويل مقترحة، على أن تخصص لها إعتمادات في كل سنة، إلى حين انتهاء البرنامج أو المشروع الموافق على تنفيذه .

2-مبدأ عمومية الميزانية(الشمولية):

يعتبر هذا المبدأ مكملا لمبدأ وحدة الميزانية، حيث يقتصر على أن تظهر كافة الإيرادات العامة والنفقات العامة في ميزانية واحدة دون إجراء مقاصة بينهما، حيث يقوم هذا المبدأ على قاعدتين رئيسيتين:[1]

ومن مزايا قاعدة الشمول ما يلي:

- تسهل عملية مراقبة السلطة التشريعية على الإيرادات والنفقات وذلك بذكرها في جداول الميزانية جميع الإيرادات والنفقات.

- تبين الأوضاع المالية للدولة على حقيقتها، فتقيد الإيرادات والنفقات في الجداول الخاصة بها، وبهذا تبين حصيلة كل باب من أبواب الإيرادات وكل نوع من أنواع النفقات تساعد في التقليل من الإسراف والتبذير والإعتمدات المخصصة لإنفاق محددة ولا يجوز تجاوزها عند الصرف .

ومن عيوب قاعدة الشمول:

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

- أنها لا تشجع الوزارات والمصالح على الإهتمام بتحصيل المزيد من الإيرادات، حيث إن تلك الوزارات والمصالح تعلم سالفا بأنها لن تستفيد كثيرا من هذه الإيرادات لأنها ستتحول إلى خزينة الدولة.

2-1استثناءات قاعدة الشمول:

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

أ-الميزانيات المستقلة:

وهي ميزانيات المؤسسات العامة التي لها شخصية معنوية، وتمنحها الدول نوعا من الاستقلال في إدارة شؤونها المالية والادارية، لكي تتمكن من القيام بأعمالها بسهولة وسرعة (مثل :البنك الزراعي،

[1]. أوكيل محمد أمين، **محاضرات في قانون الميزانية العامة لطلبة السنة الثانية**، قسم التعليم القاعدي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، الجزائر، 2015 ،ص 28.

أو... وغيرها). ولا تصادق السلطة التشريعية على ميزانيات هذه المؤسسات، بل تقرها مجالس إدارة خاصة بها. أو وزارة المالية ومجلس الوزراء...، شبعا للبلاد المعنية.

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

ب-الميزانيات الملحقة:

وهي ميزانيات المؤسسات العامة التي يغلب عليها الطابع التجاري والصناعي والتي تمنحها الدولة الإستقلال المالي دون الشخصية المعنوية المستقلة عن الدولة. وتخضع ميزانياتها لموافقة السلطة التشريعية (مثل ميزانيات مؤسسة الخطوط الجوية، والمؤسسة العامة للبترول والمعادن).

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

ج- بقايا قاعدة الناتج الصافي:

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

3-مبدأ وحدة الميزانية:

يقصد بمبدأ وحدة الميزانية أن تدرج جميع النفقات و جميع الإيرادات في وثيقة واحدة حتى يسهل معرفة مركزها المالي، وتتمكن أجهزة الرقابة المختلفة من مراقبة تصرفات الدولة المالية ومطابقتها للأهداف المحددة والإعتمادات الواردة في الميزانية كما وافقت عليها السلطة التشريعية.

يستند هذا المبدأ على اعتبارين أساسيين أولهما الإعتبار المالي ويتمثل في أن وحدة الميزانية من شأنه تحقيق الوضوح والنظام في عرض الميزانية، أما الإعتبار السياسي فيتجسد في أن وحدة الميزانية تساعد السلطة التشريعية في مباشرة رقابتها على النفقات والإيرادات العامة[1].

[1]. محرزي محمد عباس، **اقتصاديات المالية العامة- النفقات ، الايرادات العامة، الميزانية العامة للدولة-**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة السادسة ، الجزائر، 2015 ، ص 330.

وهناك استثناءات واردة على مبدأ وحدة الميزانية من بينها:

- الميزانيات الملحقة: إذ تجيز المادة 44 من القانون 84 – 17المتعلق بقوانين المالية اللجوء للميزانيات الملحقة لكن بنفس القواعد المقررة لإقرار الميزانية موافقة البرلمان؛
- ميزانيات غير العادية (الاستثنائية): لمواجهة نفقات مرتبطة بظروف استثنائية والميزانية الاستثنائية غالبا ما تمول بمصادر استثنائية كالقروض.
- الميزانية المستقلة: تضع الكثير من الدول ميزانيات مستقلة للأشخاص المعنوية المتمتعة بالاستقلال الإداري سواء كانت تجارية أم إدارية أم إقليمية، إذ أن الإستقلال الإداري لتلك الأشخاص الفائدة منه إذا لم يتوج باستقلال مالي بإعداد ميزانياتها وتحديد نفقاتها دون إشراف من قبل وزير المالية، وان المصادقة على التقديرات المتعلقة بنفقاتها ومداخيلها لا يتم من قبل البرلمان بل من قبل الأجهزة المحددة في القانون المنظم لهذه الهيئات، وهذه الهيئات تتحمل العجز في الميزانية دون أن يؤثر ذلك على ميزانية الدولة.
- حسابات الخزينة: تتمثل وظيفة الخزينة في جمع إيرادات وصرف النفقات المسجلة في قانون المالية والتنسيق بين هاتين العمليتين، غير أن التنسيق ليس أمرا سهلا، ذلك أن الخزينة قد تتحصل على مبالغ نقدية لا يمكن اعتبارها إيرادات وتقوم بصرف نفقات تعود إليها لاحقا ، كإقراض الموظفين أموال إنجاز سكنات أو شراء سيارات على أن يتم إرجاعها على دفعات، أو أن تقوم الدولة بشراء سلعة لتقوم ببيعها بسعر أعلى وهذه العمليات لا يمكن اعتبارها إيرادات ولا نفقات.

4-مبدأ عدم التخصيص:

يقصد بقاعدة عدم التخصيص أي عدم تخصيص إيراد معين لتغطية إنفاق معين فلا يجوز مثلاً تخصيص حصيلة الضريبة على السكن لإنشاء مطار جديد أو بناء سد في منطقة معينة.

والحكمة في تطبيق هذه القاعدة هي:

أ-أن ارتباط إيراد معين بأداء خدمة معينة قد يؤدي في حالة إنخفاض الإيرادات عن احتياجات الإنفاق إلى تقديم خدمات بمستوى غير مرضي، كذلك انخفاض قيمة الإنفاق عن الإيراد المحصل قد يغري القائمين بإدارة هذه المرفق الحكومي بالإسراف في إنفاق أمواله.

ب-إتباع هذه القاعدة يحد من مطالب الفئات السياسية والاجتماعية المختلفة ويحول دون تخصيص إيراد معين لمواجهة إنفاق معين يعود بالنفع عليها ويحقق لأعضائها مزايا ومكاسب معينة.

ج-يؤدي إتباع هذه القاعدة إلى أحكام رقابة السلطة التشريعية على مختلف أوجه الإنفاق والإيرادات العامة.

د-تحقق هذه القاعدة للمجتمع أكبر إشباع ممكن للحاجات العامة حيث يتم توزيع الإيرادات العامة على أوجه الإنفاق العام المختلفة تبعاً لدرجة إلحاح كل منها.

وبالرغم من تعدد مزايا قاعدة عدم التخصيص، إلا أنه توجد حالات معينة تقتضى الخروج عنها. مثلاً في حالة اقتراض الدولة من الداخل أو الخارج قد ترى تحديد أوجه الإنفاق التي تستخدم فيها الاموال المقترضة، أو تخصيص حصيلة إيراد معين (حصيلة ضريبة معينة) لضمان سداد القرض وفوائده. ففي الجزائر مثلاً تخصص الحصيلة السنوية لقسيمة السيارات على صيانة وتسيير جميع الطرق على المستوى الوطني.[1]

وفي هذا السياق يجب مراعاة عدم الخلط بين قاعدة عدم تخصيص الإيرادات، وقاعدة تخصيص اعتمادات الإنفاق فالقاعدة الأولى تعني عدم تخصيص إيراد معين لخدمة مرفق معين، أما القاعدة الثانية فهي تعني تخصيص قدر من المال لبرنامج إنفاق معين.

5-مبدأ توازن الميزانية:

يقصد بهذا المبدأ تعادل النفقات العامة مع الإيرادات العامة في الميزانية العامة للدولة، بحيث لا تزيد النفقات العامة على الإيرادات العامة وألا تقل عنها، كما يجب الاعتماد في تمويل النفقات العامة على الإيرادات العامة فقط.

ومع تطور الفكر الإقتصادي للدول وما نتج عنها توسيع مجال تدخل الدولة في الإنفاق العام عبر الميزانيات العمومية، عرفت قاعدة توازن الميزانية تطورا في الفكر والواقع الماليين كنتيجة مباشرة لتطور في طبيعة دور الدولة وانتقالها من " الدولة الحارسة " إلى " الدولة المتدخلة " ثم إلى " الدولة المنتجة " وتغير فكرة التوازن الاقتصادي حيث أفرز مفهومين، مفهوم تقليدي ومفهوم حديث، وذلك على النحو التالي:

5-1.المفهوم التقليدي لمبدأ توازن الميزانية:

قاعدة التوازن من وجهة نظر الفكر المالي التقليدي تعني تساوي نفقات الدولة العادية مع إيراداتها العادية وبالتالي لن يحدث عجز في الميزانية، كما يرفض هذا التوجه وجود فائض في الميزانية، أي زيادة الإيرادات العامة العادية عن النفقات العامة العادية، لأن وجود فائض يعني أن هناك تعسفا من

[1]. أنظر الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، الرابط التالي: تاريخ الإطلاع 2024/04/04
https://www.mfdgi.gov.dz/particuliers/vignette-sur-les-vehicules-automobiles-ar

جانب الحكومة في فرض الضرائب، ومن ناحية أخرى فإن وجود عجز في الميزانية العامة قد يعرقل النشاط الاقتصادي وذلك بدفعه نحو الانكماش حيث يقل مستوى النفقات العامة عن مستوى الإيرادات العامة التي تمثل اقتطاع من دخول الأفراد، بالإضافة إلى ذلك فإن وجود فائض في الميزانية العامة قد يدفع السلطة التشريعية إلى المطالبة بزيادة النفقات العامة لأغراض سياسية.

