



الجامعة الافتراضية السورية  
SYRIAN VIRTUAL UNIVERSITY

## المالية العامة 1

الدكتور محمد خير العكام



Books

## المالية العامة ١ الإيرادات والنفقات

الدكتور محمد خير العكام

من منشورات الجامعة الافتراضية السورية

الجمهورية العربية السورية ٢٠١٨

هذا الكتاب منشور تحت رخصة المشاع المبدع – النسب للمؤلف – حظر الاشتقاق (CC– BY– ND 4.0)

<https://creativecommons.org/licenses/by-nd/4.0/legalcode.ar>

يحق للمستخدم بموجب هذه الرخصة نسخ هذا الكتاب ومشاركته وإعادة نشره أو توزيعه بأية صيغة وبأية وسيلة للنشر ولأية غاية تجارية أو غير تجارية، وذلك شريطة عدم التعديل على الكتاب وعدم الاشتقاق منه وعلى أن ينسب للمؤلف الأصلي على الشكل الآتي حصراً:

محمد خير العكام، الإجازة في الحقوق، من منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، ٢٠١٨

متوفر للتحميل من موسوعة الجامعة <https://pedia.svuonline.org/>

## Public Finance Law

Mohammad Kher Al Akkam

Publications of the Syrian Virtual University (SVU)

Syrian Arab Republic, 2018

Published under the license:

Creative Commons Attributions- NoDerivatives 4.0

International (CC-BY-ND 4.0)

<https://creativecommons.org/licenses/by-nd/4.0/legalcode>

Available for download at: <https://pedia.svuonline.org/>



# الفهرس

1	الوحدة التعليمية الأولى: مدخل إلى علم المالية العامة ..
1	الأهداف التعليمية.
4	الدولة والنشاط الإقتصادي .
4	أولاً- دور الدولة عند نشأة النظام الرأسمالي .
5	ثانياً- الدولة الحارسة ودورها في النشاط الإقتصادي .
6	أهداف النظام المالي في ظل مبدأ الحياد المالي .
7	ثالثاً- الدولة المتدخلة ودورها في النشاط الإقتصادي .
9	رابعاً- الدولة المنتجة ودورها في النشاط الإقتصادي .
10	خامساً- دور الدولة في النشاط الإقتصادي في الدول النامية ..
11	سادساً- مراجعة دور الدولة في النشاط الإقتصادي في الوقت الراهن.
13	طبيعة علم المالية العامة ونطاقه ..
14	الحاجات العامة ...
14	أولاً- مفهوم الحاجة العامة .
15	ثانيا- نطاق الحاجة العامة ...
16	ثالثاً- الشروط الواجب توافرها في الحاجة لتصيح حاجة عامة ..
18	تطور علم المالية العامة .
18	أولاً- المرحلة الأولى: مرحلة ما قبل قيام الدولة الإسلامية ..
18	ثانياً- المرحلة الثانية: مرحلة الدولة الإسلامية ..
20	ثالثاً- المرحلة الثالثة: المالية العامة في العصور الوسطى وما بعدها .
21	رابعاً- المرحلة الرابعة: المالية العامة في عصر الدولة الحديثة ..

23	تعريف علم المالية العامة وعلاقته بالعلوم الأخرى ..
23	أولاً- تعريف علم المالية العامة ..
23	ثانياً- طبيعة علم المالية العامة القانونية ..
25	ثالثاً- المالية العامة والتشريع المالي ..
25	رابعاً- علاقة المالية مع العلوم الأخرى ..
26	علاقة علم المالية العامة بفروع القانون ..
26	العلاقة بين علم المالية العامة وعلم الإقتصاد ..
27	العلاقة بين علم المالية العامة وعلم السياسة ..
28	العلاقة بين علم المالية العامة وعلم الاجتماع ..
28	العلاقة بين علم المالية وعلم الإحصاء والرياضيات ..
28	العلاقة بين علم المالية وعلم المحاسبة ..
28	العلاقة بين علم المالية العامة وعلم السكان ..
31	<b>الوحدة التعليمية الثانية: النفقات العامة</b> ..
31	الأهداف التعليمية ..
33	مفهوم النفقات العامة ..
33	أولاً- النفقة العامة مبلغ من المال يغلب عليه الطابع النقدي ..
34	ثانياً- النفقة العامة تصرف من قبل أحد مؤسسات الدولة أو هيئاتها ..
35	ثالثاً- النفقة العامة تصرف إشباعاً لحاجة عامة ..
36	رابعاً- النفقة العامة تحقق أهداف الدولة العامة ..
37	تبويب النفقات العامة ..
38	التقسيمات الفقهية للنفقات العامة ..
38	أولاً- النفقات العادية والنفقات غير العادية ..



42	..... ثانياً- التبيويب الإداري للنفقات .
43	..... ثالثاً- النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية (التقسيم الاقتصادي)
44	..... معايير التفرقة بين النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية.
45	..... أهمية تقسيم النفقات إلى حقيقية وتحويلية ..
45	..... أنواع النفقات الحقيقية ..
46	..... أنواع النفقات التحويلية ..
46	..... هناك بعض الملاحظات على هذا التقسيم ..
46	..... رابعاً- التبيويب الوظيفي للنفقات العامة ...
49	..... تبويب النفقات العامة في الجمهورية العربية السورية ...
49	..... أولاً- تبويب النفقات العامة قبل صدور القانون المالي الأساسي رقم /92/ لعام 1967 ...
51	..... ثانياً- تبويب النفقات العامة في ظل القانون المالي الأساسي رقم /92/ لعام 1967 ...
60	..... الوحدة التعليمية الثالثة: حجم النفقات العامة ..
60	..... الأهداف التعليمية ..
62	..... ظاهرة تزايد حجم النفقات العامة ...
62	..... أولاً- القانون العام للظاهرة ..
64	..... ثانياً- الأسباب الظاهرية لتزايد النفقات العامة ..
65	..... ثالثاً- الأسباب الحقيقية لزيادة حجم النفقات العامة ..
71	..... حدود النفقات العامة ..
72	..... أولاً- قدرة الدولة في الحصول على إيرادات والمقدرة المالية للدولة ..
73	..... ثانياً- مستوى النشاط الاقتصادي ...
73	..... ثالثاً- ضرورة المحافظة على قيمة النقود ..
74	..... ترشيد النفقات العامة ..

74	أولاً- تحديد الحجم الأمثل للنفقات العامة ..
76	ثانياً- إعداد دراسات الجدوى للمشروعات التي يتقرر إقامتها
77	ثالثاً- التركيز على نظم الرقابة على النفقات العامة .
78	رابعاً- تجنب الإسراف أو التبذير ..
79	تطور حجم النفقات العامة في الجمهورية العربية السورية
80	أولاً- تزايد النفقات العامة ظاهرة مستمرة ...
81	ثانياً- الأسباب المباشرة لزيادة النفقات العامة ..
86	<b>الوحدة التعليمية الرابعة: الآثار الاقتصادية للنفقات العامة</b>
86	الأهداف التعليمية .....
88	أهم الآثار الاقتصادية المباشرة للنفقات العامة ...
88	أولاً- آثار النفقات العامة في الإنتاج والدخل القومي
90	ثانياً- أثر النفقات العامة في العمالة .
91	ثالثاً- أثر النفقات العامة في مستوى الأسعار ..
93	رابعاً- أثر النفقات العامة في توزيع الدخل ..
93	خامساً- أثر النفقات العامة في الادخار القوي .
94	سادساً- أثر النفقات العامة في معدل النمو الاقتصادي
95	الأثر الاقتصادي غير المباشر للنفقات العامة ..
95	أولاً- الأثر المضاعف .....
96	ثانياً- الأثر المعجل (المسارع) .....
99	<b>الوحدة التعليمية الخامسة: الإيرادات العامة ..</b>
99	الاهداف التعليمية .....
101	التعريف بالإيرادات العامة ...

103	مفهوم الإيرادات العامة ..
103	أولاً- التطور التاريخي للإيرادات العامة ..
104	ثانياً- معايير تصنيف الإيرادات العامة ..
106	ثالثاً- أنواع الإيرادات العامة ..
113	رابعاً- الإيرادات العامة في الجمهورية العربية السورية ..
114	تبويب الإيرادات العامة ..
114	أولاً- التبويب الفقهي للإيرادات العامة ..
116	ثانياً- تبويب الإيرادات العامة في الجمهورية العربية السورية ..
125	<b>الوحدة التعليمية السادسة: الرسم.</b>
125	الاهداف التعليمية ..
127	التعريف بمفهوم الرسم ..
127	أولاً- نشأة الرسوم العامة وتطور أهميتها.
128	ثانياً- تعريف الرسم وخصائصه .
130	ثالثاً- أنواع الرسوم وطرق استيفاؤها ..
134	تميز الرسم عن بعض الاقتطاعات المالية الأخرى ..
134	أولاً- الفرق بين الرسم والضريبة ..
135	ثانياً- الفرق بين الرسم والثمن (السعر) .
136	ثالثاً- الفرق بين الرسم ومقابل التحسين (الأتاوة) ..
136	رابعاً- الفرق بين الرسم وشبه الضريبة ..
139	<b>الوحدة التعليمية السابعة: الضريبة ..</b>
139	الأهداف التعليمية ..
140	مفهوم الضريبة ..

140	أولاً- التطور التاريخي للضريبة ..
142	ثانياً- تعريف الضريبة وخصائصها .
147	ثالثاً- أهداف الضريبة.
149	رابعاً- القواعد الأساسية للضريبة.
154	الأساس القانوني للضريبة ..
154	أولاً- النظرية التعاقدية..
156	ثانياً- النظرية التضامنية...
159	الوحدة التعليمية الثامنة: مطرح الضريبة (الوعاء الضريبي).
159	الأهداف التعليمية.
160	أولاً- التعريف بمطرح الضريبة
161	ثانياً- أسس اختيار مطرح الضريبة..
161	1- الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال
163	2- الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة..
164	3- الضريبة الموحدة والضرائب النوعية..
167	ثالثاً- الطبيعة الاجتماعية لمطرح الضريبة ..
171	رابعاً- الطبيعة الاقتصادية لمطرح الضريبة .
174	خامساً- الطبيعة القانونية لمطرح الضريبة ...
178	الوحدة التعليمية التاسعة: المعدل الضريبي (سعر الضريبة) ..
178	الأهداف التعليمية.
179	أولاً- تعريف معدل الضريبة .
180	ثانياً- الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية أو التحديدية.
181	ثالثاً- الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية.

183	رابعاً- صور التصاعد الضريبي ..
188	الوحدة التعليمية العاشرة: تحقق الضريبة وجبايتها .
188	الأهداف التعليمية ..
189	أولاً- تحقق الضريبة ..
189	1 مفهوم التحقق ..
189	2- أساليب تقدير مطرح الضريبة ..
201	الوحدة التعليمية الحادية عشرة: الانعكاس الضريبي .
201	الأهداف التعليمية ..
202	أولاً- تعريف الإنعكاس الضريبي ..
203	ثانياً- شروط الإنعكاس الضريبي ..
203	ثالثاً- صور الإنعكاس الضريبي ..
205	رابعاً- العوامل المؤثرة في الإنعكاس الضريبي ..
210	التهرب الضريبي ..
210	أولاً- تعريف التهرب الضريبي .
211	ثانياً- أنواع التهرب الضريبي ..
212	ثالثاً- أسباب التهرب الضريبي ..
216	رابعاً- آثار التهرب الضريبي ..
217	خامساً- أساليب مكافحة التهرب الضريبي ..
223	الوحدة التعليمية الثانية عشر: الازدواج الضريبي .
223	الأهداف التعليمية ..
224	أولاً- مفهوم الازدواج الضريبي ..
225	ثانياً- شروط الازدواج الضريبي ..

227	..... ثالثاً- أنواع الازدواج الضريبي
233	..... الوحدة التعليمية الثالثة عشرة: آثار الضريبة
233	..... الأهداف التعليمية ..
234	..... أولاً- الآثار السياسية للضريبة ..
235	..... ثانياً- الآثار الاجتماعية للضريبة ..
237	..... ثالثاً- الآثار الاقتصادية للضريبة ..
237	..... 1 – الأثر في الاستهلاك والإنتاج ..
238	..... 2- الأثر في الادخار والاستثمار ..
239	..... 3- الأثر في تخصيص الموارد ..
239	..... 4- الأثر في التداول النقدي ..
240	..... 5- الأثر في الأسعار ..
242	..... الوحدة التعليمية الرابعة عشر: القروض العامة
242	..... الأهداف التعليمية ..
243	..... التعريف بالقروض العامة ..
244	..... أولاً- تطور نظرية القروض العامة ..
245	..... ثانياً- مفهوم القروض العامة ..
247	..... ثالثاً- الطبيعة القانونية والاقتصادية للقروض العامة ..
250	..... أنواع القروض العامة وحدودها ..
250	..... أولاً- أنواع القروض العامة ..
250	..... 1 – القروض الداخلية والقروض الخارجية ..
251	..... 2- القروض الاختيارية والقروض الاجبارية ..
252	..... 3- القروض المؤبدة والقروض المؤقتة ..

253	.....	ثانياً- حدود القروض العامة ..
253	.....	1 – العوامل المحددة للقروض الداخلية .
254	.....	2- العوامل المحددة للقروض الخارجية .
256	.....	إصدار القروض العامة..
256	.....	أولاً- الجهة المختصة بإصدار القرض العام
257	.....	ثانياً- مقدار القرض العام....
258	.....	ثالثاً- سعر الفائدة ...
259	.....	رابعاً- طرق الاكتتاب على القروض العامة..
260	.....	خامساً- المزايا التي يمكن أن تمنح للمكثبين .
262	.....	إنقضاء القروض العامة وأثارها .
262	.....	أولاً- انقضاء القروض العامة ...
263	.....	ثانياً- آثار القروض العامة .....
263	.....	1 – الآثار الاقتصادية للقروض العامة .
265	.....	2- الآثار الاجتماعية للقروض العامة ..
267	.....	دور القروض العامة في الدول النامية .
273	.....	<b>الوحدة التعليمية الخامسة عشر: الموازنة العامة</b>
273	.....	الأهداف التعليمية
274	.....	التعريف بمفهوم الموازنة العامة
274	.....	نشأة الموازنة وخصائصها .
274	.....	أولاً- نشأة فكر الموازنة العامة وتطبيقها في سورية
277	.....	ثانياً- تعريف الموازنة العامة..
278	.....	ثالثاً- خصائص الموازنة العامة

282	رابعاً- تفريق الموازنة العامة عن غيرها من المفاهيم .....
284	أولاً- سمات الموازنة العامة وأنواعها.....
286	ثانياً- أنواع الموازونات العامة.....
290	الوحدة التعليمية السادسة عشر: المبادئ الأساسية لموازنة .....
290	الأهداف التعليمية .....
292	مبدأ سنوية الموازنة .....
292	أولاً- تعريف مبدأ سنوية الموازنة العامة .....
293	ثانياً- مبررات مبدأ سنوية الموازنة .....
294	ثالثاً- تطور مبدأ سنوية الموازنة .....
295	رابعاً- بداية السنة المالية .....
296	خامساً- السنة المالية .....
299	سادساً- استثناءات مبدأ سنوية الموازنة .....
304	سابعاً- مبدأ سنوية الموازنة ومدة انسجامه مع السياسة العامة للدولة .....
306	مبدأ وحدة الموازنة .....
306	أولاً- تعريف بمبدأ وحدة الموازنة .....
307	ثانياً- تطور مبدأ وحدة الموازنة .....
308	ثالثاً- استثناءات مبدأ وحدة الموازنة .....
312	مبدأ شمول الموازنة والصوافي .....
312	أولاً- تعريف مبدأ شمول الموازنة .....
313	ثانياً- تعريف مبدأ الصوافي.....
314	ثالثاً- مبررات شمول الموازنة .....
314	رابعاً- استثناءات مبدأ شمول الموازنة .....



315	خامساً- تطور تطبيق مبدأي شمول الموازنة ومبدأ الصوافي ..
317	مبدأ شيوع الموازنة (عدم تخصيص الإيرادات)..
317	أولاً- مفهوم مبدأ شيوع الموازنة ..
318	ثانياً- استثناءات مبدأ شيوع الموازنة .
319	ثالثاً- تطبيق مبدأ شيوع الموازنة في سورية .
323	مبدأ تخصيص الاعتمادات .
323	أولاً- تعريف مبدأ تخصيص الاعتمادات ..
324	ثانياً- نتائج مبدأ تخصيص الاعتمادات ..
324	ثالثاً- استثناءات مبدأ تخصيص الاعتمادات ..
327	<b>الوحدة التعليمية السابعة عشر: دورة حياة الموازنة .</b>
327	الأهداف التعليمية .
329	إعداد الموازنة العامة .
329	أولاً- المقصود بإعداد الموازنة..
330	ثانياً- السلطة الصالحة لإعداد الموازنة ..
333	ثالثاً- مراحل إعداد الموازنة .
338	رابعاً- طرق تقدير نفقات الدولة وإيراداتها ..
342	<b>الوحدة التعليمية الثامنة عشر: إقرار الموازنة</b>
342	الأهداف التعليمية .
343	أولاً- ماهية حق إقرار الموازنة وتطوره .
346	ثانياً- السلطة التي تتولى إقرار الموازنة ..
347	ثالثاً- الطبيعة الحقوقية لقانون الموازنة العامة للدولة ..
349	رابعاً- صلاحيات السلطة التشريعية في إقرار الموازنة .

350	خامساً- رفض الموازنة ونتائجه ..
352	سادساً- مراحل إقرار الموازنة من مجلس الشعب في سورية وإصدارها ..
355	<b>الوحدة التعليمية التاسعة عشر: تنفيذ الموازنة ..</b>
355	الأهداف التعليمية ..
356	أولاً- مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف التنفيذية ..
358	ثانياً- تنفيذ النفقات العامة ..
361	ثالثاً- محاسب الإدارة ودوره في تنفيذ الموازنة ..
366	رابعاً- تنفيذ الإيرادات العامة ..
369	<b>الوحدة التعليمية: العشرون ..</b>
369	الأهداف التعليمية ..
370	التعريف بمفهوم الرقابة المالية ..
370	أولاً- تعريف الرقابة المالية ..
370	ثانياً- تطور مفهوم الرقابة ..
371	ثالثاً- أهداف الرقابة ..
373	رابعاً- أساليب تنفيذ الرقابة المالية ..
374	خامساً- أنواع الرقابة المالية ..
382	الرقابة على تنفيذ الموازنة في سورية ..
382	أولاً- تطور مفهوم الرقابة في سورية ..
383	ثانياً- رقابة محاسب الإدارة ..
384	ثالثاً- رقابة الإدارة المركزية في وزارة المالية ..
385	رابعاً- رقابة الجهاز المركزي للرقابة المالية ..
392	خامساً- رقابة الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ..
393	سادساً- الرقابة التشريعية ..

# الوحدة التعليمية الأولى

## مدخل إلى علم المالية العامة

### الكلمات المفتاحية:

الدولة الحارسة- الدولة المتدخلة- الحاجات العامة- تعريف علم المالية العامة- طبيعة علم المالية العامة- علاقة علم المالية العامة بالعلوم الأخرى.

### الملخص:

إن علم المالية هو الذي يبحث في جملة النشاطات المالية والاقتصادية التي تقوم بها الدول، لذا تطور هذا العلم مع تطور دور الدولة بالمجتمع من علم ذا هدف مالي فقط إلى علم مركب يمكن من خلاله للدولة أن تتدخل في معظم نواحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وهذا ما جعل مفهوم الحاجات العامة مرتبطة بتحديد نطاقه، وجعل له علاقات كثيرة مع فروع العلوم الأخرى كعلم الاقتصاد والعلوم الاجتماعية والإحصاء والمحاسبة إضافةً إلى علاقته بفروع علم القانون.

### الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً على:

- تنمية مهارة الطالب حول دور الدولة في النشاط الاقتصادي وعلاقة ذلك مع تطور علم المالية العامة.
- التعريف بعلم المالية العامة وتطوراته ونطاقه وأهميته وعلاقته مع العلوم الأخرى.
- التعرف على وجهها هذا العلم القانوني والاقتصادي.

إذا كان علم المالية العامة يبحث في جملة النشاطات المالية والاقتصادية للدولة، فهو يبحث أيضاً في جملة المفاهيم والأفكار والنظريات القانونية والمالية التي تعالج الكيفية التي يتم فيها توفير الموارد المالية العامة للدولة، واستخدامها للإنفاق الحكومي العام، ومن ثم استخدام موارد الدولة ونفقاتها أدواتاً للسياسات المالية التي تحقق الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية والمالية والتنموية وغيرها من الأهداف التي ترقى وتسعى إلى تحقيقها المجتمعات والأمم. لذلك يمكننا القول إن علم المالية العامة يرتبط ارتباطاً وثيقاً بغيره من العلوم الأخرى التي تساهم في نهضة المجتمعات والدول وتعمل على تقدمها وتمييزها، كالعلوم السياسية والقانونية والاجتماعية والاقتصادية وغيرها من العلوم. فعلم المالية العامة، علم ذا طابع مالي، اقتصادي، قانوني.

تحتل دراسة المالية العامة مركزاً هاماً بين موضوعات القانون والاقتصاد، وتعتبر التشريعات المالية والضريبية الأداة المهمة لتسيير العجلة الإدارية والاقتصادية للدولة.

وتعتبر مادة المالية العامة والتشريع المالي أحد فروع القانون العام، فتدرس في كليات الحقوق، كما تدرس في كليات الاقتصاد، ففي الكليات الأولى يركز في دراستها على الجانب القانوني - المالي فيها بالإضافة إلى جوانب أخرى، بينما في الكليات الثانية فتدرس تحت اسم اقتصاديات المالية العامة أحياناً لتركز على الجانب الاقتصادي المالي فيها دون إهمال للجوانب الأخرى.

إن معرفة الوجه القانوني للمالية العامة تظهر من خلال دراسة التشريعات المالية والضريبية المتمثلة بالقواعد والأنظمة القانونية التي تنظم الحقوق المالية للدولة، سواء فيما يتعلق بجباية الإيرادات الضريبية والإيرادات غير الضريبية أم فيما يتعلق بكيفية الإنفاق العام وإدارته في الدولة، فعلم المالية العامة وإن كان علماً اقتصادياً في جوهره، إلا أنه تغلب عليه الصفة القانونية، لأنه يعالج الوجه القانوني للنشاط المالي والاقتصادي للدولة، فهو علم قانوني، ومادته قانونية، وتخضع موضوعاته للتشريعات القانونية والدستورية في الدولة، فالضرائب والرسوم والقروض والغرامات والإعانات وغيرها والنفقات العامة والموازنة العامة تشكل أهم الموضوعات الأساسية للمالية العامة تنظمها القوانين والأنظمة المالية في الدولة، وتصدر استناداً إلى المبادئ العامة التي تحكم هذا العلم، والتي أصبح معظمها ذات مرتبة دستورية.

وقد تطور علم المالية العامة كثيراً، فبعد أن كان هدفه في ظل نظريته التقليدية محددًا في كيفية توفير الموارد المالية الضرورية وبالقدر الكافي لتغطية النفقات المرفقية المحدودة، أصبح هنالك حاجة متزايدة

لأخذ هذا العلم لمفهوم حديث ينقل المالية العامة والدولة من دورها السلبي إلى دورها الإيجابي في مضمار التدخل الوظيفي للدولة في شتى المجالات. لذلك أخذ المفهوم الحديث للمالية العامة ينصب على ضرورة تكريس دور أكثر إيجابية للدولة بأن تستخدم أدوات المالية العامة، الإيرادية والإنفاقية في التأثير في حركة ومجريات الأمور الاقتصادية والاجتماعية، كالتحكم في حجم الإنفاق العام وتوزيع الدخل القومي وتحديد حجم الاستثمار والإنتاج ونوعيته، والتحكم بالضغوط التضخمية ومعدلات النمو الاقتصادي، وغيرها من الأمور، وذلك من أجل أن تكون تلك الأدوات المالية أكثر فاعلية في حل المشاكل الاقتصادية التي تعاني منها الدول، لذلك أصبح هذا العلم أكثر اهتماماً من ذي قبل بدراسة الآثار الاقتصادية والمالية للموضوعات التي تهيم فيها سواء الإنفاقية أم الإيرادية، قبل نظمها في قواعد وأنظمة قانونية.

والخلاصة أن النفقات العامة والإيرادات العامة والموازنة العامة تشكل الموضوعات الثلاثة الرئيسة لمحور النشاط الاقتصادي والمالي للدولة، وتكون في نفس الوقت هي الأدوات الرئيسة لرسم وتنفيذ السياسة المالية للدولة، لذلك فإن الموضوعات الثلاثة السابقة تكوّن الموضوعات الرئيسة لعلم المالية العامة، فالنفقات العامة هي المحور الأول للنشاط المالي والاقتصادي في الدولة ويتمثل في مجموع الحاجات العامة التي يتعين على الدولة إشباعها، وهذه النفقات العامة تتطلب حصول الدولة على الإيرادات العامة التي تغطي تلك النفقات، والتي تشكل جزءاً من الدخل القومي والنتاج القومي للدولة من عمل ورأس مال وموارد طبيعية وهذا ما جعل تلك الإيرادات تغطي المحور الثاني لموضوعات المالية العامة، وكما يقتضي مقابلة النفقات العامة بالإيرادات العامة من الدولة أن تضع برنامجاً مجدداً يوضع لفترة زمنية عادة ما تكون سنة، تسمى الموارنة العامة، يقابل بين النفقات العامة والإيرادات العامة للدولة ويوجهها معاً لتحقيق السياسة المالية التي هي جزء من السياسة الاقتصادية للدولة، لتشكل الموازنة العامة المحور الثالث للمالية العامة، وبذلك تكتمل الموضوعات الرئيسة لعلم المالية العامة

وللتعريف بعلم المالية العامة وليبيان نطاقه وطبيعته وأهميته في الوقت الحاضر، لا بد لنا أن نتناول في فصل تمهيدي، المبحثين التاليين:

## الدولة والنشاط الاقتصادي

من المعلوم أن المحرك الأساسي للنشاط الاقتصادي هو إشباع الحاجات المادية للأفراد وان إنتاج السلع والخدمات هو وسيلة تحقيق ذلك، وإذا نُظر إلى قائمة هذه الحاجات نجدها تختلف من فرد إلى آخر ومن مجتمع لآخر من حيث نوعها وعددها وترتيبها التفاضلي، فإذا استطاع مجتمع ما من خلال مؤسساته أن يحقق الإشباع الكامل للحاجات المادية لأفراده فإنه سيقضي تماماً على ما يعرف بالمشكلة الاقتصادية. ومشكلة عدم قدرة المجتمعات على توفير القدر الكافي من السلع والخدمات اللازمة لأفرادها هي مشكلة تواجدت على مر العصور وستستمر إلى ما لا نهاية، بالإضافة إلى اختيار أفضل الوسائل لذلك، وهذا هو المحرك الرئيس لتطور النظم الاقتصادية في العالم على مر العصور، عبر المفاضلة بين تلك السلع والخدمات التي يجب إشباعها والمفاضلة بين الوسائل التي يتم فيها ذلك، وتطور واختلاف دور الدولة في النشاط الاقتصادي من نظام اقتصادي لآخر.

لذلك لا بد في البداية من تفهم دور الدولة، في النشاط الاقتصادي من منظور العلاقة الوطيدة بينه وبين المالية العامة، وتجدد الإشارة هنا إلى أن حجم هذا الدور ارتبط دائماً بحجم مالية الدولة عبر المراحل التاريخية المختلفة التي مرت بها المجتمعات الحديثة. ومن هذا المنطلق يبدو من الملائم تتبع دور الدولة في النشاط الاقتصادي، فيلاحظ أن هذا الدور قد تطور عبر مراحل تاريخية مختلفة، فقد تطور دور الدولة في النشاط الاقتصادي في الدولة الحديثة وفق المراحل التالية:

### أولاً- دور الدولة عند نشأة النظام الرأسمالي

لعبت الدولة دوراً حيوياً في تراكم رأس المال التجاري وإقامة الصناعات، وكان هدف هذا الدور هو بناء أسس النظام الاقتصادي الجديد، وذلك بضمان توافر شروط أساسية لإرساء عملية التحول الاقتصادي من مجتمع إقطاعي إلى مجتمع رأسمالي. هذه الشروط الأساسية تتركز في إيجاد المناخ المناسب لإقامة المشروعات الخاصة، وظهور وتطوير طبقة الرأسماليين الجدد، وقد اتخذ هذا التدخل شكلين رئيسيين:



1. تدخل مباشر عن طريق إقامة المشروعات وتحمل مخاطرها حتى تصبح مربحة، فإذا ما تحقق ذلك شرعت الدولة في بيع هذه المشروعات التي أنشأتها إلى الأفراد.
2. تدخل غير مباشر عن طريق اتخاذ إجراءات تهدف إلى الحد من المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المشروعات الخاصة.

وقد ترتب على هذا الدور النشط الذي قامت به الدولة في الحياة الاقتصادية، اتساع النشاط المالي للدولة. وبعد أن قامت الدول الصناعية الجديدة بهذا الدور اقتصر دورها الاقتصادي بعد ذلك على حماية أسس هذا النظام وترك النشاط الاقتصادي للمبادرة الفردية لأنها الأقدر على تحقيق الصالح العام للمجتمع في النهاية من وجهة نظرها في ذلك الحين.

### ثانياً - الدولة الحارسة ودورها في النشاط الاقتصادي



ساد مفهوم الدولة الحارسة، في ظل سيادة أفكار النظريات الاقتصادية التقليدية التي كانت تُبنى على أساس ترك النشاط الاقتصادي للأفراد دون تدخل من الدولة، إلا من أجل حماية أسس هذا النظام الذي يقوم على مبدأ الحرية الاقتصادية للأفراد، وهذا المبدأ كان هو المحرك الرئيس للنشاط الاقتصادي في المجتمع ولتحديد دور الدولة فيه.

وقد ترتب على ذلك عدة نتائج لعل أهمها:<sup>1</sup>

1. إن وظيفة الدولة هو القيام بأعمال التي يصعب على الرأسمالي القيام بها أو تعجز آلية العرض والطلب في ذلك النظام على تحديد أثمانها، أو المستفيد منها بشكل مباشر، وبالتالي فقد تحدد دورها في القيام بأعمال الأمن الداخلي والعدالة والدفاع.

2. إن المبدأ السائد في مجال المالية العامة للدولة في ذلك النظام هو مبدأ الحياد المالي، أي تحديد الإيرادات التي يمكن الحصول عليها للوفاء بالتزامات الدولة لأداء وظيفتها التي اقتضت على الوظائف التقليدية لها دون أي استخدام لها من أجل التأثير في النشاط الفردي أو في قوى السوق أو في التأثير في التوازن العام الذي يتحقق تلقائياً.

**كانت أهداف النظام المالي في ظل مبدأ الحياد المالي تتمثل في:**

أ- إحداث التوازن المالي فقط، وترك التوازن الاقتصادي والاجتماعي يتحقق من خلال يد خفية توفيق بين مصالح الأفراد ومصالح المجتمع، لذلك فإن دور الدولة في النشاط الاقتصادي انحسر كثيراً، ودور المالية العامة اقتصر على الحصول على الإيرادات اللازمة لتغطية النفقات التي يسمح بها هذا الدور.

ب- ضغط النفقات العامة إلى أدنى حد ممكن، وضرورة المحافظة على توازن الموازنة، وعدم الالتجاء إلى القروض العامة أو إلى الإصدار النقدي الجديد إلا في حالات استثنائية وشروط خاصة. وبالتالي فإن الحكم على كفاءة النظام المالي في الدولة يتم عبر احترام هذه المبادئ المالية.<sup>2</sup>

ج- تم استنتاج مبادئ المالية العامة من القواعد والمبادئ التي تحكم المالية الخاصة، والذي نتج عنه اعتبار الاتفاق العام دائماً استهلاكي، وان الذي يحركه قاعدة أكبر منفعة بأقل نفقة.

وهذا ما أدى لحدوث اضطرابات في أسس النظام الاقتصادي الرأسمالي هددته بالانهيار، مما مهد لإعادة النظر في تلك الأسس، أدى ذلك إلى تطور دور الدولة في النشاط الاقتصادي وتطور النظرة إلى المالية العامة لتصبح سياسة تستخدم فيها الحكومة برامج الإنفاق العام والإيرادات العامة، لتحدث أثراً مرغوبة

<sup>1</sup> د. عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية مصر، العام الدراسي 2004/2005، ص 35 وما بعد.

<sup>2</sup> د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص 36.



في كل من الدخل القومي والإنتاج والعمالة، وتمنع عنها الآثار غير المرغوب فيها، مما مهد لظهور ما يسمى بالدولة المتدخلة.

وهذا ما أدى لحدوث اضطرابات في أسس النظام الرأسمالي هددته بالانهيار، مما مهد لإعادة النظر في تلك الأسس وتطوير دور الدولة الاقتصادي والاجتماعي، وبالتالي تطوير نظرتها إلى المالية العامة لتنتقل من مفهوم المالية العامة إلى مفهوم السياسة المالية التي تستخدمها الدولة في كل عناصرها ( نفقات - إيرادات - موازنة ) لإحداث آثار ترغبها وتمنع عنها آثار لا ترغبها، مما مهد لظهور ما يسمى بالدولة المتدخلة.

### ثالثاً- الدولة المتدخلة ودورها في النشاط الاقتصادي



بعد أن سادت الأزمة الاقتصادية العالمية الكبرى في نهاية العشرينات من القرن الماضي وانتشار الكساد العالمي، برزت النظرية الاقتصادية الكينزية، من أجل حماية النظام الرأسمالي من عوامل انهياره الداخلية.<sup>3</sup>

وقد لعبت النظرية الكينزية الدور الرئيس في تغيير أسس النظرية الاقتصادية التقليدية، فانتقدت تلك الأسس واعتبرتها غير كافية لتحقيق الاستقرار الاقتصادي وأنها لا تحول دوماً دون حدوث الضغوط التضخمية أو ظهور البطالة الإجبارية وانتشار الكساد، وذلك لوجود تعارض أحياناً بين مصلحة الفرد ومصلحة المجتمع.

<sup>3</sup> د. محمد خير العكام، دور السياسات الضريبية في البلاد العربية، في إنجاز السوق العربية المشتركة، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، 2003، ص2.

وبناء على ذلك يمكن للدولة أن تصحح هذا التعارض وتكون أكثر رشداً وكفاءة من القطاع الخاص لأنها دائماً تسعى لتحقيق مصلحة المجتمع، لذلك يقع على عاتقها واجب التدخل في النشاط الاقتصادي لمنع حدوث الأزمات الاقتصادية ومعالجتها عند حدوثها، وذلك لضمان الاستقرار الاقتصادي<sup>4</sup>.

إن تطور دور الدولة في الاقتصاد الرأسمالي أدى إلى تطور مماثل لأهداف النظام المالي فيها، فلم يعد يهدف إلى التمويل فقط بقدر ما أصبح يهدف إلى التأثير في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للأفراد. ولعل أهم هذه الأهداف:

1. المحافظة على الاستقرار الاقتصادي ما أمكن ومعالجة الآثار الاقتصادية السلبية للأزمات الاقتصادية.

2. تحقيق قدر من العدالة في توزيع الدخل القومي، وتقليل التفاوت في حدة الفوارق الاجتماعية دون القضاء على ذلك التفاوت بين الدخل والثروات.

3. ضمان الاستخدام الكفؤ للموارد الاقتصادية عن طريق ما تحدثه النفقات العامة والإيرادات العامة من آثار في الموارد الخاصة لضمان توجيهها نحو بعض القطاعات والنشاطات الاقتصادية المرغوب فيها.

4. دعم النمو الاقتصادي، وذلك باستخدام الاستثمار العام.

5. كل الأهداف السابقة تعني إحداث التوازن الاقتصادي على مستوى الاقتصاد الكلي، وتحقيق التوازن الاجتماعي في المجتمع وليس فقط تحقيق التوازن المالي فيه، وبالتالي تم التخلي عن مبدأ الحياد المالي وحل محله مبدأ المالية الوظيفية من أجل تحقيق تلك التوازنات، فتحقيق ذلك هو الذي يحدد حجم الإنفاق العام، ولا مانع أن يكون أكبر من الإيرادات العامة، وبالتالي أصبح من المسموح به حدوث عجز في الموازنة العامة للدولة، وبالتالي سُمح لها باللجوء إلى القروض العامة أو بإصدار النقود أو العكس باللجوء إلى تكوين احتياطي مالي لمواجهة أعباء المستقبل عن طريق الحصول على إيرادات أكبر من نفقاتها وذلك لمعالجة الحالة الاقتصادية التي يكون عليها الاقتصاد من أجل تحقيق الاستقرار الاقتصادي. وبالتالي أصبح من الضروري الاهتمام بالآثار الاقتصادية للنفقات والإيرادات العامة على المكونات الكلية للاقتصاد القومي من دخل، وإنتاج، وعمالة، واستهلاك، واستثمار... إلخ قبل إقرارها.

<sup>4</sup> د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص 4.

## رابعاً- الدولة المنتجة ودورها في النشاط الاقتصادي



إن دور الدولة في النشاط الاقتصادي، سواء في صورة الدولة الحارسة أم الدولة الراعية المتدخلة كان قائماً على أساس نظام السوق.

إلا أن تطور الحياة الاقتصادية في النظم الرأسمالية أدلى إلى ظهور الاحتكار، وتحدي سيادة المستهلك وظهور عدم قدرته على توفير السلع الاجتماعية التي يرغب الأفراد في الحصول عليها<sup>5</sup>.

وللقضاء على ذلك انتشرت الأفكار الاشتراكية وقامت الثورة البلشفية عام 1917 في الاتحاد

السوفييتي السابق وتم تأميم ملكية وسائل الإنتاج من أجل تحقيق النمو والتنمية المتسارعة للمجتمعات وتحقق العدالة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية بين أفرادها، أصبحت الدولة ترى أن أفضل الطرق لتحقيق أهداف المجتمع هو توليها بنفسها لكافة النشاطات الاقتصادية<sup>6</sup> أو توليها لمعظم هذه النشاطات وأصبحت الدولة تنتج جنبا إلى جنب مع الأفراد وبدرجات متفاوتة حسب درجة قربها إلى الاشتراكية، حتى أصبح نموذج الدولة المنتجة يقترب إلى حد السيطرة الكاملة على وسائل الإنتاج وقل إلى حد كبير دور الأفراد في النشاط الاقتصادي، وأصبح هنالك خطة اقتصادية واجتماعية لها صفة الإلزام تقوم من خلالها الدولة ذاتها بالإنتاج والتوزيع.

وقد أصبح أهداف النظام المالي فيها تنفيذ الخطة الاقتصادية والاجتماعية التي تضعها الدولة وترتب على ذلك نتائج من الناحية المالية لعل أهمها<sup>7</sup>:

<sup>5</sup> وهي السلع التي تنتصف بإمكان قيام مجموعة من الأفراد باستهلاك نفس السلعة في نفس الوقت، وعدم قدرة المجتمع على حرمان أي فرد من أفراد من التمتع بها، المرجع السابق، ص 49-50.

<sup>6</sup> د. حامد عبد المجيد دراز، د. سميرة ابراهيم أيوب، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص 39.

<sup>7</sup> د. عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص 37.

1. إن هدف النظام المالي أصبح هو محاولة تحقيق عدد من الأهداف وتحقيق توافق بين هذه الأهداف، وهي هدف التوازن المالي وهدف إحداث التوازن الاقتصادي وهدف إحداث التوازن الاجتماعي وهدف إحداث التوازن العام.
2. أصبح المبدأ السائد في مجال المالية العامة للدولة فيها، هو الربط الكامل بين التخطيط المالي للدولة والتخطيط الاقتصادي الشامل.
3. أصبحت مالية الدولة تهدف إلى تحقيق تمويل الخطة القومية وضمان تنفيذها، وذلك عن طريق أحكام الرقابة على الوحدات الإنتاجية المختلفة للدولة باستخدام الوسائل المالية.

### خامساً- دور الدولة في النشاط الاقتصادي في الدول النامية

إن المشكلة الرئيسة التي تواجه الدول النامية هي الخروج بأسرع وقت ممكن من حالة التخلف التي تعاني منه تلك الدول، لذلك فإن دور الدولة في النشاط الاقتصادي والنظام المالي فيها مدعواً إلى تحقيق ما يلي:

- 1- القيام ببناء الهياكل الأساسية والقطاعات الصناعية الأساسية اللازمة لإعادة تشكيل الهيكل الاقتصادي فيها، وعلى الدولة أن تقوم بدور أساسي في هذا البناء.
- 2- القيام بالتعبئة الكاملة لكافة الموارد القومية، من مادية وبشرية من أجل تحقيق معدلات مرتفعة من التراكم الرأسمالي وزيادة الدخل القومي، وذلك عن طريق محاربة الاستهلاك الزائد وتشجيع الادخار وتوجيهها نحو الاستثمارات المنتجة، من خلال سياساتها الإنفاقية والضريبية.<sup>8</sup>
- 3- القيام بتوجيه المشروعات الخاصة لاتخاذ أنماط سلوك معينة فيما يتعلق بالإنتاج والأثمان تتفق مع الأهداف التي تضعها خطة التنمية الاقتصادية فيها والتي يقوم القطاع العام بالدور الرئيس في تنفيذها.
- 4- القيام بالخدمات الاجتماعية الأساسية لعملية التنمية، وهي الخدمات التي تتعلق بالصحة والتعليم والثقافة من أجل تكوين رأس المال الإنساني اللازم لبناء وتشغيل رأس المال المادي فيها.

<sup>8</sup> لمزيد من التفاصيل حول السياسة الضريبية في الدول النامية أنظر: د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص 17-29.

5- معالجة التفاوت في توزيع الدخل والثروة الناتج عن سوء توزيع تكاليف ونتائج المشروعات التنموية بين الأفراد وجمود الأنظمة الضريبية فيها. إلا أن وسيلة تحقيق هذه الأهداف كانت تختلف تبعاً لاختلاف الفلسفة الاقتصادية للدولة بين دول قائمة على أساس نظام السوق ودول أخرى تتبنى الأفكار الاشتراكية.

### سادساً- مراجعة دور الدولة في النشاط الاقتصادي في الوقت الراهن

تشير الكثير من الدلائل أن هنالك مراجعة لدور الدولة في النشاط الاقتصادي في كل المجتمعات تقريباً بدءاً من ثمانينات القرن الماضي، إذ ظهرت دعوات تدعو إلى تقليص دور الدولة في النشاط الاقتصادي.

حيث بُدئ بتطبيق سياسة الخصخصة في الدول الرأسمالية المتقدمة بدءاً من انكلترا عام 1979 وألمانيا وفرنسا وامتدت إلى الدول الاشتراكية السابقة، كما طُبقت في الدول النامية لمعالجة ارتفاع مديونية هذه البلدان تجاه الدول المتقدمة. وانتشرت في معظم الدول مع دخول العالم لعصر العولمة وتحديداً العولمة الاقتصادية بما ينطوي عليه من عولمة إنتاجية وعولمة مالية.

يبدو أن تلك المراجعة ستسفر عن انتشار مفهوم جديد لدور الدولة في النشاط الاقتصادي، وجوهر هذا الدور يتمثل في دعوتها للتدخل بدرجة أقل في المجالات التي يمكن أن تعمل بالنسبة لها قوى السوق وبدرجة أكبر في المجالات التي لا يمكن أن تعمل فيها هذه القوى، إلا أنه لا أحد ينكر أنه ما زال للدول دور هام في الحياة الاقتصادية في إحداث التوازن بين أهداف المجتمع وأهداف الاقتصاد الخاص من خلال تفعيل الجوانب التالية:<sup>9</sup>

1. ضرورة رفع مستوى معيشة الأفراد وتحقيق معدل نمو اقتصادي متزايد.
2. تحديث المجتمع والاقتصاد القومي ليتكيف مع عصر الثورة التكنولوجية والمعلوماتية بكل تداعياته وتحدياته.
3. الحد من البطالة وتحقيق أكبر مستوى ممكن من التشغيل والتوظيف ورفع مستوى العمالة وقدراتها ومهاراتها عبر زيادة معدلات الاستثمار في الموارد البشرية بشكل مستمر.
4. الخروج من الكساد والركود والحد من التضخم والركود التضخمي وتحقيق الاستقرار الاقتصادي.

<sup>9</sup> د. عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص 38-39.

5. الحفاظ على القوة الشرائية للعملة الوطنية وتحقيق الاستقرار النقدي.

6. العمل الدائم على إحداث التوازن الاقتصادي الخارجي والداخلي.

إن الجوانب السابقة تحتاج إلى تعاظم دور الدولة في النشاط الاقتصادي مع تغير في قواعد هذا الدور في ظل العولمة الاقتصادية ودخول الكثير من الدول في مواجهة أزماتها التي أشارت بقوة إلى ضرورة الحفاظ على وجود الدولة وتعاظم دورها الاقتصادي عكس ما كان متوقفاً للكثير من منظيرها.

فمنذ دخول دول جنوب شرق آسيا في الأزمة المالية لها عام 1997، ومروراً بأزمة الأرجنتين وقبلها أزمة المكسيك المالية وغيرها من الأزمات ووصولاً إلى ضرب الولايات المتحدة الأمريكية في هياكلها الاقتصادية الأساسية في أيلول /2001/ والأزمة المالية الأخيرة التي بدأت مع بداية عام 2008 في الولايات المتحدة الأمريكية في صورة أزمة رهون عقارية وانتقلت منها إلى معظم دول العالم، وغيرها من المؤشرات تدل بوضوح على ضرورة الإبقاء على درجة من درجات وجود الدولة موجهة للنشاط الاقتصادي، وبالتالي أصبح هنالك اتفاق على رفض كل من الدولة الحارسة والدولة المنتجة، ولكن أصبح هنالك قبولاً أكبر للإبقاء على مفهوم الدولة المتدخلة في صورة الدولة الموجهة، إذ تظل مسؤولة عن ما يسمى بالوظائف الأساسية (وظائف الدولة الحارسة) إضافة إلى القيام بالنشاط الاقتصادي لتوفير السلع والخدمات التي يعزف الأفراد والقطاع الخاص عن إنتاجها بل وتوفير السلع الاستراتيجية التي ترتبط بحدود الأمن الاقتصادي<sup>10</sup> والأمن القومي والحراسة وصيانة وحماية المجتمع من أي مخاطر داخلية أو خارجية، وتنظيم النشاط المصرفي وأسواق البورصات وإحكام الرقابة على الاستثمار فيها. وعلى ذلك فإن دور الدولة ووظيفتها الاقتصادية أصبحت جزءاً لا يتجزأ من دورها ووظائفها العسكرية والإدارية والسياسية.

ولهذا الدور الجديد تأثيرات على المالية العامة للدول لعل أهمها:

- أ - ضبط الإنفاق العام وإصلاح سياسات الدعم لأهداف اقتصادية واجتماعية وإعادة الاعتبار للعامل الاقتصادي عند القيام بالمشروعات العامة.
- ب - استخدام الأدوات المالية في التأثير غير المباشر في الحياة الاجتماعية وتوسيع الاعتماد على القطاع الخاص في تحقيق أهداف المجتمع.
- ج - عدم القبول بمبدأ عجز الموازنة بدون ضوابط اقتصادية صارمة.

<sup>10</sup> لمزيد من التفاصيل لمعنى الأمن الاقتصادي. أنظر د. حمدي العناني، مرجع سابق، ص 38.

## طبيعة علم المالية العامة ونطاقه

إن دراسة علم المالية العامة تقتضي من القارئ الإلمام بمفاهيم أساسية لا غنى عنها لفهم الموضوعات المطروحة في هذا المجال.

حيث من الضروري لفهم أي علم من العلوم لا بد من تحديد المقصود منه وتحديد طبيعته ونطاقه، فإذا كان علم المالية العامة يدرس المشاكل المتعلقة بتوجيه الموارد وتخصيصها لإشباع الحاجات العامة فإنه يرتبط بالنظام المالي العام الذي يتكون من أجزاء معينة مترابطة، لذلك لا بد لنا من أن نتعرف على أهداف ذلك العلم، وعلى عناصره وعلاقاته وارتباطاته بالعلوم الأخرى، ومن ثم مراحل تطوره وموضوعه حتى نصل في النهاية إلى تعريفه وهو ما يتطلب

منا تناول الموضوعات التالية:

- التعريف بالحاجات العامة.
- تطور علم المالية العامة.
- تعريف علم المالية العامة وعلاقته بالعلوم الأخرى.



## الحاجات العامة

يهدف كل نشاط إنسان أياً كان نوعه إلى إشباع حاجاته، ويمكن أن نقسم هذه الحاجات من حيث طريقة إشباعها إلى قسمين: قسم يقوم بإشباعه النشاط الخاص، كالمأكل والملبس وهو ما يعرف بالحاجات الخاصة، وقسم آخر يقوم بإشباعه النشاط العام وهو ما يعرف بالحاجات العامة كالحفاظ على الأمن وقيام العدالة ونشر التعليم.... إلخ، فالحاجات العامة هي التي تحدد نطاق النشاط المالي للدولة<sup>11</sup>.

### أولاً: مفهوم الحاجة العامة:

قد اختلف كتاب علم المالية في تحديد طبيعة الحاجة العامة، وتعددت المعايير التي اعتمدت أساساً لتحديد طبيعتها أهمها:<sup>12</sup>

- 1- معيار طبيعة من يقوم بإشباع الحاجة: فالحاجة التي تقوم بإشباعها السلطة العامة، تكون حاجة عامة.
  - 2- معيار مصدر الإحساس بالحاجة: فإذا كان الذي يحس بها هو أحد الأفراد دون غيره تكون الحاجة خاصة، وإن كانت الجماعة هي التي تحس بها تكون الحاجة عامة.
  - 3- المعيار الاقتصادي: وهو ما يعرف بقانون أقل مجهود، وهو ما ينصرف إلى تحقيق أكبر منفعة بأقل نفقة ممكنة. فالفرد يسترشد في سبيل إشباع حاجاته الخاصة بهذا المعيار، وبالتالي فإنه لا يقدم على إشباع حاجة له إذا كان إشباعها يتطلب نفقة تكبر عما تعطيه من منفعة. أما إشباع الحاجات العامة فلا تخضع لهذا القانون.
  - 4- المعيار التاريخي، ويعتمد هذا المعيار في التمييز بين الحاجات على وظيفة الدولة التقليدية، فيعتبر بموجبه الحاجة عامة كل حاجة تدخل في نطاق هذا الدور للدولة وهي الدفاع والأمن والعدالة، أما ما عدا ذلك فهي حاجات خاصة.
- إن كل المعايير السابقة لا تكفي لبيان التفرقة بين الحاجة العامة والحاجة الخاصة، فللتعرف على الحاجة العامة لا بد من تعريف الحاجة الجماعية ونقصد بها الحاجة التي يتم إشباعها بالنسبة لمجموعة من

<sup>11</sup> د. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1983، ص 24.

<sup>12</sup> د. يوسف شباط، المالية العامة والتشريع المالي، الجزء الأول، جامعة دمشق، كلية الحقوق، العام الدراسي

2003/2002، ص 27/26.



الناس معاً لأن منفعتها جماعية سواء على الصعيد الاقتصادي أم السياسي أم الاجتماعي، ولا تتحول الحاجة الجماعية إلى حاجة عامة إلا إذا قامت بإشباعها الدولة<sup>13</sup>، وبالتالي يتحدد نطاق ماليتها العامة. نستنتج من ذلك أن الحاجة العامة هي حاجة جماعية، أي التي يترتب على إشباعها منفعة جماعية والتي يقوم النشاط العام بإشباعها، لذلك لا بد لتحديد الحاجة العامة من معرفة طبيعتها ومعرفة من يقوم بإشباعها.

### ثانياً: نطاق الحاجة العامة:

على الرغم من أن نطاق الحاجات العامة في مجتمع معين هي مسألة سياسية واقتصادية معاً، ولكن هناك اعتبارات اقتصادية تبرر ظهور الحاجات العامة لعل أهمها:<sup>14</sup>

1- تقسيم الحاجات إلى قسمين: الأول: هو الحاجات غير القابلة للتجزئة، وهي الحاجات التي لا يمكن تجزئة كل من الطلب والعرض عليها وبالتالي لا يمكن ترك إشباعها للقطاع الخاص لأن إشباعها لا يتوقف على دفع الثمن، وكما أنه يصعب استبعاد أحد أفراد المجتمع من الاستفادة منها سواء ساهم في تمويلها أم لا. ولذلك لا بد للدولة أن تقوم بإشباع تلك الحاجات. والثاني: هو الحاجات القابلة للتجزئة، أي التي يمكن تجزئة كل من الطلب والعرض عليها وبالتالي يمكن تحديد ثمن لها، وهذه الحاجات هي بالأصل حاجات خاصة يقوم بإشباعها القطاع الخاص، ولكن يمكن للدولة أن تتدخل في إشباعها، ونطاق هذا التدخل في هذا النوع من الحاجات يتوقف على طبيعة الفلسفة السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تقوم عليها الدولة.

2- هنالك بعض الظواهر الاقتصادية التي تسود بعض النشاطات الاقتصادية والتي تبرر تدخل الدولة من أجل تنظيم إشباع بعض الحاجات القابلة للتجزئة ومن هذه الظواهر:

- أ- الوفورات الخارجية.
- ب- ظاهرة تناقص النفقة.
- ج- ظاهرة الاحتكار.
- د- اختلاف التفضيلات الزمنية للأفراد عن تلك الخاصة بالمجتمع.

<sup>13</sup> د. عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص 15.

<sup>14</sup> د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص 6 وما بعد.

فالعوامل الاقتصادية يمكن أن تفسر نشأة بعض الحاجات العامة، إلا أنها لا يمكنها أن تفسر نشأة كافة الحاجات العامة واختلاف مداها من مجتمع إلى آخر، وفي داخل المجتمع الواحد من فترة إلى أخرى، وهنا تظهر أهمية العامل السياسي، فيمكن إيجاد تفسير لظهور الحاجات العامة واختلاف نطاقها في كافة المجتمعات الإنسانية إذا ما تتبعنا طبيعة دور الدولة في المجتمع ولا سيما دورها في النشاط الاقتصادي، وهذه الطبيعة تختلف باختلاف النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي السائد فيها، كما يختلف تبعاً لدرجة التطور الاقتصادي فيها. فتنوع الحاجات العامة في المجتمعات الاشتراكية لتشمل معظم الحاجات الإنسانية بينما يضيع مداها في المجتمعات الرأسمالية حيث يقوم النشاط الخاص ونظام السوق بإشباع جزء مهم منها<sup>15</sup>، بينما اعتبارات التنمية الاقتصادية المرغوب فيها في الدول النامية تجعل نطاق الحاجات العامة أكثر اتساعاً مما هي في المجتمعات الرأسمالية وأقل اتساعاً مما هي في المجتمعات الاشتراكية.

### ثالثاً- الشروط الواجب توافرها في الحاجة لتصبح حاجة عامة:

يتبين لنا من خلال تعريف الحاجة العامة ومعرفة نطاقها، أنه لا يمكن اعتبار حاجة ما، حاجة عامة إلا إذا توافرت فيها الشروط التالية:<sup>16</sup>



- 1- يجب أن تتصف الحاجة العامة  
بجماعية الطلب والعرض عليها وبالتالي  
عدم قابليتها للتجزئة.
- 2- يجب أن تتولى الدولة إشباع الحاجة  
العامة عن طريق الموازنة العامة، وعندما  
يفشل جهاز السوق في إشباعها كلياً أو  
جزئياً.
- 3- يجب أن تتحقق في الحاجة العامة  
شروط المنفعة العامة، وهذه الشروط -  
كما وجدنا - تعكس الطبيعة السياسية  
للحاجة العامة لأنها تمول من الموازنة

<sup>15</sup> د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص 7-8.

<sup>16</sup> د. يوسف شباط، مرجع سابق، ص 29.

العامة، كما تعكس الطبيعة الاقتصادية لها بسبب عجز الأفراد كليا أو جزئيا عن إشباعها، كما تعكس الطبيعة الاجتماعية لها لأن إشباعها يؤدي إلى تحقيق منفعة عامة لجميع أفراد المجتمع.

## تطور علم المالية العامة



### أولاً: المرحلة الأولى: مرحلة ما قبل قيام الدولة الإسلامية:<sup>17</sup>

لم يكن هنالك علم خاص بالمالية العامة في هذه المرحلة كالمفهوم الحاضر وإنما كانت هنالك بعض الأعراف التي تنظم الأمور المالية للدولة، وبعض الأنظمة التي كانت تتفق مع مفهوم الدولة الحارسة.



وفي عهد الفراعنة كانت دولتهم تجبي الضرائب وتتفق الأموال وفق أنظمة مالية خاصة بها وقد أخذها عنهم فيما بعد اليونان وقاموا بتطويرها، ولكن في ذلك الزمان كانت مالية الحكام تختلط

بمالية الدول، أما العرب فلم يكن لديهم قبل الإسلام نظم مالية خاصة بهم بسبب الحياة القبلية التي كانوا يعيشونها والتي لا أثر فيها لتنظيم المالية العامة.

### ثانياً: المرحلة الثانية: مرحلة الدولة الإسلامية:

جاء الإسلام فوجدت الدولة في القرآن والسنة قواعد مالية واضحة المعالم وقد استكملت هذه القواعد في الاجتهاد والفقهاء الإسلامي حتى غدت المالية العامة في الإسلام نظاماً متكاملًا، وقد اشتمل هذا النظام على الخطوط العامة التالية:

<sup>17</sup> د. يوسف شباط، مرجع سابق، ص 18.

1- اشتمل بيت المال في الإسلام على إيرادات دورية ( كالزكاة والخراج ) وإيرادات أخرى غير دورية لا تتكرر سنوياً، وفي خلافة عمر ( رضي الله عنه ) أمر بإنشاء ( ديوان بيت المال ) وقد نظم الإيرادات في عدة بيوت أهمها: <sup>18</sup>

- أ- بيت الزكاة.
- ب- بيت الخراج والجزية والعشور.
- ج- بيت الغنائم والفيء والركاز.
- د- البيت الخاص بالإيرادات الأخرى.

2- قُسم الإنفاق في الإسلام إلى نوعين:

- أ- الإنفاق الحكومي: وفيه يقسم الانفاق حسب طبيعة الإيراد وكانت هناك إيرادات معينة لتمول نفقات بذاتها، وحسب حاجة الدول وبما تمر به من ظروف عرضية أو استثنائية.
- ب- الإنفاق الأهلي: ويستند هذا الإنفاق على مبدأ وقاعدة التكافل أو التضامن الاجتماعي، وأنواعه كثيرة كالصدقات والحسنات والكفارات والوصايا والوقف، فهذه إنفاقات متممة ومكملة للترابط الإسلامي والاجتماعي في المجتمع الإسلامي.

3- الملامح الرئيسية للمالية العامة الإسلامية: <sup>19</sup>

- يمكن تعريف المالية العامة الإسلامية بأنها مجموعة المبادئ والأصول الاقتصادية العامة التي وردت في القرآن والسنة والتي تعالج الإيرادات العامة والنفقات العامة للدولة الإسلامية والموازنة بينهما وبناءً على ذلك يمكن تحديد الملامح الرئيسية للمالية العامة الإسلامية بما يلي:
- أ- إنها تتكون من مجموعة من المبادئ والأصول الاقتصادية والمالية العامة وردت في القرآن والسنة، وهي أحكام شرعية تشكل الإطار الرئيس للسياسة المالية للدولة لا يجوز الإخلال بها تحويلاً أو تعديلاً، لا تختلف باختلاف الزمان والمكان.

<sup>18</sup> د. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2000، ص 18 وما بعد.

<sup>19</sup> د. غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، عمان الأردن، 1998، ص 21 وما بعد.

ب- كما أنها تتكون من مجموعة من الأصول والمبادئ العامة الأخرى التي يكون مصدرها الاجتهاد، ولكنها يمكن أن تختلف باختلاف الزمان والمكان.

فالنظام المالي الإسلامي نظاماً متكاملًا ومحكمًا، نظّم مالية الدولة ومالية الأفراد وأوجد مبادئ في هذا الإطار كمبدأ توزيع الثروة ومبدأ ترشيد الإنفاق<sup>20</sup>، ومبدأ أخلاقية النشاط الإنتاجي والتبادلي<sup>21</sup>، ما زالت النظم المالية الحديثة تجادل في مضمونها، ولكن الدولة العربية ابتعدت شيئاً فشيئاً عن هذا النظام بسبب سعة البلاد المفتوحة وابتعادها عن تلك التعاليم المالية والإسلامية وأصبح فيه الخليفة يتصرف ببيت المال كما يريد فيمنح المال لمن يريد ويمنع عن يريده.

### ثالثاً: المرحلة الثالثة: المالية العامة في العصور الوسطى وما بعدها:

في العصور الوسطى لم يكن للدول الغربية مالية منفصلة عن مالية 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)، فأخذت الضرائب في ذلك الحين الصفة المؤقتة والاستثنائية.

وبعد ازدياد وظائف الإقطاعيات وتشعبها أصبحت واردات أملاك الحكام الخاصة وتبرعات الأغنياء الاختيارية لا تكفي لسد حاجة الدولة من النفقات العامة لذلك لجأت إلى فرض الضرائب الإجبارية.<sup>22</sup> وعاد من جديد ومع بداية الثورة الصناعية وتشكيل الدول الأوروبية يتشكل علم خاص له ذاتيته تضم دراسة النفقة والإيراد والقروض العامة.



<sup>20</sup> د. غازي عناية، مرجع سابق، ص 46-47.

<sup>21</sup> حسين صغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، عام 1999 ص 8.

<sup>22</sup> د. يوسف شباط، مرجع سابق، ص 18 وما بعد.

#### رابعاً: المرحلة الرابعة: المالية العامة في عصر الدولة الحديثة:

إن مفهوم المالية العامة للدولة له جوانب تاريخية واقتصادية وسياسية محدودة في الفكر المالي التقليدي، وارتبط هذا المفهوم ارتباطاً وثيقاً بدور الدولة وبالفلسفة السياسية السائدة آنذاك. ومفهوم المالية العامة في ظل الدولة الحارسة كان مفهوماً ضيقاً وعلاقته بالاقتصاد الوطني وبالمجالات الاجتماعية والسياسية كان ضعيفاً، وهدفها كان مالياً بحتاً، ولم يتعدى مفهوم التوازن الحسابي بين حجم الإنفاق وحجم الإيرادات، واستبعد التوسع بالإنفاق العام بسبب وظائف الدولة المحدودة، فاقصر دور الإيرادات على بعض الضرائب الضرورية. وكان من أبرز المؤلفين الذين أعطوا المالية العامة ملامحها الأولى الاقتصادي الإنكليزي آدم سميث في كتابه ثروة الأمم عام 1762، وريكاردو في كتابه الصلة الوثيقة بين الاقتصاد والضرائب وجون ستيورات ميل في كتابه عن مبادئ الاقتصاد السياسي، ومن ثم ظهرت كتابات مستقلة خاصة بعلم المالية العامة، ككتاب باستابل عام 1892، و دالتون عام 1922، وبيجو عام 1928، بذلك اتخذ علم المالية العامة استقلالية وذاتية خاصة به وإن كان له صلة وثيقة بغيره في العلوم.

واستمر الحال في تطبيق المفهوم التقليدي للمالية العامة حتى جاءت الحربين العالميتين الأولى والثانية وما صاحبها من تداعيات وآثار دفعت إلى ضرورة إيجاد مفهوم آخر للمالية العامة يتماشى والمتطلبات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والمالية للدولة ويتناسب مع دورها. وأهدافها الجديدة، سواء الدولة التدخلية في ظل النظام الرأسمالي أو الدولة المنتجة في ظل النظام الاشتراكي، وبدأت تتمايز الملامح العامة للمالية التدخلية الرأسمالية عن الملامح العامة للمالية الاشتراكية. فما هو جون كينز يرسم في كتابه النظرية العامة للعمالة والفائدة والنقود تلك الملامح للدولة الرأسمالية، وكما انتشرت الكثير من المؤلفات التي رسمت ملامح النظام المالي في البلاد الاشتراكية.

وهكذا نجد أن نشأة المالية العامة الحديثة تعود إلى ظهور الدولة الحديثة ونظمها السياسية، حيث غدا المال ركيزة السلطة السياسية ووسيلة الحكم وتنفيذ السياسة العامة للدولة، وقد كان هنالك صلة وثيقة بين تطور المالية العامة وتطور الديمقراطيات الحديثة، إذ كانت الضرائب هي السبب الرئيس لتشكيل البرلمانات وإقرار الحقوق السياسية للشعوب، التي عملت فيما بعد على ترسيخ علم المالية وتأسيس قواعده وبالتالي غدا علماً مستقلاً بذاته يبحث في الظاهرة المالية من النواحي السياسية والاقتصادية

والاجتماعية<sup>23</sup>، وبدأ الاهتمام أكثر في آثارها على المستوى الداخلي والخارجي. وهذا ما جعل يتفرع عن هذا العلم فروعاً أخرى، كالسياسة المالية، واقتصاديات المالية العامة والرقابة المالية وجعل كل منها يركز على جانب من جوانب المالية العامة أكثر من جوانبها الأخرى.

---

<sup>23</sup> د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، الطبعة السابعة، العام الدراسي 1997-1998، ص2.



## تعريف علم المالية العامة وعلاقته بالعلوم الأخرى

أولاً: تعريف علم المالية العامة:

يمكن تعريف علم المالية العامة بأنه (( العلم الذي يبحث في جملة الوسائل المالية التي تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية ))، ومن خلال هذا التعريف يمكن القول إن علم المالية يتناول بحث جانبيين هما:

- إنه يتضمن الأوجه الاقتصادية والاجتماعية والقانونية لمختلف القرارات المتعلقة بالأدوات المالية للدولة.
- إنه يتعلق باستخدام الأدوات المالية بقصد تحقيق أهداف معينة اقتصادية واجتماعية وسياسية إضافة إلى هدفها المالي<sup>24</sup>، وتحليل دور الأدوات المالية في تحقيق تلك الأهداف.

ثانياً: طبيعة علم المالية العامة القانونية:

تبدو طبيعة علم المالية العامة القانونية، من خلال كونه فرعاً من فروع القانون العام الذي يبحث في القواعد والإجراءات المتعلقة بإدارة الأموال العامة.

### 1- علم المالية العامة أحد فروع القانون العام:

لا بد للمالية العامة أن تخضع لنظام قانوني معين، وباعتبارها مجموعة القواعد القانونية التي تنظم العلاقة المالية للدولة مع الآخرين على أساس من السلطة والسيادة، فمن الضروري أن يكون النظام القانوني لها هو أحد فروع القانون العام لأنه ذلك الفرع من القانون الذي يهتم بتنظيم الشؤون القانونية لأجهزة الدولة العامة مع الآخرين على أساس السلطة والسيادة، وبذلك يأتي علم المالية العامة ليتم الفرعين التقليديين للقانون العام وهما القانون الدستوري والقانون الإداري ويصبح أحد فروع الجديدة<sup>25</sup>.

ولكن هذه الاستقلالية والذاتية التي أخذها علم المالية لا تعني أنه لا يقيم علاقة وثيقة مع العلوم الأخرى سواء العلوم القانونية أم العلوم الاقتصادية بل على العكس تماماً فالمالية العامة ظاهرة قانونية واقتصادية

<sup>24</sup> د. يوسف شباط، مرجع سابق، ص 21.

<sup>25</sup> د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، جامعة دمشق، كلية الحقوق، الطبعة السابعة، العام الدراسي

1996/1995، ص 29.

تتحكم في تحديد إطارها مجموعة من العناصر والمعطيات السياسية والاقتصادية والاجتماعية وهي ليست قانونية بحتة.

## 2- علم المالية العامة يبحث في القواعد والإجراءات المتعلقة بالأموال العامة:

لم يدرك الاقتصاديون التقليديون الأوائل في القرنين السادس والسابع عشر مدى ضرورة اختلاف القواعد والإجراءات التي تطبق على المالية العامة عن تلك التي تطبق على المالية الخاصة، وبسبب عدم اكتشافهم لتلك القواعد طبقوا قواعد المالية الخاصة على المالية العامة وهذا ما أوقعهم في أسوأ النتائج المالية والاقتصادية، وهذا ما دفع الاقتصاديون الجدد لاستنتاج تلك القواعد المميزة للمالية العامة. في الحقيقة أن هنالك فوارقاً كثيرة بين القواعد والإجراءات المتعلقة بالأموال العامة ( المالية العامة ) وبين القواعد والإجراءات المتعلقة بالمالية الخاصة لعل أهمها:

أ- من حيث أغراض الإنفاق: تستهدف الدولة من نفقاتها تحقيق المصلحة العامة، أما الهدف الرئيس من المشروعات الخاصة فهو تحقيق النفع الخاص والربح.

ب- من حيث الإيراد: تحصل الدولة على جزء كبير من إيراداتها باستخدامها وسائل السلطة العامة. فالضرائب والرسوم تشتملان على عنصر الإكراه في فرضهما وتحصيلهما، أما إيرادات الأفراد فلا يمكن الحصول عليها إلا بالتراضي فيما بينهم.<sup>26</sup>

ج- من حيث التنظيم: إن الحاجات العامة هي التي تحدد كمية نفقات الدولة فهذه الحاجات هي التي تجبر الدولة عن البحث عن الإيرادات اللازمة لتغطية قيمتها، أما الفرد الرشيد فيتولى تنظيم ماليته الخاصة بتدبير الإيرادات أولاً، ومن ثم يُجري نفقاته في حدود هذه الإيرادات.

إلا أن هذه الفوارق لا تعني الانفصال الكلي بين قواعد المالية العامة والمالية الخاصة، فقد لاحظ الاقتصادي الدانمركي (بدرسون) في مقال له عام 1937 هذا التداخل بينهما، وخاصة في القواعد المتعلقة بالاستهلاك<sup>27</sup>، فكلاهما يشكل جزءاً من الاقتصاد القومي ويؤثر كل منهما بالآخر والعلاقة متبادلة بينهما، خاصة وأن الإيرادات والنفقات العامة تشكل الدائرة المالية التي تشكل بدورها جزءاً من الدائرة الاقتصادية للدولة التي تتألف من الاقتصاد الخاص والعام فيها.<sup>28</sup>

<sup>26</sup> د. يوسف شباط، مرجع سابق، ص 23.

<sup>27</sup> د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص 16.

<sup>28</sup> د. أعاد حمود القيسي، مرجع سابق، ص 32-33.

### ثالثاً: المالية العامة والتشريع المالي:

التشريع المالي هو مجموعة القوانين والأنظمة المالية التي تتبعها دولة ما في وقت معين في تنظيم شؤونها المالية من إنفاق وإيرادات وموازنة، بينما علم المالية العامة فيبحث في القواعد والأسس والنظريات المتعلقة بالمالية العامة، فالتشريع المالي هو ما تطبقه دولة ما في وقت معين من ذلك العلم من خلال ما تفرضه من قوانين وأنظمة ولوائح في سبيل إدارة شؤونها المالية أي ما تتبعه من تلك القواعد فقط.

فدراسة نظرية الضرائب والأسس التي تُبنى عليها في فرضها وتحققها وجبايتها ومكافحة التهرب منها يتعلق بعلم المالية العامة، أما دراسة النظام الضريبي في دولة ما وفق ما تحدده قوانينها وأنظمتها فإنه يتعلق بالتشريع الضريبي فيها الذي يُعتبر أحد فروع تشريعها المالي. لذلك نجد أن كل نظام مالي يعتمد في تحقيق أهدافه المالية على عدة أدوات مالية هي النفقات العامة، والإيرادات العامة، ولا خلاف بين الدول على ضرورة هذه الأدوات، إلا أن الخلاف فيما بينها يقع في:

- اختيار أنواع تلك الأدوات، أي اختيار نوع النفقة ونوع الإيراد في تحقيق أهدافها.
- اختيار حجم تلك الأدوات، أي اختيار حجم الكميات المالية اللازمة لتحقيق أهدافها.
- اختيار الأهمية النسبية لكل نوع من أنواع النفقات العامة ولكل نوع من أنواع الإيرادات العامة من أجل تحقيق أهدافها<sup>29</sup>، مع العلم أن أهداف الدولة العامة تختلف باختلاف فلسفتها السياسية والاقتصادية واختلاف درجة تطورها الاقتصادي، وهذا ما يجعل التشريعات المالية للدولة مختلفة في مضمونها، ومتفقة في إطارها العام فقط.

### رابعاً: علاقة علم المالية مع العلوم الأخرى:

إن لعلم المالية العامة علاقة وثيقة بمجموعة من العلوم الأخرى، كانت سبباً في نشوئه وتطوره، وأثرت بمعالمه الأساسية حتى اعتبره بعض الفقهاء جزءاً من هذه العلوم، لكن أصول المالية العامة وقواعدها العلمية والعملية لم تلبث أن ترسخت، وأصبح علماً مستقلاً له ذاتيته وكيانه الخاص وطبيعته الخاصة التي تبدو معقدة بسبب تشابكه بموضوعات قانونية واقتصادية

<sup>29</sup> د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص 25.

وسياسية وغيرها، وهذا ما يجعله في نفس الوقت علماً مرتبطاً بكثير من العلوم وذلك بتشعباته وبالمعطيات التي تُبنى على أساسها قواعده.

## 1- علاقة علم المالية العامة بفروع القانون:

برزت العلاقة الوثيقة بينهما من خلال الغرض الأصلي لعلم المالية العامة، وهو جباية الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة، وتوزيع العبء الناتج عن ذلك بصورة عادلة بين المواطنين والتشريع المالي ويُعد فرعاً من فروع القانون العام لأنها قواعد آمرة تتعلق بالشؤون المالية المنظمة للعلاقة بين الدولة والأفراد وهي ترتبط بصلات وثيقة بباقي فروع هذا القانون.

أ- علاقة التشريعات المالية بالقانون الدستوري: وتتجلى من خلال وجود الكثير من النصوص المالية في الدستور، فالقانون الدستوري يتضمن نصوصاً مالية أساسية تحدد صلاحيات السلطة التشريعية والتنفيذية في هذا المجال.

ب- علاقة القانون المالي بالقانون الإداري: فالقانون الإداري ينظم ويضع القواعد المتعلقة بالأموال العامة والخاصة للدولة وطرق إدارتها، وهذه الصلة الوثيقة بين القانون الإداري والقانون المالي جعله حتى فترة وجيزة جزءاً من القانون الإداري الذي يهتم بمالية الدولة إلى أن أصبح فرعاً مستقلاً عنه.<sup>30</sup>

ج- وللقانون الخاص علاقة بالتشريع المالي، فإن فرض الضريبة وتحصيلها وتحديد الوعاء الضريبي فيها له علاقة بالشركات والمشروعات التجارية والاقتصادية التي ينظمها القانون التجاري، فمثلاً ما تحصل عليه الشركات من دخل وأرباح يخضع للضريبة على الدخل.<sup>31</sup>

## 2- العلاقة بين علم المالية العامة وعلم الاقتصاد:

لا شك أن علم المالية شديد الصلة بعلم الاقتصاد، وهو أقرب العلوم إليه، ولم تأخذ هذه العلاقة إطارها الصحيح إلا بعد الأزمة الاقتصادية العالمية في القرن الماضي، وتظهر هذه الصلة من خلال ما يلي:

<sup>30</sup> يحيى قاسم علي سهل، السهل في المالية العامة والتشريع الضريبي اليمني، جامعة عدن، كلية الحقوق، الطبعة الأولى،

2000، ص16.

<sup>31</sup> د. أ. أعاد حمود القيسي، مرجع سابق، ص30.

أ- المالية العامة للدولة هي جزء من اقتصادها وهي فرع من فروع علم الاقتصاد، وهي جزءاً من كل، فالمالية العامة تعرّف بأنها ذلك الفرع من الاقتصاد الذي يتعلق بالنشاط المالي للدولة، وهذا ما أنشأ علماً جديداً سمي علم السياسة المالية، الذي يعتبر جزءاً من السياسة الاقتصادية لها.

ب- كلاهما يبحث في عوارض المشكلة الاقتصادية للمجتمع وكيفية حلها ويحصرانها في عامل الندرة.

ج- يعتمد علم المالية العامة على الكثير من أدوات التحليل الاقتصادي الجزئي والكلي في دراسة وتطوير الدراسات المالية، وهذا ما أنشأ علماً جديداً اسمه علم اقتصاديات المالية العامة أو علم الاقتصاد المالي وهو العلم الذي يدرس أثر العوامل الاقتصادية في الوسائل المالية أي الذي يحلل العامل الاقتصادي ضمن إطار المالية العامة.<sup>32</sup>

د- هنالك علاقة تأثير متبادل بين الظواهر المالية والظواهر الاقتصادية، فالأوضاع الاقتصادية تتأثر بالأوضاع المالية. وكذلك الأوضاع المالية في تأثر دائم بالأوضاع الاقتصادية، كما يؤثر البنين الاقتصادي للدولة في تكوين النظام الضريبي فيها تبعاً لدرجة تطورها الاقتصادي.

### 3- العلاقة بين علم المالية العامة وعلم السياسة:

تعد علاقة تأثير متبادل، فالنظام المالي يعكس اتجاهات النظام السياسي، كما أن هذا النظام يستخدم النظام المالي بأدواته في تحقيق أهدافه، كما أن الوضع المالي يؤثر في الوضع السياسي للدول والمجتمعات؛ فالنظام السياسي يؤثر في النظام المالي كماً ونوعاً ويحدد اتجاهاته المالية والاجتماعية والتنمية.

كما أن بقاء الحكومات يتوقف في الكثير من الحالات على نجاحها في سياساتها المالية، كما أن تدهور الحالة المالية للدول كان السبب الأهم لاستعمارها في العصر الحديث وهو سبباً جديداً للضغط عليها والتدخل في سياساتها المالية والضريبية من قبل الدول الكبرى، كما يجب ألا ننسى أن الكثير من الثورات السياسية والإصلاحية والانقلابات العسكرية التي حدثت عبر التاريخ إنما كانت تبرر بأسباب مالية، فالثورة الأمريكية التي قامت عام 1776، والثورة الفرنسية عام 1789.

<sup>32</sup> د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص7.

#### 4- العلاقة بين علم المالية العامة وعلم الاجتماع:

إن هذه العلاقة قوية وتبادلية، فإذا كان النظام المالي في واقعه انعكاساً للنظام الاجتماعي القائم، فإنه يعد في الوقت نفسه أداة مهمة من أدوات تحقيق أهداف ذلك النظام.

فعلم المالية العامة يتناول بالدراسة والمعالجة والأهداف كثيراً من الموضوعات والظواهر الاجتماعية، والتي تشكل أنماطاً من الحياة السلوكية والإنسانية والتي تتم معالجتها مالياً، ويستخدم من أجل ذلك أدوات المالية العامة التقليدية، وأصبح الآن يستخدم أدوات المالية غير التقليدية لمعالجتها وإيجاد الحلول المناسبة لها.

#### 5- العلاقة بين علم المالية وعلم الإحصاء والرياضيات:

وتتجلى هذه العلاقة من خلال استخدام الإحصاء في الدراسات المالية وفي تقييم النشاطات المالية للدولة. فالعلوم الإحصائية والرياضية أصبحت ضرورية لا يمكن الاستغناء عنها بالنسبة للعلوم المالية فيما يتعلق بدراساتها وتحقيق أهدافها.<sup>33</sup>

#### 6- العلاقة بين علم المالية وعلم المحاسبة:

وتتبلور هذه العلاقة من خلال استعانة العلوم والدراسات المالية بالعلوم المحاسبية، والمعادلات الرياضية في تحليلاتها لحركة الحياة الاقتصادية.

كما تظهر هذه العلاقة من خلال العمليات المالية التي تعتمد في إجراءاتها على الإلمام واستخدام الأصول المحاسبية والتدقيق والمراجعة الحسابية وتنظيم الحسابات والميزانيات الختامية، كما هو الحال عند معرفة الدخل الخاضع للضريبة، فالمالية العامة تعتمد في استخدامها الكفو لأدواتها الإيرادية والإنفاقية على أصول استخدام الفن المحاسبي الدقيق.

#### 7- العلاقة بين علم المالية العامة وعلم السكان:

من المعروف أن علم السكان يهتم باقتصاديات توزيعهم من حيث العمر والجنس ومعدل النمو السكاني الذي يتناسب مع معدل النمو الاقتصادي المنشود وكيفية الوصول إلى الحجم الأمثل للسكان. وعلم المالية العامة له علاقة وثيقة بالكثير من هذه الجوانب، فأوجه الإنفاق العام وحجمه لها علاقة بهيكل الأعمار

<sup>33</sup> د. عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص 21.

## تمارين:

اختر الإجابة الصحيحة:

1. من أغراض النظام المالي في ظل الدولة الحارسة:

1. إحداث توازن مالي
2. إحداث توازن اقتصادي
3. الأخذ بمبدأ عجز الموازنة
4. التوسع في الانفاق العام

الإجابة الصحيحة هي 1.

2. من أغراض النظام المالي في ظل الدولة المتدخلة:

1. المحافظة على الاستقرار الاقتصادي
2. المحافظة على الاستقرار المالي
3. المحافظة على مبدأ الحياد المالي
4. عدم التدخل في الحياة الاقتصادية

الإجابة الصحيحة هي 1.

3. يظهر الوجه القانون لعلم المالية من خلال:

1. الغرض الأصلي لعلم المالية العامة
2. الأسس والنظريات المكونة له
3. دراسة التشريعات المالية
4. استخدام عناصره لتحقيق أهداف الدولة

الإجابة الصحيحة هي 1.

4. يعد علم المالية فرعاً من فروع علم:

1. القانون الخاص
  2. القانون الإداري
  3. القانون العام
  4. القانون الدستوري
- الإجابة الصحيحة هي 3.



## الوحدة التعليمية الثانية

### النفقات العامة

#### الكلمات المفتاحية:

النفقة العامة - خصائص النفقة العامة.

#### المُلخَص:

يمكن تعريف النفقة العامة بأنها العنصر الأول لعناصر علم المالية العامة وتعني المبلغ المالي الذي تدفعه الدول لتحقيق هدف يتعلق بالنفع العام وتحقيق أهدافها.

#### الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً على:

- تنمية معارف الطالب حول تطور مفهوم النفقة العامة.
- تحديد خصائص النفقة العامة في العصر الحالي.



لعل من الضروري الإشارة إلى أن الإنفاق العام، يعكس دور الدولة في النشاط الاقتصادي وتطور هذا الدور، وبالتالي يلاحظ مع تطور دور الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلية فالدولة المنتجة وحتى في فترة مراجعة هذا الدور الذي يجري حالياً، قد تطور الإنفاق العام، فازداد حجمه وتعددت تقسيماته، وتحول لأن يكون من الأدوات الرئيسة للسياسة المالية للدول.

قد تطورت دراسة النفقات العامة مع تطور طبيعة المالية العامة من مالية محايدة إلى مالية وظيفية، وأصبح فقهاء المالية العامة يهتمون بدراسة وتحليل النفقات العامة و تقسيماتها، وحدودها وضوابطها، وآثارها الاقتصادية والاجتماعية، فلم تعد تدرس النفقات العامة من الناحية الكمية فقط بل أصبحت تدرس من الناحية النوعية أيضاً، أي من ناحية آثارها في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي استخدامها وسيلة لإحداث آثار معينة وتحقيقاً للأهداف المرسومة مسبقاً في إطار السياسة المالية للدولة.

## مفهوم النفقات العامة

تتميز النفقات العامة بخصائص أساسية تفرقها عن النفقات الخاصة، وتتعلق هذه الخصائص بطبيعة كل منهما، فباعتبار أن الدولة شخصاً اعتبارياً فهي تسعى من وراء نفقاتها إلى إشباع الحاجات العامة للأفراد.

تُعرّف النفقة العامة أنها مبلغاً من المال يغلب عليها الطابع النقدي يقوم بإنفاقه شخص معنوي عام بهدف تحقيق نفع عام يتعلق بأهداف الدولة العامة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. يتبين لنا من خلال هذا التعريف العناصر الأساسية للنفقة بأنها:

**أولاً: النفقة العامة مبلغ من المال يغلب عليه الطابع النقدي:**

إن العنصر الأساسي الأول في النفقة العامة إنها مبلغاً من المال، ويلاحظ أن الجزء الأكبر من إنفاق الدولة على مختلف نشاطاتها لا بد وأن يكون في صورة نقدية، حتى أن بعضهم يرى أنها مبلغ نقدي وليس مبلغاً من النقود، ولكن يجب أن يلاحظ أن النفقة العامة التي تقدمها الدولة للأفراد ولا تأخذ دائماً الشكل النقدي، فهناك نفقات عينية تقدمها الدولة لبعض أفرادها، ولكن حتى يمكن إدخال هذه الإعانات التي تقدمها الدولة في صورة عينية في مجال النفقات العامة يتعين أن تكون قابلة للتقويم النقدي، كإعانات التي تقدم في حالة الأزمات والكوارث، والأراضي التي تخصصها الدولة لبعض نقاباتها. وعلى هذا الأساس فإن الوسائل غير النقدية التي تتبعها الدولة للحصول على ما تحتاج إليه من سلع وخدمات لا يدخل في إطار النفقة، والواقع إن هذه الأساليب غير النقدية كانت منتشرة فيما مضى، كالإزام بعض الأفراد القيام ببعض الأعمال بدون أجر (السخرة)<sup>1</sup>.

ولكن مع التطور الحضاري استبعد شيئاً فشيئاً الأسلوب العيني للنفقة العامة لعدم ملاءمته لمتطلبات العصر لاعتبارات عملية وفنية وإدارية وحسابية، وأصبحت النفقة العامة في الغالب بشكل نقدي، وقد جاء ذلك نتيجة تفاعل مجموعة من العوامل عبر التطور الاقتصادي لعل أهمها:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> السخرة تعد ضريبة عينية يؤديها الأفراد إلى الدولة وليس نفقة عامة لأنها لا تخرج من الذمة المالية للدولة، أنظر: د. يوسف شباط، مرجع سابق، ص55.

<sup>2</sup> د. علي لطفي، أصول المالية العامة، مكتبة عين شمس، القاهرة، العام الدراسي 1997/1998، ص12.

- 1- الانتقال من الاقتصاد العيني إلى الاقتصادي النقدي.
- 2- انتشار الأفكار الديمقراطية التي أدت إلى عدم لجوء الدول إلى إلزام الأفراد على القيام بأعمال أو تأدية خدمات دون مقابل.
- 3- محاولة تحقيق المساواة بين الأفراد في تحمل الأعباء العامة.
- 4- تيسير القيام بعملية الرقابة على النفقات العامة، فهذه الرقابة ستكون أمراً صعباً على النفقة غير النقدية.

### ثانياً: النفقة العامة تصرف من قبل أحد مؤسسات الدولة أو هيئاتها:

يشترط في النفقة العامة أن تخرج من الذمة المالية للدولة، أي من قبل أحد الأشخاص المعنوية التابعة للدولة كأجهزة الحكومة المركزية أو مؤسساتها وهيئاتها المحلية والمرفقية التي تتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري.

وطبقاً للمعيار القانوني تتحدد طبيعة النفقات على أساس الجهة التي تقوم بالإنفاق. وبناء على ذلك تعد النفقات عامة إذا قام بها شخص عام، وتعتبر النفقات خاصة إذا قام بها الأفراد أو الشركات أو المؤسسات الخاصة، كما هو الحال عندما يتبرع أحد الأشخاص لبناء مدرسة أو مشفى.

ولكن مع تطور دور الدولة وانتقالها لمفهوم الدولة الراعية المتدخلة، أصبح المعيار القانوني غير كافٍ للترقية بين النفقات العامة والنفقات الخاصة، لذلك ظهر المعيار الوظيفي من أجل ذلك التمييز.

وطبقاً للمعيار الوظيفي تتحدد طبيعة النفقات على أساس طبيعة الوظيفة التي تصدر عنها هذه النفقات، وبناءً على ذلك تعد النفقات عامة إذا قامت بها الدولة بصفتها السيادية أو قام بها بعض الأشخاص الخاصة الذين تفوضهم الدولة بذلك. وتعتبر النفقات خاصة إذا قامت بها الهيئات والمؤسسات العامة أو شركات القطاع العام في نفس الظروف التي يقوم الأفراد والقطاع الخاص بالإنفاق فيها.

الواضح من المعيارين السابقين أن المعيار القانوني جاء متماشياً مع مفهوم الدولة الحارسة في قصر النفقات العامة على مصروفات الدولة، وأن المعيار الوظيفي توسع في إدخال بعض النفقات الأخرى إليها ولكنه استبعد جزءاً من نفقات القطاع العام، إلا أن الواقع يحتم أن يتسع مفهوم النفقة العامة لتشمل جميع

النفقات التي تصدر عن الدولة، سواء كانت هيئات أم مرافق الدولة الإدارية أم شركات قطاعها العام أم المشترك تحقيقاً لأهدافها<sup>3</sup>، لذلك فالشرط الوحيد للنفقات هنا أن تخرج من الذمة المالية للدولة.

### ثالثاً: النفقة العامة تصرف إشباعاً لحاجة عامة:

العنصر الثالث للنفقة العامة هو العنصر الحاسم ليطم بموجبه مفهومها، فبدونه لن تكون النفقة، نفقة عامة حتى ولو كانت صادرة من أحد أشخاص القانون العام، فلا تصبح كذلك إلا إذا كان هدفها هو إشباع حاجة عامة.

الواقع أن وجود هذا العنصر يرجع إلى سببين:

1- إن المبرر الوحيد للنفقات العامة هو وجود حاجات عامة تتولى الدولة إشباعها نيابة عن الأفراد، لذلك يجب أن تستخدم النفقات العامة في تحقيق المنفعة العامة.

2- يجب أن يتساوى المواطنون في تحمل الأعباء العامة، فكما هم متساوين في تحمل عبء الضريبة يجب أن يكونوا متساوين في الانتفاع بالنفقات العامة للدولة في مختلف الأوجه<sup>4</sup>، وقد ازداد حجم النفقات العامة نتيجة توسع مفهوم الحاجات العامة بانتقال الدولة من مفهوم الدولة الحارسة إلى الدولة الراعية المتدخلة.

الواقع أن إشباع الحاجات العامة قد أثار جدلاً كثيراً بين الاقتصاديين نظراً لصعوبة قياس المنفعة العامة منها.

أمام هذه الصعوبة في إيجاد معيار دقيق لتقدير المنفعة العامة، فإنه من المتفق عليه بين كتّاب المالية العامة أن تقرير المنفعة العامة أمراً سياسياً بالدرجة الأولى متروكاً للسلطة السياسية، ونظراً لإمكانية سوء استخدام النفقات العامة في هذا المجال، الأمر الذي دعا السلطة التشريعية إلى وضع بعض الضمانات بعدم الإساءة إلى ذلك.

<sup>3</sup> د. أعاد حمود القيسي، مرجع سابق، ص 38.

<sup>4</sup> د. زين العابدين ناصر، علم المالية العامة والتشريع المالي، جامعة عين شمس، كلية الحقوق، العام الدراسي 1993، 1994، ص 138 سابق، ص 138.

وهنا يجب أن نلاحظ أن هنالك علاقة طردية بين وجود ديمقراطية حقيقية في الدول وبين الحجم المخصص لإشباع الحاجات العامة في موازنتها.

#### رابعاً: النفقة العامة تحقق أهداف الدولة العامة:

إن تطور دور الدولة جعلها تتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للمجتمعات، وجعلها تسعى إلى تحقيق أهدافها العامة من خلال ما تصرفه من نفقات، فتوسع مفهوم المنفعة العامة وشمل المنفعة الناتجة عن النفقات العامة في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية عدا عن هدفها المالي كما كانت في السابق.

## تبويب النفقات العامة



إن المقصود بتبويب النفقات العامة يتمثل في جمع الفئات المتجانسة منها ضمن زمر منفصلة وفق طبيعتها القانونية أو وظيفتها الاجتماعية أو آثارها الاقتصادية.<sup>5</sup>

وأهمية هذا التبويب في الدراسات المالية الحديثة أصبح ضرورياً من أجل تحليل السياسة العامة للدول ومعرفة أهدافها. قد أسهب فقهاء المالية العامة في التقسيمات النظرية للنفقات العامة، واختلفوا

في معايير تقسيمها في حين أن الدول أخذت من هذه التقسيمات في تشريعاتها الوضعية ما يلائم حاجاتها وظروفها وما يتناسب مع درجة تطورها ونموها الاقتصادي والاجتماعي، وهذا ما سيجعلنا نقسم هذا الفصل إلى مبحثين: ندرس في الأول التقسيمات الفقهية للنفقات العامة، وفي الثاني تبويب النفقات في الجمهورية العربية السورية مثلاً على التقسيمات الوضعية لهذه النفقات.

<sup>5</sup> د. عصام بشور، المرجع السابق، ص20.

## التقسيمات الفقهية للنفقات العامة



في الواقع أن الآثار الاقتصادية للنفقات العامة تنثير صعوبات عملية بالنسبة إلى تبويب النفقات، فكل نفقة عامة لها آثاراً مباشرة وأخرى غير مباشرة، ولا يمكن تصنيف النفقات إلا تبعاً لآثارها المباشرة. وعلى هذا الأساس فإن تبويب النفقات العامة يتم وفقاً للمعايير التالية:

### أولاً: النفقات العادية والنفقات غير العادية

يتم تقسيم النفقات تبعاً لمعيار الدورية إلى نفقات عادية وهي النفقات المتكررة ضمن مدة زمنية محددة غالباً ما تكون سنة ( لأن موازنات الدول سنوية ) وإلى نفقات غير عادية وهي النفقات غير المتكررة والتي لا تظهر إلا في فترات متباعدة غير منتظمة.<sup>6</sup>



<sup>6</sup> د. غازي عناية، مرجع سابق، ص 190.



## 1- سبب تقسيم النفقات إلى عادية وغير عادية:

كان سبب تقسيم النفقات إلى عادية وغير عادية هو الحاجة إلى تحديد متى يمكن اللجوء إلى الموارد غير العادية من أجل تغطية النفقات العامة.

## 2- معايير التفرقة بين النفقات العادية والنفقات غير العادية:

### أ- معيار الدورية:

أساس التفرقة في هذا المعيار هو إذا كانت النفقة تتم بانتظام أي تتكرر كل فترة زمنية ( سنة ) تعد هذه النفقة عادية، وإن كانت لا تتم بانتظام أي لا تتكرر على فترات منتظمة تكون النفقة غير عادية.

ويلاحظ أن دورية هذه النفقات لا يعني ثبات حجمها من موازنة إلى أخرى وإنما يكتفى تكرارها بنوعها في كل موازنة حتى ولو اختلف حجمها من موازنة إلى أخرى حتى تعد نفقة عادية، كمرتبات الموظفين ونفقات المرافق العامة. أما النفقات غير العادية فإنها لا تتكرر كل سنة بصفة منتظمة في الموازنة العامة للدولة أي أنها نفقات عرضية وغير متوقعة.

وقد وجه إلى هذا المعيار نقداً شديداً لأن فكرته لا تتوقف على طبيعة النفقة بل على العامل الزمني الذي تصرف فيه، وبالتالي فإن مدة الموازنة ( السنة ) هي التي تحدد صفة النفقات العامة فيه. فهناك نفقات لا تتصف بانتظام خلال فترة الموازنة على الرغم من أنها تتكرر بانتظام خلال فترة أطول.

وغاية هذا المعيار كانت إمكانية تحديد حجم النفقات العامة وتحديد نوع الإيرادات التي ستمولها، فالنفقات العادية تمولها إيرادات عادية لأنه يمكن توقعها أو التنبؤ بها مسبقاً، أما النفقات العامة غير العادية فتمولها الإيرادات غير العادية لأنه لا يمكن توقعها والتنبؤ بها<sup>7</sup>.

ولكن تطور دور الدولة جعل الكثير من النفقات غير العادية تتصف بالانتظام والدورية وبالتالي أصبحت نفقات عادية فإن القروض العامة لم تعد فيها إيرادات استثنائية تبرر وجود نفقات استثنائية<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> لمزيد من التفاصيل أنظر: د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص 142-146.

<sup>8</sup> د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص 94-95.

## ب- معيار الفترة التي تستمر خلالها آثار النفقات العامة:

أساس التفرقة في هذا المعيار هو الفترة التي تنتج فيها الآثار المباشرة للنفقة العامة، فتعد النفقات عادية عندما تستوعب بكامل قيمتها في الأموال المنتجة خلال السنة المالية التي صدقت فيه، وتعد غير عادية عندما تتعدى آثارها المباشرة السنة المالية التي أنفقت فيها.

وبناء على هذا المعيار تم التفريق بين نوعين في النفقات غير العادية:

- الأولى تهدف إلى توليد رأس مال ثابت للمجتمع في المستقبل.
- الثانية لا تولد رأس مال ثابت للمجتمع في المستقبل ولكنها تصرف لمواجهة ظروف غير عادية، وبالتالي يجب تقسيمها على فترات مالية مقبلة كيلا تتحملها فترة مالية واحدة.

وترجع أهمية هذا المعيار من أجل تبرير تحمل الأجيال المقبلة لأعباء القروض العامة التي تكون قد عقدت في فترات مالية سابقة لمواجهة نفقات تمتد آثارها لعدة فترات مالية مقبلة.<sup>9</sup>

## ج- معيار توليد الدخل:

أساس التفرقة في هذا المعيار هو أن النفقات العادية هي التي لا تعطي دخلاً أما النفقات غير العادية فهي التي تعطي دخلاً. وكان الهدف في هذا المعيار في ظل المالية العامة التقليدية هو التصيق من اللجوء إلى القروض لتبرير القروض التي تمول النفقات العامة التي تعطي دخلاً مستقبلياً فقط.

<sup>9</sup> د. علي لطفي، مرجع سابق، ص 29-30.

#### د- معيار إنتاجية النفقة العامة:

إن كانت النفقة منتجة تكون غير عادية إما النفقات غير المنتجة فتكون نفقات عادية، وهذا المعيار أوسع من السابق لأنه قد لا تعطي النفقة دخلاً ولكنها تعد نفقات منتجة مثل النفقات الاستثمارية، وهذا يوسع من نطاق النفقات غير العادية ويبرر بعضها في النظرية المالية التقليدية.

وقد وجه إلى هذا المعيار عدة انتقادات أهمها: صعوبة تحديد معنى إنتاجية النفقة العامة، وأن فكرة الإنتاجية ذاتها تتعلق بالآثار غير المباشرة للنفقات العامة على الرغم من أن هذه الآثار لا تؤخذ بالحسبان عند تقسيم النفقات العامة، ففي هذه الحالة فتعتبر معظم النفقات العامة منتجة، وبالتالي لا يصلح هذا المعيار للتفريق بين النفقة العادية وغير العادية.

#### هـ- معيار المساهمة في تكوين رؤوس الأموال العينية:

فالنفقات العادية في هذا المعيار هي التي لا تساهم في تكوين رؤوس الأموال العينية ويطلق عليها اسم النفقات الجارية، أما النفقات غير العادية فهي التي تساهم في تكوين رؤوس الأموال العينية ويطلق عليها اسم النفقات الاستثمارية.

والواقع أن التفرقة بين النفقات الرأسمالية والنفقات الجارية لها أهميتها من عدة نواحٍ.

- النفقات الرأسمالية تبرر اللجوء إلى القروض العامة بغرض تغطيتها.
- التفرقة بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية تبر من الناحية العملية الأخذ بالموازنة العامة العادية والموازنة غير العادية.
- تتضح أهمية النفقات الرأسمالية في حالة إعادة البناء والتعمير بعد الحروب، وفي إقامة البنية الاقتصادية التحتية اللازمة لزيادة الإنتاج والإنتاجية في الدول النامية.
- تبرز أهمية العمليات الاستثمارية العامة في البلاد التي يساهم القطاع العام فيها بدور فعال في التنمية.

#### 3- ملاحظات على التمييز بين النفقات العامة إلى عادية وغير عادية:

أ- إن التفرقة بين النفقات العادية وغير العادية ( الاستثنائية ) كان يهدف أساساً إلى تحديد نطاق اللجوء إلى الإيرادات غير العادية، إذ قصر اللجوء إلى القروض على تغطية النفقات غير العادية فقط وحرّمها إن كانت لتغطية نفقات عادية. لذلك يمكن ملاحظة أن هذه التفرقة كانت لها أهمية في ظل النظرية المالية التقليدية وفقدت هذه الأهمية في ظل النظرية المالية الحديثة التي شكّكت في كون النفقات غير العادية نفقات استهلاكية وأثبتت أنها منتجة في معظم الأحيان.<sup>10</sup>

ب- اعتمد الفكر المالي في هذا التقسيم على معايير، إما تعتمد على الزمن أو تعتمد على طبيعة تلك النفقات وآثارها في الاقتصاد القومي وهذه المعايير لم تعد تلائم تطور دور الدولة في المجتمع إضافة إلى عدم وضوحها في بعض الأحيان، لأن حجم النفقات العامة المتزايد أجبر الفكر المالي على تبرير النفقات غير العادية وبالتالي فقد هذا المعيار أسباب وجوده.

ج- جميع المعايير التي اعتمدت على طبيعة النفقة لم تستطع تصنيف النفقات الحربية أو النفقات المخصصة لقمع الاضطرابات ضمن أي من نوعي النفقات، العادية أو غير العادية.

وهذه الملاحظات أفقدت هذا التقسيم أهميته، لذلك ابتعدت عنه التشريعات الوضعية.

## ثانياً: التبويب الإداري للنفقات

تصنف النفقات العامة في هذا التقسيم تبعاً للوحدات والأجهزة الإدارية الحكومية الرئيسية والتي تباشر الإنفاق الحكومي، ويعد هذا التقسيم من أقدم أنواع تبويب النفقات العامة، فمن الطبيعي أن تصنف النفقات العامة حسب السلطة التي تتصرف بها، وبواسطته يمكن معرفة مجمل النفقات المخصصة لكل وزارة أو إدارة تابعة لها.

<sup>10</sup> د. رفعت المحجوب، مرجع سابق ن ص 115-116.

أهمية هذا التصنيف تكمن في أنه يظهر النفقات ذات النطاق القومي التي يستفيد منها كافة أفراد المجتمع كما يظهر النفقات التي تغطي النطاق المحلي لأفراد محافظة أو منطقة أو وحدة إدارية معينة فقط، فهو يميز بين النفقات المركزية والنفقات اللامركزية.

(1) - فالنفقات المركزية: هي التي تهتم المجتمع بكافة قطاعاته وأفراده وتقوم بها السلطات الحكومية المركزية. كالوزارات وأقسامها وخاصة المتعلقة بالخدمات العامة والمرافق العامة، كنفقات الأمن الداخلي والخارجي والعدالة والصحة والتربية والتعليم والتمثيل الدبلوماسي، وبالتالي يتحمل عبء هذه النفقات جميع رعايا الدولة بما يدفعونه من ضرائب.

(2) - النفقات اللامركزية: هي التي تهتم بنفقات الوحدات الإدارية اللامركزية المحلية في المجتمع. كالمحافظات والولايات ومجالس المدن والقرى، فهذه النفقات يجب أن يتحمل عبئها السكان القاطنون في تلك المناطق فقط. وتم تخصيص بعض الضرائب المحلية لتغطية بعض النفقات المحلية، كرسوم الخدمات في سورية التي تجنيه المحافظات من أجل إعادة صرفها على تلك المحافظات.