5-2.المفهوم الحديث لمبدأ توزان الميزانية:

مضمون هذا الفكر يتمحور ضمنيا قبول فكرة العجز في الميزانية العامة للدولة، حيث يجب أن يكون عند الحد الذي لا يؤدي إلى آثار اقتصادية ومالية سلبية، أي البحث في نسبة العجز الملائمة التي تتماشى مع الخطة الموضوعة لإحداث التوازن الاقتصادي والحفاظ عليه، والعمل على تمويله من خلال استخدام مصادر مالية غير تضخمية.[1]

ومن خلال واقع تطبيق السياسة المالية العمومية في الكثير من الدول يرى الفكر المالي الحديث عدم الاهتمام المبالغ فيه بموضوع توازن الميزانية، بقدر اهتمامه بجعل الميزانية أداة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، وتبريرهم لذلك يرجع إلى:

أن السياسة المالية التي تتبعها الحكومة لمكافحة آثار فترات الكساد وفترات الرواج لا تتمشى مع قاعدة التوازن لأنها تحول دون اللجوء إلى السياسة المالية السليمة التي تسمح بتحقيق الاستقرار الاقتصادي، ففي حالة الكساد حسب " كينز" يرى أنه من الضروري تدخل الدولة عن طريق زيادة إنفاقها العام لتنشيط الطلب الفعال ومن ثم إعادة التوازن. ويمكنها زيادة الإنفاق العام من خلال الاقتراض والإصدار النقدي الجديد (التمويل التضخمي او التمويل بالعجز) دون التخوف من أضرارهما لأن القروض يمكن إستخدامها في إقامة مشروعات إنتاجية تعطي عائداً وتزيد من الايرادات العامة في المستقبل نتيجة لزيادة الحصيلة المتوقعة من الضرائب. كذلك استخدام الاصدار النقدي في مشروعات إنتاجية سيؤدي لزيادة الطلب الكلي وكذلك زيادة الطاقة الإنتاجية ومن ثم العرض الكلي، وعلى هذا الاساس لا خوف من حدوث التضخم أي ارتفاع السعار وانخفاض قيمة النقود.[2]

رابعاً- مراحل تحضير واعتماد الميزانية العامة:

تشرف وزارة المالية في الجزائر باعتبارها هيئة مختصة ومؤهلة وكممثل للسلطة التنفيذية بعملية تحضير وإعداد مشروع ميزانية الدولة، وتكون بالتنسيق مع الوزارات الأخرى، وفي هذا السياق جرى

[1]. عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص125.

[2]. خديجة الأعسر، **اقتصاديات المالية العامة**، دار الكتب المصرية، مصر، 2016، ص-ص235،233.

العرف في معظم دول العالم، أن تتولى عملية تحضير أو إعداد الميزانية العامة السلطة التنفيذية، ويرجع ذلك إلى العديد من المبررات نوجزها في العناصر التالية:[1]

- ✓ تقع مسؤولية تحقيق أهداف المجتمع الإقتصادية والإجتماعية على السلطة التنفيذية، وللحكومة أن تضع من البرامج والسياسات ما تراه كفيل بتحقيق الأهداف المرجوة، ولها أن تطلب ما تراه ضروريا لتنفيذ برامجها وسياساتها والقيام بوظائفها.
- ✓ للحكومة أجهزة وإمكانات فنية وإدارية قادرة على تحديد مقدرة القطاعات والفئات على تحمل الأعباء المالية الأمر الذي يمكنها من اختيار مصادر الإيراد.
- ✓ السلطة التنفيذية أقدر على معرفة حاجات المجتمع، لذلك تتولى الحكومة مهام تحضير الميزانية وتبدأ هذه المرحلة عادة على مستوى أصغر الوحدات الحكومية حيث تتولى كل مؤسسة أو هيئة أو وزارة إعداد تقديراتها لما يلزم من نفقات وما تتوقع أن تحصل عليه من إيرادات خلال السنة المالية المطلوب إعداد ميزانيتها.
- ✓ في مرحلة التحضير والإعداد للميزانية تسترشد الحكومة بمجموعة من المبادئ العامة وعدد من الأساليب الفنية والخبراء والمستشارين، وتبدأ عملية الإعداد من الوحدات السفلى (الإدارات المحلية اللامركزية) و تنتهي إلى الوحدات الأعلى(الوزارات)، و التي ترفعها إلى وزارة المالية، حيث تقوم هذه الأخيرة بدراسة تقديرات الميزانية العامة، و عرضها على السلطة التشريعية لمناقشتها.

1-تحضير الميزانية العامة:

تبدأ عملية تحضير مشروع الميزانية من شهر جانفي إلى غاية سبتمبر، وفق مراحل عديدة، حيث تبدأ المرحلة الأولى بوضع الخطوط العريضة للميزانية خلال شهر جانفي وفيفري على مستوى وزارة المالية بمساعدة مكتب الوزير والمديرية للعامة للميزانية، ويعد المشروع استنادا إلى مجموع المبالغ التي تم رصدها في الميزانية السابقة لكل وزارة، بالإضافة إلى تطور الحالة الاقتصادية للبلد على المدى القصير والمتوسط، والظروف السياسية تمت فيها تنفيذ الميزانية السابقة، ثم يرسل المشروع إلى الوزير بهدف دراسته والنظر فيه وفق مقاربة متوافقة مع التوجهات العامة لسياسة البلد.

وفي النصف الثاني من شهر فيفري يشرع مجلس الوزراء في الدراسة الدقيقة لهذا المشروع وفق الاجراءات القانونية والآليات المتبعة من خلال اشعار جميع الوزارات شهري مارس وأفريل وذلك بحصر وتقدير النفقات السنة المقبلة، من جهتها تشرع الوزارات في هذا العمل بالتنسيق مع مصالحها اللامركزية والمحلية المتواجدة عبر كافة أرجاء الوطن ومنحهم مهلة لحصر النفقات لكل هيئة إدارية

[1]. محمود حسين الوادي، **تنظيم الإدارة المالية من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي ومكافحة الفساد**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2010. ص30.

بعدها تجمع وزارة المالية كل هذه التقديرات من مختلف الوزارات لقصد دراستها على مستوى مديرية التشريع الجبائي بوزارة المالية مع إجراء التعديلات اللازمة على مشروع قانون المالية بشكل يتلاءم مع الأهداف الاقتصادية والإجتماعية والسياسية للبلد.

ومن خلال ما سبق نرى بأن عملية تحضير مشروع ميزانية الدولة، تقوم أساسا على تقدير مجمل النفقات ومجمل الإيرادات للدولة لسنة واحدة، ويرى مختصون أنه من الممكن أن يتم تقدير النفقات و الإيرادات التي تشكل الميزانية وفقا لطرق متعددة، غير أنه ومهما كانت الطريقة المتبعة في ذلك، فإن الهدف الذي تصبو إليه السلطة المختصة بتحضير الميزانية إلى تحقيقه عادة هو أن تتطابق تقديراتها مع الواقع قدر الإمكان، وذلك لتسهل عملية تجسيد السياسة المالية المقررة للدولة، دون حصول مشاكل وصعوبات تظهر عادة على صورة زيادة هامة في النفقات المتوقعة، أو في صورة تراجع في مبالغ الإيرادات المحصلة، مع الأخذ بعين الإعتبار العديد من المعطيات الإقتصادية والمالية الآنية، مثل نسب النمو ودرجات التضخم ونسب البطالة المسجلة، إلى جانب طبيعة وتأثير الدين العمومي على الصحة المالية للدولة.

1-1.تقدير الإيرادات:

يتفق المختصون في المالية العامة أن عملية تقدير الإيرادات العامة تثير صعوبات وإشكالات فنية، وهذا لكونها ترتبط إرتباطا وثيقا بمبدأ التوقع فيما يخص الظروف والمتغيراتً الإقتصادية، التي قد تطرأ على إقتصاد الدولة من أجل تحديد مصادر الإيرادات المختلفة وخاصة الضرائب في السنة المالية المقبلة، ويتم تقدير الإيرادات العامة بإستعمال عدة طرق هي كالتالي[1]:

هناك عدة أساليب لتقدير الإيرادات منها:

- **طريقة تقدير حسابات السنة قبل الأخيرة:** يتم على أساس الإيرادات المحققة فعلا في السنة قبل الأخيرة دون تعديل إلا بسبب مؤكد كفرض ضريبة جديدة أو زيادة سعر ضريبة قائمة.
- **طريقة قاعدة المتوسطات:** يتم على أساس متوسط الإيرادات التي تم تحصيلها فعلا خلال فترات سابقة من (3 إلى 5 سنوات) ويتم زيادتها بنسبة مئوية معينة تمثل معدل الزيادة في الدخل القومي رغم ما يعاب عنها كونها لا تأخذ بعين الإعتبار تقلبات الدورات الإقتصادية[2].
- **طريقة التقدير المباشر:** يتم التقدير بشكل مباشر من قبل المختصين والقائمين على تحضير الموازنة إستنادا على دراسات وتحاليل علمية ومنطقية تبعا للوضع الإقتصادي والمالي والإجتماعي والسياسي لضمان الوصول إلى تقدير سليم للإيرادات.

---

[1]. عادل حشيش، مصطفى رشدي، **مقدمة في الإقتصاد العام (المالية العامة)**، دار الجامعة الجديدة للنشر، جمهورية مصر العربية، 1998 ص300.

[2]. مجدي شهاب، **أصول الإقتصاد العام، المالية العامة**، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2006، ص66.

2-1.تقدير النفقات:

يطلق على هذا التقدير بـ"الإعتمادات" وتقسم فيها النفقات إلى نفقات ثابتة تشترط فيها الدقة والواقعية دون مغالاة مثل الرواتب، المرافق العامة القائمة، آخذا بعين الإعتبار إستحداث الوظائف الجديدة، وتعتمد السلطة التشريعية عند إعتماد هذا النوع بالغرض وحجم النفقة أما النفقات المتغيرة تركز فيها السلطة التشريعية على الغرض دون الحجم لصعوبة تحديد المبالغ بدقة مما يفسر وجود الإعتمادات الإضافية.

2-اعتماد الميزانية العامة:

بعد إعداد مشروع الميزانية العامة من طرف السلطة التنفيذية، يودع لدى السلطة التشريعية (المجلس الشعبي الوطني) بغرض لدراسته ومناقشته ومن ثم اعتماده، بحيث يحيل المجلس هذا المشروع إلى لجنة فنية مختصة (اللجنة المالية في البرلمان الجزائري) ، وتضم عدد محدود من الأعضاء المتخصصين، تحدد مهمة هذه اللجنة بدراسة ومناقشة مشروع الميزانية العامة، وبحث الوثائق والمستندات المتعلقة بها، ويكون من حق اللجنة أن تطلب من الجهات العامة المختلفة جميع ما تراه ضروريا من بيانات ومعلومات ووثائق، للاستفادة منه عند دراسة مشروع الميزانية، كما يحق لها أن تستدعي المسؤولين الذين ساهموا في تحضير وإعداد مشروع الميزانية العامة لمناقشتهم.

وبعد أن تنتهي اللجنة المالية المختصة من دراسة ومناقشة مشروع الميزانية العامة، تقوم بوضع تقريرها، يتضمن ملاحظات اللجنة، والتعديلات التي ترى إدخالها على هذا المشروع، وترفع تقريرها إلى رئاسة المجلس للقيام بفحص ودراسة ومناقشة مشروع الميزانية العامة في ضوء تقرير اللجنة وملاحظاتها وتعديلاتها الواردة فيه. وبعد أن ينتهي المجلس بجميع أعضائه من مناقشة مشروع الموازنة العامة جملة وتفصيلا، يقترع المجلس بكامل أعضائه الموافقة على مشروع الميزانية العامة ويعتمده، وذلك حسب المراحل الأساسية التالية:

2-1.المناقشة:

في الدول التي تمارس النظام البرلماني، أو لديها سلطة تشريعية منتخبة، تخضع الميزانية العامة لمناقشة السلطة التشريعية تماما كأي مشروع قانون جديد، و في الحقيقة تصبح الميزانية العامة أيضا قانونا، و لها صفة الإلزامية، بعد اعتمادها من قبل السلطة التشريعية، و تتفاوت كيفية الإعتماد التشريعي بين الدول، إلا أنه في الغالب تتم دراسة مشروع الميزانية العامة من قبل لجنة برلمانية مختصة، قبل تداولها من قبل المجلس التشريعي بكامله، و كثيرا ما تختلف التقديرات النهائية في عملية الإقرار التشريعي، عن الأرقام المقدمة في البداية من قبل السلطة التنفيذية، وتتم عملية المناقشة في جلسة عامة يترأسها رئيس المجلس الشعبي الوطني.

2-2.التعديل:

في هذا السياق أشار القانون 16/89 المؤرخ في 11 ديسمبر 1989 إلى مسألة تنظيم وعمل المجلس الشعبي الوطني في الجزائر، فقد منح لنوابه صلاحيات إقتراح تعديل نصوص مشاريع القوانين المطروحة للنقاش عليه، بما فيها مشروع قانون الميزانية الدولة، فلا يكتفي البرلمان بقبول مشروع السلطة التنفيذية أو رفضه دون أن يدخل عليه تعديلات. فقد جاء في المادة 121 من الدستور الجزائري أنه "لا يقبل إقتراح أي قانون، مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية، أو زيادة نفقات العمومية إلا إذا كان مرفوقا بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة، أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها."

2- 3.مرحلة التصويت:

يعتبر التصويت آخر مرحلة يمر بها مشروع الميزانية العامة للدولة، فبعدما تنتهي المناقشات العامة لبنوده وإعتماد التعديلات المقترحة، لمواده يتهيأ المجلس الشعبي الوطني للتصويت على مشروع الميزانية العامة، وقدّ خولت الفقرة 12 من المادة 122 من الدستور الجزائري البرلمان حق التصويت على مشروع ميزانية الدولة، كما منحت المادة 120 من ذات الدستور صالحية مناقشة والمصادقة على قانون ميزانية الدولة لمجلس الأمة لاحقا.

3-تنفيذ الميزانية العامة:

ويقصد بتنفيذ الميزانية العامة إنفاق المبالغ وتحصيل الإيرادات العامة التي أدرجت فيها بعد اعتمادها من طرف السلطة المختصة، ويتولى تنفيذ الميزانية السلطة القائمة بالحكم وهي السلطة التنفيذية[1].

وفي الواقع فإن تنفيذ الميزانية العامة يعد الترجمة العملية التي من خلالها تستطيع السلطة التنفيذية تنفيذ برنامجها السنوي المعتمد من السلطة التشريعية من أجل تحقيق الأهداف الإقتصادية الإجتماعية المسطّرة، كما تعتبر مرحلة التنفيذ من أهم مراحل دورة الميزانية العامة، ففيها توضع الميزانية موضع التنفيذ، فتقوم الوزارات والمصالح بإنفاق الإعتمادات المخصصة لها، وبتحصيل الإيرادات التي أجيزت جبايتها، فور استلامها من وزارة المالية . وتشمل عملية تنفيذ الميزانية تحصيل الإيرادات التي أجيزت جبايتها، وتسمى هذه العملية، بعملية تحصيل الإيرادات وعمليات تنفيذ النفقات التي اعتمدت لها أموال، وتسمى هذه العملية، عملية صرف النفقات.

[1].عادل أحمد حشيش، **أساسيات المالية العامة**، مرجع سبق ذكره ، ص304.

3-1 الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية

3-1-1. الآمر بالصرف:

مفهوم الآمر بالصرف:

هناك عدة تعاريف للآمر بالصرف تختلف باختلاف الجهة التي تناولته:

- **تعريف 01:** هو شخص يؤهل لتنفيذ العمليات الخاصة بإثبات دين (حق) هيئة عمومية وتصفيته والأمر بتحصيله، ولإنشاء دين على هذه الهيئة وتصفيته والأمر بدفعه.
- **تعريف 02:** يعرفه القانون 90-21 على أنه: "كل شخص يؤهل قانونا لتنفيذ عملية تتعلق بأموال الدولة وجماعاتها العمومية بالنسبة للإيرادات العامة والنفقات العامة وقد يكون الآمر بالصرف معينا كما يكون منتخبا".
- **تعريف 03:** حسب نص المادة رقم 23 من نفس القانون السابق فإنه يعد آمرا بالصرف كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات التالية:

●عمليات على الإيرادات:

وتشمل الإثبات والتصفية والأمر بالتحصيل حيث أن:

- **الإثبات:** هو إجراء يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي.
- **أما التصفية:** فتسمح بتحديد المبلغ الصحيح للديون على المدين لفائدة الدائن العمومي.
- **أما الأمر بالتحصيل:** فهو الإجراء الأخير الذي يقوم به الآمر بالصرف فيما يخص الإيرادات وبأمر من خلاله المحاسب العمومي بالقيام بعملية التحصيل.

●عمليات على النفقات:

وتشمل الالتزام والتصفية والأمر بالصرف:

- **فالالتزام:** هو إجراء يتم بموجبه إثبات نشوء الدين.
- **أما التصفية:** تسمح بالتحقيق على أساس الوثائق المحاسبة وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية.
- **أما الأمر بالصرف:** فهو إجراء يأمر بموجبه بدفع النفقات العمومية.

أ-اختصاصات الآمر بالصرف:

تشمل اختصاصات الآمر بالصرف العمليات الإدارة لتنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية.

- **فيما يخص الإيرادات:** على الآمر بالصرف تحصيل بالإيرادات المحددة في الميزانية وليس له الحرية في هذا المجال وباختلاف إيرادات الأجهزة العمومية فإن تقنية تنفيذها متباينة هي الأخرى لكن

المخطط العام لإجراءات تحصيلها يكون في البداية يتعين إثبات حقوق الأجهزة العمومية ثم تصفية هذه الحقوق أي حساب مبالغها بدقة وأخيرا إعداد الأمر بالتحصيل وتبليغه للمحاسب العمومي ليقوم بعملية التحصيل.

- **أما فيما يخص النفقات:** فعلى عكس المجال السابق فالآمر بالصرف يستفيد من سلطة تقديرية في استعمال الاعتمادات الموضوعة تحت تصرفه فهو:

- يستطيع تحديد الملائمة في إطار ترخيصات الميزانية.
- يختار وقت إنشاء النفقة في حدود قاعدة السنوية.
- يحدد مبلغ النفقة دون تجاوز الحد الأقصى المحدد في قانون المالية والقوانين المكملة والمتممة.
- كما يمكنه تقسيم الاعتماد إلى نفقات صغيرة أو استعماله لنفقة إجمالية هامة.

أما عن تقنيات تنفيذ الميزانية فهي تمر بإجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف التي هي من اختصاص الآمر بالصرف ثم تليها مرحلة الدفع التي هي من اختصاصات المحاسب العمومي.

ب-مهام الآمر بالصرف:

- إعداد الميزانية التقديرية وتحضيرها وعرضها على مجلس الإدارة.
- تنفيذ الميزانية المقررة نهائيا وتنفيذ محتوياتها واحترام بنودها.
- استغلال الإمكانيات المتاحة والعمل على صيانتها والمحافظة عليها لاستغلالها على الوجه الأفضل.
- المحافظة على كل الوثائق المحاسبية المتعلقة بالعمليات المالية للمؤسسة والتي هي من اختصاص الآمر بالصرف، كما يعتبر الآم بالصرف الشخص الوحيد الذي يخول له القانون إصدار سندات التحصيل الخاصة بالمؤسسة وكذلك قبول الهبات.
- الآمر بالصرف مطالب بإعداد وتقديم الحساب الإداري مع نهاية كل سنة مالية.

ج-أصناف الآمر بالصرف:

نميز فيما يلي أربعة أصناف مختلفة للأمر بالصرف.

1- الآمر بالصرف الابتدائي أو الأساسي:

هو السلطة الممنوحة لها ترخيصات الميزانية مباشرة دون أي وسيط ويرأس قمة الهرم الإداري، ويقوم بإصدار أوامر الدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين وأوامر تفويض الاعتمادات لفائدة

الآمر بالصرف الثانوي، وحسب نص المادة 26 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية فإن الأمر بالصرف الأساسي هو:

- المسؤول المكلف بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة.
- الولاة عندما يتصرفون لحساب الولاية.
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات.
- المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.
- المسؤولون على الوظائف التي لها صلاحيات تنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات سواء كانوا معينين أو منتخبين.

2- الآمر بالصرف الثانوي:

هو الذي يصدر حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتمادات المفروضة وأوامر الإيرادات ضد المدينين، ودور الآمر بالصرف الثانوي هو تحقيق المهام المالية لوزراء فالآمر بالصرف الثانوي هو -إذن- عون محلي يسير ترخيصات الميزانية المفوضة من طرف الآمر بالصرف الأساسي للدولة، وحسب نص المادة 27 من القانون 90-21 السابق الذكر فإن الأمر بالصرف الثانوي مسؤول بصفته رئيس المصلحة غير الممركزة على تنفيذ العمليات المتعلقة بتحصيل الإيرادات وصرف النفقات، حيث أنه يصدر حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدينين ويعين الآمر بالصرف الثانوي بقرار وزاري ولا يمكن للوزير المعني بعد صدور قرار التعيين أن يتصرف في الاعتمادات المفوضة.

3- الآمر بالصرف المفوض:

لا يقصد تفويض السلطة بل تفويض الإمضاء، أي أن الآمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي لم يتخلى عن سلطة استعمال الاعتماد ما دام الآمر بالصرف لم يمضي التزاما بنفقته.

وكمثال على هذا الصنف الوزراء لما يفوضون إمضاءاتهم لبعض أعضاء دواوينهم أو المديرين المركزيين بالوزارة ويمكن للآمر بالصرف تفويض التوقيع للموظف الرسمي العامل تحت سلطته المباشرة وذلك في حدود الصلاحيات المخولة له وتحت مسؤوليته.