يبدو أن هذا المعيار هو أكثر قبولاً من المعيار الأول، إلا أنه يبقى غير كاف، ويثير بعض الصعوبات الفنية، نظراً لتعقيد الأجهزة الإدارية وتشابكها مع بعضها بعضاً وتغير هيكلها مع تغير الحكومات أحياناً كما حدث عند تشكيل الحكومة السورية الأخيرة، إلا أنه يتيح للسلطتين التنفيذية والتشريعية فرصة الرقابة الإدارية والقانونية على نفقات الوحدات الإدارية المركزية واللامركزية، مما يساعد على ضبطها وتوجيهها نحو قنواتها الإنفاقية السليمة.

### ثالثاً: النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية (التقسيم الاقتصادي)

اعتمد الكثير من الفقهاء في تصنيفهم للنفقات العامة على الطبيعة الاقتصادية للنفقة، فقالوا بتقسيم النفقات العامة إلى نفقات حقيقية ونفقات تحويلية من أجل تحليلها والوقوف على آثارها الاقتصادية والاجتماعية.

## 1- معايير التفرقة بين النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية:<sup>11</sup>

يتم تصنيف النفقات العامة تبعاً لطبيعة النفقة ذاتها سواء فيما يتعلق باستمرارها وديموميتها أم فيما يتعلق بعلاقتها بالثروة القومية أم فيما يتعلق بالمقابل من عدمه.

أ- معيار المقابل:

تعد النفقة حقيقية سواء كانت جارية أم استثمارية إذا حصلت الدولة على مقابل من السلع والخدمات لإشباع الحاجات العامة بواسطتها، فراتب الموظف يكون مقابل عمله، ونفقة التعليم تكون مقابل الخدمات التعليمية، أما النفقة التحويلية فإنها تتم بدون مقابل كإعانات الإنتاج.

ب- معيار الزيادة المباشرة في الإنتاج القومي:

تعد النفقات حقيقية إذا أدت إلى زيادة مباشرة في الإنتاج القومي لأنها تؤدي إلى خلق دخول للأفراد نتيجة استخدام الدولة لجزء من موارد المجتمع لإنتاج سلع وخدمات بهدف إشباع الحاجات العامة، وتعد النفقات تحويلية إذا لم تؤدي إلى زيادة مباشرة في الإنتاج القومي لأنها لا تستلزم الاستخدام المباشر لجزء من موارد الدولة.

ج- معيار من الذي يقوم على الاستهلاك المباشر للموارد الاقتصادية للمجتمع:

تعد النفقات حقيقية إذا كانت الدولة هي التي تقوم بالاستهلاك المباشر للموارد الاقتصادية للمجتمع، وتعد النفقات تحويلية إذا كانت الأفراد هم الذين يقومون بالاستهلاك المباشر لهذه الموارد.

<sup>11</sup> د. أعاد حمود القيسي، مرجع سابق، ص 44-45.

## 2- أهمية تقسيم النفقات إلى حقيقية وتحويلية:<sup>12</sup>

- إن لهذا التقسيم أهمية في التحليل الاقتصادي والمالي وذلك للأسباب التالية:
- أ- أصبحت النفقات التحويلية تشكل جزءاً كبيراً من النفقات العامة في الدول.
  - ب- تستمد النفقات التحويلية أهميتها من أنها تعد أداة رئيسة من أدوات السياسة المالية، تحقق بواسطتها الدول أهدافها الاقتصادية والاجتماعية.
  - ج- تحتل النفقات التحويلية أهمية من حيث استخدامها في معالجة الحالة الاقتصادية للدول وتحقيق التوازن الاقتصادي العام، بسبب مرونتها العالية بعكس النفقات الحقيقية ذات المرونة الأقل.

## 3- أنواع النفقات الحقيقية:

- أ- **نفقات جارية:** وهي التي تصرف في وجوه يستلزمها سير الإدارة الحكومية واستمرارها، وغايتها الحصول على سلع وخدمات ضرورية لتسيير المصالح العامة، لذلك يزداد حجم هذه النفقات مع اتساع وظائف الدولة.
- ب- **نفقات استثمارية:** وهي التي تستهدف تحقيق زيادة في الموجودات الثابتة للمجتمع، لذلك يتوسع حجم هذا النوع من النفقات في الدول النامية.

<sup>12</sup> د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص 87 وما بعد.

#### 4- أنواع النفقات التحويلية:

أ- النفقات التحويلية الاقتصادية: وهي النفقات التي تدفعها الدولة على شكل إعانات بهدف تخفيض أثمان السلع الضرورية.

ب- النفقات التحويلية الاجتماعية: وهي النفقات التي تدفعها الدولة إلى بعض الفئات الاجتماعية أو الأفراد بهدف تحقيق التوازن الاجتماعي وتخفيض حدة الفوارق بين الطبقات الاجتماعية.

ج- النفقات التحويلية المالية: وهي النفقات التي تدفعها الدولة لسداد أقساط الدين العام وفوائده.

#### 5- هناك بعض الملاحظات على هذا التقسيم:

يمكن ملاحظة أن بعض النفقات العامة تثير الشك من حيث اعتبارها نفقات حقيقية أم تحويلية ك: المعاشات التقاعدية - فوائد الدين العام - تعويضات الحروب.

#### رابعاً: التبويب الوظيفي للنفقات العامة

يمكن تبويب النفقات العامة تبعاً لاختلاف وظائف الدولة، والغاية من هذا التبويب هو إظهار مقدار نشاط الحكومة في أوجه إنفاقها المختلفة أي إظهار ما تنفقه لتأدية خدماتها لأفراد المجتمع والقيام بوظائفها المتعددة.

هذا التقسيم أو التبويب هو تبويب حديث للنفقات العامة وهو تطوير للتبويب الإداري لها، وقد وضعت فكرته في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1947 بقصد تنظيم الإدارات التنفيذية للحكومة، كما طبقت جزئياً في فرنسا منذ عام 1958.<sup>13</sup>

تجدر الإشارة إلى مدى الحرية التي تتمتع بها الدول في تحديد أنواع النفقات العامة تبعاً لوظائفها.

<sup>13</sup> د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص27. د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص156.



فيمكن أن تجمل هذه الأهداف كما يمكن أن تفصلها.

يقترح خبراء الأمم المتحدة تقسيم النفقات العامة تبعاً لوظائفها إلى:

الخدمات العامة وتشمل النفقات الإدارية العامة والعلاقات الخارجية والقضاء والأمن -  
الدفاع والأمن - التعليم - الصحة - الضمان الاجتماعي أو التأمينات الاجتماعية - خدمات  
الإسكان - الثقافة والشعائر الدينية - الخدمات الاقتصادية - خدمات أخرى كفوائد الدين العام  
والدعم والتحويلات المختلفة إلى باقي قطاعات المجتمع.<sup>14</sup>

في الواقع إنه تقوم صعوبات عملية أمام اتباع التقسيم السابق، وممكن الخطر والصعوبة فيه هو  
احتمال ازدواج الحساب في بعض النفقات العامة لأنها تحقق أكثر من هدف بنفس الوقت، لذلك  
كثيراً ما يصاحب تطبيقه تعسف وتحكم في توزيع النفقات العامة.<sup>15</sup>

وقد درج الاقتصاديون على التمييز بين ثلاث وظائف أساسية للدولة وهي الوظيفة الإدارية  
والوظيفة الاجتماعية والوظيفة الاقتصادية، لذلك فتقسيم النفقات العامة وظيفياً غالباً ما يضمن  
ثلاث أنواع لها هي الإدارية والاجتماعية والاقتصادية.

### **1- النفقات الإدارية:** وهي النفقات المتعلقة بسير المرافق العامة واللازمة لقيام الدولة

بوظائفها، وتشمل نفقات الإدارة العامة والدفاع والأمن والعدالة والتمثيل الدبلوماسي  
والقنصلي.

### **2- النفقات الاجتماعية:** وهي النفقات المتعلقة بالأهداف الاجتماعية للدولة والتي تتمثل في

الحاجات العامة التي تؤدي إلى التنمية الاجتماعية للأفراد، وذلك من أجل تحقيق قدر  
من الثقافة والتعليم والصحة للأفراد وتحقيق قدر آخر من التضامن الاجتماعي فيما بينهم.

### **3- النفقات الاقتصادية:** وهي النفقات التي تتعلق بقيام الدولة بخدمات تحقيقاً لأهداف

اقتصادية، الاستثمارات التي تهدف إلى تزويد الاقتصاد القومي بالخدمات الأساسية كالنقل

<sup>14</sup> نظام الحسابات القومية المعدل للأمم المتحدة الصادر عام 1968، أنظر: د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص156.

<sup>15</sup> د. غازي عناية، مرجع سابق، ص194.

والمواصلات ومحطات توليد الطاقة... إلخ، ويلاحظ على هذا النوع من النفقات أنه يحتل مكاناً أكثر أهمية في الدول النامية بسبب حاجتها إلى مشاريع البنية التحتية لإنجاز تنميتها الاقتصادية.

لذلك يمكن القول: إن الأهمية النسبية لكل نوع من هذه النفقات تختلف باختلاف ظروف كل دولة في نظامها الاقتصادي والسياسي واختلاف درجة النمو الاقتصادي في كل منها والتي تؤثر في بنين النفقات العامة.

يخدم هذا التقسيم أهدافاً متعددة عملية وتحليلية أهمها:

- 1- يسهل عملية المقارنة بين الدول في هذا المجال واستخلاص النتائج.
- 2- تحقيق رقابة أوسع للبرامج والمشاريع عبر اعلان بيانات الموازنة العامة.
- 3- منح الصلاحيات الواسعة للأجهزة الإدارية في القطاعات المختلفة.
- 4- يبرز الأهداف والقطاعات والوظائف المقابلة للإعتمادات.

## تبويب النفقات العامة في الجمهورية العربية السورية

كانت الجمهورية العربية السورية تتبع قبل صدور القانون المالي الأساسي رقم 92 لعام 1967 مبدأ تعدد الموازنات، فإلى جانب الموازنة العامة العادية للدولة كان يوجد الموازنات الإنمائية والموازنات المستقلة، إلا أنه بصدور القانون المالي الأساسي عام 1967، تم إعادة النظر بصورة جذرية في تنظيم الموازنة العامة للدولة، كما استُبدل هذا القانون بقانون جديد بموجب المرسوم التشريعي رقم /54/ لعام 2006، لذلك يحسن بنا التمييز في تبويب النفقات في سوريا بين مراحل ثلاث:

### أولاً: تبويب النفقات العامة قبل صدور القانون المالي الأساسي رقم /92/ لعام 1967

قبل صدور هذا القانون كانت تبويب النفقات العامة في سوريا في موازنتها العامة والملحقة بطريقة مختلفة عن تبويبها في موازنتها الإنمائية.

#### 1- تبويب نفقات الموازنة العامة العادية والموازنات الملحقة:

كان يتم تبويب هذه الموازنات بتقسيم تلك النفقات إدارياً إلى أقسام يشمل كل منها وحدة إدارية لها نشاط متجانس وطبيعة عمل واحدة هي في الغالب إحدى الوزارات، ويتألف كل قسم منها إلى فروع وهي الإدارات والمؤسسات العامة التابعة لها. وكانت النفقات تقسم نوعياً إلى أربعة أبواب يتضمن كل منها نفقات من طبيعة واحدة. وهذه الأبواب هي:

أ- الباب الأول: النفقات الإدارية وتشمل الرواتب والأجور والتعويضات والمكافآت وما يتبعها.

ب- الباب الثاني: النفقات العامة وهي التي يتطلبها سير العمل في الإدارة وهي نفقات استهلاكية متكررة.

ج- الباب الثالث: النفقات الخاصة وهي غالباً النفقات الاستثمارية التي تعبر عن نشاط الوزارة.

د- الباب الرابع: الديون وتمثل الإنفاق الفعلي الذي سيصرف تسديداً لأعمال وخدمات تمت في السابق ولم تصرف في حينها.

وكان يتم تقسيم هذه الأبواب بدورها إلى بنود ويحدد لكل منها عنوان واعتماد مستقل يختلف من إدارة إلى أخرى ومن عام إلى آخر وتقسّم البنود إلى فقرات، ومن ثم كان يتم توزيع الاعتمادات جغرافياً على دوائر المحافظات، وهذا يعني أنه كانت تُبوب نفقات الموازنة العامة العادية والموازنات الملحقة وفق المعيار الإداري إلى أقسام وفروع ووفق المعيار النوعي إلى أبواب وبنود وفقرات.

## 2- تبويب نفقات الموازنات الإنمائية:

كان تبويب نفقات الموازنات الإنمائية في سورية يتم على أساس قطاعات تمثل وظيفة معينة وتشمل مجمل المشاريع التي يقوم القطاع بأعبائها، وتقسّم القطاعات بدورها إلى فروع تمثل الإدارات الداخلة في القطاع، ويقسم الفرع إلى أبواب يمثل كل منها مشروعاً معيناً أو عدة مشاريع متجانسة، ويتفرع الباب إلى بنود تحدد اعتمادات جزء من المشروع، ويجري أخيراً توزيع البنود إلى فقرات ست هي: الدراسات، الاستملاكات، الإنشاءات، التجهيزات، الرواتب والأجور، نفقات عامة.

وبذلك يكون التبويب المستخدم في نفقات الموازنات الإنمائية تبويماً وظيفياً عند تقسيمها إلى قطاعات، وتبويماً إدارياً بتقسيمها إلى فروع، وتبويماً نوعياً بتقسيمها إلى بنود وفقرات. يظهر مما سبق أن التبويب الذي اعتمده الجمهورية العربية السورية قبل صدور القانون المالي الأساسي عام 1967 يغلب عليه الطابع الإداري بهدف تسهيل وضع الموازنة دون أي اعتبار لدور الدولة في الاقتصاد القومي.

لذلك لم يعد هذا النوع من التقسيم يتناسب ومهمات الدولة الحديثة أو ينسجم مع التحول الاشتراكي الذي بدأته سوريا مع ثورة آذار ومع تطور بنيتها اقتصادها الجديد. وهذا ما دعى إلى إصدار القانون المالي الأساسي بالمرسوم التشريعي رقم /92/ تاريخ 1967/7/19 وصدور المرسوم رقم /1831/ تاريخ 1968/8/15، الذين حملا في طياتهما مواد تنص على تبويب النفقات العامة من جديد بأسلوب يضمن أداء وظيفة الدولة ضمن الإطار العام للخطة الاقتصادية والاجتماعية لها وأصبح تبويب الموازنة العامة السورية يستند إلى أسس قانونية وتنظيمية بعيداً عن الأهواء التي كانت تتعرض له الموازنة سنوياً من قبل واضعيها.

### ثانياً: تبويب النفقات العامة في ظل القانون المالي الأساسي رقم /92/ لعام 1967

تبويب النفقات العامة في الموازنة العامة السورية تبويماً وظيفياً وإدارياً ونوعياً وإقليمياً<sup>16</sup>، وقد تم تطبيق هذه الأنواع من التبويب باستثناء التبويب الإقليمي بدءاً من موازنة عام 1970.

1- التبويب الوظيفي: عرّف القانون المالي الأساسي التبويب الوظيفي بأنه التبويب الذي يظهر نفقات الموازنة على أساس قطاعات الخطة الاقتصادية. وبسبب عدم ظهور بعض القطاعات كالأمن والدفاع في الخطط الخمسية عاد المشرع وعرّف التبويب الوظيفي بأنه الذي يظهر نفقات الموازنة على أساس وظائف الدولة<sup>17</sup>. ومن ثم عاد المشرع في عام 1984 وعرّفه في المادة الثالثة من قانون الموازنة العامة بأنه: (( تبويب اعتمادات النفقات وتقديرات الفوائض حسب القطاعات الاقتصادية الواردة في الخطة.... )).

وقد تم تحديد التبويب الوظيفي وفق التعريف الأخير بقرار وزير المالية رقم /1215/ تاريخ 1984/5/14 واعتمد الترقيم العشري بحيث لا يتجاوز عدد قطاعات الموازنة العشرة كما في الجدول التالي:

<sup>16</sup> -المادة /9/ من القانون المالي الأساسي رقم 92 لعام 1967.

<sup>17</sup> بموجب التعديل الجاري على المادة /9/ السابق ذكرها بموجب المرسوم التشريعي رقم /159/ تاريخ 1969/8/3.

رقم الحساب	اسم الحساب
-1	الخدمات الجماعية والاجتماعية الشخصية.
-2	الزراعة والغابات والأسماك.
-3	الصناعات الاستخراجية.
-4	الصناعات التحويلية.
-5	الكهرباء والغاز والمياه.
-6	البناء والتشييد.
-7	التجارة.
-8	النقل والمواصلات والتخزين.
-9	المال والتأمين والعقارات.
-10	اعتمادات غير موزعة.

2- التبويب الإداري: وقد عرّفه القانون المالي الأساسي بأنه: (( التبويب الذي يظهر نفقات كل وحدة إدارية على حدة، من وزارة وإدارة أو مؤسسة عامة تابعة لهما بالشكل الذي يخصص فيه لكل وزارة قسم مستقل ولكل إدارة أو مؤسسة عامة تابعة لها فرع مستقل. وقد اعتمد المرسوم /1831/ القطاعات الوظيفية المبينة سابقاً أساساً لجمع مختلف الوزارات والإدارات العامة ضمن زمر محددة بغية إمكان تطبيق الترتيب العشري في التبويب الإداري. فربط بذلك بين التبويب الإداري والتبويب الوظيفي دون مخالفة النصوص القانونية النافذة، إذ يدل رقم الأساس على رقم الحساب التبويب الوظيفي يتبعه رقم القسم المخصص لوزارات الدولة، ثم رقم الفرع المخصص للإدارات والمؤسسات التابعة لوزارة معينة. والمثال التالي يوضح ذلك:

الرقم	العنوان		
	الفرع	القسم	الأساس
3			الصناعات الاستخراجية
		31	إدارة الخدمات
	331		وزارة النفط والثروة المعدنية

فإذا قرأنا الحساب رقم /331/ في التبويب الإداري من اليسار إلى اليمين لكان مدلوله:

- الرقم /3/ يدل على قطاع الصناعات الاستخراجية.
- الرقم /31/ يدل على إدارة الخدمات التابعة لقطاع الصناعات الاستخراجية.
- الرقم /331/ يدل على وزارة النفط والثروة المعدنية التابعة لإدارة الخدمات التابعة بدورها لقطاع الصناعات الاستخراجية.

3- التبويب النوعي: وقد عرّفه القانون المالي الأساسي بأنه: ( التبويب الذي يظهر كل وحدة إدارية على أساس طبيعة النفقة وذلك بالشكل الذي يظهر فيه هذا التبويب نفقاتها الاستثمارية وعناصر نفقاتها الجارية والذي يقوم على أساس توزيع النفقات التفصيلية بكل باب إلى بنود وكل بند إلى فقرات).

فُسِّمَت نفقات الدولة نوعياً إلى خمسة أبواب لكل منها رقم حساب رئيس هي:<sup>18</sup>

- أ- باب الرواتب والأجور والتعويضات: ويشمل جميع النفقات التي تصرفها الدولة على الموظفين والمستخدمين والخبراء والعمال لقاء قيامهم بعمل لقاء أجر وتعويضاتهم ومكافآتهم.
- ب- باب النفقات الإدارية: ويشمل النفقات الاستهلاكية التي يستلزمها سير العمل في الإدارة كاللوازم وبدلات الإيجار والقرطاسية والماء....الخ.
- ج- باب النفقات الاستثمارية: ويشمل النفقات التي تستهدف زيادة الموجودات الثابتة وزيادة الدخل القومي وزيادة الإنتاج ودعم الاقتصاد الوطني. وتعد من أهم أنواع النفقات وأهمها نفقات الإنشاء والتعمير، وتحديث الآلات وغيرها.
- د- باب النفقات التحويلية: ويشمل النفقات التي تهدف إلى إعادة توزيع الدخل والإعلانات الاقتصادية للمشاريع التي تنفقها الدولة دون الحصول على مقابل.
- هـ- باب الديون والالتزامات واجبة الأداء: وتشمل أعباء الدين العام ومختلف التزامات الخزينة العامة.

<sup>18</sup> د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 33-34.

ويقسم كل باب من الأبواب السابقة إلى بنود لكل منها رقم حساب ثانوي، وفق المثال التوضيحي التالي:

رقم الحساب الرئيسي	رقم الحساب الثانوي	اسم الحساب أو عنوان النفقة
4		النفقات التحويلية
	41	المساهمات في النشاط الاقتصادي
	42	المساهمات في النشاط الثقافي
	43	المساهمات في النشاط الاجتماعي
	44	مساهمات وحدات الإدارة المحلية
	45	مساهمات مديريات الأوقاف
	46	المساهمات والاشتراكات في المؤسسات العربية والدولية

4- التبويب الاقليمي: وقد عرّفه القانون المالي الأساسي بأنه التبويب الذي يظهر بصورة مستقلة نفقات الإدارة المركزية في جهاز الدولة ونفقات كل محافظة من محافظات القطر. بحيث تأخذ نفقات الإدارة المركزية فيه رقم /1/ ومن ثم تأخذ محافظات القطر وفق التسلسل التالي: دمشق، حلب، حمص، حماه، اللاذقية، دير الزور، ادلب، الحسكة، الرقة، السويداء، درعا، طرطوس، القنيطرة، الأرقام من رقم /2/ حتى /14/. إلا إن هذا التبويب لم يطبق حتى الآن.

ملاحظات على تبويب النفقات العامة في ظل القانون 1967/92:

يمكن ملاحظة أن تبويب النفقات العامة في ظل القانون المالي الأساسي اعتمد الأسس القانونية والتنظيمية التي تظهر دور الدولة في النشاط الاقتصادي أكثر من السابق، ولكنه ما لبث هذا التنظيم القانوني المتكامل للتبويب أن تعرّض للعبث دون إتباع الأساليب النظامية في التعديل، عبر قانون الموازنة العامة لعام 1984 الذي عدّل من أحكام التبويب القائمة في ظل القانون المالي الأساسي، وخاصة في مجال التبويب الوظيفي، فبعد أن كان يعتمد القانون المالي الأساسي وظائف الدولة أساساً لذلك عاد قانون الموازنة العامة لعام 1984 واعتمد القطاعات الاقتصادية الواردة في الخطة الخمسية أساساً لذلك.



ويظهر الجدول التالي التباين الواقع بين ما ورد في المرسوم 1831 وما جاء في القانون رقم /1/ لعام 1984:<sup>19</sup>

التبويب الوظيفي للنفقات العامة في ظل القانون رقم /1/ قانون الموازنة العامة لعام 1984		التبويب الوظيفي للنفقات العامة في ظل المرسوم /1831/	
رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب
1	السلطات العامة والإدارة والقضاء	1	الخدمات الجماعية والاجتماعية والشخصية
2	الأمن القومي	2	الزراعة والغابات والأسماك.
3	الثقافة والإعلام	3	الصناعات الاستخراجية
4	الرعاية والمال	4	الصناعات التحويلية
5	الاقتصاد والمال	5	الكهرباء والغاز والمياه
6	الزراعة والري واستصلاح الأراضي	6	البناء والتشييد
7	الصناعة والتعدين والطاقة والوقود	7	التجارة
8	المواصلات والمرافق والأشغال العامة	8	النقل والمواصلات والتخزين
		9	المال والتأمين والعقارات
		10	اعتمادات غير موزعة

<sup>19</sup> د- يوسف شباط، مرجع سابق، ص 67.

وعلى هذا يمكن القول: إن القانون المالي الأساسي رقم /92/ لعام 1967 والمرسوم /1831/ أرسا قواعداً لتبويب النفقات العامة في سورية لها خصائصاً ومميزات هامة، احتفظ التعديل الجاري عليه في القانون رقم /1/ لعام 1984، بمعظمها ولكنه عدل بعضها وأوجد مآخذ وإشكالات شوهت هذه الخصائص والمميزات.



1- خصائص ومميزات هذا التبويب:

أ- اتبع في ترقيم التبويب الوظيفي والإداري والنوعي الأسلوب العشري.

ب- قسم التبويب النوعي للنفقات والتبويب النوعي للإيرادات إلى عشرة أبواب رئيسة خصص الأرقام الخمسة الأولى للنفقات والخمسة الأخيرة للإيرادات.

ج- إن تبويب النفقات العامة بهذا الشكل يسهل القيام بدراسة تحليلية لهذه النفقات من الناحيتين الاقتصادية والاجتماعية.

د- أصبح الرقم يدل القطاع الذي تنتمي إليه الفقرة والقسم والفرع الذي يدل على الوحدة الإدارية للدولة ونوع النفقة فيها.

2- مآخذ على تبويب النفقات العامة:

التعديل الجاري على تبويب النفقات العامة في القانون رقم /1/ لعام 1984 أوجد الكثير من الإشكالات القانونية والمآخذ الفنية على ذلك التبويب:

أ- الإشكالات القانونية:

1- لم يتبع المشرع في هذا التعديل الأصول والقواعد القانونية في التعديل والتي تقضي بتعديل أحكام القانون المالي الأساسي وتعديل أحكام المرسوم /1831/ الصادر تنفيذاً له بشكل

واضح ومباشر وليس انتهاز فرصة إقرار الموازنة العامة للدولة لعام 1984 ليعدل أحكام ذلك القانون والمرسوم بشكل ضمني.

2- إن هذا التعديل جاء في قانون موازنة عامة والمعلوم أن هذا القانون هو قانون خاص ومؤقت ومدته سنة واحدة، وبالتالي لا يجوز من الناحية القانونية تعديل نصوص قانون أساسي ودائم بموجب قانون مؤقت صالح لمدة سنة.

ب-المآخذ الفنية:

لقد أحدث القانون رقم 1/ لعام 1984 مآخذ فنية على التبويب الوظيفي لعل أهمها:

1- إن التبويب المعتمد في موازنة عام 1984 هو تبويب لـ 40 % فقط من اعتمادات النفقات العامة، إذ أن الحساب رقم 1/ فيه، وهو الذي يتضمن قطاعات الخدمات الجماعية والاجتماعية والشخصية يشمل 60% من إجمالي اعتمادات الموازنة، في حين يتم توزيع الـ 40 % المتبقية على القطاعات التسعة المتبقية.

2- يعجز التبويب الوظيفي المستند إلى قطاعات الخطة الاقتصادية من معرفة كلفة الخدمات التي تؤديها الدولة في كل قطاع، لأن القطاع الواحد فيها يجمع فعاليات متعددة وتقوم بوظائف مختلفة.

3- ليس للتبويب الوظيفي المحدث أساساً أو معياراً تصنيفياً واحداً.

4- إن ربط التبويب الوظيفي بقطاعات الخطة الخمسية يفقد التبويب الوظيفي أحد أهم خصائصه المتمثلة في المقارنة بين اعتمادات القطاع الواحد في مختلف السنوات.

5- كي يتلاءم التبويب الجديد مع وظائف الدولة من جهة وقطاعات الخطة من جهة أخرى، جاء قرار وزير المالية رقم 1215/ تاريخ 14/5/1984، وخالف تعريف التبويب الوظيفي الوارد في المادة الثالثة من القانون رقم 1/ لعام 1984 وأضاف قطاعاً غير موجود في الخطة سماه قطاع الاعتمادات غير الموزعة وذلك كي يشمل باقي وظائف الدولة التي لا تظهر في الخطة الاقتصادية الخمسية. وهذا وإن كان يمثل ذلك مخالفة قانونية إلا أنه يشعر بضرورة العودة إلى التبويب الوظيفي على أساس وظائف الدولة وليس قطاعات الخطة، وهذا ما أخذ به المشرع فيما بعد في القانون المالي الأساسي الجديد.

وتجدر الإشارة إلى أنه صدر قرار من وزارة المالية بعام 2001 قضى بضرورة تقسيم النفقات العامة إلى جارية (وهي: النفقات التي تشكل الباب الأول والثاني والرابع والخامس وفق التبويب النوعي) واستثمارية وهي التي تشكل نفقات الباب الثالث وكذلك التبويب وذلك من أجل إظهار نسبة النفقات الاستثمارية في الموازنة وقد طبق ذلك بدءاً من موازنة 2002.

### ثالثاً: تبويب النفقات في ظل القانون المالي الأساسي رقم 54 لعام 2006

صدر القانون المالي الأساسي الجديد بتاريخ 2006/10/1 وأصبح نافذاً بموجب المادة /38/ منه بدءاً من بداية عام 2008.

لقد أضاف هذا القانون إلى جانب التبويبات الأربعة السابقة تبويباً جديداً هو التبويب الاقتصادي، ولكنه وبموجب البند /5/ من المادة /8/ منه أوقف تطبيقه على صدور قرار من وزير المالية الذي لم يصدر حتى الآن، لذلك يمكن القول: إن النفقات العامة في سوريا أصبحت تبويباً وظيفياً وإدارياً ونوعياً وإقليمياً واقتصادياً وفق القانون المالي الأساسي الجديد، كما أنه عاد وعرّف التبويب الوظيفي بأنه التبويب الذي يظهر نفقات الموازنة على أساس وظائف الدولة، وبذلك

تجاوز معظم الانتقادات الناتجة عن التعديلات التي جاءت على مفهوم هذا التبويب في موازنة عام 1984 السابقة الذكر.



## تمارين:

اشر إلى الإجابة الصحيحة: ما القيمة القانونية للإعلان العالمي لحقوق الإنسان؟

1. ليس ملزماً لكونه توصية صادرة عن الجمعية العامة للأمم المتحدة.
2. ملزم لأنه يفسر ميثاق الأمم المتحدة.
3. الخياران السابقان يعبران عن خلاف فقهي.
4. كل ما تقدم غير صحيح.

الإجابة الصحيحة رقم 3.

## الوحدة التعليمية الثالثة

### حجم النفقات العامة

#### الكلمات المفتاحية:

تبويب النفقات العامة- التبويب الفقهي - التبويب في سورية..

#### المخلص:

تبويب النفقات العامة: هو جمع الفئات المتجانسة منها ضمن زمر منفصلة وفق معيار معين من أجل تحليل السياسة العامة للدول، ودراسة أثارها ووظائفها، وتنشيط الدور الرقابي للسلطات المتخصصة بذلك لدى الدول على تنفيذ الموازنة العامة.

#### الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً على:

- تنشيط مهارات الطالب حول تبويب النفقات العامة.
- دراسة أنواع النفقات العامة وفق معايير تبويبها المختلفة فقها في سوريا.

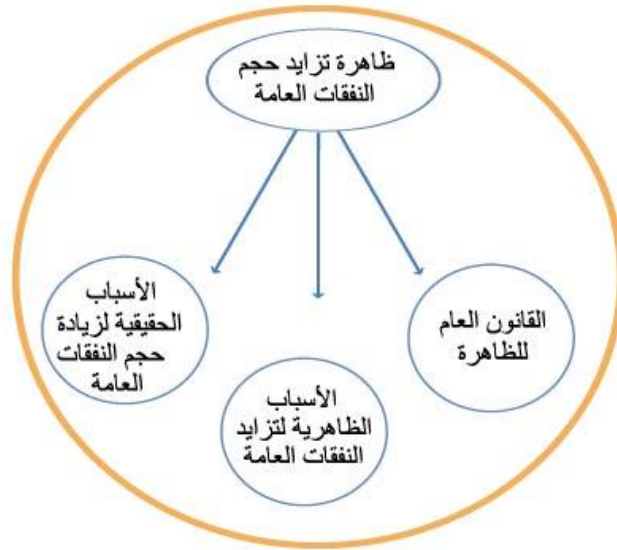
يثير حجم النفقات العامة اهتماماً كبيراً من جانب علماء الاقتصاد والمالية العامة، فالزيادة المضطربة لحجم هذه النفقات في جميع دول العالم جعلهم يتعمقون في دراسة العوامل التي تؤثر في زيادة حجم هذه النفقات من دولة إلى أخرى، وفي القواعد التي يجب أن تحكم سلوك الدولة وهيئاتها ومؤسساتها العامة عند القيام بالنفقات العامة، فهذه الزيادة في حجم النفقات العامة أجبر فقهاء المالية العامة على القيام بدراسات لمعرفة الطرق المثلى لتحقيق الدولة لأهدافها بأقل نفقة ممكنة.

كما لا بد لنا من دراسة تطور حجم النفقات العامة في سوريا، لتعرّف على أسبابها الحقيقية والظاهرية ومعدل تزايدها مع تطور دور الدولة وازدياد وظائفها ومهامها في المجال الاقتصادي والاجتماعي.



## ظاهرة تزايد حجم النفقات العامة

تعد ظاهرة تزايد النفقات العامة من الظواهر العامة في جميع الدول مهما اختلفت نظمها الاقتصادية والسياسية، ومهما اختلفت في درجة تطورها الاقتصادي. حتى أصبحت أحد السمات المميزة للمالية العامة في هذا العصر، حتى أن بعض علماء المالية العامة جعلوا من هذه الظاهرة قانوناً عاماً من قوانين التطور المالي والاقتصادي والاجتماعي للدولة.



### أولاً - القانون العام للظاهرة:

كان أول من لفت الأنظار إلى هذه الظاهرة، الاقتصادي الألماني أودلف فاجنر، في دراسة قام بها في عام 1880 عن تطور نفقات الدول الأوروبية خلال القرن التاسع عشر. وانتهى إلى القول بوجود اتجاه عام نحو ازدياد أوجه نشاط الدول مع التطور الاقتصادي للجماعة، وصاغ هذا الاستنتاج في صورة قانون اقتصادي يُعرف باسمه، يتلخص في أنه: ((كلما حقق المجتمع معدلاً معيناً من النمو الاقتصادي، فإن ذلك يستتبع اتساع نشاط الدولة، وبالتالي يؤدي إلى زيادة الإنفاق العام بمعدل أكبر من الزيادة الحاصلة في نصيب الفرد من الناتج القومي ))، ويعلل فاجنر قانونه بقوله: إن الزيادة في دخل الدولة الصناعية وإنتاجها خلال فترة طويلة تؤدي إلى زيادة نشاط الحكومة في شكله المطلق وبمعدل لا يقل عن معدل الزيادة في دخلها القومي.



وقد بنى استنتاجه هذا على تنبؤاته وشكوكه من تطور النظام الرأسمالي الصناعي، وقال إن زيادة التصنيع يوجب على الدولة التدخل لتنظيم النشاطات الاقتصادية التي تشبع حاجات جماعية للمجتمع، كالتعليم والصحة لأن القطاع الخاص لا يقدم على مثل هذه النشاطات، للحد من نشاط الاحتكارات الخاصة، وللتخفيف من التقلبات الاقتصادية ومتغيرات الأسعار<sup>1</sup>، وقد تنبأ بذلك في وقت لم يفرز النظام الرأسمالي هذه المشاكل بعد، فتوصل إلى نتيجة أصبح مسلم بها بعد ذلك مفادها أن تدخل الدولة شرط أساسي لحسن سير اقتصاد السوق.

ومع التسليم بصحة ذلك إلا أنه كان يؤخذ على هذا القانون:

1- اعتباره أن زيادة النفقات العامة تعود بشكل رئيس لعوامل اقتصادية. والحقيقة أن الإنفاق العام لا يتحدد في بلد ما تبعاً لأسباب اقتصادية فقط، بل هناك العديد من العوامل الأخرى غير العوامل الاقتصادية تتحكم في ذلك.

2- كان قانون فاجنر واضحاً في الإشارة إلى ظاهرة النمو المطلق للإنفاق الحكومي، إلا أنه لم يبين اختلاف معدل هذه الزيادة تبعاً لاختلاف الدول في درجات نموها.

3- إن قانون فاجنر أغفل التوقيت الذي يجب على الدولة الزيادة في نشاطها الحكومي.

4- إن قانون فاجنر كان يتصف بطابعه الخاص بحيث يصعب تعميمه على جميع الدول.

على الرغم من هذه الانتقادات لقانون فاجنر، فإنه يصلح إطاراً عاماً للدلالة على هذه الظاهرة، ويمكن الإشارة في هذا المجال إلى أنه على الرغم من اتجاه النفقات العامة نحو التزايد بشكل دائم، إلا أنه قد يحدث في بعض الدول وفي بعض السنوات أن يظل حجم النفقات العامة ثابتاً، بل وقد يتجه نحو الانخفاض، ولكن ما يلبث أن يتجه بعد ذلك نحو التزايد. لذلك يصلح قانون فاجنر إطاراً للدلالة على هذه الظاهرة في المدى الطويل.

وتجدر الإشارة إلى تزايد النفقات العامة لا يعني بالضرورة زيادة المنفعة المترتبة عليها، والتي تتمثل في زيادة أنواع الخدمات التي تؤديها الدولة أو ارتفاع مستوى أدائها، وبالتالي لا يعني بالضرورة زيادة التكاليف العامة على الأفراد، فقد ترجع هذه الزيادة كلها أو بعضها إلى أسباب ظاهرية تؤدي إلى زيادة حجم النفقات العامة دون زيادة هذه المنفعة أو تحسينها على الأفراد، وقد يؤدي تزايد النفقات العامة إلى

<sup>1</sup> د. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 1998، ص 57.

زيادة المنفعة العامة المترتبة عليها بشكل فعلي، وفي هذه الحالة تكون زيادة النفقات العامة كلها أو بعضها ترجع إلى أسباب حقيقية.

### ثانياً: الأسباب الظاهرية لتزايد النفقات العامة:

للتعرّف على الأسباب الظاهرية لتزايد حجم النفقات العامة ينبغي التعرّف على هذه الظاهرة أكثر ومعرفة مقدار الزيادة الحقيقية من الزيادة المطلقة فيها.

وترجع أسباب الزيادة الظاهرية في حجم النفقات العامة إلى انخفاض القوة الشرائية للنقود، وإلى التغير في طرق المحاسبة الحكومية أو إعداد الموازنات أو إلى النمو السكاني.

#### 1- انخفاض القوة الشرائية للنقود:

يقصد بالقوة الشرائية للنقود، سلطانها في المبادلة بكافة السلع والخدمات. فقيمة الليرة السورية هي عبارة عن كمية السلع والخدمات التي يمكن شراؤها بها، ولما كانت قيمة النقود ليست في الواقع سوى مقلوب مستوى الأسعار، فمعنى ذلك أن ارتفاع الأسعار يعني انخفاض قيمة النقود أي انخفاض قوتها الشرائية. لذلك عند إجراء المقارنة بين النفقات العامة في فترات مختلفة بهدف قياس نوع الزيادة فيها خلال تلك الفترات هل هي ظاهرة أم حقيقية، يكون من الضروري أن نأخذ في اعتبارنا التغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار من فترة إلى أخرى، وبالتالي فإن:

النفقات العامة الحقيقية لنفس السنة  $\times 100$

----- = النفقات العامة الحقيقية للسنة

الرقم القياسي للأسعار فيها

ومن الضروري عند إجراء المقارنة استخدام نفس سنة الأساس بالنسبة للرقم القياسي للأسعار.

#### 2- اختلاف طرق المحاسبة الحكومية أو طرق إعداد ومبادئ الموازنات العامة:

فالدول عادة تأخذ بمبدأ شمول الموازنة، وهذا المبدأ يعني أنه يجب أن يسجل فيها جميع نفقاتها وجميع إيراداتها دون أي تقاس فيما بينهما فتظهر جملة هذه النفقات وتلك الإيرادات فيها، ومن الممكن لها في بعض الحالات وبالنسبة لبعض وحداتها الإدارية تسجيل صافي حساب هذه الوحدة بعد إجراء التقاص فيما بين نفقاتها وإيراداتها، وعندما تعدّل الدولة طرق حساباتها وتعتمد مبدأ الشمول بدل مبدأ الصوافي، فإن ذلك سيؤدي إلى زيادة حجم نفقاتها العامة، ولكن في الواقع تكون هذه الزيادة ظاهرة.

كما يمكن للدول تعديل ميعاد بدء سنتها المالية فإذا كان في سنة سابقة موعد بدء الموازنة فيها هو الشهر الأول من السنة وفي سنة قادمة أصبح الشهر السابع، فإن موازنتها في السنة السابقة ستكون عملياً عن سنة ونصف وبالتالي ستكون نفقات نصف السنة تلك زيادة ظاهرية في حجم نفقاتها العامة، كما حدث في سوريا بين عامي 1958 / 1959.<sup>2</sup>

كما يمكن للدول أن تأخذ بمبدأ وحدة الموازنة بدلاً من مبدأ تعدد الموازونات، وهذا يؤدي إلى زيادة حجم نفقاتها العامة ظاهرياً، كما حدث في سوريا عام 1970.

### 3- التزايد السكاني:

يؤدي التزايد السكاني إلى زيادة حجم النفقات العامة وذلك لمواجهة الأعباء الجديدة التي تقع على عاتق الدولة ولا سيما في مجال الخدمات العامة كالتعليم والصحة والأمن العام.<sup>3</sup> فلمعرفة إن كانت هناك زيادة نفقات حقيقية أم ظاهرية فإن الأمر يستدعي استبعاد أثر النمو السكاني، وذلك بحساب متوسط نصيب الفرد من النفقات العامة من فترة لأخرى عن طريق تقسيم النفقات العامة في السنة على عدد سكانها في نفس السنة ومقارنتها مع ذلك المتوسط في سنة أخرى.

### ثالثاً: الأسباب الحقيقية لزيادة حجم النفقات العامة:

إذا تم استبعاد الأسباب الظاهرية لتزايد حجم النفقات العامة، فيمكن إرجاع زيادة حجم النفقات العامة إلى الأسباب التالية:

#### 1- الأسباب السياسية:

إن التطور الذي شهده دور الدولة في القرن العشرين لم يكن قاصراً على الناحيتين الاقتصادية والاجتماعية، وإنما شمل كذلك الناحية السياسية على المستويين الداخلي والخارجي، أدت إلى زيادة نفقات الدول:



<sup>2</sup> حيث أصبحت الموازنة فيها تبدأ في شهر تموز بدلاً من الشهر الأول كما هو الحال في الإقليم الجنوبي في ذلك الوقت في عهد الوحدة بين سوريا ومصر. د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص 140.

<sup>3</sup> د. محمد حلمي مراد، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1964، ص 10.

## أ- فعلى المستوى الداخلي:

• أدى انتشار الأفكار الديمقراطية إلى تقليص الخدمات المجورة وأصبح للدولة مصلحة في تأمين الكثير من الخدمات العامة لدواعٍ اقتصادية واجتماعية بدون أي مقابل، كما أنه أحياناً تنفذ بعض المشروعات في دوائر انتخابية معينة أو في أوقات معينة (قبل الانتخابات) لا ضرورة كبيرة لها بل لمجرد إرضاء الناخبين، إضافة إلى انتشار النزاعات الاشتراكية في الكثير من الدول، وهذا كله أدى إلى زيادة حجم النفقات العامة.<sup>4</sup>

• إن تطور الفكر السياسي أدى إلى نمو فكرة مسؤولية الدولة، كما إن زيادة وظائف الدولة أدى إلى زيادة عدد موظفيها ونفقاتها الإدارية، مما زاد من حجم نفقاتها العامة.

ب- **وعلى المستوى الخارجي:** أدى نمو العلاقات الدولية إلى زيادة أهمية التمثيل الدبلوماسي بين الدول، كما أنشئ العديد من المنظمات الدولية والإقليمية وتم زيادة عدد هذه المنظمات وتوسعت اختصاصاتها وتنوعت، كما ساهم واجب التضامن الدولي في زيادة النفقات العامة للدول، مما زاد من حجم نفقاتها عموماً.<sup>5</sup>

## 2- تأثير الحروب:



تعد الحروب من أهم أسباب زيادة حجم النفقات العامة للدول من الناحية السياسية إضافةً إلى الأسباب المذكورة أعلاه، وخاصة الدول التي تواجه خطراً دائماً من عدو خارجي، كالدول العربية والحروب التي خاضتها وما زالت مع إسرائيل، فتزداد نفقات الدول بسبب الاستعداد للحرب وفي مرحلة الحرب ذاتها وفي مرحلة ما بعد الحرب لإزالة آثارها.

<sup>4</sup> د. عبد الهادي النجار، مبادئ المالية العامة، مطبعة جامعة القاهرة، القاهرة، 1977، ص 63-64.

<sup>5</sup> د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص 63.

- وقد أصبحت هذه النفقات أكثر من ضرورية في العصر الحديث، فإضافة إلى أنها تتعلق بسيادة الدول، فإن طبيعة النفقات العسكرية في تزايد مضطرد للأسباب التالية:
- تقدم الفنون العسكرية حديثاً، وتقدم وسائلها، ودخول التكنولوجيا العالية فيها.
- سعي بعض الدول لزيادة نفوذها العسكري الخارجي وإلى إقامة قواعد عسكرية خارجية لها، وقيامها بالمناورات العسكرية دورياً.
- النفقات العسكرية عادة تستدعي السرعة والسرية، مما يصعب معه الرقابة عليها، ويؤدي بدوره إلى التبذير أحياناً.
- إن الحرب تستدعي من الدول تقديم الإعانات إلى منكوبي الحروب وتأمين السلع والخدمات لأفرادها خلال الحروب بأسعار معتدلة على الرغم من ارتفاع أسعارها في ذلك الوقت وتقديم التعويضات للاجئين والأسرى والمجندين، وسداد فوائد القروض التي تلجأ الدولة إلى اقتراضها لتمويل الحرب<sup>6</sup> وهذا يؤدي إلى زيادة النفقات العامة إلى حد قد لا يمكن لاقتصاد الدولة أن تتحمله، فإعادة إعمار ما دمرته الحرب الأهلية في لبنان كلفها مديونية عالية وصلت حتى بداية عام 2010 إلى ما يقارب الـ /50/ مليار دولار، مما أرقق الاقتصاد اللبناني.

### 3- تغيير الدور الاجتماعي للدولة:



تميز القرن التاسع عشر بظهور تفاوت اجتماعي كبير بين الطبقات في المجتمعات، حيث كانت الفلسفة الاجتماعية السائدة آنذاك تقضي بعدم تدخل الدولة لمساعدة الطبقات الفقيرة، ومن الواضح أن هذه الفلسفة الاجتماعية كانت تتفق والفلسفة الاقتصادية التي كانت سائدة، ولكن تطور الفلسفة الاجتماعية والاقتصادية للدولة وظهر

<sup>6</sup> د. يونس أحمد البطريق، مرجع سابق، ص210.

الدولة التدخلية أدى إلى اتساع الدور الاجتماعي لها، فأصبح من واجبها العمل على إعادة توزيع الدخل القومي بطريقة أقرب إلى العدالة لاعتبارات اقتصادية وسياسية واجتماعية. فانتشر تطبيق نظام التأمينات الاجتماعية وتم التوسع في منح الإعانات الاجتماعية. كما يمكن الإشارة هنا إلى أن الزيادة السكانية تؤدي إلى زيادة النفقات العامة، فهي تستلزم توسع الدولة في خدماتها لمواجهة مطالب السكان، خاصة إذا علمنا أن نسبة الزيادة السكانية تتركز في الطبقات الفقيرة، كما أن نفقات حفظ الأمن والاستقرار تتزايد مع زيادة السكان وأن التوسع في الإنفاق العام يتوقف على بنية السكان العمرية وعلى توزيعهم جغرافياً أيضاً<sup>7</sup>. فالتزايد السكاني سبب لزيادة حجم النفقات الحقيقية والظاهرية.

#### 4- الأسباب الاقتصادية:

##### أ - زيادة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي:

في ظل النظام الرأسمالي التقليدي كان دور الدولة الاقتصادي يقف عند كونها حارسة للنظام والحريات الفردية ووظائفها محدودة تتمثل في إقامة العدالة والدفاع والأمن الداخلي، مما جعل نفقاتها العامة في حدها الأدنى.

ولكن بعد تطور دور الدولة في النشاط الاقتصادي أصبحت دولة تدخلية، إذ تدخلت الحكومات من أجل تأمين الاستقرار الاقتصادي<sup>8</sup>، وتدخلت لتوجيه الاقتصاد والتأثير في بنيانه، كما أن الدول النامية أخذت على عاتقها مهمة التنمية الاقتصادية، هذا كله زاد من نفقاتها العامة.<sup>9</sup>

##### ب - زيادة معدلات النمو الاقتصادي في الدول:

يمكن إرجاع جزء كبير من زيادة النفقات العامة، إلى حركة النمو الاقتصادي طويل المدى التي عرفته غالبية الدول بداية من سبعينات القرن الماضي:

<sup>7</sup> د. ميثم صاحب عجام، المالية العامة، دراسة تطبيقية على الاقتصاد الليبي، معهد الإنماء العربي، بيروت، 1992، الطبعة الأولى، ص 323.

<sup>8</sup> د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص 185.

<sup>9</sup> يحيى قاسم علي سهل، مرجع سابق، ص 36.

- فحركة النمو وما يصاحبها من ضرورة التركيز على إنشاء وتطوير القطاعات الصناعية المختلفة دعت الدول إلى التدخل لتقديم التسهيلات اللازمة لانطلاق الاستثمارات الخاصة نحو القطاعات الصناعية، وهذا استلزم قيام الدولة بإنشاء قطاعات الخدمات الاقتصادية الأساسية والمدن الصناعية، كما أوجب على الدول النامية تأمين البنية التحتية عموماً عن طريق استثماراتها العامة.
- يصاحب النمو تقدم مماثل في المستوى التكنولوجي، ويؤدي هذا الأخير إلى زيادة التركيز الرأسمالي، هذا إضافة إلى أن التطور التكنولوجي الهائل والمتسارع في العالم يجبر الدول على الإحلال المستمر لآلاتها ومعداتها لما له علاقة في زيادة حدة المنافسة بين الدول، مما يزيد من حجم نفقاتها العامة.
- يصاحب النمو ظاهرة الهجرة من الريف إلى المدينة، وتجبر هذه الظاهرة الدول على زيادة استثماراتها العامة.

#### ج- انتشار النظام الاشتراكي في الفترات السابقة:

فانتشار المذاهب الاشتراكية بتأثير الثورة البلشفية في الاتحاد السوفييتي السابق، قامت الدولة المنتجة، وأدارت الدولة المشروعات الاقتصادية بنفسها، وازداد حجم القطاع العام وحجم التأميم أكثر مما هو عليه في النظم الرأسمالية بكثير، وهذا ما عكس الأعباء الإضافية التي أصبحت الدولة تتحملها في تلك النظم<sup>10</sup>، وتحول الدول عن النظام الاشتراكي في الآونة الأخيرة لم يؤدِّ إلى تناقص نفقاتها بقدر ما أدى إلى خفض في معدل زيادتها.

#### 5- الأسباب المالية:

- أ- **تطور الفكر المالي:** فبعد أن كان هذا الفكر محدداً بواجب المحافظة على مبدأ توازن الموازنة، أصبح مقبولاً فيه بل واجباً عليه ضخ الأموال اللازمة في السوق عبر زيادة النفقات العامة من أجل تحريك عجلة الاقتصاد القومي ولو كان ذلك على حساب ذلك التوازن من أجل إقامة التوازن الاقتصادي العام.
- ب- **وجود فائض في إيرادات بعض السنوات:** فظهور هذا الفائض يشجع الدولة على زيادة نفقاتها العامة بإنفاقه في وجوه غير ضرورية، وتبدو خطورة هذا الوضع في الأوقات التي تستوجب فيها

<sup>10</sup> د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص 130.

السياسة المالية السليمة على الحكومة خفض نفقاتها تجد صعوبة في خفض الكثير من بنود الإنفاق العام.

ج - **سهولة الاقتراض:** كانت القروض في السابق إيراداً استثنائياً لا يمكن اللجوء إليه إلا في أحوال استثنائية ولتغطية نفقات غير عادية، وفيما بعد أصبحت هذه الوسيلة من وسائل السياسة المالية للدول لتحقيق التوازن الاقتصادي العام، مما جعلها تسهل عملية الاقتراض الداخلي وتغري الدول على اللجوء إليها، مما أغراها في الكثير من الأحيان على التوسع في الإنفاق العام، ويلاحظ أن عملية الاقتراض ذاتها سواء مؤل هذا القرض استثمارات منتجة أم غير منتجة فإنه يرتب زيادة في حجم النفقات العامة نتيجة أفساطه وفوائده في المستقبل.

د - **الأثر التراكمي:** تولد بعض أنواع النفقات العامة وخاصة الاستثمارية منها نفقات إضافية، فعندما ترصد دولة مبلغ من المال لأتمتة أعمالها الإدارية فإن هذا يتطلب بالمستقبل نفقات إضافية لصيانة حواسيبها وتطويرها وملحقاتها بشكل مستمر.



## حدود النفقات العامة



رأينا في المبحث السابق أن حجم النفقات العامة يتجه نحو التزايد المستمر، وهذا أدى إلى التفكير في الحد من هذه الزيادة ووضع حدود وضوابط للإنفاق العام بنسبة معينة من الدخل القومي، وبالفعل اقترح بعض علماء المالية العامة نسباً معينة ( 25 % أو 30 % )<sup>11</sup>، إلا أنه لا يمكن أن نتفق مع هؤلاء في ذلك لسببين:

**الأول:** أن النسب المقترحة هي نسب تحكمية لا تستند إلى أي أساس اقتصادي.

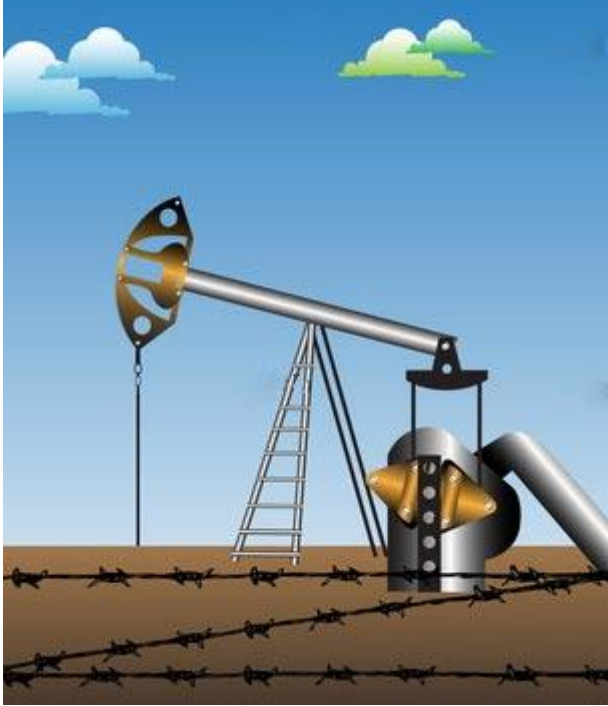
**الثاني:** أن الفقهاء الذين اقترحوا مثل هذه النسب كانوا ينظرون إلى النفقات العامة على أنها نفقات استهلاكية غير منتجة، إلا أن الدراسات أثبتت أن الكثير من النفقات العامة هي نفقات إنتاجية يمكن أن تزيد من الدخل القومي.

وإذا كان ليس في الإمكان تحديد النفقات العامة بنسبة معينة مقدماً من الدخل القومي، فلا يعني ذلك أنه لا يوجد عوامل أخرى تحد من حجم الإنفاق العام وتدعو إلى ضرورة مراعاة علاقته بالدخل القومي. وهذه العوامل هي:

<sup>11</sup> د. علي لطفي، مرجع سابق، ص 54.

## أولاً: قدرة الدولة في الحصول على إيرادات والمقدرة المالية للدولة:

من الطبيعي أن يتحدد حجم النفقات العامة بقدرة الدولة في الحصول على الإيرادات ( العادية وغير العادية ).



وتجدر الإشارة هنا إلى أن الدولة تكون شأنها شأن أفراد القانون الخاص من حيث تحديد إنفاقها بمقدرتها المالية، ولكن من المفيد أن نشير إلى أن الدولة تتمتع بقدر كبير من المرونة في الإنفاق نظراً لما لها من سلطة السيادة في فرض مختلف الضرائب والرسوم، والاقتراض من السوقين المالية والنقدية، علاوة على إمكانية لجوئها إلى الإصدار النقدي، تختلف فيه عن الأفراد في هذا المجال. ولكن يجب ألا يفهم مما سبق أن قدرة الدولة في

الحصول على إيرادات عامة تكون غير محدودة، بل هي محدودة أيضاً، فنتوقف المقدرة المالية القومية

للدولة على عدة اعتبارات اقتصادية واجتماعية وسياسية لعل أهمها:

- 1- مستوى الدخل القومي وكيفية توزيعه بين الفئات الاجتماعية المختلفة.
- 2- ضرورة المحافظة على المقدرة الإنتاجية واعتبارات تنميتها.
- 3- مدى اتساع النشاط الخاص بالقياس مع القطاع العام وطبيعة النظام الاقتصادي للدولة.
- 4- اعتبارات المحافظة على قيمة النقود.<sup>12</sup>

مع ملاحظة أن هذه المقدرة تختلف حدودها باختلاف مصادر الإيرادات العامة.

<sup>12</sup> د. أعاد حمود القيسي، مرجع سابق، ص52.

### ثانياً: مستوى النشاط الاقتصادي:

كان الفكر الاقتصادي حتى عام 1936 يؤمن بوجود علاقة طردية بين مستوى النشاط الاقتصادي وحجم النفقات العامة.

أما بعد ظهور النظرية الكينزية فقد أصبحت النفقات العامة أحد الأسلحة الهامة التي يمكن استخدامها للتأثير في مستوى النشاط الاقتصادي، ففي فترات الازدهار والانتعاش الاقتصادي تلجأ الدولة إلى إنقاص حجم النفقات العامة لتجنيب ظهور الآثار التضخمية فيها أو على الأقل الإقلال منها، وفي فترات الكساد تلجأ الدولة إلى زيادة حجم النفقات العامة بالقدر اللازم لرفع مستوى الطلب الفعلي فيها بما يسمح بتحقيق التوظيف الكامل. وبالتالي أصبحت الحالة الاقتصادية التي تعيشها الدولة ومستوى نشاطها الاقتصادي أحد محددات زيادة حجم نفقاتها العامة.<sup>13</sup>

### ثالثاً: ضرورة المحافظة على قيمة النقود:

كان الفكر الاقتصادي الكلاسيكي يعطي أهمية كبرى للسياسة النقدية باعتبارها وسيلة فعالة تسمح بتحقيق هدف عام هو المحافظة على قيمة النقود أي منع تدهور قوتها الشرائية. وعلى الرغم من أن الفكر الاقتصادي المعاصر - ولا سيما بعد ظهور النظرية الكينزية لم يعد يعطيها نفس الأهمية، إلا أن هنالك وسائل أخرى لتحقيق الهدف ذاته، وفي مقدمتها حجم النفقات العامة.<sup>14</sup>

<sup>13</sup> د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص 53.

<sup>14</sup> د. علي لطفي، مرجع سابق، ص 57.

## ترشيد النفقات العامة



يكتسب موضوع ترشيد النفقات العامة أهمية قصوى في العصر الحديث، نتيجة تزايدها المضطرد حتى يمكن التأكد من أن هذا التزايد يؤدي إلى زيادة الدخل القومي زيادة حقيقية دون أي تأثير سلبي في الإنتاج أو التوظيف أو الأسعار.

ونعني بترشيد النفقات العامة ( هو تحقيق أكبر نفع للمجتمع عن طريق رفع كفاءة هذا الإنفاق إلى أعلى درجة ممكنة، والقضاء على جميع أوجه الإسراف والتبذير أو تعرضها للضياع.

الواقع أن تحقيق ذلك الترشيد يتطلب الالتزام بالضوابط التالية:

### أولاً: تحديد الحجم الأمثل للنفقات العامة

سبق أن ذكرنا أن النفقات العامة للدولة تمثل منافع عامة يستفيد منها أفراد المجتمع. وعلى هذا الأساس فقد يعتقد البعض، أنه كلما زادت النفقات العامة للدولة زاد النفع العام، والواقع أن هذا التصور ليس صحيحاً. فمن جهة زيادة النفقات العامة عن حد معين قد يؤدي إلى الإسراف والتبذير، ومن جهة أخرى هو محكوم بكمية الضرائب الممكن جبايتها من الأفراد وذلك يؤدي إلى زيادة التضحية التي يتحملها أفراد المجتمع بسبب ما يدفعونه من ضرائب، مع ملاحظة أن النفقات العامة قد يستفيد منها جميع المواطنين بالتساوي إلا أنهم غير متساوين فيما بينهم في تحمل الأعباء الضريبية. لكل الأسباب السابقة بحث علماء المالية العامة فيما يسمى بالحجم الأمثل للنفقات العامة، أي الحد الذي يجب أن يقف عنده حجمها.

يمكن الإشارة في هذا الصدد إلى أن العامل السياسي له دوراً رئيساً في تحديد حجم النفقات العامة. فضيق النفقات العامة في الدولة الحارسة جعل بعض الفقهاء يقترح لها نسبة لا تتعدى 13 % من الدخل

القومي، وتوسع استخدامها في الدولة المتدخلة جعل البعض الآخر يقبل بأن تصل هذه النسبة إلى 30 %<sup>15</sup>.

ولكن بغض النظر عن العامل السياسي كيف يمكن تحديد الحجم الأمثل للنفقات اقتصادياً؟.

1- يرى بعض علماء المالية العامة أن الحجم الأمثل للنفقات العامة يتحقق عندما تتعادل المنفعة الحدية للنفقات العامة مع المنفعة الحدية للدخول المتبقية لدى الأفراد بعد تحملهم الأعباء الضريبية، لذلك رأى بعض الكتاب أن ازدياد النفقات العامة يتناسب طردياً مع الإسراف وعكساً مع المنفعة.<sup>16</sup> الواقع أن ذلك المبدأ يسمح بتحديد الحجم الأمثل للنفقات العامة نظرياً فقط لأنه عند محاولة تطبيقه فإنه يثير العديد من الصعوبات والمشاكل العلمية، فمعرفة المنافع العامة التي يحصل عليها الأفراد في المجتمع يتطلب معرفة تفاصيل النفقات العامة في القنوات المختلفة، إضافة إلى معرفة تفاصيل نفقات الأفراد لدخولهم، وفي الغالب يتعذر ذلك كونه يرتبط بسلوك الأفراد المختلفة.

2- رأى بعض فقهاء المالية العامة أن الحجم الأمثل للنفقات العامة يتحدد عندما تتعادل المنفعة الحدية الاجتماعية في كل وجه من أوجه النفقات العامة مع التكلفة الحدية الاجتماعية لها.<sup>17</sup> والمقصود بالمنافع الحدية الاجتماعية هو (( أقصى منفعة تعود على المجتمع من خلال تلك النفقات والتي تؤلف النشاط العام للحكومة ))، أما التكلفة الاجتماعية الحدية فهي (( أقصى ما يمكن أن يُضحي به من إنتاج النشاط الخاص من جراء قيام الدولة بنشاطها العام )).

3- الواقع أن أفضل معيار في هذا المجال هو تحديد الحجم الأمثل للنفقات بالحجم الذي يسمح بتحقيق أكبر قدر من الرفاهية لأكثر عدد من المواطنين، وذلك بحدود أقصى ما يمكن تدبيره من موارد عامة للدولة.<sup>18</sup> أي بحدود المقدرة المالية للدولة.

لذلك فإن تحديد الحجم الأمثل للنفقات العامة يتوقف على ثلاثة عناصر هي: زيادة الدخل القومي، طريقة توزيع هذا الدخل على أفراد المجتمع، وحجم الموارد العادية للدولة.

<sup>15</sup> د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 69.

<sup>16</sup> د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 69.

<sup>17</sup> لمزيد من التفاصيل في معرفة مفهوم وعناصر المنافع والتكاليف ومعايير المفاضلة بينهما أنظر: د. عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص 85-187.

<sup>18</sup> د. علي لطفي، مرجع سابق، ص 45.

الواقع يؤكد أن العوامل الاقتصادية لا تكفي لتحديد الحجم الأمثل للنفقات، فالعوامل السياسية والاجتماعية لها دور رئيس في ذلك، فالمسألة سياسية واجتماعية إضافة لكونها اقتصادية، وللتفصيل أكثر يمكن القول: إنه لمعرفة العوامل الاقتصادية التي تحدد الحجم الأمثل للنفقات العامة لا بد من التفريق بين نوعين من النفقات العامة هي:

- أ- النفقات التي تخصص لإنتاج سلع وخدمات بغرض بيعها بأثمان تغطي نفقة إنتاجها، فإن هذا النوع من النفقات تخضع للاعتبارات الاقتصادية.
- ب- النفقات التحويلية، وهذه النفقات تخضع للاعتبارات الاجتماعية والسياسية أكثر من خضوعها للاعتبارات الاقتصادية في تحديد الحجم الأمثل لها.<sup>19</sup>

### ثانياً: إعداد دراسات الجدوى للمشروعات التي يتقرر إقامتها:

إن إقامة المشروعات العامة الجديدة دون إعداد دراسات الجدوى هذه يؤدي إلى ضياع جزء كبير من النفع العام الذي كان من الممكن أن يتحقق للاقتصاد القومي من الأموال التي أنفقت على تلك المشاريع إن كانت غير مجدية. كالاختيار السيء لطاقت الإنتاجية لها، أو إنتاج سلع بتكاليف تزيد عن تكاليف استيرادها.... إلخ.



وتتضمن عادة دراسة الجدوى لأي مشروع العناصر التالية:

الدراسة التسويقية، الدراسة الفنية، الملامح العامة للمشروع، التكاليف الاستثمارية للمشروع، الجدوى الاقتصادية والاجتماعية للمشروع، الهيكل التنظيمي والإداري للمشروع، الآثار المحتملة للمشروع على البيئة واتسامه مع المجتمع.

وتجدر الإشارة في هذا المجال أنه بالنسبة للمشروعات التي تقيمها الحكومة المركزية أو وحدات الحكم المحلي أو شركات القطاع العام، فإن الجدوى الاقتصادية والاجتماعية للمشروع تعتبر أهم عنصر من العناصر التي يجب أن تتضمنها دراسة الجدوى له.

<sup>19</sup> لمزيد من التفاصيل أنظر د. رفعت المحجوب، ص 42-58.

### ثالثاً: التركيز على نظم الرقابة على النفقات العامة:

تقضي قواعد المالية العامة بأن إنفاق أي مبلغ من الأموال العامة أو الارتباط بإنفاقه، يجب أن تكون تحت دائرة الرقابة بدءاً من الترخيص لها من السلطة التشريعية وحتى تنفيذ هذه النفقات العامة، ضماناً لتوجيهها بالشكل الذي يضمن المصلحة العامة.



في الحقيقة إن ممارسة السلطة التشريعية لهذا الدور في هذا المجال يساعد كثيراً في ترشيد النفقات العامة لأن مناقشات أعضاء هذه السلطة عند إقرار الموازنة بنفقاتها، يمكن أن يؤدي إلى إلغاء اعتمادات النفقات منعدمة أو قليلة النفع العام، وقد تؤدي إلى استبدال نفقة بأخرى أكثر أهمية للمجتمع... إلخ.

بعد ذلك تبدأ مرحلة جديدة من الرقابة من أجل ترشيد النفقات العامة، تتمثل في التركيز على نظم الرقابة على الإنفاق العام للتثبيت من أن مبالغ النفقات العامة التي جرى ترخيصها

من السلطة التشريعية يجري صرفها في الواقع للأغراض التي خصصت لها، وأن إجراءات الصرف كانت سليمة وتمت في ظل اللوائح والقوانين السارية وهو ما يسمى بالرقابة القانونية، والرقابة المحاسبية السابقة للصرف واللاحقة عليه.<sup>20</sup>

<sup>20</sup> د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص 56.

#### رابعاً: تجنب الإسراف أو التبذير:

ويمكن معرفة أن هنالك إسرافاً أو تبذيراً في النفقات العامة للدولة إذا كان هنالك بعض وجوه للإنفاق العام لا يعادل المبالغ المصروفة عليها.

وترتفع نسبة هذا الإسراف أو التبذير مع الحكم الأقل ديمقراطية وينتشر مع وجود التعقيدات الإدارية والبيروقراطية اللذان يتيحان البيئة الصالحة لقيام الفساد الحكومي والرشوة التي تزيد من حجم هذا الإسراف والتبذير.



والإسراف والتبذير يؤدي إلى العديد من الآثار السيئة للاقتصاد القومي، فإضافة إلى أنه يقلل من المنافع العامة للنفقات العامة ويبدد جزءاً من دخل الأفراد التي حصلت عليه الدولة بواسطة الضرائب كان من الممكن توجيهه بمعرفتهم إلى ما يؤدي بالنفع على الاقتصاد القومي بشكل أكبر، فإنه يؤدي إلى إضعاف الثقة بمالية الدولة، ويضف من الوعي الضريبي لدى المكلفين، مما يؤدي إلى زيادة نسب التهرب الضريبي فيها<sup>21</sup>، وبالتالي نقص إيرادات الدولة التي تحد من التوسع في الإنفاق العام على الرغم من ضرورته.

لا شك أن ترشيد النفقات العامة يتطلب القضاء على جميع أوجه الإسراف والتبذير ومراعاة مبدأ الاقتصاد في الإنفاق عبر القيام بما يلي:<sup>22</sup>

1- البحث عن أسباب ارتفاع تكاليف تأدية الخدمات واتخاذ الإجراءات اللازمة للقضاء عليها ورفع كفاءة الأفراد في الإدارات الحكومية وذلك بالتركيز على موازنات الأداء.

<sup>21</sup> د. علي لطفي، مرجع سابق، ص 48-49.

<sup>22</sup> د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص 196-198.



- 2- إعادة تنظيم الجهاز الحكومي طبقاً للأساليب العلمية منعاً لتكرار أو تضارب الاختصاصات بين الوحدات الإدارية وإيجاد تنسيق بين تلك الوحدات.
- 3- عدم تضمين النفقات العامة مبالغ تعود بالنفع على فرد بذاته أو فئة بذاتها بدون مبررات.
- 4- تجنب العمالة الزائدة وربط التعليم بالسياسات الحكومية ومتطلبات سوق العمل.
- 5- وضع ضوابط على السفر للخارج وخفض نفقات التمثيل الخارجي.

### تطور حجم النفقات العامة في الجمهورية العربية السورية

السنة المالية	النفقات العامة (مليون)	نسبة التزايد	السنة المالية	النفقات العامة (مليار)	نسبة التزايد
١٩٢٣	١,٦٥٦		١٩٧٥	١٠,٤٤٥,٥٧٨	٪٨١٢
١٩٤٠	١٣,٥٦٢	٪٨١٩	١٩٨٠	٢٨,٩٠٣,٠٠٠	٪٢٧٦
١٩٤٥	٩٩,١٠٦	٪٧٦٠	١٩٨٥	٤٢,٩٩٧	٪١٥٠
١٩٥١/٥٠	٢٣٤,١٤٣	٪٢٣٦	١٩٩٠	٦٧,٤٩٧	٪١٥٩
١٩٥٥	٢٤٩,٥٣٢	٪١٠٦	١٩٩٥	١٦٢,٩٢٢	٪٢٥٠
١٩٦١/٦٠	٥٠٠,٦٣٢	٪٢٠٠	٢٠٠٠	٢٧٩,١٥٥	٪١٧١
١٩٦٥	٦٩٢,٥٠٠	٪١٣٨	٢٠٠٥	٤٦٠,٠٠٠	٪١٦٥
١٩٧٠	١,١٦٨,٥٠٠	٪١٨٥	٢٠١٠	٧٥٤,٠٠٠	٪١٦٤

لم تخرج الجمهورية العربية السورية عن القاعدة العامة بالنسبة لتزايد حجم النفقات العامة، بل تحكمت هذه الظاهرة في حياة البلاد المالية وبدأت واضحة في مختلف العهود السياسية وإن تفاوتت حدتها من فترة إلى أخرى، ويبين الجدول التالي ازدياد حجم النفقات العامة في سوريا لبعض السنوات منذ الاستقلال وحتى الآن:<sup>23</sup>

<sup>23</sup> الأرقام من عام 1940 حتى 1980 مأخوذة من كتاب الدكتور عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 51-54. أما الأرقام الأخرى فهي من موازنات الدولة وفق اعتماداتها التقديرية لتلك الأعوام.

## أولاً - تزايد حجم النفقات العامة ظاهرة مستمرة

فقراءة أرقام الجدول السابق تمكنا من استنتاج أن النفقات العامة في تزايد مستمر في الجمهورية العربية السورية منذ الاستقلال وحتى الآن وفي مختلف الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي مرت بها، ويمكن إجمال أسباب هذا التزايد بما يلي:

1- **الاستقلال:** فالاستقلال السياسي كان السبب الأول في زيادة حجم النفقات في سوريا، فقد أدى إلى انتقال مختلف المصالح العامة التي كانت تمارسها السلطة المنتدبة إلى يد الدولة، مما أدى إلى إحداث الوظائف العامة وزيادة أعداد الموظفين، فكان لا بد من بناء أسس الدولة المستقلة وإحداث الأجهزة التنفيذية الأساسية لها. فازدادت النفقات العامة بين عامي 1940 و 1945 بنسبة 760 % لهذا السبب بصورة رئيسة.

2- **النفقات العسكرية:** تواجه سورية ومنذ الاستقلال وحتى اليوم الاعتداءات الخارجية، فقد خاضت مجموعة من الحروب في الأعوام 1948، 1967، 1973، 1982، من أجل تحرير فلسطين وتحرير الجولان والوقوف في وجه الأطماع التوسيعية للعدو الإسرائيلي في الأراضي العربية، وتحملت نفقات يصعب على اقتصاد دولة أن يتحملة نتيجة ذلك، يكفي أن نذكر أن نسبة التزايد في حجم النفقات العامة بين عامي 1970، 1975 ارتفعت إلى 812 % بسبب التحضير لحرب تشرين التحريرية وخوضها، كما يمكن الاستدلال على ذلك إذا عرفنا أن نسبة نفقات وزارة الدفاع لوحدها في اعتمادات موازنة عام 2005 كانت 13.49 %.<sup>24</sup>

3- **تطور الفكر السياسي والنظام الاقتصادي والاجتماعي:** شهدت الجمهورية العربية السورية ومنذ أواخر الخمسينات من القرن الماضي تطوراً في معالم نظامه السياسي والاقتصادي والاجتماعي لم يلبث أن ترسخت دعائمه بعد ثورة آذار عام 1963، حيث تبنت سوريا الاشتراكية نظاماً وبدأ التحول الاشتراكي، فتوسع دور الدولة الاقتصادي والاجتماعي كثيراً عما كان منه في السابق، وانعكس كل ذلك على حجم النفقات العامة التي بدأت تشهد قفزات كبيرة وخاصة بعد استقرار الحياة السياسية فيها بعد عام 1970 وحتى الآن.

فازدادت النفقات العامة بصورة مستمرة في سوريا منذ الاستقلال وحتى الآن، ولكن نتساءل هنا كيف توزع هذه الزيادة على أسبابها الظاهرية والحقيقية ؟ ومن أجل الإجابة على ذلك لا بد لأن نشير إلى الأسباب المباشرة لهذه الزيادة.

<sup>24</sup> اعتمادات الموازنة العامة السورية لعام 2005.

## ثانياً- الأسباب المباشرة لزيادة النفقات العامة

1- أسباب الزيادة الظاهرية: لعبت الأسباب الظاهرية لزيادة حجم النفقات العامة دوراً هاماً في زيادة حجم هذه النفقات في سوريا كما يلي:

أ- انخفاض قيمة النقد: شهدت سوريا العديد من موجات الانخفاض في قيمة الليرة السورية ولأسباب عديدة عدا نسب التضخم السنوية المقبولة عالمياً، وخاصة في عقد الثمانينات من القرن الماضي، وهذه الموجات أدت وتؤدي إلى زيادة حجم نفقاتها العامة، لذلك فإن أي دراسة لمعرفة قيمة الزيادة الحقيقية للنفقات العامة فيها يقتضي قبل كل شيء حذف أو إلغاء الزيادة الناتجة عن انخفاض قيمة النقد وارتفاع الأسعار حتى تصح المقارنة بين السنوات المختلفة. لذلك لا بد من حذف جزء من تلك الزيادة يتناسب طردياً مع نسب التضخم السنوية في الأسعار، إلا أن الصعوبة في سوريا تكمن في هذا المجال في عدم معرفة تلك النسب بدقة لعدم توافر كامل المعطيات اللازمة لقياسها، لذلك غالباً ما تحدها الدراسات تقديرياً.

### ب- تعديل طرق المحاسبة العامة:

كان من الطبيعي أن يكون لتعديل طرق المحاسبة العامة وطرق إعداد وبعض مبادئ الموازنة في سوريا أثراً بعيداً في زيادة حجم النفقات العامة فيها، إذ شهدت سلسلة من القوانين والأنظمة المالية التي عدلت من الأصول العلمية لتنظيم الموازنة العامة للدولة، ظهر هذا الأثر في نواحٍ رئيسة هي:

1<sup>أ</sup>- تعديل بدء السنة المالية: فكانت تزداد النفقات العامة بصورة ظاهرية كلما عدلت من موعد بدء السنة المالية، فعندما أصبح الأول من تموز في 1950، بدلاً من الأول من كانون الثاني كما كان منذ عام 1923، تضاعفت النفقات العامة تقريباً عن السنة التي سبقتها، وهذا ما حدث أيضاً في السنة المالية لعام 1958 / 1959. إذ تضمنت نفقات السنة المالية 1950 / 1951، والسنة المالية 1958 / 1959 النفقات الفعلية لسنة ونصف بصورة عملية.

2<sup>أ</sup>- تطبيق مبدأ وحدة الموازنة عام 1970: إذ ازدادت اعتمادات النفقات العامة في عام 1970 بمقدار يتجاوز الضعف عن اعتمادات العام 1969 نتيجة تطبيق مبدأ وحدة الموازنة. إذ أصبحت موازنة الدولة في سوريا موحدة تضم جميع نفقات الوزارات والإدارات العامة والهيئات العامة ذات الطابع الإداري، إضافة إلى رصيد موازنات المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي و وحدات الإدارة المحلية ومديريات الأوقاف، بعد أن كانت قبل ذلك مقسمة على أكثر من موازنة ( عادية - ملحقة - إنمائية ).

3- التحول من مبدأ الصوافي إلى مبدأ شمول الموازنة في بعض المؤسسات والهيئات العامة: فكان لتطبيق مبدأ وحدة الموازنة سبباً لتحول دخول الهيئات العامة ذات الطابع الإداري في الموازنة العامة للدولة وفق مبدأ شمول الموازنة بدلاً من مبدأ الصوافي الذي كانت تعتمدها في موازنتها الملحقة أو المستقلة قبل ذلك.

**ج- التزايد السكاني:** سبق أن ذكرنا أن التزايد السكاني يؤدي إلى زيادة ظاهرية في حجم النفقات العامة، كما يؤدي إلى زيادة حقيقية فيها. لذلك اعتبر البعض التزايد السكاني سبباً للزيادة الحقيقية النسبية في النفقات العامة، ويمكن استبعاد هذا الأثر بمعرفة متوسط نصيب الفرد من النفقات العامة، فإذا علمنا أن عدد السكان قد تضاعف في سوريا بين عامي 1944، 1967<sup>25</sup>، في حين أن حجم النفقات الفعلية في الموازنة العادية تضاعف عشرة أضعاف، ويمكن أن نستنتج من ذلك معدل تزايد حجم النفقات الزائد عن معدل زيادة السكان، وهو زيادة حقيقية في حجم النفقات العامة إذا تم استبعاد الآثار الظاهرية الأخرى، ونصل لنفس النتيجة إذا قارنا بين متوسط نصيب الفرد من الموازنة العامة بين السنوات، فكان هذا المتوسط (409) ل.س عام 1970، وأصبح (2862) ل.س عام 1980<sup>26</sup>، بينما تجاوز (23) ألف ليرة سورية في عام 2004.<sup>27</sup>

## 2- أسباب الزيادة الحقيقية المطلقة:

**أ- تطور الفكر السياسي:** تطور الفكر السياسي في سوريا تطوراً جذرياً، فقد تغيرت النظرة إلى الدولة فيها منذ نهاية الخمسينات وأصبحت تعتبر مجموعة من المؤسسات العامة الغرض منها إشباع الحاجات العامة للسواد الأعظم من الشعب وتأمين رغباتها. وهذا ما أدى إلى توسع عدد الوزارات والمؤسسات والهيئات العامة، وانتشرت الديمقراطية الشعبية، وطبقت الإدارة المحلية، وانتشرت المنظمات الشعبية، كل ذلك زاد من حجم النفقات العامة. كما اتسعت واجبات الدولة على المستوى الخارجي، نتيجة التزامات قطر في قضايا الشعب العربي من المحيط إلى الخليج، ونمت علاقاته الدولية، فتم تدعيم التمثيل السياسي له في الخارج واشترك في الكثير من المنظمات الإقليمية والدولية. كل ذلك استدعى

<sup>25</sup> د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 57.

<sup>26</sup> د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص 144.

<sup>27</sup> إذا علمنا أن الموازنة العامة فيها للعام 2004 هي 449.5 مليار وأن عدد سكانها في ذلك العام هو 19 مليون نسمة تقريباً.

زيادة حجم النفقات العامة فيه، وخاصة النفقات الإدارية. يكفي أن نعلم أن 17.02 % من اعتمادات الموازنة العامة لعام 2005 في سوريا تعود إلى بابي الرواتب والأجور والنفقات الإدارية.<sup>28</sup>

**ب- تطور الفلسفة الاجتماعية:** لقد اهتمت الدولة بصورة واضحة في النواحي الاجتماعية، فقامت بتوسيع المرافق العامة، واهتمت بالرعاية الاجتماعية، وأخذت على عاتقها الضمان الاجتماعي، وتثبيت أسعار المواد الأساسية للأفراد، واهتمت بالتعليم بمختلف مراحله، فإن هذه النواحي اقتضت من الدولة زيادة نفقاتها الاستثمارية على تلك النواحي، إذ وصلت النفقات الاستثمارية لقطاع التربية والتعليم 7.7 % وقطاع الكهرباء 16.3 % وقطاع المواصلات 18.1 من إجمالي نفقاتها الاستثمارية التي بلغت بدورها 48.28 % من إجمالي النفقات العامة في اعتمادات الموازنة العامة للدولة في عام 2005.

**ج- التطور الاقتصادي:** أثر تطور الفكر الاقتصادي في زيادة حجم النفقات العامة في القطر العربي السوري، فبعد أن كانت تنهج سوريا اقتصاد السوق بعد الاستقلال مباشرة، نظم الاقتصاد فيها على أسس اشتراكية فيما بعد، وأصبحت الدولة مسؤولة عن التوازن الاقتصادي، وساد فيها مبدأ الدولة المتدخلة والمنتجة في نفس الوقت نتيجة اتخاذها لمبدأ التعددية الاقتصادية، فانتسح نطاق القطاع العام فيها وازدادت نسبة النفقات الاستثمارية من النفقات العامة الكلية، حتى وصلت في بعض السنوات لأكثر من 60 % منها<sup>29</sup>، وهذه النسبة لم تقل عن 45 % من إجمالي تلك النفقات منذ العام 1970 وحتى الآن، إذ بلغت هذه النسبة 48.28 % من إجمالي اعتمادات عام 2005. كما يمكن الإشارة في هذا المجال إلا أن سورية ألزمت سياسة دعم تثبيت أسعار السلع الأساسية لدواعٍ اقتصادية واجتماعية وتكلفت هذه السياسة سوريا سنوياً بحدود لـ 5 % من إجمالي نفقاتها العامة.

لذلك أصبح هذا العامل من أهم العوامل التي أدت وتؤدي إلى زيادة حجم النفقات العامة في سوريا، وأعتقد أن انتهاج سوريا مؤخراً لمبدأ اقتصاد السوق الاجتماعي بدلاً من منهج الاشتراكية لن يؤدي إلى تناقص معدلات الإنفاق العام فيها بقدر ما سيؤدي إلى جعلها أكثر منفعة توجيهاً نحو تحقيقها لأهدافها الاقتصادية والاجتماعية.

**د - نفقات الأمن القومي:** أصبحت هذه النفقات أيضاً من أهم الأسباب التي أدت إلى زيادة حجم النفقات العامة في سوريا، بعد أن وجدت نفسها مضطرة لزيادة عدد وعتاد جيشها استعداداً لأي مواجهة

<sup>28</sup> أرقام اعتمادات الموازنة العامة للدولة لعام 2005.

<sup>29</sup> بلغت نسبة هذه النفقات 64 % من إجمالي نفقاتها العامة في موازنة عام 1976، د. أنظر: د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص149.

مع العدو الإسرائيلي، فازدادت نسبتها أكثر من معدل الزيادة الطبيعية في هذا النوع من النفقات كما في غيرها من الدول الأخرى.

يتبين من دراسة تطور حجم النفقات العامة في سورية أنها تزداد بصورة مستمرة، ويعود ذلك إلى التطور الاقتصادي والاجتماعي والسياسي فيها نتيجة تبنيها سياسة تنحاز فيها إلى السواد الأعظم من الشعب، كما يعود ذلك إلى الظروف السياسية التي تتحكم بالبلاد منذ الاستقلال وحتى الآن، مما زاد من حجم نفقات أمنها القومي. مع الإشارة إلى أن جزء من هذه الزيادة تعود إلى أسباب ظاهرية.

## تمارين:

اختر الإجابة الصحيحة:

1. من أسباب زيادة حجم النفقات العامة وفقاً لفاجنر:

1. الوظيفة الإدارية التقليدية للدولة.
2. انخفاض قيمة النقد.
3. نمو القطاع الخاص.
4. أسباب سياسية.

الجواب الصحيح هو رقم: 1.

2. ازدياد وظائف الدولة تعد من أسباب زيادة النفقات العامة:

1. الاجتماعية.
2. الإدارية.
3. السياسية.
4. المالية.

الجواب الصحيح هو رقم: 3.

3. من الأسباب الظاهرية لزيادة النفقات العامة:

1. تغيير القواعد الفنية لإعداد الموازنة.
2. التزايد السكاني.
3. انخفاض قيمة النقود.
4. جميع الاحتمالات صحيحة.

الجواب الصحيح هو رقم: 4.

# الوحدة التعليمية الرابعة

## الآثار الاقتصادية للنفقات العامة

### الكلمات المفتاحية:

ظاهرة تزايد النفقات العامة- حدود النفقات العامة- ترشيد النفقات العامة..

### المُلخَص:

تشير دراسة تطورات حجم النفقات العامة عبر الزمن إلى أنها في حالة تزايد مستمر مهما كان نوع الدولة ودرجة تطورها الاقتصادي، إلا أن ذلك لا يعني أن كل هذه الزيادة حقيقية، ولمعرفة حجم الزيادة الحقيقية من الزيادة الكلية لابد من استبعاد عوامل الزيادة الظاهرية المتمثلة في انخفاض قيمة النقود واختلاف طرق المحاسبة الحكومية والتزايد السكاني، وكل ذلك يطبق على سوريا، ولكن مع ذلك لا يمكن زيادة هذه النفقات دون حدود فهناك عوامل كثيرة لتحديد وترشيدها لابد من معرفتها ودراستها.

### الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً على:

1. تنمية مهارة الطالب حول دراسة ظاهرة تزايد حجم النفقات العامة.
2. دراسة عوامل هذه الزيادة وحدودها وطرق ترشيدها.





تتوقف الآثار الاقتصادية للنفقات العامة على عوامل عديدة منها طبيعة النفقات ذاتها، والهدف الذي ترمي إلى تحقيقه، وطبيعة الإيرادات اللازمة لتمويلها والوضع الاقتصادي السائد. ولا شك أن طبيعة الإيرادات العامة التي تغطي الإنفاق العام تشكل أهم العوامل السابقة في تحديد الآثار الاقتصادية للنفقات العامة، لذلك يجب عند دراسة هذه الآثار أن نأخذ بالحسبان الآثار الاقتصادية التي تحدثها الإيرادات العامة، ولا يمكن دراسة آثار كل منهما بمعزل عن الأخرى.

سنقتصر في دراستنا للآثار الاقتصادية للنفقات العامة على أهم تلك الآثار في حجم الدخل القومي وطرق توزيعه وفي حجم بعض الكميات الاقتصادية الكلية في الدولة كالأستهلاك والادخار والاستثمار ومستوى الأسعار نظراً لأن الدول تعتمد على هذه الآثار في رسم سياساتها المالية.

## أهم الآثار الاقتصادية المباشرة للنفقات العامة

تتعدد آثار النفقات العامة باختلاف أنواعها وتبعاً للهدف الذي تسعى إليه، وعلى الرغم من تعدد آثار النفقات العامة في مختلف المجالات ونظراً لتزايد أهميتها وتزايد استخدامها في رسم السياسة الاقتصادية للدول بعد تطور دور الدولة في هذا المجال، فإن دراستنا سنقتصر على أهم الآثار الاقتصادية فقط.



إن الآثار الاقتصادية التي تترتب على النفقات العامة قد تكون آثار مباشرة، وهي تلك التي تشكل الآثار الأولية للإنفاق العام والمرتبطة بتحقيق الهدف الأصلي من النفقة العامة والمتمثل بإشباع الحاجات الضرورية للأفراد والتي تسمح لهم بممارسة أعمالهم ونشاطاتهم باستمرار وأمان. وقد تكون هذه الآثار غير مباشرة، وهي تلك التي تنتج خلال دورة الدخل، وتؤثر في كل من الاستهلاك والإنتاج والعمالة ومستوى الأسعار من خلال ما يعرف بالآثر المضاعف أو المعجل.

### أولاً- آثار النفقات العامة في الإنتاج والدخل القومي:

إن تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية بقصد التأثير فيها أصبح قاعدة عامة، وينعكس هذا التدخل بشكل مباشرة في حجم الناتج القومي، لذلك يقاس الأثر الاقتصادي المباشر للنفقات العامة بأثرها في الإنتاج القومي.

يتوقف الإنتاج القومي على نوعين من العوامل. أولها القوى المادية للإنتاج، وهي التي تشكل القدرة الإنتاجية القومية، ثانيها العوامل الاقتصادية التي تنصرف إلى الطلب الفعلي:

## 1- أثر النفقات العامة في المقدرة الإنتاجية القومية:

تؤدي النفقات العامة بطريق مباشر أو غير مباشر إلى رفع مقدرة الاقتصاد القومي على الإنتاج عن طريق تنمية عوامل الإنتاج كما وكيفاً.

وتأثير النفقات العامة هنا يختلف تبعاً لاختلاف نوع تلك النفقات، فالنفقات العامة الاستهلاكية وإن ساهمت بشكل فعال في رفع مستوى المعيشة للطبقات ذات الدخل المنخفض إلا أن تأثيرها في حجم الدخل القومي يكون متواضعاً ولا يظهر إلا على المدى البعيد ( التعليم )، أما النفقات الاستثمارية فهي تؤدي إلى تكوين رؤوس الأموال العينية، وهي إحدى القوى المادية للإنتاج، وبالتالي تؤدي إلى زيادة المقدرة الإنتاجية القومية ونمو الدخل القومي بشكل مباشر وسريع.<sup>1</sup>

## 2- أثر النفقات العامة في الناتج القومي من خلال الطلب الفعلي:

لمعرفة تأثير النفقات العامة في الطلب الفعلي، يجب التفريق بين النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية. فالنفقات الحقيقية تؤدي إلى زيادة في الدخل القومي عبر زيادة الطلب الفعلي بمقدار أكبر من مقدار هذا الإنفاق نتيجة للآثار غير المباشرة لها أو ما يعرف بالآثار المضاعف، أما النفقات التحويلية فتتوقف آثارها على الطلب الفعلي وبالتالي على الدخل والإنتاج القومي على كيفية تصرف المستفيدين منها أي على مدى تسربها في دورة الدخل القومي.<sup>2</sup>

والجدير بالذكر إلى أنه مع إعادة النظر في دور الدولة في النشاط الاقتصادي، والدعوة إلى انحسار هذا الدور وتخلي الدول عن التدخل في بعض المجالات وتركها للقطاع الخاص، وزيادة تدخلها في المجالات الأخرى التي لا تعمل فيها قوى السوق بكفاءة أصبح ينظر إلى إنتاجية النفقات العامة وفعاليتها من ثلاث زوايا:

أ- نوعية النشاط الذي يقوم به الإنفاق العام وهل يمكن تركه إلى القطاع الخاص، حيث تعمل قوة السوق بفعالية، ويركز هذا الجانب على تخصيص الموارد العامة.

ب- مدى تحقيق الأهداف التي تريد الدولة بلوغها من النشاط الذي يتطلب تدخلها بعد إعادة التفكير في دور الدولة، وغالباً ما تتحدد هذه الأهداف بالنظر إلى مدى تحقيقها للتنمية البشرية للأفراد.

<sup>1</sup> د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص 131.

<sup>2</sup> د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص 70.

ج- مدى تحقيق الخدمة بأقل تكلفة ممكنة، ويركز هذا الجانب على فاعلية إنتاج النفقة العامة وذلك بتحليل كل من النفقة والعائد.

### 3- آثار النفقات العامة في الدخل القومي تبعاً لوسائل تمويله:

إن آثار الإنفاق العام على الدخل القومي تختلف تبعاً لاختلاف وسائل تمويله، إذ أن تمويل النفقات العامة عن طريق الضرائب يعطي آثاراً مخالفة عن تمويلها بواسطة القروض أو الإصدار النقدي. ففي حالة تمويل النفقات العامة بواسطة الضرائب فإن ذلك يؤدي حتماً إلى اقتطاع جزء من دخل المكلف، مما يؤثر سلباً في حجم استهلاكه وادخاره.

### ثانياً - أثر النفقات العامة في العمالة:

تهدف معظم السياسات الاقتصادية في عصرنا الحالي إلى محاربة البطالة بغية الوصول إلى العمالة الكاملة، وتحقق هذه الأخيرة إذا لم ترتفع نسب البطالة عن 3-4 % من مجموع القوى العاملة، ويعود السماح بهذه النسب إلى اعتراف الاقتصاديين بسوء تنظيم سوق العمل. مما يتطلب معه فترة معينة ليجد العامل الوظيفة التي تتفق مع كفاءته. وقد اهتمت النظرية الكينزية بموضوع البطالة وأسبابه، فانتقد الفكر التقليدي القائم على أن العرض هو الذي يخلق الطلب. وأن علاج البطالة لا يأتي إلا بمضاعفة الإنتاج الخاص، داعياً إلى التركيز على زيادة الإنفاق الحكومي الكفيل حسب رأيه بزيادة الإنفاق الكلي ودفع المنتجين إلى التفاؤل في توقعاتهم وهذا ما ينعكس إيجاباً في مواجهة انخفاض الطلب وانتشار البطالة، فيؤدي إلى زيادة الطلب، وبالتالي زيادة الإنتاج الذي يرفع من نسبة التشغيل، فيحد من ظاهرة البطالة. يمكن للدولة تحقيق هذه الزيادة في نسب التشغيل عن طريق إحداث تغييرات في سياسة الإنفاق الحكومي تبعاً لتغيير سياسة الإنفاق الفردي بما يكفل تحقيق التشغيل الكامل. ففي فترة الرخاء الاقتصادي حينما يزداد الإنفاق الخاص إلى درجة يهدد بالتضخم تلجأ الدول إلى الحد من الإنفاق، ولكن في فترة الكساد تلجأ الدول إلى العكس من ذلك، فتزيد من الإنفاق لتعويض النقص الحاصل. وفي هذه الحالة تمويل الدولة نفقاتها من القروض التي تمتص بها المدخرات العاطلة أو بواسطة الإصدار النقدي.<sup>3</sup>

<sup>3</sup> د. فوزي فرحات، المالية العامة والاقتصاد المالي "دراسة التشريع المالي اللبناني مقارنة مع بعض التشريعات العربية والعالمية"، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان عام 2001، ص 317-318.



يجب الإشارة في هذا المجال إلى أن السياسة السابق ذكرها تؤدي على الغالب في الدول النامية إلى التضخم قبل أن تؤدي إلى زيادة الإنتاج والتأثير الإيجابي في العمالة بسبب خصائص بنيانها الإنتاجي<sup>4</sup> الذي يتصف بالضييق وعدم التطور والتنوع.

### ثالثاً - أثر النفقات العامة في مستوى الأسعار:

#### 1- القاعدة العامة:

أمام المصاعب الاقتصادية الكثيرة التي يثيرها تضخم الأسعار والإشكالات التي يحدثها في السوق والتي تهدد الاستقرار الاقتصادي والسياسي، تسعى معظم الدول إلى المحافظة على مستوى ثابت قدر الإمكان للأسعار.

لكن مع المحافظة على مستوى معين من العمالة أيضاً.

وتستخدم التغيرات في الإنفاق الكلي بهدف تحقيق حالة التشغيل الكامل واستقرار الأسعار، فيجب على الدولة أن تستمر بالإنفاق طالما كان ضرورياً لمزيد من التشغيل للقوى الإنتاجية حتى بلوغ حالة التشغيل الكامل، وإلا فإن زيادة الإنفاق بعد ذلك ستؤدي حتماً إلى ارتفاع مستوى الأسعار، نظراً لأن العمل على زيادة الطلب لن يقابله زيادة في الإنتاج بعد ذلك.

ولكن الأسعار قد لا تتحدد نتيجة العرض والطلب فقط، وإنما بتدخل مباشر أو غير مباشر من الدولة. وتدخل الدولة يكون بالتأثير في العوامل المحددة للأسعار، أي بالتأثير في العرض والطلب، إما بتأثير مباشر في هذا المستوى كأن تعتمد الدولة مثلاً إلى تثبيت أسعار بعض السلع التي تعتبرها ضرورية لعامة الشعب. وغالباً ما يتم ذلك عن طريق دعم الدولة لأثمان هذه السلع وتحملها كل زيادة تطراً عليها، أو بتأثير غير مباشر عبر دعم صناعة معينة أو تقديم إعانات لها بمساعدتها على البقاء والتطور أو لضمان نسبة من الأرباح لها.

<sup>4</sup> د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص 241.

يتجلى تدخل الدولة عبر إنفاقها العام في تحقيق استقرار الأسعار فيما يتعلق بالسلع الزراعية، نظراً لاعتمادها على عناصر غير مؤكدة ومتقلبة، فضلاً على أن تحديد التكلفة لا يمكن أن يتم إلا بعد حصول المحصول. ولضرورة حماية المنتجين الزراعيين وخاصة السلع الزراعية الاستراتيجية كالقمح والحبوب.

الواقع أن آثار النفقات العامة على مستوى الأسعار يتحدد تبعاً لحجم هذا الإنفاق وهدفه وطبيعته وطريقة تغطيته والوضع الاقتصادي القائم. فإذا استطاعت الدولة خلق قوة شرائية جديدة عن طريق تحويل جزء من الإنفاق الخاص إلى العام فإنها ستتمكن من زيادة الناتج القومي مع المحافظة على مستوى الأسعار، ولكن ذلك يستلزم أن تكون حالة التشغيل غير كاملة لتستوعب هذه الزيادة وإلا فإن تلك الزيادة تؤدي إلى ارتفاع الأسعار.<sup>5</sup>

## 2- الوضع في الدول النامية:

تدل التجربة في معظم الدول النامية، أنه عندما تحسّن وضع الموازنة العامة فيها فإن ذلك شجعها على زيادة النفقات عبر دعم المستهلكين أو في مشروعات استثمارية مشكوك في جدواها، وبعد انحسار فترة الرواج ووقوعها في عجز لم تستطع إنقاص نفقاتها، مما أوقعها في عجز في موازنتها وارتفاع في مديونياتها الخارجية رافق ذلك ارتفاع حاد في مستوى الأسعار، مما عمّق أزمة تلك الدول أكثر. أمام هذه الصعوبات وتحت ضغط منظمات التمويل الدولية والدول الدائنة، بدأت العديد من الدول النامية في اتباع سياسات مالية تهدف إلى تحقيق الاستقرار وإعادة التكيف والهيكلية الاقتصادية، ومن أهم ملامح هذه السياسة الجديدة فيما يتعلق بالنفقات العامة هو تحقيق نقصان في مستواها المرتفع، وإعادة النظر في تخصيص النفقات العامة، مما استدعى إعادة النظر في ترتيب أولوياتها على ضوء النظرة الجديدة لدور الدولة في الاقتصاد وفي تحسين كفاءة الإنفاق العام وفعاليتها فيها<sup>6</sup>، ولكن ذلك أثر سلباً في المستوى العام للأسعار فيها، كما حدث في سوريا عندما غيرت قواعد دعم المشتقات النفطية عام 2008.

<sup>5</sup> د. فوزي فرجات، مرجع سابق، ص 321-322.

<sup>6</sup> لمزيد من التفاصيل في سياسة تخفيض الإنفاق العام وفقاً لتوجيهات صندوق النقد الدولي في برامجه الإصلاحية للدول النامية، أنظر: د. رمضان صديق، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص 13 وما بعد.

## رابعاً- أثر النفقات العامة في توزيع الدخل:

يمكن أن تقوم الدولة بذلك في مرحلتي التوزيع الأولي للدخل، وإعادة توزيعها:

### 1- أثر النفقات العامة في عملية التوزيع الأولي للدخل:

تستخدم النفقات العامة في هذا المجال:

- أ- من أجل خلق دخول لعوامل الإنتاج، ويتحقق هذا الأثر عن طريق النفقات الحقيقية.
- ب- من أجل تحديد مكافأة عوامل الإنتاج وهي الأجور والفوائد والربح والأرباح، إما بطريق مباشرة كتحديد تلك الأجور بدقة، أو بطريق غير مباشرة بتحديد أثمان السلع والخدمات التي تؤثر في الأرباح<sup>7</sup>.

### 2- أثر النفقات العامة في إعادة توزيع الدخل:

النفقات العامة في مجموعها لا تحدث نفس الآثار في إعادة توزيع الدخل القومي. فالنفقات العامة التحويلية تؤدي عادة إلى إعادة توزيع الدخل القومي بطريق مباشر، أما النفقات الحقيقية فتساهم بشكل مباشر في عملية التوزيع الأولية للدخل وبشكل غير مباشر في إعادة توزيعها.

### خامساً- أثر النفقات العامة في الادخار القومي:

يتوقف هذا الأثر على حالة الدخل القومي، إذا ما كانت في حالة ثبات أم في حالة زيادة:



1- فإذا كانت في حالة ثبات، فإن زيادة الاستهلاك العام من خلال الإنفاق العام يؤدي إلى انخفاض الادخار، وبالتالي انخفاض الاستثمار، مما يؤثر سلباً في الدخل القومي.

2- وإذا كانت في حالة زيادة، فإن زيادة الاستهلاك العام من خلال الإنفاق العام توصلنا إلى النتيجة السابقة إذا كانت نسبة الزيادة في الاستهلاك القومي أعلى من نسبة الزيادة في الدخل القومي، أو إذا كان الإنفاق

<sup>7</sup> د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص 156.

العام يزيد بمعدل أكبر من الإيرادات العامة، فإن أثرها سيكون سالباً على الادخار القومي في هذه الحالة أيضاً.

#### سادساً - أثر النفقات العامة في معدل النمو الاقتصادي:

من السهل أن نتوقع أثراً إيجابياً للإنفاق العام على معدل النمو الاقتصادي في حالة زيادة الإنفاق العام الاستثماري الذي يؤدي إلى زيادة التراكم الرأسمالي، الذي يؤدي بدوره إلى زيادة معدلات النمو الاقتصادي، والعكس بالعكس إذا انخفض معدل الإنفاق الاستثماري العام. وهذا ما يفسر ضرورة زيادة معدلات هذه الاستثمارات في الدول النامية وخاصة في رأس المال البشري فيها.<sup>8</sup> من خلال ما سبق يمكن أن نستنتج أن هذه الآثار الإجمالية مترابطة متشابكة بطبيعتها لذا لا يمكن دراسة أي أثر منها بمعزل عن دراسة الأثر الآخر.