4-الآمر بالصرف المستخلف:

لا يتدخل إلا بصفة استثنائية لتعويض الآمر بالصرف المختص في حالة غيابه أو حدوث مانع له ويقوم بتعيينه الآمر بالصرف مع تبليغ المحاسب العمومي المكلف بذلك.

د-مسؤوليات الآمر بالصرف:

مسؤولية الآمر بالصرف سهلة التنظيم إذا اعتمدنا على اختصاصاته والدور الذي يلعبه في الحياة الإدارية ولوضع نظام واضح لهذا المجال نرجع إلى أصناف الآمر بالصرف، ونميز بين المنتخبين والمعينين.

أولاً- مسؤولية الآمر بالصرف المنتخب:

يدخل ضمن هذا الصنف كل من الوزراء ورؤساء المجالس الشعبية البلدية وكل من المسؤولين المنتخبين للقيام بوظائف لها من بين الصلاحيات تحقيق عمليات الإيرادات والنفقات ويمكن أن تقوم مسؤولية هؤلاء على ثلاثة أشكال:

1)- مسؤولية سياسية: تستند إلى فكر الترجمة المالية لسياسة معينة موضوعة على شكل ميزانية ومنه فالمكلفون بتنفيذ هذه الميزانية يكونون محل مساءلة من طرف الهيئة التي أقرت الاعتمادات المالية، وهذا ما يؤدي إلى عزل الآمر بالصرف بسبب المخالفات المالية التي ارتكبها وهناك :

- مسؤولية سياسية للوزراء أمام أعضاء البرلمان حيث يمكنهم استجواب أعضاء الحكومة وتوجيه أسئلة شفوية أو كتابية، وتكون الإجابة خلال أجل أقصاه 30 يوما.
- مسؤولية سياسية لرئيس المجلس الشعبي البلدي عندما يسحب المجلس ثقته منه، وتنتهي مهامه عن طريق الاقتراع العلني بعدم الثقة وبأغلبية (3/2) ثلثي أعضاءه، هذا النوع من المسؤولية سهل التقدير وصعب التطبيق لأن الآمر بالصرف يمكنه دائما إثبات فعله بالنظرة السياسية.

2)- مسؤولية مدنية: هذه المسؤولية أساسها الخطأ الشخصي الذي قد يرتكبه الآمر بالصرف عند تنفيذه للعمليات المالية الموكلة إليه، والضرر الذي يمكن أن يلحق الهيئة العمومية المعنية من جراء ذلك، فتطبيق العقوبات الناتجة عن اقتحام المسؤولية للآمر بالصرف يعني إجباره على تعويض ذلك الضرر من ماله الخاص.

3)- مسؤولية جنائية أو جزائية: تطبق هذه المسؤولية في حالة ارتكاب الآمر بالصرف لجرائم مالية ينص عليها القانون الجزائي صراحة: الرشوة، الاختلاس، التزوير، الغش، وغيرها من الجرائم، ومنه

الآمر بالصرف الطي يرتكب مخالفة في التسيير المالي، يكون لها وصف الجريمة الجزائية وفقا لقانون العقوبات يكون مبدئيا محل مساءلة جزائية من طرف الجهة القضائية المختصة.

ثانياً- مسؤولية الآمر بالصرف المعين:

ونعني به باقي أصناف الآمر بالصرف من غير المنتخب وتقوم مسؤوليته على ثلاثة أشكال مختلفة هي:

1)- **مسؤولية تأديبية:** الآمر بالصرف الذي يرتكب مخالفات يستحق عقوبات تأديبية تطبق عليه من طرف رئيسه ، وتؤثر على مساره المهني، وكل هذه العقوبات والإجراءات التأديبية منظمة في النظام العام للوظيفة العمومية (كالتأخير في ترقيته، تنزيل أو تخفيض درجته...) ويتعلق هذا النوع من المسؤولية خاصة بالآمر بالصرف الثانوي.

2)- **مسؤولية مدنية:** ينفذ هذا النوع من المسؤولية لنفس الأسباب والظروف التي تقع فيها مسؤولية الآمر بالصرف المنتخب، وتنص المادة 31 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أن: الآمرون بالصرف مسؤولون على الأفعال اللاشرعية والأخطاء التي يرتكبونها والتي لا يمكن أن تكتشفها المراقبة الحسابية للوثائق وذلك في حدود الأحكام القانونية المقررة في هذا المجال.

كما أنهم مسؤولون مدنيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية، وبهذه الصفة مسؤولون شخصيا على مسك جرد الممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم.

- مبلغ الدين.
- السنة المالية.
- اسم ولقب المدين وعنوانه.

وترسل سندات التحصيل إلى المحاسب العمومي للتكفل بها، واتخاذ كل الإجراءات القانونية الإدارية في حينها للتحصيل (تحصيل مبلغ الدين).

ثانيا: المحاسب العمومي

1-تعريف المحاسب العمومي:

تنص المادة 33 من قانون 90-21 على أنه يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام، كل شخص يعين قانونا للقيام بالمهام التالية، فضلا عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و22 بالعمليات التالية:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.
- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها.
- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد.
- حركة الحسابات الموجودة.

من خصائص المحاسب العمومي أن يكون موظفا منصبا وهذا التوظيف غالبا ما يصدر عن وزير المالية أي أن هناك تبعية المحاسب العمومي لوزير المالية من الناحية الوظيفية.

2-أصناف المحاسبين العموميين:

ينقسم المحاسبون العموميون إلى عدة أنواع ورد ذكرها في المرسوم التنفيذي 91-311 الصادر في 1991/09/07، المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين.

2-1- المحاسبون العموميون الرئيسيون:

هم المحاسبون الذين له مهمة تركيز الحسابات على مستوى التقسيم الإقليمي، وقد حدد المرسوم التنفيذي 91-313 في المادة 31، يتصف بصفة المحاسبين التابعين للدولة:

- **العون المحاسبي المركزي للخزينة:** ويتولى مهمتين أساسيتين:

- تركيز كل الحسابات التي يتكفل بها المحاسبون (أمين الخزينة المركزية وأمين الخزينة الرئيسية).
- متابعة الحساب المفتوح باسم الخزينة العمومية على مستوى البنك المركزي، فهو لا يملك الصندوق.

- **أمين الخزينة المركزي:** هو المسؤول عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي خاصة ميزانيات الوزارات، فله مهمة انجاز عمليات الدفع الخاصة بميزانيات التسيير وكذا ميزانيات التجهيز.

يصعب في بعض الحالات على TC أن يتابع عمليات خاصة بمؤسسات وطنية بعيدة عن العاصمة ولهذا يمنح تفويضا لأمين الخزينة الولائي.

- **أمين الخزينة الرئيسي:** بحسب المادة 07 من نفس المرسوم يعد أمين الخزينة الرئيسي المحاسب المكلف (المخصص) بالمعاشات العسكرية الخاصة بالعجز والتقاعد بالإضافة إلى المعاشات المخصصة للمجاهدين وذوي الحقوق ويتكلف كذلك بـ :

- تنفيذ العمليات المتعلقة بالحسابات الخاصة للخزينة والافتراضات.
- مسك المحاسبة العامة للدولة.

الفصل الخامس

الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة

الفصل الخامس: الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة

تعتبر الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة آخر مرحلة تمر بها الميزانية وتسمى بمرحلة الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة، حيث تخضع لأنواع متعددة من الرقابة قصد التحقيق والتأكيد من الالتزامات والهيئات العامة وأجهزة السلطة بأحكام وقواعد القانون المتعلقة بالميزانية والمحاسبة سواء تعلق الأمر بالإيرادات العامة أو النفقات العامة، حفاظا على الأموال وتجنب التبذير والتأكيد من أن إنفاق الاعتمادات المالية المقترحة في الميزانية للدولة والسنة المالية تمت في الأطر والأهداف القانونية اجلها ولم يتجاوزها بالإضافة إلى التثبيت من كيفيات تحصيل الإيرادات العامة الواردة في الميزانية العامة.

ويمكن أن نقسم الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية إلى ثلاثة أقسام وهي:

1-الرقابة التي يمارسها المراقب المالي، وتدعى الرقابة المالية.

2-الرقابة التي يمارسها المحاسب العمومي.

3-الرقابة البعدية وهذا النوع من الرقابة يمارسه كل من مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية.

أولاً: الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة

إن الرقابة على تنفيذ نفقات الميزانية العامة للدورة كانت تعتمد على الأحكام المذكورة في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، حيث نجد أن المادة 61 تنص على: "يخضع تنفيذ الميزانية والعمليات المالية للدولة والمجلس الدستوري والميزانيات الملحقة ومجلس المحاسبة والمؤسسات العمومية ذات الطابق الإداري لمراقبة أجهزة ومؤسسات الدولة المخولة لها صراحة بموجب التشريع والتنظيم المعمول بهما".

إن الرقابة السابقة على تنفيذ النفقات العمومية الخاصة بميزانية الدولة تكون من طرف المراقب المالي، ويحكم هذه الرقابة المرسوم التنفيذي 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 والمتعلق بالرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها الذي أعطى أهمية خاصة للرقابة التي يقوم بها المراقب المالي معززا بذلك المهام المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي 90-33 المؤرخ في 27 أكتوبر 1999 المتضمن القانون الأساسي للعمال التابعين للأسلاك الخاصة للإدارة المكلفة بالمالية والذي أعطى للمراقب المالي مكانة هامة في الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية.

1.دور وأهمية المراقب المالي:

المراقب المالي* شخص معين من طرف وزير المالية من بين الموظفين الذين يمارسون نشاطهم على مستوى المديرية العامة للميزانية والذين لهم الرتب التالية:

- ✓ مفتش مركزي للميزانية أو موظف له رتبة معادلة.
- ✓ مفتش رئيسي للميزانية أو موظف له رتبة تعادلها يتمتع بخمس سنوات خبرة في هذا المجال على مستوى مصالح وزارة المالية.

إن المراقب المالي مكلف بـ:

✓ مراقبة الالتزامات:

حيث يقوم المراقب المالي بمراقبة مدى مطابقة النفقات الملتزم بها للقوانين والتنظيمات المعمول بها وذلك بمراقبة الالتزامات المتعلقة باتخاذ القرارات المالية لصرف النفقات العمومية الموضوعة تحت تصرف الآمر بالصرف، كما يسهر المراقب المالي على الأخذ بمحاسبة الالتزام من طرف الآمرين بالصرف.

✓ مراقبة الآمر بالصرف:

عن طريق مراقبة مدى تأهيله لصرف النفقة الملتزم بها[1].

✓ تنفيذ كل مهام:

التأكد والرقابة الخاصة بالجوانب المتعلقة بتطبيق التنظيمات الخاصة بالمالية العامة إضافة إلى المهام الأساسية للمراقب المالي والمتعلقة بالرقابة يقوم المراقب المالي بـ:

- ✓ يساهم وينسق مع الآمر بالصرف والمصالح المكلفة بالتوقعات الميزانية لوزارة المالية في الأعمال المتعلقة بإعداد ومناقشة الميزانية.
- ✓ منح التأشيرة على الالتزام بالنفقات.
- ✓ يساهم في الأعمال التحضيرية للميزانية، حيث يقوم بتقديم اقتراحات لجميع المقاييس اللازمة التي تسمح بتسيير صارم وفعال للمال العام.

*. حسب القانون 07/23 المؤرخ 21 يونيو سنة 2023 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي تم استبدال مصطلح المراقب المالي بالمراقب الميزانياتي ومن أبرز مهامه مايلي: -. التحقق المسبق من توفر الاعتادات والمناصب المالية -. السهر على مطابقة مشاريع اللتزام بالنفقات بالنسبة للتشريع والتنظيم المعمول به- . مسك محاسبة الالتزام بالنفقات ومحاسبة متابعة مناصب الشغل- يتم تأكيد المطابقة بواسطة تأشيرة أو رأي مسبق على الوثائق المتعلقة بالاعتمادات ومناصب الشغل و النفقات وعند الاقتضاء تبرير الرفض- . اعلام الوزير المكلف بالمالية دوريا بمطابقة الالتزامات وبوضعية كل الاعتمادات ومناصب الشغل المفتوحة والمستغلة. (المادة 103 من القانون رقم 07/23)

[1] .المادة 36 من القانون 90-.21 المؤرخ في 1990/08/15 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

✓ إعطاء آراء بهدف تحسين تنفيذ الصفقات العمومية من طرف الآمرين بالصرف.
✓ تمثيل وزير المالية على مستوى مجالس الإدارة أو مجالس التوجيه للهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
✓ التحرير السنوي لتقرير يقدمه لوزير المالية.
✓ يكلف بمهمة مستشار مالي للآمر بالصرف.

1-1 .الإجراءات الرقابية للمراقب المالي:

بالرجوع إلى أحكام المرسوم التنفيذي 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها، نجد أن الرقابة التي يمارسها المراقب المالي تقوم على محورين أساسيين ألا وهما:

✓ الرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها.
✓ محاسبة الالتزام بالنفقات.

1-1-1.الرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها:

يقوم بها المراقب المالي وفقا لمجموعة من الشروط، حيث أن كل الالتزامات بالنفقة المسجلة في ميزانية الدولة يجب أن تخضع للتأشيرة المسبقة للمراقب المالي وعليه فلا يمكن في أي حال من الأحوال الالتزام بنفقة معينة دون وجود تأشيرة مسبقة للمراقب المالي، وهذا ما نصت عليه المواد 05 و06 من المرسوم التنفيذي 92-414 للمتعلق بالرقابة على النفقات الملتزم بها حيث تخضع كل القرارات المتضمنة التزاما بالنفقة مسبقا وقبل التوقيع عليها لتأشيرة المراقب المالي.

وتتمثل هذه القرارات فيمايلي:

✓ قرارات التعيين، التثبيت المتعلق بالحياة المهنية للموظف وأجورهم باستثناء الترقية في الدرجات.
✓ الجداول الاسمية التي تعد عند غلق كل سنة مالية.
✓ الجداول الأصلية الأولية التي تعد في بداية السنة، والجداول الأصلية المعدلة التي تطرأ أثناء السنة المالية.
✓ الالتزام بنفقات التسيير والتجهيز.

كما يخضع لتأشيرة المراقب المالي:

✓ كل التزام مدعم بسند طلب أو فاتورة شكلية عندما لا يتعدى المبلغ مبلغ عقد الصفقة العمومية.
✓ كل القرارات الوزارية المتعلقة بالإعانات، تفويض الاعتمادات أو الإلحاق أو تحويل الاعتمادات.
✓ كل الالتزامات المتعلقة بتعويض المصاريف والتكاليف الملحقة إضافة إلى النفقات المثبتة بفواتير نهائية[1].

[1] .المواد 05-06-07 من المرسوم التنفيذي 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها.

✓

1-1-2.العناصر التي تقوم عليها عملية الرقابة:

حسب المادة 09 من المرسوم التنفيذي 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها فإن الرقابة السابقة على الالتزام بالنفقة تقوم على عدة عناصر:

أ-صفة الآمر بالصرف: وهنا يتم التأكد من ما إذا كان الآمر بالصرف الذي ينفذ عملية الالتزام بالنفقة مؤهلا قانونا للقيام بهذه العملية ويتم معرفة الآمر بالصرف بالرجوع إلى الدمغة الخاصة بالهيئة المنفذة للعملية والإمضاء الموجود في أسفل بطاقة الالتزام الذي بين اسم ولقب الآمر بالصرف وصفته.

ب-المطابقة التامة لبطاقة الالتزام للقوانين والتنظيمات المعمول بها: حيث أن شكليات بطاقة الالتزام تحدد بقرار من وزير المالية وذلك فيما يتعلق بالبيانات المذكورة وذلك استنادا إلى المادة 08 من المرسوم التنفيذي 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها.

ج-توفر الاعتمادات أو المناصب المالية: بالرجوع إلى مدونة الميزانية La nomenclature budgétaire الخاصة بالقطاع المعني، حيث أنه عند بداية كل سنة مالية يتم إعداد مدونة الميزانية التي يتم فيها توزيع الاعتمادات حسب الأبواب والمواد ويصادق عليها من طرف المديرية العامة للميزانية، وتتخذ المدونة في شكل قرار وزاري مشترك بين وزير القطاع المعني ووزير المالية.

وعليه لمعرفة وجود الاعتمادات الخاصة بعملية مالية يكفي الرجوع إلى مدونة الميزانية في البداية وذلك بمقارنة مبلغ الالتزام بالنفقة مع المبلغ الإجمالي الخاص بكل عملية حيث يتم في بطاقة الالتزام تسجيل رصيد المتبقي الذي يكون المرجع الرئيسي للعملية اللاحقة.

د-التخصيص القانون للنفقة: وهنا يقوم المراقب المالي أو المراقب المالي المساعد من التأكد من مدى مطابقة طبيعة النفقة للباب والمادة.

هـ-مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثائق الملحقة: وتتمثل الوثائق الملحقة في وثائق الإثبات المختلفة التي يرفقها الآمر بالصرف مع بطاقة الالتزام ويقدمها للمراقب المالي، ونذكر على سبيل المثال: قرار تعيين موظف، فاتورة شكلية، فاتورة نهائية، عقد صفقة...الخ.

ويقوم المراقب المالي في هذه العملية بمراقبة المبالغ المذكورة في وثيقة الالتزام والتأكد من مدى مطابقتها للمبالغ المذكورة في الوثائق الملحقة، فمثلا إذا تعلق الالتزام بنفقة خاصة بمستخدم من مستخدمي لإدارة غير ممركزة وتم تحديد مبلغ المرتب الشهري بـ 15000دج يقوم المراقب المالي بالتأكد من مطابقة هذا المبلغ للمبلغ المحدد في بطاقة الالتزام.

و-وجود التأشيرات والآراء المسبقة: وذلك في حالة ما إذا نصت التنظيمات على ذلك وخاصة إذا تعلق الأمر بالصفقات العمومية التي يتطلب تنفيذها التأشيرة المسبقة للجنة الصفقات العمومية وفي حالة عدم وجود التأشيرة لا يمكن تنفيذ الصفقة.

وعليه فإن منح أو عدم منح التأشيرة يكون بعد المرور بمختلف العناصر السابقة الذكر وذلك بالتأكد منها واحدة بعد أخرى.

1-1-3.نتائج الرقابة على النفقات الملتزم بها المتعلقة بالمراقب المالي:

بعد القيام بعملية الرقابة يمكن للمراقب المالي أن يصل إلى إحدى النتيجتين:

- ✓ حالة مطابقة العملية للقوانين والتنظيمات المعمول بهما.
- ✓ حالة عدم المطابقة للقوانين والتنظيمات.

وذلك بالعودة إلى المادة 10 من المرسوم التنفيذي 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها حيث تنص على أن الرقابة على النفقات الملتزم بها إما أن تكون مطابقة للمواد المذكورة في المادة التاسعة من نفس المرسوم أو تكون غير مطابقة.

الحالة الأولى: مطابقة الالتزام بالنفقة للشروط

في هذه الحالة يقوم المراقب المالي بوضع التأشيرة على بطاقة الالتزام على الوثائق الإثباتية والتي تعتبر دليلا على سلامة النفقة وفي هذه الحالة يمكن للآمر بالصرف أن يمرر الأمر بالدفع أو حوالة الدفع للمحاسب العمومي لإجراء عملية الدفع.

الحالة الثانية: عدم المطابقة

وهنا نكون أمام حالة الرفض والتغاضي، فبالنسبة للعمليات الغير مطابقة للقوانين والتنظيمات المعمول بهما تكون العملية موضوعا للرفض المؤقت أو النهائي حسب الحالة.

وفي حالة الرفض النهائي يمكن للآمر بالصرف القيام بالتغاضي Passer outre تحت مسؤوليته عن طريق قرار معلل، ويجب أن تحتوي مذكرة الرفض على جميع الملاحظات الضرورية، إضافة إلى المراجع من النصوص المتعلقة بالعملية المنجزة.

ويجب أن يعلم الآمر بالصرف في مرة واحدة حول كل الأسباب المتسببة في عدم منح التأشيرة.

1- الرفض المؤقت Le rejet provisoire:

إن الرفض المؤقت يكون في الحالات التالية:

- ✓ اقتراح التزام بنفقة مشوب بمخالفة قابلة للتصحيح.

- ✓ غياب أو نقص الوثائق الإثباتية المطلوبة.
- ✓ نسيان إحدى البيانات في الوثائق الإثباتية.

إن الرفض المؤقت يؤدي إلى تعليق آجال تطبيق الرقابة المسبقة على النفقات الملتزم بها.

2- الرفض النهائي Rejet définitif:

يكون الرفض النهائي في الحالات التالية:

- ✓ عدم تطابق الاقتراح بالالتزام للقوانين والتنظيمات السارية المفعول.
- ✓ عدم توفر الاعتمادات اللازمة أو المناصب المالية.
- ✓ عدم احترام الآمر بالصرف للملاحظات الموجودة على مذكرة الرفض.

3- التغاضي Passer outre:

حسب المادة 18 من المرسوم التنفيذي 92-414 فإن الآمر بالصرف يمكن أن يقوم بهذا الإجراء في حالة الرفض النهائي للمراقب المالي لوضع التأشيرة على عملية الالتزام بالنفقة، وفي هذه الحالة ترفع مسؤولية المراقب المالي وتقوم مسؤولية الآمر بالصرف.