<sup>8</sup> لمزيد من التفاصيل في ذلك. أنظر: د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص 229-235.



## الأثر الاقتصادي غير المباشر للنفقات العامة<sup>9</sup>

لا يقتصر الإنفاق العام على إعطاء الآثار المباشرة السابق ذكرها، وإنما يعطي آثاراً متتالية على الإنتاج والدخل والاستثمار والادخار، وذلك من خلال سلسلة الدخول النقدية التي يثيرها الإنفاق العام الأولي. ولما كان مستوى الدخل القومي يتحدد وفقاً للتحليل الكينزي بمستوى الطلب الفعلي، وكان الطلب الفعلي يتكون من الطلب العام والخاص على الاستهلاك والاستثمار، فإن أي زيادة في المكونات الأربعة السابقة للطلب الفعلي تؤدي إلى زيادة في الدخل القومي. فالتشغيل الكامل ليس الحالة العادية التي يعيشها اقتصاد الدول، بل على الدولة أن تتدخل من أجل الوصول إلى هذه الحالة، وقصور الطلب الخاص في هذا المجال يجب أن يعوضه الطلب العام. ولهذا وجدت السياسة المالية الوظيفية أو التعويضية. فما هو دور النفقات العامة في هذا الخصوص؟ في هذه الحالة يجب أن تتوسع الدولة في نفقاتها بصورة عامة بحيث يزيد الطلب الفعلي الإجمالي. ويكون ذلك بالتأثير في كل من الاستهلاك والاستثمار ومن خلال ذلك تؤدي الزيادة في النفقات العامة إلى الزيادة في الدخل القومي زيادة تتجه به نحو التشغيل الكامل، وإذا كان حجم الإنفاق العام ملائماً قد تصل إلى ذلك تحت تأثير المضاعف والمعجل.

### أولاً - الأثر المضاعف:

يؤدي التوسع في النفقات العامة إلى توزيع دخول جديدة في صورة أجور عمال أو مرتبات موظفين أو أثمان سلع تنفقها الدولة للموردين.... إلخ، هذه الدخول الجديدة ينفق جزء منها، ويتوقف حجم الجزء المنفق على درجة الميل الحدي للاستهلاك مما يؤدي إلى زيادة الطلب، فزيادة الإنتاج، فيؤدي إلى توزيع دخول جديدة أخرى يستعمل جزء منها في زيادة الطلب على السلع الاستهلاكية.... وهكذا. فالإنفاق الأولي يؤدي إلى ظهور حلقات متتالية من الإنفاق، يتناقص فيها المبلغ المتخصص للاستهلاك في كل مرة حتى يكاد يتلاشى. أي أن الإنفاق الأولي يؤدي إلى سلسلة من الإنفاقات تكون في مجموعه قيمة مضاعفة. ومعدل زيادة الدخل القومي يتوقف على هذه القيمة.

<sup>9</sup> لمزيد من التفاصيل في دراسة الأثر المضاعف وأثر المعجل أنظر: د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص 217-228.

فالمضاعف هو المعامل العددي الذي يوضح مقدار الزيادة في الدخل القومي التي تتولد من الزيادة في الإنفاق عن طريق ما تزاوله هذه الزيادة الأخيرة من تأثير في الإنفاق القومي على الاستهلاك. فهو يمثل النسبة بين الزيادة الإجمالية في الدخل والزيادة الأولية في الإنفاق.

$$1 \quad 1$$

أي أن المضاعف = ----- أو -----

$$1 - \text{الميل الحدي للاستهلاك} \quad \text{الميل الحدي للاادخار}$$

فالمضاعف يرتبط ارتباطاً طردياً بالميل الحدي للاستهلاك وارتباطاً عكسياً بالميل الحدي للاادخار. فهو يزداد بازدياد الميل الحدي للاستهلاك وينخفض بانخفاضه، والعكس بالنسبة لعلاقته بالميل الحدي للاادخار.

وبالتالي في الزيادة في حجم الدخل القومي الناتجة عن الزيادة الأولية في الإنفاق هي كما يلي:

$$\text{الزيادة الإجمالية في الدخل القومي} = \text{الزيادة الأولية في الإنفاق} \times \text{المضاعف.}$$

ومن هنا يتضح أنه كلما كبرت النسبة من الدخول الإضافية التي تتفق على الاستهلاك كبر المضاعف، وهذا يرتبط بالميل الحدي للاستهلاك، الذي يختلف من قطاع إلى آخر، ومن طبقة إلى أخرى. ولكن يجب أن نلاحظ أن أثر المضاعف يختلف باختلاف درجة مرونة وتوسع الجهاز الإنتاجي في الدولة، فكلما كان مرناً وقادراً على التجارب مع الزيادات المتتالية في الاستهلاك، أنتج المضاعف أثره على حجم الدخل القومي. وهذا ما يجري عادة في الدول المتقدمة، أما في الدول النامية فعادة يكون أثر المضاعف في حجم الدخل القومي ضعيفاً فيها على الرغم من الميل الحدي للاستهلاك لدى الأفراد، نظراً لعدم مرونة جهازها الإنتاجي وعدم قدرته على التجاوب مع الزيادة في الاستهلاك.

### ثانياً - الأثر المعجل ( المسارع ):

هنالك آثار غير مباشرة أخرى تترتب على النفقات العامة من خلال الزيادة التي تحدثها على الطلب على الاستثمار، وهو ما يعرف بالاستثمار المؤد و ما يعرف بالأثر المعجل أو المسارع. فالمعجل يبين أثر معدل التغير في الإنتاج القومي ( أي في الطلب الكلي على الاستهلاك والاستثمار ) في تغير معدل الاستثمار في الدولة، ويتوقف الأثر المعجل على ما يعرف بمعامل رأس المال، أي العلاقة الفنية بين رأس المال والإنتاج.

فالزيادة في الإنفاق العام تسمح بما تحدثه من زيادة في الإنتاج القومي، بإحداث زيادة في الاستثمار بنسبة أكبر من الزيادة فيها، والمعجل هو نسبة تغير الاستهلاك على تغير الاستثمار.

ويختلف أثر المعجل من قطاع إلى آخر ومن صناعة إلى أخرى. فإذا أريد معرفة الآثار الكلية للإنفاق الأولي ( الاستثمار الذاتي )، سواء فيما يتعلق بالإنفاق على الاستهلاك و فيما يتعلق بالطلب على الاستثمار، فلا بد من مراعاة التفاعل المتبادل بين مبدئي المضاعف والمعجل. وهذا التفاعل المتبادل هو الذي يحدث آثاراً تراكمية في النواحي الاقتصادية في كل من الدخل والإنتاج والاستهلاك والاستثمار الكلي، أي في الكميات الاقتصادية الكلية للدولة، كما يمكن أن يحدث آثاراً انكماشية تترتب على نقص الاستثمار الأولي عن معدله الطبيعي، مما يحدث نقصاً في الكميات الاقتصادية الكلية. حتى يمكن استخدام مبدأ المضاعف في تحديد الآثار غير المباشرة للإنفاق العام على الدخل القومي. يجب أن نحدد كمية الإنفاق التي سوف تحدث التضاعف المطلوب في الدخل القومي، كما يلزمه من ناحية ثانية أن نأخذ في الاعتبار طريقة تمويل الموازنة. ومع ذلك يمكن القول أن الأثر الذي يحدثه كل من المضاعف والمعجل يبقى محدداً بعدد كبير من العوامل. لعل أهمها صعوبة قياس الميل الحدي للادخار والميل الحدي للاستهلاك وعدم استقرار هذين الميلين. وكذلك التهرب الذي يحصل من سلسلة دورات الدخل هذه بتخصيص أموال للاكتناز بدلاً من الادخار المنتج أو الاستهلاك. وكذلك عدم تلبية الإنتاج دوماً للزيادة في الاستهلاك، كما يحدث في الدول النامية عادة.

## تمارين:

اشر إلى الإجابة الصحيحة:

1. تؤدي النفقات العامة إلى زيادة مقدرة الأفراد على الاستثمار بشكل مباشر لأنها:

1. تزيد من قدرتهم على العمل.
  2. تزيد من دخولهم.
  3. تساهم تخفيض تكاليف الاستثمار.
  4. تنتقل جزء من مدخرات الأفراد إلى الاستثمار.
- الجواب الصحيح هو رقم: 3.

2. ينصرف الأثر المسارع إلى:

1. أثر زيادة الانفاق القومي في الاستهلاك.
  2. أثر نقص الانفاق القومي في الاستهلاك.
  3. أثر زيادة الانفاق القومي في الدخل.
  4. أثر تغير الانفاق القومي في حجم الاستثمار.
- الجواب الصحيح هو رقم: 4.

3. في أثر الضريبة في الادخار:

1. لم يكتسب أهمية في المالية التقليدية.
2. تؤثر الضريبة في ادخار الطبقات الفقيرة.
3. تؤثر الضريبة سلباً في ادخار الطبقات الغنية.
4. كل ما سبق.

الجواب الصحيح هو رقم: 3.

## الوحدة التعليمية الخامسة

### الإيرادات العامة

#### الكلمات المفتاحية:

آثار النفقات العامة الاقتصادية.

#### المُلخَص:

في العصر الحالي أصبحت النفقات العامة آثارا هامة على مكونات اقتصادية الكلية كالدخل القومي والاستهلاك والادخار والاستثمار ومستوى أسعار السلع والخدمات، ومن خلال هذه معرفة هذه الآثار وتحليلها يمكن رسم كيفية استخدام دولة للنفقات العامة من أجل تحقيق الأهداف التي تريدها، وخاصة من خلال معرفة أثرها المضاعف والمسارع.

#### الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً على:

1. تنمية مهارة الطالب في معرفة الآثار الاقتصادية المباشرة للنفقات العامة.
2. دراسة أثر النفقة العامة المسارع والمضاعف وكيفية حسابه.

من المعلوم أن المحرك الرئيس للنشاط الاقتصادي هو إشباع الحاجات المادية للأفراد، وأن إنتاج السلع والخدمات هو وسيلة تحقيق ذلك، ويمكن أن تقسم هذه الحاجات من حيث طريقة إشباعها إلى قسمين: قسم يقوم بإشباعه النشاط الخاص وهو ما يعرف بالحاجات الفردية، وآخر يقوم بإشباعه النشاط العام وهو ما يُعرف بالحاجات العامة، والحاجات العامة هي التي تحدد نطاق النشاط المالي للدولة<sup>1</sup>، وتشكّل المحور الرئيس لنشأة علم المالية العامة بعناصره الرئيسية، فأى نشاط إنساني يستهدف إشباع حاجات عامة تقوم الدولة بإشباعها يتطلب المال اللازم للقيام بذلك، هذه الأموال هي النفقات العامة، وإن صرف هذه النفقات يتطلب من الدولة تأمين المال اللازم لتغطيتها تقتطعه من ناتجها القومي هي الإيرادات العامة، وتعد هذه الإيرادات العنصر الثاني لعلم المالية العامة وقد تطور هذا العنصر وزادت أهميته تبعاً لتطور دور الدولة الاقتصادي والاجتماعي، فتنوعت أشكاله وأصبحت الدولة تستخدمها أداة للتأثير في كافة مناحي الحياة ولعل أهم هذه الأنواع كانت الضرائب تليها في الأهمية كل من الرسوم والقروض.

وعلى هذا يمكن تقسيم هذا الباب إلى الفصول التالية:

---

<sup>1</sup> د. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1979، ص 3-4.

## التعريف بالإيرادات العامة



الإيرادات العامة هي أحد عناصر علم المالية العامة الثلاثة إضافة إلى النفقات العامة والموازنة العامة، فقيام الدولة بوظيفتها المالية تتطلب أن تعمل على تدبير الموارد اللازمة لتغطية نفقاتها العامة، وكانت أهمية الإيرادات العامة تقتصر في ظل الدولة الحارسة، على تزويد الخزينة العامة بالأموال اللازمة لتغطية نفقاتها، وعلى الرغم من ذلك اهتم علماء المالية العامة الأوائل بدراسة الموارد العامة للدولة لأن تأمين المال اللازم للاتفاق والسماح للدولة.

بتسيير المصالح الإدارية يتوقف عليها. وكان الهدف الأساسي لعلم المالية العامة في ظلها يتمحور حول تأمين الإيرادات اللازمة لتغطية نفقات الدولة العامة لقيامها بوظائفها المحدودة من دفاع وأمن داخلي وعدالة ومع تطور دور الدولة وانتقالها لمفهوم الدولة الراعية المتدخلة تطورت نظرية الإيرادات العامة، فازدادت أهمية الإيرادات العامة لسببين رئيسيين: أولهما أن الغاية من الإيرادات لم تعد جمع المال لتغطية نفقات الدولة العامة بل أضحت . شأنها شأن عناصر المالية العامة الأخرى . أداة للتأثير من الحياة العامة بجميع مجالاتها تستخدمها الدولة لتحقيق أهداف سياستها العامة إلى جانب هدفها المالي، والسبب الثاني أن وظائف الدولة قد ازدادت فتطور حجم النفقات العامة مما أدى إلى زيادة حجم الإيرادات العامة، فزاد من ضرورة العناية بدراساتها ودراسة آثارها<sup>2</sup> وأدى إلى تعدد أنواعها وأهدافها فتتعدت أساليبها واختلفت طبيعتها في العصر الحديث تبعاً لنوع الخدمة العامة التي تقوم بها الدولة والهدف منها<sup>3</sup>. يختلف مدى اعتماد الدولة على كل نوع من هذه الإيرادات تبعاً لنظامها الاقتصادي

<sup>2</sup> د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة جامعة دمشق، ط5، العام الدراسي 1991، 1992، ص173، وما بعد.

<sup>3</sup> د. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1998، ص91 وما بعد

والسياسي الذي تعتنقه كل دولة والموارد الاقتصادية التي تملكها، فبينما كان متوسط الإيرادات الضريبية العربية عام (2000) يساوي 27.7% من إيراداتها العامة كانت تساوي أكثر من 80% في تونس لم تتعد 3% في الكويت<sup>4</sup> بسبب اعتماد هذه الأخيرة في إيراداتها العامة على إيراداتها النفطية، وبينما كانت تعتمد الدول الاشتراكية في إيراداتها العامة على إيراداتها من أملاكها الخاصة واستثمارات قطاعها العام، مازالت الضريبة في الدول التي تعتق مبدأ اقتصاد السوق هي الإيراد الرئيس فيها.

---

<sup>4</sup> التقرير الاقتصادي العربي الموحد لعام 2001، الأمانة العامة لجامعة الدول العربية وآخرون، أيلول 2001، ص 328



## مفهوم الإيرادات العامة

### أولاً. التطور التاريخي للإيرادات العامة

يشير التاريخ المالي إلى أن الملك في عصر الاقطاع والملكية المطلقة كان يعتمد على السخرة والاستيلاء والمصادرة للحصول على ما يريده من سلع وخدمات<sup>5</sup> إضافة لما كان ينجم عن أملاك الدولة المعروفة باسم الدومين العام وكانت هذه الأملاك تختلط بأملاك الملك على مستوى الدولة وبأملاك الأمير على مستوى المقاطعات، إذ أن الملوك كانوا قد تنازلوا لأمرء الإقطاعات في بداية العهود الاقطاعية في أوروبا عن حق فرض الضرائب الأمر الذي استلزم اعتماد الدولة وبصورة أساسية عن إيراداتها من أملاكها، ولم تكن تلجأ إلى فرض الضرائب إلا استثناءً، لذلك ظهرت في ذلك الوقت التفرقة بين المالية العامة العادية المتمثلة في إيراداتها من أملاكها الخاصة وبين المالية غير العادية المتمثلة آنذاك في الضرائب والقروض.

ومع بداية العصور الحديثة عادت السلطة المركزية وبالتالي استردت ما تنازلت عنه لأمرء الاقطاع من حيث فرض الضرائب، فلما ازدادت نفقات الملكية والجهاز الإداري للدولة بدءاً من القرن السادس عشر زادت الدولة من لجوءها إلى فرض الضرائب التي غدت في ذلك الوقت مورداً عادياً، بعد أن كانت مورداً غير عادي قبل ذلك، ولكن زيادة الضغط على الدولة بسبب الحروب ومستلزمات النفقات الحربية التي كانت أكبر من إيراداتها المتاحة جعلها تلجأ إلى إيرادات أخرى تمثلت في القروض العامة، والتي اعتبرتها آنذاك إيرادات غير عادية، مما أعاد التفريق بين المالية العادية والمالية غير العادية إلى الواجهة، إذ اعتبر في ذلك الوقت إيرادات الدولة من أملاكها الخاصة والضرائب إيرادات عادية وإيراداتها من القروض ومن ثم من الإصدار النقدي إيرادات غير عادية<sup>6</sup>، وكانت الغاية من ذلك التفريق هو الحفاظ على مبدأ توازن الموازنة الذي كان من المبادئ الأساسية للفكر المالي التقليدي<sup>7</sup>، فكانت الإيرادات العادية تغطي النفقات العادية وكانت الإيرادات غير العادية تغطي النفقات غير العادية، وهذا أدى بدوره إلى ظهور مبدأ تعدد الموازنات لدى بعض الدول، فالنفقات والإيرادات العادية كانت تشكل الموازنة العادية، والنفقات

<sup>5</sup> د. حامد عبد المجيد دراز ود. سميرة إبراهيم أيوب، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية،

2002 ص 211

<sup>6</sup> د. فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003، ص 44 وما بعد.

<sup>7</sup> د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص 11

والإيرادات غير العادية كانت تشكل الموازنة غير العادية فيها، وهذا ماكانت تطبقه سورية قبل صدور القانون المالي الأساسي رقم 92 لعام 1967. ولكن وبعد زيادة نشاطات الدولة ودورها الاقتصادي والاجتماعي أصبحت القروض العامة لها صفة الإيرادات العادية التي تستخدمها الدولة لتغطية مختلف أنواع نفقاتها العامة، وأصبحت معها كل الإيرادات السابق ذكرها إيرادات عادية ويمكن أن تستخدمها الدول تبعاً للآثار التي تنتج عنها وفق نظرية التحليل الاقتصادي الكلي لتحقيق أهدافها العامة.

### ثانياً. معايير تصنيف الإيرادات العامة

إن التنوع الشديد لمصادر الإيرادات العامة استلزم تقسيمها وفقاً لطبيعة كل منها، وهذا ما جعل فقهاء علم المالية العامة يختلفون في معايير تصنيف هذه الإيرادات، ومع ذلك كان هنالك على الأقل أربع معايير أساسية لتصنيفها هي<sup>8</sup>:

- 1. مصدر الإيراد:** وقد تم تقسيم الإيرادات العامة تبعاً لهذا التصنيف إلى إيرادات أصلية وإيرادات مشتقة، فالأصلية هي تلك التي تحصل عليها الدولة من أملاكها (الدومين العام) أما المشتقة فهي التي تحصل عليها من غير أملاكها، أي من ثروات أفرادها والمقيمين في إقليمها بما لها من سلطة سياسية عليهم.
- 2. سلطة الدولة في الحصول على الإيراد العامة:** وقد قسّمت الإيرادات العامة تبعاً لهذا المعيار إلى إيرادات سيادية (جبرية . الزامية) وإيرادات اختيارية، فالإيرادات الجبرية هي التي تحصل عليها الدولة بالإكراه من الأفراد كالضرائب، وإيرادات الاختيارية هي التي تحصل عليها الدولة دون إكراه منهم كالقروض وثمان منتجات قطاعها العام، على الرغم من أن بعض علماء المالية العامة يعتقد بأن هنالك إيرادات عامة لا تدخل ضمن هذين التقسيمين كإيراداتها من الإصدار النقدي<sup>9</sup>.
- 3. مدى تشابهها مع إيرادات القطاع الخاص:** وقد قسّمت الإيرادات العامة تبعاً لهذا المعيار إلى إيرادات الاقتصاد العام وإيرادات الاقتصاد الخاص، فالأولى هي التي تعتمد في تحصيلها على السلطة

<sup>8</sup> د. فوزي عطوي، مرجع سابق، ص 46-48

<sup>9</sup> H.Dalton: Principles of Public Finsnce، London، 1947 – P27 \_

د. محمد خير العكام .د. يوسف شباط، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، مركز التعليم المفتوح . قسم الدراسات القانونية، عام 2006 – 2007، ص 181.

السيادية للدولة كالضرائب والرسوم والاصدار النقدي والغرامات. والأموال التي تحصل عليها الدولة ممن لا وارث له، والثانية هي التي تعتمد الدولة في تحصيلها على الأساليب نفسها التي يعتمد عليها أشخاص القانون الخاص في الحصول على الأرباح، كدخل مشروعاتها العامة والقروض والإعانات.

**4 . مدى دورية الإيرادات العامة:** وقد قسمت الإيرادات العامة تبعاً لذلك المعيار إلى إيرادات عادية وإيرادات غير عادية، فالأولى هي التي تحصل عليها الدولة بصفة منتظمة ودورية، والثانية هي التي تحصل عليها الدولة بصورة غير دورية ومنتظمة كالإصدارات النقدية الجديدة.

. ومن العلماء من قسمها أيضاً تبعاً لوجهة نظر المكلف إلى هبات وموارد تعاقدية وموارد إجبارية ومنهم من قسمها إلى موارد مباشرة وموارد تحويلية وموارد مستقبلية<sup>10</sup>، ولكن هذه المعايير ماهي إلا وسائل مهمة للدراسة والبحث في أنواع هذه الإيرادات العامة لمعرفة آثارها الاقتصادية. ومنهم من قسمها إلى إيرادات ضريبية وإيرادات غير ضريبية وقسم الثانية منها إلى إيرادات عادية وأخرى استثنائية<sup>11</sup>.

ولكن في هذه الصدد لا بد من الإشارة إلى أن هنالك إيرادات عامة إسلامية الطابع، فهي مورد مالي خاص بالدول الإسلامية وحدها كالزكاة والغنائم والفيء، وهنالك إيرادات عامة يحرم على الدول الإسلامية اللجوء إليها كالعوائد المصرفية واليانصيب<sup>12</sup>، وهنالك مجموعة ثالثة من الإيرادات العامة يمكن استخدامها في كل من الدول الإسلامية والدول غير الإسلامية كالضرائب.

---

<sup>10</sup> د. حامد عبد المجيد دراز ود. سميرة إبراهيم أيوب، مرجع سابق، ص 213.

<sup>11</sup> د. فاطمة السويسي، المالية العامة، الموازنة والضرائب، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، لبنان، عام 2005 ص 54

<sup>12</sup> لمزيد من التفاصيل انظر: د. وهبة الزحيلي المعاملات المالية المعاصرة، دار الفكر، دمشق، 2002، ص 46 وما بعد.

### ثالثاً: أنواع الإيرادات العامة

في الواقع يمكن القول إن المعايير السابق ذكرها لا تسلم جميعاً من النقد نظراً لما يشوبها من تداخل بل وتضارب أحياناً، الأمر الذي يجعل كل تقسيم منها يحمل طابعاً نسبياً ينبغي ضبط مضمونه بما يفرضه التقدم الاقتصادي والاجتماعي من مقتضيات، ولكن على الرغم من ذلك فإن هذه التقسيم تشير إلى أهم أنواع الإيرادات العامة التي يمكن للدول أن تعتمد عليها في تمويل نفقاتها العامة ولعل أهم أنواع الإيرادات العامة تبعاً لذلك هي:

#### 1. إيرادات أملاك الدولة:

تشمل إيرادات أملاك الدولة في معناها الضيق جميع الإيرادات التي تدخل الخزينة العامة من إدارة أموال الدولة المنقولة وغير المنقولة واستثمارها كموارد المناجم والغابات والمصائد، وتدل في معناها الواسع إضافة للموارد السابقة على كل ما يدخل خزينة الدولة نتيجة استثمار مؤسساتها الصناعية والتجارية والمالية<sup>13</sup>.

. هذه الأملاك قد تكون أملاك دولة عامة وقد تكون أملاك دولة خاصة، والأملاك العامة هي المخصصة لاستعمال الجميع تحقيقاً للمنفعة العامة، كالشوارع والساحات والشواطئ ومجاري المياه... إلخ وهذه الأموال لا تعطي إيراداً للدولة إلا فيما ندر كما في حال السماح بتعليق بعض الإعلانات في الشوارع أو وضع بعض الأكشاك على الأرصفة. أما الأموال الخاصة فهي الأموال التي تملكها الدولة ملكية خاصة وهي شبيهة بملكية الأفراد للأموال المماثلة وتتولى بهذه الصفة إدارتها واستثمارها كالأفراد، ومنها الأراضي والغابات والمناجم والمصانع والآثار والثروات الباطنية والمطارات والمرافئ والأوراق المالية والمؤسسات العامة، مالية كانت أو اقتصادية أو اجتماعية وغيرها من الأموال المنقولة وغير المنقولة. وهذه الأموال تعطي إيراداً للدولة نتيجة لاستثمارها<sup>14</sup>.

. وقد تطورت أهمية إيرادات الدولة من أملاكها الخاصة في مختلف العصور، فكانت في العصور القديمة المصدر الرئيس لإيرادات الدولة العامة، ثم تقلصت أهميتها في القرنين الثامن والتاسع عشر نتيجة انتشار مبدأ الحرية الاقتصادية الفردية وظهور الضرائب بحسبانها المورد الأساسي للدول ثم عادت هذه الأملاك إلى الواجهة في القرن العشرين نتيجة تدخل الدولة في الشؤون الاقتصادية والاجتماعية وتعددت

<sup>13</sup> د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة دمشق، كلية التجارة، عام 81-82 ص 85

<sup>14</sup> د. فاطمة السويسي، مرجع سابق، ص 58

أنواعها إلى صناعية وتجارية ومالية وأصبحت تدر مورداً مهماً لدول تبعاً لعقيدتها السياسية والاقتصادية ودرجة تقدمها الاقتصادي<sup>15</sup>.

## 2. الرسوم:

عندما أصبحت الدول تقوم بتوفير بعض الخدمات إلى الأفراد يكون لها صفة النفع العام والخاص فرضت مقابل توفير ذلك بعض الرسوم، تضيق وتتسع تبعاً للنفع الخاص المباشر الذي توفره لبعض الأشخاص إضافة لنفعها العام، كالرسوم القضائية ورسوم التعليم الرمزية ورسوم الترخيص لمزاولة بعض المهن والأعمال والرسوم القنصلية ورسوم التسجيل العقاري وغيرها.

. فالرسم هو مبلغ من المال الذي يغلب عليه الطابع النقدي الذي يدفعه المنتفع في كل مرة يطلب فيها خدمة معينة يعود عليه بالنفع الخاص إضافة إلى منفعتها العامة.

وفي هذا المجال لابد من الإشارة إلى ضرورة التناسب بين قيمة الرسم المفروض على المنتفع والخدمة التي تؤديها الدولة له بالمقابل، فإذا فقد هذا التناسب يغدو الرسم المفروض ضربية، وعلى العكس من ذلك قد نجد قيمة هذا الرسم متدنٍ عن قيمة الخدمة التي يحصل عليها المنتفع نتيجة المنفعة العامة الكبيرة التي تجنيها الدولة للمجتمع نتيجة تقديمها كرسوم التعليم مما يجعلها رسوماً رمزية، إذ تتحمل الدولة الفرق بين التكلفة الحقيقية التي تتحملها الدولة مقابل تقديم هذه الخدمة وبين قيمة الرسم الذي يدفعه المنتفع.

. قد يأخذ هذا الرسم شكل مقابل تحسين أو الأتاوة يدفعه المنتفع لدولة نتيجة ارتفاع قيمة أرضه نتيجة قيام الدولة بتنفيذ مشروعات أشغال عامة حولها أو فيها كشق الطرق وتخطيط المدن وتوصيل الخدمات الأساسية إليها<sup>16</sup>.

. أما عن أهمية هذا الإيراد، فقد كانت الرسوم أسبق بالظهور عن الاقتطاعات النقدية الأخرى فقد انتشرت الرسوم في العصور الوسطى وكانت أهم إيرادات الدولة العامة بعد إيراداتها من أملاكها الخاصة، إلا أن أهميتها أخذت بالتضاءل مع تقدم الوقت حتى غدت في العصر الحديث قليلة جداً بحسبانها غير مبررة

<sup>15</sup> د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 85-87.

<sup>16</sup> لمزيد من التفاصيل عن الفرق بين الرسم ومقابل التحسين انظر: د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص 119 وما بعد

وتتناقض مع دور الدولة الرعوي الجديد، كما أنها لم تعد تحقق المفهوم الحديث لفكرة العدالة بين المنتفعين التي تعني المساواة في التضحية وليس المساواة الحسابية بين الأفراد، فحجم الرسوم لم يعد يشكل إلا جزءاً ضئيلاً من حجم الإيرادات العامة، فقد ألغي معظمها، وتحول بعضها إلى ضريبة<sup>17</sup>.  
. وقد يتحول الرسم إلى ثمن عندما تتضاءل نسبة النفع العام في الخدمة المقدمة للمنتفعين إلى حد كبير فالثمن العام هو مقابل الخدمة التي تؤديها هيئة عامة أو مقابل احتكارها تقديم هذه الخدمة، وتختلف عن الثمن الخاص أن دافع الدولة من تأمين الخدمة فيه كونها أصبحت حاجة عامة وليس الربح<sup>18</sup>.

### 3. الغرامات:

الغرامة هي عقوبة مالية رادعة يدفعها المخالف الذي يرتكب المخالفات القانونية، الهدف منها توقيع الجزاء وليس الحصيلة بحسبانها إيراداً مالياً عاماً للدولة، لذلك كلما حققت الغرامة أهدافها الرادعة كلما قلت المخالفات المرتكبة وبالتالي اخفضت حصيلتها المالية وعلى العكس من ذلك تزداد حصيلتها كلما فشلت الدولة في تحقيق الردع المطلوب منها، كالغرامات المفروضة على مرتكبي المخالفات المرورية التي يهدف المشرع منها منع الأفراد من ارتكابها لتنظيم حركة المرور وليس الهدف المالي، لذلك من الصعوبة الاعتماد عليها كونها إيراداً مالياً عاماً لتمويل نفقات الدولة العامة، فحصيلتها غير ثابتة نظراً لارتباطها بالمخالفات وجوداً وعدمياً ويصعب التنبؤ بها وتكون حصيلتها ضئيلة وتزداد ضآلتها كلما ازداد قانون العقوبات قريباً من تحقيق الهدف الردعي من وجوده<sup>19</sup>.

### 4. الهبات والمنح والإعانات:

تتلقى بعض الدول بين الحين والآخر بعض الهدايا والتبرعات من مواطنيها لمساعدتها في تمويل النفقات العامة، ولكن من الصعب على الدول الاعتماد عليها نظراً لضآلة حصيلتها وعدم ضمان دوريتها وإن

---

<sup>17</sup> لمزيد من التفاصيل عن نشوء الرسم وأهميته انظر: د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي مرجع سابق ص 184 وما بعد.

<sup>18</sup> لمزيد من التفاصيل حول الثمن العام انظر، د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص 101-110

<sup>19</sup> لمزيد من التفاصيل عن الغرامات انظر: د. حامد عبد المجيد دراز ود. سميرة إبراهيم أيوب، مرجع سابق، ص 265.

كان لها دور هام في تمويل بعض النفقات كبناء المشافي أو المدارس أو دور العبادة أو القيام بالأبحاث العلمية والطبية<sup>20</sup>.

. كما يمكن أن تتلقى بعض الدول وخاصة الدول النامية بين الحين والآخر بعض المنح والإعانات من الدول الأجنبية، والتي يمكن أن تكون على أشكال متعددة، فقد تكون منحاً نقدية وقد تكون في صورة عينية، كالسلع الاستهلاكية والإنتاجية، وقد تكون المنحة في صورة خدمات، كإيفاد الخبراء والفنيين والمدرّبين من مواطني الدول المانحة لتقديم خبراتهم وخدماتهم للدول الممنوحة<sup>21</sup> وتقديم المنح التعليمية للحصول على الدرجات العلمية في جامعاتها ومعاهدها العلمية المتخصصة أو المنح التدريبية فيها، وقد ترتبط هذه المنح والإعانات بتنفيذ برنامج أو مشروع معين، ولكن خطورتها أنها غالباً ما تكون مشروطة وتؤدي إلى الارتباط والتبعية الاقتصادية والسياسية بين الدولة المانحة والممنوحة إن كانت غير متبادلة أو غير مقدمة عن طريق المنظمات الدولية، وأنه لا يمكن الاعتماد عليها في تمويل بعض النفقات فالعلاقات السياسية تلعب دوراً رئيساً في تحديد حجمها ومعدل تدفقها.

##### 5. إيرادات الدولة النقدية:

تجني الدولة من خلال ممارستها لسلطتها النقدية إيراداتاً نقدية، وتختلف الإدارة التي تمارس السلطة النقدية باختلاف النظم القانونية والاقتصادية في العالم، ولكن على الغالب تكون من اختصاص المصرف المركزي. وقد ازدادت أهمية السلطة النقدية في العصر الحديث وأصبحت السياسة النقدية تعمل معاً مع السياسة المالية للدولة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي للدول، فأصبحت تستخدم وسيلة للتأثير في السوق المالية والقطاع المصرفي للتأثير في حجم السيولة كما أصبح من مهماتها مراقبة سعر صرف العملة المحلية، لذلك ازدادت إيرادات الدولة النقدية، وأهم الإيرادات النقدية هي:

أ. **سندات الخزينة:** وتصدرها الدولة لتأمين المال اللازم لنفقاتها العاجلة ريثما تتم جباية الضرائب والرسوم، وإيجاد السيولة الكافية لذلك، فهي إيراد مؤقتة، وكان يصور الاكتتاب عليها في السياق على المصارف، إلا أنها أصبحت متاحة للجميع، وبالتالي أصبحت أقرب إلى القروض قصيرة الأجل<sup>22</sup>.

<sup>20</sup> د. فاطمة السويسي، مرجع سابق، ص 59.

<sup>21</sup> د. حامد عبد المجيد دراز، ود. سميرة إبراهيم أيوب، مرجع سابق، ص 263-264.

<sup>22</sup> د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 107 وما بعد.

## ب . الإصدار النقدي:

قد تلجأ الدولة لسلسلتها النقدية إلى تغطية الفرق بين نفقاتها وإيراداتها بأن تطلب من المصرف المركزي بإصدار نقود جديدة تعادل قيمة العجز، تقوم الخزينة العامة بتغطية هذا الإصدار بأسناد دين عام قابلة للوفاء نظرياً، ولكنها مع تكرار العجز سنوياً تتراكم دون وفاء وخاصة في الدول النامية، كما حدث في سوريا في النصف الثاني من الثمانينات وبداية التسعينات من القرن الماضي، مما يؤدي إلى التضخم، لذلك تعد هذه الوسيلة لتدبر الإيرادات، آخر وسيلة يمكن أن تلجأ إليها الدول، وأصبح هنالك قواعد وقيود تلتزم بها الدول عند اللجوء إلى الإصدار النقدي للحفاظ على قيمة العملة المحلية<sup>23</sup>. ولم يعد يقبل طبع النقود إلا لأسباب اقتصادية ومن أجل تدبير السيولة اللازمة مقابل الإنتاج المحلي المتزايد عدا حالات الحروب والأزمات الحادية<sup>24</sup>.

ويعد إصدار النقد إيراداً نقدياً للدولة لأن الدولة تستفيد من الفرق بين سعر تكلفة طبعا والقيمة الاعتبارية لها، وقد تلجأ الدول أحياناً إلى تخفيض قيمة عملتها ويعد الفرق بين قيمة النقد قبل التخفيض وبعده إيراداً نقدياً للدولة أيضاً، وفي كلتا الحالتين أصبحت الدولة تستخدم ذلك لتأثير في الحياة الاقتصادية والمالية والاجتماعية في المجتمع، ففي عصر الأسواق المفتوحة التي نعيشه اليوم أصبحت سياسة رفع وتخفيض قيمة العملة وسيلة هامة للتحكم بحجم صادرات الدولة الذي ينعكس بدوره على كل من ميزانها التجاري وميزان مدفوعاتها ويخفف من البطالة.

## 6. شبه الضريبة:

برزت أهمية شبه الضريبة بعد الحرب العالمية الثانية بحسبانه إيراداً عاماً للدولة، ولكن تبقى أهمية هذا الإيراد ضئيلة، فبعد ترسخ مفهوم الضريبة والرسوم وضوابط كل منهما، أصبحت الدولة بحاجة إلى إيرادات مخصصة لتحقيق أهداف بعينها، وهذه الإيرادات لا يمكن وضعها بالضرائب ولا يمكن اعتبارها رسوماً مقابل خدمات، فهي إيرادات تختلف في نوعيتها وأهدافها عن كل من الضرائب والرسوم، ومع ذلك مازال مفهومها حتى اليوم غير واضح المعالم وضوح مفهوم الضرائب أو غيرها من إيرادات الدولة،

<sup>23</sup> د. فوزي عطوي، مرجع سابق، ص 139 وما بعد.

<sup>24</sup> د. يوسف شباط، المالية العامة والتشريع المالي، الجزء الأول، جامعة دمشق، كلية الحقوق، عام 2002-2003، ص 110.



فقد تكون على شكل إضافات ضريبية، أي ضريبة بمناسبة فرض ضريبة معينة كنسبة المجهود الحربي الذي يفرض إضافة لبعض الضرائب في سوريا أو رسوم المدارس، وقد تكون على شكل مساهمات أو اقتطاعات أو اشتراكات، كالاشتراكات التي يدفعها رب العمل عن عماله إلى مؤسسة التأمينات الاجتماعية، ومع ذلك فيبقى هذا الإيراد أقرب إلى مفهوم الضريبة، لذلك سمي بشبه الضريبة، فهو فريضة مالية كالضريبة ولكن إيراداتها مخصصة لتحقيق أهداف محددة، وبالتالي لا بد أن يكون لكل منها ومن أجل تحقيق هذه الأهداف قواعد محاسبية خاصة بها ومع ذلك اعتبرها البعض ضريبة<sup>25</sup>.

## 7. القروض العامة:

القرض العام هو مبلغ من المال يدفعه أحد الأشخاص القانون العام أو الخاص للدولة بموجب عقد يستند إلى صك تشريعي ويتضمن مقابل وفاء.

. فالقرض العام يعد حالياً من إيرادات الدولة الهامة والخطرة لتمويل الانفاق العام، وقد نشأت القروض العامة في حياة الدولة المالية بحسبانها إيرادات استثنائية لتمويل الحروب والظروف الطارئة في ظل النظرية المالية التقليدية، ولكنها غدت اليوم وفي ظل النظرية المالية الكينزية الحديثة إيراداً عادياً ووسيلة مالية بيد الدولة للتأثير في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والمالية للمجتمع، لذلك ازدادت أهمية القروض العامة وأصبحت مورداً هاماً لإحداث التوازن الاقتصادي، وأصبحت ظاهرة مالية تؤثر في الاقتصاد العام سواء بالدور الذي تلعبه في السوق المالية أم النقدية أم بإعادة توزيع رأسمال والدخل بين الطبقات الاجتماعية.

. وكانت ومنذ الأربعينات من القرن الماضي الوسيلة المالية الجاذبة للدولة النامية من أجل تغطية العجز في موازنتها ووسيلة هامة للنهوض بتميتها<sup>26</sup>، ولكنها تبقى وسيلة خطيرة، فقد كانت في السابق وسيلة سياسية للتدخل في شؤون الدول الداخلية وسبباً من أسباب احتلال بعض الدول<sup>27</sup>، ومازالت في العصر

---

<sup>25</sup> لمزيد من التفاصيل انظر: د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص 195-199

<sup>26</sup> لمزيد من التفاصيل انظر: د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص 195-199.

<sup>27</sup> زيادة ديون مصر الخارجية في عصر الخديوي اسماعيل وتوفيق لانكلترا كان أحد أسباب احتلالها

الحالي سبباً من أسباب تدخل الدول المتقدمة في شؤون الدول المتخلفة وخاصة بعد ظهور أزمة المديونية العالمية بدءاً من منتصف ثمانينات القرن الماضي، لذلك على الرغم من إقرارا الفكر المالي الحديث لأهمية هذا المورد المالي المؤقت للدول، إلا أنه لا بد من استخدامه بحذر شديد ومن أجل تمويل نفقات استثمارية فقط في الأحوال العادية.

## 8. الضرائب:

تعد الضرائب من أهم إيرادات الدولة العامة في العصر الحديث، ولا يقتصر أهميتها على ما تشكل من حجم هام من مجموع إيرادات الدولة، بل لأنها أكثر وسائل الدولة المالية التي يمكن أن تستخدمها الدولة للتأثير في أوضاعها السياسية والاقتصادية والسياسية وتحقيق أهدافها العامة<sup>28</sup>.

. والضريبة هي فريضة مالية تضامنية تقطعها الدولة بصورة نهائية ومباشرة وتستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها العامة، ولكن الضريبة لم تصل إلى هذا المفهوم الحالي إلا عبر تطور تاريخي طويل، فقد ظهرت بشكل اختياري بحسبانها خدمة شخصية تقدم للملك، ثم أصبحت إعانة مالية تقدم من الرعايا إلى الحاكم، ومن ثم فقدت صفتها الاختيارية وأصبحت فريضة إجبارية يدفعها الأفراد بحسبانها واجباً تضامنياً دون الحصول على خدمة أو منفعة خاصة، وبالتالي أصبحت فريضة ذات هدف مالي، ومن ثم غدت أهم وسائل الدول المالية في العصر الحديث للتأثير في أوضاع الدول الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها<sup>29</sup> إضافة لهدفها المالي، فالضريبة معقدة في مفهومها بسبب المشكلات المختلفة التي تنيرها عملية تطبيقها، وتعد في الوقت الحالي الإيراد العام المالي التي تستخدمه الدول لتحقيق أهدافها العامة وتمويل نفقاتها.

وبحسبان أن الإيرادات السابق ذكرها ليس لها ذات الأهمية التمويلية أو ذات الأهمية من حيث استخدامها وسيلة في تحقيق أهداف الدولة وباعتبار أنه تعد كل من الضرائب والقروض العامة والرسوم من أهم تلك الإيرادات لذلك سوف نورد لها فصلاً خاصة بها للتعرف عليها أكثر.

<sup>28</sup> د. فوزت فرحات، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت لبنان، عام 2001، ص 29

<sup>29</sup> لمزيد من التفاصيل حول تاريخ نشوء الضريبة انظر:

Thomson ، 7uh ed، Ansylymer and Dora Hancock: Taxation: Policy and practice  
pp. 1-6، 2000-2001، London، lesurching

## رابعاً: الإيرادات العامة في الجمهورية العربية السورية

تعتمد الجمهورية العربية السورية في تمويل نفقاتها العامة على كل أنواع الإيرادات السابق ذكرها ولكنها لا يمثل كل منها الأهمية نفسها التي يمكن أن يمثلها في دول أخرى، فباعتبارها دولة نامية وتؤمن بدور الدولة التدخلية وأخذت مؤخراً بتطبيق مبدأ اقتصاد السوق الاجتماعي، فقد بدأت تزداد أهمية بعض الرسوم وبدل الخدمات عما كانت عليه في السابق، كما أن إيراداتها من استثمارات قطاعها العام واسعة ومتنوعة ولديها الإيرادات الزراعية والصناعية والتجارية والمالية، ولديها الكثير من المرافق الخدمية التي تحقق أرباحاً، إلا أنه بالنسبة إلى إيراداتها العقارية وبخاصة النفطية منها وبسبب تناقص معدل انتاجها النفطي أصبحت لا تشكل هذه الإيرادات سوى 15% من إيراداتها العامة بعد أن كانت تشكل أكثر من 50% منها قبل سنوات قليلة<sup>30</sup>.

. ويأتي الفائض المتاح في سورية أكثر إيرادات الدولة تمويلاً للموازنة والذي يتألف من فائض (فرق) الموازنة وفائض السيولة وإيرادات البلديات والدوائر الوقفية والعمل الشعبي وإيرادات الفادق، إذ شكلت 40% منها، ومن ثم تأتي الضرائب والرسوم التي شكلت حوالي 34.2% منها، وبعدها تأتي الإيرادات الاستثنائية كالقروض الداخلية والخارجية والمأخوذ من الاحتياطي التي شكلت حوالي 14.3% منها، ثم تأتي إيرادات بدل الخدمات وإيرادات أملاك الدولة واستثمارها العامة من بدل خدمات صحية ورسوم مدرسة وجامعية والإضافات على الضرائب والرسوم لصالح أبنية التعليم وإيرادات الدولة الزراعية والصناعية والتجارية والمالية وحققها من حقولها النفطية وغيرها.. إلخ التي شكلت حوالي 8% منها، وأخيراً تأتي الإيرادات المتنوعة المؤلفة من عوائد المرور وإيراد البدل النقدي والعوائد التقاعدية والهبات والاعانات والودائع والأمانات وغيرها... إلخ والتي لم تشكل سوى 2.5% منها<sup>31</sup>.

ولكن كما ذكر سابقاً وعلى الرغم من أن الضرائب والرسوم تأتي في المرتبة الثانية من حيث أهمية التمويل إلا أنها في المرتبة الأهم من حيث كونها وسيلة التدخل الأولى في الحياة الاقتصادية والاجتماعية ووسيلة ناجعة في سبيل تحقيق الدولة لأهدافها العامة لما تحدثه من آثار تغير من سلوك الأفراد.

<sup>30</sup> شكلت هذه العوائد مئة مليار ل.س في موازنة سورية التقديرية لعام 2009 البالغة /685/ مليار ليرة سورية بعد أن كانت حوالي 50% من موازنتها في التسعينات من القرن الماضي.

<sup>31</sup> حسبت بواسطة الباحث اعتماداً على موازنة عام 2007 في سورية.

## تبويب الإيرادات العامة

وجدنا سابقاً أن الإيرادات العامة تعددت مصادرها وأنواعها وتنوع أساليب فرضها واختلفت طبيعتها تبعاً لنوع الخدمة العامة التي تقوم بها الدولة والهدف منها ومع هذا التعدد والتنوع قد حفل الفكر المالي بالعديد من المحاولات لتقسيم الإيرادات العامة، على أساس التمييز بين أنواعها المختلفة تبعاً لعامل مشترك يجمع بينها ومن أجل تصنيفها ضمن زمر متشابهة تضم كل زمرة منها الإيرادات المتحدة في طبيعتها المتشابهة في خصائصها، في حين بوبت كل دولة إيراداتها بشكل يبين أهمية هذه الإيرادات من جهة ويعكس مبادئ الدولة السياسية ومذهبها الاقتصادي من جهة أخرى، لذلك لا بد من دراسة التبويب الفقهي للإيرادات ومن ثم دراسة تبويبها في سورية.

### أولاً- التبويب الفقهي للإيرادات العامة:

اهتم بعض فقهاء المالية العامة بتقسيم الإيرادات العامة فقد قسم الفقيه (سيلغمان) هذه الإيرادات إلى ثلاث أنواع هي الإيرادات بدون مقابل والإيرادات التعاقدية والإيرادات الإجبارية بينما قسمها الفقيه (آدمر) إلى إيرادات مباشرة وإيرادات تحويلية وإيرادات مستقبلية، أما الفقيه (تروتابا) فقد قسمها إلى إيرادات أصلية وإيرادات مختلفة وإيرادات ضريبية بينما الفقيه (لوقنبرجر) فقد ميز بين أربعة من أنواع من الإيرادات العامة هي: إيرادات الدولة من أملاكها الخاصة والرسوم والضرائب والإيرادات المختلفة، ويمكن ذكر أكثر تبويبات الإيرادات العامة شيوعاً من الناحية الفقيه وفق ما يلي:

#### 1- الإيرادات العادية والإيرادات الاستثنائية:

وذلك بتقسيم الإيرادات من حيث استمرارها ودورتها إلى إيرادات عادية يمكن أن تتكرر خلال فترات زمنية متعاقبة، كإيرادات أملاك الدولة التي تتكرر بطبيعتها والضرائب والرسوم التي غالباً ما تتكرر بناء على النص التشريعي لفرضها وإلى إيرادات استثنائية كالفروض العامة التي لا تتكرر عادة ويمكن اللجوء إليها عادة لمواجهة ظروف اقتصادية أو مالية طارئة، حيث كانت الإيرادات العادية تمول النفقات العادية والإيرادات الاستثنائية تمول النفقات غير العادية غير أن هذا التبويب فقد أهميته في العصر الحاضر ومنذ أن انتقلت المالية العامة من مفهوم المالية العامة التقليدي ذات الهدف المالي البحث إلى مفهومها

المعاصر وفقد عنصر الدورية أهميته في التمييز و انتقلت الكثير من النفقات وفق المفهوم الجديد للمالية العامة من الصفة غير المتكرر إلى صفة الدورية كالقروض العامة.

الإيرادات الإلزامية والإيرادات الاختيارية: يمكن التفريق بين الإيرادات وفق عنصر الإكراه أو الإلزام بين إيرادات إلزامية وأخرى اختيارية فما تجببه الدولة من خلال استعمال سلطتها القانونية هو إيراد إلزامي،كالضرائب التي تفرضها على المكلفين كونهم أعضاء متضامنين في المجتمع والغرامات المالية التي تجيدها بحساباتها عقوبة على المخالفين بموجب نصوص تشريعية،أما الإيرادات الاختيارية فهي الإيرادات التي يدفعها الأفراد برضاهم للحصول على مقابل دون أي إكراه أو إجبار قانوني أو أدبي كالقروض العامة وإيرادات الدولة من استثماراتها، أو دون الحصول على مقابل كالتبرعات والهبات والوصايا ويؤخذ على هذا التصنيف أن هنالك بعض إيرادات يصعب تصنيفها ضمن احد هذين النوعين السابقين للإيرادات كالإيرادات الناتجة عن الإصدار التقدير

الإيرادات الاقتصادية و الإيرادات السيادية: فالإيرادات الاقتصادية هي التي تحصل عليها الدولة بصفتها مالكة أو مستثمرة كالإيرادات الناتجة عن أملاكها واستثماراتها العامة عندما تكون الجهة العامة التي تديرها ذات طابع اقتصادي وتتشابه طرق إدارتها مع طرق إدارة الأفراد لمشروعاتهم الخاصة، والإيرادات السيادية هي التي تفرضها وتجيدها بحساباتها شخصاً عاماً اعتبارياً ( معنوياً ) يتمتع بسلطات وامتيازات تخوله هذا الحق،كالإيرادات الضريبية،ولكن هذا التقسيم لا يخلو من الانتقاد أيضاً، إذ يمكن للدولة أن تستخدم في بعض الأحيان سلطاتها وامتيازاتها عند الحصول على بعض الإيرادات الاقتصادية كأثمان بعض المنتجات التي تفرض الدولة تسعيرتها الإلزامية.

في الواقع أن التقسيمات السابقة لم تسلم جميعها من النقد الأمر الذي يجعل كل تقسم منها يحمل طابعاً نسبياً ينبغي ضبط مضمونه بما يفرضه التطور الاقتصادي والاجتماعي من مقتضيات،لذلك يمكن أن نستنتج أنه لا يمكن وضع تصنيف شامل وقطعي وشامل للإيرادات العامة صالح لكل زمان ولكل دولة، غير أن أهمية هذه التصنيفات تأتي من كونها أداة لدراسة أنواع هذه الإيرادات وتأثيرها في الأفراد على ضوء الطبيعة الخاصة لكل منها ومدى اعتماد هذه الدولة أو تلك على نوع دون آخر منها تبعاً لظروفها والأحوال التي تواجهها،لذلك نجد أن كل دولة تحدد أنواع الإيرادات العامة التي تستطيع الاعتماد عليها بالنظر إلى ما يلزم لتغطية نفقاتها العامة ولأداء دورها في مختلف المجالات وعملية الاختيار هذه تكل جزءاً من سياستها المالية التي لا بد أن تكون متناسقة مع سياستها وهيكلها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي.

## ثانياً - تبويب الإيرادات العامة في الجمهورية العربية السورية

لم نجد اهتماماً من المشرع السوري بتبويب الإيرادات العامة كاهتمامه بتبويب النفقات العامة أنه كالتشريعات الوضعية الأخرى فقد جرت العادة على الاهتمام بتبويب النفقات العامة وبيان أنواع الخدمات التي تقدمها الدولة للمواطنين، دون التفصيل في إيضاح أنواع الأعباء العامة التي يتحملها المواطن كون ذلك ليس من مصلحة الحكومة فالحكومة لم تهتم إلا بتقسيم الإيرادات العامة نوعياً على الرغم من أن القانون أتاح تبويبها وظيفياً وإدارياً وإقليمياً واقتصادياً إلا أن هذه التبويبات ولم تستخدمها الحكومة حتى الآن ولكن عند دراسة تبويب الإيرادات العامة في سورية لا بد من التمييز بين مرحلتين وفق ما يلي:

### 1 تبويب الإيرادات العامة قبل القانون المالي الأساسي رقم 1967/92:

نظم نظام المحاسبة العامة الصادر بالقرار رقم /2231/ تاريخ 1923/10/16 القواعد المتعلقة بالموازنة العامة السورية ومنها تبويب إيراداتها العامة، حيث ميّز بين إيرادات الموازنة العامة وإيرادات الموازنة الإنمائية بعد أن أخذ بنظام تعدد الموازنات، فنصت المادة السادسة من نظام المحاسبة العامة ( تقسم الميزانية فيما يخص الإيرادات إلى أبواب يوافق كل باب منها الإيرادات المناسبة والتي هي من نوع واحد ) وكانت إيرادات الميزانية العادية قد اعتمدت التبويب النوعي وقسمت الإيرادات إلى عشرة أبواب تختلف في طبيعتها وتناسب ودور الدولة التقليدي الذي كان سائداً في العالم حتى الأربعينات من القرن الماضي وذلك لمعرفة حصيلة كل نوع من هذه الإيرادات بصورة مستقلة وقسم كل باب منها إلى عدد من البنود وهذه الأبواب هي:

الباب الأول: التكاليف التي تستهدف الدخل والإنتاج كريع العقارات.

الباب الثاني: التكاليف التي تستهدف رأس المال والثروة كالتركات.

الباب الثالث: التكاليف التي تستهدف الإنفاق كرسوم السيارات.

الباب الرابع: التكاليف التي تستهدف الصفقات والمعاملات كرسوم الطابع.

الباب الخامس: بدلات الخدمات، كالرسوم المدرسية والصحية.

الباب السادس: بدلات لإيرادات من أملاك الدولة وأموالها كحاصلات الحراج

الباب السابع: إيرادات الاستثمار كإيرادات المطبعة الرسمية

الباب الثامن: الإيرادات المتنوعة، كعوائد البترول.

الباب التاسع: إيرادات مخففة للنفقات كالمبالغ المستردة

الباب العاشر: إيرادات استثنائية كفائض حساب بعض المؤسسات العامة.

أما تبويب الميزانية الإنمائية فكان يعتمد التبويب الوظيفي والإداري ويتألف من فائض المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي المتاح للتنمية ويتم على النحو التالي:

إيرادات قطاع معين يشار إليها برقم عام.

إيرادات فعالية معينة في القطاع يشار إليها برقم خاص.

عناصر الفعالية المعنية في القطاع يشار إليها برقم فرعي ومثال ذلك.

رقم عام	رقم خاص	رقم فرعي	
1			القطاع المالي
	2		المؤسسات المالية
		1	شركة الضمان السورية
		2	التأمينات الاجتماعية

## 2- تبويب الإيرادات العامة:

### (أ) - أحكامه وأنواعه:

نصت المادة العاشرة من القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /92/ لعام 1967 على تبويب الإيرادات تبويباً وظيفياً وإدارياً ونوعياً وإقليمياً كالنفقات العامة تماماً تم صدور المرسوم التنظيمي رقم /1831/ تاريخ 15/8/1968 الذي تضمن تفصيل أنواع الإيرادات العامة للدولة وقسمها وظيفياً إلى قطاعات التبويب الوظيفي للنفقات العامة ذاتها وذلك من أجل معرفة تقديرات إيرادات كل قطاع واعتماد النفقات المرصدة له وطبق هذا المرسوم التبويب الإداري والإقليمي للنفقات أيضاً في مجال تبويب الإيرادات إدارياً وإقليمياً بهدف تسهيل معرفة إيرادات كل وحدة إدارية من هيئة أو وزارة أو مؤسسة عامة ومن ثم تحديد اعتمادات نفقاتها. إلا أن هذا النص عدل بالمرسوم التشريعي رقم /159/ تاريخ 3/8/1969 قبل تطبيقه وأصبحت المادة العاشرة بعد التعديل تقضي بما يلي: ( يتم تبويب إيرادات الموازنة تبويباً نوعياً. ويجوز عند الاقتضاء تبويبها وظيفياً وإدارياً وإقليمياً بقرار من وزير المالية، ولم يصدر هذا القرار طيلة نفاذ هذا المرسوم التشريعي. وقد أتى بعد ذلك قانون الموازنة العامة رقم /1/ لعام 1984 وعدل أحكام التبويب النوعي للإيرادات العامة.

ثم صدر القانون المالي الأساسي الجديد رقم /54/ لعام 2006 ونص بالنسبة إلى تبويب الإيرادات العامة في المادة التاسعة منه على أنه ( يتم تبويب إيرادات الموازنة تبويباً نوعياً ويجوز عند الاقتضاء تبويبها وظيفياً وإدارياً وإقليمياً وأي تبويب آخر بقرار من وزير المالية ) وبموجب هذه المادة أصبح تبويب الإيرادات النوعي هو التبويب الإلزامي الوحيد وما عدا هذا التبويب فإن التبويبات الأخرى تبقى اختيارية و وزير المالية صلاحية اتخاذ القرار المناسب بشأن تطبيقها من عدمه إلا أن ما يميز هذه المادة عن المادة المقابلة لها في القانون المالي الأساسي السابق أنها أضافت تبويباً اختيارياً جديداً وتركت صلاحية تطبيقه لوزير المالية هو التبويب الاقتصادي شأنه شأن التبويب الوظيفي والإداري والإقليمي للإيرادات العامة والآن لم يتخذ قراراً بتطبيقها من قبل وزير المالية حتى الآن.

قسمت الإيرادات العامة في الموازنة السورية نوعياً في ظل القانون المالي الأساسي الجديد كما هي عليه في ظل القانون المالي الأساسي السابق إلى خمسة أبواب يبدأ الباب الأول برقم /6/ وينتهي الباب الأخير برقم صفر وذلك من أجل توحيد الترتيب العشري بالنسبة للتبويب النوعي للنفقات والإيرادات وذلك بتخفيض الأرقام الخمسة الأولى للتبويب النوعي للنفقات والأرقام الخمسة الأخير للتبويب النوعي للإيرادات العامة وذلك من أجل معرفة نوع الباب من قراءة رقم حسابه النوعي في دليل الحسابات بين



النفقات و الإيرادات، فحساب الأرقام ( 1-5 ) هي نفقة بينما من ( 6-0 ) هي إيراد وهذه الأبواب هي على الشكل الآتي:

الباب السادس: للضرائب والرسوم.

الباب السابع: بدلات الخدمات بدلات أملاك الدولة واستثماراتها العامة.

الباب الثامن: إيرادات متنوعة.

الباب التاسع: الفائض المتاح.

الباب صفر: الإيرادات الاستثنائية.

وهناك مجموعة من الاعتبارات أدت إلى تقسيم الإيرادات العامة نوعياً إلى الأبواب السابق ذكرها سواء في القانون المالي السابق أم الجديد. حيث أن الإيرادات التقليدية للدولة هي التكاليف العامة المفروضة على المواطنين والمقيمين فلا بد من تخصيص باب خاص لها فكان باب الضرائب والرسوم كما أن تطور دور الدولة الاقتصادي والاجتماعي أدى إلى توسع القطاع العام الذي تملكه الدولة والذي أصبح له موارد ثابتة والتي أخذت بالتزايد في الآونة الأخيرة مع الإصلاحات الاقتصادية التي بدأتها سورية مع بداية عام 2000/ فلا بد من تخصيص باب خاص لها هو الباب السابع، وإلى جانب هذين النوعين من الإيرادات هنالك إيرادات المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي التي تدخل في الموازنة العامة وفق أسلوب حساب الصوافي فكان لا بد من تخصيص باب مستقل لها هو الباب التاسع وسمي بباب الفائض المتاح، ولما كانت سوريا شأنها شأن أي دولة نامية تعاني من عجز في موازنتها العامة وكثيراً ما تلجأ إلى القروض العامة الداخلية والخارجية من أجل تحريك عجلة البناء وتنفيذ المشروعات الخدمية والاقتصادي التنموية فكان لا بد من تخصيص باب مستقل لهذه الإيرادات هو الباب رقم (صفر) وسمي بالإيرادات الاستثنائية وأخيراً كان لا بد من جمع كافة الإيرادات التي لا يمكن جمعها تحت أي من الأبواب السابقة نظراً

لاختلاف طبيعتها عن طبيعة إيرادات تلك الأبواب ضمن باب مستقل هو الباب الثامن وسميت إيراداته بالإيرادات المتنوعة.

ويبين النموذج التالي تقسيم إيرادات الموازنة العامة للدولة وفق التوييب النوعي إلى أبواب وبنود كما هو في الموازنة العامة التقديرية لعام 2007.

رقم الحساب	نوع الإيراد
6	الضرائب والرسوم
61	الضرائب والرسوم المباشرة
62	الضرائب والرسوم غير المباشرة
7	بدلات الخدمات وإيرادات أملاك الدولة واستثماراتها العامة
71	بدلات الخدمات
72	إيرادات أملاك الدولة واستثماراتها العامة
73	حق الدولة من حقول النفط
8	إيرادات متنوعة
81	عوائد المرور
82	إيرادات أخرى
9	الفائض المتاح فائض الموازنة
91	فائض الموازنة
92	فائض السيولة
93	البلديات
94	الدوائر الوقفية
95	العمل الشعبي
96	إيرادات الفنادق
0	الإيرادات الاستثنائية
01	القروض والموارد الخارجية

القروض الداخلية	02	
المأخوذ من الاحتياطي	03	

### (ب) - ملاحظات على التبويب:

لقد أرسى هذا التبويب وبدءاً من القانون رقم /1/ لعام 1984 وقرار وزير المالية رقم 1215/و تاريخ 1984/4/15 بعض الأصول القانونية والتنظيمية وحتى تبويب موازنة عام 2009 الكثير من الملاحظات تذكر أهمها فيما يتعلق بتبويب الإيرادات العامة ما يلي:

ألغت وزارة المالية بدءاً من موازنة عام 1984 تصنيف الضرائب المعمول به سابقاً والقائم على أساس تقسيم الضرائب إلى ضرائب تستهدف الدخل والإنتاج وضرائب تستهدف الثروة ورأس المال وضرائب تستهدف الإنفاق والاستهلاك وحل محله تقسيم آخر يميز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة على الرغم أن التقسيم السابق أكثر علمية لأن التقسيم الجديد يقوم على أسس قانونية وإدارية بحثة بينما المالية العامة الحديثة تدعو إلى تصنيف الضرائب وفق تأثيرها في الحالة الاقتصادية والاجتماعية للدولة الذي يدعو بدوره للأخذ بالمعيار السابق لتصنيف الضرائب فدراسة الضرائب، بمفهومها الحديث يجعل من الأفضل تقسيمها إلى ضرائب وضرائب دخل ثروة وضرائب إنفاق فهذا التصنيف هو الذي يتيح دراسة ما يحدثه مطرح الضريبة من تأثير في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وليس التقسيم الجديد إضافة إلى أن تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة على الرغم من شيوعه في العالم إلا أنه بدأ يفقد أهميته في العصر الحديث نظراً لتعاظم دور الضرائب ووفق الآثار التي تحدثها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

من الناحية الفنية لا ضرورة لتصنيف الضرائب مع الرسوم ضمن زمرة واحدة نظراً لاختلاف مفهومها وطبيعتها فالضريبة تختلف عن الرسم اختلافاً جذرياً، ويجب تصنيف كل منها ضمن زمرة خاصة بها نظراً لاختلاف طبيعتها القانونية، كما أنه كان من الضروري تصنيف الرسوم وفق الهدف منها إلى رسوم اقتصادية ورسوم ثقافية وأخرى اجتماعية ولا يمكن تصنيف الرسوم إلى رسوم مباشرة وأخرى غير مباشرة على الرغم من أن الطبيعة القانونية لجميع الرسوم واحدة، وإذا كان لا بد من تصنيف الرسوم والضرائب ضمن زمرة واحدة بحسبان كونها تكاليف سيادية إلزامية فكان من الأفضل تقسيم هذا الباب إلى ثلاث بنود الأول للضرائب المباشرة والثاني للضرائب غير المباشرة والثالث للرسوم الذي يمكن أن يقسم على عدة فترات كالرسوم الاقتصادية والرسوم الاجتماعية والرسوم المالية والرسوم الثقافية وفق الغرض الذي تسعى الدولة إلى تحقيقه من خلاله.

يغلب على هذا التبويب صفة المزاجية وعدم الجدية والمزاجية نستنتجها من تصنيف إيرادات القروض الداخلية والخارجية ضمن باب الإيرادات الاستثنائية والتي تعد بطبيعتها إيرادات غير مستمرة بينما هذه الإيرادات أصبحت في معظم الدول إيرادات دورية ومن الأفضل تصنيف ضمن باب الإيرادات المتنوعة، كما يمكن أن نستنتجها أيضاً من تصنيف رسوم الترانزيت وعوائد المرور ضمن باب الإيرادات المتنوعة بينما هي في حقيقتها لا تختلف في طبيعتها القانونية عن الرسوم التي يجب أن تكون ضمن باب الضرائب والرسوم. كما أن عدم الجدية يمكن أن نستنتجها من خلال اختيار رقم باب الإيرادات المتنوعة، فصُنّف تحت هذا الباب جميع الإيرادات التي لا يمكن تصنيفها تحت أي باب آخر لذلك كان يجب أن تأخذ هذه الإيرادات رقم الباب الأخير ولا يكون مكانها الباب رقم /8/ كما يمكن أن نستنتجها من خلال تقسيم إيرادات الأخرى في باب الإيرادات المتنوعة إلى إيرادات مختلفة وقروض ومساعدات فهل يمكن أن نؤمن جدية هذه التسميات وهل يمكن أن نؤمن بضرورة وجود فقرة ضمن هذا البند للقروض والمساعدات على الرغم من وجود بند للقروض الداخلية والخارجية ضمن باب الإيرادات الاستثنائية.

## تمارين:

اختر الإجابة الصحيحة:

1. حجم الاكراه أصغر في:

1. الرسم.
2. الضريبة.
3. القرض.
4. شبه الضريبة.

الجواب الصحيح هو رقم: 3.

2. عقوبة مالية يدفعها مخالف هي:

1. إعانة.
2. غرامة.
3. ضريبة.
4. رسم.

الجواب الصحيح هو رقم: 2.

3. في تبويب الإيرادات العامة:

1. الضريبة هي إيراد استثنائي.
2. الضريبة هي إيراد سيادي.
3. الضريبة هي إيراد اختياري.
4. الضريبة هي إيراد اقتصادي.

الجواب الصحيح هو رقم: 2.

4. في تبويب الموازنة العامة في سورية نوعياً:

1. الرواتب والأجور من نفقات الباب الثاني.

2. الضرائب والرسم من إيرادات الباب السادس.
3. تقسم النفقات والإيرادات نوعياً على أساس القطاع.
4. تقسم النفقات إدارياً على أساس الباب.

الجواب الصحيح هو رقم: 2.

## الوحدة التعليمية السادسة

### الرسم

#### الكلمات المفتاحية:

مفهوم الإيرادات العامة - تبويب الإيرادات العامة - أنواع الإيرادات العامة.

#### الملخص:

مع التطور التاريخي للحضارة الإنسانية تنوعت إيرادات الدولة بدءاً من إيرادات أملاك الدولة فالرسوم إلى الضرائب والقروض وإيراداتها النقدية، هذا التنوع فيها أظهر الحاجة إلى تبويبها وتصنيفها من أجل تحليل آثار كل منها على مكونات الاقتصاد الكلي ومعرفة دوره فيها، لهذا تعد حالياً الضرائب من أهم هذه الإيرادات لما لها من دور كبير في تحقيق أهداف الدولة، ومن ثم تأتي الرسوم والقروض العامة.

#### الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً على:

1. تنمية مهارة الطالب حول مفهوم الإيرادات العامة وتطورها.
2. معرفة أنواع الإيرادات العامة وأهمية كل منها.
3. دراسة تبويب الإيرادات العامة.

أدى تطور دور الدولة وازدياد النفقات العامة إلى تطور نظرية الإيرادات العامة، الأمر الذي تجلت آثاره في تطوير حجم هذه الإيرادات وإلى تعدد أنواعها وأهدافها، فقد تعددت مصادر الإيرادات العامة في العصر الحديث وتنوعت أساليبها واختلفت طبيعتها تبعاً لنوع الخدمة العامة التي تقوم بها الدولة والهدف منها، فقد تحصل الدولة على جزء من دخول الأفراد في صورة رسوم مقابل خدمات تؤديها للنشاط الخاص وقد تحصل على جزء آخر في صورة ضرائب، كما تحصل على جزء من هذا الدخل نتيجة تملكها جزءاً من وسائل الإنتاج وقيامها بالنشاط الإنتاجي، وقد تحصل على جزء آخر في صورة قروض عامة، وإذا لم تكف الإيرادات العامة في تغطية النفقات العامة المتزايدة قد تلجأ الدولة إلى خلق قوة شرائية عن طريق الإصدار النقدي الجديد.

وقد ظهر الرسم بحسبانه إيراداً من إيرادات الدولة قبل أن تظهر الضريبة أو القروض العامة، فالرسوم تعد أحد الإيرادات السيادية التي تعتمد عليها الدول في تمويل نفقاتها وتنفيذ سياستها العامة وعلى هذا يمكن تقسيم هذا الجزء إلى:



## التعريف بمفهوم الرسم

أولاً. نشأة الرسوم العامة وتطور أهميتها:

كانت الرسوم أسبق الاقتطاعات النقدية في الظهور، فعندما اتسعت الحاجات والمرافق العامة بحيث لم تعد التكاليف الإلزامية على الأشخاص قادرة على إشباعها والقيام بأعبائها من جهة، وخفت الروح التعاونية بين الرعايا نتيجة التقدم الحضاري والحرص على المال، تناقصت التبرعات والهبات المالية ذات الصفة الاختيارية التي يقدمها المحكومين إلى الحكام من جهة أخرى، كان لابد للحكام من التوجه إلى رعاياها بطلب الأموال مقابل استخدام المرافق العامة المشتركة والانتفاع بها حيث تستطيع تمويل الخدمات العامة وتنفيذها. ظهر مفهوم الرسم مقابل ما تقرضه الدولة من بدلات مقابل الانتفاع من المرافق العامة.

. وقد انتشرت الرسوم في القرون الوسطى وكانت أهم موارد الدولة بعد إيراداتها من أملاكها العامة. وذلك لأسباب كثيرة منها:

1. إن فكرة الدولة بحسبانها تنظيماً يعمل من أجل تحقيق المصلحة العامة وتقوم بالوظائف التي يعجز على الأفراد القيام بها لم تكن قد استقرت بعد، إنما كانت العلاقة الغالبة بين الأفراد والدولة أنها علاقة تبادلية، تقدم الدولة بمقتضاها بعض الخدمات للأفراد مقابل اقتضاء ثمنها منهم، فكانت الدولة أقرب إلى فكرة إنتاج الخدمات من فكرة التضامن الاجتماعي الذي استتبع ازدياد أهمية الرسوم من الضرائب.

2. إن الملوك والحكام كانوا يتفادون دعوة الهيئات النيابية لأخذ موافقتها على فرض الضرائب الجديدة وكانوا يفضلوا اللجوء إلى فرض الرسوم التي لا تحتاج إلى موافقة هذه الهيئات كونها مقابل خدمة وثمر منفعة شخصية يستفيد منها المنتفع.

3. ومن الناحية المالية كانت تطبيق على الرسوم قاعدة الاقتصاد في الجباية بحسبان أن المنتفع يدفعها مباشرة عند الاستفادة من المنفعة المباشرة إلى الموظفين مباشرة كالرسوم القضائية.

إلا أن هذه الأهمية تضاءلت في العصر الحديث، ولم تعد فكرة الرسم ومسوغات وجوده تتناسب ودور الدولة الراعية المتدخللة التي أصبح من واجبها تأمين الخدمات العامة لجميع المواطنين بغض النظر عن مقدرتهم المالية، فقد تبلورت فكرة الدولة بحسبانها تنظيم سياسي تعمل باسم التضامن الاجتماعي وتعمل على تحقيق النفع العام، وهذا ماحوّل الكثير من الخدمات المأجورة إلى خدمات مجانية، وهذا فضلاً عن

انتشار المفاهيم الديمقراطية التي قضت بضرورة موافقة الهيئات النيابية على فرض الضرائب والرسوم معاً وليس الضرائب فقط كما كان في السابق، كما تم الاستغناء عن نظام دفع الرسوم المباشرة من المواطنين إلى الموظفين نظراً للمحاذير التي تولدت عنه وتولت الدولة بنفسها دفع رواتب لهؤلاء العاملين المسؤولين عن تقديم هذه الخدمات، إضافة إلى أن تطبيق نظام الضرائب يسمح بتحقيق العدالة أكثر من نظام الرسوم، لأنها تفرض مقابل خدمات وبالتالي فإن معدلها لا يتغير بتغير أوضاع المستفيد منها على الغالب، وهذا ما جعل حجم إيراداتها تنقلص كثيراً عما كانت عليه سابقاً.

ومع ذلك مازالت الرسوم تشكل مورداً مالياً هاماً، وخاصة على مستوى الموازنات المحلية في الدولة التي تعتمد مثل هذه الموازنات، فهذه الرسوم أصبحت تشكل المورد المالي الرئيس في موازنة الوحدات الإدارية المحلية في سورية وخاصة مع صدور المرسوم التشريعي رقم /18/ لعام 2007 الذي وسع من صلاحيات مجالس المحافظات في فرض الرسوم مقابل الخدمات التي تقدمها المحليات، كما أنها مازالت وسيلة مالية شأنها شأن الضرائب تعتمد عليها الدول في تنفيذ سياساتها الاقتصادية والاجتماعية، وخاصة في ظل توجهات صندوق النقد الدولي والبنك الدوليين الذي ينصح الدول النامية بتقليص خدماتها المجانية للتخفيض من عجز موازنتها، وهذا ماحوّل الكثير من الخدمات التي كانت تقدم مجاناً في الكثير من الدول إلى خدمات تقدم مقابل رسوم، وإلى رفع معدل الكثير من رسوم خدمات كانت في السابق تعد رمزية كالرسوم الجامعية المتنوعة.

## ثانياً. تعريف الرسم وخصائصه:

يمكن تعريف الرسم بأنه مبلغ من المال يغلب عليه الطابع النقدي يؤديه المنتفع إلى الدولة أو أحد الأشخاص المعنوية العامة مقابل منفعة خاصة ومعينة لها صفة الخدمة العامة. استناداً إلى هذا التعريف فإن الرسوم تتميز بالخصائص التالية وهذه الخصائص هي التي تميزها عن غيرها من الإيرادات العامة وهي:

**1. الرسم مبلغ من المال يغلب عليه الطابع النقدي:** شأنه مع ذلك شأن باقي الوسائل المالية بكونه مبلغاً مالياً غالباً مايتخذ الصورة النقدية ليتلاءم مع صورة الاقتصاد النقدي كالضرائب والنفقات والقروض العامة، ولكن يمكن أن تلجأ الدولة إلى استيفاء الرسم عيناً في حالة الأزمات والحروب.

**2. الرسم يدفع للدولة:** إن فرض الرسوم وجبايتها محصور بالدولة، وبالتالي لا يحق لأشخاص القانون الخاص ممارسة ذلك. والدولة هي الشخصية المعنوية التي تمثل الأمة والتي تمارس السلطة العامة فيها وما يتفرع عنها من مؤسسات وهيئات عامة ووحدات محلية وبلديات التي أعطاها القانون الشخصية الاعتبارية والاستقلال الإداري والمالي، هذا الاستقلال الذي يحتم عليها أن يكون لها ذمة مالية وبالتالي موازنة خاصة بها وإيرادات ذاتية يمكن أن تأتي من الرسوم التي تفرضها مقابل الانتفاع بالخدمات التي تقدمها للأفراد.

**3\_عصر الجبرية:** وهذه الجبرية في الرسوم قد آثرت جدلاً كبيراً بين علماء المالية العامة، وذلك لأن حجم الإكراه في الرسم لا يتساوى مع حجم الإكراه في الضريبة، فالأفراد لا تؤدي الرسوم إلا بمناسبة حصولهم على خدمة خاصة، ويبقى هؤلاء من حيث المبدأ أحراراً في طلب هذه الخدمة أو عدم طلبها. ولكن الحقيقة والواقع تحتم التوقف هنا أمام ملاحظتين هما:

**الملاحظة الأولى:** إن الحرية المرصودة للأفراد في هذا المجال يقتصر على طلب الخدمة من عدمها، وليس له أي خيار في دفع الرسم من عدمه عندما يقرر طلب الخدمة من الدولة، والرسم في هذه الحالة يغدو إجبارياً شأنه شأن الضريبة، فالسلطة العامة في هذه الحالة لا تحدد الرسم على المنتفع بالخدمة على أساس تعاقدية بل بإرادة منفردة منها وبذلك يختلف الرسم عن ثمن السلع التي تنتجها الدولة. والإكراه في هذه الحالة يكون إكراهاً معنوياً غالباً لا يستطيع المنتفع اختيار عدم الانتفاع بالخدمة لما تعود عليه من منافع خاصة لا يقوى على الاستغناء عنها كاستفادة من خدمة التعليم.

**الملاحظة الثانية:** قد ينقلب هذا الإكراه المعنوي إلى إكراهاً قانونياً وذلك عندما يفرض القانون على المنتفع الاستفادة من الخدمة المقابلة للرسم، كرسوم الحراسة ورسوم التلقيح الإلزامي وغيرها من الخدمات التي لا يستطيع أحداً أن يقدمها غير الدولة والتي غالباً ما تحتكر الدولة تقدمها للأفراد، فالإلزام في هذه الحالة يصبح قانونياً كالضريبة، ويترتب على ذلك وجوب الموافقة عليها من قبل السلطة التشريعية، فتفرض بموجب قانون والذي غالباً ما يفوض السلطة التنفيذية في تحديد معدله وطرق جبايته، وفوق هذا كله فيجد الفرد نفسه مضطراً إلى طلب هذه الخدمة لأن النظام القانوني لتقدمها المفروض من قبل السلطات العامة يجعل الأفراد مضطرين إلى دفعها، فلا يمكن الاعتداد بالخيار المعطى للمنتفين عندما يريد الأفراد تسجيل العقارات على أسم أصحابها في السجل العقاري طالما أن النظام القانوني يفرض على الأفراد تسجيل هذه العقارات على أسماءهم حتى يعتبرهم مالكين لها، فحرص الأفراد على حماية هذه

الحقوق يجعلهم مضطرين لدفع رسوم التسجيل العقاري، وكذلك بالنسبة إلى الرسوم القضائية وغيرها، وهذا ما جعل بعض علماء المالية العامة إلى تقسيم الرسوم إلى قسمين إحداهما إجباري والثاني اختياري.

**4. الرسم يدفعه المنتفع لقاء خدمة معينة تقدمها الدولة لها صفة الخدمة العامة:** فتمتيز الخدمة التي يؤدي المنتفع الرسم مقابلها أن تكون قابلة للتجزئة من الناحية الفنية والاقتصادية، وقد تتخذ صورة عملاً يقوم به بعض الموظفين لمصلحة شخص معين كتوثيق عقد أو قيد دعوى قضائية للفصل فيها، وقد تكون امتيازاً يمنح للفرد يتيح له انتفاعاً خاصاً به كرخصة حمل سلاح أو رخصة الصيد أو براءة اختراع أو منح جواز سفر أو رخصة قيادة سيارة، أو تسهياً من الدولة لمباشرة أحد الأفراد لعمله أو لممارسة مهنة معينة، أو السماح له بالانتفاع من مرفق عام.

. ولكن التلازم بين الخدمة الخاصة التي يستفيد منها المنتفع ومقدار الرسم الذي تفرضه الدولة مقابل الانتفاع من تلك الخدمة يتناسب عكساً مع صفة النفع العام الذي يستفيد منه المجتمع بأكمله من تلك الخدمة المقدمة للأفراد مقابل تلك الرسوم، إضافة إلى الهدف الرئيس الذي تسعى الدولة تحقيقه من إنشاء هذا المرفق، فعندما تنشر الدولة التعليم تكون قد قدمت خدمة عامة نافعة للمجتمع بأكمله، وأن تحديد مقدار هذا الرسم يرتبط بالأهداف العامة التي تسعى الدولة لتحقيقها من وراء هذه الخدمات التي تقدمها مقابل هذه الرسوم.

### ثالثاً. أنواع الرسوم وطرق استيفاؤها:

**1. أنواع الرسوم:** تتعدد أنواع الرسوم باتساع الخدمات التي تتقاضى الدولة أموالاً مقابل القيام بها بعد أن أصبحت دولة راعية متدخلة، فكلما اتجهت الدولة لمجانبة الخدمة العامة تقلص نطاق الرسوم، لذلك تختلف أنواع الرسوم تبعاً لاختلاف دور الدولة، علماً أن الدول قد تضطر إلى فرض بعض الرسوم لأسباب مالية بحتة، على الرغم من إيمانها بأهمية تلك الخدمات التي تقدمها للأفراد.

وقد اهتم العلماء بتقسيم الرسوم إلى أنواع تتمايز فيما بينها وفق الأساس الذي بني عليه هذا التقسيم، فمنهم من عد النفع العام أساساً للتفريق بين الرسوم، ومنهم من ميز بين الرسوم القضائية والقانونية من جهة والرسوم الإدارية من جهة أخرى، ومنهم من فرق بين الرسوم الصناعية والرسوم الإدارية.

وتتبع التشريعات الوضعية في التمييز بين أنواع الرسوم وتقسيماتها إلى زمر أساليب تختلف فيما بينها تبعاً لطبيعة هذا المورد وأهميته المالية، فقد قسم المشرع السوري هذه الرسوم إلى الأنواع التالية:

- . رسوم وإيرادات لأغراض ثقافية وإعلامية كرسوم التعليم، ورسوم التلفزيون.
- . رسوم وإيرادات لأغراض الرعاية الاجتماعية كرسوم الرعاية الصحية.
- . رسوم وإيرادات لأغراض إدارية وقضائية كالرسوم القضائية والرسوم القنصلية.
- . رسوم وإيرادات عامة لأغراض اقتصادية ومالية كرسوم المعادن.

## 2 . طرق استيفاء الرسوم:

يجب أن تراعي الدولة عند تحديد طرق استيفاء الرسوم مصلحة الخزينة العامة ومصلحة المنتفعين من جهة، وطبيعة هذه الرسوم، فمصلحة الخزينة تقتضي أن تكون تكاليف جباية الرسوم قليلة لا تتطلب الكثير من العاملين ولا تعقيدات في حسابها، كما يتطلب ذلك توفير رقابة مجدية على تقديرها يبعدها عن الغش في ذلك والتهرب من دفعها، ومصلحة المكلفين بها يستلزم إلا تتطلب عملية دفعها من قبلهم إجراءات معقدة في حسابها وجبايتها، كما أن طبيعة هذه الرسوم قد يتطلب أحياناً أن يدفعها المنتفع بالخدمة بما يسمح بالتمييز بين المنتفعين من هذه الخدمة كرسوم التعليم الذي يختلف باختلاف شروط الانتفاع من هذه الخدمة.

. وعلى ذلك فإن طرق استيفاء الرسوم لا تخرج عن صور ثلاث هي:

أ . **الدفع الفوري السابق على الانتفاع بالخدمة:** كأن يدفع المكلف بالرسم مباشرة إلى المصلحة المختصة لقاء وصل يبرزه إلى العامل المختص ليستفيد من تلك الخدمة كالرسوم القضائية ورسوم التعليم.

ب . **استيفاء الرسوم من قبل الإدارة:** كأن يدفعها المكلف بموجب جداول أسمية تدون مسبقاً أسماء المستفيدين من الخدمة العامة كالرسوم العقارية ورسوم التفتيش الدوري على بعض المحلات العامة، والصورتين السابقتين يعني فرض رسوم مباشرة على المنتفعين .

ج . **استيفاء الرسوم على شكل طوابع:** كأن يدفع المستفيد من الخدمة الطوابع اللازمة المساوية للبدل المحدد للانتفاع بالخدمة عندما تكون هذه البدلات بسيطة، وهذه الصورة تعني فرض رسوم غير مباشرة تجاه المنتفعين .

### 3. معدل الرسوم:

عند تحديد معدل الرسم لابد من مراعاة بعض الاعتبارات الأساسية، التي تنبع من مفهوم الرسم والهدف منه.

فمفهوم الرسم يقوم على جباية مبلغ من المال لتقديم خدمة خاصة ذات نفع عام، وهذا يقتضي أن يتناسب ما تجببه الدولة مع تكاليف هذه الخدمة، بحيث تغطي حصيللة الرسم كلفة الهيئة أو المؤسسة العامة التي تؤدي الخدمة إلى المنتفع. فيجب من حيث المبدأ أن يتم تحديد معدل الرسم بحيث لا تحقق الدولة نتيجة جباية الرسم أي ربح إضافي بحسبان أن الخدمة المؤداة للمنتفع هي ذات نفع عام يستفيد منها المجتمع بأكمله.

. لكن الرسم في معظم الأحيان يحقق أهدافاً اقتصادية واجتماعية تسعى الدولة إلى تحقيقها في وراء فرض هذه الرسوم، فتحميل المنتفع كلفة الإدارة بصورة كاملة يجعل قيمة المنفعة التي يحصل عليها المنتفع من وراء هذه الخدمة التي تقدمها الدولة ومعدل الرسم مرتفعاً، مما يجعل هذه الاستفادة غير متاحة إلا لشريحة إجتماعية قادرة على دفعه، فإذا رفعت الدولة معدل الرسوم الجامعية ليعادل ما تدفعه الدولة على جامعاتها، فإن ذلك يجعل هذه الخدمة غير متاحة لكافة أبناء الشعب ويمنع الكثير منهم من مواصلة تعليمه العالي، وذلك يتناقض مع هدف الدولة في نشر التعليم العالي وتهيئة الأطر اللازمة لتنفيذ سياساتها، وهذا ما يجعل هدف الرسم في مثل هذه المرافق هو تنظيم الانتفاع بها والتفريق بين المنتفعين لأسباب موضوعية اقتصادية واجتماعية وليس لهدف مالي، وبالمقابل فإنه يمكن للدولة أن ترفع من معدل هذه الرسوم لتحقيق ربحاً نتيجة ذلك أو أهداف مالية بالنسبة لغيرها من الخدمات إذا كانت لا تريد تعميم هذه الخدمة لكافة فئات الشعب كرسوم حمل السلاح لأسباب أمنية والترخيص لبعض الأعمال، والرسوم الجمركية على السلع الرفاهية، كون ذلك يتعارض مع سياساتها العامة وأهدافها الاقتصادية والاجتماعية.

. لكن ذلك لا يتناقض مع كونه ذات هدف مالي بصورة أساسية، وفي حال زيادة معدله عن كلفة تقديم الخدمة يصبح في هذه الحالة ضريبة مستترة.

. أمام هذا الواقع فإنه عند تحديد معدل الرسم يجب مراعاة كلفة المنفعة من جهة، والأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها من وراء تقديم الخدمة المقابلة من جهة أخرى، فترفع معدل الرسم كلما كانت نسبة المنفعة الخاصة أكبر أو كلما رغبت الدولة في حصر الاستفادة من تلك الخدمة بعدد محدود من أفراد الشعب والأهداف المالية التي تسعى إلى تحقيقها، وينخفض معدل الرسم كلما كانت نسبة المنفعة من

الرسم عامة أو كلما اتجهت الدولة إلى توسيع الخدمة العامة ليستفيد منها عدداً أكبر من أفراد الشعب، هذا مع الأخذ بالحسبان للأوضاع المالية العامة للدولة.

. ويكون معدل الرسم ثابتاً بصورة عامة يطبق على جميع المكلفين به بالتساوي ولا يترك مجالاً لتدخل العاملين الإداريين لمصلحة فرد دون آخر. إلا أن العدالة في توزيع الأعباء العامة يجعل بعض الرسوم تصاعديّة، مما يجعل الجزء المتصاعد منه ضريبة مستترة لتحقيق هذه العدالة.

. وبناءً على ذلك فإن هنالك اعتبارات العامة تحدد معدل الرسم هي:

أ. يجب أن تغطي قيمة الرسم كلفة تقديم الخدمة إلا إذا رأت الدولة أنه يحقق أهدافاً تسعى الدولة إلى تحقيقها، أو يتناقض مع تلك الأهداف، مما يؤدي إلى زيادته أو نقصانه.

ب. يجب أن يؤخذ بالاعتبار حجم المنفعة الخاصة التي تحققها الخدمة للمنتفع بها، فيرتفع هذا المعدل عندما يزداد حجم تلك المنفعة وينخفض عندما ينخفض حجم هذه المنفعة.

ج. معدل الرسم يجب أن يكون ثابتاً بصورة أساسية ويمكن أن يكون تصاعدياً عندما تريد الدولة تحقيق نوعاً من العدالة في توزيع الأعباء العامة.

## تمييز الرسم عن بعض الإقتطاعات المالية الأخرى



لابد لتحديد مفهوم الرسم بصورة أوضح من تمييزه عن بعض الإيرادات العامة الأخرى:

### أولاً. الفرق بين الرسم والضريبة:

يتشابه الرسم مع الضريبة في وجوه متعددة، فكل منهما مبلغ من المال يغلب عليه الطابع النقدي يدفعه الأفراد إلى الدولة أو أحد أشخاصها العامة التي تتمتع بالاستقلال المالي والإداري بموجب نص قانوني، إلا أن الضريبة تختلف عن الرسم في:

- (1) . يدفع الرسم مقابل منفعة خاصة للمنتفع تؤديها الدولة له، فإذا كان من المعتاد أن يتحدد الرسم في ضوء نفقة إنتاج هذه الخدمة فإن الضريبة تتحدد في ضوء المقدرة التكلفة للمكلف بغض النظر عن الخدمات التي يستفيد منها من الدولة، مع وجود هذا الفارق بين الرسم والضريبة إلا أن التفريق بينهما كثيراً ما تدق، خاصة وأن المشرع كثيراً من يطلق تعبير رسم على بعض الضرائب كالضرائب الجمركية أو ضرائب الانتاج والاستهلاك وضريبة الدمغة (رسم الطابع)، ويزيد من دقة هذه التفرقة أن بعض الرسوم تحولت إلى ضرائب وذلك حين لم تعد تتناسب مع نفقات إنتاج الخدمة المقررة عليها.
- (2) يختلف عنصر الإجبار في الرسم عنه في الضريبة فهو أحياناً في الرسم أدبي وأحياناً أخرى يصبح قانونياً، بينما هو في الضريبة دائماً قانوني.



(3) تعد الديون الناشئة عن تأخير جباية الرسوم بمثابة ديون عادية، بينما تتمتع الديون الناشئة عن تأخير جباية الضرائب بامتيازات ديون الخزينة، إلا أن بعض التشريعات أعطت هذه الامتيازات إلى الديون الناشئة عن التأخير في جباية الرسوم، كما هو الحال في التشريع الضريبي السوري الذي نص في المادة الأولى من قانون جباية الأموال العامة رقم 1956/341 على أن تجبى بالاستناد إلى أحكامه الضرائب والرسوم معاً.

**ثانياً . الفرق بين الرسم والثمن(السعر):** يتشابه الرسم مع الثمن في بعض النواحي ويختلف عنه في نواح أخرى.

فهما يتشابهان في كونهما يدفعان مقابل خدمة أو منفعة معينة يدفعها المنتفع، إلا أنهما يختلفان من حيث طبيعة المنفعة، ومن حيث طبيعة الهيئة التي تقدمها، ومن حيث سلطة الدولة في تحديد كل مهما، أو القضاء المختص بالنظر بالنزاعات المتعلقة بهما:

(1) . إن الرسم يدفع مقابل منفعة ذات طبيعة إدارية يقدمها المرفق العام ذو صفة إدارية لا يتوقى تحقيق الربح بل يهدف إلى تحقيق النفع العام، أما ثمن المنتجات فيدفع مقابل سلعة أو خدمة تجارية يقدمها مشروع عام ذو صفة تجارية أو صناعية أو زراعية وغيرها.

(2) . الرسم يدفع إلى هيئة عامة لا تتوخى الربح، أما الثمن فيدفع إلى مؤسسة عامة ذو صفة تجارية بالدرجة الأولى يمكن أن تحقق ربحاً، وإن الدافع الأول من إنشاء هذه المؤسسات ليس تحقيق الربح بل تأمين سلعة أو خدمة للأفراد أصبحت تعد حاجة عامة دون استغلال أو احتكار بشكل دائم.

(3) . في الدول التي تأخذ بنظام القضاء المزوج تكون النزاعات المتعلقة بالرسوم من اختصاص القضاء الإداري، بينما النزاعات الناشئة عن الأثمان فتكون من اختصاص القضاء العادي لأن هذه المؤسسات تعتبر تاجراً في علاقتها مع الغير .

(4) . الدولة تتمتع بسلطة جبرية في تحديد الرسم، فالسلطة التنفيذية غالباً ما تحدده بقرارات إدارية تبعاً لاختصاصها اللائحي وبتفويض من السلطة التشريعية، ولكن أثمان المنتجات فإنها تحدد تبعاً لظروف المنافسة ووفقاً لعقود تنتج عن التفاوض مع المشترين لها، وبالتالي فإن الرسم يكون عادة واحداً بالنسبة لكافة الأفراد المنتفعين بالخدمة بينما الأثمان فإنها تختلف من مشترك إلى آخر تبعاً لظروف السوق والمنافسة، وخاصة في الظروف الحالية عندما أصبحت الدولة لا تتمتع بمركز المحتكر عند إنتاج السلع التي تحدد أثمانها.

ثالثاً . الفرق بين الرسم ومقابل التحسين (الأتاوة): مقابل التحسين مبلغ من المال تقتضيه الدولة أو إحدى هيئاتها العامة، جبراً من أصحاب العقارات التي ارتفعت قيمتها نتيجة مشروع عام معين نفذته الدولة كشق طريق أو إقامة جسر أو إنشاء حديقة في منطقة معينة وعادة ما يتناسب هذا المقابل مع النفع الذي عاد على تلك العقارات نتيجة هذا المشروع. فإن هذا المفهوم لمقابل التحسين يجعله يتشابه مع الرسم في أن كلاً منهما يستند إلى عنصر الجبر، بل إن عنصر الجبر والإكراه يكون أكبر من مقابل التحسين، فالدولة هي التي تقرر إقامة هذا المشروع وليس الأفراد كما في الرسم، وفي أن كلاهما يدفعان مقابل منفعة خاصة تعود على المنتفع لقاء هذه الخدمة.

. إلا أنهما يختلفان في أن مقابل التحسين مقصور على الحالات التي عدت فيها تحسينات على العقارات المحيطة بذلك المشروع العام الذي أقامته الدولة وفي كونه يدفع لمرة واحدة، بينما الرسم يدفع مقابل خدمة خاصة يحصل عليها المنتفع أياً كانت نوع هذه الخدمة، وفي كل مرة يريد الانتفاع منها.

#### رابعاً . الفرق بين الرسم و شبه الضريبة:

تعرف شبه الضريبة بأنها فريضة مالية تخصص إيراداتها لأشخاص القانون العام أو الخاص بغية تحقيق أهداف معينة، تحرر كلياً أو جزئياً من التشريع المالي، ومن خلال مقارنة هذا المفهوم مع مفهوم الرسم، يمكن القول أنهما يتشابهان في تحقيقهما لأهداف اقتصادية واجتماعية ومالية لصالح الجهة التي تقرضهما، إلا أن شبه الضريبة تتميز عن الرسم في:

(1) . عنصر الجبرية: فعنصر الإكراه في الرسم قد يكون أدبياً وقد يكون قانونياً، بينما عنصر الإكراه في شبه الضريبة دائماً قانوني وإن فرض أحياناً بموجب قرار من وزير المالية أو الوزير المختص أو أمر صرف الجهة التي تقرضها.

(2) . شبه الضريبة مخصص دائماً لتحقيق هدف بذاته وبالتالي فإن الإيرادات المحققة بموجبها تخصص لتمويل نفقات معينة أو لصالح إدارات محددة بموجب القانون أو القرار الذي يفرض، لذا لا تظهر إيراداتها في الموازنة العامة للدولة، بل يكون لها موازنة خاصة وأحكاماً خاصة تحقق وتجبي بموجبها تختلف عن أحكام جباية الرسوم ويكون له حساب خاص الموازنة، بينما الرسوم فإن إيراداتها غير مخصصة وبالتالي تظهر حصيلتها في الموازنة وتجبي بموجب أحكام جباية الضرائب.

- (3) . شبه الضريبة تفرض لصالح أحد أشخاص القانون العام أو الخاص كالجمعيات والنفقات بينما الرسوم فتفرض لصالح الدولة أو أحد هيئاتها ومؤسساتها العامة فقط.
- (4) . شبه الضريبة تفرض لتحقيق أهداف محددة بذاتها تسمح بإيجاد علاقة مباشرة بين إيراداتها والنفقات المخصصة لأجلها، بينما الرسوم تفرض لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية أقل تحديداً لا تسمح بإيجاد مثل هذه العلاقة المباشرة بين إيراداتها ونفقات الجهة العامة التي تفرضها.

## تمارين:

اشر إلى الإجابة الصحيحة:

1. في تعريف الرسم:

1. الإكراه فيه قانوني دائماً.
2. هو فريضة مالية يغلب عليها الطابع النقدي.
3. يدفع الرسم بدون أي مقابل.
4. جميع الاحتمالات خاطئة.

الجواب الصحيح هو رقم: 4.

2. في التمييز بين الرسم والثمن:

1. الرسم يدفع مقابل خدمة لها صفة الخدمة العامة.
2. الثمن ثابت المعدل.
3. ديون المرسوم ممتازة بشكل دائم.
4. تتحدد الرسم اعتماداً على العرض والطلب.

الجواب الصحيح هو رقم: 1.

# الوحدة التعليمية السابعة

## الضريبة

### الكلمات المفتاحية:

مفهوم الإيرادات العامة - تبويب الإيرادات العامة - أنواع الإيرادات العامة.

### الملخص:

مع التطور التاريخي للحضارة الإنسانية تنوعت إيرادات الدولة بدءاً بإيرادات أملاك الدولة فالرسوم إلى الضرائب والقروض، إيراداتها النقدية، هذا التنوع فيها أظهر الحاجة إلى تبويبها وتصنيفها من أجل تحليل آثار كل منها على مكونات الاقتصاد الكلي ومعرفة دوره فيها لهذا تعد حالياً الضرائب من أهم هذه الإيرادات لما لها من دور كبير في تحقيق أهداف الدولة ومن ثم تأتي الرسوم والقروض العامة.

### الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً على:

1. تنمية مهارة الطالب حول مفهوم الإيرادات العامة وتطورها.
2. معرفة أنواع الإيرادات العامة وأهمية كل منها.
3. دراسة تبويب الإيرادات العامة.

تبدو الضريبة معقدة في مفهومها بسبب المشكلات المختلفة التي تثيرها، فقد وجدت الضريبة منذ وجد الإنسان بحسابه كائن اجتماعي، وقد أصبحت في العصر الحديث أكثر الأدوات المالية التي تؤثر في الاقتصاد الوطني، وقد تبلور مفهومها هذا عبر تطور تاريخي طويل، ولتوضيح مفهوم الضريبة لابد من دراسة تطورها وتعريفها وتحليل خصائصها وقواعدها الأساسية التي يمكن من خلالها تحقيق أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية والتي يمكن إدراكها من خلال معرفة آثارها على مكونات الاقتصاد من استهلاك وادخار واستثمار وغيرها.

## مفهوم الضريبة

### أولاً: التطور التاريخي للضريبة

تطور مفهوم الضريبة بتطور الأنظمة السياسية والاقتصادية والاجتماعية عبر التاريخ، ففي العصر القبلي كانت فريضة مالية يدفعها المهزوم للمنتصر، كما كان المظهر الأول لها هو التضامن الشخصي بين الجماعات السياسية البدائية كالقبيلة والعشيرة في سبيل الدفاع عنها ضد المخاطر الخارجية التي تواجهها وكانت أشبه بخدمة شخصية يقوم بها الفرد لتعود بالفائدة على كافة أفراد العشيرة قبل ظهور مفهوم الدولة. ومع تركيز المجتمعات البشرية أخذت الضريبة شكل منحة مالية يدفعها الرعية إلى الحاكم لمساعدته على تنفيذ متطلبات الحكم وشد أزره في الأوقات الصعاب، ومالبث هذا المفهوم الاختياري للضريبة أن تطور نتيجة تركز الحياة القبلية أكثر واتساع مفهوم الحاجات العامة التي يتطلبها هذا التمرکز كشق الطرقات وتأمين الأمن الداخلي والخارجي والعدالة لصالح العشيرة أو الحاكم، وهذا ما جعلها تتقلب من خدمة شخصية إلى تكليف إلزامي شخصي ثم مالي مقابل ما ينتفع منه الأشخاص من تلك الخدمات على شكل رسوم يدفعها الشخص لقاء الخدمات التي يستفيد منها وذلك بسبب تطور الأنظمة السياسية وحاجة الأفراد وارتباطهم بالحياة الاجتماعية أكثر. وبذلك عرفت الامبراطورية الرومانية ومصر الفرعونية الضرائب على نطاق واسع دون أية ضمانات سياسية فكانت تفرض من الحاكم دون أخذ رأي المكلفين بها ولم يراع فرضها حسب المقدرة التكلفة للأفراد واعتبرت في ذلك العصر عملاً من أعمال السيادة التي تقوم بها السلطة المركزية.

. ثم جاءت الدولة الإسلامية فتطور مفهوم الضريبة وأصبح للنظام الضريبي الإسلامي خصائص وللضريبة قواعد تفرض بشكل تمييزي ومرن فتتعدت الضرائب وأصبحت أكثر عمومية وفرضت الضرائب على الأشخاص وعلى الأموال كالجزية والعشور أصبح لكل منها شروطه وقواعده التي تختلف فيه عن

غيره من الضرائب، كما فرّق النظام الضريبي الإسلامي بين الضريبة على الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وفرّق في فرضها بين شركات الأشخاص وشركات الأموال، كما وضع لها ضمانات تكفل توزيع العبء الضريبي بعدالة وربط فرضها بتنفيذ أغراض قواعد الشريعة الكلية في التوفيق بين المصالح الفردية والمصلحة العامة كل وفق قدرته على الدفع.

. ومع بدء العصور الوسطى في أوروبا تراجع مفهوم الضريبة حيث تنازل الملك عن حقه في فرض الضرائب للإقطاعيين وأصبح ينفق من دخل الدومين العام (ممتلكات الملك) الذي أصبح المورد العادي لتمويل النفقات العامة، وبدءاً من القرن الثالث عشر زادت النفقات العامة فاسترد الملك بعض سلطاته لفرض الضرائب بإرادته الحرة بالاتفاق مع الإقطاعيين وسلطة الكنيسة، ثم أخذ يفرضها على الشعب مباشرة وكانت تعد بمثابة إعانة وبموافقة المجالس التي تمثل الشعوب، وهو ما تقرر في انكلترا عام (1215) في الميثاق الكبير وفي فرنسا لأول مرة عام (1314) والتي بدأت بمنحه الموافقة على تلك الإعانات بشكل سنوي ثم ما لبثت تمنحه إياها بشكل دائم وبذلك تخلّصت من صفة المعونة والطبيعة الاختيارية وأصبحت في القرن السادس عشر إيراداً تكميلياً، ومن ثم أصبحت إيراداً عادياً من أجل تغطية النفقات العامة المتزايدة يدفعها الأفراد بشكل تضامني دون الحصول على خدمة أو منفعة مقابلة، وقد استقر المبدأ في نهاية القرن الثامن عشر على ضرورة موافقة ممثلي الشعب على كل ضريبة قبل فرضها وكانت بريطانية السبّاقة إلى ذلك حيث أصدر الملك شارل الأول عام (1628) وثيقة إعلان الحقوق التي أوجبت موافقة ممثلي الشعب على كل ضريبة قبل فرضها وجبايتها، ثم أقرت الثورة الفرنسية هذا المبدأ عام (1789)، وما لبثت أن أصبح ذلك مبدأً دستورياً راسخاً لدى جميع الدول.

كانت الضريبة في ذلك الوقت توصف بأنها حيادية، بحسبان أن هدفها المالي المتمثل في تمويل النفقات العامة في نطاقها الضيق لتأمين الحاجات العامة التي يعجز النشاط الفردي عن القيام بإشباعها في ظل الدولة الحارسة هو سبب وجودها وهدفها الأكثر وضوحاً، إلى أن أصبحت في القرن العشرين وبسبب معالجة الأزمات التي عصفت بالنظام الرأسمالي وتطور دور الدولة من حارسة إلى راعية متدخلة وسيلة مالية يمكن للدولة أن تستخدمها للتأثير في الوضع الاقتصادي والاجتماعي وأصبح لها مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية إضافة إلى هدفها المالي التقليدي وبذلك اكتمل مفهوم الضريبة في عصرنا الحالي.

## ثانياً: تعريف الضريبة وخصائصها

قلما تتعرض التشريعات الوضعية لتعريف الضريبة، إلا أن الفقهاء الماليين قاموا بهذه المهمة وذهبوا في ذلك مذاهب عديدة وتطورت تعريفاتهم بتطور مفهوم الضريبة واختلاف نظرتهم إليها تبعاً لاختلاف اتجاهاتهم الفكرية وتطور المذاهب السياسية والاقتصادية.



فقد عرّفها الفقيه (ميرابو) في كتابة نظرية الضريبة عام (1766) بقوله "الضريبة ليست سوى مبلغ يدفع مسبقاً للدولة لضمان الحصول على حماية السلطة العامة"، وقد عرّفها (برودوز) عام (1868) بقوله "الضريبة هي ثمن لخدمات الدولة التي تقوم بإشباع الحاجات العامة، وقد عرّفها (جيز) عام (1931) بأنها استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة، إلا أن أكثر التعريفات إنطباقاً على مفهومها

الحالي هو أنها فريضة مالية تضامنية يغلب عليها الطابع النقدي تقتطعها الدولة بصورة نهائية ومباشرة وتستخدمها لتحقيق أهدافها العامة.

ومن خلال هذا التعريف يمكن تحديد خصائصها الأساسية بكونها:

### 1. الضريبة فريضة مالية أو تأدية يغلب عليها الطابع

**النقدي:** فهي عبارة عن مبلغ من المال يؤديه الفرد إلى الدولة، وهي تتميز بهذه الصفة عن الخدمات الشخصية التي كان يفرضها الحاكم على المحكومين في السابق كالسخرة وبعض صور الضريبة العينية التي كانت تفرضها الدول في مرحلة الأزمات كالتي فرضها الاتحاد السوفيتي السابق عام 1918 لمعالجة الأزمة الغذائية الناتجة عن الحرب والضريبة المعدنية التي فرضتها فرنسا أثناء الحرب العالمية الثانية أو التي سمحت بها بريطانيا عام (1956)





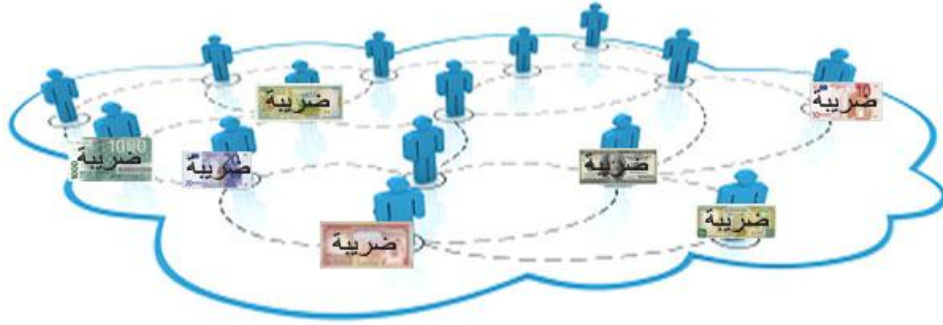
فيما يتعلق بضريبة التركات على شكل لوحات فنية تاريخية ذات قيمة، ولكن هذا الشكل العيني أصبح استثناءً تفرضه الدولة رغبة منها في تسهيل دفع بعض الضرائب على المكلف. وأصبحت الضريبة تأدية نقدية في العصر الحديث وأصبح صورتها النقدية هي القاعدة العامة في فرضها وذلك أصبحت أكثر عدالة فيمكن بواسطتها أن تأخذ ظروف المكلف الشخصية وكذلك نفقات الإنتاج بعين الاعتبار وتفرض على الربح الصافي وليس الإجمالي، وأكثر مردودية لأن جبايتها أسهل ونفقاتها أقل ولا حاجة لنقل الأشياء العينية المحصلة وتخزينها مما يعرضها للتلف ولتبدل القيمة، وأكثر ملاءمة للسلطة العامة إذ لا مجال لإساءة الاستعمال عند جباية المحصولات العينية بأصناف أقل جودة أو التلاعب في الأسعار عند البيع، لهذا فلم تعد الضريبة العينية مبررة إلا في الظروف الاستثنائية التي تقدرها السلطة التي تفرض الضريبة.

**2. الضريبة فريضة إلزامية:** تفرض الضريبة جبراً على المكلف الذي لا خيار له في أدائها، فعنصر الإكراه والإلزام فيها قانوني، وبذلك تتميز عن الرسوم والقروض، ففرض الضرائب وجبايتها يعدان عملاً من أعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة وتتفرد لوحدها بوضع النظام القانوني للضريبة التي تضعه بما يتناسب وظروفها.



ولا يغير من هذه الصفة صدورها بقانون يقره ممثلو الشعب، فموافقة السلطة التشريعية على فرض الضرائب والأذن بجبايتها لا تعني موافقة شخصية من قبل كل مكلف عليها قبل دفعها، حيث أن بعض الفئات الاجتماعية قد لا تكون ممثلة في تلك المجالس ولكنها ملزمة بتأدية الضريبة. فالمشرع يضع النظم والإجراءات الخاصة بفرض الضرائب استناداً إلى سلطة دستورية ولا أثر للعلاقة التعاقدية فيها، ويقترن التشريع الضريبي بالعقوبات الرادعة الكفيلة بجعل الضريبة فريضة إلزامية تختلف عن موارد الدولة الاختيارية فهي فريضة على كل شخص تنطبق عليه الشروط القانونية الناظمة لها.

3. **الضريبة فريضة تضامنية:** فالضريبة يدفعها المكلف بحسابه عضواً متضامناً في المجتمع السياسي الذي ينتمي إليه، على أن يتحمل قسطاً من أعباء هذا المجتمع، لا يؤديها مقابل أي منفعة خاصة يستفيد منها، وبهذه الصفة تتميز الضريبة عن الرسوم التي يدفعها مقابل الحصول على منفعة خاصة ومعينة ومحددة.



4. **الضريبة تقتطعها الدولة:** ينحصر أمر فرض الضريبة واستخدامها وسيلة مالية للدولة، والمقصود بالدولة جميع الأشخاص الاعتباريين الذين أعطاهم القانون هذا الحق. فهي السلطة المركزية والمؤسسات والهيئات العامة التي تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة واستقلال مالي وإداري بالنسبة للضرائب العامة، والوحدات الإدارية المحلية الاقليمية والمرفقية والبلديات بالنسبة للضرائب الاقليمية والبلدية (المحلية).

## جباية الضرائب



## 5. الضريبة تجبى بصورة نهائية ومباشرة:



إذ يدفع المكلف الضريبة بصورة نهائية، فلا يحق له استردادها بحسابها مشاركة منه في الأعباء العامة، فهي تخرج من الذمة المالية للمكلف وتدخل في ملكية الدولة بصورة نهائية وبذلك تختلف عن القروض العامة التي تدخل في الذمة المالية للدولة بشكل مؤقت التي تكون ملزمة بإعادتها مع الفوائد عند حلول أجلها.

والضريبة تقتطعها الدولة من المكلفين بصورة مباشرة، وهذا ما يميزها عن الموارد النقدية الأخرى كما هو الحال عند تخفيض الدولة لقيمة عملتها حيث تحصل الدولة على إيراد نتيجة ذلك وهو

الفرق بين قيمة النقد قبل التخفيض وقيمته بعد التخفيض ويكون هذا الإيراد في تلك الأحوال إيراداً غير مباشر.

## 6. الضريبة تفرض بلا مقابل:

إن المكلف الذي يدفع الضريبة لا يحصل مقابلها على نفع خاص به حيث يدفعها بحسابه عضواً في الجماعة السياسية ويستفيد بهذه الصفة من حصيلة هذه الضريبة التي تستعملها الدولة في تأمين الحاجات العامة ليستفيد منها كل أفراد هذه الجماعة فيستفيدوا جميعهم من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة، إلا أن مقدار هذه الاستفادة لا تتحدد بمقدار ما يدفعه كل منهم من ضرائب، فلا يوجد أي علاقة ارتباط بين حجم ما يدفعه المكلف وحجم الاستفادة من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة فهو يدفع حسب مقدرته على الدفع التي تختلف من مكلف إلى آخر وهو يستفيد حسب حاجته من تلك الخدمات التي تختلف

أيضاً من شخص لآخر، وبذلك تختلف الضريبة عن الرسم. خاصة وأن معظم هذه الخدمات غير قابلة للتجزئة بطبيعتها وبالتالي يتعذر قياس مقدار النفع الذي يعود فيها على كل فرد من أفراد المجتمع.



#### 7. الضريبة وسيلة مالية لتحقيق أهداف الدولة:

تستخدم الدولة الضريبة وسيلة مالية لتحقيق أهدافها العامة، وهذه الصفة التصقت بالضريبة منذ زمن بعيد وإن لم تظهر بوضوح إلا في القرن العشرين، ففي الدولة الحارسة التي كانت تدعي أنها لا تستخدم الضريبة إلا لغاية تأمين الموارد اللازمة لتمويل النفقات العامة وتوزيع الأعباء العامة بين المواطنين، بينما في الواقع كانت تستخدمها وسيلة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والسياسية، فهي لم تفرض الضرائب على نطاق واسع كيلا تؤثر في حجم الادخار والاستثمار الخاص وذلك لإعطاء مبدأ الحرية الاقتصادية أوسع مدى لتتناسب مع عقيدتها الاقتصادية في ذلك الوقت وكانت تفرضها بصورة نسبية كي تحافظ على المركز المالي للطبقات الاجتماعية المختلفة دون أي محاولة منها للتخفيف من حدة الفوارق الاجتماعية للمحافظة على مصالح الطبقة الرأسمالية الحاكمة. فالضريبة وسيلة مالية وليس غاية بحد ذاتها وقد اتضحت هذه الصفة جليلاً في العصر الحديث عندما أخذت الدولة تستخدمها للتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية إضافة لهدفها المالي فزيادة العبء الضريبي أو تخفيضه يؤدي إلى نتائج اقتصادية واجتماعية لا يمكن انكارها. يجب التنويه أيضاً إلى أن الثورات الكبرى التي شهدتها العالم كانت أهم أسبابها زيادة العبء الضريبي وعدم العدالة في توزيع الضرائب على الأفراد وبذلك يتضح البعد السياسي للضريبة.

فالدولة كانت تستخدم الضريبة لتحقيق أهدافها العامة، وقد اتضح هدفها التمويلي حتى عصر الدولة الحارسة لذلك وصفت بأنها حيادية ومن ثم تنبعت الدولة إلى الآثار التي يمكن أن تحدثها الضريبة على

الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية فأخذت تفرضها من أجل التأثير في هذه الأوضاع بالدرجة الأولى، لذلك أصبح من واجب الدولة التنسيق بين أهداف الضريبة التي يمكن أن تتعارض فيما بينها وذلك بتحديدتها للأولويات المرغوب فيها، لذا فإن أهداف الدولة من فرض الضرائب يختلف تبعاً للمذاهب السياسية والاقتصادية السائدة كما تختلف تبعاً لظروف الدولة الاقتصادية والاجتماعية.

### ثالثاً: أهداف الضريبة

أضحى من المؤكد أن للضريبة أهدافاً متعددة ومتشعبة ومن الناحية التاريخية كان للضريبة حتى الثلاثينات من القرن العشرين هدف واضح وشبه وحيد هو الهدف المالي وبالتالي استخدمت السلطات العامة الضريبة للحصول على الإيرادات المالية لتغطية النفقات العامة.

وكان على الإيرادات الضريبية في ذلك الوقت أن تبقى في أدنى حد، حتى أن المفهوم التقليدي للضريبة يعتمد على الفكر القائلة "أن الضريبة هي شر لا بد منه" وبالتالي نادى المفكرون الماليون في ذلك الوقت بضرورة بقاء الضريبة على الحياد فلا تستخدم لأغراض أخرى، غير أن مبدأ حياد الضريبة أخذ يختفي شيئاً فشيئاً وحل محله مبدأ الضريبة التدخلية حيث اعتبرت أهداف الضريبة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية أكثر أهمية من هدفها المالي.

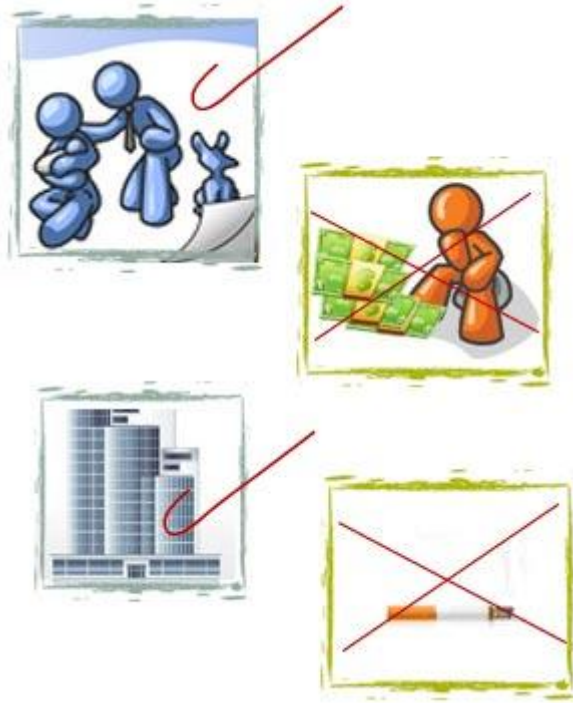
#### 1. الأهداف المالية للضريبة:

إن الهدف المالي للضريبة كان أهم أهدافها لذلك نشأت أهمية قاعدة وفرة حصيلتها باعتبارها أحد أهم غايات السلطات الحكومية ولا يمكن تحقيقها إلا بشمول الضريبة الشخصي والمادي بحيث تشمل جميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الامكان في نفقات جبايتها كي يكون إيرادها مرتفعاً وهذا ما يمكن ملاحظته في البلدان المتطورة حيث ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج القومي الاجمالي فالأمر مرتبط بالواقع والمستوى الاقتصادي للدول.



## 2. الأهداف الاجتماعية للضريبة:

الأهداف الاجتماعية للضريبة كثيرة ومتنوعة وخصوصاً بعد تبلور مفهوم العدالة الاجتماعية وبروز الاتجاهات الحديثة للتوزيع العادل للدخل والحد من استغلال الطبقات الرأسمالية للطبقات الفقيرة إضافة إلى ظهور مفاهيم توزيع العبء الضريبي في المجتمع حسب مستوى دخل وثروة الأفراد. فالضريبة في العصر الحديث أضحت وسيلة لإعادة توزيع الدخول والثروات والدور الاجتماعي للضريبة نادى به كل من (جان جاك روسو) وألح عليه الفقيه الفرنسي (فولتير) والمفكر الاقتصادي الاشتراكي (كارل ماركس) الذي أشار إلى ضرورة استخدام الضرائب لإعادة توزيع الدخل القومي بشكل عادل. لذلك حاولت التشريعات الضريبية استخدام الضريبة لتحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية لعل أهمها:



- أ . منع تراكم الثروات في أيدي عدد قليل من أفراد المجتمع.
- ب . توجيه النسل في الدول زيادة أو ضبطاً.
- ج . معالجة أزمة السكن.
- د . معالجة بعض الظواهر الاجتماعية السيئة كالمظاهر المضرة بالصحة ومحاربة الآفات الضارة وغيرها من الغايات الاجتماعية.

## 3. الأهداف الاقتصادية للضريبة:

الأهداف الاقتصادية للضريبة أصبحت أهم أهداف الضريبة في العصر الحديث، فالضريبة لا يمكن أن تفرض دون أن تثير انعكسات على مكونات الاقتصاد الكلي من استهلاك وإنتاج وإدخار واستثمار، لذلك تقوم الحكومات اليوم على أن تكون الضريبة وسيلة لحل مشكلاتها الاقتصادية عبر تحليل آثارها على تلك المكونات ولعل أهم هذه الأهداف:

- أ . تشجيع بعض النشاطات الانتاجية المرغوب فيها وكبح النشاطات غير المرغوب فيها.

- ب . معالجة الأزمات الاقتصادية، والدورات الاقتصادية من رخاء وركود تعد من سمات النظام الاقتصادي المعاصر وهذه الدورات لها تأثير سيء في الاقتصاد الوطني لذلك أصبح يلجأ إلى الضرائب لمعالجة الكساد أحياناً والتضخم أحياناً أخرى لتأمين حالة الاستقرار الاقتصادي للدولة وذلك عبر رفع أو خفض العبء الضريبي في المجتمع.
- ج . منع التمرکز في المشاريع الاقتصادية: فيمكن اللجوء إلى الضرائب لمحاربة هذا التمرکز عن طريق فرض الضرائب على اندماج الشركات في الدول التي تعاني من هذه المشكلة.
- د . تشجيع الاستثمار والادخار وبذلك عن طريق استخدام الحوافز الضريبية لزيادة معدل الاستثمار وتوجيهه نحو القطاعات المرغوب فيها وزيادة معدلات الادخار.
- هـ . التحكم بالاستهلاك وخاصة في الدول النامية لكونها بحاجة إلى تنمية الفائض الاقتصادي لديها والذي يمكن أن يتم عبر ضبط الاستهلاك الكمالي وتشجيع استهلاك الحاجات الأساسية للمواطنين التي تؤدي إلى زيادة الانتاج الذي يحمل بعداً تنموياً.

### رابعاً: القواعد الأساسية للضريبة

من أجل تحقيق أهداف الضريبة السابقة الذكر كان لا بد للضريبة من أن تتمتع بمجموعة من القواعد دأب المفكرون الماليون على تأصيلها بدءاً من المفكر الانكليزي آدم سميث في كتابه ثروة الأمم عام (1776) وحتى الآن، حيث تم اهتمام هؤلاء في البداية في القواعد التي تحقق هدفها المالي ومن ثم تم تطويرها لتحقيق أهداف أخرى، وهي كمايلي:

**1. العدالة:** فالعدالة هي المؤشر الأول لسلامة الضريبة، وقد بين آدم سميث هذا المبدأ بقوله "يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية حسب مقدرتهم النسبية" فأدم سميث يقرر أن مساهمة كل فرد من رعايا الدولة في النفقات العامة يجب أن تكون تبعاً لطاقته ومقدرته على الدفع ويرى أن خير قياس لذلك هو مقدار دخله لذلك يرى أن الضريبة يجب أن تنصب على الدخل لا على رأس المال "الريع . الأرباح . الأجور" مع جواز الاعفاء منها بالنسبة للفقراء، ويرى الفقهاء التقليديون أنه لا بد من أجل تحقيق هذا المبدأ من بنائها على المبادئ التالية:

**أ. مبدأ الشمول في التطبيق:** الضريبة يجب أن تشمل جميع الأشخاص والأموال التي تمتد إليها الدولة، سواء كانت مطارحها داخل حدود الدولة أم خارجها.



فمبدأ الشمول يقتضي ملاحقة الأشخاص التابعين الدولة لاختصاصهم إلى ضرائبها دون أن يكون لاقامتهم خارجها مسوغاً لإعفاءهم منها، ولكن ذلك لا يمنع إعفاءهم منها لاعتبارات اجتماعية واقتصادية وسياسية.

كما يقتضي أيضاً ملاحقة الأموال الخاصة والعامة على السواء لاختصاصها للضريبة دون تمييز إلا أن ذلك لا يمنع من إعفاء بعض الأموال منها وتخفيض عبئها على بعضها الآخر تبعاً لمصدرها مما يمكن معها تخفيض عبئها على الإيرادات الناتجة عن العمل ورفعها على الإيرادات الناتجة عن رأس المال.

**ب . مبدأ المساواة:** إن تحقيق مبدأ العدالة يقتضي أن يكون عبء الضريبة واحداً بالنسبة لجميع المكلفين أي أن يتساوى الجميع في مقدار الضريبة ومعدلها بالنسبة للنوع الواحد من الدخل، لذلك اعتبر المعدل النسبي للضريبة في البداية المحقق لمبدأ المساواة في توزيع العبء الضريبي مهما كان مقدار هذا الدخل إلا أنه تم التخلي عن المعدل النسبي وتم تبني المعدل التصاعدي بعد ذلك باعتباره المحقق لمبدأ المساواة في التضحية، فالمساواة الحقيقية لا تتم إلا بالأخذ بالمقدرة التكلفة للمكلف التي تختلف تبعاً لمقدار دخله وثروته وظروفه العائلية والاجتماعية.

**2. الوفرة:** طالما أن الهدف الرئيس لنشوء الضريبة كان الهدف المالي من أجل تغطية النفقات العامة المتزايدة باستمرار، لذلك من الطبيعي أن تكون قاعدة الوفرة من القواعد الأساسية التي أهتم فيها الفقه المالي، وتتأثر الوفرة بعوامل كثيرة لعل أهمها:

**أ. عمومية الضريبة** فكما كان مطرح الضريبة عاماً شاملاً كلما كانت حصيلتها أكثر وفرة وأكثر غزارة لذلك تم التحول من نظام الضرائب النوعية على الدخل والانتفاق إلى نظام الضرائب العامة مع ازدياد حاجة الدول إلى الإيرادات الضريبية.

**ب . الاعتدال في معدلها:** يجب ملاحظة أن رفع معدل الضريبة لا يؤدي دائماً إلى زيادة حصيلتها، فقد يؤدي ذلك إلى تقليل حصيلتها، إذ أن رفع معدلها أكثر من يتحملة المكلفين يؤدي إلى تثبيط هم الأفراد وحافزهم على العمل والانتاج الذي يؤدي بدوره إلى تخفيض دخولهم وتضييق مطرح الضريبة ومن ثم نقص حصيلة الضريبة المفروضة على تلك المطارح، كما يؤدي إلى زيادة العبء النفسي على المكلفين مما يدفعها إلى التهرب من دفعها، لذلك يتفق معظم الاقتصاديين على أنه ليس من الضروري أن يتوافر عنصر وفرة الحصيلة في كل ضريبة تفرضها الدولة وإنما يكفي أن يتوافر هذا العنصر في النظام الضريبي بأكمله.



**ج . الثبات:** من الثابت أن حصيله كل نوع من الضرائب يتأثر بالحالة الاقتصادية للدولة فكلما حالتى التضخم والركود تؤثران فى حصيله الضريبية زيادة أو نقصاناً، فهناك ضرائب تتميز بثبات حصيلتها تبعاً لذلك كالضرائب المباشرة، أكثر من ضرائب أخرى تكون حصيلتها مرتبطة بتلك الحالة كالضرائب على الانفاق، لذلك فإن تحقيق الثبات النسبى فى حصيله الضرائب فى الدولة يتطلب منها أن تعتمد على كلا النوعين من هذه الضرائب فى توليد حصيلتها الضريبية كي يتسم نظامها الضريبى بالكفاءة والفعالية وذلك لمواجهة الانفاق العام المتزايد فيها.

**د . المرونة:** ويقصد بذلك أن تكون الحصيله الضريبية قابلة للزيادة والنقصان تبعاً لتغير معدلها، فالضرائب المرنة هي التي لا يؤدي رفع معدلها إلى تقلص نطاق مطرحها، فعندما تكون الضرائب مرنة يمكن زيادة حصيلتها عن طريق رفع معدلها وإن كانت غير مرنة لا يؤدي رفع معدلها إلى تقلص نطاق مطرحها فإن رفع معدلها لن يؤدي إلى زيادة حصيلتها بسبب هذا التقلص، لذا يجب على الدول أن تنتبه إلى هذه الخاصية عن رفع معدلات الضرائب كيلا تؤثر فى مقدار حصيلتها، وأن تعتمد ما أمكن على الضرائب المرنة.

**هـ . جعل الضريبة غير منظورة:** من أجل المحافظة على ثبات الحصيله يجب أن تحرص الدول على التخفيف من العبء النفسى للضريبة على المكلف وذلك بجعله لا يشعر بعبئها كلما أمكن ذلك لذا تعد الضرائب غير المباشرة أكثر مناسبة للمكلف كونها تختفى فى سعر السلعة أو الخدمة المفروضة عليها، كما تعد جبايتها عند المنع فى الضرائب المباشرة أفضل وسائل الجباية فى ذلك النوع من الضرائب، وكلما أمكن جعل الضرائب غير منظورة كلما حافظت الضرائب على وفرة حصيلتها.

### 3. اليقين:



وتقتضى هذه القاعدة أن تكون الضريبة واضحة فى أحكامها فى النصوص القانونية أو التعليمات التنفيذية والبلاغات والقرارات الإدارية المتصلة بتنفيذها دون أن يشوبها أي غموض أو إبهام سواء فى كيفية تحديد مطرحها أو معدلاتها ومواعيد استحقاقها أو إجراءات تحصيلها أو طرق وإجراءات الاعتراض عليها وكل ما يتصل بها من أحكام، بحيث يفهمها كل فرد دون أي معاناة فى تفسيرها، فالصياغة التشريعية يجب ألا تحتل

التأويل والاختلاف، هذا ما يجعل المكلفين يرتبون التزاماتهم المالية بناء على فهم المقصود بأحكامها ويسهل من عملية دفعهم لها ون احتكاك مع الادارة الضريبية.

. واليقين الضريبي يتطلب الشفافية في التعامل مع المكلف فلا بد من نشر القوانين والتعليمات التنفيذية والقرارات الادارية المتعلقة بالضريبة لتصبح في متناول المكلفين ليعرفوا مالهم من حقوق وما عليهم من واجبات، والتقليل ما أمكن من اجراء التعديلات، ولاشك إن عدم وضوح الضريبة وكثرة تعديلاتها غير الضرورية يبعد الضريبة عن اليقين ويؤدي إلى كثرة النزاعات والفساد مما يؤثر سلباً في العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية ويحفز المكلفين على التهرب منها، لذلك يمكن القول إن عدم اليقين في أي نظام ضريبي أشد خطراً من عدم عدالته ويؤثر سلباً في وفرة الحصيلة وسرعة التحصيل.

#### 4. الملازمة:

رقم الإيصال	رقم الفاتورة
41300001	0038478610
13/08/2010	تاريخ استحقاق الفاتورة
1000000000	201103717
رقم المركز	السنة ورقم الفاتورة الشهرية
6700010	6 / 2010
رقم الزبون	مبلغ الفاتورة النهائي
اسم العميل	5383.0
رقم الهاتف	مبلغ المستحق من الفاتورة
001622268 - 001622268 - 001622268 - 001622268	0
	مبلغ الضريبة
	0
	مبلغ الدفع (مقدور)
	5436 (لغة خمسة آلاف واربعمائة وست و ثلاثون ليرة سورية لا غير)
	مبلغ الباقي
	0.0

وتقتضي هذه القاعدة أن تكون الأحكام المتعلقة بتحصيل الضريبة ملائمة للمكلف، وخاصة فيما يتعلق بمواعيد وأساليب الجباية.

فمواعيد الجباية يجب أن تكون مناسبة لظروف المكلف المالية والمعيشية، كان تكون عند الحصول على الدخل أو بعد الحصول عليه بوقت قصير وذلك لأن الجباية المتأخرة للضريبة تسبب نوعاً من المشقة على المكلف فمعظم التشريعات تلجأ إلى طريقة الحجز عند المنبع كلما أمكنها ذلك.

وأساليب الجباية يجب أن تكون أكثر تناسباً للمكلف بحيث لا يشعر معها بوطأة الضريبة وبعيئها النفسي ولا بد من استبعاد الأساليب التعسفية في التحصيل أو التي تؤدي إلى نفور وتذمر المكلفين وبل لا بد من اللجوء إلى الأساليب التي تيسر على المكلفين تنفيذ الالتزامات الضريبية والابتعاد عن كل ما يؤدي إلى الاحتكاك معهم.

5. الاقتصاد: وتقتضي هذه القاعدة أن تكون الأحكام الفنية لفرض وتحصيل الضريبة تسمح بتحصيلها بأقل تكاليف ممكنة، أي أن يكون صافي إيراداتها أكبر ما يمكن بعد استقطاع تكاليف تحصيلها. فلا خير في ضريبة يستنفذ تحصيلها الجزء الأكبر من حصيلتها. إن هذه القواعد أصبحت اليوم الدعائم الأساسية التي يركز عليها النظام الضريبي الحديث، وهذا ما جعل بعضهم يصفها بدستور الضرائب. أو أسس النظام الضريبي الحديث.



## الأساس القانوني للضريبة

كثرت الدراسات المالية التي تبحث في الأساس القانوني الذي تركز إليه الدولة في فرض الضريبة وبالتالي معرفة الطبيعة القانونية للضريبة لإيضاح مفهومها بصورة أفضل، فكثيراً ما اعتبرت الضريبة عقداً بين المكلف والدولة ولكن بعد ذلك اعتبر التضامن الاجتماعي وسيادة الدولة الأساس القانوني الصحيح الذي تستمد الدولة منه سلطتها في فرض الضرائب، وتبعاً لذلك تختلف الطبيعة القانونية للضريبة بين النظرية التعاقدية ونظرية التضامن.

### أولاً. النظرية التعاقدية:

يعود أصل هذه النظرية إلى فكرة العقد الاجتماعي التي نادى بها فلاسفة القرن السابع عشر أمثال لوك وهوبز وبعض فلاسفة القرن الثامن عشر أمثال جان جاك روسو وميرابو وتتلخص هذه النظرية في أن الأفراد وفي إطار حياتهم الاجتماعية عقدوا بينهم وبين الدولة عقداً ضمناً تتنازل بمقتضاه كل فرد عن جزء من حريته وعن جزء من أمواله للدولة مقابل أن تضمن له الدولة الحرية في ممارسة ما تبقى منها ومن أمواله في تحقيق أهدافه، وعلى ذلك فإن واجب دفع الضريبة يستند إلى اتفاق تعاقدي بين الفرد والدولة. غير أن أصحاب هذه النظرية اختلفوا حول طبيعة هذه العقد نتيجة اختلافهم حول طبيعة الخدمة التي تقدمها الدولة مقابل هذه الضريبة التي من الواجب عليهم دفعها، واختلفوا في وصف هذه العقد كمايلي:

**1. فكرة عقد الخدمات:** فقد عبر آدم سميث عن هذا العقد بأنه عقد إيجار تقدم بموجبه الدولة إلى الأفراد الخدمات مقابل دفع هؤلاء ثمن هذه الخدمات، إلا أن هذه النظرة سرعان ما انهارت لبعدها عن الواقع ومغايرتها للمنطق، فهي بعيدة عن الواقع لأنها تغفل استفادة جميع الناس من الخدمات التي تقدمها الدولة مقابل الضريبة وإلى كون معظم هذه الخدمات غير قابل للتجزئة ولا يمكن قياس مدى استفادة كل منهم منها إضافة إلى أن بعض هؤلاء يستفيد من تلك الخدمات دون أن يدفع أي مقابل، وهي مغايرة للمنطق لأنها تعد الدولة بائعة لهذه الخدمات وهذا يستلزم التساوي بين مقدار ما يدفعه الفرد مع قيمة الخدمات التي ينتفع منها؛ وهذا يتنافى مع فكرة الدولة ذاتها، كما أنها تؤدي إلى حرمان غير القادرين على الدفع من رعاية الدولة لهم.

**2. فكرة عقد شركة إنتاج:** حيث يذهب فريق من الكتاب إلى تكييف العقد على أنه عقد شركة إنتاج خدمات، فالجماعة (أفراد المجتمع) يشكلون شركة إنتاج يساهم أفرادها في رأسمالها والدولة عبارة عن

مجلس إدارة هذه الشركة التي تؤمن من خلالها الخدمات التي لا يمكن لهم الاستغناء عنها، فالأفراد يشتركون في تكوين رأسمال هذه الشركة بنسبة ما ينتفعون منها من خدمات.

وقد وجهت لهذه النظرية عدة انتقادات مفادها اعتمادها على مبدأ المنفعة الشخصية من خدمات تلك الشركة بغض النظر عن الروابط المعنوية التي تجمعهم ضمن الدولة.

**3 . فكرة عقد التأمين:** ونادى بها كل من (جبراردان) الذي قال أن الضريبة ليست سوى قسط تأمين يؤديه المكلف مقابل الانتفاع بالجزء الباقي من دخله و ثروته على اعتبار أن الدولة ليست سوى شركة تأمين يؤمن فيها الأفراد عن أموالهم مقابل حمايتها لهذه الأموال، إلا أن هذه النظرية كانت بعيدة عن الواقع بسبب طبيعة الخدمات التي تقدمها الدولة مقابل الضريبة فهي ليست خدمات أمنية فقط، فالدولة لا تدفع أي تعويض للأفراد عن الأضرار التي قد تلحق بممتلكاتهم بل تضمن فقط هذا الضرر قبل وقوعه دون أن تلتزم بالتعويض عنه عند حصوله.

**4 . فكرة عقد البيع أو المقايضة:** وصف الفقيه مونتسيكو هذا العقد بأنه عقد بيع يبيع بموجبه الفرد الدولة جزء من أمواله مقابل حق التمتع بالجزء الآخر، وبعضهم اعتبره عقد مقايضة بين مال المكلف والمنفعة التي يحصل عليها من الدولة.

**5 . فكرة العقد المالي:** نتيجة عدم اتفاق الفقهاء التقليديون على طبيعة هذا العقد، اعتبر من قبل بعضهم مجرد عقد مالي بين المكلف والدولة بحيث يترتب بموجبه التزامات وحقوق لكلا الطرفين، فالدولة ملتزمة بموجبه بتوفير الأمن والخدمات الأساسية للمكلف وتحقيق العدالة، كما يلتزم الأفراد بدفع الضريبة مقابل ما ينتفعوا به من منافع من الدولة.

ولكن النظرية التعاقدية لم تصمد أمام تطور الفكر السياسي والاقتصادي، فهي مستمدة من حق الملكية وحق التعاقد وهذا يتناقض مع مفهوم الدولة ذاته حتى في ظل الفكر الفردي، ولو اعتبر ذلك العقد مجرد عقد اذعان تفرضه الدولة على الأفراد، فقد انتقدت هذه النظرية لأسباب واقعية تتعلق بمفهوم الدولة ومفهوم الضريبة ذاته للأسباب التالية:

(أ) . صعوبة تقويم المنافع العامة التي يحصل عليها كل فرد من الدولة بالمال لإقامة التوازن بين كمية ما يدفع وكمية ما يستفيدة مقابلها من خدمات، وذلك لكون معظم هذه الخدمات غير قابلة للتجزئة.

(ب) . إن النظرية التعاقدية تحصر وظائف الدولة بالعقد والواقع يشير إلى أن وظائف الدولة لا يمكن أن تحصر بالمحافظة على ثروة الأفراد وسلامتهم فقط.

(ج) . يستفيد من الخدمات التي تقدمها الدولة مقابل الضرائب التي يدفعها الأفراد. أفراداً لا يدفعون ضرائب أو يدفعون ضرائب أقل مما ينتفعون به. لكل هذه الأسباب تم العدول عن هذا الأساس القانوني لفرض الضريبة على أساس فهم أعمق لمفهوم الدولة والضريبة معاً.

### ثانياً. النظرية التضامنية:

يعد الفقيه (لوفبرجر) الضريبة واجباً وطنياً، فكما يحق للدولة أن تفرض التجنيد الاجباري للدفاع عن الوطن يجوز لها أن تفرض الضريبة على المكلفين حتى تتمكن بحصيلتها من تغطية النفقات العامة وتحقيق أهدافها. فالضريبة تعبر عن تضامن المواطنين ومشاركتهم في تحمّل الأعباء العامة وذلك تبعاً لمقدرتهم على الدفع المختلفة باختلاف مقدار دخولهم و ثرواتهم وليس مقدار ما ينتفعون مقابلها من خدمات.

وقد أخذ هذا التضامن في السابق شكلاً اختيارياً ثم أصبح إجبارياً، والالزام الذي تحمله الضريبة مستمد من سلطة الدولة وامتيازاتها وليس من العقد المفترض بين المكلف والدولة، فالواقع يؤكد أن لا وجود لهذا العقد المفترض، وفكرة الضريبة مستمدة من فكرة التضامن الاجتماعي الموجودة بين كافة المواطنين في الدولة التي تقتضي وجوب تضامن الأفراد فيما بينهم كل حسب مقدرته على تحمل المشاركة في الأعباء العامة حتى تتمكن الدولة من حماية المجتمع بأكمله وتوفير الخدمات اللازمة لاستمرار الحياة الاجتماعية لأفراده بصرف النظر عن مدى مساهمة كل فرد من أفراده في تحمل هذه الأعباء وذلك لوجود مصلحة مشتركة بين جميع أفراد المجتمع في تقوية هذا التضامن تتمثل في حماية الحياة الاجتماعية للمجتمع والتي لا يمكن للأفراد أن تستمر حياتهم بدونها لذلك يتضامنوا في تحمل الأعباء العامة التي تستلزم ذلك. ويقصد بأفراد المجتمع في هذا المجال:

أ . رعايا الدولة من مواطنين الذين يتمتعون بجنسيتها حتى ولو كانوا مقيمين في الخارج نظراً لارتباطهم بها.

ب . الأجانب الذين يرتبطون بالدولة بعلاقة إقامة أو وجود أموالهم داخلها طالما تضمن الدولة لهؤلاء الخدمات اللازمة لهم.

يعد هذا المفهوم أكثر تحقيقاً للعدالة من مفهوم الضريبة وفق النظرية السابقة وتم بموجبه وفك علاقة الارتباط بين ما يستفيد منه المكلف من الضريبة وما يدفعه للدولة، فطبيعة العلاقة بين المكلف والدولة هي علاقة قانونية وليست مجرد علاقة تعاقدية،



وقد ترتب على هذه النظرية عدة نتائج لعل أهمها:

أ . إن فرض الضريبة يعد عملاً من أعمال السيادة للدولة.

ب . يمكن أن تفرض الضريبة على المواطنين والمستفيدين من الخدمات التي تقدمها الدولة.

ج . تفرض الضريبة على الأشخاص بصرف النظر عن النفع الخاص الذي يعود على كل منهم من خدمات وذلك تبعاً لمقدرتهم على الدفع باعتبارهم أعضاء في منظمة سياسية هي الدولة تسمح لهم بالمشاركة في أعبائها العامة يعبرون من خلالها عن انتماءهم لها.

## تمارين:

اشر إلى الإجابة الصحيحة:

1. في الأساس القانوني للضريبة:

1. النظرية التعاقدية تستند إلى فكرة التضامن الاجتماعي.
2. النظرية التضامنية تستند إلى فكرة السلطة العامة.
3. النظرية التضامنية تربط بين الضريبة والخدمة المؤداة.
4. النظرية التعاقدية تربط بين الضريبة والخدمة المؤداة.

الجواب الصحيح هو رقم: 4.

2. في الضريبة قاعدة الاقتصاد تعني:

1. اعفاء الدخول التي تقل عن حد معين.
2. جعل نفقات تحصيل الضريبة ضئيلة مقارنة بحصيلتها.
3. تخفيف عبء الضريبة على المكلفين بها.
4. خضوع جميع الأشخاص والأموال للضريبة.

الجواب الصحيح هو رقم: 2.

3. من نتائج نظرية التضامن الاجتماعي:

1. الضريبة هي عقد تأمين بين الدولة والأفراد.
2. تفرض الضريبة على ذوي الدخل العالي.
3. تحصل الضريبة جبراً وبصفة نهائية.
4. تقوم الضريبة على وجود عقد ضمني بين الدولة والأفراد.

الجواب الصحيح هو رقم: 3.



# الوحدة التعليمية الثامنة

## مطرح الضريبة (الوعاء الضريبي)

### الكلمات المفتاحية:

المطرح الضريبي - الضرائب على الأشخاص - الضرائب على الأموال - الضريبة الواحدة - الضرائب المتعددة - الضريبة الموحدة - الضريبة النوعية.

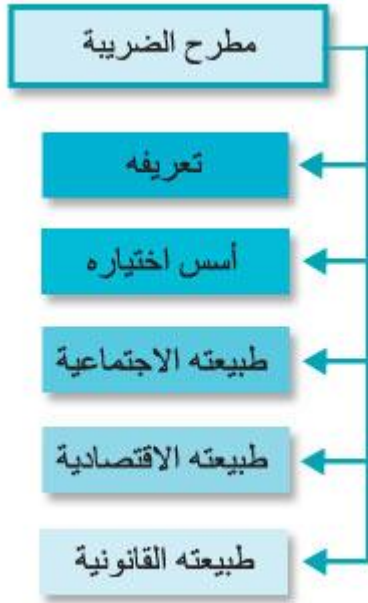
### الملخص:

يعرّف مطرح الضريبة بأنه الشيء أو المحل الذي تفرض عليه الضريبة، ويختلف مطرح الضريبة عن مصدرها، يكون مطرح الضريبة واحداً أو متعدداً، شخصاً أو مالياً. ويمكن التفريق بين مطرح الضريبة تبعاً لوجهة نظر المشرع إلى أسس التكاليف وهي، ضرائب الأشخاص والأموال، الضرائب الواحدة والمتعددة، والضرائب الموحدة والنوعية.

### الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً على:

- 1- تعريف مطرح الضريبة
- 2- تحديد أسس اختيار مطرح الضريبة
- 3- تمييز الطبيعة الاجتماعية لمطرح الضريبة
- 4- تمييز الطبيعة الإقتصادية لمطرح الضريبة
- 5- تمييز الطبيعة القانونية لمطرح الضريبة



عندما تقوم الدولة بفرض ضريبة فإنها تقوم بالتنظيم الفني لهذه الضريبة، ويقصد بالتنظيم الفني تحديد الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بتحقيق وجباية الضريبة من خلال تبيان مطرح هذه الضريبة ومعدلها وإعفاءاتها و تحديد طرق تحققها و جبايتها وكل ما يتعلق بفرضها وعلى ذلك فإن التنظيم الفني للضريبة يبدأ باختيار مطرح الذي سوف تفرض عليه الضريبة فهو أول عمل يقوم المشرع بتحديدده عند تنظيم الضريبة.

### أولاً- التعريف بمطرح الضريبة

يقصد بمطرح الضريبة المحل الذي تفرض عليه الضريبة أو المادة الخاضعة للضريبة ويعرّف بأنه الشيء أو المحل الذي تفرض عليه الضريبة، ويختلف مطرح الضريبة عن مصدرها، فمصدر الضريبة هو المال أو الثروة التي تقتطع منها الضريبة، وقد يكون مصدر الضريبة رأس مال أو الدخل أو الإنفاق. وقد يتطابق مصدر الضريبة مع مطرحها، ففي الضرائب على الدخل يكون مطرح الضريبة الدخل ومصدرها هو الدخل نفسه، كما هو الحال في ضريبة الرواتب والأجور.



## ثانياً- أسس اختيار مطرح الضريبة

يكون مطرح الضريبة واحداً أو متعدداً، شخصاً أو مالياً. ويمكن التفريق بين مطرح الضريبة تبعاً لوجهة نظر المشرع إلى أسس التكاليف.

### 1- الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال

أ- **الضرائب على الأشخاص:** وهي الضريبة التي تتخذ مطرحاً لها وجود الشخص نفسه فهي تفرض على الشخص باعتباره شخصاً ولمجرد وجوده على إقليم الدولة وبصرف النظر عن امتلاكه للثروة، وتفرض على جميع الأشخاص دون تمييز أو على بعض الأشخاص ممن تتوفر فيهم شروط معينة، ولذلك فهي تعرف بضريبة الفردة أو الرؤوس، وقد عرفت هذه الضريبة قديماً فعرّفها الرومان والعرب القدماء كما عرفت انكلترا وفرنسا ومصر القديمة وتأخذ شكلين أساسيين:

\* **ضريبة الفردة البسيطة:** وتفرض بمعدل واحد بالنسبة لجميع الأفراد دون النظر للثروات التي يملكونها أو الدخل التي يحققونها، وقد انتشرت في المجتمعات القديمة حيث كانت الدخل متساوية ولم تكن الدولة قادرة على التحقق من ثروة كل فرد ولكن مع تقدم المجتمعات وظهور الاختلاف في الثروات تبين أنها غير عادلة لذا تم التوجه لضريبة الفردة المتدرجة.

\* **ضريبة الفردة المتدرجة:** وفيها يتم تقسيم المكلفين الخاضعين للضريبة إلى طبقات اجتماعية تبعاً للثروة أو الدخل، وتفرض الضريبة على كل طبقة بصورة مختلفة عن الأخرى، لذا فهي أكثر عدالة من الفردة البسيطة، وقد عرفها النظام الإسلامي في الجزية حيث قسم الملتزمين بالجزية إلى ثلاث فئات كل فئة تدفع مبلغاً يتناسب مع حالتها - الموسرون - المتوسطون - العمال اليديويون<sup>1</sup>. وقد ألغيت في تشريعات الدول الحديثة لما فيها من مجافاة للكرامة الإنسانية، كما طبقت في سورية تحت اسم ضريبة بدل الطريق فكانت تستوفى بمعدل /4/ ليرات عن كل شخص يعيش في سورية وبتراوح عمره بين 18 و60 سنة وقد ألغيت عام 1948<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - كما كانت تفرض على الرجال من أهل الكتاب دون النساء والصبيان والمساكين والمقعدين والمترهبين.د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص238

<sup>2</sup> - كما كان هناك ضريبة مشابهة لها اسمها ضريبة الجيش أحدثت عام 1945 وألغيت عام 1948 على غرار ضريبة بدل الطريق. لمزيد من التفاصيل انظر: د.عصام بشور آخرون، التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، ط5، 1995-1996، ص159 وما بعد.

ب- **الضرائب على الأموال:** انتشرت في الأنظمة الضريبية المعاصرة الضريبة على الأموال وهي التي يكون مطرحها مال المكلف أو بعض عناصر هذا المال. وأهم تطبيقاتها الضرائب على رأس المال أو على الدخل.

- **رأس المال:** ويقصد به مجموع ما يملكه الفرد من قيم قابلة للاستعمال في لحظة معينة ويستوي في ذلك أن تأخذ شكلاً عينياً، أو نقدياً.

- **الدخل:** وهو ما يحصل عليه الفرد بصفة دورية على نحو مستمر من مصدر معين قد ينتج عن ملكية رأس مال أو العمل أو رأس المال والعمل، ويأخذ الدخل صوراً نقدية، كالأجور والفوائد والأرباح ولا ينفي إمكانية الحصول على الدخل بصورة عينية مثل حصول العامل على جزء من أجره من السلع التي أنتجها.

وقد شهدت المجتمعات الحديثة مع بداية القرن العشرين تطوراً تمثل في الازدياد المستمر لأهمية الدخل أساساً لفرض الضرائب بعد أن كانت الثروة هي الأساس لفرضها وتقلصت أهمية ضريبة رأس المال ولم يعد يبرر فرضها إلا لأسباب تتعلق بتحقيق العدالة الضريبية وتخفيف حدة الفوارق بين الطبقات الاجتماعية.

## 2- الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة

إن الأخذ بنظام الضريبة الواحدة أو المتعددة من الأمور التي تتعلق بالنظام الضريبي في الدولة، فالدولة تبحث دائماً عن النظام الذي يحقق أكبر قدر من الإيرادات وفي الوقت نفسه تلتزم بالقواعد العامة التي تحكم الضريبة ومن هنا تنور المفاضلة بين النظامين.

أ- **الضريبة الواحدة:** يقصد بها أن تقتصر الضرائب التي تفرضها الدولة على ضريبة رئيسية واحدة وإلى جوارها بعض الضرائب قليلة الأهمية أو ضريبة واحدة لا تفرض سواها.

ظهر مذهب الضريبة الوحيدة في القرنين السابع والثامن عشر في بريطانيا وبعض الدول الأوربية الحديثة، وإن اتفق أنصار هذا المذهب على تبرير فرض ضريبة وحيدة بقولهم أن جميع أنواع الضرائب مهما تعددت مطارحها فسوف يدفعها المكلف، لذا من الأفضل توحيد هذه الضرائب في ضريبة وحيدة طالما ستقتطع من المكلف، إلا أنهم اختلفوا في اختيار المطرح الذي تفرض عليه الضريبة تبعاً للمذاهب الاقتصادية التي تبناها.

ويُعد الفيزوقراطيون أول من نادى بفرض ضريبة وحيدة حيث كانت فكرتهم تقوم على أن الأرض هي المصدر الوحيد للإنتاج وهي وحدها تعطي ناتجاً صافياً، حيث نادى الفقيه فويان عام 1807 بأن تكون ضريبة العشور الملكية على الدخل والأراضي ضريبة وحيدة بدل الضرائب المفروضة في بريطانيا آنذاك<sup>3</sup>.

ويرى أنصار هذه الضريبة أنها تختص بـ**مميزات** فإنها تحقق الاقتصاد في النفقات وتحقق العدالة الضريبية وهي واضحة ومنطقية تمكّن المكلف من معرفة ما يقع عليه من عبء مما يجعلها سهلة التحقق بالنسبة للإدارة الضريبية. ولكنها لا تخلو من **المساوئ** كصعوبة اختيار المطرح الوحيد، كما أنها لا تعطي مرونة للسياسة الضريبية، فلا يمكن أن تحقق كافة أهداف الدولة المعاصرة، كما أنها تزج المكلف لشدة وطأتها، فيحاول التهرب منها وهي لا تصيب إلا جزءاً من الثروة لذا فإن حصيلتها تبقى ضئيلة.

ب- **الضرائب المتعددة:** بسبب الانتقادات الموجهة لنظام الضريبة الوحيدة اتجهت التشريعات الضريبية للأخذ بنظام الضرائب المتعددة، حيث تعتمد الدولة على أنواع متعددة ومختلفة من الضرائب على أن لا يؤدي هذا التعدد إلى الإفراط في تعدد الضرائب.

**وللضرائب المتعددة مزايا لعل أهمها:**

<sup>3</sup> -رياض الشيخ، المالية العامة، دراسة الاقتصاد العام والتخطيط المالي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1969، ص170.

- \* توزع عبء الضرائب فيقل شعور المكلف بوطأتها، مما يقلل من إمكانية التهرب منها.
- \* تُعد أكثر ملاءمة وواقعية من نظام الضريبة الواحدة ويسمح بفرضها بعدلات معتدلة.
- \* أوفر حصيلة من الضريبة الواحدة.
- \* خطأ السلطات في الضريبة الوحيدة أشد وطأة على المكلف لجسامتها أما أخطاء الضرائب المتعددة ومساوئها فيمكن تحملها من قبل المكلف والإدارة الضريبية، فإيجابيات إحداها يعالج سلبيات الأخرى. ومع ذلك فلا تخلو من مساوئ ولعل أهمها:
- \* التضيق على المكلف بفرض الضريبة على جميع أوجه النشاطات التي يقوم بها.
- \* الخوف من إفراط الدولة في فرض الضرائب مما يؤدي لتعطيل الحركة الاقتصادية وتعقيد النظام الضريبي.

\* زيادة النفقات في الجباية وتتطلب وجود إدارة ضريبية كفوءة.  
ولكن وعلى الرغم من هذه المساوئ تبقى أفضل من نظام الضريبة الوحيدة.

### 3- الضريبة الموحدة والضرائب النوعية

من المسائل التي تواجه الباحث في النظام الضريبي بشكل عام وفي تحديد أساس مطرح الضريبة بشكل خاص معرفة شكل الضريبة المتبع في التشريع الضريبي للدولة - أي إذا كان يأخذ بنظام الضريبة الموحدة أم نظام الضرائب النوعية.

#### أ- الضرائب النوعية:

يقصد بها أن يقوم النظام الضريبي على أساس تعدد الضرائب المفروضة وتنوعها بحسب تعددالمطرح والإيرادات القابلة لفرض الضرائب عليها بحيث تتناول الضريبة كل فرع من مصادر المكلف على أساس أنه ليس هناك علاقة لأحد النوعين بالآخر ولو كانت لمكلف واحد فنظام كل منها مختلف عن الآخر ومستقل عنه، فتفرض ضريبة الدخل مثلاً على مصادر متعددة للدخل، وتفرض على كل مصدر بقواعد فنية مختلفة ومستقلة عن المصادر الأخرى ولو كانت للمكلف نفسه. وهذا النظام يحقق مزايا لعل أهمها:

- \* يحقق الملاءمة في تحقق الضريبة فيختار لكل إيراد القواعد الفنية الملائمة له.
- \* أخف وطأة على المكلف بحيث تسمح للمكلف الواحد دفع الضرائب المكلف بها على دفعات.
- \* يساعد على التمييز في المعاملة الضريبية بين المطرح المختلفة.
- \* يساعد على التخفيف من العبء النفسي للضريبة على المكلف.

لكن عيوبها تفوق هذه المزايا ومن أهم هذه العيوب:

\* عدم خضوع بعض الأنشطة فيها للضريبة.

\* تحتاج إلى جهاز إداري كفاء وعدد كبير من الموظفين.

\* تعد أكثر تكلفة في تحقيقها وجبايتها أكثر تعقيدا في إجراءات التحصيل لتعدد الأجهزة الضريبية اللازمة لها.

\* غير ملائمة للمكلف بسبب كثرة أحكامها وتعديدها.

وعلى هذا فإن الأخذ بنظام الضرائب النوعية أو الضريبة الموحدة يتبع طبيعة النظام القائم في كل بلد واتجاهاته بما يتناسب مع الفلسفة السياسية والاجتماعية والاقتصادية التي تتبعها الدولة في تحديد النظام الضريبي الملائم.

ونظراً لهذه العيوب فإن الفكر الضريبي الحديث لديه اتجاه متزايد نحو تبني الضرائب الموحدة، فمعظم الدول انتقلت من نظام الضرائب النوعية إلى نظام الضرائب الموحدة سواء على الدخل أم الإنفاق، فالدول المتقدمة تطبق حالياً نظام الضرائب الموحدة أو العامة سواء على الدخل أم الإنفاق، إلا أن بعض الدول النامية ما زالت تطبق نظام الضرائب النوعية. كالتشريع الضريبي السوري الذي ما زال يأخذ بنظام الضرائب النوعية ذات المطارح المتعددة على الدخل وفقاً لما جاء في القانون 24 لعام 2003<sup>4</sup>.

**ب- الضريبة الموحدة:** ويقصد بها فرض ضريبة موحدة على جميع مصادر دخل المكلف أو إنفاقه مهما تعددت مطارحه واعتبارها مطرحاً واحداً وبقواعد فنية واحدة دون تمييز بين هذه المصادر وهي بهذا المعنى تختلف عن الضريبة الوحيدة، التي تمنع وجود ضريبة أخرى بجانبها أما الضريبة الموحدة فهي صورة من صور نظام الضرائب المتعددة.

وللضريبة الموحدة مميزات لعل أهمها:

\* تخفض من تكلفة جباية الضريبة.

\* تسهل على المكلف معرفة مقدار العبء المفروض عليه، كما أنها أكثر حصيلية من الضرائب النوعية مهما تعددت.

---

<sup>4</sup> - أخذ التشريع الضريبي السوري في ضرائب دخله في القانون رقم 24 لعام 2003 وتعديلاته بنظام الضرائب النوعية، حيث يوجد ثلاثة أنواع من الضرائب هي: الضريبة على المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، الضريبة على الرواتب والأجور، الضريبة على ريع رؤوس الأموال المنقولة، لكل منها أحكامه المغايرة عن النوع الآخر من حيث المطرح والمعدل والإعفاء وغيرها من الأحكام.

\* تعد المجال الطبيعي للأخذ بمبدأ شخصية الضريبة ومبدأ العدالة.

\* توفر الوقت على المكلف ولا ترهقه بالضرائب النوعية والمتعددة.

ولكنها لا تخلو من مساوئ بحكم أنها ضريبة موحدة تفرض على مطرح واحد لعل أهمها:

\* الاعتماد على ضريبة واحدة لسد نفقات الدولة يجعلها من الجسامة بحيث تزعج المكلف وتثير سخطه وتدفعه للتهرب منها.

\* يتطلب مجتمعاً ضريبياً أكثر وعياً وإدارة ضريبية أكثر كفاءة من نظام الضرائب النوعية.

\* ليس من السهل تحديد مطرح الضريبة حيث يتطلب دقة في تحديد مطرح بعد جمع مصادر الدخل أو الثروة المختلفة.

وعلى هذا يمكن القول: إن دراسة أسس اختيار مطرح يتطلب معرفة وجهة نظر المشرع إلى مطرح الضريبة وتمييزه له من حيث طبيعة النواحي الاجتماعية والاقتصادية والقانونية. فمن الناحية الاجتماعية يمكن للمشرع أن يختار بين فرض الضريبة على مطرح بصورة مجردة أو أن يأخذ بالحسبان وضع المكلف الشخصي والعائلي، ويختلف ذلك حسب نظرتة إلى فكرة العدالة الضريبية.

ومن الناحية الاقتصادية يفرق المشرع بين الضرائب على رأس المال والدخل والنفقات.

أما من الناحية القانونية فنقسم الضرائب إلى ضرائب مباشرة أو غير مباشرة تبعاً لتنظيمها الفني وقواعد فرضها من الناحية القانونية.



## ثالثاً- الطبيعة الاجتماعية لمطرح الضريبة:



يمكن الحديث عن طبيعة الضريبة الاجتماعية أي من حيث الأثر الذي يحدثه اختيار مطرح الضريبة في المجتمع، من خلال التعرف على مفهوم العدالة الضريبية ودراسة تطوراتها ومن ثم التمييز بين الضرائب الشخصية والضرائب العينية.

### 1- مفهوم العدالة الضريبية

أصبح للضريبة في العصر الحديث وظيفة ودور اجتماعي يتمثلان في استخدامها أداة لتوزيع الدخل والثروات بين أفراد المجتمع وطبقاته، إلى أن غدى ذلك قاعدة أساسية من قواعد فرض الضريبة، فالطبيعة الاجتماعية للضريبة تتعلق بتحقيقها للعدالة.

ومفهوم العدالة مفهوم حساس وخطير تبلور عندما ارتفع حجم النفقات العامة وزادت مقابلها الضرائب وأصبح المكلف يشعر بوطأتها أكثر، مما جعله يطالب بتحقيق العدالة بمناسبة دفعها بإلحاح أكثر وجعل الفقهاء يبحثون في كيفية تحقيقها.

ومفهوم العدالة الضريبية هو مفهوم نسبي يختلف من طبقة اجتماعية إلى أخرى ومن دولة إلى أخرى باختلاف عقيدتها السياسية ودورها الاقتصادي والاجتماعي، ولكنه من أكثر المفاهيم المتعلقة بالضريبة صعوبة بسبب اختلاف النظرة إلى العدالة من جهة وصعوبة قياس الضريبة على كل مكلف من جهة أخرى، إضافة إلى تطور مفهوم الضريبة ذاته، فقد انعكس ذلك على تطور مفهوم العدالة.

#### أ. تطور مفهوم العدالة الضريبية:

بنى الفقهاء التقليديون مفهوم العدالة على أساس المنفعة ليتناسب مع المفهوم التعاقدية للضريبة، ولما تطور مفهومها وبنى على أساس التضامن أصبحت العدالة تعبر عن قدرة المكلف على الدفع.

\* **نظرية المنفعة:** اعتبر فقهاء المالية العامة التقليديون الضريبة عادلة عندما يدفع المكلف ضريبة للدولة تعادل ما يحصل عليه من منافع، وبناء على هذه النظرية اعتبر المعدل النسبي للضريبة هو المحقق للعدالة بحسابه يحقق المساواة الحسابية بين المكلفين، إلا أن هذه النظرية لم تصمد طويلاً بسبب تطور مفهوم الضريبة من جهة وصعوبة قياس هذه المنفعة من الناحية العملية من جهة أخرى.

\* **نظرية القدرة على الدفع:** طالما أن الضريبة أصبحت تعبر عن مشاركة الأفراد في الأعباء العامة التي تفرضها الدولة بما لها من سلطات عليهم، فإن العدالة الضريبية أصبحت تقوم على أساس قدرة هؤلاء على المشاركة في تلك الأعباء التي تختلف من فرد إلى آخر حسب قدرته على الدفع التي تعني المساواة في التضحية أو الحرمان الذي تحدثه الضريبة لدى المكلفين والتي لا يمكن التوصل إليها إلا بمعرفة استخدامات الدخول والثروات، وللوصول إلى هذه المساواة يجب التمييز بين طرق استخدام المكلف لأمواله، فكلما كانت الفائدة من هذا الاستخدام أقل يجب رفع المعدل الضريبي لتحقيق هذه المساواة وكلما ازداد دخل المكلف أو ثروته ازدادت قدرته على الدفع فحجم الدخل يتناسب طردياً مع المنفعة وعكساً مع الإسراف<sup>5</sup>، لذلك يجب أن يزداد العبء الضريبي عند زيادة الدخل أو الثروة لدى المكلف ومن هنا تم تبرير المعدل التصاعدي للضريبة من أجل تحقيق العدالة الضريبية.

#### ب . وسائل تحقيق العدالة الضريبية:

تبلور مفهوم العدالة الضريبية بحسابه هدفاً للنظام الضريبي، فقد عدت الضريبة وسيلة للتخفيف من حدة التفاوت الاجتماعي والاقتصادي في المجتمع بعد أن استندت إلى نظرية القدرة على الدفع، والعدالة أصبح ينظر إليها على مستويين:

\* **المستوى الأفقي:** وتعني العدالة الأفقية ضرورة معاملة المكلفين ذوي الظروف الاقتصادية والاجتماعية المتساوية معاملة ضريبية متساوية.

\* **المستوى الرأسي:** وتعني العدالة الرأسية ضرورة معاملة المكلفين ذوي الظروف الاقتصادية والاجتماعية المختلفة معاملة ضريبية مختلفة، فيرتفع العبء الضريبي على المكلف كلما تمتع بظروف اقتصادية أفضل أو اكتسب دخلاً أكبر.

لذلك فقد طوّر الفكر الضريبي الكثير من الوسائل لتحقيق العدالة الضريبية لعل أهمها:

(1) . استخدام المعدل التصاعدي للضرائب.

<sup>5</sup> - د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 139.

(2) . الاعتماد على الضرائب المباشرة أكثر من الضرائب غير المباشرة في تكوين الإيرادات الضريبية الكلية في المجتمع.

(3) . الأخذ بمبدأ تشخيص الضريبة، أي الأخذ بالظروف الشخصية والعائلية للمكلف عند فرض الضريبة.

(4) . الأخذ بمبدأ الضرائب العامة على الدخل والإنفاق بدل الضرائب النوعية.

(5) . إعفاء تكاليف الحصول على الدخل من الضريبة وبالتالي فرض الضريبة على الدخل الصافي وليس الدخل الإجمالي للمكلف.

(6) . الأخذ بمبدأ إعفاء الحد الأدنى للمعيشة من الضريبة<sup>6</sup>

2 - الضريبة العينية (الحقيقية) والضريبة الشخصية:

أ- الضريبة العينية (الحقيقية):

تفرض الضريبة فيها على المادة الخاضعة للتكليف بغض النظر عن الظروف الشخصية والعائلية، فمطرح الضريبة يتحمل عبئها والمكلف ليس سوى وسيط لدفعها فلا تأخذ بالحسبان وضعه المادي والعائلي، وبموجبها يدفع الشخص الفقير والغني مقدار الضريبة نفسه إذا حقق ربحاً متساوياً، أو انفق ذات النفقة.

وتتميز هذه الضريبة بأنها سهلة وبسيطة في أصولها وتطبيقاتها ولا يمكن إخفاء مطرحها فهي تفرض على مطرح ظاهرة ولكن يؤخذ عليها أنها غير عادلة لا تراعي حالة المكلف ومقدرته على الدفع.

ب- الضريبة الشخصية:

الضريبة الشخصية تفرض على المطرح وتأخذ شخصية المكلف بالحسبان، فمطرح الضريبة فيها هو أحد عناصر التكليف كما ينظر فيها إلى مقدار المادة الخاضعة للضريبة ومصدرها والأعباء الناجمة عنها عند تحديد شروط تحققها.

وتتميز بأنها تحقق مبادئ العدالة بين المكلفين فلا يدفع المكلف إلا حسب مقدرته التكلفة التي تزداد كلما كانت ظروف المكلف العائلية أفضل والفقير يعفى من دفع أي ضريبة بينما تفرض بمعدلات مرتفعة على أصحاب الثروات والدخول المرتفعة ولكن بالمقابل تحتاج إلى جهاز إداري عالي المستوى وتنظيم

<sup>6</sup> - د. علي لطفي، مرجع سابق، ص 96 وما بعد.

دقيق، كما يعاب عليها أن هذه المعاملة التمييزية وهذه الصفة الشخصية ترفع من تكلفة تحصيلها ويقلل من حصيلتها.

وهناك الضريبة نصف الشخصية وتأخذ بمزايا الضريبة الحقيقية والضريبة الشخصية معاً.

## رابعاً - الطبيعة الاقتصادية لمطرح الضريبة



يمكن تقسيم طبيعة مطرح الضريبة من وجهة نظر اقتصادية إلى رأس المال، والدخل، والنفقات. فعندما يفرض المشرع الضريبة بعد حيازة المكلف المال: أي بعد تكون الثروة نكون أمام ضريبة على رأس المال، وإذا فرض المشرع الضريبة عند دخول المال في ذمة المكلف فتكون الضريبة على الدخل، وإذا فرض الضريبة عند خروج المال من ذمة المكلف نكون أمام ضريبة على النفقات. ودراسة هذه الأنواع من الضرائب يبين لنا الطبيعة الاقتصادية لمطرح الضريبة حيث إن لكل منها تأثيرات اقتصادية

تختلف عن الأخرى ولا بد من مراعاتها لبناء الهيكل الضريبي في كل دولة.

### 1 - الضريبة على رأس المال:

تتخذ هذه الضريبة الثروة الموجودة في حيازة المكلف مطرحاً لها فهي تفرض على رأس المال، ورأس المال كما يراه "فيشر" كل مخزون ثروة يملكه المكلف في زمن معين وهو شيء ثابت يعطي دخلاً منتظماً إذا استغل بصورة عقلانية - أو هو مجموع ما يمتلكه الشخص من الأموال العقارية والمنقولة في لحظة معينة سواء كانت منتجة لدخل نقدي أو عيني أو خدمات أم غير منتجة للدخل.

ويمكن التمييز بين عدة أنواع لرأس المال: كرؤوس الأموال العقارية (المنازل - الأراضي) ورؤوس الأموال المنقولة (الديون - الأوراق المالية والأسهم والسندات)، ورؤوس الأموال إما منتجة (العقارات المبنية) أو غير منتجة (تحف - مجوهرات)، ويشترط أن يكون مطرح الضريبة رأس المال ذاته وليس الدخل الناتج عنه.

يبدو أن لمطرح الضرائب على رأس المال في العصر الحديث دوراً تكميلياً لضرائب الدخل لأن الضرائب على الدخل أصبحت تشكل مطرح الأساسي للضرائب فالحاجة إلى الضرائب متجدد ودوري لذا لا بد من

البحث عن مطرح متجدد لها. وهو ما يتوفر في ضرائب الدخل، أما رأس المال فهو ثابت وغير متجدد كتجدد الدخل، لذا أصبحت الضرائب عليه أقل أهمية وحصيلة من الضرائب على الدخل.

و يمكن تقسيم الضرائب على رأس المال استناداً لدوريتها إلى نوعين:

(1) **الضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل:** وهي ضرائب دورية متجددة كسائر ضرائب الدخل وم طرح الضريبة فيها يكون رأس المال ذاته على الرغم من أن دفعها يتم من الدخل وقد تكون هذه الضريبة وحيدة وتسمى الضريبة الواحدة أو تكون إحدى الضرائب التي يقرها التشريع الضريبي وتسمى بالضريبة التكميلية.

(2) **الضرائب العرضية على رأس المال:** وتتعدد صورها فقد تفرض على تملك رأس المال بصورة استثنائية، وقد تفرض على زيادة قيمة رأس المال كما هو الحال في مقابل التحسين المفروض في سوريا المرسوم التشريعي رقم 98 لعام 1965<sup>7</sup>، وقد تكون في صورة ضريبة التركات أي الضريبة المفروضة بمناسبة انتقال ملكية رأس المال من شخص لأخر<sup>8</sup>.

## 2- الضرائب على الدخل:

تحتل الضرائب على الدخل أهمية كبيرة في الأنظمة الضريبية حيث أصبح مطرح الأساسي للضريبة، والدخل هو مبلغ من المال أو قيمة نقدية له صفة الدورية ويأتي من مصدر مستمر. ويأتي الدخل من ثلاثة مصادر رئيسية هي: رأس المال أو العمل أو رأس المال والعمل معاً. والضريبة على الدخل إما أن تفرض على جميع دخول المكلف التي يحصل عليها من هذه المصادر فتلك الضريبة العامة على الدخل أو على كل نوع من أنواع الدخل بصورة مفردة وتلك الضرائب النوعية على فروع الدخل.

### أ- الضريبة العامة على الدخل:

هذا النوع من الضرائب يمكن من الإحاطة الشاملة بوضعية المكلف فإذا كانت مهام الضريبة توزيع الأعباء العامة وفق قدرات المكلف الحقيقية، فهذه الضريبة تعد خير عامل للدلالة بصراحة وواقعية على

<sup>7</sup> -لمزيد من التفاصيل انظر المرسوم التشريعي رقم 98 لعام 1965

<sup>8</sup> -لمزيد من التفاصيل انظر المرسوم التشريعي رقم 56 لعام 2004

هذه القدرات. فمعرفة الدخل الإجمالي تمكّن من مراعاة ظروف المكلف بحيث يمكن تطبيق الإعفاء على الحد الأدنى للمعيشة تطبيقاً عادلاً من جهة، كما تمكّن من تطبيق معدّل تصاعدي بشكل أفضل<sup>9</sup>.

### ب- الضرائب النوعية على فروع الدخل:

هذا النوع من الضرائب يطال نشاطات محددة من المشرع تدر دخلاً على المكلف دون غيرها، وميزة هذا النظام أنه يسمح بالتمييز بين فروع الدخل، فيخفّف المشرع معدّل الضريبة على دخل العمل ويرفعه على دخل رأس المال، ويجعله متوسطاً على المداخل المختلفة، كما أن تطبيق هذه الضريبة يتيح تنويع أساليب تحقق وجباية الضريبة واختيار الأكثر ملاءمة لكل مصدر من مصادر هذه الدخول. إلا أنه يؤخذ على هذه الضرائب عدم قدرتها النظر إلى الظروف الشخصية للمكلف، فهي لا تولي الاهتمام إلا لفئة معينة من المداخل العائدة للمكلف، كما أنها تنظر إلى كل مطرح بشكل مستقل عن الآخر حتى ولو كانت عائدة للمكلف نفسه فهي لا تعبر عن مجموع مقدرته التكاليفية الحقيقية، إضافة إلى ذلك لا تسمح هذه الضرائب باستعمال المعدلات التصاعديّة كي تتحقق العدالة الشاملة بين المكلفين، بسبب عدم وجود نظرة شاملة لوضعية المكلف الماليّة والاجتماعية.

### 3 - ضريبة النفقات:

تتخذ هذه الضرائب الأموال مطرحاً لها عند خروجها من ذمة المكلف المالية وتشمل ما يصرفه الفرد من دخله وثروته في سبيل سد حاجاته ورغباته فهي تتعرض للمقدرة التكاليفية للمكلف بصورة غير مباشرة عندما يقوم بتصرف يدل على ثروته أو دخله، وهناك تزايد مستمر في الفكر الضريبي الحديث في الاعتماد على هذا النوع من الضرائب في قياس المقدرة التكاليفية للأفراد بدلاً من ضرائب الدخل. وتفرض بصورتين الأولى: الضرائب النوعية على الانفاق وهي الضرائب المفروضة على كل سلعة أو خدمة بموجب قواعد فنية مختلفة عن القواعد الفنية المفروضة عليها على سلعة أو خدمة أخرى، يجد المشرع أنه من الضروري فرض ضريبة عليها، بمناسبة استهلاكها أو إنتاجها وتسمى في هذه الحالة بالضرائب على الإنتاج أو الاستهلاك، والثانية: الضريبة العامة على المبيعات أو على القيمة المضافة وهي الضرائب التي تفرض على استهلاك كافة السلع والخدمات وقواعد فنية متماثلة<sup>10</sup>.

<sup>9</sup> - لمزيد من التفاصيل انظر: د. عبد الهادي مقبل، الضريبة الموحدة على الدخل، دار النهضة العربية، ط2 القاهرة 2000، ص63 وما بعد.

<sup>10</sup> - لمزيد من التفاصيل انظر، د. محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملية، هيئة

## خامساً - الطبيعة القانونية لمطرح الضريبة

يقصد بالطبيعة القانونية لمطرح الضريبة الأصول العلمية في تنظيم الضريبة وبقضي ذلك الأخذ بالحسبان مطرح الضريبة ووضع المكلف والأساليب المتبعة في تحقق الضريبة وجبايتها أي الأصول الإدارية والقانونية لفرض الضريبة. فيمكن التمييز وفق القواعد النازمة للضريبة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة حيث تقسم الضريبة تقليدياً إلى مباشرة وغير مباشرة، وهذا التقسيم معمول به في التشريعات الضريبية منذ زمن بعيد في جميع دول العالم، فإمكان المشرع تنظيم الأصول العلمية لفرض الضريبة وبإحدى طريقتين إما أن يعتمد مباشرة إلى التصدي للمادة الخاضعة للضريبة بحسب ما يملكه المكلف من رأس مال أو ما يجنيه من دخل ويفرض الضريبة على هذا الأساس وهذه صورة الضريبة المباشرة وإما أن ينتظر قيام المكلف بأعمال وتصرفات تتم عن قدرته في تحمل الأعباء العامة والمشاركة فيها فيفرض الضريبة عند استعمال الدخل أو تداول الثروة واستهلاكها وهو ما يعرف بنظام الضرائب غير المباشرة.

### 1 - معايير التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

يبدو للوهلة الأولى أن التفريق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة عملية سهلة، إلا أنه في الحقيقة من أكثر الأمور تعقيداً وصعوبة نظراً لتعدد المعايير والضوابط المستعملة في هذا الشأن، وعدم وجود معيار فاصل ونهائي، واختلاف الدول في ذلك، وعلى الرغم من هذا هنالك معايير ثلاثة أتفق الفكر الضريبي على إمكانية اللجوء إليها من أجل هذا التمييز وهي:

أ - **المعيار الإداري:** يعتمد على الأسس الإدارية لتنظيم الضريبة - فتكون الضريبة مباشرة بموجب تلك التي يتبع في تنظيمها أساليب إدارية معينة، وتعتمد في تحققها وجبايتها على جداول أسمية تعرف من خلالها قوائم المكلفين بها مسبقاً، بينما الضرائب غير المباشرة فلا يمكن معرفة المكلفين بها لكونها تفرض بمناسبة وقوع الحادثة المولدة للضريبة.

ب - **المعيار الاقتصادي:** يقوم على أساس التفريق بين تحمّل المكلف لعبء الضريبة ونقل العبء الضريبي إلى مكلف آخر، ففي الحالة الأولى نكون أمام ضرائب مباشرة، وفي الحالة الثانية نكون أمام ضرائب غير مباشرة.



**ج - المعيار المالي:** يعتمد هذا المعيار على ثبات المطرح ومدى استمراره، فالمباشرة مطرحها دائم وقابل للاستمرار، أما غير المباشرة فتفرض على وقائع كالإنتاج والاستهلاك أو على تصرفات المكلف كالإنفاق، وبذلك تكون الطبيعة المالية لمطرح الضريبة هي الأساس في هذا المعيار. ولكن على الرغم من وجود هذه المعايير، فإن كل منها لا يعد معياراً فاصلاً لتمييز بين الضرائب ولا بد من الأخذ بها جميعاً للتمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

**2 - خصائص الضرائب المباشرة:** يمكن معرفة خصائص الضرائب المباشرة من خلال معرفة ميزاتها وسيئاتها، فهي تتميز بعدد من الميزات لعل أهمها

- أ- أنها أكثر عدالة في الضرائب غير المباشرة لكونها ضرائب شخصية.
- ب- إنها أكثر ثباتاً في حصيلتها من الضرائب غير المباشرة.
- ج- إنها أكثر اقتصاداً في تحصيلها وجبايتها من الضرائب غير المباشرة.
- د- تحقق قاعدة الملاءمة بحيث تسمح للمشرع الضريبي اختيار الوقت المناسب لتحقيقها وجبايتها فتقع سهلة على المكلف ويتقبلها برضى.

**ولكن تعاني من سيئات تتمثل بـ:**

- أ- تأخر تحصيلها فلا تدخل خزينة الدولة إلا بعد فترة طويلة من حصول المكلف على مطرحها، غالباً تأخذ سنة في الضرائب على الدخل والثروة.
- ب- شعور المكلف بثقلها، فهي ضرائب يشعر المكلف بعبئها مما يدفعه إلى التهرب من دفعها نتيجة للإجراءات التي تتطلبها عملية تحققها وجبايتها، لذا تتطلب إدارة ضريبية أكثر كفاءة من الضرائب غير المباشرة.
- ج- عدم شمولها فلا تكون شاملة لمختلف الطبقات الاجتماعية مما يجعلها قليلة الحصيلة وخاصة في الدول منخفضة الدخل.

**3 - خصائص الضرائب غير المباشرة:** فهي تتميز بحسنات لعل أهمها:

- أ- وفرة الحصيلة وسرعة الجباية فلا يوجد مدة فاصلة بين الحادثة المولدة لها وتاريخ تحصيلها كما في الضرائب على الإنفاق.

- ب- قلة وطأتها لكونها غير ظاهرة، مما يقلل من إمكانية التهرب منها.
- ج- أكثر شمولاً من الضرائب المباشرة فهي شاملة لجميع الأفراد بالمجتمع دون تمييز.
- د- أكثر مرونة من الضرائب المباشرة فهي أكثر تجاوباً مع الحالة الاقتصادية التي يمر بها الاقتصاد من ركود أو تضخم.

\* إلا أنها تعاني من سيئات لعل أهمها:

- أ- أكثر كلفة في تحصيلها بسبب كون مطرحها غير واضح وغير ثابت، فهي تتطلب مبالغ كبيرة من النفقات وإدارة ضريبية بعدد كبير من الموظفين لمكافحة التهرب منها.
- ب- أقل عدالة من الضرائب المباشرة لكونها ضرائب عينية غير شخصية ولكن على الرغم من الفروق القائمة بين نظامي الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلا إنهما يُعدان وسيلتين متكاملتين بحيث تقوم الأنظمة الضريبية بالجمع بين النظامين للاستفادة من مزايا كل منهما ويختلف تقديم أحد النظامين على الآخر تبعاً للاعتبارات السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تأخذ بها الدولة<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> - لمزيد من التفاصيل في الضرائب غير المباشرة انظر: د. عصام بشور المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 147 وما بعد.

## تمارين:

اشر إلى الإجابة الصحيحة:

1- تعد الضرائب على الأموال أكثر عدالة من الضرائب على الأشخاص لأنها:

1- تقتطع من رأس المال.

2- تقتطع من رأس المال والدخول معاً.

3- تقتطع من الدخول العالية.

4- تحافظ على الثروات العالية.

الجواب الصحيح هو رقم: 3.

2- المعدل المحدد للضريبة هو:

1- ما تقتطعه الإدارة المالية من المادة الخاضعة للتكليف.

2- تحديد معدل الضريبة بصورة مسبقة في القانون.

3- توزيع الأعباء العامة على المواطنين بمبلغ مقطوع.

4- كل ما سبق خاطئ.

الجواب الصحيح هو رقم: 2.

3- تتميز الضرائب المباشرة:

1- تتطلب قليلاً من العاملين.

2- بسهولة تحققها.

3- أكثر ثباتاً في حصيلتها من الضرائب غير المباشرة.

4- عدم الشعور بثقلها.

الجواب الصحيح هو رقم: 3.

# الوحدة التعليمية التاسعة

## المعدل الضريبي (سعر الضريبة)

### الكلمات المفتاحية:

معدل الضريبة - الضريبة التوزيعية - الضريبة القياسية - الضريبة النسبية - الضريبة التصاعدية

### المخلص:

يعد المعدل الضريبي أحد الأركان الرئيسة للتنظيم الفني لأي ضريبة، فبعد تحديد المطرح الضريبي للمكلف، يحدد المبلغ الذي يجب أن يدفعه للإدارة الضريبية بتطبيق المعدل المحدد بموجب نص قانوني على هذا المطرح.

### الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً على:

- 1- تعريف معدل الضريبة
- 2- التمييز بين الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية
- 3- التمييز بين الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية

يعد المعدل الضريبي أحد الأركان الرئيسية للتنظيم الفني لأي ضريبة، فبعد تحديد المطرح الضريبي للمكلف، يحدد المبلغ الذي يجب أن يدفعه للإدارة الضريبية بتطبيق المعدل المحدد بموجب نص قانوني على هذا المطرح.

### أولاً- تعريف معدل الضريبة

"معدل الضريبة" هو النسبة التي تقطع من مطرحها أو وعائها، ويفرق في هذا المجال بين الضرائب ذات المعدل المقطوع أو الضرائب القيمة وبين المعدل الاسمي أو القانوني أو المعدل الحقيقي للضريبة. ويقصد بالضريبة ذات المعدل المقطوع (الثابتة) تلك الضرائب التي تفرض في صورة مبلغ نقدي معين على كل وحدة مادية من وحدات السلعة سواء أكانت هذه الوحدة (وزن، حجم، مساحة، عدد) ومثالها: فرض ضريبة استيراد قدرها مئة ليرة سورية على كل متر قماش أو كيلو جرام من التبغ. أما الضرائب القيمة فيقصد بها تلك الضرائب التي تفرض في صورة نسبة مئوية أو ألفية من قيمة مطرح الضريبة. وتعد الضرائب القيمة أكثر تطبيقاً من الضرائب ذات المعدل المقطوع وخصوصاً في مجال ضرائب الدخل ورأس مال.

ولكل نوع من هذه الضرائب مزايا وعيوب: فالضرائب القيمة تتميز بالبساطة والوضوح وارتفاع حصيلتها بارتفاع قيمة السلعة ذاتها وانخفاضها بانخفاض قيمة السلعة، وهي أكثر تحقيقاً للعدالة من الضرائب ذات المعدل المقطوع، ولكن يؤخذ عليها أنها تتطلب نفقات عالية لتقدير قيمة السلعة بدقة مما قد يتطلب معه الاستعانة بخبراء لتقدير سعرها، كما في الضرائب الجمركية.

أما الضرائب ذات المعدل المقطوع فتتميز بالبساطة وسهولة تحصيلها لأن معدلها يكون ثابتاً لا يتغير بتغير نوع السلعة أو سعرها، ولكن يؤخذ عليها أنها غير عادلة فعبئها يكون أثقل على السلع الرخيصة من السلع غالية الثمن.

ومن ناحية أخرى يقصد بالمعدل الاسمي أو القانوني للضريبة ذلك المعدل المحدد بالقانون، كما يقصد بالمعدل الحقيقي للضريبة ذلك المعدل المقطوع فعلاً من دخل أو رأسمال المكلف، ويعود الاختلاف بين المعدلين إلى منح المشرع بعض الإعفاءات الضريبية والحسومات على المطرح الضريبي لأسباب اجتماعية واقتصادية أحياناً مما يؤدي في النهاية إلى انخفاض المعدل الحقيقي عن المعدل الاسمي أو القانوني.

وفيما يتعلق بالمعدل المحدد في القانون، نميز بين أسلوبين أساسيين لتحديد المعدل هما: المعدل النسبي الثابت والمعدل المتصاعد كما سنجد فيما بعد.

## ثانياً- الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية أو التحديدية<sup>1</sup>

**1- الضريبة التوزيعية (أسلوب طرح الضريبة بالتوزيع):** هي الضريبة التي لا يحدد لها المشرع معدلاً محدداً ينطبق على المادة الخاضعة لها، وإنما يحدد المقدار الكلي لحصيلتها، أي مجموع ما يتعين على الإدارة الضريبية تحصيله من المكلفين، ثم توزع هذه الحصيلة على أقاليم الدولة حيث تقوم لجان محلية فيها بتحديد ما يخص كل مكلف من هذه الحصيلة، وعندئذ فقط يمكن التعرف على معدل الضريبة. تتماز الضرائب التوزيعية بقدرة الدولة على تقدير حصيلتها مسبقاً، كما أنها تضمن تحققها وتحصيلها. ومرد ذلك إلى أن المكلفين بالضريبة التوزيعية يلتزمون بدفعها بالتضامن فيما بينهم إذا لم يقم بعضهم بسداد حصته منها. وهذا يربط مصلحة شخصية لكل مكلف بها في عدم تهرب أحد من المكلفين الآخرين من دفع الضريبة، ومن ثم فإن كل مكلف يمارس نوعاً من الرقابة على غيره مما يقلل من حالات التهرب الضريبي منها.

كما تساعد هذه الضريبة على إشراك الإدارات المحلية في توزيع مبلغ الضريبة الواجب تحصيله مما يؤدي إلى نشر نوع من اللامركزية المالية، وهذه الميزات أدت إلى انتشار أسلوب الطرح بالتوزيع في بعض الدول كفرنسا حيث بقي معمولاً به في الضريبة العقارية حتى أواخر القرن التاسع عشر، وفي الدول الإسلامية ما بين الحكومة المركزية والولايات.

ولكن يؤخذ على هذه الضريبة أنها بعيدة عن العدالة، لأن التوزيع النهائي على المكلفين متروك أمره إلى السلطات الإدارية المحلية التي قلما تستطيع تجنب الظلم والمحاباة. كما أنها تتسم بعدم مرونتها، فحصيلتها تبقى ثابتة لا يمكن زيادتها لمسايرة أي تغيرات اقتصادية، إضافة إلى أن نظام الضرائب التوزيعية غير شامل، فلا يتصور تطبيقية إلا على الضرائب المباشرة إلا أن هذه العيوب جعلت التشريعات الضريبية الحديثة تتعد عن فرض هذا النوع من الضرائب.

<sup>1</sup> - د. محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، ج 1 مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، جامعة حلب 1990، ص 228\_د. علي لطفي، مرجع سابق ص 106.

## 2- الضريبة القياسية أو الضريبة التحديدية (أسلوب طرح الضريبة بالاستحقاق):

ويقصد بها تلك الضريبة التي يحدد المشرع معدلها مسبقاً دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية. فتبقى حصيلتها مجهولة حتى القيام بكافة العمليات المتعلقة بتحققها وتصفيتها وجبايتها. وتتميز هذه الضريبة بمرونتها وارتفاع حصيلتها ومراعاتها لظروف المكلف الشخصية، فهي تناسب الضرائب المباشرة وغير المباشرة على السواء. ويتغير معدلها أو سعرها بتغير حجم مطرحها، ولهذا فإن جميع الضرائب في عصرنا الحاضر أصبحت ضرائب قياسية. ويمكن أن تفرض الضريبة القياسية بسعر أو معدل واحد بصرف النظر عن سعة مطرحها، وهذه تدعى الضريبة النسبية، كما يمكن أن تفرض بأسعار مختلفة تبعاً لاختلاف سعة المطرح الضريبي، بحيث يرتفع معدل أو سعر الضريبة مع توسع هذا المطرح وهذه تدعى الضريبة التصاعدية.

### ثالثاً- الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية<sup>2</sup>

1- الضريبة النسبية: تعد الضريبة نسبية حينما يكون معدلها أو سعرها ثابتاً لا يتغير بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة أو حجم المطرح الضريبي زيادة أو نقصاناً، فإذا فرضت ضريبة على الدخل بمعدل 10% مثلاً فإن الشخص الذي دخله (1000) ل.س يدفع (100) ل.س، والشخص الذي دخله (20000) ل.س يدفع (2000) ل.س وينتج عن ذلك أن حصيلة الضريبة النسبية تزيد بنفس نسبة زيادة مقدار مطرحها وهكذا فتبقى النسبة بين الضريبة والمطرح ثابتة مهما تغير حجم هذا المطرح زيادة أو نقصاناً، وقد انتشر تطبيق هذه الضريبة في الماضي لبساطة حسابها وتحقيق المساواة الحسابية بين المكلفين، ولكن لما ثبت لعلماء المالية العامة أن هذه المساواة لا تحقق العدالة الضريبية، عدل عن تطبيقها وطبقت الدول الضرائب ذات المعدل المتصاعد.

2- الضريبة التصاعدية: وتكون الضريبة تصاعدية إذا زاد معدلها أو سعرها بزيادة المادة الخاضعة للضريبة، وفي هذه الحالة يكون المعدل الضريبي تصاعدياً. ومثال ذلك أن تفرض ضريبة على الدخل بمعدل 10% على الشخص الذي دخله (1000) ل.س وبمعدل 12% على الشخص الذي يزيد دخله عن (1000) ل.س، وهذا يعني أن المعدل التصاعدي لا يحافظ على النسبة نفسها بين الضريبة والمطرح بل

<sup>2</sup> - لمزيد من التفاصيل، انظر: د. مي محرز، المعدل الضريبي، هيئة الموسوعة العربية، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، ص وما بعد.

تزداد الضريبة بنسبة أكبر من زيادة المطرح الخاضع للضريبة، وقد عرفت هذه الضريبة في القديم اليونان وطبقتها العرب كما طبقتها جمهورية فلوريا عام 1499.

وتتوقف حصيلة هذه الضريبة على درجة توزيع الثروة والدخل في المجتمع أي توزيع المطرح الضريبي فيه.

أما بالنسبة إلى تحقيقها للعدالة، فهي أكثر تحقيقاً للعدالة من الضرائب النسبية، ويتبين ذلك عبر التمييز بين طرق استعمال المكلف لماله التي تتغير حسب حجم هذا المال، فكلما ازداد مقدار هذا المال كلما قلت الفائدة منه، وكلما قل مقدار هذا المال، تعاظمت الفائدة منه، فتحقيق العدالة الضريبية يتطلب تحقيق المساواة في التضحية بين المكلفين والتي لا يمكن أن تتحقق إلا بالتصاعد الضريبي، فكلما تناقصت الفائدة من المال يجب أن يزداد المعدل الضريبي وكلما تزايدت الفائدة من المال يجب أن يتناقص المعدل الضريبي كي تتحقق المساواة في التضحية، ويجب أن يعفى جزء الدخل الذي يغطي الحد الأدنى لتكاليف معيشة الأفراد. ولكن من ناحية أثرها الاقتصادي فإن الضرائب التصاعدية تمنع تكوين رؤوس الأموال الخاصة وتمنع الادخار وبالتالي الاستثمار الخاص ولكن يمكن أن يعوض هذا النقص عن طريق الاستثمارات العامة، لذلك يجب عدم المغالاة في الأخذ في المعدل الضريبي المتصاعد.

والسؤال الذي يطرح نفسه هنا، هل يمكن تطبيق التصاعد في نطاق الضرائب المباشرة وغير المباشرة على السواء؟.

الواقع أنه: يمكن تطبيق التصاعد في نطاق الضرائب غير المباشرة إلى حد ما وذلك بتخفيض معدلات الضريبة على السلع الضرورية التي تشكل الجزء الأكبر من استهلاك الطبقات الفقيرة. وبفرض الضريبة بمعدلات متوسطة على السلع الشائعة وبفرضها بمعدلات مرتفعة على السلع الكمالية<sup>3</sup>، أما في نطاق الضرائب المباشرة، فيعد التصاعد أكثر تطبيقاً، لاسيما في الضرائب على الدخل ورأس المال.

<sup>3</sup> - لمزيد من التفاصيل في مدى تحقيق الضرائب غير المباشرة للعدالة الضريبية انظر: د. محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة.....، مرجع سابق ص وما بعد.



## رابعاً - صور التصاعد الضريبي:

يمكن تحقيق التصاعد الضريبي بأشكال مختلفة أهمها:

**1- التصاعد بالطبقات أو التصاعد الإجمالي:** وفقاً لهذا الأسلوب يقسم المطرح الضريبي إلى عدة طبقات، ويزداد معدل الضريبة في كل طبقة عن الطبقة السابقة لها، فيزداد المعدل من طبقة لأخرى بحيث يشمل التصاعد الطبقة بالكامل، أي أن الضريبة تكون نسبية ضمن الطبقة الواحدة فيطبق على الدخل كله معدل واحد. مثال ذلك:

ترتيب الطبقة	الدخل	معدل الضريبة
الأولى	0 - 1000 ل.س	5%
الثانية	0 - 3000 ل.س	7%
الثالثة	0 - 5000 ل.س فأكثر	10%

فإذا فرضنا أن شخصاً ما دخله 2500 ل.س فإن الضريبة المستحقة عليه تكون (175) ل.س، وإذا كان دخله (5000) ل.س فإن الضريبة المستحقة عليه تكون (500) ل.س.

وتتميز هذه الطريقة ببساطتها وسهولة تطبيقها، لكنها في الوقت ذاته تتضمن عيباً جوهرياً نظراً لأن صاحب الدخل قد يضطر نتيجة زيادة طفيفة في دخله لدفع ضريبة أكبر من قيمة هذه الزيادة وهذا يجافي المنطق والعدالة، فصاحب الدخل (3000) ل.س يدفع ضريبة مقدارها (210) ل.س، فإذا زاد دخله وأصبح (3001) ل.س فإنه يدفع ضريبة مقدارها (300) ل.س، لذلك تم العدول عن هذا الأسلوب بالتصاعد لتجاوز هذه السلبية وتم اللجوء إلى أسلوب التصاعد بالشرائح.

## 2- أسلوب التصاعد بالشرائح:

وفقاً لهذا الأسلوب تقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى عدة أجزاء أو شرائح، ويفرض على كل شريحة معدل ضريبي خاص بها، ويتصاعد هذا المعدل كلما انتقلنا إلى شريحة أعلى. ومن ثم فلا يطبق على الدخل كله معدل واحد كما في الطريقة السابقة وإنما تطبق عليه معدلات متعددة بعدد شرائح المادة الخاضعة للضريبة. مثال:

ترتيب الشريحة	الدخل	معدل الضريبة
الأولى	0 إلى 1000 ل.س	5%
الثانية	1001 إلى 2000 ل.س	7%
الثالثة	2001 إلى 3000 ل.س	10%
الرابعة	ما زاد على 3000 ل.س	15%

فإذا كان دخل شخص 4000 ل.س: فإن مجموع ما يدفعه من ضرائب على هذا المطرح هي:  
 $50+70+100+150=370$  ل.س. وواضح من هذا الأسلوب أن قيمة الضريبة تقل فيه على الدخل المنخفضة وتزداد على الدخل المرتفعة، لما تتضمنه الشرائح من معدلات متصاعدة، ولكن بالمقابل فإن هذا الأسلوب معقّد بالنسبة إلى الإدارة الضريبية والمكلف معاً، فمن الصعب عليه معرفة المعدل الحقيقي النهائي الذي يفرض على الإدارة الضريبية إلا بعد دراسة متعمقة لمعدلات الشرائح وحجم المطرح الإجمالي.

### 3- أسلوب الضريبة التنازلية أو المعدل التنازلي:

يتحقق التصاعد وفق هذا الأسلوب عن طريق فرض معدل ضريبي نسبي عام مرتفع، يطبق على كافة الدخل، ثم يخفض هذا المعدل بالنسبة للدخل المنخفضة.  
 ومثال ذلك أن تفرض الضريبة بمعدل عام 20%، ثم يخفض هذا المعدل إلى 15% بالنسبة للدخل التي لا تزيد على (3000) ل.س وإلى 10% بالنسبة للدخل التي لا تزيد على (2000) ل.س وإلى 5% بالنسبة للدخل التي لا تزيد على (1000) ل.س. فيبدو هذا الأسلوب وكأنه صورة عكسية للأسلوب الذي سبقه ويمكن أن يطبق هذا الأسلوب بشكل إجمالي أو بأسلوب التنازل على أساس الشرائح والفرق بين هذا الأسلوب وسابقه في أن الهدف من الأول هو التشديد على أصحاب الدخل والثروات المرتفعة، بينما هدف هذا الأسلوب هو التخفيف على أصحاب الدخل المنخفضة. ففي الواقع يلجأ المشرع إلى هذا الأسلوب لسبب نفسي هو إشعار ذوي الدخل المحدود بتخفيف عبء الضريبة عليهم، والواقع أن هذا الأسلوب بدأ بالانتشار في الوقت الراهن في ضرائب الدخل الفردية، بعد أن قلصت الدول من عدد الشرائح المتصاعدة، وأصبح الجزء الأكبر منه يخضع للشريحة الأخيرة.

4- أسلوب التصاعد بالإعفاءات الأساسية أو التصاعد بخصم جزء من مطرح الضريبة:

ويتحقق هذا الأسلوب بأحدى صورتين التاليتين:

أ- في الصورة الأولى: يكون معدل الضريبة واحداً ولكنه لا يطبق على كامل مطرح الضريبة بل بعد خصم جزء معين منه ولذلك يسمى بطريقة الخصم عند القاعدة. مثال أن ينص المشرع على إعفاء (500) ل.س من كل دخل ويفرض معدلاً قدره 10% على الباقي فيكون المعدل الحقيقي للضريبة كما هو مبين في الجدول التالي:

الدخل	الجزء المعفى	الجزء الخاضع للضريبة	المعدل القانوني أو النسبي الثابت للضريبة	مبلغ الضريبة	المعدل الحقيقي للضريبة
1000	500	500	10%	80	5%
2000	500	8500	10%	150	7.5%
3000	500	2500	10%	250	8.33%

يلاحظ أن المعدل الحقيقي للضريبة في حالة تصاعد، ولكنه لا يصل إلى المعدل القانوني أبداً وكلما زادت قيمة المادة الخاضعة للضريبة كلما قل تأثير الخصم أو الإعفاء وبالتالي اقترب المعدل الحقيقي من المعدل الاسمي أو القانوني للضريبة.

ب- في الصورة الثانية: يتحقق التصاعد أيضاً عن طريق خصم جزء متغير من مطرح الضريبة من كل شريحة مع وجود معدل نسبي ثابت عليها، كما هو مبين بالجدول التالي:

الدخل بالشرائح	الجزء المخصص	الجزء الخاضع للضريبة	المعدل القانوني للضريبة	مبلغ الضريبة على كل شريحة	المعدل الحقيقي للضريبة
1000 ل.س	نصف الدخل = 500 ل.س	500	10%	50	50

الأولى					
الـ	60			خمسي الدخل	
1000 ل.س		10%	600	400 =	
الثانية				ل.س	
الـ	80			خمس الدخل	
1000 ل.س		10%	800	200 =	
الثالثة				ل.س	

يظهر من خلال هذا الجدول أنه كلما زاد حجم الدخل زادت أجزاؤه التي تخضع للضريبة وهذا يؤدي إلى زيادة متصاعدة في المعدل الحقيقي للضريبة، بحيث يقترب هذا المعدل من المعدل الاسمي للضريبة وإن كان لا يصل إليه أبداً.

5- التصاعد بالشرائح مع الإعفاءات الأساسية: وهو الأسلوب الذي يقسم فيه المطرح الضريبي إلى عدة شرائح، فتعفى الشريحة الأولى فيه من الضريبة، ويبدأ فرض الضريبة من الشريحة الثانية بمعدل منخفض، ومن ثم ترفع هذه المعدل على الشريحة الثالثة والرابعة وهكذا: وهذا الأسلوب هو الأكثر تطبيقاً في معظم التشريعات الضريبية والأكثر تحقيقاً للعدالة كما هو مبين في الجدول التالي:

الشريحة	المعدل	الجزء الخاضع لها	قيمة الضريبة	المعدل الحقيقي
2000-0	معفاة	2000	0	0
4000-2001	5%	2000	100	2.5%
6000-4001	10%	2000	200	5%
8000-6001	15%	2000	300	7.5%
1000-8001	20%	2000	400	10%

#### خامساً: صور المعدل الضريبي في التشريع الضريبي السوري:

أخذ المشرع الضريبي السوري بمعظم صور المعدل الضريبي في هيكله الضريبي فما زال حتى الآن يأخذ بالضرائب المقطوعة بالنسبة إلى بعض ضرائب الإنفاق إذ مازالت تفرض ضريبة استهلاك على الأسمنت بمعدل مقطوع مقداره (1400) ل.س عن كل طن بغض النظر عن ارتفاع أو انخفاض قيمة هذا الطن من الأسمنت<sup>4</sup>، كما أنه اعتمد الضرائب النسبية في الضرائب الجمركية والضرائب على الشركات<sup>5</sup>، إلا أنه اعتمد الضرائب التصاعدية بأسلوب الشرائح مع الإعفاءات في الكثير من ضرائب هيكله الضريبي كضريبة ريع العقارات والعَرَاصات المفروضة بالمرسوم التشريعي رقم 2006/53 وضرائب الدخل المفروضة على الأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص فتراه أخذ بأسلوب التصاعد بالشرائح مع الإعفاءات في هذه الضريبة في القانون رقم 2003/24 وتعديلاته ففرضها بخمس معدلات تبدأ من 10% وحتى 28% على ضرائب الأرباح الحقيقية والدخل المقطوع، وفرضها بسبع معدلات تبدأ بـ 5% وحتى 22% في ضريبة الرواتب والأجور، كما فرضها بمعدل نسبي فتخفف على دخل رؤوس الأموال المنقولة مقدار 7.5% ويؤخذ على تعامل المشرع السوري لصور المعدل الضريبي أنه لا بد له من الابتعاد كلياً عن المعدل المقطوع، كما أنه لا بد له من الأخذ بالأسلوب التنازلي في التصاعد الذي يجعل الجزء الأكبر من دخل الأفراد يخضع لمعدل مرتفع مع تخفيض لمعدلات الدخل المنخفضة مما يتطلب معه توسيع شرائح الدخل المفروض عليها معدلات منخفضة مع التقليل من عدد شرائح الضرائب إلى ثلاث أو أربع شرائح على الأكثر.