ويقوم الآمر بالصرف بالتغاضي عن طريق قرار معلل ويجب عليه أن يعلم وزير المالية. ولا يمكن القيام بالتغاضي للأسباب التالية:

- ✓ عدم تمتع الآمر بالصرف بالصفة القانونية التي تؤهله للقيام بالعملية.
- ✓ عدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية.
- ✓ غياب التأشيرات والآراء المسبقة المنصوص عليها في القانون والتنظيم المعمول بهما.
- ✓ غياب الوثائق الإثباتية المتعلقة بالالتزام.
- ✓ التخصيص غير القانوني للالتزام سواء بتجاوز الاعتمادات أو تغييرها.
- ✓ إن الالتزام الذي تم بموجبه التغاضي يوجه إلى مراقب المالي للتأشير عليه بتأشيرة الأخذ في الحسبان مع الرجوع إلى تاريخ ورقم التغاضي.
- ✓ يقوم المراقب المالي بتحويل نسخة من ملف الالتزام إلى وزير المالية للإعلام.
- ✓ في كل الحالات السابقة تتحصل المؤسسات المتخصصة في الرقابة على نسخة من ملف التغاضي.

2-1.مسؤولية المراقب المالي:

إن المراقب المالي مسؤول عن كل تصرف صادر عنه أثناء ممارسة مهام الرقابة، وتختلف المسؤولية حسب نوع القرار الصادر عنه: منح التأشيرة أو رفض منها.

- ✓ **في حالة منح التأشيرة:**

في حالة قيام المراقب المالي بمنح التأشيرة يمكن للآمر بالصرف مواصلة الإجراءات المتعلقة بتنفيذ النفقات العمومية، وعليه فإن المراقب المالي مسؤول عن أية تأشيرة يقوم بمنحها وهذا ما نصت عليه المادة 31 من المرسوم التنفيذي 92-414 التي تنص على أن المراقب المالي مسؤول عن حسن سير مختلف المصالح العمومية التي تحت سلطته وعن كل التأشيرات التي يضعها.

ويمكن أن تمتد المسؤولية إلى المراقب المالي المساعد وذلك ي حدود الاختصاصات التي يفوضها إياه المراقب المالي في إطار الرقابة المسبقة حسب القرار 722 الصادر عن المدير العام للميزانية بتاريخ 28 فيفري 1994 المتضمن صلاحيات وتدخل المراقب المالي المساعد.

ونجد أن القانون المتعلق بممارسة الرقابة لمجلس المحاسبة المؤرخ في 10 مارس 1980 ينص على أنه يعاقب التعسف في استعمال المراقب المالي لسلطته في الحالات التالية:

- ✓ إعطاء تأشيرة على شكل مجاملة.
- ✓ رفض إعطاء تأشيرة بدون سبب مقبول أو مبرر.
- ✓ اتخاذ موقف من شأنه تعطيل الآمر بالصرف في أداء مهامه.

✓ **في حالة التغاضي:**

في هذه الحالة تدفع مسؤولية المراقب المالي ويقتصر دوره هنا على منح التأشيرة وتلقى المسؤولية عل عاتق الآمر بالصرف وحده.

ثانياً: رقابة المحاسب العمومي

1: العناصر التي تقوم عليها عملية الرقابة

إن المادة 36 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تنص على أن المحاسب العمومي قبل قبوله للنفقة يجب عليه أن يتأكد من:

- ✓ مطابقة عملية الإنفاق للقوانين والتنظيمات المعمول بهما.
- ✓ التأكد من صحة الآمر بالصرف أو من نائبه.
- ✓ توفر الاعتمادات.
- ✓ عدم انقضاء الدين بالتقادم الرباعي La déchéance quadriennale.
- ✓ عدم وجود معارضة للدفع Opposition.
- ✓ التأكد من وجود التأشيرات المنصوص عليها قانونا.
- ✓ التأكد من إنجاز الخدمة Le service fait.

أ)- مطالبة عملية الإنفاق للقوانين والتنظيمات المعمول بهما: وذلك من خلال العودة إلى كل الوثائق الثبوتية التي تبرر عملية الأمر بالدفع والتحقق منها خاصة إذا تعلق الأمر بالفواتير.

ب)- التأكد من صحة الآمر بالصرف أو نائبه: بالنسبة لهذه النقطة يقوم المحاسب العمومي بالتأكد من توقيع الآمر بالصرف المعتمد لديه بالعودة إلى نموذج إمضائه وبالاعتماد على نسخة من قرار أو مرسوم تعيينه.

ج)- توفر الاعتمادات: حيث أن المحاسب العمومي قبل القيام بأية عملية دفع يقوم بالتأكد من وجود الاعتمادات الكافية لتنفيذ العملية بالعودة إلى مدونة الميزانية التي تم فيها تخصيص الاعتمادات حسب الأبواب والمواد وكذا مرسوم تخصيص الاعتمادات.

د)- عدم انقضاء الدين بالتقادم الرباعي La déchéance quadriennale: حيث أن الديون الواقعة على عاتق الدولة والتي لم تدفعه في أجل أقصاه أربع سنوات تسقط نهائيا ولا تدفع من طرف الهيئة العمومية.

إلا أن سقوط حق الدائن لا يمكن أن يكون في الحالات التالية[1]:

- ✓ فعل الإدارة Le fait de l'administration.
- ✓ وجود عاتق مبرر منع الدائن من طلب حقه.
- ✓ إذا تعلق الأمر بالعاجزين والأشخاص المحكوم عليهم بجنح جنائية إذا لم يكون لديهم ممثل قانوني.
- ✓ في حالة الطعن أمام جهة قضائية إلى غاية صدور القرار القضائي الذي يثبت حق الدائن.

ن)- عدم وجود معارضة للدفع Opposition: حيث أنه في بعض الأحيان يكون الدائن (صاحب الحق اتجاه الدولة) في حد ذاته يمكن أن يكون مدينا سواء من طرف المصالح المختلفة للدولة (مصالح الضرائب، الإدارات العمومية) أو البنوك وهيئات الضمان الاجتماعي أو من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الآخرين. وهنا يقوم المحاسب العمومي باقتطاع الدين الواقع على عاتق الدائن ويقوم بدفع المبلغ المتبقي.

هـ)- التأكد من وجود التأشيرات المنصوص عليها قانونا: ويتعلق الأمر بالتأشيرة السابقة الموضوعة من طرف المراقب المالي أو لجنة الصفقات العمومية.

و)- **التأكد من إنجاز الخدمة Le service fait:** إن المحاسب العمومي لا يقوم بعملية الدفع إلا بعد التحقق من أداء الخدمة وذلك بالعودة إلى الوثائق الإثباتية وعملية التصفية حيث تحتوي وثيقة التصفية على عبارة "تصفية بعد الخدمة المنجزة".

ثانيا: نتيجة رقابة المحاسب العمومي

[1] المادة 02 من القانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية.

ونكون هنا أمام الحالتين:

الحالة الأولى:

إذا كان ملف الالتزام بالنفقة مطابقا للقوانين والتنظيمات المعمول بهما فإن المحاسب العمومي يقوم بإتمام المرحلة الأخيرة من عملية الدفع وذلك بتسديد المبلغ المشار إليه في حوالة الدفع أو أمر الدفع وبالتالي تكون المراحل الخاصة بتنفيذ النفقة العمومية قد انتهت.

الحالة الثانية:

عدم مطابقة ملف الالتزام، في هذه الحالة يقوم المحاسب العمومي برفض إجراء عملية الدفع الخاصة بالنفقة الملتزم بها[1]، حيث يقوم بإعلام الآمر بالصرف بقرار رفض النفقة الملتزم بها مع ذكر الأسباب والملاحظات المبررة لذلك.

ونجد أن الآمر بالصرف في حالة رفض المحاسب العمومي قبول ملف الالتزام يتخذ أحد الإجراءين:

1-يقوم بتصحيح الخطاء والمخالفات المذكورة في قرار رفض الدفع وهنا يعيد الملف إلى المحاسب العمومي الذي يقوم بعملية الدفع.

2-في حالة إمكانية تصحيح هذه الأخطاء والمخالفات المذكورة في قرار الرفض يلجأ الآمر بالصرف إلى التسخير La réquisition المنصوص عليه في القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية وذلك بتقديم الآمر بالصرف طالبا للمحاسب العمومي يخص التنازل عن قرار الرفض تحت مسؤوليته الكاملة.

وقد حدد القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية الحالات التي لا يمكن فيها للآمر بالصرف اللجوء إلى عملية تسخير المحاسب العمومي والمتمثلة في:

- ✓ عدم توفر الاعتمادات والمناصب المالية.
- ✓ عدم توفر الأموال في الخزينة.
- ✓ انعدام إثبات إنجاز الخدمة.
- ✓ غياب التأشيرات القانونية الواجبة.

[1] .المادة 35 و36 من قانون المحاسبة العمومية 90-21، المؤرخ في 15 أوت 1990

ثالثاً: الرقابة البعدية على التنفيذ

وهذا النوع من الرقابة يمارسه كل من مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية.

1- رقابة مجلس المحاسبة:

يعتبر مجلس المحاسبة من أهم المؤسسات الدستورية والتي تم إنشاؤها عن طريق دستور 1979 حيث نصت المادة 160 منه على: "يؤسس مجلس المحاسبة، يكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية".

وعليه يمكن تعريف مجلس المحاسبة على أنه المؤسسة العليا للرقابة البعدية المتعلقة بأموال الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية من خلال قيامه بعمليات:

- ✓ التدقيق في شروط استعمال الهيئات العمومية للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية الموضوعة تحت تصرفها.
- ✓ تقييم عملية التسيير التي تقوم بها الهيئات العمومية.
- ✓ التأكد من مطابقة العمليات المنفذة من قبل هذه الهيئات للقوانين والتنظيمات المعمول بهما.

ولم يتم تأسيس مجلس المحاسبة فعليا إلا سنة 1980 بصدور القانون 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 والذي أعطى للمجلس اختصاصات إدارية وقضائية لممارسة الرقابة الخاصة بكل عملية ذات طبيعة مالية متعلقة بالأموال العمومية.

سنة 1990 تم صدور القانون 90-32 الذي قلص من مجال تدخل مجلس المحاسبة باستثناء الرقابة على المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات العمومية ذات الطابع التجاري والصناعي من الاختصاصات القضائية للمجلس.

وسنة 1995 تم صدور الأمر 95-20 المؤرخ في 04 ديسمبر 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة والذي أعطى المجلس مجالا واسعا في ميدان الرقابة، ويعتبر هذا الآمر النص الأساسي الساري المفعول بالنسبة للرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة حيث يحدد صلاحياته وطرق تنظيمه وسيره والنتائج المترتبة عن عملية الرقابة التي يقوم بها[1].

وتتمثل الاختصاصات الإدارية والقضائية الموكلة إلى المجلس والذي يتمتع باستقلالية تامة في ممارسة المهام والاختصاصات التي يخولها أياه القانون لاسيما الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة.

[1] المادة الأولى من الأمر 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة.