<sup>4</sup> - انظر المرسوم التشريعي رقم 61 لعام 2004 المسمى برسم الإنفاق الاستهلاكي.

<sup>5</sup> - انظر المرسوم التشريعي رقم 38 لعام 2006، والقانون رقم 24 لعام 2003.

## الوحدة التعليمية العاشرة

### تحقق الضريبة وجبايتها

#### الكلمات المفتاحية:

الضريبة - تحقق الضريبة - مطرح الضريبة - جباية الضريبة

#### المخلص:

عملية تحقق الضريبة وجبايتها هي المرحلة التنفيذية لجمع حصيله الضريبة ويقصد بتحقيق الضريبة تحديد مقدار المال الخاضع للتكليف ثم حساب مبلغ الضريبة ويسمى في بعض التشريعات بتصفيه الضريبة . وهناك عدة أساليب لتقدير مطرحها وتقسّم إلى أسلوب تقدير مباشر وأسلوب تقدير غير مباشر، حيث يتضمن أسلوب التقدير المباشر ثلاث طرق وهي:

1. التصريح من قبل المكلف.

2. التصريح من الغير.

3. التقدير الإداري.

أما أسلوب التقدير غير المباشر فيتضمن طريقتين وهي:

1. التقدير استناداً إلى مظاهر خارجية.

2. التقدير المقطوع أو الجزافي.

#### الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً على:

1- تعريف تحقق الضريبة

2- تمييز أساليب تقدير مطرح الضريبة

3- تمييز أساليب جباية الضريبة

## أولاً: تحقق الضريبة<sup>1</sup>

### 1- مفهوم التحقق:



إن عملية تحقق الضريبة وجبايتها هي المرحلة التنفيذية لجمع حصيللة الضريبة ويقصد بتحقيق الضريبة تحديد مقدار المال الخاضع للتكليف ثم حساب مبلغ الضريبة ويسمى في بعض التشريعات بتصفية الضريبة وحرصاً من المشرع على منع إساءة الاستعمال والتلاعب في هذه العملية، فقد أخذ بمبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والتنفيذية للضريبة حيث يقوم موظفون مختصون بتحديد مقدار الضريبة وتعيين أسماء المكلفين فيها ضمن جداول خاصة تعرف بجدول التحقق أو التكليف ثم يعهد إلى موظفين

آخرين للقيام بعملية الجباية أو التحصيل، ويتم الأخذ بهذا المبدأ بالنسبة إلى الضرائب المباشرة فقط فالقواعد الفنية لفرض الضرائب غير المباشرة لا تسمح بتطبيق هذا المبدأ عليها.

### 2- أساليب تقدير مطرح الضريبة:

ثمة العديد من الطرق المتبعة لتقدير مطرح الضريبة والتي يمكن أن نردها إلى مجموعتين ترتبط الأولى بالبيئة الضريبية وشكل العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأداتها إقرار المكلف أو إقرار يصدر عن نقلت له المادة الخاضعة للضريبة (التقدير المباشر)، والمجموعة الثانية قوامها تقدير غير مباشر للمادة الخاضعة للتكليف، إذ يستند في ذلك إلى القرائن والدلائل مثالها التقدير بالاستناد إلى المظاهر الخارجية - التقدير المقطوع أو الجزافي.

<sup>1</sup> - لمزيد من التفاصيل انظر: د. يوسف شباط، تحقق الضريبة وجبايتها، هيئة الموسوعة العربية، مرجع سابق.

أ- أسلوب التقدير المباشر: تلزم فيه الإدارة الضريبية المكلف بالإفصاح عن القيمة الحقيقية لمطرح الضريبة بحيث يستند الإخضاع الضريبي والحال كذلك إلى إقرار حقيقي يطابق الواقع من المكلف ويتطلب ذلك الاستقصاء والتفتيش عن مطرح الضريبة بمختلف الوسائل التي تساعد الإدارة الضريبية على تقدير مطرح الضريبة بصورة صحيحة. وقد يتقدم بالتصريح المكلف نفسه كما يمكن أن يتقدم به غير المكلف، وهذه العوامل قد لا تتوفر في المكلفين والإدارات الضريبية في بعض الدول كما قد يصعب اللجوء إلى هذا الأسلوب في بعض أنواع الضرائب، لذا قد تلجأ إدارة الضريبة إلى التقدير الإداري وذلك لاعتبارات معنية كأن يمتنع المكلف عن إعطاء المعلومات اللازمة أو عن تقديم التصريح اللازم أو في حال كون الوعي الضريبي لا يسمح بتطبيق الأساليب السابقة.

### (1) - التصريح من قبل المكلف:

يقوم المكلف بنفسه في هذه الحالة بتقديم تصريح في الموعد الذي يحدده القانون (سنة مالية مثلاً) يذكر فيه تقديره للدخل الذي حققه والخاضع للضريبة، وتعد هذه الطريقة في حالة أمانة المكلف أفضل طرق التحقق لأن المكلف هو خير من يعطي المعلومات اللازمة.

إلا أن الواقع كثيراً ما يخالف هذا - لسوء الحظ - إذ غالباً ما يلجأ المكلفون إلى التقليل من قيمة الدخل التي حققوها حتى تفرض الضريبة على مبلغ أقل من الدخل الحقيقي، كي يتهربوا جزئياً عن دفع الضريبة لذلك تعطي التشريعات الضريبة في هذه الحالة الإدارة الضريبية الحق بتدقيق ومراقبة هذا التصريح لبيان مدى صحته ومطالبة المكلف بتقديم الدفاتر والمستندات التي تثبت صحة ما ورد منه و إجراء تصحيح أو تعديل في هذا التصريح، كما تقرر هذه التشريعات جزاءات مالية وغير مالية في حالة تعمد المكلف التهرب من الضريبة عن طريق تقديم تصاريح غير صحيحة.

وفي الجمهورية العربية السورية يجيز قانون ضريبة الدخل رقم /24/ لعام 2003 على سبيل المثال في المادة /26/ منه للدوائر المالية أن تقوم بالتدقيق والتحقيق والطلب من الإدارات المعنية كل الوثائق الحسابية والعقود وأن تطلع على حركة العقود والحسابات في المصارف إذا كان ذلك يساعد على تحقق الضريبة بصورة صحيحة، كما فرض القانون عقوبات وجزاءات على المكلفين الذين يقدمون معلومات غير صحيحة وذلك للتخفيف من التهرب الضريبي.

وعلى الرغم مما تنطوي عليه هذه الطريقة من مأخذ، كالتعقيد وزيادة نفقات الجباية وتدخل الإدارة الضريبية في شؤون المكلفين وإطلاعها على أسرارهم الشخصية، فإنها تحقق أكبر قدر من العدالة لما توفره من إمكانات في تشخيص الضرائب وعدالة توزيع عبئها.



## (2) - التصريح من الغير:

قد تكلف الإدارة الضريبية غير المكلف بالضريبة في بعض الحالات لتقديم التصريح عن المادة الخاضعة للتكليف، كما في حالة صاحب العمل في الضريبة على الدخل الناتج عن العمل "ضريبة الرواتب والأجور" الذي يقدم إقراراً عن المرتبات والأجور التي يدفعها لموظفيه. وأهم ميزات هذه الطريقة تكمن في القضاء على العديد من فرص التهرب، إذ لا مصلحة لصاحب التصريح بتقديم بيان كاذب، وإذا كان هناك مصلحة في بعض الحالات الخاصة فإن التهرب يقتضي اتفاق إرادتين على القيام به، إرادة المكلف وإرادة صاحب التكليف، وأن يستفيد منه هذين الشخصين ما يتيح للدوائر المختصة فرصاً أكبر لكشف هذا البيان الكاذب.

## (3) - التقدير الإداري:

يترك المشرع للدوائر المالية في هذه الطريقة مهمة تقدير مطرح الضريبة بصورة مباشرة دون أن يقيدتها في ذلك بعلاقات أو بقرائن معينة، فتنتمتع الإدارة الضريبية هنا بحرية واسعة في اللجوء إلى الأدلة كافة التي تكشف عن مقدار دخل المكلف الخاضع للضريبة ومنها مناقشة المكلف نفسه. ويطبق هذا الأسلوب في حالتين رئيسيتين:

**الحالة الأولى:** إذا كان مطرح الضريبة ظاهراً بحيث يسهل تقدير المادة الخاضعة للتكليف، كما هي الحال في تقدير دخل الملكية العقارية، الأرض الزراعية - أبنية سكنية... وهكذا فمصدر الدخل هنا أموال ظاهرة لا يمكن إخفاؤها من جهة، أو من السهولة نسبياً معرفة ما تعطيه سنوياً من دخل من جهة أخرى، ويعطى المكلف عند العمل بهذه الطريقة جميع الضمانات اللازمة لإثبات عدم صحة التقدير، كالمراجعة الإدارية والطعن أمام اللجان المختصة.

**الحالة الثانية:** تعد بمثابة عقوبة على المكلف الذي يمتنع عن تقديم الدفاتر والمستندات التي نص عليها القانون أو عند الشك في حسن نيته أو امتناع المكلف عن تقديم إقراره في الموعد المحدد، ومثال هذه الحالة ما هو مقرر في قانون ضريبة الدخل السوري رقم /24/ لعام 2003 في المادة /18/ منه الذي يلزم المكلف بتقديم بيان عن أرباحه السنوية أو صورة عن ميزانيته أو خلاصة عن حسابات أرباحه وخسائره، تحت طائلة تقديرها من قبل الإدارة، ويبقى الحق للمكلف أن يطعن في هذا التقدير طبقاً لقواعد الطعن المقررة.

يمتاز هذا الأسلوب بفعاليته فيحدد مقدار مطرح الضريبة بسرعة، كما أنه يعد أقرب إلى تقدير الدخل تقديراً حقيقياً.

ومن عيوبه احتمال تعسف الإدارة المالية في تقدير دخل المكلف وفيه انحياز إلى جانب الخزنة العامة ويلقي في الوقت نفسه البينة الثبوتية على عاتق المكلف، عند محاولته إثبات عكس هذا التقدير.

#### ب- أسلوب التقدير غير المباشر:

وبموجبه يقدر مطرح الضريبة بصورة تقريبية طبقاً للدلائل أو قرائن معينة أو علامات ظاهرة ومعروفة، ويمتاز هذا الأسلوب بسهولة حيث يقدر المادة الخاضعة للتكليف دون أن يمسه أو يسيطر عليها استناداً إلى مظاهر تتم عنها وهو أسلوب خفي وغير مزعج حيث يخفف الاحتكاك بين المكلف والإدارة الضريبية إلا أنه بالمقابل غير دقيق.



ويطبق هذا الأسلوب بطريقتين رئيسيتين: التقدير بالاستناد إلى المظاهر الخارجية والتقدير المقطوع أو الجزافي.

#### (1) - التقدير بالاستناد إلى المظاهر الخارجية:

تعتمد الإدارة الضريبية في هذه الطريقة على هذه المظاهر بحسبانها القرائن الخارجية التي يحددها القانون لتقدير دخل المكلف باعتبارها كاشفة عن مقدار هذا الدخل وهو أسلوب تقريبي يفترض أن هذه المظاهر تدل على حالة المكلف وموارده، وأهم هذه المظاهر أو العلامات - قيمة إيجار المسكن - مساحة المنزل - وفخامة أثاثه - عدد العمال التابعين لصاحب العمل - قيمة إيجار محل العمل - عدد الخدم الذين يعملون عند المكلف - وكذلك عدد السيارات التي... وغير هذا، وفي فرنسا بدءاً من عهد الثورة وحتى

عام 1925 كانت توجد الضريبة العقارية المفروضة على أساس مظاهر خارجية معينة هي عدد الأبواب و النوافذ باعتبار أن منزل المكلف الغني أكثر أبواباً من المكلف الفقير<sup>2</sup>.

واعتمدت ضريبة التمتع التي كانت مطبقة في سورية إلى عهد قريب على هذه الطريقة، فكانت الإدارة تقدر أرباح المكلف استناداً إلى أجرة مراكز عمله وعدد العمال الذي يستخدمهم المكلف والمدينة التي يعمل بها<sup>3</sup>.

وتمتاز هذه الطريقة بالسهولة بالنسبة إلى الإدارة الضريبية، حيث تعتمد على مظاهر خارجية ثابتة وعلامات معروفة دون الحاجة إلى التحري عن حقيقة دخل المكلف حتى تقدرها بصورة صحيحة، كما تمتاز بالمحافظة على أسرار المكلف وعدم تدخل موظفي الإدارة الضريبية في شؤونه فهي طريقة غير مزعجة بالنسبة للمكلف من جهة ومن ثم تضمن عدم تعسف الإدارة في تقديرها لمطرح الضريبة من جهة أخرى، كما أنها لا تقسح مجالاً للتهرب من الضريبة إذ أنها تعتمد على مظاهر مادية ثابتة و ظاهرة لا يمكن إخفاؤها بسهولة.

وعلى الرغم من هذه المزايا فإن لطريقة المظاهر الخارجية عيوباً متعددة أهمها: أنها تؤدي إلى عدم فرض الضريبة على الدخل الحقيقي الذي حصل عليه المكلف، فالمظاهر الخارجية لا يمكن أن تدل دلالة صادقة على مقدار هذا الدخل على وجه التحديد. فضلاً عن هذا فإن المكلفين يلجؤون عادة إلى تقليل المظاهر التي تفرض على أساسها الضريبة للتهرب من دفعها كلياً أو جزئياً، وهذا ما حدث في فرنسا بالنسبة للضريبة على الأبواب والنوافذ ويعيب هذه الطريقة أيضاً أنها تؤدي إلى عدم مرونة الضريبة، فعلى الرغم من ازدياد الدخل لا يميل الأفراد إلى زيادة المظاهر التي تفرض على أساسها الضريبة بالنسبة نفسها لزيادة دخولهم، كما أن هذه الطريقة غير دقيقة في تقدير مطرح الضريبة لأنها تعتمد على قرائن ومظاهر كثيراً ما تخالف الواقع، وهذا ما يجعلها غير وافرة الحصيـلة وغير عادلة، فهي غير وافرة الحصيـلة لأنها لا تصيب المطرح الذي ليس له مظاهر خارجية وهي غير عادلة لأن الأرباح والثروة لا تتناسب في معظم الأحوال مع المظاهر الخارجية، والمثال على ذلك أن الصراف يتخذ من مخزن صغير مقراً له فيحقق أرباحاً كبيرة في حين تفرض طبيعة المهنة على المحامي أو الطبيب تأمين مقر ذي مظهر لائق مما يؤدي إلى فرض ضريبة مرتفعة عليه لا تتناسب ومقدار دخله الحقيقي بالمقارنة مع الصراف الذي لا تتطلب طبيعة مهنته تأمين مثل هذا المقر، وأخيراً إنها تجعل الضريبة غير حساسة

<sup>2</sup> - د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 174 و 175.

<sup>3</sup> - د. عصام بشور وآخرون، التشريع الضريبي، مرجع سابق ص 160.

بالنسبة لتقلبات الحالة الاقتصادية فتبقى حصيلتها نفسها أثناء الركود والأزمات وفي فترات الرخاء والازدهار لأن مظاهر المكلف خارجية لا تتغير بسرعة. وقد عدلت عن الأخذ بهذا الأسلوب معظم النظم الحديثة واقتصرت على اعتباره وسيلة لمراقبة صحة تصريح المكلف عن المادة الخاضعة للتكليف.

## (2) - طريقة التقدير المقطوع أو الجزافي:



تلجأ الإدارة الضريبية في هذه الطريقة إلى تحديد دخل المكلفين عن طريقة قرائن قانونية يحددها المشرع ومثالها أن يعد دخل المزارع مساوياً للقيمة الإيجارية للأراضي الزراعية التي يستغلها أو أن يعد دخل التاجر مساوياً لنسبة معينة من مبيعاته ونلاحظ أن الإدارة الضريبية هنا لا تحاول معرفة مقدار المطرح بصورة صحيحة ودقيقة بل تكتفي برقم إجمالي أو مقطوع يكون أحياناً أكثر من الحقيقة أو أقل منها مما يجعله تقديراً وسطياً في النتيجة.

ويؤخذ على هذه الطريقة بعدها عن الحقيقة والعدالة وعدم قيامها على أساس من التحديد الدقيق إلا أن طبيعة المطرح هو الذي يجبر المشرع على اللجوء إليها كما في حالة ضريبة الدخل المقطوع الذي أخذ فيها المشرع السوري في المادة /41/ من قانون ضريبة دخله رقم 24/ لعام 2003 بالنسبة إلى المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية والمهن العلمية.

### ثانياً: جباية الضريبة

تتبع الإدارة الضريبية طرقاً مختلفة لتحصيل الضرائب بحيث يختار لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة التي تحقق كلا من الاقتصاد في نفقات الجباية والملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة دونما تعسف أو تعقيد في إجراءاتها الإدارية، بحيث تحد ما أمكن من حساسية المكلف تجاه الضريبة. وتأتي مرحلة الجباية بعد تصفية الضريبة وتحديد مقدارها بصورة دقيقة أي انتهاء مرحلة تحققها.

## 1- طرق دفع الضريبة:

تتعدد طرق دفع الضريبة تبعاً لملاءة المكلف ونوع الضريبة وفق ما يلي:

أ- **في حالة ملاءة المكلف:** يلتزم المكلف في هذه الحالة بالذهاب من تلقاء ذاته إلى الإدارة الضريبية لدفع الضريبة ولا يكلف غيره بدفعها، هذا الالتزام يمثل القاعدة العامة في ذلك، كما هو الحال في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في سورية، إذ يلزم التشريع الضريبي السوري المكلف بالإفصاح عن دخله إلى الإدارة الضريبية ودفع الضريبة في مواعيد محددة تحت طائلة زيادة مقدارها في حال تأخره في دفعها عن الموعد المحدد.

### ب- في حالة عدم ملاءة المكلف:

نصت التشريعات الضريبية على ضرورة التضامن والتكافل بين مكلف ومكلف آخر في دفع الضريبة من أجل ضمان تحصيلها، خاصة إذا لم يكن المكلف قادراً على الدفع أو إذا حاول التهرب من تسديد ما عليه من ضريبة، ومثال ذلك إذا استأجر أحد الأشخاص متجراً صغيراً وفرضت عليه ضريبة على الدخل، فيقوم المكلف بنقل ملكية المحل التجاري إلى شخص ثالث، ويتم ذلك بصورة ظاهرية فقط بغية التهرب من دفع الضريبة، فيلجأ القانون في هذه الحالة إلى فرض التضامن في دفع الضريبة بين المالك السابق والمالك الحالي للمتجر وتبدو هذه الظاهرة بوضوح في الضرائب على الأرباح الرأسمالية حيث يفرض القانون التكامل والتضامن في دفع الضريبة بين المكلف وكل من له علاقة بمطرح الضريبة.

### ج- الجباية بالحجز عند الدفع:

تلجأ الإدارة الضريبية بصدد تحصيل بعض الضرائب إلى طريقة الحجز من المنبع، كما هو الحال في الضريبة على الرواتب والأجور في سورية في المادة /77/ من قانون ضريبة الدخل رقم 2003/24، ففي هذه الطريقة يلتزم صاحب العمل بجباية الضريبة من العامل وتوريدها إلى الإدارة الضريبية ولا يلتزم العامل بدفعها مباشرة إلى الإدارة الضريبية كما في الحالة السابقة.

### د- الدفع الفوري والدفع المؤجل:

تختلف الطريقة في تحصيل الضريبة باختلاف نوعها أحياناً فتكون بصورة فورية عند حدوث الواقعة المنشئة لفرض الضريبة في حالة الضرائب غير المباشرة حيث تحقق وتجبى في آن واحد كما هي الحال في الضرائب على الاستهلاك وفي الضرائب الجمركية.

أما في الضرائب المباشرة فيكون الدفع مؤجلاً حيث تمر فترة زمنية تفصل بين تحقق الضريبة وتصفيتهَا نظراً للفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف التنفيذية في فرض الضريبة المباشرة فيتوجب في الضرائب

المباشرة تنظيم جداول تحقق أولاً وإعلانها ثانياً ويقوم بذلك العاملون الإداريون، ثم إرسال هذه الجداول للجباية ثالثاً، ليقوم بجباية الضريبة بناءً على تلك الجداول العاملون في أقسام الجباية.

## 2- أساليب الجباية:

ثمة أساليب تستخدم في القيام بتحصيل الضريبة وهذه الأساليب تختلف باختلاف كفاءة الإدارة الضريبية من جهة ووعي المكلف الضريبي من جهة أخرى.

ويمكن أن نجمل أهم الأساليب بالطرق التالية:

### أ- الجباية بطريقة التلزم:

وبموجبه تعهد الدولة إلى أحد الأشخاص أو الشركات بأن يلتزم بتحصيل إيرادات الدولة من الضرائب على أن يقوم الملتزم مقدماً بدفع مبلغ مقطوع من المال إلى الدولة وبعد ذلك يقوم بتحصيل الضريبة من المكلفين بها والاحتفاظ بهذه الحصيلة لنفسه ويشترط أن تقوم الدولة بتسهيل مهمته للقيام بها. ومزية هذا الأسلوب هي ضمان حصول الدولة على مبالغ عاجلة تمثل حصيلة الضرائب ولا تتعرض إلى خطر نقص الحصيلة أو عجز بعض المكلفين عن الدفع.

ويؤخذ على هذا الأسلوب أنه يضع المكلفين تحت رحمة الملتزم وهو شخص لا هم له إلا العمل بكل الوسائل للحصول على أقصى قدر ممكن من الأموال من هؤلاء المكلفين فهو أسلوب مرهق وظالم للمكلفين، و يحرم الخزانة العامة من مبالغ طائلة تتمثل في الفرق بين نفقات التحصيل الحقيقية والمبلغ الذي يأخذه الملتزم بمقابل نفقات التحصيل.

كما يُعطى الملتزمون سلطة قوية تجعل منهم في مركز إداري قوي مستفيداً من امتيازات الإدارة في هذا المجال، لذلك نرى أن تحصيل الضرائب بما تعنيه من سلطة على المواطنين لا ينبغي أن يترك للأفراد مهما كان، بل يجب أن تقوم به الدولة ذاتها بواسطة جهاز إداري متخصص باعتباره يدخل ضمن اختصاصه ومظهراً من مظاهر السيادة، لذلك كله عدلت الدول في العصر الحديث عن هذا الأسلوب وتولت بنفسها تنظيم عملية جباية الضريبة، على الرغم من الدعوات الجديدة لخصخصة الإدارة الضريبية التي تدعو إلى فرز وتجنيد بعض وظائف الإدارة الضريبية وتكليف القطاع الخاص بها لحساب هذه الإدارة تحت رقابتها وإشرافها الكامل من أجل ترشيد موارد الإدارة الضريبية والارتقاء بقدراتها وإمكاناتها في النهوض بوظائفها بكفاءة أكبر<sup>4</sup>.

<sup>4</sup> - لمزيد من التفاصيل انظر: د. رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة 2005، ص 147 وما بعد.

## ب- الجباية المباشرة:

وبمقتضى هذا الأسلوب يقوم المكلف بدفع ما يترتب عليه من ضريبة إلى الإدارة المختصة بصورة مباشرة وذلك بتحويل المبالغ المستحقة عليه إلى الخزينة أو تعيين الدولة عدداً من الموظفين هم الجباة يقومون بتحصيل الضريبة مباشرة من المكلف.

## ج- الجباية بالحجز عند المنبع:

تتلخص طريقة الحجز من المنبع على تكليف شخص ثالث تربطه بالمكلف الحقيقي علاقة بمطرح الضريبة بحجز قيمة الضريبة المستحقة وتوريدها مباشرة إلى خزينة الدولة العامة، ويتبع هذا الأسلوب بصورة خاصة في الضرائب على الدخل الناجمة عن العمل فتكلف الإدارة الضريبية صاحب العمل بدفع ضريبة الرواتب والأجور عن عماله وموظفيه وذلك بحسبها من رواتبهم وأجورهم عند صرفها، وتوريدها إلى الخزينة العامة خلال خمسة عشرة يوماً من تحصيلها منه<sup>5</sup>.

ولهذه الطريقة في الجباية مميزات لكل من الإدارة الضريبية والمكلف وذلك أنها تعد أكثر طرق الجباية ملائمة للخزينة لما تحققه من وفرة في الحصيلة و حيلولة من التهرب من أداء الضريبة في أغلب الأحيان علاوة على تزويدها للخزينة العامة بسيل متدفق من الإيرادات، كما هي أسلوب ملائم للمكلف لأنه يجعل الضريبة غير منظورة لا يكاد يشعر بعبئها، ويؤخذ عليها أن هذه الطريقة تعتمد في الجباية على شخص ثالث غير الإدارة قد لا يكون على علم تام بقوانين الضرائب وأحكامها مما يؤدي إلى احتمال عدم توفيقه في تفسير أحكامها وفي تقدير قيمة الضريبة التي يتعين عليه استقطاعها وتوريدها للخزينة العامة. وقد طبق هذا الأسلوب في الولايات المتحدة وفرنسا وبريطانيا وهو مطبق في سورية في تحصيل الضريبة على الرواتب والأجور.

## د- الجباية باستخدام أوراق ذات قيمة مالية:

وبموجب هذه الطريقة تقوم الإدارة المالية بوضع أوراق ذات قيمة مالية في التداول من أجل تحصيل المبلغ المستحق على المكلفين، مثالها أن يشتري المكلف مثلاً الطوابع القانونية من الإدارة أو البائعين المرخص لهم بيعها ويلصقها على العقود والإعلانات، وهذا الأسلوب مستخدم في جباية الرسوم والضرائب المباشرة ذات الحصيلة الضئيلة، كما هو الحال في ضريبة رسم الطابع المفروضة في سورية<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> - (م/77) من قانون ضريبة الدخل في سورية رقم 24/2003

<sup>6</sup> - لمزيد من التفاصيل انظر: قانون رسم الطابع الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 44 لعام 2005 وخاصة المادة /10/

ومن ميزات هذا الأسلوب الملاءمة للمكلف والسرعة في الجباية قبل تحققها، إذ تحصل الإدارة على قيمة الضريبة عند بيع الأوراق ذات القيمة المالية وقبل استعمالها من قبل المكلف أي قبل تحقق الضريبة. وفي الجمهورية العربية السورية وبموجب المادة /2/ من قانون جباية الأموال العامة رقم 1956/341 يتم تسديد الضرائب والرسوم بإحدى الوسائل التالية:

- نقداً لأحد صناديق الخزينة أو لأحد الصناديق المعتمدة من قبلها.
- حوالة بريدية أو ما يماثلها.
- شيكاً أو تحويلاً مصرفياً.
- بموجب إسناد الدين العام.

ومع ذلك يحق لوزارة المالية بصورة استثنائية أن تتابع أعمال الجباية بواسطة جباية سيارين وهذه الطريقة كثيراً ما يلجأ إليها وخاصة عند تسديد الضرائب والرسوم المحلية كجباية رسم الخدمات<sup>7</sup>.

#### هـ- الجباية بالمقاصة:

الأصل عدم جواز المقاصة في دين الضريبة، وقد استقر على هذه القاعدة الفقه والقضاء في فرنسا فقد حكم مجلس الدولة الفرنسي بعدم جواز المقاصة حتى في حالة كون الدين الذي للمكلف على الدولة هو استرداد لضريبة دفعت دون وجه حق، إلا أن المشرع في كثير من الدول سمح في أحوال استثنائية بجباية الضريبة بالمقايضة، والمثال على ذلك في حالة كون الخزينة العامة مدينة للمكلف فيحق لها المقاصة بين ما هو مستحق عليها وما هو مستحق للمكلف على الخزينة ولو اختلف سبب الدين، أما في الجمهورية العربية السورية فإن الجباية بالمقاصة ممنوع<sup>8</sup>.

- وتعد المقاصة غير مرغوب فيها لعدة أسباب:
- المقاصة تمنع الضريبة من تحقيق أغراضها.
- المقاصة تؤدي إلى مخالفة المبادئ العامة للموازنة (مبدأ الشمول).
- المقاصة تتعارض وسلطة الدولة وسيادتها.

---

الفقرة أ التي سمحت بتسديد رسم الطابع بطريقة الإلصاق على ألا يزيد مقدار الرسم على الألف ليرة سورية.

<sup>7</sup> - المفروض بالمرسوم التشريعي رقم 1 لعام 1994.

<sup>8</sup> - فقد جاء في المادة الثالثة من قانون جباية الأموال العامة رقم 341 لعام 1956: "لا يجوز للإدارات والمؤسسات العامة أن تقتطع من مطالب أصحاب المبالغ المترتبة عليهم لقاء الضرائب والرسوم ومختلف الذمم".



### 3- ضمانات جباية الضريبة:

أحاط المشرع تحصيل الضريبة بضمانات متعددة لما في حصول الدولة على الضرائب من أهمية بالغة حيث حدد المشرع الأساليب التي يمكن للإدارة الضريبية اللجوء إليها في حال امتناع المكلف عن تسديدها، وأهم هذه الأساليب:

أ- التسديد الجبري: أعطى المشرع للإدارة الضريبة السلطة اللازمة لإجبار المكلف على الدفع من خلال الإنذارات المشعرة بلزوم تسديد الضريبة أولاً، فإذا لم يرضخ ويدفع الضرائب يكون للإدارة الضريبية حق وضع يدها على أموال هذا المكلف وبيعها بالمزاد العلني بغية استيفاء حق الخزينة العامة وقد أجاز التشريع الضريبي السوري الحجز الاحتياطي في قانون جباية الأموال العامة على أموال المكلف سواء كانت في حيازته أم في حيازة الغير، وكذلك الحجز الاحتياطي على أموال المكلف إذا لم يكن له موطن ثابت أو إذا توافرت القناعة بأن المكلف يسعى لتهريب أمواله أو لإخفائها<sup>9</sup>.

ب- تقرير حق الامتياز لدين الضريبة عن غيره من الديون الأخرى<sup>10</sup>.

ج- تقرير قاعدة عدم وقف تنفيذ تحصيل الضريبة عند المعارضة أو التظلم من قانونيتها أمام المراجع الإدارية والقضائية المختصة.

د- فرض الغرامات والجزاءات على مخالفة أحكام التشريع الضريبي.

هـ- التسديد بالضمانات، فقد لا يكون التسديد الجبري كافياً لضمان حقوق الخزينة فتستخدم هذه الطريقة في حال عدم امتلاك المكلف الأموال التي يمكن أن يحجز عليها لتحصيل الضرائب المستحقة أو في حال تهريب المكلف لأمواله، كأن يفرض القانون حالة التضامن والتكافل بين المكلف وشخص ثالث في دفع الضريبة.

<sup>9</sup> - حيث أن المادة /2/ من قانون جباية الأموال العامة رقم 341 لعام 1956 تنص على أن لوزارة المالية أن تتخذ بحق

المكلفين المتخلفين عن الدفع التدابير الإجرائية التالية:

- الإنذار ويقوم مقام الإنذار ببيان التكاليف أو الإخبار به

- الحجز وبيع العين المحجوزة

<sup>10</sup> - المادة /1118/ من القانون المدني السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 84 لعام 1949.

## تمارين:

اشر إلى الإجابة الصحيحة:

1. الضرائب المباشرة:

1. تجبى قبل أن تحقق.
2. تجبى وتحقق بوقت واحد.
3. تحقق ثم تجبى.
4. تفرض على الدخل عند خروجها من المكلف.

الجواب الصحيح هو رقم: 3.

2. في أسلوب الحجر عند المنبع:

1. هو أسلوب ملائم للخرينة وغير ملائم للمكلف.
2. هو أسلوب ملائم للمكلف وغير ملائم للخرينة.
3. هو أسلوب ملائم للمكلف والخرينة.
4. هو أسلوب غير ملائم للمكلف والخرينة.

الجواب الصحيح هو رقم: 3.

3. يقصد بتحقق الضرائب:

1. حساب مبلغ الضريبة.
2. حساب مبلغ الضريبة وتحصيلها.
3. تحصيل الضريبة وإدخالها الخزينة العامة.
4. تحديد نوع المطرح ومقداره ومقدار الضريبة.

الجواب الصحيح هو رقم: 4.

# الوحدة التعليمية الحادية عشرة

## الانعكاس الضريبي

### الكلمات المفتاحية:

الانعكاس الضريبي - التهرب الضريبي

### المخلص:

الانعكاس الضريبي هو عملية اقتصادية، يتوصل بواسطتها دافع الضريبة (المكلف القانوني) إلى نقل ما دفعه كله أو بعضه أو أكثر منه إلى شخص آخر (المكلف الفعلي أو الاقتصادي) عن طريق المبادلات من خلال تغيرات الأسعار، مستعيناً ببعض الظروف الاقتصادية.

التهرب الضريبي هو ظاهرة اقتصادية وضريبية خطيرة، تتمثل في محاولة المكلف التخلص كلياً أو جزئياً من دفع الضريبة المكلف بها، باتباع أساليب وأعمال تخالف روح القانون، قد تصل إلى حد مخالفة نصوصه.

### الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً على:

- 1- تعريف الانعكاس الضريبي
- 2- معرفة شروط الانعكاس الضريبي وصوره
- 3- تمييز العوامل المؤثرة في الانعكاس الضريبي
- 4- تعريف التهرب الضريبي
- 5- تمييز أنواع التهرب الضريبي وأسبابه وأساليبه مكافحته

يعد الانعكاس الضريبي من الظواهر المعقدة التي يصعب تحديدها والسيطرة عليها بصورة دقيقة ونهائية وتحدث بعد أن يدفع المكلف القانوني الضريبة لخزينة الدولة، في معرض محاولاته للتخلص من عبئها ويكون ذلك على حساب شخص آخر يدعى المكلف الفعلي الذي يقوم مقامه في تحمل عبئها. فنقل العبء الضريبي (الانعكاس الضريبي) لا يعد مخالفاً للقانون ولا يقع مرتكبه تحت طائلة القانون وهذه الحقيقة جعلت التدخل للحد من الآثار المترتبة على هذه الظاهرة أو تعديل نتائجها أمراً صعباً ومتعزراً في بعض الأحيان.

### أولاً: تعريف الانعكاس الضريبي



من صفات الضريبة محاولة الالتصاق بمؤديها، ولكن كل مكلف يؤدي الضريبة يحاول نقلها عنه والرجوع بها على غيره، وكثيراً ما ينجح المكلف بذلك<sup>1</sup>.

وهكذا يمكن أن نميز - في معرض دفع الضريبة - بين نوعين من المكلفين: المكلف القانوني والمكلف الاقتصادي.

فالمكلف القانوني: هو الذي يؤدي الضريبة إلى الخزينة، وتحديده سهل للغاية، فهو الملزم بموجب قانون فرض الضريبة بتأديتها.

أما المكلف الاقتصادي: فهو الذي يتحمل عبء الضريبة وتستقر عليه في نهاية انعكاساتها من واحد إلى آخر، وقد يكون واحداً، وقد يكون أكثر لأن دافع الضريبة قد لا يتيسر له الرجوع بها على شخص واحد فيستردها من أشخاص عديدين. وبالتالي فإن هذا المكلف هو المكلف الحقيقي الذي تنتهي عنده سلسلة الرجوع وهو الذي يتحمل عبء الضريبة بشكل نهائي، ويسمى ذلك الاستقرار الضريبي وبهذا يمكن

<sup>1</sup> - د. حسن عواضة ود. عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، دار الخلود للنشر، لبنان، ط1 1995، ص399.

تعريف الانعكاس الضريبي بأنه "عملية اقتصادية، يتوصل بواسطتها دافع الضريبة (المكلف القانوني) إلى نقل ما دفعه كله أو بعضه أو أكثر منه إلى شخص آخر (المكلف الفعلي أو الاقتصادي) عن طريق المبادلات من خلال تغيرات الأسعار، مستعيناً ببعض الظروف الاقتصادية أو باختصار هو نقل عبئها من المكلف الذي حدده القانون إلى شخص آخر.

### ثانياً: شروط الانعكاس الضريبي

كي يمكن نقل عبء الضريبة فإنه لا بد من توافر شرطين:

**الشرط الأول:** أن يكون مطرح الضريبة سلعة ينتجها المكلف القانوني أو خدمة يقوم بها بقصد مبادلتها، وبناء على هذا فإن انعكاس الضريبة العامة على الإيراد أو على الرأسمال أصعب من الضرائب غير المباشرة، لأنها تصيب مجموع دخل المكلف أو ثروته، فلا تصيب سلعة معينة ينتجها أو خدمة يؤديها لبيعها لغيره<sup>2</sup> كي يستفيد المكلف من هذه العملية للقيام بعبء الضريبة وعلى العكس تعد الضرائب غير المباشرة المجال الطبيعي لعملية الانعكاس لأنها تصيب سلعاً أو خدمات يبيعها المكلف لغيره. كما يمكن أن ينتقل عبء الضرائب المباشرة العينية على دخول عوامل الإنتاج (دخل المباني، دخل العمال، دخل رأسمال المال الخ...) لأنها تدخل في ثمن السلع أو الخدمات التي يبيعها أو يقوم بها المكلف<sup>3</sup>.

**الشرط الثاني:** أن يكون تغيير ثمن السلعة أو الخدمة المفروض عليها الضريبة ممكناً.

تتوقف قدرة المكلف القانوني في نقل عبء الضريبة على إمكانيته في تغيير سعر السلعة أو الخدمة المفروض عليها الضريبة، أو تغيير أثمان عوامل إنتاج السلع والخدمات المفروضة عليها الضريبة، أو تغيير أثمان سلع أو خدمات أخرى غير السلع المفروضة عليها الضريبة، يقوم المكلف بمبادلتها أو التعامل بها، أي بيعها أو شراءها، وهذا يتوقف على عدة عوامل كما سنرى.

### ثالثاً: صور الانعكاس الضريبي

يمكن التمييز بين أنواع مختلفة من صور الانعكاس الضريبي:

<sup>2</sup> - د. عادل أحمد حشيش د. مصطفى رجدي شيجا، مقدمة في الاقتصاد العام، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 1998، ص 226.

<sup>3</sup> - محمد رياض عطية، موجز في المالية العامة، المكتبة الاقتصادية، دار المعارف بمصر، 1969، ص 227.

**1. الانعكاس إلى الأمام والانعكاس إلى الخلف:** يكون الانعكاس إلى الأمام في حالة تمكن المكلف القانوني من نقل عبء الضريبة إلى مرحلة تالية من مراحل إنتاج السلعة أو تداولها، أي إلى الشخص الذي يلي المكلف القانوني في الدورة الاقتصادية كأن يتمكن المنتج أو المستورد من إدماج الضريبة التي دفعها في ثمن البيع وتحميلها للمستهلك.

أما الانعكاس إلى الخلف: فهو نقل عبء الضريبة إلى الشخص الذي يأتي في المرحلة السابقة في الدورة الاقتصادية بالنسبة للمكلف القانوني. كأن يعود التاجر إلى المنتج طالباً تخفيض أسعار منتجاته إثر فرض ضريبة على المبيعات تقع على عاتق التاجر.

ويحدث الانعكاس إلى الأمام في حالات ازدهار الاقتصاد عندما يكون الطلب مرتفعاً الذي يسمح بزيادة الأسعار. وهي ظاهرة شائعة في الضرائب غير المباشرة، أما الانعكاس إلى الخلف فيحدث في حالات الركود الاقتصادي عندما لا يسمح بزيادة الأسعار، وغالباً يحدث جزئياً على السلع المفروضة عليها ضرائب مباشرة.

**2. الانعكاس الجزئي والانعكاس الكامل والانعكاس المزدوج:** يقع الانعكاس الجزئي عندما لا ينقل المكلف القانوني سوى جزء من عبء الضريبة إلى الآخرين ويتحمل الجزء الباقي.

أما الانعكاس الكامل: فيتحقق عندما يقوم المكلف القانوني بنقل كامل عبء الضريبة إلى الغير.

أما في حالة الانعكاس المزدوج: فلا يكفي المكلف القانوني بنقل عبء الضريبة كاملاً إلى الغير وإنما يستغل الفرصة ليحقق ربحاً إضافياً، فيزيد المبلغ الذي ينقل إلى الغير عن المبلغ الذي دفعه ضريبة إلى خزينة الدولة مستفيداً من ظروف السوق وغيرها من العوامل.

**3. الانعكاس البسيط والانعكاس المركب:** يقصد بالانعكاس البسيط، نقل عبء الضريبة من المكلف القانوني إلى الغير الذي يستقر عليه عبء الضريبة ويصبح المكلف الحقيقي لتستقر عليه عبء الضريبة، أي نقل عبء الضريبة لمرة واحدة.

أما الانعكاس المركب: فهو نقل عبء الضريبة عدة مرات من شخص إلى آخر قبل أن يستقر في النهاية على المكلف الحقيقي. كأن يقوم المنتج بزيادة أسعار سلعه الإنتاجية بغية نقل عبء الضريبة إلى تاجر الجملة، الذي يزيد في أسعارها فيحول عبء الضريبة منه إلى تاجر المفرق الذي يرفع بدوره أسعارها ليتحمل الضريبة للمستهلك بالنهاية.

**4 . الانعكاس المقصود والانعكاس غير المقصود:** يكون الانعكاس مقصوداً عندما يقصد المشرع أن لا يستقر العبء الضريبي على المكلف القانوني بل يعلم بصورة مسبقة أن هذا الأخير سوف ينجح في نقل العبء الضريبي إلى غيره.

أما إذا اعتقد المشرع أن العبء الضريبي سوف يستقر على المكلف القانوني وعلى الرغم من ذلك يستطيع هذا الأخير نقل العبء الضريبي إلى شخص آخر يكون الانعكاس غير مقصود.

ولابد من الإشارة إلى أن الانعكاس الضريبي لا يتوقف على إرادة المشرع، فهناك عوامل كثيرة خارجة عن إرادته تتحكم به، فقد ينجح المكلف القانوني بنقل عبء بعض الضرائب التي لا يريد المشرع لها أن تنتقل، وقد لا يستطيع أن ينقل عبء ضرائب أخرى يرغب المشرع بنقلها.

لما تقدم لا يمكن الاعتماد في كل الأحوال على قصد المشرع في عملية نقل عبء الضريبة، فهناك ضرائب لا تقبل الانعكاس بطبيعتها كالضريبة على التركات، وأخرى انعكاسها صعب كالضرائب على الدخل، وثالثة انعكاسها سهل كالضرائب غير المباشرة عموماً.

#### رابعاً: العوامل المؤثرة في الانعكاس الضريبي

إن نقل عبء الضريبة هو مسألة اقتصادية تتعلق بالأسعار وحركة العرض والطلب بالدرجة الأولى فيتحكم في انعكاس الضريبة أربعة عوامل رئيسة هي: اقتصادية وسياسية ومالية ونفسية.

**1. العوامل الاقتصادية:** يؤثر في الانعكاس الضريبي عوامل اقتصادية عديدة تختلف أهميتها تبعاً لحالة السوق ونوع السلعة أو الخدمة محل الانعكاس، وتبعاً لذلك لا بد من دراسة هذه العوامل، فإنها مجتمعة تؤثر في هذه العملية:

أ- **حالة السوق:** وفقاً للتحليل الاقتصادي التقليدي فإنه يصعب حدوث الانعكاس الضريبي في حالة المنافسة التامة، ولكن المنافسة التامة هي افتراض نظري لا يمكن أن يتحقق إلا بظروف نادرة وخاصة.

أما في حالة الاحتكار: فإنه يسهل على المنتج زيادة ثمن السلعة لينقل العبء الضريبي الذي تحمله إلى الغير. ولكن يبقى سلوكه محكوماً على الدوام بالمفاضلة بين مقدار الربح الذي سوف يحصل عليه في

حالة زيادة الأسعار ونقل العبء الضريبي ومقدار الربح الذي سوف يحققه إذا احتفظ بالأسعار نفسها ويتحمل هو مقدار الضريبة.

أما في ظل المنافسة الاحتكارية: وهي الحالة التي تسود المجتمعات الرأسمالية المعاصرة، وفيها يستطيع كبار المنتجين في معظم الأحيان تحميل أثمان المنتجات عبء الضريبة سواء أصابت الضريبة الإنتاج أم الاستهلاك أم الأرباح التجارية والصناعية، وذلك يتوقف بدوره على أثر العوامل الأخرى.

**ب- مرونة العرض والطلب:** تتوقف مرونة الطلب والعرض للسلع على درجة حساسية كل منها للتغيرات في مستوى الأسعار. فإذا انخفض الطلب على سلعة ما نتيجة زيادة سعرها أو ارتفع أثر انخفاضها وكان الطلب عليها مرناً وفي هذه الحالة يتعذر انعكاس الضريبة كما في السلع الكمالية التي تتصف بأنها شديدة المرونة، أما الطلب على السلع الضرورية فضعيف المرونة، لأنها سلع يحرص الجميع على الحصول عليها مهما ارتفعت أثمانها وبالتالي يسهل انعكاس الضريبة بشأنها.

بصفة عامة إن إمكانية حدوث الانعكاس الضريبي تكون أكبر كلما قلت درجة مرونة الطلب.

أما درجة مرونة العرض: فتتوقف على مقدار المخزون من السلعة وعلى قابليتها للتخزين وهذا يؤثر في عملية الانعكاس الضريبي، وهذا يرتبط أيضاً بتكاليف إنتاجها فنقل عبء الضريبة يؤدي إلى زيادة الأسعار وهذا يؤدي بدوره إلى انخفاض الطلب إن كان مرناً مما يؤدي إلى انخفاض الإنتاج (العرض) فإن أثر ذلك في انخفاض تكاليف الإنتاج أو ثباتها فإن ذلك يمكن المنتج من زيادة أسعارها ونقل عبء الضريبة. أما إذا أدى ذلك إلى زيادة تكاليف الإنتاج (السلع الصناعية) فلا يمكن نقل عبء الضريبة لان ذلك سوف يضاعف زيادة أسعارها مما يزيد من تكاليف إنتاجها أكثر، فكلما كانت مرونة العرض ضعيفة، كلما كان نقل عبء الضريبة إلى المستهلك أكثر صعوبة والعكس صحيح.

**ج- الظروف الاقتصادية السائدة في المجتمع:** وتلعب هذه الظروف دوراً كبيراً في إمكانية حدوث الانعكاس الضريبي من عدمه. ففي حالة الازدهار الاقتصادي يسهل حدوث الانعكاس لأن حساسية الطلب لزيادة الأسعار تقل ومن ثم تميل مرونة الطلب إلى الانخفاض أما في فترات الكساد فيصعب حدوث الانعكاس باتجاه المستهلكين لأن حساسية الطلب تزيد بالنسبة لارتفاع الأسعار، مما يؤدي إلى قلة حجم الطلب بالمقارنة لحجم العرض ومن ثم تأخذ الأثمان في الانخفاض. ويلاحظ أنه في هذه الفترات يسهل حدوث الانعكاس الضريبي إلى الخلف أي إلى المنتجين.



د- إستراتيجية الشركات والمشروعات الاقتصادية: في إطار المنافسة بين المنتجين قد تفضل بعض الشركات خلال فترة معينة تحمل العبء الضريبي كاملاً وعدم زيادة أسعار منتجاتها وتهدف من وراء ذلك إلى تحقيق عدة أمور منها: عدم إثارة الرأي العام في حالة زيادة الأسعار، أو رفع قدرتها الإنتاجية وزيادة رقم مبيعاتها ولو انخفضت نسبة أرباحها خلال تلك الفترة.

2. العوامل السياسية: وتشكل هذه العوامل ردع للمكلف القانوني تنهيه عن نقل عبء الضريبة وتمثل في خشيته من رد فعل الدولة والمنظمات الشعبية والمستهلكين في حال زيادة أسعار السلع وتضمينها إجمالي العبء الضريبي الذي تحمله وخاصة في الدول التي يؤثر فيها الرأي العام وجمعيات حماية المستهلك.



3. العوامل المالية: ويقصد بها التنظيم الفني للضريبة، فالأصول العلمية لفرض الضريبة تؤثر في انعكاسها.

أ - فإذا كانت الضريبة تحقق مبدأ الشمول الشخصي والمادي، كان انعكاسها سهلاً، أما إذا فرضت على سلعة أو خدمة دون أخرى أو شخص دون غيره، فإنه يصعب انعكاسها في سوق المنافسة بسبب مرونة الطلب وهذا يتوقف بدوره على نوع السلعة أو الخدمة وتكاليف إنتاجها كما وجدنا.

ب - يتأثر الانعكاس بنوع مطرح الضريبة: فهناك ضرائب قابلة للانعكاس بطبيعتها مثل الضرائب على الاستهلاك أو الضرائب غير المباشرة وهناك ضرائب لا تقبل الانعكاس بطبيعتها مثل الضرائب العامة على الدخل وضرائب ورأس المال.

ج - يلعب أسلوب جباية الضريبة دوراً في نقل عبء الضريبة: ففي أسلوب الحجز عند المنبع لا يحاول المكلف نقل عبء الضريبة التي يسددها لأنه لا يشعر بثقلها، أما في أسلوب الجباية المباشرة، فيحاول المكلف نقل عبئها لأنه يشعر بوطأتها.

د - يلعب معدل الضريبة دوراً في نقل عبء الضريبة: فإذا كان مرتفعاً يسعى المكلف إلى نقل عبئها إلى الغير وينعكس الأمر في غير ذلك، كما أن الضرائب ذات المعدل النسبي قابلة للانعكاس عندما تفرض على الطبقات ذات الدخل المحدود في حين لا تسعى الطبقات ذات الدخل المرتفع إلى نقل عبئها. أما الضرائب التصاعدية فإنها الأقل إنعكاساً لأنها عادلة وتتناسب مع حجم مطرح الضريبة.

#### 4. العوامل النفسية: تؤثر العوامل النفسية في نقل

عبء الضريبة، فعندما يكون المكلف ذا وعي ضريبي مرتفع يتولد لديه شعور بأنه يشارك في تحمل الأعباء العامة عن طريق تسديده الضريبة، وأن هذا واجبه تجاه الدولة التي تقدم له الخدمات بمختلف أشكالها، فإنه لن يسعى إلى نقل عبئها إلى الغير. كما تلعب العادة دوراً في هذا المجال.



فعندما يعتاد المستهلك شراء سلعة بسعر معين، فإنه نفسياً يكون غير مهياً لتقبل زيادة في سعرها نتيجة نقل عبء الضريبة إليها.

#### خامساً: آثار الانعكاس الضريبي

تبدو أهمية دراسة وتحليل عملية الانعكاس الضريبي لأنها تؤدي إلى الإخلال بأهم القواعد العلمية للضريبة وخاصة قاعدة الضرائب الوظيفية وقاعدة العدالة الضريبية، فلا يمكن إغفال هذه الظاهرة من قبل المشرع.

1- فاستناداً إلى قاعدة الضرائب الوظيفية، ينظر إلى الضريبة بحسبانها أداة تستهدف تحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية معينة. وتحقيق هذه الأهداف يتوقف على استقرار عبء الضريبة في ذمة

بعض المكلفين القانونيين دون غيرهم، فإذا لم يتم الإلمام والإحاطة بكل قواعد واتجاهات الانعكاس الضريبي، فإن فرض هذه الضريبة سوف يؤدي إلى أهداف غير المرغوب فيها من النواحي السابقة.

2- أما بالنسبة لقاعدة العدالة الضريبة فإن إغفال عملية الانعكاس الضريبي واحتمال حدوثها عند رسم السياسة الضريبية لابد وأن يؤدي إلى سوء في توزيع الأعباء الضريبية على المكلفين بما يحقق المساواة في التضحية وهذا بدوره يؤثر سلباً في تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين، لذلك لا بد من أخذ هذه العملية بالحسبان عند رسم السياسة الضريبية للدول.

## التهرب الضريبي

هو ظاهرة من الظواهر الضريبية والمالية، التي تؤكد الدراسات والإحصاءات شيوعها في كل دول العالم تقريباً، وقد نشأ التهرب الضريبي، كونه وسيلة من وسائل التخلص من الأعباء الضريبية الواقعة على كاهل الفرد المكلف، سواءً كان مرتكبها شخصاً طبيعياً أم اعتبارياً.

### أولاً: تعريف التهرب الضريبي

لم تحظ ظاهرة التهرب الضريبي بالأهمية المطلوبة في الفكر الضريبي، حتى منتصف القرن العشرين، حيث نالت اهتماماً نظرياً متزايداً بعد ذلك، وذلك للأسباب التالية:

- 1- الارتباط الشديد والملحوظ بين التهرب الضريبي وبين اتساع ظاهرة الاقتصاد الخفي<sup>4</sup>.
- 2- الأثر السلبي الناجم عن التهرب الضريبي، كونه يقلل من فاعلية السياسات المالية التي تنتهجها الحكومات بغرض رفع معدل النمو والتقدم في عملية إعادة توزيع الدخل.
- 3- تقادم ظاهرة العجز في الموازنة العامة للدولة، وذلك في المجتمعات المعاصرة باختلاف أنظمتها السياسية ودرجات نموها الاقتصادي.

يمكن تعريف التهرب الضريبي، بأنه (ظاهرة اقتصادية وضريبية خطيرة، تتمثل في محاولة المكلف التخلص كلياً أو جزئياً من دفع الضريبة المكلف بها، بإتباع أساليب وأعمال تخالف روح القانون، قد تصل إلى حد مخالفة نصوصه)، ويمكن أن يتم قبل تحققها باستخدام بعض الوسائل التي لا تحقق التزاما على المكلف، أو بعد تحققها أي بعد أدائها إلى الخزينة.

لذلك يجب النظر إلى التهرب الضريبي في إطاره الاقتصادي الشامل، بحسبانه يشكل ضياعاً لثروة الدولة وأموالها، وليس في إطاره القانوني فقط، وبهذا المعنى يمكن أن يأخذ أحد أشكال ثلاثة هي:

أ: **تجنب ضريبي**: وهو أقلها شدةً وخطورةً، حيث يتمثل بابتعاد المكلف أصلاً عن الخضوع للتكليف الضريبي، كأن يمتنع عن شراء سلعةٍ تخضع للضريبة على القيمة المضافة<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> - د. محمود عبد الفضيل - جيهان دياب (أبعاد ومكونات الاقتصاد الخفي وحركة الأموال السوداء في الاقتصاد المصري، 1974 - 1984، في إطار نظام متطور للحسابات القومية)، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، عدد 400، السنة 76، القاهرة، 1985

ب: تهرب ضريبي بحت: حيث يتجسد بمحاولات المكلف الخاضع للضريبة أن يفلت من دفع الضريبة التي تترتب عليه قانوناً سواءً بالاستفادة من ثغرات قوانين فرض الضريبة، أم بالتلاعب في المصطلحات القانونية دون خرقها. كاستخدام أسعار التحويل أو الاعتماد على مفهوم المنشأة الثابتة بقصد التخلص من الأعباء الضريبية<sup>6</sup>.

ج: غش ضريبي: وهو أخطر أشكال التخلص من الضرائب، باعتباره يرتكز على استخدام وسائل وأساليب مخالفة للقوانين كالاختيال والغش والتزوير في سبيل التخلص من دفع الضرائب. ومثال ذلك تقديم إقرارات مزورة أو وهمية إلى مصلحة الضرائب<sup>7</sup>.

### ثانياً: أنواع التهرب الضريبي

يتنوع التهرب الضريبي بحسب الزاوية التي ينظر إليه من خلالها، وفق تقسيمين رئيسيين هما:

1- تقسيم التهرب الضريبي وفقاً لمعيار المقدار أو الحجم: ينقسم بموجبه إلى نوعين، تهرب كلي وتهرب جزئي.

أ- التهرب الضريبي الكلي: هو التهرب الحاصل عندما يستطيع المكلف التخلص من دفع الضريبة المكلف فيها بشكل كامل، وتتحقق تلك النتيجة إما بإخفاء نشاط المكلف كلياً أو بإخفاء ذلك الجزء من نشاطه الخاضع لضريبة نوعية قائمة بذاتها عن باقي نشاطه الاقتصادي.

ب- التهرب الضريبي الجزئي: ينشأ عندما يتمكن المكلف من التخلص من جزء من الضريبة المستحقة عليه، وذلك إما بإسقاط بعض عناصر نشاطه الخاضع للضريبة قانوناً، بحيث لا يعبر الجزء المتبقي والظاهر عن حقيقة نشاطه الفعلي. وهذا سيؤدي بالضرورة إلى ربط الضريبة عليه بأقل مما كان يجب. ويمكنه ذلك أيضاً من خلال تمكنه من التخلص جزئياً من نوع ما من الضرائب، بإسقاط بعض العمليات أو الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة.

<sup>5</sup> - لمزيد من التفاصيل انظر: د. محمد نجيب جادو، ظاهرة التسرب الضريبي وأثارها المالية والاقتصادية، دراسة تطبيقية في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، ط1، 2004، ص 79 وما بعد.

<sup>6</sup> - - لمزيد من التفاصيل انظر: د. جميل صابوني، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه كلية الحقوق، جامعة عين شمس 2005، ص 22 وما بعد.

<sup>7</sup> - د. فوزي عطوي، مرجع سابق، ص 274.

2- تقسيم التهرب الضريبي وفقاً لمعيار مكان حدوثه<sup>8</sup>: يقسم التهرب الضريبي طبقاً للمعيار الإقليمي (أي من زاوية حدوثه داخل أو خارج إقليم الدولة) إلى نوعين رئيسيين هما: التهرب الداخلي أو الوطني، وتهرب خارجي أو دولي.

أ- التهرب الضريبي الداخلي (الوطني): ويعد الأكثر شيوعاً وقدماً في العالم من التهرب الدولي. وهو التهرب الواقع داخل حدود الدولة الواحدة. ويكثر اللجوء إليه في إطار الضرائب المباشرة، التي تعتمد غالباً على تقديم إقراراتٍ ضريبية من المكلف إلى الإدارة الضريبية، كما في الضريبة على أرباح المهن والحرف التجارية والصناعية.

ب- التهرب الضريبي الخارجي (الدولي): وهو التهرب الحاصل خارج حدود الدولة الواحدة، نتيجة استفادة المكلف من مبدأ السيادة الضريبية للدولة، وقيامه باستغلال ارتباطه بعلاقة تبعية تربطه بعدة دول (سواءً لحمله لجنسية إحداها أم بعضها، بحسب معيار التبعية السياسية، أم حسب معيار التبعية الاجتماعية، أم وفقاً لمعيار التبعية الاقتصادية)، وذلك بهدف التخلص من التزاماته الضريبية، والواقع العملي يثبت ندرة حدوث تهرب كلي من الضرائب على الصعيد الدولي.

### ثالثاً: أسباب التهرب الضريبي:

هنالك أربعة أسباب رئيسة تساعد على التهرب من الضريبة هي كما يلي:

1- الأسباب النفسية والسلوكية: إن نطاق وحجم التهرب الضريبي يختلف من بلدٍ إلى آخر، كما أنه يختلف أيضاً من شخصٍ لآخر. تبعاً لمجموعةٍ من العوامل النفسية التي تحكم سلوك المكلفين، والتي قد تخفف أو تزيد من الآثار الاقتصادية المترتبة على الضريبة والمرتبطة فيها بشكلٍ وثيق. فالأسباب النفسية للتهرب الضريبي ترتبط برغبة الفرد في الاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة، والعبء النفسي للضريبة، أي تفاوت المكلفين في إدراك مفهوم الضريبة ودورها وغرضها وكيفية إنفاق حصيلتها، وهو أحد المفاهيم الأساسية المحددة للسلوك الإنساني، والذي يختلف تبعاً لاختلاف شخصيات هؤلاء المكلفين ودرجة تعلمهم. فالتهرب الضريبي هو رد فعل المكلف الناتج عن شعوره بعبء الضريبة، لذا فكلما ازداد شعوره بعبء هذه الضريبة نفسياً، كلما ازداد لديه دافع التهرب من أدائها،

<sup>8</sup> - د. جمال فوزي شمس (ظاهرة التهرب الضريبي، مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها)، رسالة

دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 1982، ص 62.

إضافة إلى أثر العامل التاريخي في سلوك المكلفين ففي بداية الحياة السياسية للمجتمعات عموماً، وعندما كانت الدولة تتجسد في شخص الحاكم الفرد، كانت الضرائب تجبى بأساليب الاستبداد والإكراه من المواطنين، وذلك أنتج ميراثاً تاريخياً بغيضاً لدى الشعب تجاه الضرائب، انتقل من السلف إلى الخلف، وتضمن قدراً كبيراً من النفور نحوها ونحو أداؤها، فعلى الرغم من تطور الدولة، من مختلف النواحي، ومن الناحية السياسية تحديداً، وعلى الرغم من فصل الذمة المالية للحاكم عن مالية الدولة، إلا أن الشعور بضرورة الإفلات من أعباء الضرائب بقي مسيطراً على الأفراد، خاصةً وأن هناك بعض الدول ما زالت حتى الآن تمارس نوعاً من القهر في فرض الضرائب على المواطنين.

أما فيما يتعلق بالأسباب السلوكية التي تساهم في حدوث التهرب الضريبي، فيمكن إجمالها في:

\* انخفاض المستوى الأخلاقي السائد في الدولة إذ لوحظ في كثير من الدول أن الشعور الأخلاقي تجاه الالتزام الضريبي مازال ضعيفاً جداً، لدرجة سيادة الاعتقاد لدى الكثير من الأفراد في تلك الدول بأن سرقة الخزانة العامة لا يعد سرقةً، بل هي لباقة ومهارة بسبب ضعف في الأخلاق المالية عند المكلفين، إضافة إلى ضعف في الوعي الضريبي الذي يختلف باختلاف الشعوب والأمم.

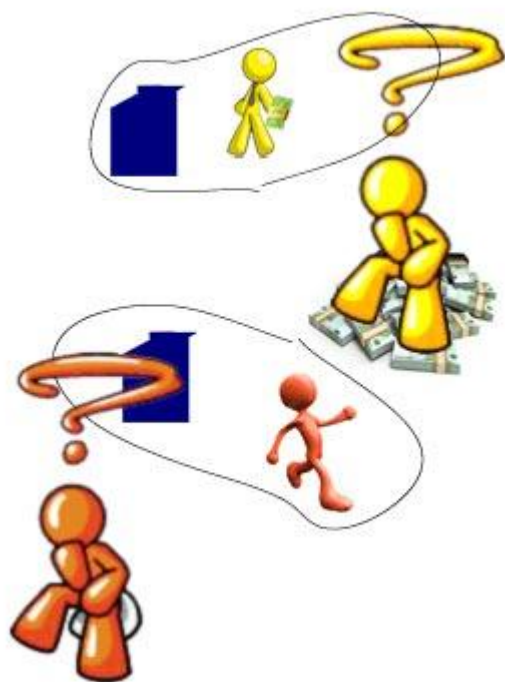
\* الاختلاف في مدى رضا المكلف عن الواقع السياسي الذي يشكل عاملاً مهماً في تقليص دوافعه

نحو التهرب الضريبي، إذ توجد علاقة سلبية بين الالتزام الضريبي وبين المشاعر المعادية للحكومات.

## 2- الأسباب الاقتصادية: وهي تلعب دوراً بارزاً

في خلق ظاهرة التهرب الضريبي وانتشارها، لأن النظام الضريبي هو جزء من النظام الاقتصادي للدولة، وهذا يعني تأثير النظام الضريبي بكافة العوامل الاقتصادية في الدولة، سواءً تعلق بالظروف الاقتصادية للدولة بشكل عام. أم بالوضع الاقتصادي للمكلف.

أ- فيما يتعلق بالظروف الاقتصادية للدولة، ففي حالة الرخاء الاقتصادي تزداد الدخول والثروات و لا يشعر المكلفون بثقل عبء الضريبة المفروضة عليهم، وبالتالي لن يلجأوا إلى التهرب من سدادها خشية المساءلة القانونية، مادامت



المقدرة المالية على دفع الضرائب متوفرة لديهم، أما في حالة الكساد الاقتصادي فيحدث العكس.

ب- أما من حيث الظروف الاقتصادية للمكلف، فإن الملاءة المالية له تتناسب عكساً مع لجوئه إلى التهرب الضريبي.

3- الأسباب التشريعية: يتصف التشريع الضريبي بخصائص تميزه عن التشريعات الوضعية الأخرى

وهذه الخصائص تساعد المكلف على التهرب من الضريبة وتتمثل في العناصر التالية:

أ- مسلك المشرع في اختيار الفن الضريبي: تختلف مناهج المشرعين في اختيار الفن الضريبي، الهادف للحصول على الاقتطاع الضريبي المقرر، سواء على الدخل أم على رأس المال. ويتضمن الفن الضريبي كيفية تحديد المطرح الضريبي، ومقدار الضريبة الواجبة الاقتطاع.

فنوع الضرائب المفروضة يحدد حجم التهرب منها، لأنه بقدر ملاءمتها للظروف الاقتصادية والاجتماعية في المجتمع، يكون المشرع ناجحاً عبر الفن المستخدم في تحقيق الأهداف المطلوبة من السياسة الضريبية. ففرص التهرب في الضرائب غير المباشرة (كالضرائب على الاستهلاك)، هي أقل منها في الضرائب المباشرة (كالضرائب على الدخل). لأن الأولى تحقق وتجبى بمناسبة القيام بتصرف معين خاضع للرقابة من الإدارة الضريبية، كالشراء أو عبور الحدود، دون الاعتماد على إقرارات المكلف، لذلك تكون فرص التهرب من أدائها ضعيفة للغاية. بعكس الثانية التي تتحقق وترتبط بناءً على إقرارات مقدمة من المكلف، قد تحتل الإخفاء أو التقليل من مطرح الضريبة، لذا ففرص التهرب منها تكون أكبر.

ب- مسلك المشرع في التنظيم الوضعي للضريبة: فالمشرع ذاته قد يتيح الفرصة أمام المكلفين للتهرب من الضرائب، وهذا من خلال أوجه القصور التي قد تعترى مسلكه المتبع في التنظيم الوضعي لتلك الضرائب، خصوصاً في الدول النامية، حيث تبرز مظاهر هذا القصور التشريعي في عدة نقاطٍ أهمها:

- عدم وضوح النص التشريعي الضريبي.
- وجود العبارات المبهمة والفضفاضة في النص القانوني الضريبي فوجودها يسمح باختلاف التأويل والتفسير بين الأطراف المعنية سواءً كان المكلف أم الإدارة الضريبية. مما يسبب نزاعاتٍ وخلافات بين



الطرفين، قد تطول لدرجةٍ تفقد الحصيـلة الضريبية أهميتها وجدواها، أو تمكن المكلف من التخلص من أعبائه الضريبية بشكلٍ نهائي.

• حصر المفاهيم الضريبية بحالاتٍ محددة، فهذه المظاهر تشكل مدخلاً للمكلف للقيام بالتهرب الضريبي.

ج- التعارض وعدم التنسيق بين القوانين الضريبية: التعارض في القوانين يتخذ عادةً إحدى صورتين، إما تعارض داخلي ينشأ بين نصٍ ضريبي ونصٍ ضريبي آخر ضمن القانون الضريبي أو تعارض خارجي ينشأ بين أحد نصوص التشريع الضريبي ونصٍ آخر من نصوص القوانين غير الضريبية، والتي تنظم شؤوناً اقتصاديةً وماليةً، وتتضمن إشارة للضرائب كالتناقض في معنى البيع في القانون المدني وقانون الضريبة على القيمة المضافة<sup>9</sup>.

د- عدم استقرار التشريع الضريبي وتعاقب تعديلاته: فإن استقرار المعاملات الاقتصادية والمالية وثبات المراكز القانونية المتعلقة بالضريبة، كلها مسائل تقتضي خضوع الأفراد لقواعد قانونية تتسم بالاستقرار، حتى لا يثير تلاحق تعديل أو تغيير القوانين اضطراباً في حقل الحقوق والالتزامات ينشأ عنه تغيير في المراكز القانونية للمكلفين، فالقانون الضريبي يوصف بأنه قانون غير عام وغير دائم مما يساعد على التهرب.

**4- الأسباب الفنية والإدارية:** هناك مجموعة من العوامل الإدارية والفنية التي تساهم في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي لعل أهمها:

أ- عدم كفاءة الإدارة الضريبية: حيث يناط بتلك الإدارة تطبيق القانون الضريبي، بما ينشأ عنه من علاقات صعبة ومتشابكة بينها وبين المكلفين. وتبدو أهمية هذه الإدارة، كونه يعهد إليها بمهمة تحصيل إيرادات الدولة اللازمة لتمويل الإنفاق العام. ومن هذا المنطلق، فإن قوة هذه الإدارة أو ضعفها يترتب مجموعة آثار مهمة، تتمثل إما في إحكام الرقابة على المكلفين وتحصيل إيرادات الدولة كاملةً، أو الخلل في الأداء، وبالتالي ضياع حقوق الدولة، وإفلات المكلفين من التزاماتهم فإن عدم كفاءة هذه الإدارة بالقيام بهذه المهمة بالفعالية والأمانة المطلوبة من العاملين لديها يفتح الباب واسعاً للتهرب الضريبي.

<sup>9</sup> - عادة ما تتوسع القوانين التي تفرض الضريبة على القيمة المضافة معنى أوسع للبيع عن المعنى المحدد له في القانون المدني بقصد توسيع مطرح تلك الضريبة.

ب- ضعف الثقة بين الإدارة الضريبية وبين المكلف: فهناك أزمة ثقة واضحة بين الطرفين في الدول عموماً، ولكنها تبدو أوضح بأشواط في الدول النامية. فغالباً ما ينظر المكلفون إلى الإدارة الضريبية على أنها جهة جباية وتعسف، وبالمقابل تنظر الأخيرة إلى المكلفين على أنهم مجموعة من المتهربين التي يتوجب عليها السعي إلى ضبطهم وهذا الشعور يدفع المكلفين إلى التهرب.

ج- تعقد النظام الضريبي وعدم المرونة في تطبيقه: فالأنظمة الضريبية معقدة بطبيعتها، والإدارات الضريبية غير مرنة في تطبيقها للقوانين الضريبية وإجراءات التكليف والجباية معقدة ومرهقة للطرفين أحياناً، مما يشعر المكلفون بالظلم أحياناً وعدم المساواة ويدفعهم إلى التهرب.

### رابعاً: آثار التهرب الضريبي<sup>10</sup>

يمكن حصر الآثار الناجمة عن التهرب الضريبي في مجموعتين رئيسيتين هما: الآثار الاقتصادية والمالية من جهة، والآثار الاجتماعية والسياسية من جهة ثانية.

**1- الآثار المالية والاقتصادية:** جميع دول العالم، تعتمد على الضرائب بصورة رئيسية لتحقيق أهدافها لذا فإن التهرب الضريبي سيمنع الضرائب من تحقيق تلك الأهداف.

**فعلى الصعيد المالي،** يسبب التهرب الضريبي ضرراً ملموساً للخزانة العامة للدولة. من خلال فقدائها لجزء مهم من الحصيلة، وهذا فقدان من شأنه الإخلال بتوازن الموازنة العامة، مما يقود إلى إضعاف قدرة الدولة على تمويل نفقاتها العامة، وبالتالي سيضطر الدولة إلى محاولة إعادة توازن الموازنة من خلال اللجوء إلى الاقتراض الخارجي أو الداخلي، أو الإصدار النقدي الجديد. وكلاهما سوف يُدخلان الاقتصاد القومي في دورة تضخمية تقود إلى تدهور القوة الشرائية للنقود وارتفاع الأسعار.

كما أن التهرب الضريبي يحمل الدولة تكاليفاً إضافية باهظة، تتمثل في نفقات تمويل جهود الإدارة الضريبية وأجهزة مكافحة التهرب الضريبي. وتمويل عمليات التدقيق والمراجعة للحسابات وإقرارات المكلفين التي تتم من قبل كوادرات متخصصة.

<sup>10</sup> د. جميل صابوني، التهرب الضريبي.....، مرجع سابق ص 69 وما بعد.

أما على الصعيد الاقتصادي فتظهر آثار التهرب الضريبي السلبية على نمط تخصيص الموارد القومية ممثلةً بعناصر الإنتاج الأربعة الرئيسة المملوكة للمجتمع، وهي: (العمل- رأس المال- الأرض- التنظيم)، كما أنه يضر بحوافز الإنتاج، وهو يخفض من مستوى الرفاهية الاقتصادية لأفراد المجتمع ويصبح التهرب بذاته ضريبةً خبيثة ذات عبء ظالم يلقيه المكلفين غير الشرفاء على عاتق أفراد المجتمع، كما يؤثر سلباً في عملية التراكم الرأسمالي ويزعزع الاستقرار الاقتصادي.

## 2- الآثار الاجتماعية والسياسية:

التهرب الضريبي يؤدي إلى إفشال تحقيق الهدف الاجتماعي للضريبة. لأنه يزيد الهوة بين طبقات المجتمع، بحسبانه يحرض الدولة وبدافع الإبقاء على الحد المطلوب من الحصيلة الضريبية لتمويل الإنفاق العام على عدم مراعاة العدالة الضريبية في فرض الضرائب، فيتحمل المكلفين غير القادرين على التهرب- وهم عادةً أصحاب الدخل المنخفضة والمحدودة - العبء الأكبر من الضرائب. بينما يتحمل المتهربين - من الأغنياء وأصحاب الدخل المرتفعة- العبء الأقل، مما يباعد المسافة بين الطبقات، ويمس بالرضا السياسي والاستقرار الاجتماعي في الدولة.

كما أن التهرب الضريبي يهدر القيم الأخلاقية، ويضعف روح الانتماء والتضامن الاجتماعي القومي لدى المكلفين الشرفاء، وينمي فيهم روح الأنانية، وذلك لإحساسهم بعدم المساواة من جهة، واستنكارهم لخضوعهم وحدهم للعبء الضريبي وإفلات الآخرين منه، مما يولد لديهم شعور بالازدراء نحو القانون.

## خامساً: أساليب مكافحة التهرب الضريبي

تسعى الدول جاهدةً لمكافحة هذه الظاهرة بالوسائل المختلفة، التي تتبلور في المعالجة والقضاء على أسباب التهرب ذاتها.

أولاً: من الناحية السلوكية والنفسية: يكافح التهرب الضريبي على المستوى الداخلي والدولي من خلال الأخذ بالحسبان معالجة الخلل الحاصل في العوامل الذاتية المتعلقة بالمكلف ذاته، والذي تدفعه أصلاً لسلوك التهرب الضريبي، وهذه المعالجة يمكن أن تتحقق بالوسائل التالية:

أ- لجوء المشرع وكذلك الإدارة الضريبية إلى العمل على منع قيام الشخصية المتهربة من الضريبة وذلك من خلال تحسن العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

ب- العمل على تخفيف العبء النفسي للضريبة على المكلف: من خلال تنمية الوعي الأخلاقي والضريبي لديه، وبيان أهمية الضرائب في تمويل عملية التنمية، وتحقيق آمال الشعب. أو قد يتم ذلك عن طريق التوسع في تطبيق طريقة حجز الضرائب من المنبع أو بواسطة رفع مستوى فاعلية الإنفاق العام.

ج- الاهتمام بعنصر العقوبة بحسبانها الرادع الأهم للتهرب الضريبي: فلا يكفي فرض العقوبات على المكلفين المتهربين من أداء التزاماتهم الضريبية، بل يجب أن تكون هذه العقوبات جديّة ورادعة فعلاً، كأن تصل إلى حد العقوبة المقيدة للحرية أو لأضعاف الجزء المتهرب من الضريبة.



ثانياً: من الناحية التشريعية: يجب التأكيد على دور المشرع الضريبي في منع المكلف من الإفلات من التزاماته الضريبية كلياً أو جزئياً. وذلك من خلال الوسائل التالية:

أ- العمل على استقرار النظام الضريبي ووضوح قواعده وسهولتها: فاستقرار القوانين الضريبية يخفف عبء الضريبة على المكلفين، ويضفي على التزامهم نوعاً من القناعة والرضا، فالتنظيم

ب- الفني الجيد للضريبة يقلل من فرص التهرب.

مراعاة المبادئ العامة في فرض الضرائب: فبقدر احترام المشرع لقواعد العدالة والشمول والمساواة في الضرائب التي يفرضها، بقدر ما يكون احترام المكلفين للقانون والالتزام بتسديد هذه الضرائب فمن الضروري جداً أن تكون الضرائب ذات معدلات معقولة يتحملها المكلف.

ج- تحقيق التنسيق التشريعي: سواءً بين نصوص التشريع الضريبي، أو بينها وبين نصوص التشريعات الأخرى.



ثالثاً: من الناحية الفنية والإدارية: لا يمكن للتشريع الضريبي أن يحقق أهدافه المرجوة منه، ما لم يعهد بتطبيقه وتنفيذه إلى إدارة ضريبية كفوءة، لأنه وإن كانت الإدارة الضريبية ذات الكفاءة لا يمكنها أن تحوّل الضريبة السيئة إلى ضريبة حسنة، فإن الإدارة الضريبية غير الكفوءة يمكنها أن تحول أحسن الضرائب إلى أسوأها. فتصبح النصوص التشريعية حبراً على ورق أو مادة بلا روح.

لذا فإنه يجب خلق إدارات ضريبية على مستوى عالٍ من الكفاءة والخبرة وحسن التعامل، وهذا قد يتم من خلال إما تحفيز عناصر الإدارة الضريبية.. سواء عن طريق الحفز المادي أو المعنوي لعناصر الإدارة الضريبية، أو عن طريق منح الإدارة الضريبية وسائل تشدد فيها الرقابة على المكلفين كمنحها حق الإطلاع على الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف، فهذا قد يساعد في تقصي وضعه المالي الصحيح، ومن ثم يسمح بربط الضريبة عليه بالشكل السليم، وغيرها من الوسائل.

رابعاً: ومن الناحية الاقتصادية: يمكن مكافحة التهرب الضريبي والوقاية منه بمعالجة أمرين مهمين هما:

الأمر الأول: العمل على مجابهة وتضييق نطاق الاقتصاد الخفي في الدولة، وتشجيع المكلفين على الانخراط في صفوف الاقتصاد الرسمي، بما يحققه ذلك من زيادة في حجم الحصيلة الضريبية وتخفيض في معدل التهرب الضريبي.

الأمر الثاني: الاهتمام بالوضع الاقتصادي للمكلفين والمجتمع عموماً، وتوجيه الإنفاق العام نحو رفاهية المجتمع وتطوير النشاط الاقتصادي فيه. ومراعاة كل الاعتبارات الاقتصادية التي تؤدي إلى تخفيف العبء الضريبي عليهم.

وعلى صعيد التهرب الضريبي الدولي، تبدو مكافحته أكثر صعوبة من مكافحة التهرب الداخلي، بحسبان أن التهرب الضريبي الداخلي يحدث على إقليم الدولة وضمن حدودها، لذا فهي تستطيع مكافحته قدر المستطاع من خلال القوانين أو اللوائح الوطنية، استناداً إلى مبدأ السيادة الوطنية. بينما التهرب الضريبي

الدولي الذي يتجاوز حدود الدول ويتم عبر عدة أقاليم، فإنه يصعب عملياً أن تفرض دولة ما سيادتها القانونية على دولٍ أخرى لأجل ملاحقة المتهربين ومكافحة التهرب<sup>11</sup>.

والقانون الضريبي الدولي يهتم ببيان شروط فرض الضرائب على الدخول التي تتجم عن التعاملات الدولية، كما يهتم بتوضيح أوضاع وشروط فرض الضرائب على سلعٍ أو ثرواتٍ يحوزها مقيم في دولةٍ ما على إقليم دولةٍ أخرى<sup>12</sup>.

ومن أهم الإجراءات التي تساعد في مكافحة هذا النوع من التهرب الضريبي:

1- عقد المعاهدات الدولية الثنائية والمتعددة الأطراف، والتي تهدف إلى توحيد وتكثيف الجهود لمنع المكلفين من التهرب. بحيث تتعهد كل دولة طرف في المعاهدة بتقديم المعلومات والمساعدة اللازمة في جباية الضرائب التي تفرضها أي من الدول الأطراف على مكلفيها، وملاحقتهم خارج أقاليمها وتحصيل الضرائب المستحقة عليهم.

2- أن تنص القوانين الوطنية لكل دولة على إلزام المكلف ببيان الأموال التي يمتلكها وأوجه النشاط التي يقوم فيها في الخارج والتي تدر دخلاً خاضعاً للضريبة، تحت طائلة الخضوع لعقوبات صارمة.

3- إلزام الهيئات والبنوك الوطنية التي تقوم بتوزيع إيرادات أجنبية على المقيمين في الدولة بأن تحجز مبالغ الضريبة المستحقة على هؤلاء و توريدها للإدارة الضريبية قبل توزيعها عليهم.

4- ضرورة فرض رقابة فعالة، وتنظيم عملية خروج الأموال ودخولها عبر حدود الدول، ومراقبة مدى الالتزام الضريبي من قبل الشركات الأجنبية وفروع الشركات عابرة القوميات العاملة في إقليم كل دولة<sup>13</sup>.

وبدءاً من عام 1925 بدأت عصبة الأمم المتحدة التصدي لهذه الظاهرة، التي لعبت دوراً بارزاً في وضع معاهدات نموذجية جماعية، يتم الاسترشاد فيها في تحديد السيادة الضريبية للدول المختلفة على الدخول والثروات والأشخاص المكلفين فيها أيضاً، وأهم تلك النماذج: نموذج المكسيك عام 1943 و نموذج لندن

---

<sup>11</sup> - لمزيد من التفاصيل انظر: د. سيد عبد المولى، الضرائب على المعاملات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة 1978، ص 11 وما بعد.

<sup>12</sup> - لمزيد من التفاصيل انظر: د. زكريا محمد بيومي، مرجع سابق ص 5 وما بعد، د. خالد سعد زغلول حلمي تنازع القوانين في المجال الضريبي، دراسة تطبيقية في القانون الكويتي والقانون المقارن، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، 2007 ص 11 وما بعد.

<sup>13</sup> - للمزيد من التفاصيل انظر: د. جميل صابوني، التهرب.....، مرجع سابق ص 85 وما بعد.

1946. بعد ذلك قامت منظمة التعاون الاقتصادي الأوربي بوضع مشروع اتفاق عام 1963 بهدف تنسيق الأوضاع الضريبية بين دول تلك المنظمة، كما قامت منظمة الأمم المتحدة عام 1980، وذلك تنفيذاً للقرار الصادر عن المجلس الاقتصادي والاجتماعي، بإقرار نموذج اتفاق يتضمن المبادئ الأساسية المتعلقة بالمعاهدات الضريبية المبرمة بين الدول المتقدمة من جهة والدول النامية من جهة ثانية. وقد حاولت الدول فعلاً الاهتداء بالنماذج السابقة أثناء عقد المعاهدات الضريبية الثنائية فيما بينها لمكافحة الازدواج والتهرب الضريبي الدولي.

## تمارين:

اختر الإجابة الصحيحة لكل مما يلي:

- يسهل نقل العبء الضريبي أكثر في:

- 1- الضريبة على التركات.
- 2- الضريبة على الدخل.
- 3- الضريبة على رأس المال.
- 4- الضريبة على القيمة المضافة.

الجواب الصحيح هو رقم 4.

- من أفضل وسائل مكافحة التهرب الضريبي وأكثرها تأثيراً:

- 1- تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية.
- 2- وضوح قواعد الضريبة.
- 3- فرض عقوبات على المخالفين.
- 4- تشديد الإدارة الضريبية رقابتها على المخالفين.

الجواب الصحيح هو رقم 2.



# الوحدة التعليمية الثانية عشر

## الازدواج الضريبي

### الكلمات المفتاحية:

الازدواج الضريبي

### المخلص:

الازدواج الضريبي هو فرض ضريبتين على الشخص نفسه، بالنسبة لذات المال، وعن المدة ذاتها، وإذا تكرر ذلك أكثر من مرتين سمي تعدداً ضريبياً.

### الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً على:

- 1- تعريف الازدواج الضريبي
- 2- معرفة شروط الازدواج الضريبي وأنواعه وأثاره
- 3- تحديد وسائل منع الازدواج الضريبي

## أولاً: مفهوم الازدواج الضريبي<sup>1</sup>

يمكن تعريف الازدواج الضريبي بأنه: "فرض ضريبتين على الشخص نفسه، بالنسبة لذات المال، وعن المدة ذاتها"، وإذا تكررت هذه الظاهرة أكثر من مرتين سميت تعدداً ضريبياً وتظهر في الضرائب على الدخل ورأس المال أكثر من الضرائب على الإنفاق بسبب ثبات المطرح في الأولى وتكراره في أوقات منتظمة في غالب الأحيان.

كما تجدر الإشارة إلى أنه قد لا يحدث الازدواج الضريبي بفرض الضريبة ذاتها مرتين أو أكثر، لأن الازدواج من الناحية الاقتصادية قد يقع أيضاً عندما يتم فرض ضريبتين من ذات النوع أو متشابهتين، وهذا ما سنشرحه لاحقاً.

ويُرجع الباحثون نشوء هذه الظاهرة وانتشارها إلى مجموعة أسباب أهمها:

- 1- عدم الصياغة المحكمة للقوانين الضريبية، وكذلك اختلاف الدول في تفسير وتحديد مدلول الاصطلاحات الضريبية مثل لفظ المنشأة، أو معنى الإقامة، وغيرها من المفاهيم.
- 2- رغبة الدول في زيادة الحصيلة الضريبية، مما يدفعها لفرض الضريبة أكثر من مرة، أو تطبيق سياسة ضريبية تجاه بعض الظواهر الاقتصادية التي لا ترغب بوجودها في المجتمع.
- 3- ازدهار العلاقات الاقتصادية والمالية الدولية، وبالتالي سهولة انتقال الأموال عبر الدول.
- 4- اختلاف الدول في أساس فرض الضرائب، فبعضها تنتهج معيار التبعية السياسية، وأخرى تطبيق معيار التبعية الاقتصادية.
- 5- اختلاف الدول في المبادئ الفنية والنظم التي يقوم عليها التشريع الضريبي.

---

<sup>1</sup> - لمزيد من التفاصيل نظر: د. زكريا محمد بيومي، النظام الضريبي الدولي، توزيع الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، د.ت، ص 28 وما بعد.

## ثانياً: شروط الازدواج الضريبي

من خلال التعريف المذكور آنفاً للازدواج الضريبي نستخلص ضرورة توافر أربعة شروطٍ مجتمعةٍ معاً، للقول بوجوده<sup>2</sup>:

**1- وحدة الشخص المكلف بالضريبة:** لا بد لنشوء ظاهرة الازدواج الضريبي، من كون الفرد المكلف بالضريبة لأكثر من مرة هو الشخص ذاته. وهو شرط واضح لا يثير أي صعوبة.

إلا أنه لا بد من التمييز في هذا الشرط بين الازدواج القانوني الذي يتطلب وحدة الشخصية القانونية للمكلف بدفع الضريبة لأكثر من مرة، وبين الازدواج الاقتصادي الذي ينشأ بمجرد تغير الوحدة الاقتصادية لدافع الضريبة. وخير مثال على ذلك: حالة فرض ضريبةٍ ما على أشخاصٍ طبيعيين بعد فرضها على الشخص الاعتباري الذي يتكون منهم. كأن تفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على مجموع الأرباح التي حققتها شركة مساهمة لعام 2008، ومن ثم تفرض ضريبة أرباح ريع رؤوس أموال منقولة على توزيعات أرباح المساهمين عن ذات العام. فمن الناحية القانونية البحتة لا يمكن القول بوجود حالة ازدواجٍ ضريبي، لأن الضريبة الأولى فرضت على (الشركة) وهي شخص معنوي مستقل عن المساهمين فيها الذين فرضت عليهم الضريبة الثانية، فشرط وحدة المكلف بالضريبة هنا غير متوفر. أما من الناحية الاقتصادية الأشمل فالازدواج قائم، بحسبان أن الشركة ما هي إلا مجموع الشركاء المساهمين فيها، وبالتالي فأرباحها هي مجموع أرباحهم، لذا فإن الشريك المساهم هو من يتحمل في المحصلة عبء الضريبتين المفروضتين على أرباح الشركة عند تحقيقها وكذلك عند توزيعها.

**2- وحدة المطرح الضريبي:** أي وحدة المادة الخاضعة للضريبة. سواءً كانت هذه المادة دخلاً أم رأس مال. بمعنى أن تفرض الضريبة ذاتها مرتين، أو أن تفرض ضريبتين من ذات النوع على المال ذاته. كقيام السلطات الفرنسية بفرض ضريبة الأرباح على عوائد الأوراق والسندات المالية التي يملكها شخص سوري الجنسية في البورصة الفرنسية، وقيام السلطات السورية أيضاً بفرض ضريبة ريع رؤوس أموال منقولة على الربوع الناتجة في الخارج على ذات الشخص استناداً لرابطة الجنسية. ففي هذه الحالة نكون أمام حالة ازدواجٍ ضريبي؛ لأن المطرح الضريبي الممثل بإيرادات رؤوس الأموال المنقولة قد خضع لأكثر من ضريبة.

<sup>2</sup> - د. السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص 776.

أما إذا اختلفت المادة الخاضعة للضريبة، فينتفي الازدواج الضريبي ولو كان المكلف هو ذاته، وتم فرض الضرائب عن المدة الزمنية ذاتها. ومثال ذلك: فرض ضريبة على عقار يملكه المكلف، وضريبة على دخله المحقق من أعماله التجارية، وضريبة ثالثة على راتبه بحسابه موظفاً. فالضرائب الثلاث يتحملها المكلف نفسه وعن المدة ذاتها، ولكن على مطارح ضريبية متعددة، فلا وجود لأي ازدواجٍ ضريبي فيما سبق ذكره.

**3- وحدة الضريبة (أن تكون الضرائب المفروضة من نوع واحد):** يعد هذا الشرط من أهم شروط الازدواج الضريبي. والذي يقتضي أن تكون الضريبة المفروضة على المكلف في المرة الأولى هي ذاتها الضريبة المفروضة عليه في المرة الثانية أو الثالثة... الخ.

لذلك يفرق الفقه المالي بين حالة ازدواج الضريبة وحالة تكرار الضريبة، فالتكرار ينشأ عندما تتجدد واقعة فرض الضريبة في كل مرة تجبى فيها، كما في الضرائب الجمركية عندما تتجاوز حدود أكثر من دولة. وتظهر أهمية ما سبق إذا علمنا أن الفن الضريبي والمالي يختلف باختلاف الدول، مما يجعل ضريبة ما تأخذ اسماً مغايراً لاسمها الذي تحمله في دولة أخرى. لذا يؤكد بعض الفقهاء والكتاب على ضرورة تدخل الاتفاقيات والمعاهدات الدولية لتحديد الضرائب التي تعد من نوع واحد، وذلك بقصد تجنب الازدواج الضريبي الدولي قدر الإمكان.

**4- وحدة المدة الزمنية أو وحدة الواقعة المنشئة للضريبة:** باختلاف المدة التي فرضت عنها الضريبة ينفي واقعة الازدواج ولو تحققت الشروط السابقة، ففرض ضريبة الرواتب والأجور على موظف عام عن راتبه المقبوض لشهر آب 2010 بعد فرض ذات الضريبة عليه عن راتبه المقبوض لشهر تموز لذات العام لا ينشئ واقعة ازدواجٍ ضريبي وذلك لاختلاف مدة التكليف في الحالتين.

كما يشترط - في إطار الضرائب غير المباشرة - أن تكون الواقعة المنشئة للتكليف الضريبي واحدة، حتى تتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي. وما ذكرناه سابقاً عن الضرائب الجمركية التي تفرض من قبل سلطات عدة دول على بضاعة تمر عبر حدودها هو خير مثالٍ على أن الواقعة المنشئة لكل ضريبة تختلف عن الأخرى، وذلك باختلاف الحدود التي تعبرها البضاعة في كل مرة.

## ثالثاً: أنواع الأزواج الضريبي

يمكن تقسيم الأزواج الضريبي إلى عدة أنواع، وذلك انطلاقاً من منظورين:

1- أنواع الأزواج الضريبي من حيث نطاقه الإقليمي: يقسم الأزواج الضريبي وفقاً لنطاق حدوثه إلى نوعين هما: الأزواج الضريبي الداخلي والأزواج الضريبي الدولي.

أ- الأزواج الضريبي الداخلي (المحلي): هو الذي تتوافر جميع شروطه داخل إقليم واحد، (ضمن حدود الدولة ذاتها).

وتعود أسباب هذا النوع من الأزواج إلى أحد أمرين، الأمر الأول هو حدوثه نتيجة تعدد السلطات المالية أو الضريبية داخل حدود الدولة، فإن كانت الدولة موحدة فإنه قد تعطى السلطة المركزية الحق بفرض ضريبة معينة، ثم يعطى حق فرض ذات الضريبة من قبل سلطة محلية على الشخص نفسه وعن ذات المطرح وعن ذات المدة<sup>3</sup>. أما إن كانت الدولة مركبة (اتحادية) فقد تقوم السلطة الاتحادية بفرض ضريبة معينة، ثم تقوم سلطة إحدى دول الإتحاد بفرض ذات الضريبة على ذات المكلف.

الأمر الثاني: حدوث الأزواج بسبب طبيعة النظام الضريبي القائم، فقد تفرض السلطات في دولة ما ضريبة عامة على الدخل، علماً أنها تفرض في الوقت ذاته ضرائب نوعية على فروع الدخل، وفي ذلك أزواج ضريبي كامل الشروط.

ومثال ذلك أن يفرض المشرع ضريبة التركات على تركة المتوفى بكاملها قبل توزيعها، ثم يعود ويفرض ضريبة التركات على الحصاص الإرثية التي آلت لورثته.

ب- الأزواج الضريبي الخارجي (الدولي)<sup>4</sup>: هو الأزواج الضريبي الذي تتوافر وتتكامل شروطه عبر حدود الدول، أي توافر بعضها في دولة وإحداها أو بعضها في دولة أو دول أخرى. ومثال ذلك: قيام السلطات الكويتية بفرض الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة على أرباح سندات وأوراق مالية لشخصٍ سوري يستثمرها في بورصة دبي استناداً لمعيار مصدر الدخل، وفي الوقت ذاته قيام السلطات السورية بفرض ذات الضريبة عليها استناداً لرابطة.

<sup>3</sup> - كما هو الحال في سورية عندما سمح لمجالس المحافظات أن تفرض ما بين 4 % و 10 % من ضرائب الدخل لصالحها على المكلفين بموجب المرسوم التشريعي رقم 18/ لعام 2007.

<sup>4</sup> - د. حسن العزباوي - د. جلال بكير، أصول المالية في الشريعة الإسلامية والنظم المعاصرة، مطبعة المليجي، القاهرة، لم تذكر سنة النشر، ص 201-202

فالمكلف نفسه هنا قام بتسديد الضريبة مرتين وعن المدة نفسها وعن المادة الخاضعة للضريبة نفسها، ولكن في بلدين مختلفين ولسلطتين ضريبتين متميزتين.

**2- أنواع الازدواج الضريبي من حيث تعدد حدوثه:** يصنف الازدواج الضريبي من حيث تعدد حدوثه إلى نوعين:

**أ- الازدواج الضريبي المقصود:** وهو الذي يعتمد المشرع إحداثه بحق المكلفين أحياناً، وهذا يكون عادةً بهدف دعم خزانة الدولة بضرائب إضافية، لأجل مواجهة عجز قائم في الموازنة العامة للدولة، أو بهدف تخفيف العبء النفسي على المكلفين عندما يرغب المشرع برفع معدل الضريبة المفروضة، وذلك بتوزيعها على ضريبتين أو أكثر من ذات النوع، وأحياناً قد يقصد المشرع من وراء هذا الازدواج الحد من بعض الأنشطة الاقتصادية، أي قد يكون هذا الازدواج تحقيقاً للسياسة الضريبية للدولة. والجدير بالذكر أن الازدواج المقصود لا يمكن توقع حدوثه إلا في النطاق الداخلي أو المحلي، ونادراً ما يقع على الصعيد الدولي.

**ب- الازدواج الضريبي غير المقصود:** وهو الازدواج الحاصل بغير قصد من السلطات المعنية، وذلك إما لقصورٍ أو خللٍ في القانون الضريبي، أو لانعدام التنسيق بين التشريعات الضريبية بين الدول. ويعكس سابقه فإن الازدواج غير المقصود هو الأكثر حدوثاً على الصعيد الدولي منه على الصعيد الداخلي، وهذا يبدو منطقياً بحسبان أن عدم التنسيق بين قوانين الدول هو أمر وارد، لأن كل دولة كامل السيادة في وضع قوانينها الضريبية مستهدفةً مصالحها المالية والاقتصادية وحتى الاجتماعية، دون الاهتمام بمصالح وقوانين دولٍ أخرى.

### **3- آثار الازدواج الضريبي:**

لا أحد ينكر مدى خطورة **حمل المكلف لعبء الضريبة ذاتها مرتين** وعن المطرح ذاته الضريبي. فلهذه الظاهرة آثار سلبية سواءً بالنسبة للازدواج المحلي أو الدولي.

**أ) ففي الازدواج الداخلي:** نلاحظ أنه يؤدي إلى وقوع تكرارٍ في إجراءات تحقيق وتحصيل الضريبة، وهذا سيقود حتماً إلى زيادة في الحصيلة الضريبية لكن في الوقت نفسه فإن الازدواج الضريبي عندما يزيد من عبء المكلفين عن مستوى محتمل فإنه يقلل من روح وحافز الأفراد على العمل والإنتاج، وهذا يؤدي إلى عرقلة النشاط الاقتصادي، من جهة ويدفع المكلفين إلى التهرب من دفع الضريبة بثتى السبل أيضاً.

ب) أما في الازدواج الدولي، الذي ينجم غالباً عن فكرة سيادة الدولة، وبالتالي عدم التنسيق بين التشريعات الضريبية فيما بين الدول كما يجب، فإن من شأنه أن يسبب عرقلة انتقال العمالة ورؤوس الأموال بين البلدان، خشيةً منهم أن تفرض عليهم ضريبة ما لأكثر من مرة دون وجه حق، مما سيعرقل تواصل العلاقات الاقتصادية الدولية. وهذا يضر بمصالح الدول المتقدمة والنامية معاً.

#### 4: مكافحة الازدواج الضريبي:

على الصعيد الداخلي، نلاحظ أن الازدواج إن كان مقصوداً فهو غاية المشرع، وبالتالي لا يعقل أن يتم السعي إلى تجنبه ومكافحته. أما إذا لم يكن مقصوداً وذلك نتيجة عدم تنسيق القواعد التي تلتزمها السلطات الوطنية المختلفة في فرض الضرائب، فإن الحل والعلاج هو بتنسيق تلك القواعد، وهذا ليس بالأمر العسير، لأنه بإمكان السلطة العليا الموجودة في الدولة أن تلتزم بقية السلطات بقرارتها وقواعدها. حتى بالنسبة للدول الاتحادية حيث توجد سلطتين، السلطة الاتحادية وسلطة الولايات الأعضاء، فإنه بمجرد التنسيق بين السلطتين من خلال تشريعات اتحادية يمكن تلافي وقوع هذا الازدواج، كأن يحدد لكل سلطة نوع الضرائب التي يحق لها فرضها وجبايتها.

ولكن يختلف الأمر ويزداد تعقيداً بالنسبة لمكافحة الازدواج الضريبي الدولي؛ لأن ذلك قد يتعارض مع فكرة سيادة الدولة. فكل دولة تضع تشريعاتها وفقاً لمصالحها، وحسب ما يضمن الحفاظ على هيبتها وسيادتها على أشخاص المجتمع. لذا فيحدث أحياناً أن تتعنت الدولة بفرض ضريبة ما، على الرغم من علمها أن الضريبة ذاتها يتحملها المكلف من قبل دولة أخرى وعن المطرح ذاته. لذا فإن الحل لعلاج الازدواج الضريبي الدولي هو التنسيق التشريعي الدولي. وهناك عدة طرق يمكن اللجوء إليها في إطار مفهوم التنسيق لأجل مكافحة الازدواج الضريبي لعل أهمها:

أ - أن تقوم كل دولة على حدة أثناء وضع أو تعديل تشريعاتها الضريبية بمحاولة تجنب الازدواج الضريبي، كأن تمتنع الدولة عن فرض ضرائب على الأرباح التي تحققت من أعمال تمارس خارج حدودها، وقصرها فقط على تلك المحققة ضمن أراضيها، أو أن تعطي الدولة خصماً للضريبة التي سددها المكلف لدولة أجنبية أخرى، من الضريبة المحلية التي فرضتها على المكلف، أو أن تخصم الدخل الذي سبق وخضع لضريبة في دولة أجنبية من الدخل الخاضع لضريبتها المقررة على ذات المكلف، وذلك من أجل تقادي الازدواج بغض النظر عما تقرره الدول الأخرى من أجل جذب رؤوس الأموال إليها.

ب - ويفضل عادةً عقد المعاهدات والاتفاقيات الدولية الثنائية والمتعددة الأطراف بقصد خلق تنسيق عملي بين التشريعات الضريبية للدول المتعاقدة تبين بصورة واضحة اختصاص كل دولة من حيث فرض الضرائب فتحدد الأسس الكفيلة بمنع الازدواج الضريبي بين الدول المتعاقدة، وقد أصبح هنالك اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبي نموذجية وضعتها الأمم المتحدة والتجمعات الاقتصادية الإقليمية وغيرها من التجمعات. ومن أهم المبادئ التي قُرت في هذا المجال:

\*الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على الدخل العقارية لبلد موقع العقار.

\*الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدول المصدرة لها.

\*الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على الديون العادية لدولة موطن الدائن.

\*الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على أرباح المشروعات للدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمشروع.

\*الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على أجر العمل للدولة التي يتم فيها ذلك العمل، باستثناء الأجر التي تدفعها الدولة، فيكون للدولة التي دفعتها سلطة فرض ضرائبها عليها.

\*الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على الدخل العام لدولة موطن الممول.

وهناك على سبيل المثال العديد من الاتفاقيات التي عقدت فعلاً بين الدول العربية في هذا المجال من أجل إزالة العوائق التي تقف في وجه حرية تبادل عناصر الإنتاج فيما بينها، وكذلك مع بعض الدول الأجنبية، كاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب بين الضرائب بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية لعام 1973 التي تم تطويرها في اتفاقية جديدة عام 1997<sup>5</sup>.

وقد عقدت سورية اتفاقيات كثيرة مع دول عربية وأجنبية استهدفت من خلالها تجنب الازدواج الضريبي الدولي وخصوصاً بالنسبة لضرائب الدخل ورأس المال، كاتفاقية مكافحة الازدواج الضريبي مع مصر عام 1991. ومع إيران عام 1996، ومع الكويت عام 1997.

<sup>5</sup> - د. محمد خير العكام، دور السياسات الضريبية، مرجع سابق، ص 623 وما بعد.



ولابد من التأكيد على ضرورة الاستمرار، في عقد المعاهدات والاتفاقيات الدولية لمواجهة  
ومكافحة هذه الظاهرة تفعيل تلك المعاهدات ووضعها حيز التنفيذ، لأن الخاسر الأكبر من هذا الازدواج  
هو الدولة ذاته لما يؤثر ذلك سلباً في مناخها الاستثماري مع الدول الأخرى.

## تمارين:

اختر الإجابة الصحيحة: الأزواج الضريبي قد يقصد منه:

1. زيادة الحصيلة.
2. تحقيق العدالة.
3. التمييز في المعاملة الضريبية بين نشاط وآخر.
4. كل ما سبق.

الجواب الصحيح هو رقم 4.

## الوحدة التعليمية الثالثة عشرة

### آثار الضريبة

#### الكلمات المفتاحية:

الآثار السياسية للضريبة - الآثار الاجتماعية للضريبة - الآثار الاقتصادية للضريبة

#### المخلص:

الضريبة إحدى الوسائل المالية الرئيسة التي تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها العامة نتيجة للآثار السياسية التي يمكن أن تنتج عنها، كان للضريبة أثراً حاسماً في تاريخ بعض الشعوب، فكانت السبب المباشر أو غير المباشر لقيام الثورات واستقلال بعض الدول أو نشوء الاتحادات بينها. كما لها أثر في العمل والبنية الاجتماعية وإعادة توزيع الدخل القومي، بالإضافة إلى آثارها الاقتصادية.

#### الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً على:

1. تعريف الضريبة
2. تمييز آثار الضريبة السياسية الإقتصادية والاجتماعية

ينتج عن الضريبة آثار متعددة ومعقدة، وتزداد أهمية هذه الآثار كلما أمعنت الدولة في استخدامها وسيلة للتأثير في الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية لتحقيق أهدافها العامة.

### أولاً- الآثار السياسية للضريبة<sup>1</sup>

تعد الضريبة إحدى الوسائل المالية الرئيسية التي تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها العامة نتيجة للآثار السياسية التي يمكن أن تنتج عنها، ويمكن رصد هذه الآثار من خلال:



1- كانت للضريبة آثاراً حاسمة في تاريخ بعض الشعوب، فكانت السبب المباشر أو غير المباشر لقيام أمهات الثورات عبر التاريخ، كالثورة الفرنسية عام 1789 والتي قامت نتيجة إحساس المحكومين بالظلم من تمادي الملك في فرض الضرائب، كما كانت سبباً في استقلال وتكون بعض الدول أو نشوء الاتحادات بين الدول، وتلعب اليوم دوراً هاماً في تدخل الدول الكبرى في سياسات الدول وخاصة النامية منها.

2- كان للضريبة الدور الأكبر في نشوء وتطور النظام البرلماني في العالم، إذ كان السبب الرئيس الذي جعل الملك يدعو البرلمان للانعقاد في بريطانيا على الرغم من أن ممثلين الشعب كانوا في البداية مجبرين على موافقة الملك على معظم مقترحاته في فرض الضرائب إلا أنّ إصرار ممثلي الشعب على دعوتهم للموافقة على فرض الضرائب من قبل الملك ومنحه الإذن في ذلك كان السبب الأهم لنشوء البرلمان وخاصة بعد أن أضحت هذه الموافقة سنوية بعد أن كان البرلمان يجتمع بشكل غير منتظم، فهذه الموافقة وسعت صلاحيات البرلمان من الناحية المالية فكان لا يُمنح الملك ها الإذن إلا بعد التأكد من ضرورة النفقة التي تمولها هذه الضرائب المطلوب الموافقة عليها، وهذا ما جعل البرلمان فيما بعد مؤسسة سياسية وديمقراطية، وهذا ما جعل الضريبة السبب الأول لنشوء البرلمانات والنظام البرلماني في بريطانيا وانتقاله منها إلى جميع دول العالم.

<sup>1</sup> - د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 206

## ثانياً - الآثار الاجتماعية للضريبة<sup>2</sup>

تؤثر الضريبة في حياة الأفراد الاجتماعية بحسبانها تقطع جزءاً من أموالهم، مما يؤدي إلى تبدل نمط حياتهم ودرجة التفاوت الاجتماعي فيما بينهم، في تؤثر في رغبتهم في العمل وفي البنية الاجتماعية لأفراد المجتمع، كما إنها أصبحت تستخدم للتخفيف بين الفوارق الاجتماعية فيما بينهم.

1- أثر الضريبة في العمل: تؤدي فرض الضريبة ذات المعدلات المرتفعة إلى تثبيط همة المكلفين في طلب العمل ويختلف هذا الأثر تبعاً لحالة المكلف وملاسته المالية، فإذا كان مرتفع الدخل فإنها تدفعه إلى التقاعس عن العمل وبذل المزيد من الجهد بسبب قلة المنفعة من هذا الجهد، بينما يكون لها أثراً إيجابياً في طلب العمل عندما يكون المكلف من أصحاب الدخل المحدود فعلى الرغم من نقص المنفعة من العمل فإن حاجة المكلف في هذه الحالة إلى الدخل تدفعه إلى المزيد من العمل لتأمين حاجاته الضرورية في سبيل رفع مستوى معيشته.

2- أثر الضريبة في البنية الاجتماعية: تؤثر الضريبة في البنية الاجتماعية للمجتمع فقد تكون سبباً في زيادة حدة التفاوت بين الطبقات الاجتماعية عندما تفرض على السلع والخدمات الضرورية نظراً لارتفاع عبء هذه الضرائب على الطبقات الفقيرة أكثر مما هو عليه الحال عند فرضها على الطبقات الغنية، لذلك فإن مثل هذه الضرائب تمنع الطبقات الفقيرة من الادخار بينما تنقص ادخار الطبقات الغنية فقط. أما الضرائب التصاعدية و خاصة عندما تكون ضرائب مباشرة فإنها تؤثر في الطبقات الغنية أكثر من الطبقات الفقيرة، مما يجعل فرضها في هذه الصورة تؤدي إلى تخفيف حدة الفوارق الطبقيّة بين أفراد المجتمع بعكس الضرائب في الحالة الأولى، ويزداد هذا الأثر عندما تفرض على رأس المال وبشكل تصاعدي، وهذا الأثر هو الذي جعل الفكر الضريبي ينتقل من صورة الضرائب النسبية الحيادية إلى الضرائب التصاعدية من أجل تحقيق العدالة الضريبية.

3- أثر الضريبة في إعادة توزيع الدخل القومي: تقتطع الضريبة جزءاً من أموال الأفراد وتحوله إلى الدولة التي تعيد إنفاقه على أفراد المجتمع وعادة ما يستفيد من هذه النفقات أكثر، الطبقات التي

<sup>2</sup> - د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 207

تدفع ضريبة أقل، مما يجعل للضريبة أثراً في إعادة توزيع الدخل القومي في هذه الحالة لصالح الطبقات الفقيرة، أما إن استفاد دافعي الضريبة من الخدمات التي تقدمها الدولة بشكل مساوي لما دفعوه من الضرائب فإنها تفقد هذا الدور، ولكن إذا استفاد الأغنياء من الخدمات التي تمون بالضريبة أكثر من الفقراء فإنها تؤدي إلى إعادة توزيع الدخل لمصلحة الأغنياء. ولكن لا يمكن للضريبة أن تلعب هذا الدور (عندما تكون لمصلحة الفقراء) إلا إذا أحسنت الدولة تنظيمها بحيث تجعلها غير قابلة للانعكاس أو قليلة الانعكاس كما هو الحال في الضرائب على رأس المال والضرائب على الدخل.

لذلك يمكن في هذا المجال ملاحظة ما يلي:

أ. إن فرض ضرائب مباشرة تصاعديّة يؤدي إلى إعادة توزيع الدخل لصالح الفقراء ولاسيما إذا أمكن التقليل من حجم التهرب الضريبي. والوصول إلى هذه النتيجة مرتبط بتخصيص حصيلة هذه الضرائب لتمويل الخدمات والسلع التي يستفيد منها الفقراء بدرجة أكبر من استفادة الأغنياء منها.

ب. إن فرض الضرائب على التركات وعلى تداول الأوراق المالية وبيع العقارات، وفرض الضرائب غير المباشرة على السلع والخدمات الكمالية، يؤدي إلى إعادة توزيع الدخل والثروة لصالح الفقراء.

ج. بينما إذا فرضت الضرائب غير المباشرة على السلع والخدمات الضرورية وفرضت الضرائب المباشرة بأسعار نسبية، فإن ذلك يؤدي إلى إعادة توزيع الدخل لصالح الأغنياء.

لا بد من التنويه أن إعادة توزيع الدخل بحد ذاته يؤثر في متغيرات الاقتصاد الكلي مما يجعل تأثيرها الاقتصادي أكبر من تأثيرها الاجتماعي.

## ثالثاً - الآثار الاقتصادية للضريبة

هنالك العديد من الآثار الاقتصادية للضريبة على مستوى الاقتصاد الكلي يمكن رصد أهمها على النحو التالي<sup>3</sup>:

### 1. الأثر في الاستهلاك والإنتاج

في أثر الضريبة في الاستهلاك والإنتاج يمكن القول:

أ. إن فرض الضرائب على محدودى الدخل أياً كان نوعها يقلل من مقدرتهم على الاستهلاك والإنتاج مما يؤدي بدوره إلى تخفيض مستوى الدخل القومي.

ب. إن فرض الضرائب غير المباشرة على السلع والخدمات الضرورية يؤثر سلباً في الاستهلاك والإنتاج وبالتالي في مستوى الدخل القومي، أما إذا فرض هذا النوع من الضرائب على السلع والخدمات الكمالية فيؤدي إلى تقليل الاستهلاك على هذه السلع والخدمات ولكنه لن يؤثر في مقدره الأفراد على الإنتاج.

ج. أما فرض ضرائب مباشرة أو غير مباشرة على الاستهلاك وفق قواعد معينة فإن ذلك يتيح للحكومة توجيه الاستهلاك والإنتاج بما يتفق واحتياجات وحجم الاستهلاك بشكل قطاعي بما يؤدي إلى التأثير السلبى في حجم الاستهلاك والإنتاج على القطاع أو السلع والخدمات المفروضة عليها وذلك وفق السياسة التي تضعها الدولة في هذا المجال.

د. إن فرض الضرائب على أصحاب الدخل المرتفعة لا يؤثر في استهلاكهم لأن هذه الطبقة تحافظ عادة على مستوى استهلاكها وبالتالي لا تؤثر في مستوى الإنتاج، أما فرض الضرائب على استهلاك الطبقات المتوسطة فيتراجع أثره على إنفاقها وفق ميلها الحدي إلى الاستهلاك أو الادخار ومما يجعل أثرها عليهما في هذا المجال مرتبطاً بذلك.

---

<sup>3</sup> - لمزيد من التفاصيل انظر: د. محمد خير العكام، الضريبة مقدمة، هيئة الموسوعة العربية، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع.

## 2. الأثر في الادخار والاستثمار

في هذا المجال يمكن القول:

أ . إن زيادة العبء الضريبي العام يؤثر سلباً في الادخار وبالتالي في الاستثمار، فنقص معدل الادخار يؤدي إلى نقص معدل الاستثمار المباشر ولكنه يؤدي إلى زيادة معدل الاستثمار غير المباشر كالأستثمار في البورصة مع ثبات العوامل الأخرى.

ب . إن فرض ضريبة مباشرة بأسعار تصاعديّة يؤدي إلى اقتطاع جزء هام من دخول الأغنياء المرتفعة مما يحد من مقدرتهم على الادخار ويؤثر بدوره على حجم الاستثمار المحلي.

ج . إن فرض ضريبة مباشرة على ريع رؤوس الأموال المنقولة يؤثر سلباً في مستوى الادخار والاستثمار، أما فرض الضرائب غير المباشرة على السلع والخدمات الضرورية فيؤدي إلى ارتفاع أسعارها، ولكنه لا يؤثر في الاستهلاك بل يؤثر مباشرة في الادخار بسبب قلة مرونة الطلب على هذه السلع والخدمات، أما إذا فرضت هذه الضريبة على السلع والخدمات الكمالية فإنه يؤثر سلباً في استهلاكها وبالتالي لا يؤثر في الادخار والاستثمار.

د . إن فرض الضرائب المباشرة وفرضها بشكل خاص على الأرباح غير الموزعة في الشركات المساهمة بمعدل أعلى من الأرباح الموزعة يؤدي إلى تقليل الأموال الاحتياطية أي الاستثمار الذاتي مما يؤدي إلى زيادة دخول الأفراد نتيجة زيادة التوزيعات وبالتالي إلى زيادة الادخار.

هـ . إن فرض ضرائب مباشرة على الأموال المودعة في البنوك يؤدي إلى محاربة الادخار وبالتالي إلى زيادة الاستثمار المباشر.

و - تلعب الضريبة دوراً بارزاً في توجيه الاستثمارات إلى القطاعات الاقتصادية التي تحظى بمعاملة ضريبية تفضيلية مما يؤدي إلى نمو هذه الاستثمارات في هذه القطاعات، كما يمكن أن تلعب الضريبة دوراً معاكساً عندما تفرض بمعدلات مرتفعة أو تحظى بمعاملة ضريبية تمييزية مما يقلل من حجم هذه الاستثمارات في هذه القطاعات على المدى البعيد.



### 3. الأثر في تخصيص الموارد

بما أن الضريبة تؤدي إلى ارتفاع سعر السلعة أو الخدمة المفروضة عليها، فإن ذلك يؤدي إلى نقص استهلاكها ويؤثر سلباً في إنتاج هذه السلعة أو الخدمة وبالتالي يؤدي إلى عدم الاستخدام الكفاء للموارد الاقتصادية المتاحة. وإن هذه الحقيقة تدعو إلى نتيجة مفادها أن الضريبة تؤدي إلى تشويه هيكل أسعار السلع والخدمات المفروضة عليها، مما يؤثر مباشرة في قرارات الإنتاج ويؤدي إلى سوء في تخصيص الموارد الاقتصادية ويحول دون الوصول إلى حالة التخصيص الكفاء لتلك الموارد.

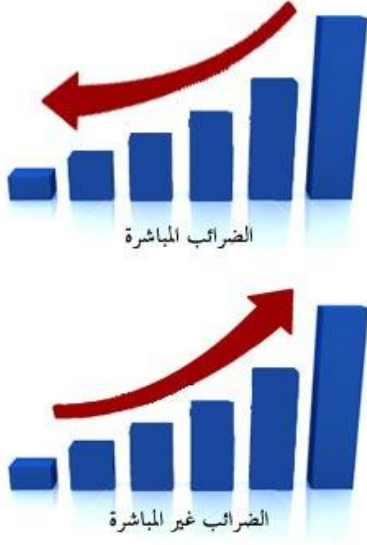


### 4. الأثر في التداول النقدي

ممكن للضريبة أن تؤثر في حجم التداول النقدي فتخفض من كميته مما يقلل من معدلات التضخم في المجتمع، فالضريبة تحدث أثراً انكماشية في كتلة التداول النقدي وتستطيع الدولة أن تؤثر في حجم التداول النقدي عن طريق رفع العبء الضريبي أو خفضه، وقد يكون هذا الأثر دائماً وقد يكون أثراً مؤقتاً وفقاً لمعدل عجز الموازنة.



## 5- الأثر في الأسعار



تتباين آثار الضرائب في الأسعار حسب نوع تلك الضرائب، مباشرة أو غير مباشرة، فغالباً ما تؤدي الضرائب المباشرة إلى انخفاض في المستوى العام للأسعار لأن هذه الضرائب تتناول الدخل والثروات مما يؤدي إلى تقليل الاستهلاك وبالتالي الطلب الكلي مما يؤدي إلى تخفيض الأسعار، أما إذا كانت هذه الضرائب غير مباشرة وخاصة إذا فرضت على سلع ضرورية ذات الطلب المرتفع فهذا يؤدي إلى رفع أسعارها وخاصة إذا استطاع المكلفون بها نقل عبئها إلى المستهلك<sup>4</sup>.

<sup>4</sup> - د. غازي عناية، المالية العامة، مرجع سابق، ص 163\_164.

## تمارين:

السؤال الأول:

اختر الإجابة الصحيحة: في أثر الضريبة في الادخار:

1. اكتسب أهمية في السياسة المالية التقليدية.
2. لم تؤثر الضريبة في ادخار الفقراء.
3. تؤثر الضريبة سلباً في ادخار الأغنياء.
4. كل ما سبق.

الجواب الصحيح هو رقم: 2 .

السؤال الثاني :

اختر الإجابة الصحيحة: في آثار الضريبة السياسية:

1. تعد وسيلة لمصادرة الثروات.
2. تؤثر في رغبة الأفراد في العمل.
3. طورت النظام البرلماني في العالم.
4. تحدث آثار انكماشية في الكتلة النقدية.

الجواب الصحيح هو رقم: 3.

# الوحدة التعليمية الرابعة عشر

## القروض العامة

### الكلمات المفتاحية:

إصدار القروض العامة - أنواع القروض العامة - انقضاء القروض العامة - آثار القروض العامة

### المخلص:

يعرف القرض العام بأنه مبلغ من المال تقترضه الدولة من الغير من أجل تحقيق أهدافها العامة، لذا فهو يختلف عن الضريبة، كما تطور تاريخياً ليصبح وسيلة فعالة مهمة لتحقيق أهدافها إلى جانب الضريبة، استغرقت بعض الدول في استخدامه مما فاقم من مدونيتها وأصبح ذلك وسيلة لتدخل المؤسسات الدولية في صياغة سياستها المالية.

### الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً على:

- 1- دراسة طرق انتقاد القروض العامة
- 2- تنمية مهارة الطالب حول مفهوم القروض العامة وتطوره ودوره
- 3- دراسة أنواع القروض العامة والتميز خصوصاً بين الداخلية منها والخارجية
- 4- دراسة خصائص القروض العامة وطبيعتها القانونية والاقتصادية
- 5- دراسة العوامل المحددة للجوء إلى القروض الداخلية والخارجية
- 6- دراسة كيفية إصدار القروض العامة

إذا كان تمويل النفقات العامة يتم عن طريق حصيللة الضرائب وغيرها من صور الإيرادات العامة، فقد تلجأ الدولة إلى القروض العامة لتمويل بعض نفقاتها وخاصة الاستثمارية منها أو النفقات الاستثنائية لمواجهة نفقات الحروب والكوارث والعجز المؤقت في الموازنة العامة وتعدُّ القروض العامة ظاهرة اقتصادية مالية حديثة العهد ترجع في جذورها إلى ظهور الدولة وقيامها بالإنفاق العام، فبحسبانها تنظيمًا ماليًا هي ظاهرة حديثة وبحسبانها تصرفًا حكوميًا فإنها ترجع إلى أيام الملوك والأباطرة والسلطين، وللتعرف على هذه الظاهرة لا بد من دراستها من كافة جوانبها النظرية والتطبيقية وفق التقسيم التالي:

### التعريف بالقروض العامة



للتعريف بالقروض العامة لا بد من دراسة تطور نظرية القروض العامة وتقريب هذا النوع من الإيراد عن غيره من الإيرادات عبر التعرّف على طبيعته القانونية والاقتصادية.

## أولاً . تطور نظرية القروض العامة:



لم تكن القروض العامة وليدة الظروف الراهنة، بل ظهرت مع ظهور الدولة وقيامها بوظائفها التي تتطلب الإنفاق العام، وطالما أن قيام الدولة بالإنفاق العام يهدف لإشباع الحاجات العامة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فعندما لا تستطيع توفير الأموال اللازمة لإشباع هذه الحاجات من دومينها العام، تلجأ عندها لفرض الضرائب والرسوم وعندما لا تكفي هذه المصادر تلجأ الدول إلى "الاقتراض العام".

ولدى الرجوع إلى الظروف التاريخية يمكن ملاحظة أن الملوك كثيراً ما كانوا يرهنون أملاكهم ومجوهراتهم للتجار مقابل الحصول على الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة، وخاصة في أوقات الحروب أو عند تمويل الغزوات. واستناداً لذلك كانت ظاهرة القروض العامة ظاهرة استثنائية، لا تتكرر سنوياً، بل تكون لمواجهة الظروف الاستثنائية فقط، أما في الظروف الحديثة فقد أخذت ظاهرة القروض العامة فلسفة جديدة نظراً لتغير دور الدولة وتدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، فقد كانت الدولة في السابق دولة حارسة لا تُعنى بالإنتاج وتأمين الغذاء وتشجيع التصدير والتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، بل تهتم بالأمن والدفاع وإقامة العدل فقط، ومن ثم لا تحتاج لزيادة الإنفاق العام بشكل مستمر، بل في أوقات الشدة والأزمات فقط وبالتالي لا تحتاج إلى القروض العامة إلا في تلك الأوقات. واستناداً لذلك تطورت نظرية القروض العامة وأصبحت أداة مالية اعتيادية سنوية تلجأ إليها الدول سنوياً لعدم قدرة الإيرادات الضريبية على مواجهة زيادة حجم النفقات العامة المستمر، وظهرت أفكار وآراء تؤيد لجوء الدولة للقروض العامة وأخرى تعارضها ومازال الجدل دائراً بين المؤيدين والمعارضين حتى يومنا هذا. فالاقتصاديون التقليديون يعارضون القروض العامة بحسبانها ظاهرة سنوية تلجأ إليها الدول، بينما الاقتصاديون الكينيزيون يؤيدون لجوء الدولة للقروض العامة سنوياً لأنها تؤثر إيجاباً في العرض والطلب

الكليين في الاقتصاد الوطني، وقد توسع دور القروض العامة في المالية العامة للدولة واستخدمت أداة مالية للتأثير في مكونات الاقتصاد الكلي شأنها شأن الضرائب والنفقات العامة، وخاصة في الدول النامية التي تعاني من فجوة تمويلية لبناء تنميتها وتطورها الاقتصادي، وهذا ما جعل بعضها يدخل في أزمة مديونية كبيرة نتيجة استخدام هذه الأداة دون ضوابط.

## ثانياً . مفهوم 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 الإنتاجية الكبرى، ولذلك تصدى علماء المالية العامة لهذه الظاهرة وعرفوها بتعاريف عديدة ركزت في مجملها على آلية الحصول على القروض والأهداف المتوخاة منها وطريقة تسديدها واستناداً لذلك يمكن تعريف القروض العامة بأنها: "مبلغ من المال يغلب عليه الطابع النقدي تحصل عليه الأشخاص الاعتبارية العامة(الدولة) من الأفراد أو المؤسسات الوطنية أو الأجنبية يتضمن مقابل الوفاء ويؤدي لإشباع الحاجات المالية المتزايدة للدولة ويساعدها على تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية".

يلاحظ من خلال هذا التعريف بأن القروض العامة مبالغ مالية تقترضها الدولة من الجهات التي تتوفر لديها الأموال وتتعهد بإعادتها حسب الاتفاق معها، فهي عقود مالية بين الأفراد أو المؤسسات المالية وبين الدولة ينتج عنها العديد من الآثار الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في الاقتصاد الوطني. وبناء على هذا التعريف فإن القروض العامة تتميز بالخصائص التالية التي تميزها عن باقي أدوات الدولة المالية، وأهم هذه الخصائص هي:

**1. مبلغ من المال يغلب عليه الطابع النقدي:** ويقصد بذلك أن الدولة تحدد حاجتها المالية من القروض ثم تطرح سندات على الاكتتاب العام لكي تجمع بعدها المبالغ التي تحتاج إليها بشكل نقدي في أغلب الأحيان، لأن الأنظمة السابقة كانت تعتمد على القروض العينية، أما بعد تطور العلاقات الاقتصادية وظهور النقود فقد أقلعت الحكومات عن القروض العينية إلى القروض النقدية.

**2. يقوم بالافتراض العام، الدولة أو من ينوب عنها من الأجهزة الحكومية (المركزية واللامركزية):** مثل وزارة المالية . بعض الوزارات المختصة، الوحدات الإدارية والمرفقية ذات الشخصية الاعتبارية، لأن جميع هذه المؤسسات تمثل الدولة في مجال عملها، لكن هذه الجهات لا تستطيع الافتراض إلا بعد الحصول على موافقة السلطة التنفيذية (الحكومة) والحكومة بدورها تحصل على موافقة السلطة التشريعية لأنها

الجهة الوحيدة المكلفة بمراقبة عمل الحكومة ومحاسبتها في نهاية السنة المالية، لذلك تحتاج الحكومة بشكل مستمر إلى موافقة السلطة التشريعية على كل واقعة مالية (جباية الضرائب إنفاق . اقتراض).

**3. يقدم الأفراد أو المؤسسات المالية الوطنية أو الأجنبية القروض للجهات الحكومية بموجب عقد:** فقد يتم الاتفاق بين المقترض (الحكومة) والمقرضين (الأفراد أو المؤسسات) بشكل مباشر على تقديم قرض بمبلغ معين وفائدة محددة ولفترة زمنية يتم الاتفاق عليها أو قد تطرح الدولة سندات الدين العام في سوق الأوراق المالية وتسمح لمن يرغب بالاكنتاب عليها، ويتحدد في متن السند المبلغ والفائدة وفترة التسديد، وتكون هذه السندات قابلة للتداول في سوق النقد، هذا 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 تخصم 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، بينما يتوجب عليها رد القروض لأصحابها ومع 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 كما تختلف عنها أيضاً بأن القروض اختيارية من حيث المبدأ بينما الضرائب فهي فريضة إلزامية.

**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 يحتاجها الاقتصاد الوطني لأن إقامة هذه المشاريع بكافة أنواعها سوف يشجع على زيادة الإنتاج والاستثمار الأمر الذي يؤدي لزيادة معدلات النمو الاقتصادي.

وفي المجال الاجتماعي قد تقترض الحكومة لتمويل البرامج الاجتماعية كالرعاية الصحية والتعليم والثقافة والرياضة وإقامة الجامعات والمدارس وغيرها الأمر الذي يؤدي لتحسين الظروف الاجتماعية ورفع المستوى المعيشي للسكان وخاصة محدودي الدخل منهم.



إن هذه الأهداف التي تسعى الدولة لتحقيقها إنما تهدف في نهاية المطاف لتحسين الظروف المعيشية وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية في البلاد التي تصب في خدمة المجتمع وتطوره في نهاية الأمر.

### ثالثاً . الطبيعة القانونية والاقتصادية للقروض العامة:

تعدُّ صيغة القروض العامة صيغة قانونية أي أن عقد القرض هو عقد قانوني يترتب عليه مجموعة من الآثار الاقتصادية والاجتماعية ولشرح هذا المفهوم لا بد من التفريق بين الطبيعة القانونية والطبيعة الاقتصادية للقروض وفقاً لما يلي:

**1 . الطبيعة القانونية:** القرض هو اتفاق بين طرفين، المقرض (الأفراد أو المؤسسات...) . المقترض (الحكومة).

ويتحدد في متن هذا العقد: مبلغ القرض . الفائدة . فترة السداد وإذا قامت الدولة بطرح سندات الدين العام في الأسواق المالية، فإن السند بحد ذاته يشكل عقداً يتوضح في متنته المبلغ وفترة السداد ويباع بالقيمة السوقية التي تقل عادة عن القيمة الاسمية بمقدار الفائدة، وعلى الدولة السداد عند فترة الاستحقاق، وبناء على ذلك فإن الطبيعة القانونية للقروض تتمثل في:

أ- **القرض العام يتم بموجب عقد:** وبعد هذا العقد من العقود الإدارية بحسابه يتعلق بنشاط مرفق عام يسعى لتحقيق منفعة عامة ويتضمن شروطاً غير مألوفة في عقود القانون الخاص، وهذا ما يميزه عن غيره من الإيرادات بينما يرى آخرون أنه عمل من أعمال السيادة بحسابه يستهدف تحقيق المصلحة العامة، إذ يعد القرض العام مجرد عمل تشريعي يصدر في صورة قانون، مع ذلك فإن طبيعته العقدية أقرب إلى الواقع فلا يمكن المساس بأحكامه إلا بموافقة المقرضين<sup>1</sup>.

ب- **القرض العام يستند إلى صك تشريعي:** فتقوم الحكومة بعقد القرض وإصدار أسناد الدين العام استناداً إلى إذن مسبق يصدر من قبل السلطة التشريعية، يتضمن موافقتها على الاستدانة من أجل تغذية خزانة الدولة، ويقتصر هذا الإذن عادة على مبادئه الأساسية، كتحديد مبلغ القرض، مدته، معدل فائدته، ويترك للحكومة أمر تنظيم القرض فنياً<sup>2</sup>.

وما يميز القروض في العصر الحالي عن القروض العصور السابقة ما يلي:

أ . تعقد القروض الحالية باسم الحكومة وليس باسم الملك.

<sup>1</sup> - د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص 375.

<sup>2</sup> - د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق ص 214.

ب . لا تقدم الدولة الضمانات للقروض الحالية، في حين كانت تقدم في الماضي الأملاك أو المجوهرات الملكية ضماناً للسداد.

ج . تأخذ القروض العامة الحالية صيغة السندات ويعطى لكل مقترض السند الذي اشترك به ويمكنه بيع هذا السند إلى مقرض آخر .

## 2 . الطبيعة الاقتصادية:

كانت القروض في السابق ظاهرة استثنائية أما في العصر الحالي فقد أصبحت القروض العامة ظاهرة اقتصادية تحمل صفات وخصائص المدرسة الاقتصادية التي تنتمي إليها، وقد اختلفت المدارس الاقتصادية حول الطبيعة الاقتصادية للقروض .

أ . أما المدرسة الاقتصادية التقليدية التي قامت على الحرية الاقتصادية وحرية العمل والتملك وعدم تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية لأن القطاع الخاص هو الذي ينتج ويسوق ويطور الاقتصاد الوطني والدولة تعنى بشؤون الأمن والدفاع وإقامة العدل ومن ثم عليها حصر نشاطاتها الاقتصادية والخدمية في أضيق الحدود، وهذا الأمر يرتب على الدولة تخفيض الضرائب لتغطية النفقات العامة، وفي حال تراجعت الضرائب عن تغطية النفقات العامة يحق للدولة الاقتراض في هذه الحالة فقط، ولم يشجع التقليديون القروض العامة لأنها تؤدي لحصول منافسة بين القطاع الخاص والدولة على اقتسام المدخرات الوطنية الأمر الذي يؤدي لارتفاع أسعار الفائدة فيتأثر الاستثمار ويتراجع الإنتاج ويؤدي ذلك بدوره لحصول الركود الاقتصادي.

ب . أما المدرسة الاقتصادية الكينزية فقد خالفت المدرسة التقليدية لأن أفكار كينز جاءت رداً على الخطأ الفادح المتعلق بأفكار المدرسة التقليدية وتراجع حجم الإيرادات العامة مقابل زيادة حجم النفقات العامة، و الكساد الاقتصادي الكبير الذي حصل ما بين عام 1929-1933، والذي جعل الاقتصادي جون مانريد كينز يدعو لتدخل الدولة في الحياة الاقتصادية، وفي حال عدم كفاية الإيرادات طالبها بالاقتراض من الأموال المدخرة (المكتنزة) بهدف إقامة مشاريع البنية التحتية وإقامة المشاريع الكبرى الأمر الذي يؤدي لزيادة الطلب، فإذا شعر المستثمرون بزيادة الطلب فإنهم يسارعون إلى زيادة الاستثمار وتشغيل العمال مما يؤدي لزوال الركود وانتقال الاقتصاد إلى حالة التشغيل الكامل<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> - للمزيد من التفاصيل انظر: النظرية العامة في الاقتصاد، جون مانريد كينز، ترجمة نهاد رضا، منشورات دار مكتبة الحياة، بيروت 1962، ص163 وما بعد.

فإن الوسيلة الوحيدة والفعالة لإخراج الاقتصاد من الركود هي القروض العامة، وبشكل خاص إنفاق هذه القروض على المشاريع الإنتاجية أو الخدمات مما يؤدي لتوليد دخول جديدة تدفع المنظمين لزيادة حجم الاستثمار.

وقد أصبحت القروض العامة في العصر الحديث وخاصة بعد الحرب العالمية الثانية أداة مالية عادية تلجأ إليها الحكومات سنوياً وفي أكثر دول العالم لأن النفقات العامة تتزايد سنوياً بفضل التطور الاقتصادي والاجتماعي وبفضل التطور التقني الذي لم يتوقف بعد. لذلك غدت القروض العامة وسيلة مالية عادية أصبحت تستخدمها الدولة من أجل تحقيق أهدافها العامة.

## أنواع القروض العامة وحدودها

### أولاً . أنواع القروض العامة:

تقسم القروض العامة إلى عدة أنواع تبعاً للأكثر من معيار فنقسم إلى أكثر من نوع تبعاً لتغير هذا المعيار وبناءً على ذلك تقسم القروض العامة إلى:

### 1. القروض الداخلية والقروض الخارجية:

يكون القرض داخلياً إذا قام بالاكتتاب في سندات الدين العام أشخاص طبيعيين أو اعتباريون داخل الدولة المقترضة أو عند طرح السندات في السوق المالية الوطنية، ويكون القرض خارجياً عندما تعقد الدولة قرصاً مع دولة أجنبية أو مؤسسة مالية دولية أو عند طرح سندات الدين في الأسواق المالية الأجنبية، لكن القرض الخارجي يتطلب وجود ضمانات من الدولة المقترضة.

### وتلجأ الدولة للقروض الخارجية عندما:

- أ . لا تستطيع المدخرات الوطنية تغطية السندات المطروحة للاكتتاب.
  - ب . تريد الدولة إقامة مشاريع ضخمة لا تستطيع القروض المحلية تمويلها.
  - ج . تريد الدولة تمويل المستوردات أو تصحيح الاختلال في ميزان المدفوعات.
- إن هذه الأسباب تدفع الدولة للاقتراض الخارجي، لكن هذه القروض تختلف في آثارها عن القروض الداخلية، ولكل نوع عدد من المزايا والسلبيات التي تميزه عن النوع الآخر نجملها فيما يلي:
- أ . لا يزيد القرض الداخلي الثروة القومية لأنه يحوّل الأموال من الأفراد إلى الدولة بينما يزيد القرض الخارجي الثروة القومية (ولو مؤقتاً) لأنه ينقل الأموال من دولة مقرضة خارجية إلى داخل الدولة.
  - ب . لا يؤثر القرض الداخلي على سعر صرف العملة الوطنية، بينما يؤدي القرض الخارجي لتحسين ميزان المدفوعات عند الحصول عليه، ويتأثر سعر الصرف إيجاباً. أما عند سداد القرض فيتأثر سعر الصرف سلباً لأنه يحول القطع الأجنبي إلى الخارج.
  - ج . يؤدي القرض الداخلي إلى تحويل الاستهلاك من طبقة إلى أخرى، بينما القرض الخارجي سوف يزيد الطلب المحلي وسوف يحصل الراج في الاقتصاد نظراً لدخول وسائل دفع جديدة.
  - د . لا يؤثر القرض الداخلي على الوضع السياسي للدولة وفي حال اضطرار الدولة للدفع وعدم توفر الأموال اللازمة تقوم بتحويله إلى قرض طويل الأجل، بينما في حال عدم سداد القرض الخارجي قد

تتدخل الدولة الأجنبية في الشؤون الداخلية مما قد يؤثر في الاستقلال السياسي للدولة كما حدث لبعض الدول النامية في أواخر القرن /19/ فزيادة القروض الخارجية على مصر في نهاية القرن التاسع عشر هو السبب الرئيس لاحتلالها من قبل الانكليز، أو قد تخضع لبرامج صندوق النقد الدولي والمنظمات المالية الدولية مما يؤثر في الوضع الاقتصادي والسياسي للدولة، فقد أصبحت هذه القروض وسيلة جديدة لتدخل الدول الكبرى في التأثير في سياسات الدول المقترضة المالية والاقتصادية لتفرض عليها القواعد التي تحسن من وضع ماليتها العامة من أجل مساعدتها في الاستمرار في وفائها لقروضها دون النظر أحياناً لآثار ذلك في الناحية الاجتماعية والاقتصادية للدولة المقترضة.

## 2. القروض الاختيارية والقروض الإجبارية:



يقصد بالقروض الاختيارية أن يكون الأفراد أحراراً في الاكتتاب في سندات الدين العام أما القروض الإجبارية فتقدم عليها الدولة عندما لا تجد من يكتتب بالقروض الاختيارية فتفرض على كل مواطن مبلغاً معيناً استناداً للضريبة التي يدفعها، أو قد تؤول دفع القروض الاختيارية فتتحول إلى قروض إجبارية، وقد تقترب القروض الإجبارية من الضرائب نظراً لوجود صفة الإيجار في الاشتراك في هذه القروض وهي غير معلومة السداد.

الأصل في القروض أنها اختيارية، ولكن السؤال الذي يطرح في هذا المجال، متى تلجأ الدولة إلى القروض الإجبارية؟

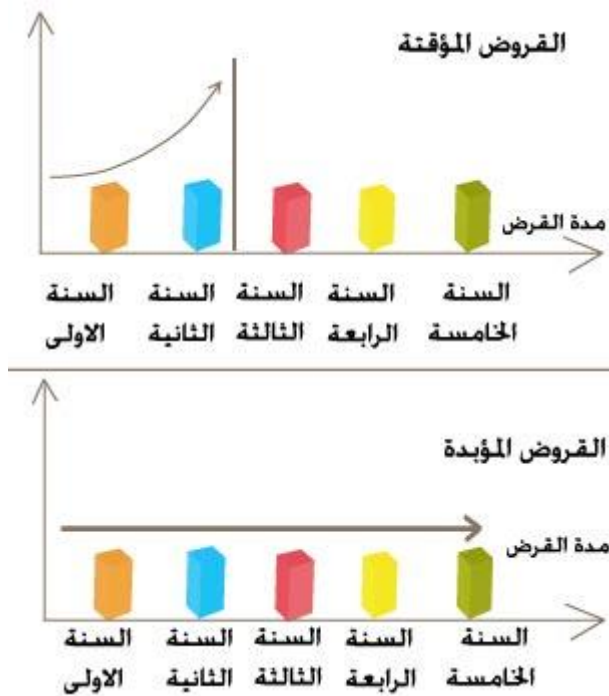
تلجأ الدولة إلى القروض الإجبارية في الحالات التالية:

- أ . عندما تطرح الدولة سندات الدين العام ولا يشترك بها أحد، لذلك تلجأ إلى فرض قروض إجبارية بهدف تمويل نفقاتها العامة المستعجلة.
- ب . في حالات كالتضخم قد تفرض الدولة على المواطنين قروضاً إجبارية بهدف امتصاص جزء كبير من السيولة الفائضة الأمر الذي يؤدي لنقص السيولة وتراجع الأسعار.

ج . عندما يحين أجل القروض الاختيارية ولا يوجد ما يكفي للسداد، تحولها الحكومة لقروض إجبارية فتتمدد أجل سدادها من طرف واحد هو الدولة دون موافقة المقرضين.

د . في حالات تأميم المشروعات الصناعية أو الأراضي أو الأملاك العقارية فعند عدم توافر المال اللازم لتعويض أصحابها تعتبرها الدولة قروضاً وتسدها عند توافر المال اللازم لديها، فهي تعد في مثل هذه الحالة قروضاً إجبارية.

### 3. القروض المؤبدة والقروض المؤقتة:



يكون القرض مؤبداً عندما لا تلتزم الدولة بسداده في الأوقات المتفق عليها وتصبح صفة التأجيل عنصراً من عناصر القرض، أما القرض المؤقت فهو قرض قصير الأجل يتم الاتفاق عليه مع الحكومة لمدة قصيرة عادة ما تكون أقل من سنة وتلتزم الحكومة بسداده مع الفوائد في زمن الاستحقاق، وقد تكون هذه القروض متوسطة الأجل أو طويلة الأجل.

أما القرض المؤبد فيصبح رهين قرارات الدولة بالنسبة لسداد قيمته فلا أحد يعلم متى تقوم الدولة بذلك، ولكي تحقق الحكومة مزايا خاصة عليها اختيار الفرصة المناسبة للسداد مثل وجود فوائض في الموازنة. وتلجأ الدولة للقروض المؤبدة في حالات الإفلاس المالي أي عدم توفر الإيرادات اللازمة للسداد وزيادة حجم التهرب الضريبي وغير ذلك من الأسباب، الأمر الذي يدفعها للجوء إلى القروض المؤبدة والتي تحمل في طياتها الكثير من المخاطر، فإذا ازداد حجم الدين وتراكم تصبح الحكومة عاجزة عن السداد، مما يؤثر في كفاءة النظام الاقتصادي وفي مصداقية الحكومة وقراراتها، وقد تؤدي الديون المتراكمة لهروب المستثمرين وحصول الأزمات الاقتصادية والتي تنتهي بزوال هذه الأنظمة كما حصل في أمريكا اللاتينية بعد أزمة المديونية عام 1982، فالقروض العامة هي ظاهرة خطيرة إن لم تحسن الدولة استخدامها وتخطيط سدادها.

## ثانياً: حدود القروض العامة

هنالك أسباب كثيرة تدعو الدولة إلى الاقتراض وأفضل هذه الأسباب أن تكون لتمويل نفقات استثمارية، إلا أنها قد تضطر إلى اللجوء إليها لمواجهة نفقات غير متوقعة كعجز مؤقت في إيرادات الدولة أو مواجهة نفقات حروب وتداعياتها وغيرها من الأسباب، فقد أصبحت القروض العامة شأنها شأن أي عنصر من عناصر المالية العامة تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها المرسومة.

ولكن مع ذلك هنالك سؤال مُلحّ في هذا الإطار مفاده: إلى أي مدى تستطيع الدولة استخدام هذه الوسيلة بنجاح؟ وهل هناك من حدود لاستخدامها؟ أي هل هنالك من حدود معينة يجب على الحكومة الالتزام فيها عند إصدار القروض العامة؟

الواقع أن إمكانية عقد القروض العامة من الحكومة وتحقيقها لأهدافها محدد بعدد من العوامل يطلق عليها حدود القروض العامة والتي تختلف بدورها تبعاً لنوع هذه القروض بين داخلية وخارجية:

### أولاً - العوامل المحددة للقروض الداخلية:

هنالك ثلاث قواعد تضع حدوداً لإمكانية لجوء الحكومة إلى القروض العامة هي:

**1- طاقة الإقراض:** أي مدى قدرة الأفراد والهيئات في المجتمع على الاكتتاب على القروض العامة، فدراسة هذه الطاقة هام للغاية بالنسبة للحكومة كي تتجح عملية الاكتتاب على كامل مقدار القروض المراد طرحها، وهذه الطاقة بدورها يتعلق بعوامل متداخلة وتؤثر بعضها بعضاً هي: حجم الدخل القومي ومتوسط الدخل الفردي وحجم الدخل الفردي، وطرق توزيع الدخل القومي، وحجم الادخار الفردي، وحجم الثروات الفردي، والاقتطاع الضريبي.....الخ.

ويعد حجم المدخرات الفرديّة أهم هذه العوامل بحسبانه المصدر الطبيعي للاكتتاب على القروض، وهذا العامل يتوقف على عدد من العوامل المتداخلة مثل حجم الدخل الفردي والميل للادخار والعبء الضريبي فهو يتناسب طردياً مع حجم الدخل الفردي، كما أنه توجد علاقة طردية بين الميل للادخار وحجم الادخار الفردي، أما بالنسبة إلى العبء الضريبي فإنه على علاقة عكسية مع حجم الادخار الفردي.

2- **طاقة الاستيعاب:** أي مدى قدرة الاقتصاد القومي على استيعاب القروض العامة في شكل نفقات عامة، وهذه القدرة تختلف من دولة لأخرى تبعاً لدرجة تقدمها الاقتصادي، كما تختلف في الدولة الواحدة تبعاً للظروف الاقتصادية التي تمر فيها، فهذه الطاقة تكون أكبر كلما كانت الدولة أكثر تقدماً لما تتميز فيه اقتصاديات الدول المتقدمة من مرونة في عرض عناصر الإنتاج كي يستجيب لزيادة الطلب الناتج عن القروض بعكس الدول النامية، وهذه الطاقة تكون أكثر اتساعاً في فترة الكساد عنها في فترة الراج.

3- **طاقة الخدمة والاستهلاك:** أي مدى قدرة الاقتصاد القومي على تحمل الأعباء المترتبة على القروض العامة والتي تتمثل في الفوائد السنوية وأقساط الاستهلاك، وهذه القدرة تتوقف بدورها على عدد من العوامل أهمها: حجم القروض العامة، و الالتزامات التي ترتبها هذه القروض، كيفية استخدامها.

- فبالنسبة إلى حجم القروض العامة توجد علاقة عكسية بينها وبين طاقة الخدمة والاستهلاك، لذلك يرى علماء المالية العامة أن إجمالي القروض العامة يجب ألا يتجاوز نسبة معينة من الدخل القومي، وهذه النسبة تختلف من دولة لأخرى تبعاً لاختلاف البنيان الاقتصادي وفي الدولة الواحدة من فترة لأخرى تبعاً لحالتها الاقتصادية.

- كما توجد علاقة عكسية بين الالتزامات التي ترتبها القروض العامة وبين طاقة الخدمة والاستهلاك، أما بالنسبة إلى كيفية استخدام حصيلة القروض العامة، فإن طاقة الخدمة والاستهلاك تزداد كلما استخدمت حصيلة القروض في تمويل نفقات استثمارية إنتاجية لأنها تؤدي إلى زيادة الدخل القومي والثروة القومية، وبالتالي زيادة قدرة الاقتصاد القومي على استيعاب قروض جديدة، بعكس ما إذا استخدمت لتمويل نفقات استهلاكية.

### ثانياً- العوامل المحددة للقروض الخارجية:

تختلف طبيعة الأعباء التي ترتبها القروض الخارجية عن القروض الداخلية من ناحيتين: الأولى: يجب أن تكون المبالغ التي يتعين على الدولة تدبيرها لخدمة القروض الخارجية بالعملة الأجنبية وليس بالعملة المحلية، مما يؤثر في ميزان المدفوعات.

الثانية: إن خدمة القروض الخارجية واستهلاكها تمثلان انتقالاً لجزء من الثروة القومية إلى خارج الدولة عند سدادها، فهي تمثل عبئاً على الاقتصاد القومي وليس إعادة لتوزيع الدخل القومي كما هو الحال في القروض الداخلية.



- وعلى هذا فإن العوامل المحددة للقروض الخارجية لا تختلف عن تلك المحددة للقروض الداخلية إلا في المضمون والتحليل تبعاً للناحيتين السابق بيانها وخاصة بالنسبة إلى القدرة على الاستيعاب والقدرة على خدمة القروض الخارجية، فحتى يستطيع الاقتصاد القومي تحمل خدمة القروض الخارجية لا بد من استخدام حصيلة هذه القروض في مشاريع إنتاجية، وأن تكون هذه الاستثمارات لها أثر إيجابي في ميزان المدفوعات على المدى البعيد<sup>4</sup>.

- وبناء عليه فإن نجاح القروض العامة يتوقف على توافر بعض الشروط الخاصة التي لا بد من توافرها في السوق المالية يمكن إجمالها في شرطين أساسيين هما:

- 1- وجود ادخار جاهز للتوظيف، فتمول القروض العامة من الأموال الفائضة عن حاجة الاستهلاك والموجودة على شكل مدخرات، ويتوقف نجاح القرض على زيادة حجم الدخل عن حجم الاستهلاك، وتزداد القدرة على الإقراض كلما زاد حجم الادخار الذي يتوقف بدوره على حجم الدخل وحجم الاستهلاك والميل الحدي للادخار، وهذه العوامل التي تؤثر في الادخار وتؤدي إلى نجاح عملية الاقتراض.

- 2- توجيه المدخرات نحو القروض العامة وهذا يتوقف بدوره على ثقة المدخر بالدولة بحسبانه يقوم على وعد منها بإعادة قيمته مع الفوائد، وعلى استخدام الدولة لسلطتها السيادية لتحقيق هذا الهدف، وعلى المزايا المالية التي تمنح للمقرضين التي تختلف تبعاً لشروط السوق المالية وحالة الدولة الاقتصادية والسياسية<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> - د. علي لطفي، مرجع سابق ص185 وما بعد.

<sup>5</sup> - للمزيد من التفاصيل انظر: د. عصام بشور المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق ص228 وما بعد.

## إصدار القروض العامة

### أولاً - الجهة المختصة بإصدار القرض العام:

يقصد بعملية إصدار القرض العام تلك العملية التي تحصل الدولة عن طريقها على حصيله القرض وذلك عن طريق إصدار الحكومة سندات على وجه العموم طالبة من الأفراد والأشخاص الاعتبارية الاككتاب عليها طبقاً للشروط والأوضاع التي ينص عليها قانون إصدار القرض العام.

ولكن قبل القيام بهذه العملية الفنية لا بد - كما ذكرنا سابقاً - من صدور قانون من السلطة التشريعية يجيز للحكومة القيام بهذه العملية وذلك للأسباب التالية:

أ - القروض العامة تمثل إيراداً عاماً يحتاج إلى رقابة ممثلي الشعب لناحية الحصول عليها من جهة، ولناحية تبرير النفقة التي تمولها من جهة أخرى<sup>6</sup>.

ب - إن موافقة السلطة التشريعية على القروض العامة يزيد من ثقة المقرضين، مما يساعد على الاككتاب عليها<sup>7</sup>.

ج- إن اشتراط الحصول على موافقة السلطة التشريعية لإصدار القرض يحد من إسراف السلطة التنفيذية من اللجوء إلى القروض العامة.

د - الآثار الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تخلفها عملية الاقتراض وخطورة هذه الآثار على مستقبل الدولة والأجيال القادمة، فالموافقة عليها يسمح للحكومة بالمطالبة بفرض ضرائب جديدة لسدادها، وهذه الضرائب تفرض بقانون، فمن الطبيعي أن تصدر القروض العامة بقانون.

تعد هذه القاعدة من القواعد الدستورية لدى الكثير من الدول، ومع ذلك فإن هذا القانون هو قانون من نوع خاص يشبه في طبيعته القانونية، قانون الموازنة العامة، فهو لا يتضمن قواعد عامة أمره كما هو الحال في سائر القوانين الأخرى<sup>8</sup>، وإنما يتضمن موافقة من السلطة التشريعية على قيام الحكومة ( السلطة التنفيذية ) بإصدار قرض عام بمبلغ معين وطبقاً لشروط عامة تضعها الحكومة، غالباً ما تتوصل إليها عن طريق التفاوض مع الجهة المقرضة عندما يكون القرض خارجياً، أو وفق شروط تضعها الحكومة

<sup>6</sup> د. محمد خير العكام ود. يوسف شباط، المالية العامة، مركز التعليم المفتوح، قسم الدراسات القانونية، منشورات جامعة دمشق، العام الدراسي 2006-2007، ص350.

<sup>7</sup> د. علي لطفي، مرجع سابق، ص170.

<sup>8</sup> د. رفعت المحجوب، المالية العامة، الكتاب الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، 1971، ص308.

وتعرضها على المقرضين للقبول فيها دون أي تفاوض عندما تكون داخلية، وفي كلا الحالتين تكون على أساس منح المقرضين مجموعة من المزايا والضمانات لترغيب المقرضين بالاكنتاب في سندات القرض. أما فيما يتعلق بالشروط والأوضاع القانونية الأخرى للقرض ( التنظيم الفني له ) كطريقة الإصدار أو سعر الفائدة أو طريقة السداد أو فترة السماح وغيرها من القواعد الفنية فإن أمرها يترك للحكومة لتقرره على النحو الذي تراه ملائماً وفقاً لمدى حاجتها للقرض والأوضاع المالية للدولة، وهو ما يسمى بالشروط العامة للقرض.

أما بالنسبة لسورية فلم يتضمن الدستور أية إشارة إلى هذه القاعدة، إلا أن المادة الأولى من قانون الدين العام الصادر عام 1955 كانت قد نصت على ضرورة صدور أسناد الدين العام بموجب قانون<sup>9</sup>.

### ثانياً - مقدار القرض العام:

يمكن أن يتحدد مقدار القرض العام بمبلغ معين محدد بقانون إصداره، كما يمكن أن يكون القرض عند إصداره غير محدد المقدار، فإذا حدد مقدار القرض فإن الاكنتاب عليه يتوقف عند تغطية هذا المقدار، ولكن ذلك قد لا يحول دون الاستمرار في الاكنتاب على القرض إلى ما يزيد على مقداره المحدد، وفي هذه الحالة يتم إنقاص نصيب كل مكتتب بنسبة مساوية لمقدار الزيادة، وقد تلجأ الدولة في تخفيض مقدار القرض إلى مراعاة صغار المكتتبيين الذين لا يتجاوز قيمة اكتتابهم حدوداً معينة فلا تخفض منها شيئاً وإنما تجري عملية التخفيض بالنسبة إلى الاكنتابات الزائدة عن هذا الحد.<sup>10</sup>



وفي حالة القروض غير محددة المقدار تدعو الدولة المكتتبيين إلى الاكنتاب عليها، حيث يتم تحديد تاريخ معين تنتهي عنده عملية الاكنتاب ويحدد مقدار القرض عند حلول هذا التاريخ.

<sup>9</sup> د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص 387.  
<sup>10</sup> د. علي لطفي، مرجع سابق، ص 171.

وتلجأ الدولة إلى القروض غير محددة المقدار في الحالات التالية:<sup>11</sup>

- 1- عند تخوف الدولة من عدم تغطية القرض بالكامل مما يؤدي إلى زعزعة الثقة بأوضاعها المالية.
- 2- عندما تهدف من عملية الاقتراض إلى امتصاص جزء من السيولة من السوق المحلية وكان من الصعب عليها تقدير الجزء المرغوب بامتصاصه مقدماً.
- 3- عندما لا تهدف الدولة من القرض استخدامه في تغطية نفقة بذاتها بل تحصيل أكبر قدر ممكن من السيولة لمواجهة ظروف اقتصادية استثنائية.

### ثالثاً - سعر الفائدة:

إن تحدد سعر الفائدة للقرض هي عملية اقتصادية بحتة، فالقرض بحد ذاته بالنسبة للمقرضين يعد صورة من صور توظيف رؤوس أموالهم، إذ إن المقرض دائماً يبحث عن أفضل الصور لتوظيف رأسماله الذي يحقق له أكبر ربح ممكن، لذلك على الدولة وهي في صدد إصدار القرض أن تدرس حالة السوق المالية قبل أن تحدد سعر الفائدة، وهذا يجعلها تصدر القرض عندما يكون سعر الفائدة منخفضاً في الأسواق، فإن كان هذا السعر مرتفعاً في الأسواق فإن الدولة لا تستطيع إصدار القرض بسعر فائدة منخفض عن السعر السائد في السوق، بل قد تزيد هذا السعر كي تشجع المكتتبين على الاكتتاب على القرض، مما يزيد من الأعباء المالية له<sup>12</sup>، إضافة لذلك فإن سعر الفائدة يتحدد تبعاً لحالة الدولة المالية ومدى حاجتها إلى القرض وضخامة مقدار القرض ومدة وطريقة سداده.

ولا بد من التفرقة في هذا المجال بين سعر الفائدة الاسمي وسعره الحقيقي، فسعر الفائدة الاسمي هو السعر المبين في سندات القرض، أما سعر الفائدة الحقيقي فإنه يتحدد بدوره تبعاً لطريقة إصدار القرض بسعر التكافؤ أو بسعر أقل منه أو بجائزة سداد.

ويكون الإصدار بسعر التكافؤ عندما يقوم المكتتب بدفع القيمة المبينة في سند القرض للاكتتاب عليه، ففي هذه الحالة يكون سعر الفائدة الاسمي مساوياً لسعره الحقيقي، ويكون الإصدار عند سعر أقل من سعر التكافؤ عندما يقوم المكتتب بدفع مبلغ أقل من مقدار سند القرض، فإذا كان سعر السند /1000/ ل.س وسعر الفائدة الأسمى 6 % وكان على المكتتب دفع مبلغاً وقدره /900/ ل.س للاكتتاب على سند قيمته /1000/ ل.س فإنه يحصل على /60/ ل.س فائدة مقابل اكتتابه على سند قرض مقداره /900/

<sup>11</sup> P124، 1962، New York، Classics In The Theory Of Public Finance، R.Musgrave

<sup>12</sup> د. رفعت المحجوب، المالية العامة، الكتاب الثاني، مرجع سابق، ص311.

ل.س، فيكون في هذه الحالة سعر الفائدة الحقيقي أكبر من سعر الاسمي، وتلجأ الدولة إلى ذلك عند ضعف مركزها الائتماني.

ويكون الإصدار بجائزة سداد إذا تم إصدار القرض عند سعر التكافؤ مع تعهد الدولة بأن تسدد قيمة السند بقيمة تزيد عن قيمة إصداره.

#### رابعاً - طرق الاكتتاب على القروض العامة: <sup>13</sup>

هنالك أربع طرق للاكتتاب على القروض العامة هي:

1- **الاكتتاب العام المباشر:** وتعتمد الدولة في هذه الطريقة إلى طرح سندات القرض العام للجمهور مباشرة للاكتتاب عليها معلنة بدء ميعاد الاكتتاب ونهايته، بواسطة البنك المركزي، أو البنود التجارية أو مكاتب البريد أو المؤسسات المالية العامة والخاصة، ومن الطبيعي في هذه الحالة أن تتقاضى البنوك التجارية والمؤسسات المالية الخاصة عمولة على قيامها بذلك.

وتتميز هذه الطريقة بقلة نفقات الإصدار، وزيادة رقابة الدولة على عملية الإصدار، كما أنها تتجنب في هذه الطريقة المضاربات على سندات القرض، ولكن اللجوء إلى هذه الطريقة يتطلب توافر الثقة لدى المكتتبين بالأوضاع المالية والاقتصادية للدولة، لذلك فيعيبها الخوف من عدم القدرة إلى تغطيتها بالكامل عند قلة هذه الثقة لدى المكتتبين، لذلك لا يمكن اللجوء إلى هذه الطريقة إلا في حالة القروض الصغيرة أو عند التأكد من توافر هذه الثقة لدى المكتتبين، وهذا ما يدعو الحكومة إلى اللجوء إلى طرق أخرى في غير هذه الأحوال.

ولا بد من التنويه إلى أن هذه السندات، قد تأخذ شكل السندات الاسمية أو السندات لحاملها.

2- **الاكتتاب المصرفي:** حيث تقوم الدولة في هذه الطريقة ببيع سندات القرض إلى البنوك، والتي تقوم بعد ذلك بعرضها على الجمهور لتصريفها بمعرفتها ولحسابها على أن تحتفظ بالسندات التي لم تتمكن من تصريفها في السوق، وذلك مقابل عمولة تختلف باختلاف حجم المخاطرة المتمثلة في عدم تغطية كامل قيمة السندات المشتراة من الدولة من قبل المكتتبين واضطرار بقاءها مشتراة لحساب البنوك. ولهذه الطريقة مزايا بالنسبة للدولة، إذ تضمن الاكتتاب على كامل قيمتها من قبل هذه البنوك، كما أن ذلك يزيد من ثقة المكتتبين في الائتمان العام، ولكن يعيب هذه الطريقة أنها تحمّل الدولة عمولة أكبر من الممكن أن تدفع في الطريقة الأولى، كما أن ذلك يمكن أن يكون على حساب صغار المدخرين الذين

<sup>13</sup> لمزيد من التفاصيل أنظر: زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص378 وما بعد، د. علي لطفي، مرجع سابق، ص173 وما بعد.

يتحملون تبعه مضاربة البنوك بعملية عرضها عليهم، لذلك لا يتم اللجوء إلى هذه الطريقة إلا في حالة خوف الدولة من عدم الاكتتاب على كامل قيمة القرض.

3- **الاكتتاب العام بالمزايا:** ووفقاً لهذه الطريقة تعتزم الدولة بيع سندات القرض بسعر أقل من سعر التكافؤ ولكنها في الوقت ذاته تحدد حد أدنى لقيمة السندات وتعلن أنها سوف تخصص السندات لمن يدفع سعراً أكبر من هذا الحد، فإذا تم تغطية أكثر من قيمة القرض فإنها تخصص السندات لمن دفع سعراً أعلى ثم تبدأ بترتيب التخصص لمن دفع سعراً أقل حتى سداد كامل مقدار القرض.

4- **الاكتتاب عن طريق البورصة:** ووفقاً لهذه الطريقة تقوم الدولة بطرح سندات القرض في سوق الأوراق المالية لبيع ما في حافظته من أوراق مالية، بحيث لا تعرض هذه السندات دفعة واحدة للبيع إنما تعرضها على دفعات صغيرة.

ومن مزايا هذه الطريقة أنها ليست بحاجة إلى دعاية، كما أنها تمكن الدولة من الاستفادة من تقلبات الأسعار في البورصة للتقليل من أعبائها المالية في هذا المجال، إلا أنه يعيبها أنها لا تصلح إلا في حالة القروض منخفضة المقدار، كما أنه في هذه الحالة لا يمكن للدولة أن تحدد مقدار القرض تبعاً لحاجتها بل يكون ذلك تبعاً لحالة سوق البورصة.

#### **خامساً - المزايا التي يمكن أن تمنح للمكتتبين: <sup>14</sup>**

تلجأ الدولة في سبيل حفز الأفراد والهيئات على الاكتتاب على سندات القرض العام التي تصدرها إلى منحهم مجموعة من المزايا والضمانات إضافة إلى سعر الفائدة لعل أهمها:

1- **إعفاءات ضريبية:** قد تقرر الدولة بعض الإعفاءات الضريبية، كإعفاؤها وفوائدها من الضرائب أو إعفاء أحدهما من تلك الضرائب، كإعفاء فوائدها من ضريبة الدخل أو إعفاء السندات من ضريبة التركات، وقد يمتد هذا الإعفاء إلى الضرائب التي يمكن أن تفرض عليها وعلى فوائدها بالمستقبل وهذا يؤدي إلى ارتفاع نسبة الفائدة الحقيقية عليها من الفائدة الاسمية المعلنة، ولكن يعيب هذه الطريقة أنها تضيّع على الدولة مورداً هاماً لها، كما أنها تعد خروجاً عن مبدأ المساواة أو العدالة الضريبية.

2- **استخدام السندات في السداد:** قد تفرض الدولة إمكان استخدام سندات القروض العام في سداد بعض ديونها أو بعض أنواع الضرائب، وفي هذه الحالة يتم السداد بقيمة القروض الاسمية، ولكن هذه الطريقة تؤدي إلى ضعف حصيلة الضرائب، كما أنها تشكل استهلاكاً للقرض قبل حلول أجله.

<sup>14</sup> لمزيد من التفاصيل: أنظر: د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص380 وما بعد - د. علي لطفي، مرجع سابق، ص176 وما بعد.

3- **جوائز السداد أو جوائز اليانصيب:** قد تفرض الدولة منح جوائز السداد لحاملي سندات القرض الذين تصيبهم القرعة عند استهلاك جزء من القرض سنوياً أو عند رد القرض، وذلك عن طريق قيامها بسحب بعض السندات بالقرعة لتقرر لها جائزة ضخمة تفوق كثيراً قيمة السند، ويؤخذ على هذه الطريقة أنها تحمّل الخزينة العامة أعباء مالية باهظة، فضلاً عن أنها تشجع الأفراد والهيئات على روح المقامرة المنافية للأخلاق والمبادئ الدينية.

4- **الامتيازات القانونية:** قد يقرر المشرع لسندات القرض بعض الامتيازات القانونية لحاملها، كعدم قابليتها للحجز لسداد الديون، أو عدم قابلية القرض العام للسقوط بالتقادم أو جواز استبدالها بقروض جديدة بامتيازات أكبر عند حلول أجلها.

5- **منحها بعض الضمانات:** كثيراً ما تلجأ الدولة إلى منح المكتتبين على القرض مزيداً من الضمانات لحفزهم على الاكتتاب عليها، كربط قيمتها بقيمة الذهب عند الإصدار أو بقيمة العملات الأجنبية أو ضمان قيمتها من معدلات التضخم الحاصلة في المدة الفاصلة بين إصدارها وسداد قيمتها عند حلول أجلها.

بيع السندات بالتقسيم: فإن هذه الميزة تشجع صغار المدخلين على الاكتتاب على القروض العامة، كما يساعد الدولة على الحصول على مقدار القرض في فترات تتناسب وحاجته المالية.

## انقضاء القروض العامة وآثارها

### أولاً . انقضاء القروض العامة:

يقصد بانقضاء القروض العامة حلول أجلها وقيام الحكومة بسدادها للمقرضين مع الفوائد دفعة واحدة أو قد تقوم الحكومة بسداد القرض على دفعات وذلك للتخفيف من الفوائد التي تترتب على القرض. إن استمرار الحكومة باستخدام الأموال المقترضة يرتب عليها فوائد مرتفعة، وقد تصل خدمة الدين في بعض الدول إلى ما يعادل الإيرادات الضريبية، لذلك من مصلحة الحكومة تسديد القروض أو إيجاد سبل جديدة لتبديل قروض قديمة بقروض جديدة أقل تكلفة من السابقة.

### ويأخذ انقضاء القروض العامة عدة أشكال:

**1. تسديد القرض العام:** وهو الحالة الطبيعية لانقضاء الدين العام، ويقصد فيه سداد قيمة القرض دفعة واحدة مع الفوائد.

**2 . استهلاك القرض العام:** ويكون الاستهلاك بدفع قيمة القرض على دفعات، وخاصة عندما تتوفر الأموال لدى الدولة الأمر الذي يخفف من العبء المالي على الدولة ويخلصها من تراكم الدين، لذلك تلجأ الحكومات إلى استهلاك القروض تدريجياً بدلاً من سدادها دفعة واحدة، وهذه طريقة انقضاء القروض العامة الشائعة حالياً وخاصة في القروض الضخمة، حيث تعطى الدولة فترة سماح لا تسدد من القرض أي جزء ومن ثم يتم تقسيم القرض إلى أجزاء يدفع كل منها في موعد محدد في اتفاقية القرض.

**3. تثبيت القروض العامة:** ويكون في حالات نادرة وذلك عندما لا تستطيع الدولة سداد القروض قصيرة الأجل (أذون الخزينة) فتقوم بتحويلها إلى قروض طويلة الأجل مع رفع سعر الفائدة للقرض الجديد، وفي هذه الحالة قد يكون التمويل اختيارياً أو إجبارياً حسب حالة الاقتصاد الوطني وفي كلا الحالتين يتحول القرض قصير الأجل إلى قرض طويل الأجل مع تعديل في سعر الفائدة، فتثبيت القرض يعني تأجيل دفعه عندما يحل أجله إلى موعد لاحق وذلك بإصدار قرض جديد بمبلغ القرض المستحق نفسه، والتثبيت قد يأخذ الصفة الإجبارية أحياناً وفي الغالب يكون اختيارياً.

**4. تبديل القرض العام:** وتحصل هذه الحالة عندما تستطيع الحكومة الحصول على قروض جديدة بأسعار فائدة أقل فتقوم بسداد القروض السابقة حتى وإن لم يحن موعد سدادها، فتكون قد استبدلت قرضاً بأسعار فائدة مرتفعة بقرض منخفض الفائدة.



5. الامتناع عن وفاء القروض العامة: يعد الامتناع عن الوفاء بالقرض هو الشكل المقابل لتسديد الدين العام واستهلاكه، ويتم عندما تعلن الدولة عن انقضاء الدين العام وعزمها على عدم الوفاء بقيمته وقيمة فوائده وهو ما يسمى أحياناً بإنكار الدين العام، وغالباً ما يتم ذلك عند تبدل الحكومات، كما حدث مثلاً عند انتصار الثورة البلشفية في الاتحاد السوفيتي السابق وأعلن لينين عدم اعتراف الاتحاد السوفيتي بالديون التي عقدها روسيا القيصرية<sup>15</sup> وما يحصل حالياً في العراق عندما طلبت الحكومة العراقية بعد سقوط نظام صدام حسين من الدول المقرضة إسقاط الديون التي ترتبت على العراق من قبل النظام السابق.

### ثانياً . آثار القروض العامة

لقد أكدت الدراسات والتجارب العملية، بأن لكل ظاهرة مالية (ضرائب . نفقات عامة . إعانات . قروض عامة...) مجموعة من الآثار المتعددة وفي كافة المجالات وحتى تؤثر الحكومة في الوسط الاقتصادي والاجتماعي القائم أصبحت مضطرة للحصول على القروض بهدف إحداث تغييرات جوهرية في المجتمع تساهم في تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

مما تقدم يمكن ملاحظة بأن القروض العامة تؤدي لظهور آثار اقتصادية واجتماعية كما يلي:

#### 1 . الآثار الاقتصادية للقروض العامة:

يؤثر الإنفاق الكلي في المجتمع على الإنتاج الكلي، فكلما ازداد الإنفاق ازداد الناتج ويحصل الراج وبالمقابل إذا انخفض حجم الإنفاق الكلي ينخفض حجم الناتج الكلي ويتراجع معدل النمو الاقتصادي، ولكي يزداد الإنفاق الكلي تقوم الحكومة بالاقتراض بهدف زيادة حجم الإنفاق الكلي وإحداث تأثيرات متعددة في الاقتصاد الوطني، أي أن القروض سوف تؤثر في جميع القطاعات وسوف تترك الآثار الاقتصادية التالية:

#### أ . أثر القروض العامة على الناتج المحلي الإجمالي:

إذا تم أخذ القروض العامة بحسبانه متغير مالي وبغض النظر عن مصدر الأموال فإنها تؤدي لإحداث آثار على الناتج المحلي الإجمالي، أي إذا أنفقت الدولة القروض العامة على المشاريع الإنتاجية أو الخدمية فإن ذلك سيؤدي لتحفيز المنتجين على زيادة الإنتاج فيقوم المستثمرون بتوسيع مشاريعهم وزيادة

<sup>15</sup> - لمزيد من التفاصيل انظر: د. عصام بشور، مرجع سابق ص233وما بعد.

استثماراتهم، مما يؤدي بدوره إلى زيادة معدلات التشغيل وتصنيع المواد الأولية الأمر الذي يؤدي لزيادة الإنتاج ومن ثم زيادة معدلات النمو الاقتصادي.

**كما ويمكن أن نتوقع وجود حالتين في الاقتصاد:**

. ففي حالة الركود ينخفض حجم الطلب ويتوقف المنتجون عن زيادة الإنتاج وتظهر البطالة في صفوف العمال وتتنخفض الدخول، فإذا قامت الدولة بالاقتراض وأنفقت القروض على الأنشطة الخدمية فإن ذلك سيؤدي لتوليد دخول جديدة فيشعر المستثمرون بوجود طلب جديد فيقومون بزيادة الإنتاج الأمر الذي يؤدي لإخراج الاقتصاد من حالة الركود.

. أما في حالات الراج فإن إنفاق القروض العامة سوف يزيد الطلب الأمر الذي يدفع الاقتصاد باتجاه التضخم لذلك لا ينصح الاقتصاديون بالاقتراض والإنفاق في حالات الراج لأن معدلات التضخم سوف تزداد.

**ب . آثار القروض العامة على الدخل:**

إذا طرحت الدولة القروض العامة على الاكتتاب العام فإن المشتركين في القروض هم أصحاب الدخل المرتفعة أو المتوسطة، أي سوف تسحب جزءاً من دخولهم وإذا قامت بإنفاق القرض على المجالات الخدمية فإن المستفيد منها هم الفقراء بينما يتحمل الأغنياء عبء هذا التحسن، وبالمقابل إذا أنفقت الدولة القروض على المشاريع الإنتاجية فإن المستفيد منها الأغنياء وجزئياً الفقراء لأن البطالة سوف تنخفض، لكن أرباح المنتجين سوف تزداد.

وبشكل عام فإن إنفاق القرض سوف يؤثر في مستويات الدخل وسوف ينشط مجالات العمل وسوف تزداد الدخول ثانية، فإذا كررت الدولة الاقتراض والإنفاق فإن ذلك سيرفع من مستويات الدخل المتدنية ويطرأ تحسن على مستويات المعيشة.

**ج . آثار تسديد القروض العامة:**

إذا قامت الدولة بتسديد القروض العامة عند حلول أجلها فإن ذلك سيؤثر في الإنتاج والدخل معاً نظراً لأنها ستحرر الأموال التي كانت معطلة أو من فائض الموازنة، فإذا سددت الحكومة القروض العامة وكان الاقتصاد في مرحلة أقل من مرحلة التشغيل الكامل فإن أصحاب الأموال سوف يتجهون فيها إلى السوق، فيزداد الطلب على سلع الإنتاج، ولسع الاستهلاك الأمر الذي سيدفع المنتجين لزيادة الإنتاج، فيزداد عرض السلع والخدمات ويزداد التشغيل وتزداد الدخول ويمكن أن يصل الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل الكامل.

أما إذا أنفقت الدولة القروض وكان الاقتصاد في مرحلة التشغيل الكامل، فإن ذلك سيزيد الطلب الكلي ونظراً لوصول الإنتاج إلى مرحلة التشغيل الكامل فإن زيادة الطلب الجديد الناجم عن تسديد القروض سوف يؤدي لزيادة الأسعار وحدوث التضخم، لذلك لا ينصح في مرحلة التشغيل الكامل باستهلاك القروض أو تسديدها، بل سحب سيولة من السوق بهدف تخفيض الأسعار.

## 2. الآثار الاجتماعية للقروض العامة:

كما تؤثر القروض في المتغيرات الاقتصادية فإنها تؤثر في الطبقات والشرائح الاجتماعية وذلك من خلال عمليتي جباية القروض وإنفاقها وتوزيع الأعباء بين الأجيال كما يلي:

### أ. توزيع الأعباء بين الطبقات الاجتماعية:

تتوقف الآثار الاجتماعية للقروض العامة على تمويل القرض وإنفاقه والتسديد كما يلي:

(1) **تمويل القرض:** لا يمتلك الفقراء الدخل اللازمة للاشتراك في القروض العامة لذلك سوف يقوم الأغنياء ذوي الدخل المرتفعة بالاشتراك بالقروض العامة ويكون الأغنياء قد تحملوا عبء الاشتراك بالقروض، فإن لم يكتب أحد فإن الدولة ستضطر لفرض ضرائب غير مباشرة جديدة، ومن خلال اكتتاب الأغنياء يكون الفقراء قد تجنبوا الضرائب المحتملة، ولكن ذلك لا يعني أنهم يكتبون عليها دون فائدة.

(2) **آثار إنفاق القرض:** سوف يتوجه القرض لتمويل المشاريع الخدمية أو الإنتاجية وسوف تظهر الآثار التالية:

- إذا أنفق القرض على المجالات الخدمية من خدمات الصيانة ودعم الأسعار وتقديم الإعانات للفقراء وغيرها فإن آثار القرض تكون إيجابية على الفقراء نظراً لأنها ستؤدي لتحسين دخولهم أكثر من الأغنياء سواء اشتركوا بهذه القروض أم لا.

- أما إذا أنفق القرض على المجالات الإنتاجية مثل الطرقات والجسور أو المشاريع الإنتاجية فإن ذلك سيؤدي لتحسين دخول الأغنياء والفقراء معاً أي سوف تزداد أرباح المنتجين وسوف يعمل الفقراء في المشاريع الإنتاجية فتزداد دخولهم.

(3) **من سيتحمل عبء التسديد:** إذا أنفقت القروض العامة على المشاريع الإنتاجية فإن هذه المشاريع سوف تزيد الأرباح وتزداد الضرائب المباشرة وعندها يقع عبء التسديد على الأغنياء، أما إذا أنفقت القروض العامة على المشاريع الخدمية فإن هذه المشاريع لا تساهم بزيادة الإنتاج بشكل مباشر ولذلك تضطر الدولة لفرض ضرائب غير مباشرة يقع عبؤها على الفقراء.

## ب . توزيع الأعباء بين الأجيال:

تؤثر القروض العامة في توزيع الأعباء العامة بين الأجيال ويتحدد الجيل الغانم والجيل الغارم وفق إنتاجية القرض، ولتوضيح آلية ذلك يسمى الجيل الذي يسهم بالقرض بالجيل الأول والجيل الذي يسد القرض بالجيل الثاني ويتحدد الجيل الغانم أو الغارم تبعاً لنوع النفقة التي مولها القرض: يتوزع عبء القروض العامة بين الأجيال استناداً لإنفاق القرض:

. فإذا أنفق القرض على المجالات الخدمية سوف يستعين بالجيل الأول لتمويله وهو الذي يستفيد منه أيضاً بينما يقع على الجيل الثاني عبء التسديد من خلال فرض ضرائب غير مباشرة عليه. أما إذا أنفق القرض على المجالات الإنتاجية فإن الجيل الأول يكون قد ضحى بالأموال والرفاهية ولكنه لا يستفيد منه إلا جزئياً، بينما الجيل الثاني يكون المستفيد لأن هذه المشاريع سوف تستطيع تسديد القروض من خلال الضرائب المباشرة نظراً لتحسين الدخول للجيل الثاني.

## دور القروض العامة في الدول النامية

إن انخفاض حجم الدخل في الدول النامية وزيادة حجم التهرب الضريبي يؤدي لانخفاض حجم الإيرادات العامة للدولة، إضافة إلى ذلك تحتاج الدولة النامية لموارد مالية كبيرة لتمويل برامجها الاقتصادية والاجتماعية، الأمر الذي يفاقم المشكلة المالية لديها، فمن جهة تحتاج للأموال لتمويل مشاريع التنمية، ومن جهة أخرى تتخفف الإيرادات الضريبية. فما هو الحل؟



إن زيادة عجز الموازنة العامة للدولة يدفعها للبحث عن مصادر مالية للتمويل، ونظراً لانخفاض مستوى الدخل، لذلك لن تجد من يكتتب بالسندات العامة، فتلجأ للإقتراض من المصرف المركزي (إصدار نقدي) أو للاستدانة من المؤسسات المالية الدولية أو الحكومات الأجنبية ولكل نوع من هذه القروض مخاطره وآثاره السلبية في الاقتصاد الوطني فما هي الآلية التي تحصل عليها الدولة للقروض وما هي آثارها؟

### أ. الاقتراض من المصرف المركزي:



نظراً لانخفاض الدخل بشكل عام وعدم وجود أسواق مالية متطورة لإصدار القروض تلجأ حكومات الدول النامية للاعتماد على المصرف المركزي في تمويل عجز الموازنة العامة وعادة ما يطلق على هذا النوع من القروض ((التمويل بالعجز))، إن زيادة حجم الإصدار النقدي سوف يؤدي لزيادة حجم السيولة المحلية ونظراً لعدم مرونة الجهاز الإنتاجي فلا تؤدي زيادة السيولة لزيادة الإنتاج، بل لزيادة المستوى العام للأسعار ويحصل التضخم، وإذا ما استمرت الدولة باستخدام هذه السياسة لفترة طويلة فإننا تكون

أمام تضخم جامح أو مفرط كما يُقال:

حيث تتجاوز الأسعار 100% سنوياً، فقد وصل معدل التضخم في دول أمريكا اللاتينية، في عام 1982 حوالي 800% نتيجة الاعتماد على الإصدار النقدي في تمويل عجز الموازنة، كما حدث ذلك في سورية وإن كان في معدلات أقل في منتصف الثمانينات من القرن الماضي.

إن هذا النوع من التمويل يؤدي لتخريب العادات الاستهلاكية وأساليب الإنتاج ويدفع التجار لتغطية فائض الطلب عن طريق زيادة حجم الاستيراد من السلع الفاخرة الأمر الذي يؤثر سلباً في كفاءة السلع الوطنية وفي تطورها، فيظهر التراجع في الإنتاج بدلاً من الزيادة ويحصل التضخم ويؤدي عبر فترات طويلة لزيادة فقر الفقراء وزيادة غنى الأغنياء فيظهر الفقر المدقع والغنى الفاحش في المجتمع.

**ب . الاقتراض من الحكومات الأجنبية أو المؤسسات المالية الدولية:** إن حاجة الدول النامية لاستيراد التكنولوجيا والآلات والمعدات والمعادن والمواد الأولية وغيرها تؤدي لزيادة حجم فاتورة الاستيراد ونظراً لعدم توفر القطع الأجنبي، لذلك تلجأ بعض الدول النامية للاستدانة، لتأمين هذا القطع، إما من المؤسسات الدولية أو حكومات الدول الأجنبية، وفي كلا الحالتين لا تستطيع هذه القروض تمويل القاعدة الإنتاجية واستثمار الموارد الوطنية، لذلك ستقع الدولة في حالة العجز الأمر الذي سيدفع صندوق النقد الدولي للتدخل بالشؤون الداخلية وفرض سياسات إلزامية على هذه الدول، مما يؤثر في قرارها الاقتصادي وأحياناً في قرارها السياسي، فتصبح ملزمة بتطبيق سياسات الصندوق في الليبرالية الاقتصادية وتحرير السوق وتداول في فلك الرأسمالية العالمية، فتعجز عن تحقيق التنمية الوطنية، كما يحدث الآن لعدد من الدول التي تنفذ توجهات الصندوق في إصلاحها المالي والاقتصادي كمصر والأردن وغيرها من الدول النامية.

**ج . أزمة المديونية ودور مؤسسات التمويل الدولية:** لم تكن القروض الخارجية في يوم من الأيام الوسيلة المالية الأهم لمعالجة عجز الموازنة العامة، أو لتمويل المشروعات الاقتصادية الوطنية، بل كانت ومازالت وسيلة استثنائية تلجأ إليها حكومات الدول النامية في حال عدم كفاية الإيرادات المالية المحلية لتغطية النفقات العامة أو لتمويل مشاريع القاعدة الأساسية، وتهدف الحكومات من وراء هذه الوسيلة المالية تطوير البلاد ونقلها من دول متخلفة إلى دول متقدمة.

تحصل الحكومات في الدول النامية على القروض الأجنبية بهدف تطوير اقتصادها الوطني، وإقامة قاعدة إنتاجية متطورة، لكن الدول المتقدمة (الدول المانحة) لا ترغب بهذه الأهداف فنراها تضع بعض

الشروط التي تمنع من تحقيق الأهداف المنشودة، أو بسبب عدم استخدام هذه الدول لهذه الوسيلة بالشكل الأمثل فيصبح عبء هذه القروض أكثر من أن يتحملها اقتصاد الدولة\_ كما ذكرنا سابقاً\_ فتقع الدول النامية بعد فترة وجيزة في شرك المديونية، ليتدخل صندوق النقد الدولي بشؤونها الداخلية ويقوم بعملية الجدولة للقروض المستحقة، فما هي المديونية وما هي جدولة الديون، وما هي آثارها الاقتصادية والاجتماعية؟

**(1) أزمة المديونية:** "هي تزايد حصة الدين إلى الناتج المحلي الإجمالي حيث تفوق خدمة الدين حجم الصادرات الأمر الذي يدفع الدولة لعدم تسديد الديون" أو بعبارة سهلة وواضحة: "هي عدم القدرة على السداد"

استناداً لهذا التعريف يمكن تحديد خصائص المديونية كما يلي:

. عجز البلد المدين عن السداد، وذلك بسبب تزايد ديونه الخارجية بحيث تتجاوز الأقساط السنوية قيمة الصادرات.

. تراجع صادرات البلد بسبب بعض المواسم الرديئة أو بسبب الركود العالمي الأمر الذي يخفض ما كان متوقعاً للسداد.

. تدخل الدول الدائنة بالشؤون الداخلية للبلد المدين وتشكيل نوادي الديون مثل نادي روما . نادي باريس . نادي لندن، لمعالجة الأزمة المالية للدول التي تدخل في إطار هذا النادي.

. تدخل المؤسسات المالية الدولية (صندوق النقد الدولي . البنك الدولي للإنشاء والتعمير) لمساعدة الدول المدينة في رسم خطة مستقبلية تساعد على تسديد الديون.

. إجبار البلد المدين على إتباع خطة تقشف من جهة، وإتباع سياسة انفتاح اقتصادي من جهة أخرى تساعد على توفير الأموال اللازمة للسداد والاستغناء عن خطة التنمية الاقتصادية الوطنية<sup>16</sup>.

إن هذه الخصائص والصفات ظهرت عند ظهور أزمة المديونية عام 1982 عندها وقعت في هذه الأزمة العديد من الدول النامية وعلى رأسهم (البرازيل . الأرجنتين . المكسيك) وتدخل صندوق النقد الدولي لتسوية هذه الأزمة.

<sup>16</sup> - لمزيد من التفاصيل انظر: د. رمزي زكي، أزمة الديون الخارجية، رؤية من العالم الثالث، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، 1978، د. رمزي زكي، العولمة المالية، دار المستقبل العربي، القاهرة، بيروت، ط1، 1999.

## (2) أسباب المديونية:

ظهرت أزمة المديونية عام 1982 عندما توقفت البرازيل والأرجنتين والمكسيك عن دفع ديونها الكبيرة ويرجع السبب في ظهور أزمة المديونية إلى ما يلي:

. ارتفاع أسعار الفائدة على القروض التي حصلت عليها الدول النامية، وخاصة إذا كانت القروض تمنح بفائدة متقلبة.

. ارتفاع أسعار النفط عام 1973 وعام 1979 إلى 400% من الأسعار السائدة الأمر الذي زاد الفاتورة النفطية للدول المستوردة.

. تدهور شروط التبادل التجاري لصالح الدول المتقدمة، فأصبحت سلع الدول النامية بأسعار متدنية، بينما ارتفعت أسعار السلع الصناعية من الدول المتقدمة إلى 500% وأحياناً 700% مقارنة مع أسعار عام 1970.

. فشل سياسة تعبئة الفائض الاقتصادي واعتماد تلك الدول على القروض الداخلية والخارجية، وإهمال تطور الإيرادات الضريبية وتطوير التشريعات المالية.

. فشل خطط التنمية الاقتصادية نتيجة الاعتماد على خطط طموحة تفوق الإمكانيات الوطنية من جهة، وتنفيذها على عدة سنوات مما يفقدها أهميتها في إقامة المشاريع وتطويرها.

. الفساد الإداري وتهريب الأموال إلى الخارج لأن أكثر الكوادر الإدارية ارتبطت بالمؤسسات المالية الدولية في الحصول على القروض لكل مشروع سواء كان بحاجة للأموال أم لا؟

. غياب السياسة المالية السليمة للإقراض حيث تتقدم كل مؤسسة بطلب قرض خارجي لتمويل برامجها الأمر الذي يزيد التكلفة ويخفض المزايا التي يمكن الحصول عليها فيما لو حصلت الدولة على القروض دفعة واحدة.

إن هذه الأسباب أدت وبشكل واضح لزيادة حجم الديون وارتفاع تكاليفها ومن ثم العجز عن السداد، الأمر الذي فسح المجال للمؤسسات المالية الدولية للتدخل وتطبيق برامج إلزامية على هذه الدول فما هي آلية التدخل؟

## (3) تدخل المؤسسات المالية الدولية:

عندما تعجز الدول المدينة عن السداد نتيجة بعض الظروف تصبح خدمة الدين (الأقساط مع الفائدة) أكبر من الصادرات فتعلن الدولة توقفها عن الدفع الأمر الذي يدفع الحكومات لإيجاد الحلول فتستعين بالمؤسسات المالية الدولية، فيتدخل صندوق النقد الدولي لإيجاد الحلول المناسبة، وترى أكثر الأوساط



الاقتصادية في أسلوب عمل الصندوق تدخلاً في الشؤون الداخلية للبلد المدين وإلزامه على التحول إلى سياسة اقتصادية جديدة (الليبرالية الاقتصادية) وزوال السياسة الوطنية التي كان يتبعها قبل الأزمة.

### تتألف مساعدة الصندوق من وصفتين أساسيتين:

. التوقف عن تقديم الإعانات للفقراء ودعم الصناعة الوطنية والقطاع العام، وتعويم أسعار منتجات القطاع العام والسماح بدخول استثمارات أجنبية للمشاركة في المؤسسات الإنتاجية وإقامة مشاريع جديدة.  
. تخفيض حجم الإنفاق العام على المجالات الخدمية والإنتاجية بهدف توفير كميات محددة من المال سوف تسدد للدول الدائنة.

### إن هذه الصفات للدول النامية عادة ما تؤدي إلى:

. انخفاض حجم الطلب المحلي الأمر الذي يدفع الاقتصاد الوطني باتجاه الركود.  
. تراجع حجم الإنتاج الحقيقي وتزايد حجم الخدمات الأمر الذي يؤدي لزيادة أعداد العاطلين عن العمل.  
. زيادة أعداد الفقراء نتيجة انخفاض الدخل.  
. ظهور ثورة الجوع نظراً لرفع الدعم عن السلع الغذائية وارتفاع أسعارها لتقترب من الأسعار العالمية بينما تتراجع الدخل بالمقابل.

إن هذه الإجراءات تؤدي لتسديد الديون، لكنها تدخل الاقتصاد في حالة الركود وإعادة الفرز الاجتماعي فينقسم المجتمع إلى طبقتين طبقة الفقراء وطبقة الأغنياء، في حين يتقلص حجم الطبقة الوسطى التي كانت في السابق تقوم بتنمية الاقتصاد وتطوير التشريعات والأنظمة الإدارية.

## تمارين:

اختر الإجابة الصحيحة:

1. تمويل المشاريع بالقروض العامة يؤدي إلى:

1. انخفاض الأسعار.
2. ارتفاع الأسعار.
3. ارتفاع قيمة النقد.
4. الخياران 1 و 2.

الجواب الصحيح هو رقم: 4.

2. القروض الخارجية:

1. قد تلجأ إليها الدول للحصول على العملة الصعبة.
2. قد تلجأ إليها الدول لتغطية العجز في ميزان المدفوعات.
3. الخياران 1 و 2.
4. لا تؤثر سلباً على الدول المقترضة دائماً.

الجواب الصحيح هو رقم: 3.

3. تلجأ الدول إلى القروض الإجبارية:

1. في فترات الاستقرار الاقتصادي.
2. في حالات التضخم.
3. في حالة تدهور النقد.
4. الخياران 2 و 3.

الجواب الصحيح هو رقم: 4.

# الوحدة التعليمية الخامسة عشر

## الموازنة العامة

### الكلمات المفتاحية:

الموازنة العامة - خصائص الموازنة العامة - سمات الموازنة العامة - أنواع الموازنة العامة.

### المخلص:

يمكن تعريف الموازنة العامة بأنها خطة مالية تصدر سنوياً بصك تشريعي تقد وتجبر النفقات والإيرادات اللازمة لتحقيق أهداف الدولة، هذا التعريف يبين خصائصها ويميزها عن غيرها من المفاهيم كالحساب الختامي وميزانيه المنشأة ، وبين سماتها القانونية واقتصادية واجتماعية ومالية وسياسية كونها تحول أهداف الحكومة إلى أرقام قابلة للتنفيذ فيها، كما يبين أنواعها وتطورها من موازنة بنود إلى موازنة البرامج والأداء وموازنة التخطيط والموازنة الصفرية.

### الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً على:

- 1- فهم الموازنة العامة وتبيان خصائصها
- 2- دراسة الفروق الجوهرية بين الموازنة العامة وغيرها من المفاهيم القريبة منها
- 3- دراسة سمات الموازنة العامة القانونية والاقتصادية والمالية والاجتماعية والسياسية
- 4- دراسة أنواع الموازنة العامة

لم يغيب عن الفكر الإنساني أبداً فكرة موارد الدولة وعلاقتها بقوة الدولة ورخائها واستقرارها، لكن التمييز بين موارد الدولة وموارد الحكومة يعد أمراً حديثاً ولهذا أصبحت الموازنة محل اهتمام كل من علم السياسة والاقتصاد والإدارة، فقد واكبت تطورات الموازنة التغيرات السياسية والاقتصادية في بنية المجتمعات، إذ كانت تجسد هذه التغيرات التي تحدث، وقد أصبحت مؤخراً وسيلة الدولة لإحداثها أو لعقلنة ورقابة الأنشطة الحكومية.

لذا أصبحت الموازنة العامة تحتل أهمية كبيرة في الدراسات الاقتصادية والمالية والاجتماعية والسياسية وذلك للدور الكبير الذي أصبحت تلعبه في كل هذه المجالات، ولكن كل هذه الجوانب لا يمكن فهمها دون دراسة بعدها القانوني، فللموازنة أصول ومبادئ في النظم الوضعية وهذه الأصول والمبادئ تطورت مع تطور دور الدولة في المجتمع، كما لها دورة حياة، أو مراحل متعددة، تبدأ بالإعداد للإقرار ومن ثم التنفيذ، ويرافق هذه الدورة ومن أجل التأكد من حسن تحقيقها لأهدافها عملية الرقابة على التنفيذ التي تتنوع صورها وآلياتها.

بناءً على ذلك وللتعرف على ثلوث عناصر علم المالية العامة لا بد من تقسيم هذا الباب إلى:

## التعريف بمفهوم الموازنة العامة

الموازنة العامة خطة مالية شاملة للدولة ووسيلتها للقيام بوظائفها، ومع ذلك يبقى لها أهمية من الناحية المالية، لذا لا بد من التعرف عليها من خلال:

### نشأة الموازنة وخصائصها

أولاً - نشأة فكرة الموازنة العامة وتطبيقها في سورية:

1- نشأة فكرة الموازنة العامة:

عرف الفكر المالي فكرة الموازنة بين إيرادات الدولة ونفقاتها منذ القدم، وارتبطت فكرة الموازنة وتطورت بوجود الدولة وتطور وظائفها، فكلمة موازنة في اللغة العربية تدل على المقارنة بين شيئين وبيان التوازن، وفي اللغة الفرنسية هي /budget/ وفي الإنكليزية /BUDGET/ وهي مشتقة من كلمة /BOUGETTE/ التي تعني الكيس الذي يضع فيه الخازن الأموال لينفق منها.

ويرجع بعض المؤرخين الإيطاليين أصل فكرة الموازنة إلى جمهوريات البندقية و فلورنسا، التي وضعت لتنظيم حساباتها جدولين، يتضمن أحدهما نفقات الدولة والآخر إيراداتها، بحيث يتكون منها الميزان الحسابي.

ولم تكن النظم المالية في العصور الوسطى في أوروبا تفرق بين مالية الملك والدولة، إلى أن تشكلت البرلمانات بسبب الموافقة على الضرائب التي لم تكن تتم إلا بعد معرفة أوجه النفقات التي تمّولها لتوازن بينهما وتوافق على الضروري منها، إلى أن أصبحت هذه العملية دورية سنوياً، وبذلك تشكل مفهوم الموازنة في العصر الحديث.

وفكرة الموازنة بمفهومها الحديث، نشأت في إنكلترا خلال القرنين السابع والثامن عشر بصورة تدريجية وعلى مراحل، فتجلت المرحلة الأولى بإعطاء ممثلي الشعب حق إقرار الضرائب وفرضها، والمرحلة الثانية بالاعتراف للبرلمان بحق تحديد كمية النفقات ونوعيتها، ثم المرحلة الثالثة وفيها منحت السلطة التشريعية حق إقرار الإنفاق والجباية بصورة دورية وبذلك اكتملت المقومات الرئيسية للموازنة، فخرجت فكرتها إلى حيز الوجود، ثم طبقت بدءاً من أوائل القرن التاسع عشر في فرنسا بعد قيام ثورتها وبقية البلدان الأوروبية، وأخذت بعد ذلك تنتشر في بلاد العالم.

أما العرب فلم يعرفوا فكرة الموازنة، على الرغم من أنهم ضلعوا في وضع القواعد في المالية العامة الإسلامية سواء في الضرائب أم في الإنفاق، كما نظموا بيت المال، ودونوا فيه النفقات والإيرادات العامة، وربما يعود ذلك إلى السببين الآتيين:

أ - إن العرب قد خصصوا كل نوع من الإيرادات العامة لنفقات معينة، فالغنائم مثلاً يعطى خمسها للرسول وأهل بيته ويوزع الباقي على المسلمين، والزكاة التي يدفعها المسلمون تصرف على الفقراء، وبهذا التنظيم لا يمكن أن تزيد نفقات الدولة عن إيراداتها حتى يلجأ الحاكم إلى فرض الضرائب لتغطيتها، والتي كانت السبب الرئيسي والأهم لنشوء فكرة الموازنة في الغرب.

ب - إن أمر العرب كان شوري فيما بينهم، مما لا يدع مجالاً لقيام حركات شعبية تكون الأساس في نشوء فكرة الموازنة، وتبعاً لما تقدم لم تظهر الحاجة عند العرب لتنظيم أمورهم المالية ببرنامج يجيز الجباية والإنفاق لمدة محدودة من الزمن.

أما فيما يتعلق بنشوء و بتطبيق فكرة الموازنة العامة في الجمهورية العربية السورية يمكن القول إنه:

في عهد الحكم العثماني، لم تعرف سورية أي مفهوم للموازنة على الرغم من المحاولات المتعددة للإصلاح المالي التي قامت فيها الدولة، والتي كان آخرها صدور قانون المحاسبات العثماني الذي وضع عام 1905 وعدل عام 1911 وبقي الأمر كذلك حتى عهد الانتداب الفرنسي.

في عهد الانتداب الفرنسي، قسمت سورية إلى دويلات، لكل منها موازنة خاصة، وارتبطت هذه الموازنات بعضها بعضاً بواسطة حساب إدارة المصالح ذات المنفعة المشتركة الذي كان يشمل حسابات جميع بلاد الشرق الخاضعة للانتداب الفرنسي، واضطرت فرنسا بعد ذلك إلى إصدار سلسلة من الإصلاحات المالية، كان أهمها نظام المحاسبة العامة الصادر بقرار المفوض السامي رقم /2231/ تاريخ 1923/10/16م حيث بقيت معظم أحكامه سارية المفعول حتى عام 1969، وبنيت الموازنات السورية نتيجة ذلك على أسس الدولة الحديثة ومفاهيمها، فاتصفت بالمركزية الشديدة عبرت عنها تعليمات المحاسبة العامة الصادرة عام 1943.

بعد توحيد الدويلات السورية، صدرت أول موازنة عامة وموحدة للجمهورية السورية في عام 1923، دمجت فيها موازنة (دولة سورية) التي كانت تضم دمشق وحلب مع موازنات جبل الدروز والعلويين، كما ضمت إليها حصة الدولة من المصالح المشتركة التي كانت تشمل بصورة رئيسة مديرية الجمارك وإدارة حصر التبغ، واتبع في سورية نظام تعدد الموازنات، فإلى جانب الموازنة العامة العادية، وجدت موازنات المؤسسات والهيئات العامة ذات الاستقلال الإداري والمالي، والموازنات الاستثنائية لتنفيذ المشروعات الإنمائية، والحسابات الخاصة التي تمول المشروعات من أموال الخزينة ومؤسسة الإصدار، ثم حصرت بصندوق الدين العام.

وفي عهد الوحدة بين سورية ومصر، تم توحيد الموازنات وإعادة تبويبها وفق أسس جديدة، وأصبح هناك موازنة للجمهورية العربية المتحدة التي تشمل الإدارات التي تم توحيدها بين القطرين، كالرئاسة والخارجية والدفاع والموازنة العامة العادية لكل من الإقليمين، ثم الموازنة الإنمائية في سورية والموازنة الإنتاجية في مصر، ونتيجة لذلك تعددت القوانين الناظمة للموازنة.

قامت ثورة آذار في عام 1963، فتغير مفهوم الدولة، وازدادت وظائفها نتيجة التحول الاشتراكي الذي نادى به وظهرت بتلك الفترة حركة تشريعية واسعة، شملت مختلف القطاعات، ففي عام 1967 صدر القانون المالي الأساسي بالمرسوم التشريعي رقم /92/، الذي حدد مفهوم الموازنة ووضع القواعد اللازمة لتنظيمها وإقرارها وتنفيذها ومراقبة تنفيذها.

ومع دخول عام (2000) ظهرت مرحلة جديدة من الإصلاح الاقتصادي والإداري في سورية انعكست على كافة التشريعات وخاصة المالية منها، فحل القانون المالي الأساسي رقم 2006/54 محل القانون السابق والذي أعاد تنظيم بعض الأحكام المتعلقة بالموازنة العامة وشكل خطوة إصلاحية أساسية كانت لا بد منها لتلبية حاجات الدولة وفق مفهوم اقتصاد السوق الاجتماعي الذي اعتمده منذ عام 2005.

## ثانياً- تعريف الموازنة العامة



إن اصطلاح الموازنة يعني محفظة النقود العامة التي استخدمت وعاء لإيرادات ونفقات الملك والدولة وقد أطلق هذا المصطلح في بريطانيا على الحقيبة الجلدية التي يحملها وزير الخزانة إلى البرلمان والتي يوجد فيها الوثائق التي تتضمن احتياجات الحكومة إلى النفقات ومصادر تمويلها من أجل إقرارها منه. وقد تعددت تعريفات الموازنة العامة بتعدد الفقهاء والباحثين والتشريعات المالية الوضعية واختلاف الدول ونظمها السياسية والاقتصادية والاجتماعية ووفق نظرة كل منهم إلى الموازنة.

فقد عرفها القانون الفرنسي بأنها (الصيغة التشريعية التي تقدر بموجبها أعباء الدولة وإيراداتها ويؤذن بها ويقرها البرلمان في قانون يعبر عن أهداف الحكومة الاقتصادية والمالية. وعرفها المشرع المصري في القانون رقم 1973/53 في مادته الأولى بأنها البرنامج المالي للخطة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف محددة، وذلك في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقاً للسياسة العامة للدولة. أما دليل المحاسبة الحكومية للأمم المتحدة فعرفها بأنها عملية سنوية للتخطيط والتنسيق والرقابة على استخدام الموارد في الدولة بكفاية لتحقيق الأهداف المطلوبة بكفاءة.

وفي سورية عرّفها القانون المالي الأساسي رقم 2006/54 في مادته الأولى ((بأنها الخطة المالية الأساسية السنوية لتنفيذ الخطة الاقتصادية، وذلك بما يحقق أهداف هذه الخطة ويتفق مع بنيانها العام والتفصيلي)) ونص في مادته الثانية أنها تتضمن التقديرات التالية:

- نفقات وإيرادات الوزارات والجهات العامة ذات الطابع الإداري.
- فوائض الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي والوحدات الإدارية المحلية ومديريات الأوقاف.
- القروض.

يلاحظ على تعريفات الموازنة الوضعية أنها لم تعبر عن مفهومها ولم تظهر خصائصها بشكل متوازن فمعظمها لم تظهر دور السلطة التشريعية في إقرارها وخاصة التقدير والتخمين، لذا فإن التعريفات الفقهية كانت أكثر دلالة على مفهومها وخصائصها، ومن أفضل التعريفات التي دلت على مفهومها وكامل خصائصها هو تعريف أستاذنا الدكتور عصام بشور "بأنها خطة مالية تصدر سنوياً بصك تشريعي يقدر ويجيز النفقات والإيرادات اللازمة لتحقيق أهداف الدولة".

### ثالثاً - خصائص الموازنة العامة

من خلال التعريف السابق يمكن تحديد خصائص الموازنة العامة في ما يلي:

#### 1- الموازنة خطة:

تعبر الموازنة عن خطة عمل الحكومة التي تعكس البرامج التي تريد تنفيذها، فهي ترجمة للمشروعات والبرامج التي تضعها الدولة إلى أرقام قابلة للتنفيذ، وهذا يعني أن المالية العامة للدولة أصبحت تبنى على أساس التخطيط وإن الموازنة العامة للدولة الأداة الرئيسة للتخطيط المالي فيها والمحرك الأساسي لعمليات التمويل والإنفاق وتؤدي دوراً هاماً في النظام المالي للدولة، وهي بهذا الوصف تعبر عن التوافق بينها وبين العقيدة السياسية والاقتصادية لها.