وتتمثل صلاحيات المجلس في:

✓ رقابة حسن استعمال الهيئات العمومية للموارد والأموال والوسائل الموضوعة تحت تصرفه ويقيم نوعية تسييرها.

✓ مراجعة حسابات المحاسبين العموميين والآمرين بالصرف في مجال تسير الميزانية.

✓ مراقبة استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة والممنوحة في شكل إعانات أو ضمانات أو رسوم شبه جبائية مهما يكن المستفيد منها.

✓ مراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية والثقافية بمناسبة حملات التضامن الوطني.

✓ ممارسة الرقابة في عين المكان بصفة فجائية أو بعد التبليغ، من خلال الاطلاع والتحري.

✓ تقديم آراء ذات طبيعة استشارية فيما يتعلق بالمشاريع التمهيدية للقوانين المتعلقة بالمالية العمومية.

✓ دراسة بعض الملفات ذات الأهمية الوطنية التي تدخل في إطار اختصاصه.

✓ إعداد تقرير سنوي يتضمن المعاينات والتقييمات الرئيسية الناجمة عن أشغال تحريات مجلس المحاسبة وتقديمه لرئيس الجمهورية.

ويمكن تقسيم الرقابة التي يقوم بها إلى قسمين :

✓ الرقابة الممارسة على المحاسبين العموميين.

✓ الرقابة المنفذة على الآمرين بالصرف.

1-1.الرقابة على نشاطات المحاسب العمومي (مراجعة حسابات المحاسبين العموميين)

يعتبر مجلس المحاسبة قاضي المحاسبين العموميين وهي الوظيفة الأصلية التي يقوم بها في المجال القضائي من خلال الحكم بقيام المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي[1].

حيث أن مجلس المحاسبة يقوم بمراجعة حسابات المحاسبين العموميين فيما يخص تنفيذ النفقات العمومية بعد إجرائهم لعملية الدفع "حساب التسيير" عن طريق التأكد من صحة العمليات بعدم وجود أخطاء أو إهمال من طرف المحاسبين العموميين بالعودة إلى العمليات الحسابية والمجاميع، وكذا التأكد من مطابقة أعمالهم للنصوص والتنظيمات المعمول بهما.

وتتم عملية مراجعة الحسابات عن طريق مقرر معين من طرف رئيس الغرفة المختصة حيث يقوم المقر بمعاينة الحسابات والوثائق الثبوتية المتعلقة بتنفيذ النفقة والتدقيق فيها من خلال:

[1] Henry-Michel Crucis, **Finances publiques**, édition Montchrestien France .2003.

✓ التأكد من مطابقة حساب التسيير للقواعد المعمول بها بالعودة إلى الشكليات الواجب احترامها: اسم المحاسب، تاريخ العملية، السنة المالية، المصلحة القائمة بالالتزام، الرقم، خاتم السلطة المختصة.
✓ التأكد من العمليات الحسابية والمجاميع والمبالغ المسجلة في حساب التسيير
✓ مطابقة وتجانس المبالغ المسجلة في حساب التسيير مع تلك الواردة في الحساب الإداري.
✓ التأكد من مصحة العمليات المالية وتقييم شروط حيازة أموال الخزينة.

وانطلاقا من عمل المقرر يمكن لمجلس المحاسبة اتخاذ إحدى النوعين من القرارات (الطبيعة المزدوجة لقرارات مجلس المحاسبة) وهي كالتالي:

- **القرار المؤقت:**

في حالة اكتشاف مجلس المحاسبة للمخالفات المرتكبة من طرف المحاسبين العموميين يقوم المجلس في بداية الأمر باتخاذ قرارات مؤقتا يوجه إلى المحاسب المعني قصد إتاحة الفرصة لهذا الأخير لتقديم التبريرات الضرورية المتعلقة بالقضية وذلك في أجل شهرين من تاريخ تبليغ القرار المؤقت والذي يمكن تأجيله بطلب معلل من طرف المحاسب المعني[1].

- **القرار النهائي:**

بعد انقضاء الأجل المحدد من طرف المجلس المتعلق بتبريرات المحاسب العمومي للوضعية يقوم مجلس المحاسبة بإصدار حكما نهائيا عن طريق مداولة بعد الإطلاع على اقتراحات المقرر المراجع وجميع التفسيرات والإثباتات المقدمة من طرف المحاسب المعني.

ويأخذ القرار النهائي شكلين حسب الحالة وهما:

✓ في حالة التأكد من عدم وجود مخالفة في التسيير يتم إبراء المحاسب العمومي من المسؤولية مباشرة.
✓ في حالة وجود نقص في المبالغ المتواجدة في الخزينة، أو في حالة صرف نفقة غير قانونية يتم وضع المحاسب العمومي في وضع مدين Mise en débit عن طريق قرار يكتسي الطابع التنفيذي وهنا تقوم المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب العمومي ويجبر على تغطية العجز أو النقص الواقع من أمواله الشخصية.

[1] المادة 78 فقرة 02 من الأمر 95-20. المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة.

ولا يتم إعفاء المحاسب العمومي من مسؤوليته إلا في حالة إثباته القاهرة أو عن طريق العودة بالمسؤولية على الوكلاء والأعوان الموضوعين تحت سلطته[1]، أو في حالة حصوله على إعفاء من وزير المالية شريطة أن يسدد هذا الأخير المبلغ المقابل للخزينة العمومية.

وللإشارة فإن مسؤولية المحاسب العمومي لا تقوم فقط في حالة اكتشاف النقص في القيم المتواجدة في الخزينة العمومية بل يمكن أن تقوم أيضا في حالة عدم قيام المحاسبين العموميين بإيداع حسابات التسيير والوثائق الإثباتية في الآجال المحددة، حيث يقوم مجلس بفرض غرامات مالية على كل تأخير يتسبب فيه المحاسب العمومي.

1-2.الرقابة على نشاطات الآمر بالصرف:

ونميز هنا بين نوعين من الرقابة ألا وهما رقابة الانضباط في تنفيذ عمليات النفقات، والرقابة على عمليات التسيير التي يقوم بها الآمرون بالصرف القائمون على المصالح العمومية.

1-2-1.رقابة الانضباط في مجال تنفيذ النفقات:

حسب المادة 87 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة، يدخل في اختصاص المجلس التأكد من احترام قواعد الانضباط في مجال تسيير الأموال العمومية التي من بنيها النفقات العمومية وذلك قصد حماية الأموال العمومية من التلاعبات وتحديد الأشخاص التي تقوم عليهم المسؤولية في حالة اكتشاف التجاوزات إما بسبب عدم الاحترام الواضح للقواعد التشريعية والتنظيمية المتعلقة بتنفيذ عمليات تسيير الأموال العمومية والوسائل المتاحة والتي تؤدي إلى إلحاق أضرار بالخزينة العمومية، ونجد ذكر هذه المخالفات في المادة 88 من الأمر 95-20 والتي تتعلق في معظمها بالنفقات العمومية وتتمثل في:

- ✓ خرق الأحكام التشريعية والتنظيمية المتعلقة بتنفيذ النفقات والإيرادات.
- ✓ استعمال الاعتمادات والمساعدات التي تمنحها الدولة لأهداف غير التي منحت من أجلها.
- ✓ الالتزام بالنفقات دون توفر الصفة أو السلطة أو خرق القواعد المطبقة في مجال الرقابة القبلية.
- ✓ الالتزام بالنفقات دون توفر الاعتمادات أو تجاوز الترخيصات الخاصة بالميزانية.
- ✓ خصم نفقة بصفة غير قانونية من أجل إخفاء إما تجاوزا في الاعتمادات أو تغيير للتخصيص الأصلي للالتزامات.
- ✓ تنفيذ عمليات النفقات بطريقة مغايرة لهدف أو مهمة النفقة العمومية.
- ✓ الرفض الغير مؤسس للتأشيرات أو العراقيل الصريحة من طرف هيئات الرقابة القبلية أو التأشيرات الممنوحة خارج الشروط القانوني.

[1] المادة 82 فقرة 02 من الأمر 95-20. المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة

✓ عدم احترام الأحكام القانونية أو التنظيمية الخاصة بمسك الحسابات وسجلات الجرد، والاحتفاظ بالوثائق الثبوتية الخاصة بالنفقات المنفذة.

✓ التسيير الخفي للأموال والقيم والوسائل والأملاك العمومية.

✓ التسبب في إلزام الدولة أو جماعاتها الإقليمية أو الهيئات العمومية بدفع غرامات أو تعويضات مالية نتيجة عدم التنفيذ الكلي أو الجزئي للأحكام القضائية.

✓ الاستعمال التعسفي للإجراء القاضي بمطالبة المحاسبين العموميين بدفع النفقات على أسس غير قانونية أو تنظيمية.

✓ أعمال التسيير التي تتم بخرق القواعد المتعلقة بإبرام وتنفيذ العقود التي ينص عليها قانون الصفقات العمومية.

وعليه من الملاحظ أن معظم العمليات الخاصة بمراقبة الانضباط تتعلق بالنفقات العمومية وذلك من خلال المخالفات المتنوعة والتي يمكن إرجاع العامل الكبير في حدوثها إلى الإهمال الصادر عن المسؤولين في مجال تنفيذ النفقات العمومية، وتختلف هنا المسؤولية حسب درجة المخالفة والظروف المحيطة بحدوثها.

ونميزها بين ثلاث حالات وهي كالتالي:

1)- قيام المسؤولية الكاملة: ونجد ذكر ذلك في المادة 91 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة، حيث أن مجلس المحاسبة يقوم بمعاقبة كل مسؤول أو عون أو ممثل أو قائم بالإدارة في هيئة عمومية قام بارتكاب مخالفة النصوص التشريعية والتنظيمية أو عدم القيام بجميع التزاماته أو تجاهلها فيما يخص تنفيذ عمليات الميزانية العامة للدولة وذلك بنية كسب امتياز من الامتيازات المالية والعينية الغير مبرة إما لمصلحته الشخصية أو لمصلحتة الغير على حساب أموال الدولة.

2)- الإعفاء الجزئي من المسؤولية: ويكون في حالة إثبات المسؤول المعني لوجود حالة الاستعمال أو الضرورة أو لأسباب أمنية أثناء تنفيذ النفقة المعنية والتي هي موضوع المخالفة، وهنا لا يتم الإعفاء الكلي من المسؤولية بل يتم فقط التخفيف منها.

3)- الإعفاء من المسؤولية: وهذا ما نصت عليه المادة 93 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة، حيث يعفى المسؤول عن العملية في حالة قيام المسؤول السلمي بتوجيه أمر كتابي إلى مجلس المحاسبة يتعلق بإعفائه وهنا تقوم مسؤولية الرئيس السلمي.