#### 2- الموازنة هي الخطة المالية الأساسية للدولة:

الموازنة ليست إلا إحدى خطط الدولة المالية، وتعد إحدى خططها قصيرة الأجل لتنفيذ برامجها الاقتصادية طويلة الأجل، فهي خطة فرعية تعمل ضمن إطار المالية العامة للدولة وتهدف إلى تنفيذ إحدى مراحل خططها العامة، فتكون الخطة العامة بمثابة البنيان العام الذي يوجه ويرشد البنيان التفصيلي المتمثل بالموازنة العامة، فتقديراتها تبنى على أساس وتوقعات الخطة العامة، وهدف الموازنة تحقيق الغايات التي تتوخاها الخطة العامة في سنة معينة، ومن هنا تنشأ ضرورة التوافق والانسجام بين الخطة



الاقتصادية للدولة والموازنة العامة لها، وهذا ما يمكن ملاحظته بوضوح في الموازنات الاشتراكية القائمة على أساس التخطيط المركزي، وكما عبّر عنه المشرع السوري عندما وصف الموازنة بأنها الخطة المالية الأساسية السنوية لتنفيذ الخطة الاقتصادية، فالموازنة العامة الوسيلة المالية للدولة التي تعمل إلى جانب وسائل مالية أخرى لتنفيذ أحكام الخطة الاقتصادية كخطة الائتمان والأجور وغيرها، أما في البلاد التي لا تأخذ في التخطيط الشامل فتظهر هذه الخاصية أكثر عندما تعتمد الدول موازنة البرامج وليس موازنة البنود.

لكن الموازنة العامة تلعب دوراً محورياً وقيادياً في النظام المالي للدولة والحياة الاقتصادية والسياسية فيها، فهي التي ترصد الأموال اللازمة للقيام بنشاطاتها وتجمع الإيرادات اللازمة لذلك في صندوق مركزي يمول ويقود عملية التطور والنمو، فهي المرآة الصادقة التي تعكس خطط الدولة وتترجم الوعود التي تقتطعها الحكومة للشعب إلى أرقام، ولا يمكن تنفيذ أي مشروع أو القيام بأي عمل ما لم ترصد الاعتمادات اللازمة له في الموازنة التي تبدو وكأنها محور لكل عمل تقوم به الدولة.

ويبدو الدور الرئيس للموازنة كونها تتضمن نفقات وإيرادات جميع الوزارات والإدارات والهيئات والمؤسسات العامة، وهي ترتبط بمختلف الخطط المالية التي تضعها الدولة فتوجهها، وتؤثر فيها ولكن عليها أيضاً أن تأخذ هذه الخطط بالاعتبار عند وضعها لأنها تعمل مجتمعة على تحقيق أهداف الدولة. كما تعد الموازنة بمثابة بنك معلومات لما تتضمنه من بيانات ومعلومات وتفصيلات متعلقة بالأنشطة والبرامج والمشروعات التي سوف تقوم بها الحكومة، وهذه المعلومات تسهم بدورها في عملية التخطيط وتنفيذ برامج التنمية، وكلما بُوبت بشكل جيد أدت إلى تحسين الجهاز الحكومي.

### 3- الموازنة خطة سنوية:

توضع الموازنة لمدة محددة من الزمن اتفقت القوانين على جعلها سنة واحدة، وهذا ناتج عن كونها خطة توضع لفترة قادمة من الزمن فلا بد من تحديد هذه الفترة حتى تصح عملية تقدير وتخمين النفقات والإيرادات خلالها، وتكون أقرب إلى الدقة كلما قصرت مدة الموازنة.

وقد تم الاتفاق على جعلها سنة لأن إعداد الموازنة من قبل السلطة التنفيذية وإقرارها من قبل السلطة التشريعية وإصدارها يتطلب وقتاً طويلاً وإجراءات كثيرة، فلو جعلت مدة الموازنة أقل من سنة لاستغرقت هذه الأعمال معظم أوقات الحكومة والمجلس التشريعي، كما أن الإيرادات تختلف باختلاف أشهر السنة وفصولها وكذلك بعض النفقات، لذا كان من الطبيعي الاتفاق على فترة السنة لتمر فيها سائر الأشهر والفصول والمواسم، ولو جعلت أكثر من سنة لاتسعت الفجوة الزمنية بين زمن إعدادها وتنفيذها، مما قد

يؤدي إلى الاختلاف بين حجمها المتوقع والواقع فعلاً، وتكثر الأخطاء ويتسع مجال سوء التقدير، وتصعب مراقبة السلطة التشريعية لها.

#### 4- الموازنة تصدر بصك تشريعي:

وهذه الخاصية تظهر الطبيعة القانونية للموازنة العامة فهي لا يمكن أن تنفذ قبل إقرارها من السلطة التشريعية، كما أكد على ذلك المقطع الأخير من المادة (74) من الدستور السوري، فلا بد من عرض مشروع الموازنة على السلطة التشريعية لإقراره قبل إصدار قانون الموازنة من السيد رئيس الجمهورية ولا يمكن أن تصدر بمرسوم تشريعي، فقد ألزم الدستور في المادة السابقة الحكومة على تقديم الموازنة إلى السلطة التشريعية قبل شهرين على الأقل من بداية السنة المالية، لكي يضمن للسلطة التشريعية الوقت الكافي لمناقشة أرقامها قبل إقرارها، فالموازنة يجب أن تصدر بقانون ولكن طبيعة هذا القانون تختلف عن باقي القوانين التي تصدرها السلطة التشريعية كما يمكن ملاحظته لاحقاً.

#### 5- الموازنة العامة إجازة مسبقة:

تتميز الموازنة العامة عن بقية الخطط المالية للدولة بصفة الإجازة، فالموازنة لا تنفذ ما لم تأذن السلطة التشريعية بإنفاذها، ولا يجوز للحكومة أو أحد أجهزتها أن تنفق مالم أو تُجبي ضريبة ما لم تأذن بذلك السلطة التشريعية، وينتج عن هذه الخاصية النتائج التالية:

أ - تصدر بصورة مسبقة لتحديد نوعية المبالغ التي ستنفق أو ستجبي وكميتها في المستقبل.

ب - هذه الإجازة مدتها سنة قادمة تصبح بانقضائها عديمة الأثر والمفعول.

ج- يختلف مضمون الإجازة بين الإنفاق والجباية، فإجازة الإنفاق تحدد نوعية النفقات وحدودها القصوى وكمياتها التي يجب ألا تتجاوزها خلال السنة المالية، بينما إجازة الجباية فهي عملية تقديرية لكميتها فقط خلال تلك السنة والتي يمكن تجاوزها لأن إيرادات الدولة تجبي وفقاً لقوانين دائمة تضعها الدولة قبل قانون الموازنة، وهذا ما دفع بعض الفقهاء إلى القول إن تعبير الإجازة ينطبق على النفقات فقط ويتحول إلى إجبار في الإيرادات (الضريبة).

#### 6- الموازنة العامة تقدير وتخمين لمضمونها:

طالما أن الموازنة إجازة مسبقة أي أنها موضوعة للمستقبل، لذا لا يمكن الجزم فيها بمقدار النفقات والإيرادات وإنما هي تخمين وتقدير على وجه التقريب، على ضوء الظروف الاقتصادية والاجتماعية والمالية التي أعدت خلالها، ويجب على الحكومة أن تتوخى الدقة قدر الإمكان عند تقدير أرقامها، ومع

ذلك فمن الصعوبة بمكان أن تتطابق أرقام الموازنة التقديرية مع أرقام الحساب الختامي الذي يعبر عن الأرقام المصروفة و الإيرادات المجباة فعلاً بعد الانتهاء من تنفيذ الموازنة.

ويختلف تقدير النفقات والإيرادات تبعاً لنوعية كل منها، فمنها ما يسهل توقعه كرواتب الموظفين ومنها ما يصعب توقعه كالإيرادات النفطية التي تتوقف معرفتها على معرفة كمية النفط المتوقع استخراجها خلال السنة وسعر برميل النفط خلال أيام تلك السنة المالية، فقد يكون من السهولة معرفة الأولى ولكن من الصعوبة معرفة الثانية. إلا أن هذه الخاصية ارتبطت منذ نشوء الموازنة مع ضرورة توازن جدولي الموازنة من نفقات وإيرادات، لذا ما زالت بعض التشريعات تشير في تعريفها للموازنة على ضرورة وجود هذا التعادل، كما هو الحال في كل من فرنسا وسورية على الرغم أن هذا لم يعد واقعياً في ظل الدور الجديد الذي تلعبه الدولة، ولكن على الأقل أصبحت الموازنة العامة تُقدر على أساس التوازن ولكن غالباً ما يكون هذا التوازن ظاهرياً ويظهر الوضع الحقيقي للعجز في قانون حسابها الختامي.

#### 7- الموازنة العامة عمل إداري ومالي:

تتطلب الموازنة العامة مجموعة من الإجراءات الإدارية والمالية تتخذها السلطة التنفيذية حتى تتمكن من خلالها من تنفيذ السياسة المالية لدولة، فالسلطة التنفيذية هي التي تتولى عملية إعدادها، كما تتولى السلطة التشريعية اعتمادها، فمن الناحية الإدارية والتنظيمية هي خطة عمل الحكومة لتوزيع المسؤوليات المتعلقة باتخاذ القرارات التي تتطلبها عملية تنفيذها على الأجهزة الإدارية والتنفيذية مما يضمن سلامة التنفيذ، تحت إشراف السلطة التشريعية وبذلك يضمن الشعب عدم تجاوز السلطة التنفيذية للاعتمادات المقررة وتحصيل الإيرادات اللازمة لتمويل النفقات العامة المقررة فيها.

#### 8- الموازنة تحقق أهداف الدولة:

أصبحت الموازنة العامة في العصر الحديث الأداة الرئيسة لقيام الدولة بوظائفها وتحقيقها لأهدافها في جميع المجالات، ففي ظل الدولة التقليدية كانت ترصد الاعتمادات اللازمة لتسيير مصالحها الإدارية الأساسية النابعة من وظائفها التقليدية فكانت البرنامج المالي للدولة فقط وساد المظهر الإداري والقانوني للموازنة، بينما في ظل الدولة الراحية أصبح للموازنة أدواراً إضافية تتجسد في كونها وسيلة لتنفيذ السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة والأداة الرئيسة للتأثير بالحياة الاقتصادية والاجتماعية فيها من أجل تحقيق الاستقرار الاقتصادي والتنمية، لذا ساد المظهر الاقتصادي والاجتماعي لها أكثر وتعددت أنواعها.

هذا ويختلف الدور الذي تلعبه الموازنة في حياة الدول والمجتمعات من دولة إلى أخرى حسب مستوى تطورها الاقتصادي، ففي انكلترا والولايات المتحدة الأمريكية والدول المتقدمة عموماً توضع لتلبية المزيد

من الحاجات الاستهلاكية ذات الطبيعة الخدمية لأن القطاع الخاص فيها هو الذي يقوم بالعملية الإنتاجية ويطوّرها، بينما في الدول النامية فضعف إمكانات القطاع الخاص يلقي على الدولة واجب توجيه الاقتصاد وقيادته عبر الموازنة العامة والنفقات الاستثمارية فتغدو موازنتها إنتاجية أكثر منها استهلاكية وهي خطة مرحلية لتنفيذ السياسات الاقتصادية والاجتماعية للدولة خلال سنة.

## رابعاً- تفریق الموازنة العامة عن غيرها من المفاهيم

### 1- الموازنة العامة والحساب الختامي:

فهي تتميز عن الحساب الختامي للدولة فالحساب الختامي هو عبارة عن كشف مسجل فيه كافة المبالغ النقدية التي أنفقتها الدولة وكافة المبالغ الفعلية التي قامت الدولة بتحصيلها خلال السنة المنصرمة متبعة في هذا التسجيل التبويبات والتقسيمات نفسها المتبعة في الموازنة العامة، فالحساب الختامي للدولة يتشابه مع الموازنة العامة لها في كل شيء سوى طبيعة الأرقام الواردة فيهما، ففي الحساب الختامي تكون الأرقام التي صرفت فعلياً خلال السنة وفي الموازنة تكون الأرقام التقديرية التي من المتوقع صرفها خلال سنة قادمة، فلكل سنة مالية موازنة عامة وحساب ختامي والهدف من وجودهما هو الموازنة بين الأرقام الواردة في كل منهما، ودراسة وتحليل أسباب الاختلاف بين الأرقام المتوقعة والفعلية ومساءلة الحكومة عن ذلك إن كانت تلك الأسباب غير مبررة.

والحساب الختامي للدولة هو وسيلة السلطة التشريعية للمراجعة والتأكد من التزام الدولة بتنفيذ ما اعتمدهت السلطة التشريعية من نفقات وهو أداة متابعة الحكومة، وهو وسيلة لتحسين طرق التقدير والتنبؤ وتقليل احتمالات الخطأ في موازنات الدولة المستقبلية، وهو أداة للرقابة وتقييم الأداء والوقوف على درجة الكفاءة والإنتاجية للقطاعات الحكومية، وهو وسيلة لاكتشاف الانحرافات في هذا المجال وتجاوزها بالمستقبل، لذا نص الدستور السوري على ضرورة إقراره خلال سنتين على الأكثر من انتهاء السنة المالية للاستفادة منه في تقدير الموازنات اللاحقة.

### 2 -الموازنة العامة وميزانية المنشأة:

الموازنة العامة تتميز عن موازنات المنشآت والمشاريع في كون موازنة المشروع تعبر عن المركز المالي الحقيقي للمشروع في لحظة معينة تؤسس على ما يملكه المشروع من أصول وما عليه من خصوم (ديون

والتزامات) في لحظة معينة اتخذت توقيتاً لإعداد الموازنة، تعد وفق أسس المحاسبة الخاصة وتعتمد من مجالس الإدارة الخاصة بها، فهي تتفق مع الموازنة العامة في أنها وسيلة تخطيطية لتحقيق أهداف موضوعة مسبقاً، ولكنها تختلف عنها في كون الموازنة العامة بحاجة إلى إقرار من السلطة التشريعية قبل تنفيذها وفي أساليب إعداد كل منها، وذلك يعود إلى الاختلاف في أهداف كل منها، فأهداف الموازنة العامة يصعب ترجمتها في صورة كمية دقيقة بينما أهداف المشروع فغالباً ما يمكن تحديدها كمياً.

## 2- الموازنة العامة والموازنة القومية:

تتميز الموازنة العامة عن الموازنة القومية التي تتسع لتشمل تقدير النفقات والإيرادات المتوقعة على المستوى القومي دون تفرقة بين حكومة ومشروعات خاصة وأفراد من أجل التعرف على المعطيات الأساسية للاقتصاد القومي من إنفاق كلي ونواتج قومي حتى يمكن على ضوءها تحديد السياسة المالية المناسبة، في حين تعد الموازنة العامة جزءاً من الموازنة الأولى فتقتصر على تقدير النفقات والإيرادات العامة فقط.

## 3 - الموازنة العامة والموازنة النقدية:

الموازنة النقدية هي بيان يتضمن تقديراً لموارد المجتمع من النقد الأجنبي وأوجه استخدامات هذه الموارد خلال فترة مقبلة غالباً ما تكون سنة فتتفق الموازنة العامة مع الموازنة النقدية في أنهما تسعيان إلى الاستخدام الأمثل لموارد محدودة من أجل إشباع الحاجات العامة، وتتضمنان تقديرات وتوقعات لفترة مقبلة، ولكنهما تختلفان في نقطتين:

(أ) تقوم الموازنة العامة على تقدير نفقات وإيرادات القطاع العام للدولة، بينما تتعدى تقديرات الموازنة النقدية إلى مختلف قطاعات الاقتصاد القومي.

(ب) يتم تقدير نفقات وإيرادات الموازنة العامة بالعملة الوطنية حتى لو كانت مرتبطة بإيرادات أجنبية أو بنفقات ستم بعملة غير وطنية، في حين تحصر الموارد في الموازنة النقدية وفقاً للعملة الأجنبية المتوقع تدفقها بعد تقسيمها لعملة صعبة قابلة أو غير قابلة للتحويل، ويتم توزيع الاستخدامات فيها بالوسيلة نفسها بما يكفل تحقيق التوازن بين مجموع المتحصل والمستخدم من كل طائفة من العملات الأجنبية.

## أولاً: سمات الموازنة العامة وأنواعها

أولاً – السمات الرئيسية للموازنة العامة:

الموازنة وسيلة مالية معقدة التركيب تحتوي الكثير من المظاهر والسمات لعل أهمها:

1- السمة السياسية للموازنة العامة:

أ- الموازنة العامة عمل سياسي، وكانت السبب الرئيس لتطور النظم الديمقراطية وتقييد السلطة الحاكمة، وقد أصبحت في العصر الحديث عامل استقرار للنظام السياسي.

ب- الموازنة العامة تكشف عن العقيدة السياسية التي تنتهجها الدولة من خلال قراءة نفقاتها وإيراداتها وتحليلها.

ت- قد تنجم عن عملية إقرار الموازنة العامة نتائج سياسية، فأقرار الموازنة العامة يعني تجديد الثقة بالحكومة والبرامج التي تعمل على تنفيذها ورفضها يعني سحب الثقة عنها والذي يمكن أن يؤدي إلى استقالة الحكومة أو حل البرلمان أحياناً، إلا أن فاعلية هذه العملية آخذة في التقلص مما يقلل من أهمية هذه السمة في العصر الحديث.

ث- إن تفاقم حالة عجز الموازنة قد يؤثر في الاستقلال السياسي للدولة، أو يكون سبباً للتأثير في صناعة سياساتها.

2- السمة الاقتصادية للموازنة:

تعاطف الدور الاقتصادي للدولة جعل سمات الموازنة الاقتصادية أكثر وضوحاً وأهمية من سماتها الأخرى وتجلى ذلك في:

أ- تؤثر الموازنة العامة في العوامل الاقتصادية الكلية كما تتأثر فيها ولا سيما في حالة التقلبات الاقتصادية التي تنعكس بشكل واضح على إيرادات ونفقات الموازنة.

ب- الموازنة أصبحت وسيلة الدولة لتوجيه اقتصادها والبلوغ بالحالة الاقتصادية للدولة إلى الوضع الأمثل و التأثير بالحياة الاقتصادية، فهي وسيلة الحكومة لإدارة اقتصاد الدولة.

ت- الموازنة تكشف عن العقيدة الاقتصادية والنظام الاقتصادي الذي تتبناه الدولة.

ث- الموازنة أداة لتنظيم التطور الاقتصادي واستقرار الحالة الاقتصادية للدولة.

ج- مشكلات عدم توازن الموازنة قد أصبحت سبباً في تدخل الدول والمنظمات الدولية في رسم السياسات الاقتصادية والاجتماعية للدولة، كما يحصل الآن من قبل صندوق النقد الدولي والبنك الدوليين وغيرها من المؤسسات والدول.

3- السمة الاجتماعية للموازنة: الدور الاجتماعي المنوط بالدولة جعل الموازنة العامة وسيلة للتأثير بالحياة الاجتماعية وتوجيهها ويظهر ذلك من خلال سياسة إعادة توزيع الدخل التي تنفذها الحكومة بواسطتها، فللموازنة وجهٌ اجتماعيٌ وهي كالمصفاة التي يمكن أن تساهم في إقامة العدالة الاجتماعية، ولكن لا يمكن الاعتماد على الموازنة لوحدها في تحقيق العدالة الاجتماعية بل لابد من وسائل رديفة لذلك، ومع ذلك أصبحت الدول النامية تعتمد كثيراً على الموازنة للحد من الفقر ورفع الحد الأدنى لمعيشة محدودي الدخل من خلال توفير الخدمات الأساسية لهم .

4- السمة المالية للموازنة: تظهر السمة المالية للموازنة من خلال كونها بياناً مالياً بالدرجة الأولى يقدر إيرادات الدولة ويحدد أوجه نفقاتها خلال مدة من الزمن هي سنة، وكونها جدول مالي يقارن بين النفقات والإيرادات ويحاول إقامة التوازن فيما بينهما، لذا تختلف عن ميزانية المنشآت الخاصة أو عن الحساب الختامي، كما سنرى لاحقاً.

5- السمة القانونية للموازنة: للموازنة صفة قانونية وتبدو هذه الصفة من خلال إقرارها من السلطة التشريعية وصدورها بقانون، إلا أن هذا القانون يختلف عن غيره من القوانين من حيث المضمون لذلك يمكن وصف قانون الموازنة بأنه قانون ذو طبيعة خاصة كما سنرى لاحقاً .

هذه الصفات جعلت بعض الفقهاء يصف الموازنة بكونها قانوناً من حيث الشكل فقط، وجعلت البعض الآخر يفرق بين الموازنة نفسها والتي اعتبرها عملاً إدارياً وبين قانون الموازنة الذي يصدر وفق إجراءات إصدار القوانين، إلا أن الواقع يدل على أنها قانون ذو طبيعة مالية خاصة فرضتها غايتها المتمثلة في اتخاذ قرارات مالية لمدة سنة، لذا يجب أن يتضمن هذا القانون أحكاماً متعلقة بها فقط وألا يتضمن أحكاماً معدلة للقوانين الدائمة لأكثر من مدتها، فورود مثل هذه التعديلات في قوانين الموازنة يؤدي إلى الغموض والتشويش التشريعي.

## ثانياً - أنواع الموازنات العامة

تطور دور الموازنة العامة أدى إلى تطور في تصنيف عناصرها وتعدد أنواع الموازنات، فهناك موازنة البنود وموازنة الأداء والبرامج وهناك موازنة التخطيط والبرمجة وهناك أيضاً ما يسمى بالموازنة الصفرية وفقاً لما يلي:

### 1- موازنة البنود:

ويتم في هذا النوع من الموازنات تصنيف إيرادات ونفقات الموازنة حسب نوع الإيراد أو النفقة، وهذا يساعد على الإشراف والرقابة المالية في تنفيذها بحيث تحول دون تجاوز الاعتمادات المقررة، مما يتيح للحكومة ممارسة رقابة إدارية على برامجها الحكومية من خلال المقارنة بين الاعتمادات المقررة والمصروفة فعلاً، وهذا ما جعل بعضهم يطلق عليها اسم موازنة الرقابة.

إلا أن هنالك جوانب سلبية لهذا النوع من الموازنات تتمثل في أنها لا تتيح التعرف على نتائج أعمال الحكومة ومردود كل وحدة نقدية من النفقات العامة، كما أن أسلوب موازنة البنود لا يتلاءم وظروف تطور دور الدولة، إضافة إلى عدم وضوح هذا الأسلوب وضعف تحقيقه للربط مع الخطة الإنمائية للدولة، كما يلاحظ أن موازنة البنود تركز على تفاصيل النفقات دون الأهداف المتوخاة منها والذي يصعب معه قياس الكفاية الإنتاجية للإدارات الحكومية واتخاذ القرارات السليمة، لذلك غالباً ما يتم إقرار الموازنات فيها على أساس المساومة والعوامل الشخصية أكثر مما يتم على أساس معايير موضوعية.

### 2- موازنة البرامج والأداء:

يعد هذا الأسلوب أكثر تقدماً من الأسلوب السابق كونه يعتمد أساليب تصنيف لمكوناتها حسب الإنجازات دون الاهتمام بأساليب تحقيقها ويمكن التفريق في هذا المجال بين مرحلتين:

أ - موازنة الأداء: ففي هذا النوع من الموازنات يعتمد على ما تم إنجازه وفق الأهداف التي أنشئت لأجلها الوحدات الإدارية.

وتقوم هذه الموازنة على مفاهيم عامة ذات طابع إداري لتطوير هيكل الاعتمادات والتوصل إلى أسس وضوابط لتحسين الأنظمة الإدارية وقواعد قياس العمل وإيجاد وسائل لتقويم أدائها مع الاستعانة بأسس محاسبة التكاليف عند وضع خطط عملها على أساس الوظائف التي أحدثت تلك الوحدات من أجلها، مما يسهل من عملية وضع السياسات الخدمية للأجهزة الحكومية، وهذا بدوره يعطي الوحدات الإدارية دوراً هاماً في إعداد الموازنة على قاعدة البيانات الضرورية للنتائج وتكاليف مساهمتها في البرامج، وبالتالي يساعد على الرقابة على تكاليفها وتحسين أدائها، مما يسهل عملية اتخاذ القرارات السليمة.



ظهر هذا النوع من الموازنات في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1912، وتعمق نتيجة لأعمال لجنة هوفر الأولى والثانية لتؤكد أهمية الأخذ بموازنة الأداء في الخمسينات من القرن الماضي.

ب - موازنة البرامج: يأتي هذا النوع من الموازنات في زمن أكثر تقدماً من موازنة الأداء، حيث تتناول الفترة الزمنية المستقبلية وهي تعني إعادة تبويب الموازنة والتكاليف في فئات أكثر دلالة لتستخدم في تحليل التكلفة والعائد والربط بينهما، كي يستفاد منها في عملية اتخاذ القرارات السليمة والمراجعة، ولكن يتوقف نجاحها على توفير الكادر البشري لاستيعاب هذه المفاهيم وتوفير إدارة جادة لدى مركز القرار في الوحدات الحكومية وتطوير الحسابات وإيجاد دليل عمل تفصيلي يوضح كيفية إعداد الأرقام التقديرية لموازنة البرامج مع الإشارة إلى أهمية اتخاذ الإجراءات الضرورية لتطوير مقاييس الأداء.

أما الأسس والمعايير التي تعتمد في إعداد موازنة البرامج والأداء فإنها تتطلب أن يصار إلى ربط الحسابات بالتصنيف الخاص بالنشاطات والبرامج والتي يجب أن تجزأ إلى وحدات أصغر، كما تتطلب إجراء تغييرات في البنية العامة للهيكل التنظيمي للدولة لتتلاءم مع متطلبات أسلوب تطبيقها في كل جهة عامة، والتعرف على حساب التكلفة والإيراد الفعلي والموارد المستخدمة لتنفيذ كل نشاط أو مشروع لتحقيق الرقابة الفعالة عليها.

يجب الملاحظة أنّ من الضروري للدول النامية الأخذ بهذا النوع من الموازنات على مرحلتين: في المرحلة الأولى تأخذ بتصنيف عناصر الموازنة على أساس الوظائف والبرامج وفق نظام مالي دقيق ثم يصار إلى الانتقال إلى المرحلة الثانية حيث تطبق موازنة الأداء باستخدام تكاليف الوحدة وقياس الأداء، ولكن لا بد لنجاحها من إيجاد نظام لقياس أداء تلك الوحدات على أساس توفير المعلومات والبيانات الإحصائية لها.

### 3- موازنة التخطيط والبرمجة:

تعتمد هذه الموازنة على تحديد الإمكانيات والقدرات المتاحة في المستويات المختلفة للأجهزة الحكومية على ضوء الأهداف العامة بدءاً من المستويات الأعلى بحيث تحدد الأهداف من خلال تحليل البدائل. ويحدد هذا النظام وظائف الموازنة بالتخطيط أولاً لتحديد وترتيب الأهداف حسب الأولويات المحددة، ومن ثم برمجة الأهداف التي يتم تحديدها بترجمتها إلى برامج ومشاريع محددة وتحديد مستلزماتها المالية والبشرية، ثم تأتي مرحلة الرقابة للتأكد من سلامة تنفيذ القرارات الصادرة عن الإدارة العليا.

طبق هذا النوع من الموازنات في الولايات المتحدة الأمريكية ونتج عنه تحول الاهتمام من رجال الإدارة والقانون إلى رجال الاقتصاد، وبالتالي تم الاعتماد أكثر على الاقتصاديين والخبراء في عملية التحليل

الكمي والتكلفة والفعالية والتركيز على التكاليف النقدية لها، ولكن لا يعني ذلك عدم الأخذ بالاعتبارات السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي لا يمكن قياسها بدقة وأخذها بالاعتبار عند تحليل الاقتصاديين فهي تبقى ضرورية عند اتخاذ القرار.

#### 4-الموازنة الصفرية:

يُعد نظام موازنة قاعدة الصفر آخر أنواع الموازنات التي اكتشفت في الولايات المتحدة الأمريكية في عقد الستينات من القرن الماضي، وتعرّف الموازنة الصفرية بأنها " نظام لإعداد وتخطيط الموازنة بدءاً من نقطة الصفر" وتهدف إلى إعادة توجيه وتحويل المخصصات من برامج ذات أولوية متدنية إلى برامج جديدة ذات أولوية عالية، من أجل تحسين الفعالية والكفاءة للوحدات الإدارية والتقليل من حجم المخصصات المعتمدة لها وهي بذلك تعد أسلوباً جديداً في تطوير هيكل الموازنة العامة ومعالجة الصعوبات التي واجهتها موازنة التخطيط والبرمجة في تحديد الأولويات بين البرامج الجديدة والقائمة وقد طبقت لأول مرة في قسم الزراعة بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1964 وروج لها فيما بعد الرئيس جيمي كارتر في السبعينات.

## تمارين:

اختر الإجابة الصحيحة:

1. الموازنة العامة:

1. يمكن قبول العجز فيها.
2. لا يمكن تجاوز إيراداتها.
3. عرفها العرب المسلمون.
4. تصدر عن مجلس الوزراء.

الجواب الصحيح هو رقم: 1.

2. تبدو السمة الاجتماعية للموازنة العامة من خلال:

1. إعادة توزيع الدخل.
2. نشوء الموازنة العامة وتطور مفهومها.
3. تصديقها من قبل السلطة التشريعية.
4. كل ما سبق.

الجواب الصحيح هو رقم: 1.

## الوحدة التعليمية السادسة عشر

### المبادئ الأساسية لموازنة

#### الكلمات المفتاحية:

المبادئ الأساسية للموازنة - مبدأ سنوية الموازنة - مبدأ وحدة الموازنة - مبدأ الشمول - الشيوخ - مبدأ تخصص الاعتمادات.

#### الملخص:

نشأت عبر التاريخ قواعد للموازنة العامة وتطورت مع تطور الدولة بالاقتصاد و حجت مكانها في موازنات الدول كل منها وفق الظروف الإقتصادية والسياسية والاجتماعية كما كان لكل منها بعض الاستثناءات الخاصة لكل دولة لتتكيف مع تلك الظروف.

#### الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً على:

- 1- تمييز معنى كل مبدأ من مبادئ الموازنة
- 2- دراسة كل مبدأ من مبادئ الموازنة وتطوراته وموسوغاته السياسية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية.
- 3- دراسة استثناءات كل مبدأ من مبادئ الموازنة وضرورته وتطبيقها في تشريعات الدول.

وضع علم المالية مبادئ أساسية تكفل قيام الموازنة بالدور الذي بني عليه مفهومها يتعلق بعضها بأصول تنظيم الموازنة بشكل يكفل حق الشعب ونوابه بالإطلاع عليها ومراقبتها بصورة دقيقة وسهلة ويتعلق بعضها الآخر بالمدة التي يجب أن تعد الموازنة من أجلها.



وقد نشأت هذه القواعد في ظل الدولة الليبرالية وتعاضمت أهميتها بصورة خاصة في القرن التاسع عشر حيث كانت تعبر عن الأصول النظرية المالية التقليدية وتختلف قيمة هذه المبادئ حسب الدول ويتطور مدى تطبيقها مع تطور مفهوم الموازنة حتى أن قيمة بعضها زالت أو أصبحت في طريق الزوال، بعد انتشار المذاهب السياسية والاجتماعية الحديثة التي نتج عنها تداخل بين السياسة والاقتصاد والمالية العامة، وكان نتيجة ذلك أن أصبح تطبيق هذه

المبادئ العامة والتقيد بها موضع خلاف كبير بين الفقهاء، فأصاب هذه المبادئ التقليدية تطور يساير المفهوم الجديد للمالية العامة وموازاناتها بما يحقق الغاية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المتوخاة من الموازنة وأهمها مبدأ سنوية الموازنة.

يمكن التركيز في هذا الفصل على أكثر هذه المبادئ أهمية من أجل معرفة كيفية تطبيقها وضرورة استثناءاتها من الناحية التطبيقية وعلى ذلك يمكن تقسيم هذا الجزء إلى:

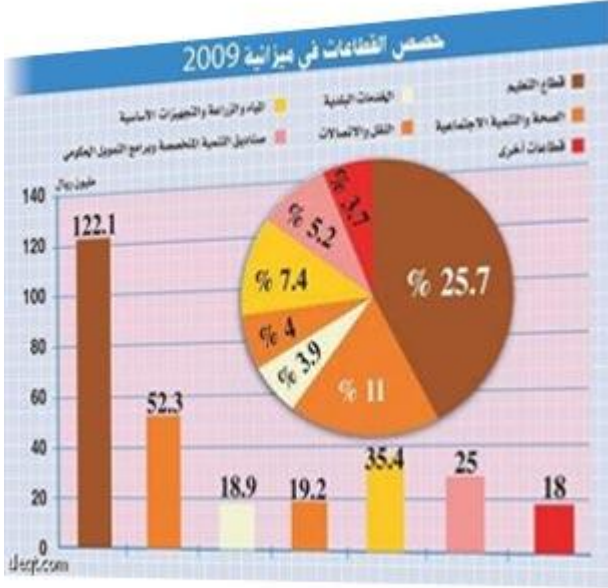
## مبدأ سنوية الموازنة

أولاً - تعريف مبدأ سنوية الموازنة العامة:

يحدد هذا المبدأ المدة التي توضع لأجلها الموازنة وتنفذ خلالها، وبأن تكون هذه المدة المحددة الآتية سنة واحدة، أي أن تحضر السلطة التنفيذية الموازنة لمدة سنة واحدة وأن تقرها السلطة التشريعية لمدة سنة واحدة، وأن تكون الأرقام التقديرية الواردة في صك الموازنة قابلة للتنفيذ خلال السنة المعينة<sup>1</sup>.

وتعود الفكرة الأصلية لهذا المبدأ إلى نشوء الموازنة وتطورها تاريخياً، فالموازنة توضع في الأصل لمدة زمنية محددة مستقبلياً، فيأتي مبدأ السنوية ليتم ذلك ويحدد هذه المدة بسنة واحدة.

وينجم عنه النتائج الآتية:



(1) إن تقدير الإيرادات ونفقات الموازنة يكون لسنة واحدة فقط.

(2) إن الإجازة التي يمنحها ممثلو الشعب بالإنفاق والجباية صالحة لمدة سنة واحدة ويجب أن تجدد بشكل سنوي.

(3) جميع الاعتمادات المتبقية في نهاية السنة والتي لم يتم استعمالها، يتم إلغاؤها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - د. منير الحمش: دراسات في المالية العامة واتجاهاتها الحديثة، دمشق، 1985، ص 229.

<sup>2</sup> - د. فوزت فرحات، مرجع سابق، ص 77.

## ثانياً - مبررات مبدأ سنوية الموازنة

### 1- من الناحية السياسية:

إن المجالس التشريعية مؤتمنة من قبل الشعب على حقه الدستوري في إقرار ومراقبة جباية الأموال العامة، وإنفاقها، فيتوجب على هذه المجالس ألا تتخلى عن حقها هذا، لمدة طويلة لتكون دائمة الإطلاع على المالية العامة للدولة، وعلى ما قد يطرأ عليها من تبدلات بين سنة وأخرى فإن السنة هي أقصى مدة يستطيع المجلس النيابي التخلي فيها عن سلطته إلى الحكومة، وأقصر مدة تستطيع الحكومة خلالها تنفيذ الموازنة، هذا عدا أن واجب إقرار الموازنة يجبر الحكومة دعوة المجلس مرة في كل سنة على الأقل فتبقى رقابة الشعب دائمة على أعمال الحكومة.

### 2- من الناحية الإدارية:

تبدو السنة أفضل مدة تستطيع خلالها أجهزة الدولة المختلفة تحضير الموازنة وإقرارها، وتنفيذها، فعملية تحضير الموازنة تتطلب وقتاً يتجاوز ثلاثة أشهر، يضاف إلى ذلك ثلاثة أشهر أخرى لدراسة مشروع الموازنة وإقرارها من قبل السلطة التشريعية وبالتالي فإن كل ذلك يشكل جهداً كبيراً، وتكرار هذا العمل في أزمئة متقاربة يعني إضاعة معظم أوقات الحكومة في إعداد الموازنة والانصراف عن القيام بمهامها الأخرى، مما يفترض أن فكرة السنة هي الحد الأدنى الذي يمكن أن تنفذ خلاله الموازنة ولوضع البرامج وتنفيذها، فلو وضعت الموازنة لأقل من سنة لما استطاعت الحكومة أن تنفذ هذه البرامج لضيق الوقت، ولو وضعت لأكثر من سنة لكان احتمال تبديل الحكومة وعدم إشرافها على البرامج الموضوعية من قبلها، داعياً لها للتراخي والإهمال في تنفيذ الموازنة وتحقيق أهدافها، وبخاصة في الدول التي يكثر فيها تقلب الوزارات.

### 3- من الناحية المالية والاقتصادية:

إن السنة هي الوحدة الزمنية الكاملة التي تتقلب فيها الفصول الأربعة، وما يرافق ذلك من اختلاف في الإيرادات والنفقات، فإعداد الموازنات لسنة كاملة يكون أقرب إلى الصواب، وأبعد عن الخطأ، فلو أعدت الموازنة لأقل من سنة، لاختلقت تبعاً لاختلاف طبيعة الفصول، ولو أعدت لأكثر من سنة لكان الفاصل بين إعدادها وإنفاذها طويلاً إلى درجة يكثر فيها احتمال تغير الإيرادات والنفقات عما قدرت عليه كما يتوافق مبدأ السنوية مع تنظيم حسابات الأفراد والمؤسسات الخاصة مما يسهل عملية تحقيق الضرائب وجبايتها.

### ثالثاً- تطور مبدأ سنوية الموازنة بين<sup>3</sup>

إن تطور وظائف الدولة وتدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية دفع بعض الكتاب إلى المطالبة بإلغاء مبدأ سنوية الموازنة، وذلك انطلاقاً من مفهوم مفاده: إذا كان هذا المبدأ ينسجم مع النفقات الإدارية الجارية التي تتوافق مع وظائف الدولة التقليدية، فإنه يتعارض مع النفقات الاستثمارية والإنتاجية التي تتولى الدولة الحديثة صرفها من أجل مشاريع إنتاجية ضخمة، كانت هي في الأصل تدخل في نطاق نشاط الأفراد والمؤسسات الخاصة، والتي يتجاوز تنفيذها أكثر من سنة، لذلك كانت هناك جملة من الاعتراضات التي وجهت لمبدأ سنوية الموازنة أهمها:

- 1- إنه لا يساعد على تحقيق البرامج الاقتصادية والمالية الكبيرة في الدولة، إذ أن النفقات الكلاسيكية يمكن تنظيمها لسنة واحدة دون أي محذور بينما النفقات الاستثمارية، كنفقات بناء مدينة صناعية يستغرق تنفيذها بضع سنوات، وهذا ما يحمل بعض الدول على تنظيم موازنات خاصة بها.
- 2 - إن مبدأ سنوية الموازنة، وجد في ظل النظرية المالية التقليدية التي تطلبت ضرورة تحقيق التوازن الحسابي السنوي بين إيرادات الموازنة ونفقاتها وهذا لا يمكن أن يحدث إلا في دورة اقتصادية تستغرق أكثر من سنة عادة.

ولكن هذه الحجج لم تؤد إلى إلغاء مبدأ سنوية الموازنة وذلك لسبب عملي وهو أن تقدير النفقات والإيرادات لا يكون دقيقاً، إذا تجاوزت الموازنة فترة السنة الواحدة، ومع ذلك فإن مفهوم الموازنة قد تطور بشكل شامل، فباتت الهياكل الاقتصادية والاجتماعية للدولة ومسألة الارتقاء فيهما ليس على عائق الموازنة وحدها فقط، وإنما باتت الحكومة تتولى على عاتقها وضع خطة تنموية شاملة لفترة زمنية تتجاوز السنة، وقد تكون الموازنة داعمة لهذه الخطة وممولة لها بشكل سنوي في إطار تنفيذ البرامج الواردة في الخطة، وبذلك نجد أن الموازنة باتت تشكل الجناح المالي للخطة التنموية، وقد صمد هذا المبدأ كونه أكثر عقلانية وعملياً ويتجاوب مع الوقائع بشكل سنوي، بعد أن باتت الطبيعة والإنسان يعملان وفق الدورة الزمنية السنوية ذاتها، لذلك فقد جرت دول العالم باختلاف النظم الاقتصادية، إلى الأخذ بهذا المبدأ في تشريعها الوضعي. وفي سورية فُتِن هذا المبدأ القانون المالي الأساسي في تعريفه للموازنة<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> د. عصام بشور، الأصول العلمية لتنظيم الموازنة، جامعة دمشق، كلية الحقوق، 1982، ص 35 وما بعد.

<sup>4</sup> - المادة 1/ من القانون المالي الأساسي رقم 54/ لعام 2006.



## رابعاً - بداية السنة المالية<sup>5</sup>

لما كانت مناقشة الموازنة وإقرارها من قبل المجالس التشريعية من أكثر أعمال هذه المجالس أهمية، فإن كل حكومة تختار الفترة التي تناسبها من أجل تحضير الموازنة وإقرارها وتنفيذها، فالدولة الزراعية مثلاً يهّمها أن تعرف حين إعداد موازنتها وفترة الموسم الزراعي لتبني تقديراتها المالية على أساسه، والدولة التجارية والصناعية يهّمها أن تعرف حركة الأسواق ومدى الإنتاج لتبني على أساسه تقديرات الموازنة. لذا نشأ اختلاف بين الدول في بدء السنة المالية في كل منها، فالأخذ بمبدأ سنوية الموازنة لا يعني أن تتوافق السنة المالية مع السنة الميلادية، وإنما يتضمن أن تكون مدة الموازنة اثني عشر شهراً، ولكن هذا لا يمنع أن يكون هنالك تطابق بينهما، فقد ذهبت بعض الدول مثل الاتحاد السوفيتي السابق وفرنسا وبلجيكا ورومانيا ودول أمريكا اللاتينية إلى عد بدء السنة الميلادية بداية السنة المالية، بينما ذهبت دول أخرى إلى عد أول شهر تموز بداية للسنة المالية كما هو الحال في مصر، وتبدأ السنة المالية في دول أخرى في أول شهر نيسان، كما هو الحال في بريطانيا وبولونيا وألمانيا، واليابان كما تبدأ السنة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية في أول شهر تشرين الأول. بينما غيّر المشرع السوري من بداية السنة المالية مرات عديدة، ففي عام /1923/ كانت السنة المالية تبدأ في كانون الثاني وفي عام /1950/ أصبحت تبدأ في تموز، وعادت مجدداً إلى كانون الثاني عام /1952/، ولكن هذا التاريخ عدل مرة أخرى عام /1958/ إلى أول تموز في عهد الوحدة السورية المصرية، ثم عادت السنة المالية تبدأ في كانون الثاني بانتهاء الوحدة، في المرسوم التشريعي رقم /25/ لعام 1962، كما أكد على ذلك القانون المالي الأساسي رقم 92 لعام 1967 عندما نصت الفقرة (أ)، من المادة السادسة منه، بأن توضع الموازنة العامة، وتعد نافذة لمدة سنة واحدة تبدأ في كانون الثاني من كل عام، وتنتهي في غاية كانون الأول منه". كما أكد على ذلك القانون المالي الأساسي الجديد الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 54 لعام 2006.

<sup>5</sup> - د. فوزت فرحات، مرجع سابق، ص 94.

## خامساً - ختام السنة المالية<sup>6</sup>

تتولى الحكومة أثناء السنة المالية، جباية إيراداتها من الضرائب والرسوم المختلفة المقدرة في موازنة تلك السنة وإنفاقها في الوجوه التي وضعت لها في الموازنة نفسها، ولكن كثيراً ما تعجز الدوائر المختصة عن جباية كل الإيرادات وتسديد النفقات كافة خلال السنة المالية فالإيرادات قد تتأخر جبايتها لتعكس الجباية أو لتهرب المكلفين أو لوجود خلاف على مقدار بعض الضرائب، أو التأخر في تسديد النفقات لمستحقيها بالنظر لتغيبهم عن البلاد أو تأخرهم عن المطالبة أو نقص في المعاملات الرسمية.



ويثير ختام السنة المالية مشكلات دقيقة من الناحية الفنية أكثر تعقيداً من موضوع تحديد بداية السنة المالية، وتتبع بعض الدول أسلوب حساب القطع فتختتم السنة المالية في آخر يوم منها، وتفضل دول أخرى إتباع أسلوب حساب الإتمام فتختتم السنة المالية بعد مرور فترة على نهايتها، ولا بد من دراسة ختام السنة المالية من خلال بيان هذين الأسلوبين.

### 1- أسلوب حساب القطع<sup>7</sup>:

يقضي هذا الأسلوب إغلاق حساب السنة المالية في آخر يوم منها، بحيث تسجل جميع الإيرادات والنفقات التي تمت جبايتها أو إنفاقها فعلاً خلال السنة المالية في حسابها، أما الإيرادات والنفقات التي لم تتم جبايتها أو إنفاقها فعلياً خلال مدة السنة المالية، فتسجل في حسابات السنة المالية التالية، فأسلوب حساب القطع يعتمد في تنظيم حسابات الموازنة على الوقت الذي صرفت فيه النفقة أو جبيت فيه الضريبة، ولا يضع في الحسبان السنة التي تعود لها النفقة أو الإيراد.

وهذه الطريقة لا تزال متبعة حتى الآن في إنكلترا، ويمتاز أسلوب حساب القطع بالبساطة والسهولة، فهو غير معقد، ويختتم السنة المالية في آخر يوم منها، كما تظهر نتائج حسابات الموازنة بوقت مبكر، مما

<sup>6</sup> - د. فوزت فرحات، مرجع سابق، ص 95 وما بعد.

<sup>7</sup> - د. عصام بشور، الأصول.....، مرجع سابق، ص 39 وما بعد.

يساعد على تقدير نفقات الموازنة التالية وإيراداتها من جهة وعلى سلامة مراقبة السلطة التشريعية لتنفيذ الموازنة من جهة أخرى.

### أما مساوئ هذا الأسلوب فتحدد في النقاط التالية:

- أ- يسجل في حسابات سنة مالية الإيرادات والنفقات العائدة والمترتبة على سنة أخرى، فيجمع من حيث الاستحقاق بين حسابات سنوات متعددة مما لا يقدم معه فكرة صحيحة عن مدى التنفيذ.
- ب- يتيح للحكومة إظهار الموازنة متعادلة ظاهرياً، فإذا شعرت الحكومة قرب نهاية السنة المالية أن النفقات ستزيد على الإيرادات، قامت بتأجيل صرف بعض النفقات إلى السنة المالية التالية، فيتحقق توازن ظاهري بين الإيرادات والنفقات بينما الموازنة في الحقيقة واقعة بالعجز.
- ج- لا يساعد على معرفة الوضع المالي الحقيقي للدولة وإنما يظهر حالة الصندوق في نهاية السنة المالية فقط.

### 2- أسلوب حساب الإتمام:

يقضي هذا الأسلوب تسجيل الإيرادات ونفقات الموازنة العامة لحساب سنة الاستحقاق وليس لحساب سنة التسديد، فتبدو العلاقة القانونية التي تربط بين نفقات وإيرادات الموازنة وسنة الاستحقاق التي وضعت من أجلها، فيظهر الحساب الختامي للموازنة جميع الالتزامات المترتبة على السنة المنتهية، وجميع الحقوق العائدة لتلك السنة، ويدخل في حساب السنة المالية المعنية جميع النفقات المترتبة عليها، ولو دفعت في السنة المالية التالية وجميع الإيرادات المتحققة خلالها ولو تأخر تاريخ تحصيلها إلى ما بعد نهاية السنة. وهذا ما يؤدي إلى تحديد السنة المالية بأكثر من اثني عشر شهراً، فتبقى حسابات السنة المالية /2008/ مثلاً، مفتوحة إلى نهاية الشهر الثالث لعام /2009/ فتسمى هذه الفترة الإضافية بالمدة المتممة ويطلق على كل هذه المدة تعبير الدورة المالية.

لا بد من التنويه إلى أن العمليات التي يتم إنجازها خلال المدة المتممة، تعد مراحل تكميلية لترتب الالتزام أو الحق، ولما كانت هذه العملية تتعلق بالإيرادات والنفقات فإن القواعد المطبقة بشأنها تكون على النحو التالي:

أ- من جهة الإيرادات: تسجل في حسابات السنة المنصرمة جميع الضرائب، والرسوم، التي تتحقق قبل انتهاء السنة المالية والتي تجبى خلال المدة المتممة.

ب- من جهة النفقات: إن النفقة تمر قبل أن تصرف فعلاً بأربع مراحل هي عقد النفقة، تصفية النفقة، الأمر بصرف النفقة، دفع النفقة، فإذا أنجزت الثلاث السابقة قبل انتهاء السنة المالية، وتم دفعها في المدة

المتمة فتعد محسوبة على السنة المعنية بغض النظر عن تاريخ الدفع، وفي حالة إتمام المرحلتين الأولى والثانية، أي عقد النفقة وتصفياتها دون صدور أمر الصرف، فعندئذٍ تعد المبالغ المستحقة ديوناً على الدولة ويخصص لها اعتمادات في موازنة السنة التالية، أما إذا تم عقد النفقة فقط في السنة المنتهية، فتعد النفقة غير مستحقة ولا بد من رصد اعتمادات جديدة لها في موازنة السنة الجديدة.

**ومن مزايا أسلوب حساب الإتمام:**

أ- أنه يضع صورة حقيقة للوضع المالي للسنة المعنية بشكل أفضل من أسلوب حساب القطع<sup>8</sup>.

ب- يسهل إجراء مقارنة بين السنوات المالية المختلفة.

ج- التوازن المالي الذي يظهر في ختام السنة المالية هو الحقيقي.

**ومن مساوئ حساب الإتمام:**

أ- يجبر الإدارة على مسك حساب سنتين ماليتين في وقت واحد أثناء المدة المتمة، مما يشكل أعباء إدارية إضافية على الموظف المسؤول.

ب- يؤخر ظهور نتيجة الحساب الختامي، مما يفوت على ممثلي الشعب فرصة مناقشة النتائج ويمنع من الاستفادة من أرقام الموازنة السابقة في وضع الأرقام التقديرية للموازنة المالية الجديدة.

ج- يشجع على التبذير والإسراف عن طريق الاستفادة من الاعتمادات المرصودة كافة، قبل انتهاء السنة المالية مما يمنع الوفرة، لذا يمكن القول: إن أسلوب حساب الإتمام لا يمكن تطبيقه بشكل ناجح في الدول النامية، لأنه يتطلب أجهزة على قدر عالٍ من الكفاءة ويضيف أعباء إدارية كبيرة تعجز معها تلك الدول عن تحملها، إضافة إلى ذلك، فإن تلك الدول سائرة في طريق النمو، ولا بد من أن تراقب لحظة بلحظة وسنة بسنة الوضع المالي والاقتصادي لهذه الدولة من أجل تقويمه في الوقت المناسب وبالتالي فإن أسلوب حساب القطع هو أفضل لهذه الدول، علماً أن أسلوب القطع، ربما ينجح في بعض الدول المتقدمة إلى حد بعيد، لأن لدى شعوب هذه الدول وعياً ضريبياً متقدماً، فلا يفكر بالتهرب من دفع التزاماته المالية إلى الدولة أو التلكؤ بدفعها مما يؤدي إلى حصول الدولة على حقوقها المالية كافة قبل انتهاء السنة المالية، وبالمقابل تقوم الدولة بدفع الاستحقاقات المترتبة عليها في موعدها، مما يسهل عملية قطع الحساب للموازنة العامة في موعدها المحدد تماماً دون تأخير.

أما بالنسبة إلى سورية فقد كانت تطبق أسلوب حساب القطع بالنسبة للإيرادات والإتمام بالنسبة للنفقات<sup>9</sup> حتى عام 1968/ وبعد هذا التاريخ تم الأخذ بأسلوب حساب القطع لكل من الإيرادات والنفقات، وإن

<sup>8</sup>- د. غازي عناية، مرجع سابق، ص 232.

أغلب دول العالم تأخذ بأسلوب حساب القطع. وقد أكد المشرع على هذا الأسلوب في القانون المالي الأساسي رقم 92 لعام 1967، والقانون المالي الأساسي الجديد رقم 2006/54.

## سادساً - استثناءات مبدأ سنوية الموازنة

لم يطبق مبدأ سنوية الموازنة في يوم ما بشكل مطلق، فيوجد دائماً استثناءات تشذ عن هذه القاعدة وتتطلبها طبيعة الحياة المالية أو السياسية أو الاقتصادية للدولة وسنعرض فيما يلي لأهم هذه الاستثناءات.

### 1- الموازنات الاثني عشرية (الاعتمادات الشهرية المؤقتة):

#### أ- مفهوم الموازنة الاثني عشرية:

بما أن الموازنة العامة هي إذن مسبق من السلطة التشريعية لصرف النفقات وجباية الإيرادات تعطى للسلطة التنفيذية ليتسنى للعائد تنفيذها ويجب أن يصدر هذا الأذن قبل بدء السنة المالية التي ستطبق خلالها وأنه قد يتأخر منحها لسبب ما عن بدء السنة المالية مما يمكن معه توقف الحياة المالية في البلاد، ولما كانت هنالك نفقات لا تستطيع الحكومة تأجيلها، كرواتب الموظفين، لذلك لا بد من إيجاد طريقة تضمن استمرار الإنفاق على فعاليات الدولة، فنقوض الحكومة استثناء بفتح اعتمادات شهرية مؤقتة على حساب الموازنة المقبلة ريثما يقرها البرلمان، وتسمى مثل هذه الاعتمادات المؤقتة (الموازنات الاثني عشرية)<sup>10</sup>.

لا شك أن أسلوب الاعتمادات الشهرية يعد طريقة لاستمرار تسيير المرافق العامة، وعدم توقف فعالية الدولة ريثما تصدر الموازنة الجديدة بحيث تفتح هذه الاعتمادات لمدة أقل من سنة تتضمن تخصيص الاعتمادات اللازمة لتغطية النفقات التي لا يمكن تأجيلها حتى إقرار الموازنة وذلك على أساس جزء من إثني عشر جزءاً من موازنة السنة المالية المنصرمة على حساب موازنة السنة المقبلة كما تتضمن الأذن بجباية الضرائب وفق الأسس القانونية المقررة سابقة، حيث يصبح الإنفاق بموجب اعتمادات شهرية مؤقتة خلال كل شهر من شهور السنة التي لم تصدر موازنتها، ليعود الإنفاق الحكومي عند صدور الموازنة للطريقة الاعتيادية.

2- د. رشيد الدقر، مرجع سابق، ص 73.

10- د. فوزت فرحات، مرجع سابق، ص 80.

## ب- الآثار السلبية لاعتماد أسلوب الموازنة الاثني عشرية:

تستعمل هذه الطريقة عادة للحد من إنفاق الجهات العامة في الدولة وضبطه في حدود فرضتها قوانين وأنظمة مالية تضمن استمرار العمل وعدم توقفه ريثما تصدر الموازنة الجديدة وهذا له تداعيات سلبية لعل أهمها:

- (1) استهلاك وقت أطول وإضافي نظراً لتأمين احتياجات الجهة العامة على دفعات أو أقساط.
  - (2) تأخير إنجاز بعض الأعمال أو الخدمات لحين تراكم الاعتماد الاثني عشرية الكافي لعقد النفقة.
  - (3) تجميد الإيرادات وتأخير كل إصلاح مالي من شأنه تحسين نسبة الموارد العامة أو تكيفها مع الحالة الاقتصادية للدولة<sup>11</sup>.
  - (4) زيادة أعمال الإدارة وتعقيد أعمال المحاسبة<sup>12</sup>.
  - (5) استمرار الجهة العامة بوضعها الذي كانت عليه من السنة السابقة دون أي تطور.
  - (6) تأخير تنفيذ الخطط الاقتصادية والاجتماعية عن أوقاتها المتوقعة والمخططة<sup>13</sup>.
- يستثنى من ذلك الإنفاق على بند المكافآت التشجيعية فإنه يكون في حدود الاعتماد الاثني عشرية حتى في حال صدور الموازنة، مع إمكانية إضافة المبلغ غير المصروف على هذا البند من الاعتماد الاثني عشرية للشهر السابق للاعتماد الاثني عشرية للشهر الذي يليه.

## ج- الموازنة الاثني عشرية (الموازنة الشهرية المؤقتة) في سورية:

تصدر الموازنة العامة للدولة في الجمهورية العربية السورية بموجب قانون يصدره رئيس الجمهورية بعد إقراره في مجلس الشعب، وفي حال تأخر صدور قانون الموازنة عند بدء السنة المالية يصدر رئيس الجمهورية بناء على موافقة مجلس الشعب مرسوماً يتضمن العمل بالموازنة الشهرية المؤقتة بدءاً من مطلع السنة المالية ولحين صدور قانون موازنة السنة المالية الحالية<sup>14</sup>، حيث يصدر وزير المالية بلاغاً بتعليماته التنفيذية لهذا المرسوم للعمل بموجبها أثناء نفاذ الموازنة الاثني عشرية ومن أهم ما تتضمنه هذه التعليمات<sup>15</sup>:

<sup>11</sup> - د. عصام بشور، مرجع سابق، ص 45.

<sup>12</sup> - د. رشيد الدقر، مرجع سابق، ص 150.

<sup>13</sup> - د. فوزت فرحات، مرجع سابق، ص 81.

<sup>14</sup> - المادة 6/ من القانون المالي الأساسي.

<sup>15</sup> - بلاغات وزير المالي المتضمنة التعليمات التنفيذية لمراسيم العمل بالموازنة الأثني عشرية

(1) الصرف وفق اعتمادات السنة المالية السابقة على أساس جزء من اثني عشر جزءاً من الاعتماد النهائي المرصودة لكل بند من بنود موازنة السنة المالية السابقة بعد مقارنته بالمبلغ المقدر في مشروع الموازنة التي لم تصدر بعد، أيهما أقل وبعد استبعاد النفقات غير المتكررة التي تم لحظها لغاية معينة فيها

(2) السماح بتجاوز الإنفاق وفق الموازنة الاثني عشرية المؤقتة في حالات معينة وفق الآتي:

• دفع بدلات الإيجار: حيث سمحت بإنفاق حصة ثلاثة شهور مقدماً، شريطة ألا يؤدي ذلك إلى تجاوز الاعتماد الملحوظ لهذه الغاية في موازنة السنة السابقة أو الاعتماد المقترح في مشروع السنة الحالية أيهما أقل.

• التعاقد على اعتمادات نفقات الصيانة ونفقات الإعاشة: شريطة ألا يؤدي ذلك إلى تجاوز الاعتماد الملحوظ لهذه الغاية في موازنة السنة السابقة أو الاعتماد المقترح في مشروع السنة الحالية أيهما أقل.

• صرف المساهمات والإعانات وبدلات الاشتراك المستحقة بصورة قانونية شريطة ألا يؤدي ذلك إلى تجاوز الاعتماد الملحوظ لهذه الغاية في موازنة السنة السابقة أو الاعتماد المقترح في مشروع السنة الحالية أيهما أقل.

• تغطية نفقات ترفيع العاملين المستحقين للترفيه في بداية السنة المالية، وفي حدود المبالغ الناجمة عن الترفيه فقط.

• تغطية نفقات البعثات الخارجية وصرف رواتب الموفدين في حدود ربع الاعتماد المخصص لهذه الغاية في موازنة السنة السابقة أو الاعتماد المقترح في مشروع السنة الحالية أيهما أقل.

السماح لمديريات الصحة في المحافظات بتجاوز الاعتماد الاثني عشري بالنسبة لبند الاستخدام بالتعاقد وبنء التعويضات الناجمة عن طبيعة العمل وبما لا يتجاوز اعتمادات الباب الأول.

يعد هذا الأسلوب مؤقتاً و يجب ألا يساء استخدامه فتصبح عادة مألوفة، كما هو الحال في سورية حتى عام (2000)، فعلى الرغم من أن البعض يعتقد أن هذا الأسلوب من شأنه الاقتصاد في الإنفاق العام إلا أنه يؤدي إلى الكثير من النتائج السلبية من الناحية السياسية والإدارية والمالية والاقتصادية كما لوحظ سابقاً، لذا يمكن اللجوء إليه في حالة تأخر السلطة التشريعية في إقرار الموازنة فقط. كما أكد على ذلك القانون المالي الأساسي رقم 2006/54.

## 2- الاعتمادات الإضافية: (بحاجة الى صورة)

وهي اعتمادات ترصد إلى جانب الموازنة في الفترة اللاحقة للموازنة، لتدعم الموازنة وتضاف لها لمواجهة ظروف استثنائية أو أخطاء تقديرية في الموازنة، لذا تضطر الحكومة إلى طلب تصحيح الأرقام الواردة في الموازنة التقديرية فتوافق السلطة التشريعية على هذه الطلبات عادة دون صعوبة عند الضرورة لما تبقى من مدة نفاذ الموازنة، وبالتالي تشكل استثناء لمبدأ سنوية الموازنة، ويمكن تصنيفها في ثلاث زمر:

أ - **الاعتمادات المنضمة:** وهي تنضم إلى اعتمادات الموازنة عندما تكون هذه الأخيرة غير كافية.  
ب - **الاعتمادات الاستثنائية:** وتفتح عندما تحتاج إلى مال لصفه على أمر غير متوقع، كما هو في حالة الزلازل والبراكين.

ج- **الاعتمادات المتممة:** وهي تغطي التجاوز في الإنفاق المسموح به، وتعتمد الحكومة إلى تغطيته باعتمادات متممة.

## 3- الموازنة الدورية<sup>16</sup> (بحاجة الى صورة)

وتقوم فكرة الموازنة الدورية على أساس توسيع الإطار الزمني لمدة الموازنة وجعله دورة اقتصادية كاملة، بدلاً من السنة، وتشكل استثناء لمبدأ سنوية الموازنة، كونها تمتد مدتها لأكثر من سنة، وغايتها التوفيق بين سياسة توازن الموازنة وسياسة التثبيت فيحصل هذا التوازن في دورة اقتصادية تتوالى فيها فترة رخاء وفترة ركود، بدل السنة الواحدة. ويمكن بواسطة الموازنة الدورية التأثير في الحالة الاقتصادية، ففي فترة الرخاء الاقتصادي تحقق الموازنة وقرأ يسد العجز الحاصل خلال فترة الركود، وقد طبقت فكرة الموازنة الدورية في بداية القرن الحالي في كل من بلجيكا وفنلندا والسويد وسويسرا، إلا أن هذه الفكرة فشلت لأمر منها:

أ- حتى يمكن تطبيقها لا بد من معرفة فترة الدورة الاقتصادية بدقة والتأكد من صحة نظرية الدورات الاقتصادية.

ب- لا بد من وجود تناظر بين فترة الرواج وفترة الركود.

ج- لا بد من أن تكون حساسية الإيرادات أثناء الرواج مساوية حساسية النفقات التي تشكل عجزاً أثناء الكساد.

فالأسباب السابقة تعد شروطاً لصحة تطبيقها ولم تثبت صحة تطبيق هذه الشروط من الناحية الاقتصادي، مما أدى إلى فشل فكرة الموازنة الدورية وعدم الأخذ بها على الصعيد العملي.

<sup>16</sup> - د. عصام بشور، أصول.....، مرجع سابق، ص46.



#### 4- الاعتمادات الدائمة: (بحاجة الى صورة)

وهي الاعتمادات التي تفتح لأكثر من سنة وتعد استثناء لقاعدة سنوية الموازنة، ففي إنكلترا مثلاً كانت لا تعرض الحكومة في كل سنة جميع إيرادات الدولة ونفقاتها على السلطة التشريعية، لتقرها، و تأذن بتنفيذها، بل هنالك قسم غير قليل من الاعتمادات تؤذن الحكومة بجبايته وإنفاقه لمدة حكم ملكي وتسمى الاعتمادات الثابتة، وتشمل هذه الاعتمادات النفقات الملكية ومخصصات التقاعد المدني والعسكري ورواتب بعض الموظفين كالمستشارين ورئيس مجلس النواب والمراقب العام، والقصد منها عدم إضاعة الوقت في إقرار بعض النفقات التي لا تتغير من سنة لأخرى، ولا يستغنى عنها مطلقاً، وهي إن عرضت على المجلس فسيوافق عليها حتماً، لذا تعد الحكومة مأذونة بجبايتها وإنفاقها ضمناً إلا إذا عدلتها قوانين جديدة.

غير أن هذه الإجازة الضمنية لا تعني أن المجالس التشريعية محرومة من مناقشة هذه الاعتمادات، بل لها مناقشتها وتعديلها في أي وقت.

واتبعت فرنسا الفكرة نفسها في ظل الجمهورية الخامسة، فأوجبت ما يسمى الخدمات المقررة، وهي اعتمادات مخصصة لقيام الدولة بالوظائف والخدمات الأساسية التي لا مجال للشك بضرورتها يمكن القول إن الاعتمادات الدائمة أضحت مفهوماً غير ذي جدوى في ظل تنامي الانتقاضات الديمقراطية وتعمقها في أوساط الشعب، فلا مجال لحجب هذه الاعتمادات عن ممثلي الشعب مهما كانت المسوغات، فرقابة الشعب يجب أن تكون شاملة لمالية الدولة بكل الدولة بكل مستوياتها انطلاقاً من مبدأ أن يحكم الشعب نفسه بنفسه ولنفسه.

#### 5- اعتمادات التعهد: (بحاجة الى صورة)

هي اعتمادات تفتح لمدة أكثر من سنة، فتخصص لتنفيذ المشروعات الاستثمارية التي لا يمكن إنجازها خلال فترة تنفيذ الموازنة، بعد أن أصبحت الدولة تتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتضع الخطط والبرامج طويلة الأمد، فكان لا بد لها من إيجاد صيغة تسمح لها بالتعاقد على تنفيذ أعمال المشروع كافة وتخطي سنوية الموازنة.

فالحكومة الحق بعقد نفقات تعادل هذا الاعتماد الإجمالي، وبعدها تقر السلطة التشريعية ما يمكن أن ينفق من هذا الاعتماد الإجمالي في كل سنة من السنين التي قدرت لإنهاء المشروع، وهو ما يسمى اعتماد الدفع المسموح بدفعه في موازنة كل سنة من أصل اعتماد التعهد المفتوح للمشروع بتمامه ولمدة

سنوات، وأجاز المشرع السوري هذا الاستثناء.في المادة (22) من القانون المالي الأساسي رقم 2006/54<sup>17</sup>.

#### 6- الاعتمادات المدورة: (بحاجة الى صورة)

إن تطبيق مبدأ سنوية الموازنة يفضي إلى إلغاء جميع الاعتمادات غير المستعملة وأرصدة الاعتمادات المتبقية ومنها سورية كانت تجيز بالنسبة لوزارة الأشغال العامة والمواصلات ولوزارة الدفاع، تدوير هذه الاعتمادات إلى السنة المالية الجديدة، وفي ذلك استثناء لمبدأ سنوية الموازنة. ولكن هذا النوع من الاعتمادات لم يعد موجوداً في التشريع المالي السوري إلا على سبيل الاستثناء<sup>18</sup>، ومع ذلك نصت بعض النظم الخاصة ببعض الهيئات العامة على تدوير الوفر، كما هو الحال في هيئة الطاقة الذرية، وهيئة الموسوعة العربية.

#### سابعاً- مبدأ سنوية الموازنة ومدّة انسجامه مع السياسة العامة للدولة

إن للموازنة العامة في الوقت الحالي أهمية كبيرة لا يمكن التغاضي عنها، فلم تعد وسيلة لجلب أكبر قدر من الإيرادات، والإقلال ما أمكن من النفقات، إنما أصبحت مرآة تعكس حقيقة البنى الاقتصادية والاجتماعية التي تقوم عليها الدولة.

فسياسة التنمية التي تنتهجها الدولة جعلت كل ما يتخذ من إجراءات يسير في فلك واحد دون تعارض ومنها الموازنة العامة.

ويتحقق الانسجام بين الموازنة العامة السنوية والسياسة العامة للدولة من خلال الاستثناءات التي ترد على مبدأ سنوية الموازنة منها أسلوب الاعتمادات الشهرية (الموازنات الاثني عشرية)، وهي طريقة ناجعة لاستمرار تسيير المرافق العامة، وعدم توقف فعالية الدولة، ريثما تصدر الموازنة الجديدة كما يمكن أن يتحقق من خلال اعتمادات التعهد، والاعتمادات المدورة من حيث المبدأ، لذلك لم يعد لاستثناءات مبدأ السنوية صدق إلا بالنسبة إلى الاعتمادات الإثني عشرية والاعتمادات الاستثمارية والاعتمادات المخصصة لعقود الإيجار والصيانة والتوريدات وعقود العمل التي تتجاوز مدتها السنة المالي، كما هو

<sup>17</sup> - الفقرة ج من تلك المادة.

<sup>18</sup> - إذ نصت الفقرة /ح/ من المادة السادسة من القانون المالي الأساسي على أن تلغى في نهاية السنة المالية الاعتمادات غير المستعملة خلالها.

الحال في المادة (22) من القانون المالي الأساسي رقم 54 لعام 2006 في سورية، والاعتمادات المدورة لدى بعض الهيئات العامة<sup>19</sup>.



<sup>19</sup> - الفقرة /ب/ من تلك المادة.

## مبدأ وحدة الموازنة

### أولاً - تعريف بمبدأ وحدة الموازنة:

يقتضي مبدأ وحدة الموازنة أن توضع نفقات الدولة وإيراداتها في صك واحد أو وثيقة واحدة تعرض على السلطة التشريعية لإقرارها. فلا يوجد في الدولة الواحدة سوى موازنة واحدة تتضمن جميع إيراداتها ونفقاتها مهما كانت مصادرها أو أوجه نفقاتها ومهما تعددت مصالحها ومؤسساتها.

ويرتكز مبدأ وحدة الموازنة على عدد من المسوغات لعل أهمها:

1- **سياسية:** فهو يساعد على مباشرة السلطة التشريعية لرقابتها على أعمال الحكومة، بجمعه مختلف نفقات وإيرادات الدولة ضمن وثيقة واحدة، مما يسهل من عملية إطلاع هذه السلطة على إجمالي النفقات والإيرادات وأنواع كل منها، بشكل أفضل بكثير من حالة تقديم موازنات كثيرة ومتعددة في هذا المجال<sup>20</sup>.

2- **مالية:** يساعد على إعطاء فكرة واضحة عن الوضع المالي للدولة، مما يسهل مقارنة النفقات مع الإيرادات بين السنوات وفي السنة الواحدة وبيان مدى توازنها<sup>21</sup>، إذ يفعل عملية التحليل المالي والاقتصادي فيها، ويساعد الحكومة على ضبط توازنها والاستمرار في ذلك، ومنعها من أية محاولات لإخفاء المركز المالي الحقيقي للدولة والذي يمكن أن يؤدي بدوره إلى سوء التصرف من قبلها بالأموال العامة، كما حدث في فرنسا عندما أخفت عجز موازنتها العامة في موازنات استثنائية عام 1923.

3- **اقتصادية:** يساعد على إعطاء فكرة واضحة وصحيحة عن نسبة النفقات العامة إلى الدخل القومي ويدعم مبدأ التخطيط المركزي من الناحية المالية والاقتصادية للدولة.

فلو سمح بالخروج عن هذا المبدأ بعرض أكثر من موازنة للدولة في أكثر من وقت على السلطة التشريعية لتعذر عليها الإلمام ببرامج عمل الحكومة والمركز المالي للدولة، مما يسمح بدوره للحكومة بإخفاء بعض الحقائق والمعلومات أو تمريرها على السلطة التشريعية. فقد تستطيع الحكومة في حالة السماح لها بتقديم الموازنة مجزأة لبعض الوحدات الإدارية والاقتصادية كل على حده تخصيص بعض هذه الوحدات بنفقات كبيرة لا تتناسب وأهميتها لعدم إمكانية المفاضلة بين أوجه الإنفاق أو تقييم الأولويات بين تلك الوحدات في الوقت نفسه وهذا ما يسمح لها بتقديم مشاريع موازنات وحدات أخرى

<sup>20</sup> - د. علي كنعان المالي العامة والإصلاح المالي في سوريا، دار الرضا للنشر، دمشق، ط1، 2003، ص98.

<sup>21</sup> - د. غازي عناية، مرجع سابق، ص232.

أكثر أهمية في أوقات أخرى ونفقات أكثر ضرورة، مما تضطر معه السلطة التشريعية لاعتمادها واعتماد ضرائب جديدة لتمويلها أحياناً<sup>22</sup>.

### ثانياً - تطور مبدأ وحدة الموازنة:

ظهر هذا المبدأ ليتناسب مع دور الدولة التقليدي ولكن مع تطور دور الدولة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية قلت أهميته وذلك لسببين<sup>23</sup>:

**الأول:** إنشاء الدولة للمرافق والمصالح العامة ذات الطابع التجاري والصناعي، بحيث ازدادت نسبة النفقات الاستثمارية فيها، وإعطاء هذه المرافق والمصالح الاستقلال المالي والإداري كي تتمكن الدولة من تقييم عملها من الناحية الاقتصادية والمالية، لذلك أصبح لازماً على الدولة أن توجد إلى جانب موازنتها العامة التي تتضمن نفقاتها الجارية اللازمة لتسيير المصالح الحكومية، موازات موازية لتحقيق دورها الاقتصادي والاجتماعي عبر تلك المرافق والمصالح، مما أدى بدوره إلى ظهور مبدأ تعدد الموازات.

**الثاني:** من غير المبرر الجمع في الموازنة الواحدة بين نفقات دائمة وأعباء ذات صفة مؤقتة، وكذلك بين إيرادات ثابتة وعائدات غير دائمة، فظهرت إلى جانب الموازنة العامة للدولة العديد من الموازات الأخرى، كما هو الحال في فرنسا فظهرت الموازات الملحقة وحسابات الخزينة العامة إلى جانبها، ووجدت الموازات المستقلة في الأردن، وطبقت الموازات الملحقة في البحرين، ووجد إلى جانب الموازنة العامة في لبنان الموازات الملحقة والاستثنائية والمستقلة وحسابات الخزينة الخاصة.

لذا تم الابتعاد عن مبدأ وحدة الموازنة خلال الحرب العالمية الأولى واتسع ذلك خلال الحرب العالمية الثانية وبعدها، مما أدى إلى تكاثر الموازات وتعددتها، ولكن ما لبث بعد ذلك أن تم تطور باتجاه معاكس يقضي بالعودة إلى الأخذ بمبدأ الوحدة ولكن على أسس جديدة تسمح بتسجيل حسابات مختلف أنواع النفقات والإيرادات للدولة مع احتفاظ هذه المؤسسات العامة على استقلالها المالي وذلك بالدخول في موازنتها العامة وفق مبدأ الصوافي بدل مبدأ الشمول، مع إعادة النظر في تقسيم النفقات العامة إلى نفقات جارية واستثمارية لضم نفقات هذه المؤسسات والمصالح إلى الموازنة العامة.

<sup>22</sup> - د. عصام بشور، أصول.....، مرجع سابق، ص52.

<sup>23</sup> - د. فوزت فرحات، مرجع سابق، ص101.

### ثالثاً - استثناءات مبدأ وحدة الموازنة<sup>24</sup>:

على الرغم من التسليم بأهمية مسوغات مبدأ وحدة الموازنة، فإن الدور الجديد للدولة فرض العديد من الاستثناءات على هذا المبدأ، فكل وجود لأية موازنة غير الموازنة العامة للدولة إلى جانبها يعد استثناءً لهذا المبدأ، وكل مال يدخل إلى إدارات الدولة دون أن يعرض على السلطة التشريعية ضمن وثيقة الموازنة يُعد استثناءً لمبدأ الوحدة، وعلى هذا الأساس فإن استثناءات مبدأ الوحدة هي:

#### 1- الموازنات المنفصلة عن موازنة الدولة:

إن كل موازنة خاصة توضع إلى جانب الموازنة العامة للدولة، ولها إيراداتها ونفقاتها الخاصة، تُعد استثناءً لمبدأ وحدة الموازنة لأنها تؤدي إلى وجود عدة موازنات للدولة في السنة الواحدة وأهم هذه الموازنات هي:

أ- **الموازنات الاستثنائية:** انطلاقاً من تقسيم النفقات إلى عادية وغير عادية تم تقسيم الموازنات إلى عادية واستثنائية، من أجل تبرير تمويل نفقات هذه الأخيرة عبر إيرادات غير عادية كالقروض، وقد اتسع اللجوء إلى هذا النوع من الموازنات وخاصة بعد الحرب العالمية الثانية كما هو الحال في فرنسا، ومصر بعد ثورة يوليو /1952/، إذ كانت مشروعات تنمية الإنتاج القومي تدرج في موازنات استثنائية وظهرت في ألمانيا منذ العام /1890/، كما طبقت في لبنان تحت أسم موازنات المشاريع الإنشائية، وقد سَوَّغ الفقه المالي هذا الاستثناء على أن النفقات والإيرادات الاستثنائية عارضة لا تتكرر وبالتالي لا يمكن إدخالها ضمن الموازنة العامة ذات النفقات والإيرادات المتكررة (العادية) فإدخالها ضمن هذه الموازنة يؤدي إلى عدم صحة مقارنة المركز المالي للدولة بين السنوات، ولكن تطور دور الدولة الذي أدى إلى تحول الكثير من النفقات غير العادية إلى عادية أضعف هذه التبرير مما جعل الاتجاه الحديث يميل إلى عدم الأخذ بالموازنات الاستثنائية ودمج معظم نفقاتها ضمن باب النفقات الاستثمارية للموازنة العامة، إضافة إلى إساءة بعض الحكومات لاستعمال هذه الموازنات فاستخدمت لإظهار التوازن الظاهري للموازنة وإخفاء عجز موازنتها العامة.

وقد عرفت سورية هذه الموازنات خلال فترات متعددة في تاريخها، وحلت بعد ذلك الموازنة الإنمائية محل الاستثنائية إلى جانب الموازنة العادية، فُوِّزعت الاعتمادات بين الموازنتين العادية والإنمائية على أساس طبيعة النفقة، ولكن هذا الاستثناء زال نهائياً نتيجة تطبيق القانون المالي الأساسي رقم /1967/92، بدءاً من عام 1970.

<sup>24</sup> - لمزيد من التفاصيل انظر، د. عصام بشور، أصول.....، مرجع سابق، ص 60.

ب- **الموازنات الملحقة**: وهي موازنات منفصلة عن الموازنة العامة للدولة تتضمن نفقات وإيرادات الهيئات والمؤسسات العامة التي أحدثتها للقيام بدورها الاقتصادي والاجتماعي، وتتميز هذه الموازنات من الناحية الفقهية في كونها:

(1) - تنظم نفقات وإيرادات مؤسسات وهيئات عامة لا تتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري.

(2) - إنها تخضع للأصول المالية العملية والعلمية نفسها المتبعة في تنظيم الموازنة العامة للدولة من حيث السلطة المختصة بإعدادها وإقرارها ولكن يجري عرضها على السلطة التشريعية بشكل ملحق للموازنة العامة للدولة وتعتمد على إيراداتها خاصة لتغطية نفقاتها وترتبط بالموازنة العامة للدولة وفق مبدأ الصوافي<sup>25</sup>، وقد طبقت في سورية حتى عام 1970.

فعندما تعدى نشاط الدولة نطاقها الإداري كان من الضروري التفتيش عن أساليب مرنة لإدارتها المالية يتوافق مع طبيعة هذه المؤسسات والهيئات، وعليه فقد أنشئ لكل مرفق ذي طابع صناعي أو تجاري موازنة ملحقة تسمح له بإدارة أمواله الذاتية بشكل منفصل عن الموازنة العامة للدولة، مما أتاح له تطبيق أساليب إدارية تتناسب وطبيعتها بعيداً عن القواعد الجامدة والروتينية التي تميز المعاملات المالية العادية للجهاز الإداري للدولة وترتبط مع الموازنة العامة للدولة وفق مبدأ الصوافي، لذا لا يمكن القول إن الموازنات الملحقة تشكل خرقاً لمبدأ وحدة الموازنة بشكل صريح بقدر ما هي أسلوب خاص لتنظيم حساب إيرادات ونفقات هذه الهيئات والمؤسسات من أجل معرفة نتائجها المالية وهي مازالت مطبقة حتى الآن في لبنان، وهذا ما يساعد على إظهار المركز المالي لهذه الهيئات والمؤسسات ويساعد بدوره على تقييم أدائها، مع ذلك تم قصر الالتجاء إلى هذا النوع من الموازنات في أضيق الحدود.

ج- **الموازنات المستقلة**: وهي موازنات منفصلة عن الموازنة العامة للدولة وتتضمن النفقات والإيرادات التقديرية للمؤسسات العامة التي تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة والمنفصلة عن الشخصية القانونية للدولة ولا تسري عليها النظم المحاسبية والمالية للموازنة العامة للدولة، فقد أخضعت في سورية إلى نظام خاص سمي بالنظام المحاسبي للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي الصادر بالمرسوم رقم /489/ لعام 2007 ومازالت تأخذ بهذا النوع من الموازنات حتى الآن بالنسبة إلى موازنات الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي ومديريات الأوقاف ووحدات الإدارة المحلية المتمتعة بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والإداري وترتبط بالموازنة العامة للدولة وفق مبدأ الصوافي.

<sup>25</sup> - د. غازي عناية، مرجع سابق، ص 232.

وبالتالي لا تعرض هذه الموازنات على السلطة التشريعية إنما تناقش وتعتمد من مجلس إدارة هذه المؤسسات، لذلك تُعد هذه الموازنات استثناءً حقيقياً لمبدأ وحدة الموازنة من الناحيتين المالية والسياسية معاً.

2- **الحسابات خارج الموازنة:** وهي حسابات خاصة تفتح في الخزينة العامة للدولة ولكنها لا تدخل في الموازنة العامة التي تعرض على السلطة التشريعية لإقرارها. ولا تخضع لقواعد المحاسبة العامة التي تخضع لها الموازنة العامة للدولة، وتتألف من المبالغ النقدية التي لا تصرف من الخزينة العامة للدولة أو تدخل إليها بصورة نهائية، وهي لا تعد نفقات أو إيرادات لها بالمعنى الصحيح. كما هو الحال بالنسبة إلى كفالات المحاسبين التي يدفعونها عند تعيينهم ويسترجعونها عند انتهاء مهمتهم أو تأمينات المناقصات التي يدفعها المتعهدون والتي تعود إليهم عند الانتهاء من تنفيذ تعهداتهم كما نص عليها في قانون عقود الجهات العامة رقم /51/ لعام 2004 في سورية.

وتقسم الحسابات خارج الموازنة في التشريع المالي في سورية وفق القانون المالي الأساس رقم /54/ لعام 2006 إلى ثلاثة أنواع هي:

أ- **السلف:** وهي مبالغ نقدية يمنحها وزير المالية من أموال الخزينة العامة للموظفين لغاية ومدة محددة وهي نوعان فقد تكون دائمة وقد تكون مؤقتة.

ب- **الأمانات:** وهي عبارة عن مبالغ نقدية يدفعها المودع إلى الخزينة العامة مقابل إيصال رسمي يبين سبب إيداعها، ترد إلى أصحابها عند تحقيق الغاية من إيداعها المؤقت لدى الخزينة العامة كالمحجوزات والتأمينات الأولية والنهائية عند التعاقد مع الدولة.

ج- **حركة النقود:** ويقصد بحركة النقود سائر العمليات المتعلقة بالمبالغ المرسلة أو المأخوذة من الإدارة المركزية إلى المحافظات أو من محافظة إلى أخرى أو منطقة إلى مركز المحافظة التابعة لها. وبمسك لها حسابات خاصة مستقلة عن الموازنة العامة للدولة لذلك تعد استثناء لمبدأ وحدة الموازنة<sup>26</sup>.

والخطر الذي تمثله هذه الحسابات يتجلى في عدم القدرة على تسديدها مما يضطر معه على فتح الحكومة لها اعتمادات في الموازنة لتسديدها في موازنات الدولة العامة المستقبلية، وهكذا توضع السلطة التشريعية أمام الأمر الواقع للموافقة على هذه المبالغ التي أنفقت بالفعل دون أن تلاحظ الموازنة العامة الموافقة عليها عند إنفاقها مما دفع فرنسا إلى الحد منها وإلى إخضاع هذه الحسابات لمراقبة السلطة التشريعية.

<sup>26</sup> - د. محمد خالد المهديني، د. خالد شحادة الخطيب، مرجع سابق، ص 377.



3- شبه الضريبة: إن شبه الضريبة تُعد استثناءً لمبدأ وحدة الموازنة لأن إيراداتها المخصصة لا تدخل الموازنة العامة للدولة بل يجب لتحقيق غايات معينة ذات أهداف اقتصادية واجتماعية محددة لها أنظمتها المحاسبية الخاصة، وتطبق سورية بعض أنواع شبه الضريبة حتى الآن كتبرعات العمل الشعبي.

#### رابعاً- تطبيق مبدأ وحدة الموازنة في سورية<sup>27</sup>:



ساد مبدأ تعدد الموازنات في سورية حتى عام 1970 عندما دخل القانون المالي الأساسي رقم 92/ لعام 1967 حيز التنفيذ، فعرفت سورية الموازنة العامة العادية والموازنات الإنمائية والملحقة والمستقلة. فكانت الموازنة العادية تتألف من النفقات والإيرادات المتكررة اللازمة لتسيير المصالح العامة التقليدية، وأحدثت إلى جانبها الموازنات الإنمائية التي تتضمن النفقات الاستثمارية اللازمة لتنفيذ أحكام الخطة الخمسية كانت تمول بالقروض والتسهيلات الائتمانية

وفوائض المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي. كما عرفت سورية الموازنات الاستثنائية في حقبات متلاحقة من تاريخها.

إلى أن جاء القانون المالي الأساسي رقم 92/ لعام 1967، فعدل عن مبدأ تعدد الموازنات إلى مبدأ وحدة الموازنة الذي جاء في مادته الثانية أن الموازنة العامة للدولة تتألف من تقديرات النفقات وإيرادات الوزارات والإدارات العامة والمؤسسات ذات الطابع الإداري والمؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي ووحدات الإدارة المحلية المستقلة مالياً وإدارياً، إذ أصبحت تضم جميع موازنات إدارات مؤسسات الدولة سواء كانت مستقلة مالياً أو إدارياً أم لا، وقد أكد على ذلك فيما بعد الدستور السوري<sup>28</sup> عندما ذكر أن لكل سنة مالية موازنة واحدة وأصبح بعد ذلك مبدأ وحدة الموازنة دستوري الطابع.

<sup>27</sup> - د. عصام بشور، أصول.....، مرجع سابق، ص58 وما بعد.

<sup>28</sup> - في المادة /76/ منه.

## مبدأ شمول الموازنة والصوافي

يعد مبدأ شمول الموازنة من المبادئ الهامة لإعداد الموازنة، كما يعد مبدأ الصوافي من استثناءات المبدأ السابق، إلا أن توسع الدول في تطبيقه جعله مبدءاً مستقلاً بذاته.

### أولاً - تعريف مبدأ شمول الموازنة:

يمكن الإشارة إلى أن هذا المبدأ يعد مكملاً لمبدأ وحدة الموازنة، حيث يقصد بمبدأ شمول الموازنة "أن يدرج في الوثيقة الموحدة للموازنة العامة جميع الإيرادات العامة للدولة مهما كانت مصادرها، وجميع النفقات العامة مهما كانت أنواعها، دون إجراء أي إنقاصٍ أو اقتطاعٍ أو تقاصٍ بين تلك الإيرادات والنفقات العامة".

وبالتالي هناك ارتباط جدي في مبدأ شمول الموازنة، ما بين نفقات الدولة وإيراداتها، بحيث لا يسمح هذا المبدأ أن تخفض (تنزل) من الإيرادات المراد جبايتها لخزانة الدولة النفقات المتوقعة صرفها لتحقيق هذه الإيرادات<sup>29</sup>.

ويترتب على تطبيق هذا المبدأ ثلاث نتائج مهمة وهي:

(أ) في الموازنة العامة تدرج كافة الإيرادات اللازمة لتمويل كافة النفقات.

(ب) في الموازنة العامة تسجل جميع النفقات العامة والإيرادات العامة.

(ج) في الموازنة العامة تسجل جميع النفقات الناجمة عن جباية بعض الإيرادات.

ولتوضيح مبدأ شمول الموازنة، يمكن إيراد المثال التالي: حالة قيام الدولة بفرض رسم إنفاق استهلاكي على السيارات بلغت حصيلتها (10) عشرة ملايين ليرة سورية لعام 2010 وكانت النفقات اللازمة لتحصيل تلك الرسوم، من ثمن مطبوعات وأجور عاملين.. الخ تساوي (1) مليون ليرة سورية، وفق مبدأ الشمول تدرج في صحيفة الموازنة لجهة مديرية النقل عشرة ملايين ليرة سورية في جدول إيراداتها، ويدرج أيضاً مبلغ المليون ليرة في جدول نفقات تلك الجهة.

تجدر الإشارة هنا إلى ضرورة التمييز ما بين مبدأ شمول الموازنة كما عرفناه أعلاه، وبين مبدأ شيوع الموازنة، والذي هو أيضاً أحد المبادئ الرئيسية للموازنة العامة، لأن الأخير يقضي بعدم جواز تخصيص

<sup>29</sup> - لمزيد من التفاصيل في المقارنة بين هذين المبدأين انظر: د. رشيد الدقر، مرجع سابق ص 48 وما بعد.

إيرادات معينة لتغطية نفقات معينة، وبالتالي اعتبار الإيرادات العامة بمجمّلها بمثابة كتلة واحدة متكاملة لازمة لتغطية مجمل النفقات العامة التي تشكل كتلةً واحدة أيضاً.

علماً أن غالبية الفقه المالي الفرنسي كان سابقاً يشمل المبدأين معاً في مبدأ واحد يسميه مبدأً عمومية الموازنة، وبالتالي هذا المبدأ بدوره كان يحتوي على قاعدتي شمول الموازنة، وشيوع الموازنة (أو كما يسميها قاعدة عدم تخصيص الإيرادات).

### ثانياً- تعريف مبدأ الصوافي:

إنه المبدأ الذي يسمح بأن يسجل ضمن الموازنة العامة للدولة الرصيد الحاصل ما بين الإيرادات العامة والنفقات العامة، بحيث يذكر في الموازنة العامة للدولة صافي حساب كل مرفقٍ أو جهةٍ عامة في الدولة، بعد إجراء التقاص ما بين نفقات ذلك المرفق وإيراداته، أي يدرج صافي حساب كل عمل يقوم به ذلك المرفق أو الجهة العامة.

إيرادات وزارة النفط: ..... مليون ل.س  
نفقات وزارة النفط: ..... مليون ل.س  
صافي حسابات وزارة النفط: ..... مليون ل.س  
إيرادات وزارة الري: ..... مليون ل.س  
نفقات وزارة الري: ..... مليون ل.س  
صافي حسابات وزارة الري: ..... مليون ل.س  
.....



واستناداً للمثال السابق، يصبح الأمر حسب مبدأ الصوافي، أن يتم مباشرة تنزيل مبلغ المليون المنفق من إيرادات مديرية النقل، فلا يدرج في موازنة تلك الجهة سوى مبلغ الرصيد الصافي وهو (9) مليون ليرة سورية.

وتجدر الإشارة إلى أن العرب منذ القديم أخذوا بمبدأ الصوافي، أو كما كانوا يسمونه (مبدأ الارتفاعات)، إذ كان الولاة ينفقون من الأموال التي تجبى لتسيير أمور الولاية، ثم يرسلون ما بقي منها للخليفة. وهو ذات المبدأ الذي اتبعته الدولة العثمانية، ومن أشهر الدول العربية التي طبقت مبدأ الصوافي كانت مصر في القرن التاسع عشر، وذلك بهدف عدم تقييد الحكومة المصرية لحريتها في أداء عملها المالي، خصوصاً وأنها في تلك الفترة كانت تسعى لتسديد قروضها الأجنبية الضخمة، بحيث كانت نصف إيرادات الحكومة تحول إلى صندوق الديون. وبذلك تكون الحكومة المصرية قد نأت بنفسها عن المراقبة المالية لمجلس الشعب المصري.

### ثالثاً- مبررات مبدأ شمول الموازنة:

هناك مجموعة مبررات تؤيد تطبيق هذا المبدأ، وتتمثل فيما يلي<sup>30</sup>:

- **مبررات سياسية:** لأن تطبيق هذا المبدأ من شأنه أن يساعد ممثلي الشعب (مجلس الشعب أو البرلمان) على ممارسة حقهم في الرقابة على مالية الدولة بشكل دقيق، ومنح الإذن بالإنفاق والجباية، بشكلٍ ينسجم مع الواقع. لأن شمول الموازنة العامة للدولة على كافة الإيرادات والنفقات العامة يتيح لمجلس الشعب أن يطلع على الصورة الكاملة والواضحة لإيرادات الدولة ونفقاتها، ومن ثم يكون ملماً بحقيقة الأوضاع المالية في الدولة، مما يسمح له بتحقيق رقابة صارمة ودقيقة على أموال الدولة، خصوصاً عندما تتواجد في ذلك المجلس العناصر المؤهلة لإجراء مثل هذه الرقابة.

- **مبررات اقتصادية:** يساعد مبدأ شمول الموازنة يساعد على معرفة مقدار مساهمة السلطات العامة المختلفة في تكوين الدخل القومي، على اعتبار أن الدخل القومي يتضمن مقدار الدخل الذي تحققه الدولة بسلطاتها العامة ومؤسساتها، وكذلك مجموع دخول الأفراد. كما أن مبدأ الشمول يسهل عملية قياس العبء الضريبي بالنسبة للدخل القومي، لأن هذه المعادلة تبين مدى المقدرة التكلفة للممول، كما أن تطبيق مبدأ شمول الموازنة من شأنه أن يوضح المردود الاقتصادي والمالي لمختلف أنواع الضرائب والرسوم.

- **مبررات مالية:** يحول تطبيق مبدأ شمول الموازنة دون إسراف وتبذير الجهات الحكومية والإدارية<sup>31</sup>، وذلك لأن تلك الجهات والهيئات لا تستطيع إخفاء أي قسم من الإيرادات أو النفقات عن السلطة التشريعية تحت مظلة التقاص ما بينهما. وهذا ما كان يحدث فعلاً عند تبني مبدأ الصوافي في الموازنة العامة.

### رابعاً- استثناءات مبدأ شمول الموازنة:

هناك بعض الاستثناءات الواردة على مبدأ شمول الموازنة، وجميعها تنبثق من فكرة مبدأ الصوافي، إلا أنها تتخذ أشكالاً متعددة، تختلف باختلاف الدول التي تتضمن موازنتها استثناءات على مبدأ شمول الموازنة، وأهمها:

**1- موازونات الدول الاتحادية:** حيث تعتمد تلك الدول في موازنتها على المساهمات المالية من الدويلات الداخلة في الاتحاد، أو على بعض الضرائب التي تجبى لصالحها من قبل تلك الدويلات الأعضاء،

<sup>30</sup> - د. عصام بشور، أصول.....، مرجع سابق، ص85.

<sup>31</sup> - د. غازي عناية، مرجع سابق، ص231.

كالضرائب غير المباشرة مثل الضريبة على الإنفاق أو الضرائب الجمركية. وفي هذه الحالة تقوم الدويلات الأعضاء بتحقيق وجباية وتحصيل تلك الضرائب، وإرسال رصيدها فقط إلى الدولة الاتحادية، دون ذكر نفقات جبايتها، لأن الدويلات هي التي تدرج نفقات التحصيل تلك في موازنتها.

**2- الموازنات المستقلة:** وهي موازنات منفصلة عن الموازنة العامة للدولة، وترتبط بها فقط بواسطة الرصيد (الفائض)، فإن الجهات ذات الطابع الاقتصادي والبلديات ومديريات الأوقاف، في سورية، تدرج فوائضها فقط إلى موازنة الدولة العامة في حال حققت أرباحاً في جدول الإيرادات، أما إذا ما تعرضت لخسائر، فيتم تقديم إعانات لموازنتها من الموازنة العامة للدولة في جدول النفقات.

**3- صوافي بعض أنواع الإيرادات:** انطلاقاً من ضرورات عملية معينة، قد يتم اللجوء إلى فكرة الصوافي بشأن إيرادات معينة للدولة، ومثال ذلك: أن تمنح الدولة بئعي الطوابع نسبة مئوية من رقم المبيع، هذه النسبة يتم حسنها مباشرة من ثمن الطوابع، وحينئذ لا يعتبر هذا الحسم بمثابة نفقة على موازنة الدولة تدرج بشكل مستقل، وإنما يدرج فقط صافي ثمن الطوابع المباعة في جدول الإيرادات في موازنة الدولة. وكذلك الحال بالنسبة إلى الإيرادات القنصلية الفخرية التي تعد استثناءً من مبدأ شمول الموازنة للسبب نفسه.

### خامساً- تطور تطبيق مبدأي شمول الموازنة ومبدأ الصوافي:

كان تطبيق مبدأ الصوافي هو الأسبق في الظهور من مبدأ الشيوخ في التشريع المالي للدولة، باعتباره أسهل وأيسر تطبيقاً من مبدأ الشمول، إلا أن انتصار فكرة السيادة الشعبية، وضرورة متابعة البرلمان لكافة نفقات وإيرادات هيئات ومؤسسات الدولة، هو الذي قاد إلى تبني مبدأ الشمول، تعد الولايات المتحدة الأمريكية تاريخياً، أول دولة طبقت مبدأ شمول الموازنة، حيث كان ذلك في بداية القرن التاسع عشر، أما فرنسا فقد طبقت هذا المبدأ على مرحلتين، الأولى كانت عام 1817 حيث صدر قانون يلزم الدولة بتسجيل جميع الضرائب موازنة الإيرادات، وجميع نفقات جبايتها وتحصيلها في موازنة النفقات، والمرحلة الثانية بدأت من عام 1822، حيث ألزم المشرع الفرنسي الحكومة بأن تدرج كافة الإيرادات في جدول، وكافة النفقات في الجدول المقابل ضمن الموازنة العامة.

أما في الجمهورية العربية السورية فقد طبق هذا المبدأ لأول مرة عام 1921 حيث أصبح لزاماً على الدولة أن تدرج في جدول الإيرادات كافة المبالغ المحصلة وتدرج في المقابل جميع نفقات التحصيل والإدارة وكل النفقات الإضافية في جدول النفقات. وجاء التأكيد على تطبيق مبدأ الشمول عام 1923

عندما جاء قرار تنظيم المحاسبة العامة في عام 1923 حيث منع إغفال أو إهمال ذكر الموارد الناشئة عن بعض النفقات، حيث يتوجب إضافتها إلى جانب بقية الموارد العامة في الموازنة العامة. ومع تطور دور الدولة، وازدياد تدخلها في ميدان الحياة الاقتصادية، بعد استقلالها عن الاحتلال الفرنسي، انتشرت بعض الاستثناءات المهمة لمبدأ شمول الموازنة، خصوصاً موازنة البلديات والأوقاف. وفي عام 1967 صدر القانون المالي الأساسي بموجب المرسوم التشريعي رقم 92 الذي أكد بوضوح على تطبيق مبدأ وحدة الموازنة، تسهياً لفرض رقابة مجلس الشعب بإحكام على نفقات الدولة وإيراداتها، وبالمقابل وفيما يخص تطبيق مبدأ شمول الموازنة، فإن القانون ميز بين نوعين من الجهات العامة:

- 1- الوزارات والإدارات والهيئات العامة ذات الطابع الإداري، وتلك يطبق بخصوصها مبدأ شمول الموازنة، بحيث تدرج إيراداتها ونفقاتها كاملة في جدولي الموازنة العامة، دون أي تقاصٍ بينهما.
- 2- المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي، ووحدات الإدارة المحلية كالمجالس البلدية والقروية.. الخ، والدوائر الوقفية، فتلك تحوز موازناتٍ مستقلة عن الموازنة العامة للدولة، وبالتالي، وتطبيقاً لمبدأ الصوافي، فإن موازنات تلك الجهات ترتبط بموازنة الدولة العامة بالرصيد الصافي بعد مقاصة نفقاتها مع إيراداتها، بمعنى أن الفائض الذي تحققه موازنات تلك الجهات هو الذي يظهر فقط في الموازنة العامة للدولة بوصفه إيراداً استثمارياً. وفي حال عجزها، فإن تغطية هذا العجز تتم من الموازنة العامة بحسابه إعانة في باب خاص بذلك ضمنها موجود إلى جانب باب النفقات العامة، هذا ولم يغير القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 2006/54 أيّاً من القواعد السابقة.

لذا يمكن القول إن مبدأ شمول الموازنة، وعلى الرغم من تطور دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، ورغم الاستثناءات المتعددة التي طرأت عليه، فإنه ما زال يمثل أحد أهم مبادئ الموازنة العامة المعاصرة في سورية وغيرها من الدول، وذلك استناداً للمسوغات المهمة التي سبق ذكرها و لكن ذلك لا يمنع من ملاحظة كثرة الاستثناءات الواردة على مبدأ شمول الموازنة، والمرتكزة كلها إلى فكرة الصوافي، وذلك سواءً فيما يخص الموازنة العامة في سورية، أم في معظم دول العالم، وربما يعود ذلك إلى أن مبدأ الصوافي هو الأقل تعقيداً في فهمه، والأكثر سهولةً ويسراً في تطبيقه، والأشد وضوحاً ومرونةً، لأنه يعطي الدولة قدراً كبيراً من الديناميكية في العمل، إضافة إلى أن الوقوف على الأرقام النهائية المدرجة في الموازنة، والتي لن تكون أرقاماً هائلةً جداً كما لو تم الاعتماد على مبدأ الشمول، فلكل من المبدأين محاسنه ومساوئه ومبرراته أيضاً.

## مبدأ شيوع الموازنة (عدم تخصيص الإيرادات)

### أولاً- مفهوم مبدأ شيوع الموازنة:

1- **تعريف مبدأ شيوع الموازنة:** يقصد بمبدأ شيوع الموازنة أو عدم تخصيص الإيرادات بان تجمع جميع الإيرادات التي تدخل خزينة الدولة في كتلة واحدة دون تمييز في مصدرها حتى تغطي مجموع النفقات العامة بشكل يمنع تخصيص إيراد معين لتغطية نفقة بذاتها. مما يساهم في توزيع الإيرادات العامة على الخدمات والسلع العامة وحسب الأولويات في الإنفاق وسياسة الدولة المالية والاقتصادية. وهو بذلك يقترب قليلاً من مفهوم شمول الموازنة الذي ينح التفاضل بين النفقات والإيرادات وهذا ما دفع الكثير من الفقهاء إلى اعتبارهما مفهوماً واحداً أطلق عليه بعضهم مبدأ عمومية الموازنة العامة، والذي يعني شمول الموازنة لإجمالي التقديرات الخاصة بكافة الإيرادات العامة والنفقات العامة، بحيث لا يتم إجراء أية مقاصة بين النفقات والإيرادات سواء على المستوى الإجمالي، أم على مستوى تفاصيل هذه الإيرادات والنفقات، أي لا يتم خصم نفقات أي جهة من إيراداته<sup>32</sup>.