للإشارة فإن رقابة الانضباط تتم من طرف مقرر معين نم بين مستشاري مجلس المحاسبة الذي يقوم بدراسة الملف والتحقيق مع المعني، وفي حالة اكتشاف المخالفة يتم توجيه الملف إلى غرفة الانضباط التابعة للمجلس للبت في المخالفة.

1-2-2.رقابة نوعية التسيير:

وتتعلق بدورها بالمسيرين (الآمرين بالصرف) وذلك من خلال قيام مجلس المحاسبة بالتحقق من طرق وكيفيات وشروط استعمال الموارد المتاحة لدى الإدارات العمومية، وخاصة التأكد من ما إذا كانت طريقة تسيير الأموال العمومية تقوم على النجاعة والفعالية والاقتصاد وذلك من خلال العودة إلى المهام الموكلة لكل مصلحة.

وعليه فإن مجلس المحاسبة يهدف من خلال هذه الرقابة إلى التحكم في استعمال وتخصيص الموارد بطريقة تضمن أكثر عقلانية تنفيذ النفقات العمومية من خلال المصادر المتاحة.

وفي نهاية عملية الرقابة يقوم المجلس بتقديم توصيات واقتراحات أساسية لتحسين فعالية ومردودية تسيير المصالح العمومية.

ويتمثل عمل قضاة الرقابة على التسيير في:

- ✓ تقييم تنظيم المؤسسة.
- ✓ تقييم الموارد البشرية.
- ✓ تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ تقييم الإنتاج والإنتاجية.
- ✓ عرض وتحليل الوضعية المالية.
- ✓ تقييم الاستثمارات ومردوديتها بالنسبة للمؤسسة.
- ✓ تقييم الوسائل المتاحة.

2- رقابة المفتشية العامة للمالية:

إن التسيير الذي يقوم به الآمرون بالصرف خاضع لرقابة وفحص المفتشية العامة للمالية والتي تعتبر هيئة رقابة خاضعة لوصاية وزارة المالية، ويخضع لرقابة المفتشية العامة للمالية كل من مصالح الدولة والجماعات الإقليمية ومختلف الهيئات الخاضعة لنظام المحاسبة العمومية وكذا المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والتعاونيات الفلاحية العمومية[1].

وقد تم تحديد صلاحياتها من خلال المرسوم التنفيذي 92-78 في مادته الثانية والتي تتمثل في:

- الرقابة على التسيير المالي والمحاسبي؛

[1] المادة الثانية من المرسوم التنفيذي 92-78 المؤرخ في 1992/02/22 الذي يحدد اختصاصات المفتشية العامة للمالية.-الجريدة الرسمية رقم 15 -1992.

- الدراسات والخبرات ذات الطبيعة الاقتصادية، المالية التقنية مع إمكانية التعاون مع إدارات عمومية أخرى؛
- التقييم الاقتصادي والمالي لنشاط إجمالي، أو قطاعي أو لفرع بطلب من السلطات العمومية أو الهيئة المعنية؛
- الدراسات والتحاليل المالية والاقتصادية لتقييم فعالية التسيير؛
- الدراسات المقارنة في الزمان والمكان المتعلقة بطرق التسيير على المستوى الداخلي والخارجي.

بالنسبة لتنفيذ النفقات العمومية تتم الرقابة من خلال فحص الوثائق ومراجعتها في عين المكان شكلا ومضمونا.

1- الشكـــل:

حيث يقوم المفتشون التابعون للمفتشية العامة للمالية بالتأكد من وجود وصحة الدفاتر والوثائق المالية والمحاسبة المتمثلة في الميزانية، الحساب الإداري، سجلات الجرد، سندات الطلب، الفواتير وغيرها من الوثائق المحاسبية الأخرى والتأكد من مدى مطابقتها للقوانين والتنظيمات السارية المفعول.

2- المضمون:

وهنا يقوم المفتشون بالتحقيق في سير وعمل المصلحة العمومية بصفة فجائية وغير متوقعة قصد اكتشاف أي إهمال أو عدم الجدية من طرف الساهرين على هذه المصالح في تأدية الوظائف المنوطة بهم من خلال قيام المفتشون بفحص الصندوق والتأكد من الأموال والقيم المتاحة للإدارة قصد تحقيق أهدافها ومقارنتها مع التسجيلات المحاسبية، إضافة إلى التدقيق في وثائق الإثبات المختلفة ويتم تحرير محضر يتضمن كل الملاحظات والمخالفات المسجلة يقوم بإمضائه كل من المفتشين والمحاسب العمومي.

وبعد ذلك يعقد المفتشون اجتماعا مع مسؤولي الهيئة الخاضعة للرقابة لإعلامهم بإرسال بعثة تحقيق وذلك بهدف معرفة تنظيم وسير الهيئة لتسهيل عملية الرقابة، وبعد ذلك تنتقل عملية الرقابة إلى الآمرين بالصرف للتأكد من التطابق بين العمليات المسجلة والوثائق الثبوتية المتعلقة بها.

قائمة المراجع:

الكتب باللغة العربية:

1. أعاد حمود القيس، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، ط8، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011م.
2. أوكيل محمد أمين، **محاضرات في قانون الميزانية العامة لطلبة السنة الثانية**، قسم التعليم القاعدي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، الجزائر، 2015.
3. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1995.
4. حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات –دراسة تحليلية في النظرية العامة لضريبة الرسم على القيمة المضافة دراسة نظرية وتطبيقية–**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007.
5. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، ط4، دار وائل للنشر والتويع، عمان، الأردن، 2012.
6. خديجة الأعسر، **اقتصاديات المالية العامة**، دار الكتب المصرية، مصر، 2016.
7. رفعت المحجوب، **المالية العامة**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990.
8. سعيد عبد العزيز عثمان، **مقدمة في الاقتصاد العام**، الدار الجامعية، بيروت، 2003.
9. سليم حسين، تاريخ مصر القديم ، دار النهضة العربية ، مصر 1980.
10. سمير صلاح الدين حمدي، **المالية العامة**، ط1، منشورات زين الحقوقية بيروت، لبنان، 2015
11. سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.
12. طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
13. عادل أحمد حشيش، **أساسيات المالية العامة**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1998.
14. عادل أحمد حشيش، **أصول الفن في الإقتصاد العام**، محاولة لتأصيل قواعده وفقا للمبادئ الحاكمة في علم المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1974.
15. عادل حشيش، مصطفى رشدي، **مقدمة في الإقتصاد العام (المالية العامة)**، دار الجامعة الجديدة للنشر، جمهورية مصر العربية، 1998.
16. عادل فليح وطلال محمود كداوي، **اقتصاديات المالية العامة**، الجزء الثاني، العراق، 1989.
17. عاطف صدقي، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1972.

18.عبد الباسط الوراني، النظام المالي عند اليونان، دار المعارف، 1973، القاهرة،
19.عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2005.
20.على زغدود، **المالية العامة**، ط12، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
21.علي العربي وعبد المعطي عساف، **دور الموازنة العامة ومشكلاتها في الدول النامية**، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، 1986.
22.عمر يحياوي، **مساهمة في دراسة المالية العامة** ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ،الجزائر ،2001.
23.غازي عناية، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار البيارق، عمان، الأردن، 1998.
24.مجدي شهاب، **أصول الإقتصاد العام، المالية العامة**، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2006.
25.محرزي محمد عباس، **اقتصاديات المالية العامة– النفقات ، الايرادات العامة، الميزانية العامة للدولة–**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة السادسة ، الجزائر، 2015.
26.محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء، **المالية العامة**، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2003.
27.محمد خالد المهايني ، محاضرات في المالية العامة ، المعهد الوطني للادارة العامة ، الجزائر، 2013.
28.محمد ساحل، **المالية العامة**، دار جسور للنشر والتوزيع –الجزائر، 2017.
29.محمد طاقة، هدى عزاوي، اقتصاديات المالية العامة ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الأردن ،2007.
30.محمود حسين الوادي، **تنظيم الإدارة المالية من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي ومكافحة الفساد**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2010.
31.محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، 2007.
32.مختار محمد الهانسي، **مقدمة في طرق الإحصاء الإجتماعي**، دار النهضة العربية، بيروت، 1982.
33.مصطفى الفار، **الإدارة المالية العامة**، دار أسامة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.
34.منصور ميلاد يونس، **مبادئ المالية العامة**، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، مصر، القاهرة، 2004.
35.ياسر صالح الفريجات، **المحاسبة في علم الضرائب**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

رسائل الماجستير و الدكتوراه:

1. دراوسي مسعود، **السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي**- دراسة حالة الجزائر 1990-2004 ، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006
2. محمد فتحي بيطار، **النفقات العامة في الأردن، أسباب زيادتها وآثارها الاقتصادية**، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، الأردن، .1990.
3. رحمة نابتي، **النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي -دراسة مقارنة-**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2 كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013-2014.
4. طارق الحاج، **ضريبة الأملاك في الضفة الغربية في ظل قانون 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له**، أطروحة درجة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين،2003.

3.المقالات:

- يحي زروقي، بن عزة محمد، **إشكالية تطور الإنفاق العام و علاقته بالنمو الاقتصادي في الجزائر : رؤية تحليلية و قياسية لقانون.A" "Wagner و دراسة "Musgrave" حول زيادة النفقات العامة**، مجلة مجاميع المعرفة، المركز الجامعي تندوف معهد العلوم الاقتصادية التسيير و العلوم التجارية، المجلد 2016، العدد 2 (30 يونيو/حزيران 2016)

القوانين والتشريعات:

1- قانون المالية لسنة 2022.الجريدة الرسمية رقم 100 ليوم الخميس 2021/12/30.
2- المادة 22 ، **دستور 2020** ،المؤرخ في 30 ديسمبر 2020 ، الجريدة الرسمية 82.
3- المادة 36 من القانون 90-21. المؤرخ في 1990/08/15 المتعلق بالمحاسبة العمومية.
4- المواد 05-06-07 من المرسوم التنفيذي 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها.
5- المادة 02 من القانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية.
6- المادة 35 و36 من قانون المحاسبة العمومية 90-21، المؤرخ في 15 أوت 1990.
7- المادة الأولى من الأمر 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة.

8- المادة 78 فقرة 02 من الأمر 95-20. المؤرخ في17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة.
9- المادة 82 فقرة 02 من الأمر 95-20. المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة.
10-المادة الثانية من المرسوم التنفيذي 92-78 المؤرخ في 1992/02/22 الذي يحدد اختصاصات المفتشية العامة للمالية.-الجريدة الرسمية رقم 15 -1992.

الكتب باللغة الأجنبية:

-Louis CARTOU, **Droit Fiscal et Européen**, Dalloz, 1986.
-Henry-Michel Crucis, **Finances publiques**, édition Montchrestien France .2003.

مواقع الأنترنيت:

- الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، الرابط التالي: تاريخ الإطلاع 2024/04/04
https://www.mfdgi.gov.dz/particuliers/vignette-sur-les-vehicules-automobiles-ar