### 2- مبررات مبدأ شيوع الموازنة:

إن كانت الموازنة العامة وفق الفكر المالي التقليدي تتسم بالحياد وعدم الإنتاجية والتوازن الحسابي واعتمادها الضريبية مصدراً رئيسياً للإيرادات والابتعاد ما أمكن عن القروض لأثارها السلبية على الاقتصاد، إلا أنها تحولت وفق الفكر المالي الحديث لأداة تدخلية في كافة مناحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية عبر سياسة الإنفاق وعن طريق إيراداتها العامة، وبدأت بالاعتماد على مصادر مختلفة للتمويل إلى جانب الضرائب كالقروض والإصدار النقدي الجديد ويعد ذلك من أهم مبررات مبدأ شيوع الموازنة والتي تتلخص في النقاط التالية<sup>33</sup>:

(أ) **على الصعيد الاجتماعي:** إن أهم النظريات التي بررت وجود الضريبة هي نظرية التضامن الاجتماعي، فالفرد يدفع الضريبة والتي تشكل جزءاً مهماً من الإيرادات بحسبانه عضواً في منظمة سياسية مشتركة (الدولة)، وهذا التضامن يقتضي عمومية الإيرادات لتحقيق كل الأهداف حسب الأولويات وبما يحقق هذا التضامن بين الأفراد وكافة قطاعات الدولة.

(ب) **على الصعيد الاقتصادي:** إن عدم تخصيص إيراد معين لنفقة معينة يفتح المجال واسعاً للقطاعات ذات الإيرادات القليلة للاستفادة من الإيرادات العامة للدولة وعدم استثثار القطاع ذي الإيراد المرتفع من

<sup>32</sup> - د. منير الحمش، مرجع سابق، ص320-د. السيد عطية عبد الواحد، مرجع سابق، ص114 وما بعد.

<sup>33</sup> - د. علي كنعان، مرجع سابق، ص102.

هذا الإيراد على باقي الخطة الاقتصادية العامة للدولة، التي لا إيراد لها أو عندما تكون إيراداتها قليلة، فمبدأ الشيوخ يمنح الدولة حرية أوسع لتوزيع الإيرادات حسب حاجة القطاعات وأهميتها للمواطنين وليس حسب ما تدر عليها من إيرادات.

(ج) **على الصعيد المالي:** إن تخصيص إيراد معين لنفقات محددة سيؤدي ببعض الإدارات ذات الإيرادات المرتفعة إلى البذخ والإسراف باستخدام إيراداتها الفائضة وفي هذا خسارة محققة في إيرادات الدولة دون فائدة تذكر.

(د) **أسباب سياسية:** ربما يقود تخصيص إيرادات معينة لنفقات محددة إلى اختلاف بين أعضاء البرلمان عند إقرار الموازنة بحكم أن كل فئة من أعضائه ستحاول تخصيص إيرادات أكبر للنفقات أو المناطق التي ينتمي إليها، أو استناداً لمصلحة من انتخبهم، ويمكن تلافي ذلك من خلال عدم تخصيص الإيرادات.

### ثانياً - استثناءات مبدأ شيوخ الموازنة:

إن مبدأ عدم تخصيص الإيرادات يلاقي استثناءات توجب تعطيل هذا المبدأ والتوجه نحو التخصيص، وهناك ضرورات عملية تبرر هذه الاستثناءات، وتتمثل بما يلي:

(1) **الموازنات المستقلة عن موازنة الدولة:** أحياناً تقوم بعض المؤسسات أو الهيئات بإعداد موازنات خاصة بها ويتم ربطها بالموازنة العامة على أساس حساب الصوافي، وتعد هذه الموازنات استثناء لمبدأ شيوخ الموازنة لأنها تخصص إيراداتها الخاصة لسد نفقاتها الخاصة.

(2) **الهبات والمنح والوصايا:** غالباً ما يمنح الواهب أو الموصي المال لصالح إدارة معينة أو لصالح أهداف معينة (كالصحة)، لذا أغلب الدول واحتراماً لإرادة المشرع والمناح تقوم بتخصيص هذه المبالغ الموهوبة أو الموصى بها للغاية التي قدمت لأجلها، مما يُعد خروجاً عن مبدأ شيوخ الموازنة.

(3) **أموال المساهمات:** إذ تقوم بعض الإدارات العامة أو المؤسسات بجمع مساهمات مالية لمساعدة مرفق عام محدد، كأن تستوفي المدارس الرسمية مساهمات من أهالي التلاميذ لصالح صندوقها للإنفاق على احتياجاتها، ولا تدخل هذه المبالغ في صندوق الخزينة العامة فتعد بذلك خروجاً عن مبدأ شيوخ الموازنة.

(4) **تخصيص بعض أنواع التكاليف العامة:** لأسباب اقتصادية أو اجتماعية أو ثقافية معينة، كأن تخصص حصيلة الضرائب على استهلاك المشروبات الكحولية لصالح مكافحة الإدمان. كذلك الإعلان



عن تخصيص حصيلة قرض معين أو ضريبة معينة لأغراض تعدّ من الأولويات في نظر الرأي العام، من شأنه أن يكسب ثقة المواطنين ويشجعهم على المساهمة في القروض أو دفع الضريبة.

(5) تخصيص بعض الإيرادات لصالح البلديات: كما هو الحال في سورية ولبنان.

### ثالثاً - تطبيق مبدأ شيوع الموازنة في سورية:

نص المرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2006 المتضمن القانون المالي الأساسي في المادة الأولى منه على تعريف الإيرادات العامة بأنها تشمل الإيرادات الجارية والضرائب والرسوم وإيرادات الخدمات العامة المقدمة واستثمارات الدولة والمنح والهبات والإيرادات الاستثمارية الناجمة عن الفوائض الاقتصادية وذلك ضمن الحدود المقررة في هذا المرسوم التشريعي وأية إيرادات أخرى. كما نصت المادة (2) منه على أن الموازنة العامة للدولة تتضمن تقديرات:

- أ- نفقات وإيرادات الوزارات والجهات العامة ذات الطابع الإداري.
- ب- فوائض الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي والوحدات الإدارية المحلية ومديريات الأوقاف وذلك ضمن الحدود المقررة في هذا القانون.
- ج- القروض.

ومن هاتين المادتين يمكن القول إن المشرع السوري أخذ بالمبدأ والاستثناءات معاً، فأخذ بالمبدأ عندما أشار بصورة صريحة له فيما يخص تقديرات نفقات وإيرادات الوزارات والجهات العامة ذات الطابع الإداري. وأخذ بعدة استثناءات له عندما أخذ بمبدأ الموازنات المنفصلة عن الموازنة العامة للدولة وهي الموازنات المتعلقة بالجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي، ووحدات الإدارة المحلية ذات الشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري ومديريات الأوقاف، حيث يكون لهذه الجهات بموجب القانون المالي الأساسي موازنات منفصلة عن الموازنة العامة للدولة، بحيث لا تنصهر إيراداتها ضمن إيرادات الدولة العامة بل تبقى لتغطي نفقاتها، وترتبط بالموازنة العامة للدولة وفق الأسس التالية<sup>34</sup>:

- يظهر في الموازنة العامة فائض موازنة كل من تلك الجهات.
- تدرج فوائض مديريات الأوقاف والوحدات الإدارية المحلية بصورة رقم إجمالي واحد في الموازنة العامة، فإذا كان الفائض سالباً (أي نفقاتها أكثر من إيراداتها) ورد في فرع مستقل في القسم المخصص للوزارة

<sup>34</sup> - انظر من المادة الثالثة من القانون المالي الأساسي.

التي تتبعها هذه المديریات (وزارة الأوقاف ووزارة الإدارة المحلية)، أما إذا كان موجِباً فيرد ضمن باب مستقل في جانب الإيرادات.

أما بالنسبة للمنح والهبات والإعانات والتي عُرِفَت وفق القانون المالي الأساسي على أنها تشمل المنح والهبات النقدية أو العينية سواء محلية أم خارجية فهي لم ترد استثناء من مبدأ شيوع الموازنة، بحسبان أن هذا القانون نص صراحة على أنها تدخل في كتلة إيرادات العامة للدولة، إلا أنه يمكن مع ذلك احترام إرادة الواهب بحيث يخرج من نفقات الدولة مبلغ يوازي تلك الهبة لأجل تنفيذ ما كان يريد الواهب<sup>35</sup>.

إلا أن هذا لا يطبق على الجهات التي لها موازنات خاصة كالجامعة مثلاً، حيث يحق لمجلس الجامعة قبول هبات عينية ونقدية وتبرعات لا تتعارض شروطها مع الغرض الأساسي الذي أنشئت الجامعة من أجله ويتم التصرف فيها وفقاً لشروط الواهب أو المتبرع، فلا تعد هذه الإعانات من موارد الدولة بل من موارد الجامعة.

هناك استثناء آخر من مبدأ شيوع الموازنة ويتمثل في تخصيص بعض أنواع التكاليف العامة لصالح جهات معينة منها، حيث تخصص الدولة إيرادات الضرائب والرسوم لتمويل نفقة معينة، وذلك لكون المكلف يتقبل نفسياً هذه التكاليف أكثر، مثل تخصيص بعض الضرائب لتسديد الديون العامة أو لتحقيق غايات اقتصادية أو ثقافية معينة، وأمثلة ذلك كثيرة أهمها:

أ- ما نص عليه قانون تنظيم الجامعات رقم (6) لعام 2006 ولائحته التنفيذية فقد نصا على فتح حسابات مستقلة للأموال التي تستوفيهما الجامعات بحسبانها موارد ذاتية وتوضع في حساب مستقل في المصرف التجاري السوري، ويكون الصرف منه بموجب شيكات موقعة من المحاسب المختص وأمر الصرف أو من يفوضه<sup>36</sup>.

---

<sup>35</sup> - نصت المادة /20/ من المرسوم /488/ المتضمن النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري "تعتبر من موارد الدولة جميع الأموال التي يقدمها الأفراد أو الأشخاص المعنويين لأجل المساهمة في نفقات ذات نفع عام دون أن يحددوا لإنفاقها وجهاً خاصاً. أما إذا حدد هؤلاء الأشخاص جهة الإنفاق فتؤخذ المبالغ المدفوعة إيراداً في الموازنة وتصرف دون اعتماد خاص وفقاً لإرادة الواهب أو الموصي ما لم يتعارض مع النظام العام، كما يستفاد ذلك من أحكام البند الأول من الفقرة الأولى من المادة الخامسة من ذلك النظام التي تسمح بصرف نفقة دون اعتماد لها عندما تكون ممونة من إعانة أو هبة.

<sup>36</sup> - المادة /144/ من قانون تنظيم الجامعات رقم /6/ لعام 2006 والمادة /196/ من المرسوم /250/ المتضمن التعليمات التنفيذية لها.

ب - تخصيص جزء من الضرائب لصالح الوحدات الإدارية المحلية<sup>37</sup> ويحول هذا الجزء من حساب وزارة المالية إلى حساب وزارة الإدارة المحلية والتي لها أن توزعها على تلك الوحدات وفق أسس محددة في القانون.

لذا يمكن القول إنه قد يكون مبدأ عدم تخصيص الإيرادات من المبادئ الضرورية على صعيد الموازنة العامة للدولة كونه يحافظ على ترابط كافة قطاعات الدولة ونشاطاتها ليحقق في المحصلة تنمية متوازنة على صعيد الدولة وفق أهدافها التنموية، إلا أن لاستثناءاته أيضاً مبرراتها العملية، فالموازنة المستقلة للوحدات المحلية مثلاً هي موازنة داعمة لمشاريع محلية وبنى تحتية، وفي تخصيص مبالغ الهبات لوجهتها احترام لإرادة الواهب وتشجيعاً لمثل هكذا توجه من الأفراد. إلا أنها بالوقت ذاته قد تكون وسيلة للهدر، وتخطي الأهداف التنموية للدول، وهذا وارد سواء عند تطبيق المبدأ أو الاستثناء، و العبرة إذن تكمن في التطبيق والأهداف المتوخاة سواء تعلق الأمر بالمبادئ أم بالاستثناءات.

### 3- العلاقة بين مبدأ شمول الموازنة وبين مبدأ شيوعها:

إن العلاقة بين المبدأين وثيقة جداً، مما دفع الكثير من الفقهاء إلى اعتبارهما مبدأً واحداً يطلق عليه اسم مبدأ عمومية الموازنة كما ذكر سابقاً. فمن تعريف كل من المبدأين يتبين لنا أن مبدأ شيوع الموازنة يتم مبدأ الشمول وأن المبدأين يسعيان لتحقيق غايات متشابهة إلى حد كبير، ولكن مع ذلك لا يكونان مبدأً واحداً، فهناك بعض الاختلافات بينهما لعل أهمها:

1- إن مبدأ الشمول يوجب أن تسجل جميع النفقات والإيرادات في الموازنة العامة دون أي تقاص حسابي بينهما، في حين أن مبدأ الشيوع يمنع أي صلة قانونية بين الإيرادات والنفقات. فكل استثناء لمبدأ الشمول هو استثناء من مبدأ الشيوع. والعكس غير صحيح، فقد يحدث أن تخصص الدولة إيرادات معينة لتغطية نفقة بذاتها مع ذلك تسجل كامل الإيرادات والنفقات دون تقاص بينهما<sup>38</sup>.

2- مبدأ الشمول ينطبق على كل من النفقات والإيرادات، بينما مبدأ الشيوع ينطبق على الإيرادات فقط.

<sup>37</sup> - لمزيد من التفاصيل انظر القانون رقم 18/ لعام 2007 المتضمن تعديل القانون المالي للوحدات الإدارية الصادر

بالقانون رقم 51/ لعام 1938 والقانون رقم 1/ لعام 1994.

<sup>38</sup> - د. عصام بشور، مالية عامة والتشريع المالي، مرجع سابق ص 282-283.

3- إن مصدر إلزامية مبدأ الشمول هو القانون، إذ تنص التشريعات الضريبية صراحةً عليه. أما مصدر إلزامية مبدأ الشيوخ فهو العرف في غالب الأحيان، إلا أن هذا لا يمنع من تقنيه كما اتجه القانون الفرنسي واللبناني.

## مبدأ تخصيص الاعتمادات

يعود الأصل في نشوء مبدأ تخصيص الاعتمادات إلى إحكام رقابة السلطة التشريعية على أعمال الحكومة، كما هو الحال في بقية المبادئ الأساسية للموازنة فتأتي الإجازة بالإنفاق غير مطلقة لمبالغ ضخمة، وإنما مقتصرة على وحدات صغيرة من الاعتمادات، فيتم بذلك تخصيص مبلغ محدد من المال لينفق في غاية معينة لا تستطيع الحكومة أن تحيد عنها.

### أولاً- تعريف مبدأ تخصيص الاعتمادات:

إن مبدأ تخصيص الاعتمادات يعني أن تكون إجازة الإنفاق محددة بوحدات صغيرة من الاعتمادات لا بمبالغ ضخمة، وأسباب وجود هذا المبدأ سياسية بالدرجة الأولى وكلما تم التوسع في تخصيص الاعتمادات تم تقييد الحكومة أكثر.

وقد نص الدستور السوري<sup>39</sup> على أنه يتم التصويت على الموازنة باباً باباً ويحدد القانون طريقة إعدادها، كما أكد على هذا المبدأ<sup>40</sup> النظام الداخلي لمجلس الشعب بقوله يقدم الرئيس أقسام الموازنة لمناقشتها قسماً قسماً والاقتراع على أبوابها باباً باباً، وعلى هذا فإن إقرار اعتمادات الموازنة من السلطة التشريعية في سورية يكون على أساس الباب، فلا يجوز نقل اعتماد باب إلى آخر إلا وفق النصوص القانونية. وفي فرنسا تقوم الحكومة بتوزيع الاعتمادات إلى فصول، وتعرض على اللجنة المالية فالجمعية الوطنية، وعلى رئاسة الجمهورية فإذا لم تعترض هذه الجهات خلال شهرين تعد هذه الاعتمادات نافذة، وإلا عرض الأمر على المجالس التشريعية.

أما في بريطانيا فإن الثقة بين السلطة التشريعية والحكومة كبيرة، ومن ثم فإن مبدأ تخصيص الاعتمادات لا يكون ذا قيمة، فالسلطة التشريعية تقر الموازنة بأرقام إجمالية، وتقوم الحكومة بعد ذلك بتوزيع الاعتمادات بين الفروع المختلفة<sup>41</sup>.

وبالعودة إلى سورية تقسم نفقات كل وحدة إدارية فيها نوعياً إلى خمسة أبواب وكان كل باب من هذه الأبواب يقسم إلى بنود وفقرات لكل منها رقم حساب ثانوي وهي بالترتيب:

1. الرواتب والأجور والتعويضات

2. النفقات الإدارية

<sup>39</sup> - المادة /75/ منه

<sup>40</sup> - المادة /129/ منه.

<sup>41</sup> - د.حسن عواضة، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، ط6، 1983، ص69.

3. نفقات المشاريع الاستثمارية

4. النفقات التحويلية

5. الديون والالتزامات واجبة الأداء.

ثانياً - نتائج مبدأ تخصيص الاعتمادات:

1- يجب على الموظف أن يتقيد بالاعتمادات الواردة في الموازنة، فإذا نفذت الاعتمادات في أحد البنود لا يمكنه عقد نفقة جديدة، إلا إذا طلب اعتماداً إضافياً من السلطة التشريعية.

2- على الموظف الإداري أن يتقيد بما تم إقراره من السلطة التشريعية، فلا يجوز أن يغير الغاية التي خصص الاعتماد لأجلها، إلا أنه بعد تطور وظائف الدولة الاجتماعية والاقتصادية فقد تم منح الحكومة حرية أكبر، فنص الدستور السوري<sup>42</sup> بأنه لا يجوز إجراء المناقلة بين أبواب الموازنة إلا وفق أحكام القانون، لذا نص القانون المالي الأساسي رقم /54/ لعام 2006 في سورية على أنه توزع الاعتمادات المخصصة للعمليات الجارية والاستثمارية إلى بنود وفقرات بقرار من وزير المالية<sup>43</sup>.

3- إن تخصيص الاعتمادات في سورية يكون على أساس الباب، لأن السلطة التشريعية تقر الاعتمادات المخصصة لكل باب وغاية هذا الاعتماد، ومن ثم فإن وزير المالية بناءً على اقتراح الوزير المختص يوزع الاعتمادات المخصصة في الأبواب إلى بنود والبنود إلى فقرات.

4- لا يجوز أن تضاف إلى اعتمادات دورة مالية اعتمادات باقية من دون استعمال من دورة مالية سابقة، إلا في حالة تدوير الاعتمادات.

و يقضي مبدأ تخصيص اعتمادات النفقات العامة أن تقوم السلطة التشريعية بتوزيع نفقات القسم الواحد المخصص لكل وزارة إلى مختلف الفروع التي يتألف منها هذا القسم والتي تتألف من الإدارات والمؤسسات العامة التابعة للوزارة، كما تقوم بتوزيع نفقات الفرع الواحد إلى الأبواب الخمسة الرئيسية التي تشكل التبويب النوعي للنفقات العامة.

ثالثاً - استثناءات مبدأ تخصيص الاعتمادات:

1- على الرغم من تقسيم النفقات العامة إلى أبواب وبنود وفقرات، فقد تعطى الحكومة الحرية في نقل الاعتمادات من باب إلى باب أحياناً وبين البنود والفقرات في الباب الواحد إذا اضطرت إلى ذلك،

<sup>42</sup> - في المادة /78/ منه.

<sup>43</sup> - المادة /17/ منه.

وقد ميز المشرع السوري من حيث صاحب الاختصاص في إجراء المناقلات فيما بين الاعتمادات الجارية والاعتمادات الاستثمارية فتجري المناقلات وفق الأسس التالية:

1. بالنسبة للعمليات الجارية بين الفروع والأقسام بمرسوم وبين الأبواب والبنود بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح من الوزير المختص.

2. بالنسبة إلى الاعتمادات المخصصة إلى المشاريع الاستثمارية بين الفروع والأقسام بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية، وبين البنود والفقرات بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح الوزير المختص، على ألا يؤدي ذلك في الحالتين السابقتين إلى خروج الموازنة عن الأهداف الواردة في الخطة الاقتصادية.

وعلى هذا فإن التشريع السوري قد أعطى حرية للحكومة فإذا حققت إحدى الإدارات أو المؤسسات وفراً جاز للحكومة أن تنقل منه إلى إدارة أو مؤسسة أخرى تعاني عجزاً، والاختصاص محصور بين وزير المالية ورئيس مجلس الوزراء ورئيس الجمهورية بسبب حجم ونطاق المناقلة ونوع الاعتمادات.

2- في الموازنة العامة للدولة اعتمادات إجمالية غير موزعة إلى أبواب، كاعتمادات رئاسة الجمهورية ومجلس الشعب ووزارة الدفاع.

3- يوجد نفقات غير مخصصة إلى قسم أو فرع بل تأتي كقطاع أخير ضمن قطاعات التبويب الوظيفي لموازنة الدولة العامة.

وهكذا فإنه في ظل التطورات الاقتصادية والاجتماعية، وحتى تستطيع الدولة مواجهة التغيرات الاقتصادية، وتحقيق الأهداف المنوطة بها لا بد من التخفيف من حدة مبدأ تخصيص الاعتمادات، لأن الموازنة هي الأداة لتحقيق الغايات، والأهداف المنشودة، وخيراً فعل المشرع السوري بمنحه السلطة التنفيذية الحق في إجراء المناقلات بين الأبواب والبنود والفروع والأقسام، على أن تتم هذه المناقلات ضمن إطار الخطة العامة، وبعد إيداع نسخة في القرارات لدى السلطة التشريعية، التي من الممكن أن تمارس رقابتها اللاحقة على تلك القرارات.

## تمارين:

اختر الإجابة الصحيحة:

1. تبدأ الموازنة العامة في سورية في:

1. بداية كانون الثاني.

2. بداية نيسان.

3. بداية تموز.

4. بداية تشرين الأول.

الجواب الصحيح هو رقم: 1.

2. من استثناءات مبدأ الشمول:

1. إجراء المناقلات بين أبواب الموازنة العامة.

2. الموازنة الدورية.

3. الموازنات المستقلة.

4. الحسابات خارج الموازنة.

الجواب الصحيح هو رقم: 3.



## الوحدة التعليمية السابعة عشر

### دورة حياة الموازنة

#### الكلمات المفتاحية:

إعداد الموازنة - إقرار الموازنة - تنفيذ الموازنة - الرقابة على تنفيذ الموازنة

#### الملخص:

إن دورة حياة الموازنة العامة من عملية إعدادها من قبل وزارة المالية بالتعاون مع الجهات المتخصصة وخاصة المسؤولة عن تنفيذ السياسات الاستثمارية وتنفيذ خطط الدول التنموية في الدول النامية لتصل إلى مرحلة الإقرار المسؤولة عنها السلطة التشريعية ، فالتنفيذ التي تقوم فيه الحكومة ، أما الرقابة فهي تستغرق كل مراحل الموازنة وتقوم بها كل من الحكومة والسلطة التشريعية وجهات مستقلة متخصصة.

#### الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً على:

- 1- دراسة معنى كل مرحلة من مراحل الموازنة العامة
- 2- دراسة مرحلة اعداد الموازنة وتنفيذها المسؤولة عنها الحكومة
- 3- دراسة مرحلة إقرار الموازنة المسؤولة عنها السلطة التشريعية ونتائجها
- 4- دراسة كل ما يتعلق بعملية الرقابة على تنفيذ الموازنة



إن دورة حياة الموازنة تعني المراحل التي تمر فيها بدءاً من تحضيرها وحتى صدور قانون قطع حساباتها". ويمكن الوقوف خلال هذه الدورة على المحطات الرئيسية فيها وهي: الإعداد، والإقرار، والتنفيذ، والرقابة على التنفيذ<sup>1</sup>. ويمكن إظهارها بالشكل التالي:

<sup>1</sup> - قطب إبراهيم محمد ، " الموازنة العامة للدولة " ، الهيئة المصرية العامة للكتاب ، ط3، القاهرة ، 1978 ، ص 109.

## إعداد الموازنة العامة

### أولاً- المقصود بإعداد الموازنة

يُقصد بإعداد الموازنة العامة القيام بالتحضيرات اللازمة من جمع بيانات ومعلومات من الوزارات والإدارات والجهات العامة التي تشملها موازنة الدولة من أجل وضع مسودة قانون الموازنة. ومن ثم فهي تشمل جميع الإجراءات التي تتعلق بتحضير هذا المشروع في مرحلة تسبق التصويت عليه في البرلمان. وينجم عن هذا المفهوم ما يلي:

1- إذا كانت هناك جهة يعهد إليها بتحضير الموازنة، فإن ذلك لا يعني أن تقوم هذه الجهة وحدها بهذا التحضير، لأن الموازنة العامة تتضمن جميع الإيرادات و النفقات العامة لكل الوزارات والإدارات الحكومية والجهات الأخرى التي تشملها الموازنة العامة، و إن ذلك يتطلب ضرورة اشتراك هذه الجهات في عمليات إعداد الموازنة، ومن ثم مناقشة تقديراتها من قبل جهة مركزية مسؤولة عن إعداد الموازنة العامة وليتم التنسيق بين التقديرات المختلفة من قبل تلك الجهة، والتقليل من المغالاة التي تميل إليها الجهات التي تشملها الموازنة العامة، خصوصاً في نطاق الموازنة العامة التقليدية، أو ما تسمى موازنة المساومة<sup>2</sup>.

2- إن إعداد الموازنة يجب أن يتطابق مع الهرم القانوني في الدولة:

أ- يتم الإعداد في حدود المبادئ الدستورية، وخصوصاً بالنسبة للملاءمة مع مبادئ الموازنة العامة: السنوية، والوحدة، والشمول، والشروع، وفي حدود الاستثناءات التي يسمح فيها في المنظومة القانونية بالنسبة إليها.

ب- ويتم الإعداد في حدود المبادئ القانونية المعروفة في قانون الموازنة العامة. وذلك لأن قانون الموازنة، ذو طبيعة خاصة حيث يجب ألا يتضمن قواعد عامة مجردة، بل يقتصر على تحديد نفقات الدولة وإيراداتها خلال السنة المقبلة، وإن تضمن مثل هذه التعديلات فإن مفعولها يجب أن ينتهي مع نهاية السنة المالية.

ج- يجب أن يتم إعداد الموازنة ضمن التعليمات التي تصدرها الجهة المسؤولة عن الإعداد، وضمن النماذج التي تعدها، وذلك حتى يتم التنسيق بين أجزاء الموازنة بسهولة ويسر.

<sup>2</sup> د. محمد سعيد فرهود، " علم المالية العامة"، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1402-1403هـ، ص549.

## ثانياً - السلطة الصالحة لإعداد الموازنة

في هذا الإطار يتبلور السؤال التالي، أي من سلطات الدولة أولى بإعداد الموازنة ؟ هل هي السلطة التشريعية أم التنفيذية أم السلطتين معاً ؟.

للإجابة على هذا السؤال يمكن القول إن غالبية علماء المالية ذهبت إلى أن السلطة التنفيذية هي الأولى بالقيام بمهمة إعداد الموازنة العامة للدولة وقد عللوا ذلك بما يلي:

(1) - أن السلطة التنفيذية (الحكومة) أدرى وأقدر من السلطة التشريعية على معرفة نفقات الجهات التي تشملها الموازنة العامة وإيراداتها.

(2) - الحكومة هي التي ستتولى تنفيذ الموازنة العامة، فإن المنطق يقتضي أن يعهد إليها أيضاً بمهمة الإعداد، وهذا يدفعها للقيام بهذه المهمة بدقة وعناية ووضوح.

(3) - إن الموازنة العامة تعد برنامج عمل للحكومة تلتزم بتطبيقه خلال سنة المقبلة، وهذا يتطلب أن يترك للحكومة نفسها حق إعداد الموازنة.

(4) - تتعدد التقسيمات في الموازنة العامة وهذا يتطلب ضرورة التنسيق بين أجزاء الموازنة العامة، والسلطة الأقدر على تحقيق هذا التنسيق هي السلطة التنفيذية.

وقد أقر هذا المبدأ في سورية، في المرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2006 والمتضمن القانون المالي الأساسي في المواد (11-13) منه<sup>3</sup>.

ولكن أي من السلطة التنفيذية يقوم بمهمة إعداد الموازنة العامة وما هو مدى سلطته في ذلك: اختلف التطبيق من دولة لأخرى، كل حسب دستورها وتاريخها المالي. وسنقتصر على بيان أهم الاتجاهات في دول العالم<sup>4</sup>:

أ- ففي إنكلترا: يتمتع وزير الخزانة البريطاني بسلطات واسعة في إعداد الموازنة العامة للدولة. فهو وحده الذي يتولى تقدير الإيرادات العامة. ولا معقب له على هذا التقدير. أما بالنسبة للنفقات العامة فتتولى كل جهة حكومية تقدير ما تحتاجه من نفقات، ثم ترسل هذا التقدير لوزير المالية الذي يدرسه وله

<sup>3</sup> - منحت المواد/11-12-13/ من القانون المذكور صلاحية إعداد الموازنة في سورية لوزارة المالية بعد تلقي مشروعاتها من الجهات المختلفة في الدولة التي تتمتع بالاستقلال الإداري والمالي.

<sup>4</sup> - د. حسن عواضة و د. عبد الرؤوف قطيش مرجع سابق ، ص 100-101.

حق قبوله أو تعديله بموافقة الوزير المختص أو بعدم موافقته. وتستثنى من ذلك النفقات التي تتعلق بالسياسة العامة للدولة كالنفقات العسكرية فإذا حصل خلاف بين وزير الخزانة والوزير المختص فإن الأمر يعرض على مجلس الوزراء للبت فيه.

ب- و في فرنسا: تتولى السلطة التنفيذية حالياً إعداد الموازنة العامة، ولكن وزير الخزانة الفرنسي لا يتمتع بالسلطات الواسعة التي يتمتع بها وزير الخزانة الإنكليزي بخصوص تعديل النفقات المقترحة من الوزراء. وإذا حصل خلاف بين وزير المالية وأي وزير بهذا الخصوص فإن هذا الخلاف يعرض على رئيس الوزراء (الوزير الأول) حيث يسعى للتوفيق بينهما، وإن كان لا يملك حق البت في الموضوع، بل عليه في حال عدم الاتفاق أن يرفع الموضوع إلى مجلس الوزراء للبت فيه<sup>5</sup>.

ج- و في الولايات المتحدة الأمريكية: يقوم بإعداد الموازنة العامة مكتب الموازنة الذي يتبع مباشرة لرئاسة الجمهورية<sup>6</sup>.

د- و في جمهورية مصر يقوم بإعداد الموازنة وزير المالية بالتعاون مع وزير التنمية الاقتصادية وبنك الاستثمار القومي بالنسبة للموازنات الاستثمارية<sup>7</sup>.

هـ- في لبنان: فإن المادة (83) من الدستور اللبناني الحالي نصت على أنه: "كل سنة، في بدء عقد تشرين الأول، تقدم الحكومة لمجلس النواب موازنة شاملة نفقات الدولة ودخلها عن السنة القادمة".

---

1- نصت المادة 37 من قانون 1959 على ما يلي: "يعدّ وزير المالية بإشراف رئيس الوزراء مشروع القانون المالي السنوي (الموازنة) والذي يبت فيه مجلس الوزراء".

<sup>6</sup> د. حسن عواضة و د. عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص 102-103.

<sup>7</sup> - نصت المادة (14) من القانون رقم 53 لسنة 1973 والمعدل بالقانون رقم 87 لسنة 2005 على أنه: "تشكل في كل جهة لجنة متخصصة تتولى إعداد مشروع موازنتها وفقاً لما تسفر عنه النتائج الفعلية لتنفيذ الموازنة خلال الثلاث سنوات السابقة، مع مراعاة معدلات النمو الحقيقي والتضخم على أساس المقاييس والأنماط الكمية والمالية والدراسات والأبحاث الفنية والاقتصادية والتي تؤدي إلى تحقيق الأهداف المخططة ومع مراعاة استبعاد أية إيرادات استثنائية تحققت خلال سنة معينة". أما بالنسبة للباب السادس المتعلق بالاستثمارات، فإن كل وزارة تقوم بمناقشة موازنتها الاستثمارية مع وزير التنمية الاقتصادية وبنك الاستثمار القومي، كما يمكن لوزير التنمية الاقتصادية اقتراح بعض المشروعات في ضوء الخطة الخمسية، ويقتصر دور وزارة المالية على المراقبة فقط عند إعداد الباب السادس لنفقات الدولة في مصر. ونصت المادة 32 من دستور جمهورية مصر العربية على أن يرسل مشروع الموازنة بعد إقراره من رئيس الجمهورية إلى مجلس الأمة قبل انتهاء السنة المالية بثلاثة أشهر على الأقل لبحثه واعتماده. ولا يجوز على مجلس الأمة إجراء أي تعديل في المشروع إلا بموافقة الحكومة.

لمزيد من التفاصيل انظر: د. محمد عوض رضوان، مرجع سابق، ص 347.

ونصت المادة (84) على أنه "لا يجوز للمجلس، خلال مناقشة الموازنة، أن يزيد الاعتمادات المقترحة عليه في مشروع الموازنة وبقية المشاريع المذكورة سواء أكان ذلك بصورة تعديل يدخله عليها أو بطريقة الاقتراح. غير أنه يمكنه بعد الانتهاء من تلك المناقشة أن يقرر بطريقة الاقتراح قوانين من شأنها إحداث نفقات جديدة". ونخلص من ذلك أن إعداد الموازنة العامة في لبنان منوط بالسلطة التنفيذية (الحكومة)، وأن مجلس النواب لا يملك حق زيادة النفقات أثناء دراسة مشروع الموازنة أو أثناء دراسة مشاريع الاعتمادات الإضافية التي تقدمها له الحكومة، ولا يوجد في الدستور اللبناني ما يحق للمجلس اقتراح ضرائب جديدة. ولكن نظراً لأن الأصل في الأشياء الإباحة، ونظراً لأنه لكل نائب حق في اقتراح القوانين، ونظراً لأن المادة (18) من الدستور تنص على أنه: "لا يجوز فرض ضريبة أو إحداثها أو جبايتها أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون"، فإننا نستطيع القول إنه يحق للنواب اقتراح إيرادات جديدة.

و- في الجمهورية العربية السورية: نصت المادة (74) من الدستور على أنه: "يجب عرض مشروع الموازنة على مجلس الشعب قبل شهرين على الأقل من بدء السنة المالية. ولا تعتبر الموازنة نافذة إلا إذا أقرها المجلس"، وهذا مؤشر على أن الإعداد من صلاحية السلطة التنفيذية، وللتأكيد على ذلك ينص القانون المالي الأساسي رقم (54) لعام 2006 في المواد 11-14 على أن إعداد الموازنة العامة في سورية يقع على عاتق السلطة التنفيذية كما سنرى لاحقاً.

## ثالثاً: مراحل إعداد الموازنة

تتفق غالبية دول العالم على أن إعداد الموازنة يمر بالمراحل التالية:

1- إعداد الإطار العام للموازنة: يعهد إلى لجنة فنية في وزارة المالية بإعداد دراسة عن توقعات الوضع الاقتصادي والمالي في الدولة في السنة القادمة، وبناء على هذه التوقعات، تقدم اللجنة توصياتها فيما يتعلق بالإطار العام لموازنة الدولة، ويقصد من هذه المرحلة إيجاد الترابط بين الموازنة السنوية والخطة الخمسية للدولة، وتتقدم هذه اللجنة بتقريرها إلى وزير المالية والذي على أساسه يصدر التعليمات الخاصة بإعداد الموازنة<sup>8</sup>.

2- إصدار تعليمات إعداد الموازنة من وزارة المالية للجهات الأخرى: استناداً للإطار العام للموازنة فإن وزارة المالية تقوم بإعداد "تعليمات إعداد الموازنة" في الجهات المختلفة التي تشملها وتبلغه لجميع الجهات. وتتضمن هذه التعليمات عادة ما يلي<sup>9</sup>:

أ- أسس تقدير الإيرادات العامة والنفقات العامة، ووجوب عدم المغالاة والتزام الدقة في هذه التقديرات.

ب- الموعد المحدد الذي يجب أن تنتهي فيه الجهات المختلفة التي تشملها الموازنة العامة من إعداد موازنتها، وإرسال هذه التقديرات إلى وزارة المالية (وغالباً ما يتم التحديد قبل بدء السنة المالية بأربعة شهور على الأقل لتجد وزارة المالية الوقت الكافي لمناقشة المشروعات المختلفة والتنسيق بينها وإعداد المشروع الموحد للموازنة العامة الجديدة).

ج- النماذج الواجب استخدامها من قبل الجهات التي تشملها الموازنة العامة في إعداد مشاريع موازنتها، والهدف من ذلك تسهيل عمل تلك الجهات وتوحيد طريقة إعداد الموازنة في هذه الجهات وسهولة إعداد المشروع الموحد للموازنة وتحقيق التناسق بين أجزائها المختلفة<sup>10</sup>.

3- إعداد الموازنة في الوزارات المختلفة: بعد وصول تعليمات إعداد الموازنة العامة من وزارة المالية إلى الوزارات المختلفة، يقوم كل وزير بوزارته (أو من ينوب عنه) بإبلاغ هذه التعليمات إلى جميع الجهات

<sup>8</sup> - ويقوم بهذه المهمة في سوريا مديرية الموازنة العامة لدى وزارة المالية.

<sup>9</sup> - د. محمد سعيد فرهود ، " علم المالية العامة " ، مرجع سابق ، ص 550 - 551.

<sup>10</sup> - ((نصت المادة (10) من القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (54) تاريخ 2006/10/1 على أن: "1- يحدد وزير المالية بقرار منه النماذج اللازمة لوضع أنواع تبويب النفقات العامة والإيرادات العامة موضع التطبيق وبيان تفصيلات كل نوع 2- يحدد وزير المالية بقرار منه البنود التي يجب توزيعها إلى فقرات")).

التي تتبع هذه الوزارة، ويطلب منهم الالتزام التام بتعليمات وزارة المالية، ويحدد لهم موعد الانتهاء من إعداد مشروع كل منهم ويطلب منهم دعم طلباتهم بالمستندات والوثائق اللازمة.

تعد كل من الجهات التابعة لكل وزارة، طبقاً للنماذج المرسلة، تقديراتها الأولية لنفقاتها الجارية والاستثمارية مع مراعاة التناسق بين النفقات الاستثمارية والخطة العامة للدولة، وإيراداتها العامة التي سترد في الموازنة العامة للدولة، وترسلها إلى الوزارة التي تتبعها كل من هذه الجهات.

تعيد كل جهة النظر في هذه التقديرات على ضوء توجيهات الوزير المختص والسياسة العامة للدولة في السنة المقبلة في وزارته. ثم تتوصل الوزارة إلى مشروع موازنة الوزارة بوضعه النهائي ويقر الوزير هذا المشروع. ثم يرسل إلى وزارة المالية مشفوعاً بجميع المستندات والإحصاءات والإيضاحات لتبرير كل اعتماد من الاعتمادات المطلوبة<sup>11</sup>.

4- دور وزارة المالية في إعداد الموازنة: إضافة إلى ما ذكر سابقاً حول دور وزارة المالية في إعداد مقترحاتها للإطار العام للموازنة، وإصدار التعليمات التي يجب أن تتبعها الجهات العامة المختلفة التي تشملها الموازنة العامة، فإن دورها يتمحور حول ما يلي:

أ- تقوم وزارة المالية بوضع تقديرات الإيرادات العامة للسنة المقبلة على مستوى الدولة كلها، بعد التشاور في ذلك مع الجهات الحكومية التي تجبي بعض الإيرادات العامة الأخرى.

ب- تقوم وزارة المالية، بصفتها إحدى وزارات الدولة، بتقدير نفقاتها للسنة المالية المقبلة.

ج- عندما تنتهي الوزارات المختلفة من إعداد مشروعاتها وترسلها إلى وزارة المالية تقوم هذه الوزارة بدراسة هذه المشروعات ومناقشة التقديرات الأولية للنفقات الجارية والاستثمارية، ولها أن تعدلها بما ينسجم مع واقع تلك الجهات، وحاجاتها، و الإمكانيات المالية المتوافرة لدى الدولة، وعلى أن يتم ذلك في إطار الخطة الاقتصادية وبعد التشاور مع الوزارة المختصة وفق الأولويات<sup>12</sup>.

وتقوم وزارة المالية غالباً بتخفيض نفقات الجهات التي تشملها الموازنة لأن هذه الجهات - في رأي وزارة المالية وطبقاً لأسلوب الموازنة التقليدية عادةً - تغالي في تقدير نفقاتها.

<sup>11</sup> - د. حسن عواضة و د. عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق ، ص 102.

<sup>12</sup> - انظر الفقرة ب/ من المادة(11) من القانون المالي الأساسي رقم /54/ لعام 2006.



د- تعمل وزارة المالية على تنسيق تلك التقديرات في شكل مشروع موحد يراعى فيه توازن الموازنة العامة بين نفقاتها وإيراداتها<sup>13</sup>. ويراعى فيه أنواع التبويبات المعتمدة في الموازنة والتي تبناها قانونها المالي الأساسي (وظيفي -نوعي- إقليمي - إداري- اقتصادي ) ويمكن الإشارة في هذا الصدد إلى أن وزارة المالية يمكن أن تقع في إحدى الحالات التالية:

\* - حالة تعادل الإيرادات العامة مع النفقات العامة تلقائياً، أو تزيد عليها، فلا توجد هنا مشكلة، على الرغم من أن هذه الحالة نادرة.

\* - إذا زادت النفقات العامة على الإيرادات العامة، وهو ما يحصل غالباً، فإن وزير المالية يقترح أحد الحلين أو الحلين معاً:

**الحل الأول:** العمل على زيادة الإيرادات العامة باقتراح ضرائب جديدة أو رسوم جديدة أو الاقتراض العام أو الإصدار النقدي الجديد. وهذا الحل يتطابق مع القاعدة التقليدية: "أولوية النفقات العامة على الإيرادات العامة". وإن كان الفقه المالي الحديث لا يفضل تطبيق هذه القاعدة تطبيقاً دقيقاً.

**الحل الثاني:** العمل على تقليل النفقات العامة، وذلك بإلغاء بعض النفقات أو تخفيضها في بعض الوزارات. وقد انتقدت هذه الطريقة بأن كل وزير سيتمسك بالنفقات التي قدرها لوزارته، مبرراً ذلك بجمیع الحجج التي يستطيع سوقها لدعم طلباته، وبأن الإلغاء أو التخفيض في بعض النفقات العامة سيسري في النهاية على بعض الوزارات الأقل أهمية، إلا أن نجاح وزير المالية في ذلك يتوقف على قوة حجته ومبرراته.

**الحل الثالث:** هو مجموع الحلين السابقين.

استناداً لما سبق، فقد انتقد الدور الأساسي لوزير المالية في إعداد الموازنة العامة مما يعطيه سلطة كبرى على زملائه الوزراء ويجعل منه رئيساً ثانياً للحكومة (الرئيس المالي الحكومي). وإذا كان إعداد الموازنة من قبل وزير المالية يتفق مع المفهوم التقليدي للمالية العامة حينما كان دور الدولة محدوداً والموازنة لا يقصد من إيراداتها إلا تغطية نفقاتها الثلاث: الدفاع الخارجي والأمن الخارجي وبعض المرافق العامة، فإنه لم يعد يتفق مع المفهوم الحديث للمالية العامة حيث لا تستخدم الموازنة لتغطية نفقاتها بإيراداتها فحسب، بل تستخدم أيضاً لتحقيق أغراض تدخل الدولة السياسية والاجتماعية والاقتصادية، وبناء على ما

<sup>13</sup> - نصت المادة (7) من القانون المالي الأساسي في سورية على ما يلي: " أ - توضع الموازنة العامة للدولة بشكل

يراعى فيه توازن النفقات العامة مع الإيرادات العامة. ب- يجوز لمجلس الوزراء في الأحوال التي تتطلبها ضرورات المحافظة على توازن الموازنة العامة أن يقرر ، بناء على اقتراح وزير المالية ، إيقاف عقد بعض النفقات العامة " .

سبق فقد رأى بعضهم أن يحتفظ رئيس الحكومة لنفسه بمنصب وزير المالية أو أن يناط أمر إعداد الموازنة العامة برئيس الجمهورية لتجاوز هذه المشكلة في رأيهم.

أفاض بعض فقهاء المالية العامة في شرح المميزات الشخصية والعلمية والعملية التي يجب أن يتحلى بها وزير المالية ليستطيع أداء مهماته على الوجه الأفضل والأكمل. ومن أهم هذه الميزات: معرفته الواسعة والدقيقة بالشؤون الاقتصادية والمالية والإدارية الماضية والحالية والمتوقعة، وقوة شخصيته والحجة وبراعة الإقناع، وسعة الاطلاع بقضايا الموازنة العامة داخل دولته وفي الدول الأخرى وطرق إعدادها وتنفيذها، ومراقبة تنفيذها، والحزم وصلابة العود، وأن يكون فظاً غليظ القلب صداعاً.

هـ- يرفع وزير المالية مشروع الموازنة العامة للدولة إلى مجلس الوزراء مشفوعاً بتقرير منه يتضمن عرضاً واضحاً للحالة الاقتصادية والمالية ومدى علاقتها بمشروع الموازنة العامة للدولة، كما يتضمن دراسة تحليلية لأرقام النفقات العامة والإيرادات العامة ومقارنتها بأرقام السنة السابقة<sup>14</sup>. ويرفق مع هذا كله مسودة مشروع قانون الموازنة العامة للسنة المقبلة.

5- دور مجلس الوزراء في إعداد الموازنة: بعد أن ترفع وزارة المالية مشروع الموازنة العامة للدولة إلى مجلس الوزراء يبدأ دور هذا المجلس في ذلك كما يلي:

أ- دراسة مشروع الموازنة العامة للدولة، على ضوء تقرير وزارة المالية وبقية المستندات المرفقة معه.

ب- حل الخلافات التي نشأت بين وزير المالية من جهة والوزراء الآخرين من جهة أخرى فيما يتعلق بتقديرات الموازنة.

ج- الموافقة على مشروع الموازنة العامة للدولة إما كما ورد من وزارة المالية، وإما بعد إدخال تعديلات عليه.

ثم يحيل هذا المشروع إلى السلطة التشريعية لاعتماده منها.

ومن الناحية العملية في سورية فإن مناقشة الموازنة في مجلس الوزراء في مرحلتها الأخيرة تتم بأن يتراأس رئيس مجلس الوزراء جلسات المناقشة ويحضرها من الجانب الأول نائب رئيس مجلس الوزراء ووزير المالية مع موظفيه المختصين وممثلين عن هيئة تخطيط الدولة من ناحية أولى، والوزير الذي تناقش

---

1- وقد نصت المادة (2) من القانون المالي الأساسي في سورية على أن: "تتضمن الموازنة العامة للدولة تقديرات: 1- نفقات وإيرادات الوزارات والإدارات والجهات العامة ذات الطابع الإداري. 2- فوائض الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي، والوحدات الإدارية المحلية، ومديريات الأوقاف، وذلك ضمن الحدود المقررة في هذا القانون".

موازنته مع محاسب الإدارة ومدير التخطيط ومن يقترح الوزير حضوره من ناحية ثانية. ويعلن موظف وزارة المالية أرقام الاعتمادات المقترحة للوزارة المختصة. وقد يطالب الوزير المختص بإيجاد اعتمادات جديدة أو زيادة الاعتمادات المقترحة. فإذا اختلف الجانبان فإن رئيس مجلس الوزراء يحل الخلاف مباشرة.

وبعد أن يوافق على مشروع الموازنة العامة في مجلس الوزراء، يرفعه رئيس مجلس الوزراء إلى مجلس الشعب مشفوعاً بتقرير وزير المالية ومسودة مشروع قانون الموازنة للسنة المقبلة، وذلك قبل شهرين على الأقل من بداية السنة المالية التي تعود لها تلك الموازنة<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> - المادة /13/ من القانون المالي الأساسي.

## رابعاً - طرق تقدير نفقات الدولة وإيراداتها

طالما أن الموازنة هي تقدير للنفقات والإيرادات العامة المتوقعة للسنة المقبلة. ومن ثم فإنه يجب مراعاة الدقة حتى تأتي التوقعات مطابقة للواقع. وبناء على ذلك وجدت عدة طرق لتقدير كل من النفقات والإيرادات العامة، وذلك كما يلي:

### 1- طرق تقدير نفقات الدولة:

تقسم الاعتمادات في فرنسا إلى ثلاثة أنواع: اعتمادات تقديرية والاعتمادات المتوقعة وتشملان معاً النفقات العامة التي لا يمكن تقديرها إلا على وجه التقريب، كالمرافق الجديدة ومبالغ التقاعد، وهذه الاعتمادات يجوز للحكومة تجاوز مبلغ الاعتماد المقرر فيها إذا دعت الحاجة إلى ذلك، على أن يعرض الأمر على السلطة التشريعية فيما بعد لإجازة هذه الزيادة، وتعد الإجازة شكلية في الغالب. واعتمادات تحديدية لا يجوز تجاوزها إلا بإذن مسبق من السلطة التشريعية.

ويخضع تقدير النفقات العامة في فرنسا للتقدير المباشر، أي حسب الحاجات المنتظرة للجهة التابعة لموازنة الدولة. ومن ثم فإنه يجب أن يكون دقيقاً<sup>16</sup>.

وفي سورية، فإن كل الاعتمادات هي "اعتمادات تحديدية" لا يجوز تجاوزها إلا بإذن مسبق من السلطة التشريعية، مع إجازة إجراء المناقلات حسبما نص عليه القانون المالي الأساسي في المادة /18/ منه كما مر معنا<sup>17</sup>.

كما يتم تقدير النفقات العامة تبعاً للتبويب الوظيفي، أو التبويب الإداري، أو التبويب النوعي، أو التبويب الإقليمي، أو التبويب الاقتصادي. وبالطبع قد تتبع الدولة أكثر من تبويب بقصد دراسة تأثير الموازنة العامة في الاقتصاد القومي.

ولابد من الإشارة هنا في تقدير النفقات العامة، إلى الاتجاهات الحديثة في هذه التقديرات. وقد تمثل ذلك في اتجاهين حديثين في الولايات المتحدة وفرنسا: ففي الولايات المتحدة بدأت هذه الاتجاهات بالانتقال من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء، فموازنة التخطيط والبرمجة، ثم موازنة الأساس الصفري. أما في فرنسا فقد ظهرت هذه الاتجاهات فيما سمي ترشيد اختيارات الموازنة.

1- ويطلق لفظ "اعتمادات على المبالغ المقدرة للنفقات العامة. لمزيد من التفاصيل انظر: د. سعيد عبد العزيز، " المالية العامة - مدخل تحليلي معاصر "، الدار الجامعية، الهيئة المصرية العامة للكتاب، ط3، 1978، ص 625-634.

2- انظر مبدأ تخصيص الاعتمادات واستثناءاته.

2- طرق تقدير الإيرادات العامة: على عكس النفقات العامة، فإن تقدير الإيرادات العامة ترد عليه صعوبات جمة. ومن ثم فقد وجدت أكثر من طريقة لتقدير الإيرادات العامة<sup>18</sup>:

أ- الطرق الآلية في تقدير الإيرادات العامة: وتوجد ثلاث طرق آلية وهي:

(1)- طريقة السنة قبل الأخيرة ويطلق عليها بعضهم "أسلوب التقدير القياسي". ومقتضى هذه الطريقة يتم تقدير إيرادات السنة المقبلة استناداً للإيرادات التي تحققت فعلاً في السنة المالية السابقة، لأنها آخر سنة عرفت نتائجها. وتمثيلاً لذلك إذا أردنا تقدير إيرادات موازنة 2011 والتي تحضر أثناء السنة المالية لعام 2010 فسيعتمد فيها على إيرادات السنة المالية لعام 2009. وهذا لا يعني أن هذه الطريقة آلية محضة، بل ليس هناك ما يمنع من إدخال بعض التعديلات التي قد تتطلبها بعض الاعتبارات كالغاء ضريبة موجودة، أو فرض ضريبة جديدة، أو تغيير معدل ضريبة مفروضة.

وتتميز هذه الطريقة بسهولة وسرعتها فهي لا تتطلب مجهوداً كبيراً سوى الأخذ بنتائج تحصيل الإيرادات في السنة قبل الأخيرة. ولذلك اعتبرت من بين الطرق الآلية في تقدير الإيرادات العامة. ويعاب على هذه الطريقة أنها، وهي تقوم على الحساب الآلي لإيرادات السنة المقبلة المتوقعة، تفترض اقتصاداً ثابتاً ومستقراً ولا يراعي التطورات الاقتصادية وتأثيراتها على إمكانات المكلفين ومطرح الضرائب، كما أنها لا تأخذ التقلبات الاقتصادية بالاعتبار وما تمر به من فترات ازدهار وكساد، لذا يمكن القول أن هذه الطريقة لا تتناسب في ظروف التقلبات والاضطرابات الاقتصادية الشديدة.

(2)- طريقة الزيادة النسبية أو النقص النسبي<sup>19</sup>: وتقوم هذه الطريقة على تقدير الإيرادات العامة للسنة المالية بالزيادة النسبية عن إيرادات السنة قبل الأخيرة حينما يتوقع مرور الاقتصاد القومي بفترة ازدهار، أي توقع زيادة الخل القومي، وعلى تقدير الإيرادات العامة للسنة المالية بالنقص النسبي عن إيرادات

3- يرى بعض كتاب المالية العامة أنه يفضل أن تختلف أسس التقدير حسبما يلي:

أ - الإيرادات الثابتة: وهي التي يمكن تقديرها مسبقاً بوجه دقيق أو قريب من الدقة ، لأنها مستقرة بطبيعتها ولا تخضع لتقلبات كثيرة وعميقة. وتتمثل في ريع أملاك الدولة ، وفوائد الديون التي تقرضها الحكومة للآخرين، وعائدات الاحتكارات العامة ، وعائدات شركات القطاع العام المستقرة 0000الخ.

ب- الإيرادات المتقلبة: وهي التي تتبدل من عام إلى آخر ،ومن ثم فإنه يصعب التنبؤ بحجمها في المستقبل إلا بصعوبة تقريبية. وتتمثل في الضرائب ، والرسوم ، وهي تشكل غالبية إيرادات الدولة. انظر: - د. طارق الحاج ، " المالية العامة " ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، ط 1 ، 1999 ، ص 173، - د. حسين سلوم ، "المالية العامة - القانون المالي و الضريبي " ، ط 1، دار الفكر اللبناني، بيروت 1990، ص 220

1- د. حسن عواضه ، " المالية العامة " ، ط 6، دار النهضة العربية ، بيروت، 1983، ص 133- د. عادل أحمد حشيش ، " أصول الفن المالي في الاقتصاد العام" ، دار النهضة العربية ، بيروت ، 1974 ، ص 343.

السنة قبل الأخيرة حينما يتوقع مرور الاقتصاد القومي بفترة كساد، أي توقع انخفاض الدخل القومي في السنة المالية القادمة.

وتمتاز هذه الطريقة عن الطريقة السابقة، بالربط بين الإيرادات العامة المتوقعة بحالة الاقتصاد القومي أي بحالة الدخل القومي المتوقعة.

ولكن يعاب على هذه الطريقة أنها، وهي تتطلق من إيرادات السنة قبل الأخيرة والتي قد لا تعبر بصورة حقيقية عن الوضع الاقتصادي بسبب ضيق الفترة بين الإعداد والتنفيذ.

(3) - طريقة المتوسطات<sup>20</sup>: وهنا يُعتمد إلى متوسط الإيرادات الفعلية بدءاً من السنة قبل الأخيرة وما قبلها (3 سنوات - 5 سنوات سابقة) وتتخذ أساساً لتقدير الإيرادات في السنة القادمة، مع مراعاة التغييرات الاقتصادية المتوقعة.

وتمتاز هذه الطريقة بأخذ متوسط الإيرادات الفعلية لعدة سنوات سابقة وليس الاقتصار على السنة قبل الأخيرة. وطول الفترة يجعل التقدير أقرب إلى الدقة.

ولكن يعاب على هذه الطريقة أن الفترة المأخوذة هي فترة سابقة قد تتحقق في المستقبل أو لا تتحقق، وبالتالي فإن التوقع قد يختلف عن الواقع.

ونجم عن الانتقادات التي وردت على كل من الأساليب الآلية التخلي عنها بصفقتها طريقة لازمة لتقدير الإيرادات العامة للسنة القادمة، إلا إذا كانت الظروف الاقتصادية مستقرة، أو كانت كفاءة الجهة التي تقوم بإعداد الإيرادات العامة محدودة، ومن ثم فقد اقتصر على اعتبارها من الطرق الإرشادية، وهذا أدى إلى الاعتماد أيضاً على ما حصل من إيرادات عامة خلال السنة الحالية حتى فترة إعداد تقدير إيرادات السنة المقبلة، كما أدى لتقدير الإيرادات العامة استناداً لطريقة التقدير المباشر.

ب- طريقة التقدير المباشر: هذه الطريقة تترك حرية كبيرة لمن يقوم بتقدير الإيرادات العامة للسنة المقبلة. ومن ثم فهم يستطيعون الاسترشاد بالإيرادات التي حصلت فعلياً في السنوات السابقة، وما تم تحصيله من الإيرادات في السنة الحالية حتى فترة إعداد التوقعات، وبالتغيرات المتوقعة حدوثها في النشاط الاقتصادي والدخل القومي والأنظمة المالية الصادرة أو المتوقعة صدورها في العام المقبل. وإذا عرفنا أن أدوات التحليل والتوقع قد تقدمت في العصر الحديث فإن طريقة التقدير المباشر تعد أفضل الطرق و أنجحها في تقدير الإيرادات العامة وتوصل إلى تقديرات أقرب إلى الواقع من التقديرات الآلية.

<sup>20</sup> - د. محمد عصفور ، " أصول المالية العامة " ، ط 1 ، مكتبة الصفحات الذهبية ، الرياض ، د ت ، ص 240-241.

## تمارين:

اختر الإجابة الصحيحة:

1. يعد الموازنة العامة:

- 1- مديرية الموازنة في وزارة الداخلية.
- 2- وزارة المالية.
- 3- وزير المالية.
- 4- لجنة الموازنة والحسابات.

الجواب الصحيح هو رقم: 2.

2. إقرار الموازنة من اختصاص:

- 1- لجنة الموازنة والحسابات.
- 2- مجلس الوزراء.
- 3- رئيس الجمهورية.
- 4- السلطة التشريعية.

الجواب الصحيح هو رقم: 4.

# الوحدة التعليمية الثامنة عشر

## إقرار الموازنة

### الكلمات المفتاحية:

إقرار الموازنة العامة - حق إقرار الموازنة - رفض الموازنة

### الملخص:

تعد الموازنة العامة للدولة الخطة المالية الأساسية السنوية التي تتضمن تقدير نفقاتها وإيراداتها وأمام هذه الحقيقة لا بد للسلطة التشريعية أن توافق على هذا التقدير، بالتالي لا بد أن تجيز للحكومة صرف النفقات وجباية الإيرادات إلى سنة مقبلة بما يؤمن استمرار سير المصالح الحكومية ويحقق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية، ولا بد للسلطة التشريعية أن تراقب الحكومة عند تنفيذها للموازنة ليحكم على أداءها وعلى مدى تحقيقها للأهداف التي سعت إلى تحقيقها عند تحضيرها للموازنة.

### الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً على:

- 1- معرفة كيفية إقرار الموازنة وتطورها
- 2- معرفة السلطة التي تتولى إقرار الموازنة
- 3- الطبيعة الحقوقية لقانون الموازنة العامة للدولة
- 4- معرفة صلاحيات السلطة التشريعية في إقرار الموازنة
- 5- معرفة دلائل رفض الموازنة ونتائجه
- 6- معرفة مراحل إقرار الموازنة في سورية وإصدارها



## أولاً: ماهية حق إقرار الموازنة وتطوره

تعد الموازنة العامة للدولة الخطة المالية الأساسية السنوية التي تتضمن تقدير نفقاتها وإيراداتها وأمام هذه الحقيقة لابد للسلطة التشريعية أن توافق على هذا التقدير، بالتالي لابد لها أن تجيز للحكومة صرف النفقات وجباية الإيرادات إلى سنة مقبلة بما يؤمن استمرار سير المصالح الحكومية ويحقق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية، ولابد للسلطة التشريعية أن تراقب الحكومة عند تنفيذها للموازنة ليحكم على أداءها وعلى مدى تحقيقها للأهداف التي سعت إلى تحقيقها عند تحضيرها للموازنة. وعلى هذا الأساس فإن دورة الموازنة تمر بعدة مراحل متتابعة هي مرحلة الإعداد، ومرحلة الإقرار، ومرحلة التنفيذ، ويرافق هذه المراحل جميعاً عملية رقابة على تنفيذ هذه الموازنة ويغلب على المرحلتين الأولى والثالثة الطابع الإداري، بينما يغلب على عملية الإقرار والرقابة على التنفيذ الطابع القانوني بسبب تصدي السلطة التشريعية لعملية الإقرار ولكون الرقابة عملية قانونية بالدرجة الأولى ولكونها منوطة بالسلطة التشريعية من حيث المبدأ.

### 1. ماهية حق المصادقة على الموازنة:

إن إقرار الموازنة يعني العملية التي يتم بموجبها رفع مشروع الموازنة المقدم من الحكومة إلى السلطة التشريعية لدراسته ومناقشته وإدخال التعديلات عليه إن أمكن والتصديق عليه وإصداره قبل الانتقال إلى مرحلة التنفيذ.

وبما أن الموازنة هي عبارة عن جدولين الأول يمثل نفقات الدولة والثاني يمثل إيراداتها، فإن الموازنة تعني التصديق على كل من هذين الجدولين، وبالتالي فإن المصادقة على الموازنة تعني إجازة مسبقة معطاة من السلطة التشريعية إلى السلطة التنفيذية بصرف النفقات وجباية الإيرادات مدتها سنة على السلطة التنفيذية أن تنفذ هذه الإجازة خلالها، تصبح بانقضائها عديمة الأثر والمفعول.

طالما أن عملية إقرار الموازنة تعني موافقة البرلمان للحكومة على تنفيذ الموازنة، فإن هذه الموافقة لكي يكون لها معنى فيجب أن تصدر في الأحوال العادية قبل تنفيذ الحكومة لهذه الموازنة، وهذا يعبر عنه بقاعدة مفادها أسبقية الإقرار على التنفيذ، فلو جاز أن تنفذ الموازنة قبل عرضها على البرلمان وموافقته عليها لأدى ذلك إلى سلب حق السلطة التشريعية في عملية الإقرار وجعل هذه العملية مجردة من

مضمونها وجعلها إقراراً لواقع مفروض عليها، مما يضعف من فاعلية ودور السلطة التشريعية ودورها في إقرار الموازنة لأن قيامها في تلك العملية بعد بدء السلطة التنفيذية في تنفيذه الموازنة أو بعد الانتهاء من تنفيذها سيجعل السلطة التشريعية مضطرة إلى القبول بأرقامها دون أي تعديل وسيجعل عملية رفضها مستحيل، ومع ذلك فإن تأخر البرلمان في إقرار الموازنة لما بعد بدء السنة المالية يستدعي اللجوء إلى ما يسمى بالموازنة الاثني عشرية أي استمرار العمل بالموازنة القديمة<sup>1</sup>.

لا يعني ذلك أن عمل السلطة التشريعية في إقرار الموازنة هو عمل قانوني بحت، فعملية الاقرار معناً اقتصادياً أيضاً، فعند دراسة البرلمان للموازنة العامة على أعضائه بصفتهم ممثلين للشعب أن يوازنوا بين رغبات هذا الشعب وإمكاناته، لذا فإن موافقة البرلمان على أي نفقة أو رفضها أو تعديلها يجب أن تبنى على تقدير ناشئ من عناصر اقتصادية مختلفة. ويمكن الحصول على هذا التقدير بترتيب تنازلي للمنافع الحدية التي تنتج من النفقات الممكنة المختلفة، وبعد ذلك يتم قياس المنافع الحدية المتأصلة في كل مجموعة من النفقات الممكنة مقابل التضحية الحدية التي تنشأ عن الضرائب الكلية التي يمكن أن تتضمنها كل تلك المجموعات<sup>2</sup>. وبالتالي لا يمكن دراسة النفقات بمعزل عن الإيرادات التي سوف تمويلها.

## 2. نشوء حق السلطة التشريعية في إقرار الموازنة وتطوره:

يعود حق السلطة التشريعية في اعتماد الموازنة العامة إلى تطور طويل بدأ منذ عام 1314، فبعد أن كان يسود سابقاً مبدأ الاختلاط بين شخصية الحاكم والشخصية الاعتبارية للدولة، بدء التمييز بين هاتين الشخصيتين وبالتالي التمييز بين مالية الحاكم ومالية الدولة، هذا التمييز هو الذي دفع إلى ضرورة وجود موازنة لها وضرورة إقرارها من قبل السلطة التشريعية، فمنذ التاريخ السابق ذكره بدأت تعرف الدولة مبدأ ضرورة الأذن بالنفقات وتحصيل الضرائب، إلا أن هذا المبدأ لم يحترم في ذلك الوقت<sup>3</sup>. وقد بدء باحترامه منذ إعلان الملك الإنكليزي شارل الأول عام 1628 وثيقة إعلان الحقوق التي أكد فيها على عدم شرعية أي ضريبة دون موافقة السلطة التشريعية، ثم أتى الملك وليم الثالث وأكد على هذا الحق الشعبي عندما أصدر في عام 1688 "دستور الحقوق"، الذي نفى الشرعية عن كل ضريبة لا تحدد السلطة التشريعية مسبقاً مقدارها وكيفية جبايتها وموعدها فكان أعضاء السلطة التشريعية لا يوافقون على جباية الضريبة ولا

<sup>1</sup> - د. عطية عبد الواحد، مرجع سابق، ص 162.

<sup>2</sup> - Musgrave and Pexcock op.cit, P19.

<sup>3</sup> - د. عطية عبد الواحد، مرجع سابق، ص 156.

يحددون كميتها قبل معرفة على ماذا سوف تنفقها المملكة وبالتالي أصبح البرلمان يسقط النفقات التي لا يقر الضرائب اللازمة لتمويلها.

دعمت السلطة التشريعية في بريطانيا بعد ذلك صلاحياتها هذه عندما جعلت مفعول قراراتها الخاصة بالإذن بالإنفاق لمدة معينة، وأصبح الملك مضطراً لعرض النفقات كل سنة على البرلمان لتجديد موافقته عليها وإقراره لها، أما الموافقة على الإيرادات فكان لها صفة شخصية متعلقة بشخص الملك، وهكذا نشأت فكرة الموازنة باعتبارها إجازة دورية تمنحها السلطة التشريعية إلى الحكومة بالجباية والاتفاق، وانتقلت منها إلى باقي دول العالم<sup>4</sup>.

أما في فرنسا فلم تعرف مفهوم الموازنة حتى قيام الثورة الفرنسية عام 1879، إذ صدر بعدها الإعلان الفرنسي للحقوق وتضمن الدستور الفرنسي لعام 1791 لأول مرة العناصر الخاصة بقانون الموازنة ومعناها الدقيق<sup>5</sup>. وبعد ذلك تأكد حق البرلمان في ضرورة إقرار الموازنة وارتفع إلى مستوى الحق الدستوري، كما أكد على ذلك الدستور السوري لعام 1973 والقانون المالي الأساسي الذي ألزم الحكومة بتقديم مشروع الموازنة إلى مجلس الشعب لإقراره قبل شهرين على الأقل من بدء السنة المالية<sup>6</sup>.

<sup>4</sup> - د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص 400.

<sup>5</sup> - د. عطية عبد الواحد، مرجع سابق، ص 156.

<sup>6</sup> - المادة /70-77/ من الدستور السوري الصادر عام 1973. والمواد من/15 حتى 19 / من القانون المالي الأساسي.

## ثانياً: السلطة التي تتولى إقرار الموازنة



تعود سلطة التصديق على الموازنة الدولة إلى السلطة التشريعية، وقد ترسخت هذه القاعدة نتيجة نضال طويل لهذه السلطة كما وجدنا سابقاً، فالسلطة التشريعية هي التي تتولى حصراً في جميع دول العالم أمر القيام بعملية إقرار الموازنة العامة للدولة وذلك لتدعيم حقوق ممثلي الشعب السياسية في توجيه إدارة شؤون البلاد.

لا تثير عملية إقرار الموازنة من قبل السلطة التشريعية أي إشكال عندما تكون هذه السلطة مكونة من مجلس واحد، كما هو الحال في سورية ولبنان وتركيا والكثير من دول العالم<sup>7</sup> ولكن المشكلة تبرز عندما تكون هذه السلطة مكونة من مجلسين كما هو عليه الحال في كل من مصر وفرنسا وإنكلترا والولايات المتحدة الأمريكية<sup>8</sup>.

وأمام هذا الواقع هنالك أسلوبين لحل هذه المشكلة، الأسلوب الأول يساوي بين المجلسين في حق كل منهما في إقرار الموازنة كما هو الحال في الاتحاد السويسري والاتحاد السوفيتي السابق فإن وقع خلاف بين المجلسين على الموازنة يتم تشكيل وفد في كلا المجلسين للاتفاق على نقاط الخلاف بينما حتى يتم الاتفاق عليها وتتم عملية الإقرار من كلا المجلسين<sup>9</sup>. والأسلوب الثاني يولي سلطة أعلى في عملية الإقرار للمجلس الأكثر تمثيلاً للشعب (مجلس العموم في بريطانيا أو الجمعية الوطنية في فرنسا) باعتبار أن أعضائه منتخبون مباشرة وبشكل كامل من الشعب وعلى أساس نائب واحد لعدد معين من السكان، في حين أن قسماً من أعضاء المجلس الآخر يعيرون تعييناً كمجلس اللوردات البريطاني ومجلس الشورى المصري كما أن أعضاء هذا المجلس قد لا يمثلون كل الفئات الشعبية كما هو الحال في بريطانيا، فإذا

<sup>7</sup> - د. فوزي عطوي، المالية العامة مرجع سابق، ص 295.

<sup>8</sup> - د. فوزت فرحات، مرجع سابق، ص 156.

<sup>9</sup> - د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص 545.

وقع خلاف بين المجلسين عند مناقشة مشروع الموازنة العامة المقدم من الحكومة فإن حق المجلس الثاني يقتصر على مناقشة هذا المشروع ووضع الملاحظات عليه دون حقه في إقرار المشروع أو رفضه<sup>10</sup>، فلا يحق لمجلس اللوردات البريطاني تعديل أو رفض مشروع الموازنة ويقتصر دوره على التصديق عليه خلال مدة شهر من إقراره في مجلس العموم. ففي فرنسا يعود حق إقرار الموازنة إلى الجمعية الوطنية أولاً التي تبدي رأيها فيه خلال أربعين يوماً ثم ترسل المشروع إلى مجلس الشيوخ الذي يقدم قراره فيه خلال خمسة عشر يوماً وعند وجود خلاف بين المجلسين على المشروع يحق لرئيس الوزراء دعوة لجنة مختلطة من المجلسين للتوفيق بين الآراء المتعارضة فإذا لم تتمكن من اقتراح التعديل عادت السلطة النهائية في إقراره إلى الجمعية الوطنية<sup>11</sup>.

### ثالثاً: الطبيعة الحقوقية لقانون الموازنة العامة للدولة

طالما أن السلطة التشريعية هي التي تقوم بإقرار مشروع الموازنة المقدم من الحكومة مثله مثل أي مشروع قانون آخر مقدم إليها ولا يصبح قانوناً إلا بعد مناقشته من قبلها، فهل تختلف طبيعة هذا القانون عن غيره من القوانين الأخرى التي تقرها هذه السلطة؟



أمام هذا التساؤل انقسم الفقهاء إلى قسمين: الأول اعتبر الموازنة ليست إلا قانوناً من حيث الشكل باعتبارها تصدر بصك له صفة القانون شكلاً ولا يتضمن صفة القانون موضوعاً لأنها ليست سوى خطة مالية وتقديراً حسابياً لنفقات وإيرادات الدولة لمدة سنة، والثاني اعتبر الموازنة قانوناً من حيث الشكل والمضمون وذلك لكونها تصدر عن السلطة التشريعية ولا يمكن للحكومة تنفيذها قبل المصادقة عليها من قبلها وكونها

<sup>10</sup> - د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص 470.

<sup>11</sup> - د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص 546. د. فوزت فرحات، مرجع سابق، ص 161.

أيضاً لا تلغى ولا تعدل إلا بقانون وأنها تتضمن إضافة إلى تقدير للنفقات والإيرادات نصوصاً قانونية أخرى شأنها شأن القوانين الأخرى<sup>12</sup>.

والبعض الآخر فرّق بين الموازنة ذاتها باعتبارها صكاً إدارياً يعبر عن برنامج عمل الحكومة لمدة سنة و لا يتضمن قواعد دائمة وبين قانون الموازنة والذي لا يمكن اعتماده إلا وفق الإجراءات التي تعتمد بموجبها القوانين، والحقيقة أنها قانون من طبيعة خاصة يجمع بين العمل التشريعي والعمل الإداري كي يتناسب وطبيعة الموازنة وذلك للأسباب التالية:

1. إن قانون الموازنة هو قانون مؤقت بطبيعته ينتهي مفعولة بانتهاء سنة تنفيذ الموازنة، بينما القوانين الأخرى فهي قوانين دائمة لا يمكن أن ينتهي مفعولها إلا بإلغائها أو تعديلها بقانون مماثل.

2. إن قانون الموازنة يحمل معنى التخمين والتقدير لمضمونها، فهو عبارة عن تقدير لكمية النفقات والإيرادات لمدة سنة، بينما القوانين الأخرى فهي تحمل معنى الإلزام ولا تحمل معنى التقدير.

3. إن الموازنة تصدر بقانون حكماً في معظم دول العالم كما هو عليه في سوريا، أي أنه لا يمكن أن يصدر قبل أن يناقش ويقر من السلطة التشريعية، وبالتالي لا يمكن أن يصدر دون مروره أولاً على هذه السلطة حتى ولو كان لرئيس الوزراء فيها سلطة التشريع أو لرئيس الجمهورية كما هو عليه الحال في سوريا، فلا يمكن أن تصدر الموازنة في سوريا إلا بقانون ولو كان لرئيس الجمهورية سلطة التشريع وفق المادة /111/ من الدستور.

4. إن القوانين عادة يقترح مشروعاتها من أعضاء مجلس الشعب أو من أعضاء الحكومة، بينما قانون الموازنة فيجب أن يأتي مشروعة من الحكومة ولا يمكن للسلطة التشريعية أن تصدر حق السلطة التنفيذية في عملية إعداد وتحضير مشروع الموازنة.

5. القوانين العادية لا يمكن أن تعدل إلا من قبل السلطة التي أقرتها، إلا أنه ونظراً للطبيعة الخاصة للموازنة فيمكن للسلطة التنفيذية سواء لوزير المالية أم لرئيس الوزراء أن يكون لها حق تعديل قانون الموازنة وذلك بإجراء المناقشات بين أبوابها وأقسامها لمواجهة الظروف التي يمكن أن تطرأ عند تنفيذها<sup>13</sup>، وحتى ولو لم يعطى هذا الحق إلا من بنود وفقرات الباب الواحد كما هو الحال في مصر<sup>14</sup>.

<sup>12</sup> - د. محمد خير العكام ود. يوسف شباط، مرجع سابق ص 418.

<sup>13</sup> - د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص 473. د. فوزي عطوي، مرجع سابق، ص 397.

<sup>14</sup> - د. أحمد جمال الدين موسى، مرجع سابق، ص 84.

6. إن اعتماد قانون الموازنة لا يمكن أن يتم إلا باباً باباً، فيتم التصديق على أبواب نفقات الموازنة أولاً ومن ثم يتم التصديق على أبواب إيراداتها، بينما لا يتم تصديق القوانين الأخرى بهذا الترتيب.

### رابعاً: صلاحيات السلطة التشريعية في إقرار الموازنة

هنالك الكثير من الأسباب التي تدعو إلى تقييد صلاحية السلطة التشريعية في عملية إقرار الموازنة فعندما كان دور الدولة يقتصر على دور الدولة الحارسة كان أعضاء السلطة التشريعية يلمون بأوجه الإنفاق العام المحدودة، ولكن بعد أن أصبحت دولة راعية متدخلة وازداد حجم النفقات العامة وتنوعت أهدافها وأصبح إمام أعضاء السلطة التشريعية بأوجه الإنفاق العام من الصعوبة بمكان، لذلك أصبح لابد من تقييد صلاحية أعضاء السلطة التشريعية في تعديل مشروع الموازنة عند مناقشته من قبلهم خاصة وأن هذه السلطة قد تفتقر إلى الأعضاء المتخصصين الملمين بالأمور المالية والاقتصادية وبتأثيرات هذه النفقات من الناحية المالية والاقتصادية والاجتماعية، لذلك اتفقت معظم تشريعات العالم على مسألة تقييد صلاحيات السلطة التشريعية في ذلك، ففي انكلترا مثلاً يقتصر عمل مجلس العموم على قبول مشروع الموازنة أو رفضها دون حقه في تعديل هذا المشروع، وفي فرنسا فإن الدستور يسمح بإجراء التعديلات من السلطة التشريعية التي لا تؤدي إلى تخفيض النفقات أو إلغائها.

أما في الولايات المتحدة الأمريكية فلا يوجد أي قيد على السلطة التشريعية في تقديم أي اقتراح تعديل على مشروع الموازنة المقدم من الحكومة.

بينما في سورية فقد أخذت موقفاً وسطاً بين تقييد مبادرة السلطة التشريعية في التعديل وبين توسيع هذه السلطة، فلجنة الموازنة الحسابات التي تدرس مشروع الموازنة فيها يسمح لها بالتعديل، ولكن ضمن القيود التالية:

1. يجب ألا تؤدي عملية التعديل إلى زيادة مجموع الإيرادات أو مجموع النفقات كي لا تخل بمبدأ توازن الموازنة ولا تخل بالرقم الإجمالي للموازنة.

2. إن جميع الطلبات التي تقترح زيادة النفقات أو إحداث نفقات جديدة أو تخفيض الإيرادات لا تقبل مجردة بل لابد لصاحب الاقتراح من أعضاء السلطة التشريعية أن يبين وسائل تنفيذه.

3. يجب أن تقدم اقتراحات التعديل إلى لجنة الموازنة والحسابات قبل أن تنتهي هذه اللجنة من وضع تقريرها النهائي، ولا يبحث المجلس بأي اقتراح لم يقدم إلى اللجنة مسبقاً<sup>15</sup>.

### خامساً: رفض الموازنة ونتائجه

يدل رفض الموازنة على وجود أزمة ثقة متبادلة بين السلطتين التنفيذية والتشريعية، وتكون النتيجة أحد أمرين، إما استقالة الحكومة أو حل السلطة التشريعية<sup>16</sup>، والنظام السياسي في الدولة هو الذي يحد ماذا سينتج عن هذه الأزمة، ففي النظام البرلماني غالباً ما ينتج عنها استقالة الحكومة، وفي النظام الرئاسي عادة رئيس الدولة أو رئيس الحكومة هو الذي يحدد النتيجة التي يراها مناسبة.

ومن الأمثلة التاريخية على ذلك ما حدث في فرنسا، فقد أدى رفض الموازنة من الجمعية الوطنية فيها عام 1877 إلى حجب الثقة على الحكومة مما أجبر رئيس الجمهورية يوم ذاك على تغيير الحكومة، كما استعمل مجلس الشيوخ الفرنسي حجة رفض إقرار اعتمادات إضافية للموازنة وسيلة لإجبار الحكومة على الاستقالة، إذ وافق ذلك المجلس على الاعتمادات نفسها من أجل تمويل الحملة على مدغشقر عام 1896 بعد تغيير الرئيس لتلك الحكومة. وفي بريطانيا أدى رد الموازنة عام 1873 من قبل السلطة التشريعية إلى حل الملك للمجلس النيابي الذي صادق على الموازنة بعد إجراء انتخابات جديدة<sup>17</sup>، وفي بروسيا عام 1862 أدى رفض الموازنة المقدمة من بسمارك من قبل مجلسه الأول إلى تنفيذها بعد تصديقها من مجلس الأعيان فقط دون أن تضطر الحكومة إلى الاستقالة، وفي تركيا أدى رفض موازنة رئيس الحكومة ديميريل إلى استقالة حكومته التي أعاد تأليفها بعد ذلك واستبعد منها وزير المالية فقبل مجلس التشريعي الموازنة نفسها عام 1970، وفي كندا عام 1974 أدى رفض الموازنة إلى حل المجلس التشريعي<sup>18</sup>، وفي مصر يؤدي رفض السلطة التشريعية للموازنة إلى سحب الحكومة لهذه الموازنة وغالباً ما يستتبع ذلك تقديمها لاستقالتها أو إلى إقالة البرلمان نفسه وإجراء انتخابات جديدة<sup>19</sup>.

وفي لبنان لم تجبر الحكومة يوماً على تقديم استقالتها بسبب رفض مشروع الموازنة أو المماثلة في إقرارها، وهذا يعود إلى نجاحها على إرضاء رغبات النواب لضمان تصديق أكثرية مجلس النواب عليها

<sup>15</sup> - لمزيد من التفاصيل انظر: د. محمد خير العكام ود. يوسف شباط، مرجع سابق، ص 509 وما بعد.

<sup>16</sup> - د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص 560.

<sup>17</sup> - د. فوزت فرحات، مرجع سابق، ص 173.

<sup>18</sup> - د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص 560.

<sup>19</sup> - د. فوزت فرحات، مرجع سابق، ص 173.



وإلى سياسة مد الجسور التي تتبعها الحكومة من اللجنة المالية المختصة في المجلس في دراسة مشروع الموازنة للاتفاق على مشروع متفق عليه من كلا السلطتين<sup>20</sup>.

وفي سورية لم تلجأ السلطة التشريعية يوماً إلى رفض مشروع الموازنة، ولعل الأسباب التي دعت إلى ذلك في ظل دستور عام 1973 والنظام الداخلي لمجلس الشعب الحالي هي:

1. إحالة مشروع الموازنة المقدم من الحكومة قبل إقراره من المجلس التشريعي إلى لجنة الموازنة والحسابات لدراسته والتي لها الحق في إجراء التعديلات عليه وطرح مشروعها المعدل إلى المناقشة من قبل أعضاء المجلس والتصديق عليه، فطالما لها الحق في إدخال التعديلات عليه فلا حاجة لها إلى رفضه إلا إذا كانت الغاية من ذلك سياسية بحتة وهي إجبار الحكومة على الاستقالة.

2. لم يتضمن الدستور السوري أي نص يتعلق برفض الموازنة من مجلس الشعب وهذا يعني أنه لا يجوز له الوصول إلى هذه النتيجة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإنه حتى لو تم ذلك فإن لا يعد إلزاماً على الحكومة لتقديم الاستقالة، ففي النظام الدستوري السوري يعد مجلس الوزراء الذي يقدم مشروع الموازنة إلى مجلس الشعب مسؤولاً أمام رئيس الجمهورية وليس أمام مجلس الشعب، كما أنه لم يعط الدستور لمجلس الشعب حق حجب الثقة عن الوزارة أو أحد الوزراء إلا وفق أصول خاصة حيث يستلزم ذلك تقديم طلب خطي من قبل خمس أعضاء المجلس ولا تتم حجب الثقة إلا بأغلبية أصواته وبالتالي لا يعد رفض الموازنة حجباً للثقة عن الوزارة<sup>21</sup>.

3. التركيبة الحزبية لأعضاء مجلس الشعب، ففي سوريا حزب البعث العربي الاشتراكي بموجب المادة 8/ من الدستور هو الحزب القائد للثورة والمجتمع وبالتالي فإن أغلبية أعضاء الحكومة ومجلس الشعب من هذا الحزب، وبالتالي لا يتصور رفض الموازنة المقدمة من الحكومة إلى مجلس الشعب أصلاً لعدم توفر الأكثرية من باقي الأحزاب والمستقلين للقيام بهذا الإجراء، فقد أرسى هذا الدستور استقراراً سياسياً لا يمكن معه لأحد أن يستهدف إسقاط الحكومة.

<sup>20</sup> - المرجع السابق، ص 173.

<sup>21</sup> - لمزيد من التفاصيل انظر: د. محمد خير العكام ود. يوسف شباط، مرجع سابق، ص 512-513، والنظام الداخلي لمجلس الشعب.

## سادساً: مراحل إقرار الموازنة من مجلس الشعب في سورية وإصدارها

تتألف السلطة التشريعية في سورية من مجلس واحد. وأعضاء هذا المجلس ينتخبون انتخاباً عاماً وسرياً ومباشراً، ويتولى هذا المجلس حق إقرار الموازنة وقد دعت المادة /70/ من الدستور هذا الحق، إذ نصت "يجب عرض مشروع الموازنة على مجلس الشعب قبل شهرين على الأقل من بدء السنة المالية ولا تعد الموازنة نافذة إلا بعد إقرارها من هذا المجلس". وبالتالي فإن هذا النص يجبر السلطة التنفيذية على عرض مشروع الموازنة على مجلس الشعب وبالتالي لا يجوز أن تصدر بمرسوم تشريعي من قبل رئيس الجمهورية وفق صلاحياته التشريعية في المادة /111/ من الدستور لأنه لا بد من عرضها على المجلس بموجب المادة /70/ منه وهذا يؤكد الطبيعة الخاصة لقانون الموازنة، ولكن مقابل حصر حق إقرار الموازنة بالسلطة التشريعية أعطيت الحكومة صلاحيات مالية واسعة وذلك بحقها فتح اعتمادات شهرية مؤقتة وتعديل أحكام قانون الموازنة وقد أكد على ذلك نص المادة /77/ من الدستور، ومواد القانون المالي الأساسي رقم 54 لعام 2006<sup>22</sup>:

أما مراحل اعتماد الموازنة في سوريا فيتم وفق ما يلي<sup>23</sup>:

1. تقديم مشروع الموازنة الموافق عليه من مجلس الوزراء إلى مجلس الشعب مع خطاب من وزير المالية يوضح فيه سياسة الحكومة المالية وأسباب وضع الموازنة بالشكل المقدم إلى المجلس مع دراسة تحليلية لنفقاتها وإيراداتها ومقارنته بموازنة السنوات السابقة.
2. يفسح المجال رئيس مجلس الشعب لأعضاء المجلس للكلام و أبداء ملاحظاتهم ومناقشة وزير المالية في ذلك المشروع، ومن ثم يختم المناقشة ويطرح المشروع مع الملاحظات والمناقشات للتصويت على إحالته مع تلك الملاحظات إلى لجنة الموازنة والحسابات.
3. لجنة الموازنة والحسابات هي إحدى لجان المجلس الدائمة التي تتولى دراسة مشروع الموازنة وإبداء ملاحظاتها عليه وتعديله إضافة إلى دراسة الاعتمادات الإضافية وقانون قطع الحساب، وهي تتألف من /20/ عضواً يراعى عند تكوينها سنوياً اختصاص العضو و رغبته ويتم اختيارهم من قبل مكتب المجلس وفي حال عدم الموافقة عليهم من قبل المجلس يتم انتخاب أعضائها انتخاباً.

<sup>22</sup> - المواد /6/ و/28/ وما بعد من ذلك القانون.

<sup>23</sup> - لمزيد من التفاصيل انظر د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص 550 وما بعد. د. محمد خير العكام ود. يوسف شباط، مرجع سابق ص 507 وما بعد.

4. تدرس هذه اللجنة مشروع الموازنة المقدم من الحكومة ويكون لها صلاحية تعديله وتقديم مشروعها المعدل، والمجلس لا يناقش بعد ذلك المشروع المقدم من الحكومة بل المشروع المقدم من تلك اللجنة.
5. تقدم لجنة الموازنة والحسابات تقريرها المعدل خلال /30/ يوماً، وإذا مرت هذه المدة دون أن تنتهي من عملها وتقدم تقريرها بإمكانها تقديم طلب خطي معلل إلى المجلس لتمديد هذه المدة /10/ أيام أخرى وبعد الموافقة على هذا الطلب من قبل المجلس إذا لم تقدم اللجنة تقريرها يعمد المجلس إلى مناقشة المشروع المقدم من الحكومة.
6. خلال تلك المدة ترسل اللجان الدائمة الأخرى للمجلس بملاحظاتها على المشروع إلى هذه اللجنة مع مندوب عنها لشرح هذه الملاحظات والمقترحات، وللجنة في تلك الفترة مناقشة أي من أعضاء الحكومة في الجزء المخصص له من مشروع الموازنة، وبعد أن تنتهي من عملها تضع تقريرها، الذي يوزع على الأعضاء، ولا يجوز للمجلس أن يناقش هذا التقرير إلا بعد مرور ثلاثة أيام على توزيعه على الأعضاء. وبعد مناقشة هذا التقرير من قبل أعضاء المجلس تقدم اللجنة تقريراً إضافياً إلى المجلس بعد /48/ ساعة من انتهاء مناقشة التقرير الأصلي من قبل الأعضاء وتقديم مقترحاتهم عليه، بعدها يطلع المجلس على تقرير اللجنة الملحق، يختتم رئيس المجلس مناقشة مشروع الموازنة العامة فإذا وافق عليه المجلس بدء المجلس بدراسة أرقام المشروع.
7. بعد ذلك تبدأ مناقشة النفقات وإقرارها أولاً، وبعدها تبدأ بمناقشة الإيرادات وإقرارها، ثم مواد قانون الموازنة، ويسمح في تلك الجلسة للأعضاء بالكلام عن كل قسم لدى طرحه إلى المناقشة شريطة ألا يتكلم العضو أكثر من مرتين ولمدة لا تزيد عن خمس دقائق في كل مرة، ويستثنى من ذلك رئيس اللجنة ومقررها أو من تنتدبه كل لجنة في حال غيابهما، ويتم ذلك بأن يقدم الرئيس أقسام الموازنة لمناقشتها قسماً قسماً، والاقترح على أبوابها باباً باباً<sup>24</sup>.
8. بعد الانتهاء من إقرار أبواب الموازنة ترفع إلى السيد رئيس الجمهورية لإصدارها ومن ثم يتم نشره في الجريدة الرسمية من أجل أن تصبح جاهزة للتنفيذ.
- ومن هذه المراحل يمكن أن نقول أن الدستور والنظام الداخلي لمجلس الشعب قد أوجد توازناً في الصلاحيات المالية بين السلطتين التشريعية والتنفيذية، مما يمنع معه رفض مشروع الموازنة من قبل مجلس الشعب في سورية.

<sup>24</sup> - لمزيد من التفاصيل انظر: النظام الداخلي لمجلس الشعب.

## تمارين:

اختر الإجابة الصحيحة: إقرار الموازنة من اختصاص:

1. لجنة الموازنة والحسابات.

2. مجلس الوزراء.

3. رئيس الجمهورية.

4. السلطة التشريعية.

الإجابة الصحيحة رقم 4.

## الوحدة التعليمية التاسعة عشر

### تنفيذ الموازنة

#### الكلمات المفتاحية:

الوظائف الإدارية - الوظائف التنفيذية - النفقات العامة - محاسب الإدارة - الإيرادات العامة

#### الملخص:

تعد مرحلة تنفيذ الموازنة من أدق مراحل الموازنة وأكثرها أهميةً وتشعباً، فتنفيذ النفقات العامة والإيرادات العامة يكاد يمس كل مواطن من خلال ما تنفقه الدولة من نفقات يكون أثرها في غاية الأهمية على المواطنين أو ما تجببه الدولة من إيرادات تقتطع من أموال المكلفين، فلا بد من جهاز مالي بالغ التنظيم والدقة يتولى تنفيذ الموازنة سواء من حيث جباية إيراداتها أم من حيث صرف نفقاتها أم من حيث ضبط القيود الحسابية للجباية والصرف بشكل يضمن حقوق الخزينة والموظفين.

#### الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً على:

- 1- معرفة مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والتنفيذية
- 2- معرفة كيفية تنفيذ النفقات العامة
- 3- معرفة دور محاسب الإدارة في تنفيذ الموازنة
- 4- معرفة كيفية تنفيذ الإيرادات العامة

مرحلة تنفيذ الموازنة من أدق مراحل الموازنة وأكثرها أهميةً وتشعباً، فتنفيذ النفقات العامة و الإيرادات العامة يكاد يمس كل مواطن من خلال ما تتفقه الدولة من نفقات يكون أثرها في غاية الأهمية على المواطنين أو ما تجببه الدولة من إيرادات تقتطع من أموال المكلفين، فلا بد من جهاز مالي بالغ التنظيم والدقة يتولى تنفيذ الموازنة سواء من حيث جباية إيراداتها أم من حيث صرف نفقاتها أم من حيث ضبط القيود الحسابية للجباية والصرف بشكل يضمن حقوق الخزينة والموظفين، حيث تأتي هذه المرحلة بعد إقرار الموازنة من السلطة التشريعية وإصدار قانونها من قبل رئيس الجمهورية.

وتتألف عملية تنفيذ الموازنة سواءً من ناحية النفقات أو من ناحية الإيرادات من مرحلتين أساسيتين:

### تنفيذ الموازنة



. المرحلة الأولى: وهي مرحلة إدارية وتتمثل باتخاذ القرار اللازم لصرف الاعتمادات وجباية الإيرادات.  
 . المرحلة الثانية: وهي تنفيذية محاسبية تعني تنفيذ القرار الإداري المتضمن تأدية النفقة أو

جباية الإيراد، لذا لا بد من الفصل بين هاتين الوظيفتين أو المرحلتين (الإدارية والتنفيذية) وذلك من أجل ضمان الحماية المال العام وتحديد المسؤوليات.

### أولاً- مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف التنفيذية

إن مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف التنفيذية هو من أهم المبادئ التي تساعد على تنفيذ الموازنة العامة للدولة على أكمل وجه نتيجة استقلال كل من الموظف الإداري والموظف التنفيذي عن بعضهما البعض وعدم تبعية أي منهما للآخر من أجل حماية المال العام.

لذا أخذ المشرع السوري في المادة (14) من النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري الصادر بالمرسوم رقم /488/ لعام 2007 بهذا المبدأ الذي جعل الموظف التنفيذي مستقلاً عن الموظف الإداري حيث يقوم الموظف الإداري (أمر الصرف) وهو أعلى سلطة في الوزارة أو الإدارة أو الهيئة العامة، وهذه السلطة يتولاها الوزير بالنسبة لوزارته والمدير بالنسبة لإدارته وله أن يفوض هذه

الصلاحية إلى معاونيه، كما يقوم مقامه في الوحدات الإدارية المحلية صاحب أعلى سلطة وهو المحافظ، وتشمل سلطة اتخاذ القرار كلاً من النفقات والإيرادات.

فبالنسبة إلى تنفيذ النفقات العامة يعقد أمر الصرف النفقة ويخلق الدين في ذمة الدولة المالية وفقاً للقوانين والأنظمة النافذة، لكن عليه أن يقوم القرار الذي يتخذه فيختار الوسيلة المالية الأفضل لسد حاجات الإدارات التي يشرف عليها، ثم يحدد حقوق أصحاب الاستحقاق بتصفية النفقة ويأمر أخيراً بصرف النفقة، أما بالنسبة للإيرادات فيقوم الموظف الإداري بتحقيق الإيراد وترتيب الدين في ذمة المكلف تجاه الدولة ولا أهمية هنا لعملية تقويم القرار الإداري وتقدير مدى الفائدة من تنفيذه إذ يتوجب عليه هنا أن يجبي الأموال التي قدرت في موازنة الدولة العامة حتى ولو تجاوزت المبلغ المطلوب.

أما المحاسب، فمهمته تنفيذ أوامر الجباية وتغطية الإيرادات العامة وكذلك صرف النفقات العامة بعد التأكد من الأوراق الثبوتية المطلوبة للإنفاق، ومن قانونية عملية الإنفاق، وبذلك يكون عمله مكماً لعمل الموظف الإداري، فهو مستقل في عمله ويحق له عدم تنفيذ الأوامر الصادرة إليه عند عدم نظاميتها وقانونيتها، ويسميه وزير المالية أو يوافق على تسميته في مختلف وزارات الدولة وإداراتها، ويمثل المحاسب وزير المالية ويستمد سلطته من صلاحياته لذلك فهو مستقل عن عمل الموظف الإداري ولا يتبع له وغير ملزم بالموافقة على قراراته عند عدم تقيده بالقوانين والأنظمة.

ولمبدأ الفصل بين الوظيفة الإدارية والوظيفة المحاسبية أسباب عديدة وهامة وهي:

1 . الرقابة على الأموال العامة: لمنع التلاعب والاختلاس والتواطؤ حيث يمنع هذا المبدأ من يقوم بعقد النفقة وتصفياتها وصرفها أن يقوم بنفسه بدفعها.

2 . الرقابة على حسن تنفيذ الموازنة: حيث يمسك كل من الموظف التنفيذي والإداري قيوداً مستقلة ويمكن بسهولة اكتشاف مواطن الخطأ من خلال مطابقة هذه القيود مع بعضها.

3 . التنسيق في تمويل صناديق الدولة المختلفة والتوحيد في حسابات هذه الصناديق: فوزير المالية وبواسطة محاسبه يشرف وحده على تطبيق مبدأ الفصل على جميع الأموال التي تدخل خزينة الدولة أو تخرج منها، ويتيح هذا التمرکز في السلطة إطلاع الوزير على حالة مختلف صناديق الدولة ويعطيه سهولة في تحريك النقود من الصندوق الملىء إلى الصندوق العاجز حسب الحاجة.

4 . التمييز في المسؤولية بين صاحب سلطة اتخاذ القرار والمحاسب: فلا يكون الموظف الإداري مسؤولاً سوى مسؤولية تأديبية بينما تكون مسؤولية المحاسب تأديبية ومدنية ويلحق المحاسب بالتعويض عن الضرر من ماله الخاص الحالي والمستقبلي.

## ثانياً - تنفيذ النفقات العامة

إن عملية تنفيذ الموازنة العامة تتعلق بأمرين هما تنفيذ النفقات العامة وتنفيذ الإيرادات العامة ولذلك فإن تطبيق مبدأ الفصل بين الوظيفة الإدارية والتنفيذية (المحاسبية) يجد مكاناً له في الجهتين معاً (تنفيذ النفقات وتنفيذ الإيرادات).

إن وجود الاعتماد في الموازنة لا يعني تنفيذ النفقات ذلك لأن هذا التنفيذ مقيد بقواعد عامة وتعليمات عدة تهدف إلى التأكد من قانونية النفقة وقمع التلاعب والإساءة إلى الأموال العامة وهذه القواعد العامة هي:

- وجود علاقة قانونية بين الدولة و دائئها.

- أن تتأكد الدولة من قيام الدائن صاحب العلاقة بالعمل المطلوب منه.

- أن يقوم الموظف الإداري بإصدار الأمر إلى المحاسب لدفع قيمة النفقة المتوجبة.

- أن يتم دفع الدين من دين الخزينة بعد تأشيرة الموظف المختص.

لذا يمكن القول إن تنفيذ النفقات يمر بثلاث مراحل إدارية وهي (عقد النفقة - تصفيتهما - الأمر بدفعها) ومرحلة محاسبية وهي (دفع النفقة) وقد بين القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 54/ لعام 2006 هذه المراحل كما يلي:

أ- **عقد النفقة:** هي الواقعة التي تولد التزاماً في ذمة الدولة تجاه شخص ما، أما النظام المحاسبي و المالي لجهات العامة ذات الطبع الإداري فقد عرّفها بأنها: "الواقعة التي تنشئ الالتزام في ذمة الجهة العامة".

أ. أنواع عقد النفقات:

\* عقود نفقة دائمة: كتعيين الموظفين تتجاوز السنة المالية التي أبرم العقد خلالها فهي ذات صفة دائمة وثابتة تتحدد بشكل تلقائي دون حاجة لإبرام عقد جديد. .

\* عقود نفقة مؤقتة: فهي التي ينتهي مفعولها بتنفيذ الغاية التي أبرمت من أجلها كعقد نفقة لتنفيذ مشروع معين أو شراء حاجة معينة

\* أعمال بمثابة عقد نفقة: كقيام السلطة التشريعية بأعمال ذات صفة إدارية وإصدار القوانين الناظمة لشؤون العاملين التابعين لها مثل زيادة رواتب الموظفين أو التعويض عن الكوارث الطبيعية، فهي ترتب التزاماً على الدولة ولكنها ليست بحاجة إلى صدور قرار عن السلطة التنفيذية.

\* أعمال بطبيعتها عقد نفقة: كما لو استدعت إحدى المحاكم شاهداً في قضية معروضة عليها وصرفت له بدل الانتقال وهو في واقع الحال عقد نفقة.



ب- شروط عقد النفقة :

1) أن تكون معقودة من الجهة صاحبة الاختصاص: ويعني ذلك أن يقوم بعقد النفقة الموظف صاحب الصلاحية للقيام بهذا العمل وهو عادة الوزير في وزارته والمدير في إدارته وقد نصت المادة (10) من النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري أنه يتولى عقد النفقة:

-الوزير بالنسبة لنفقات وزارته والجهات التابعة له.

-رئيس مجلس الشعب ورئيس مجلس الوزراء ووزير شؤون رئاسة الجمهورية كل بالنسبة لنفقات جهته.

-المحافظ بالنسبة لنفقات المحافظة بجميع إداراتها.

-رؤساء البعثات الدبلوماسية في الخارج.

-رؤساء البلديات بالنسبة لنفقاتها.

-مدراء الهيئات والإدارات العامة ذات الاستقلال المالي والإداري.

-كل من منحه القانون سلطة عقد النفقة وذلك بالنسبة لجميع الجهات الأخرى.

وقد أعطى هذا النظام لعائد النفقة الحق بأن يفوض اختصاصاته إلى الموظفين الخاضعين لإشرافه على أن يكونوا ممن يشغلون وظيفة من الفئة الأولى.

وهناك فرق بين حالة عقد النفقة بدون اعتماد أو تجاوز الاعتماد وحالة حدوث عقد النفقة من جهة غير مختصة.

في الحالة الأولى: يعد عقد النفقة صحيحاً ويترتب الدين في ذمة الدولة ويترتب عليه حق محاسبة الموظف.

أما في الحالة الثانية: فيعد عقد النفقة باطلاً ابتداءً ولا يترتب التزاماً معيناً في ذمة الدولة.

2) أن يتقيد العاقد بالاعتماد المفتوح في الموازنة: فلا يجوز من حيث المبدأ أن تعقد نفقة بمبلغ يفوق الاعتماد المخصص لها في الموازنة، كما لا يجوز أن تعقد نفقة على اعتماد مخصص لنفقة غيرها.

ويرد على هذا المبدأ الاستثناءات تتعلق بالإعانات والهيئات - المنح - النفقات الإلزامية.

ويجب أن يتقيد عاقد النفقة بالمبلغ المحدد له بالموازنة وتخرج عن هذا الشرط عادة اعتمادات التعهد لتنفيذ مشروع خلال سنوات عديدة وفي هذه الحالة تعقد النفقة على كلفة المشروع كاملة على أن تبقى اعتمادات الدفع السنوية ضمن حدود المبالغ المخصصة في الموازنة.

وفي حال تجاوز عاقد النفقة الاعتمادات المخصصة أو إذا عقد نفقة دون أن يكون لها اعتماد في الموازنة، يظل عقد النفقة قائماً ومن ثم تلتزم الدولة بالدفع طالما صدر العقد عن الجهة المختصة بعقده غير أن دفع النفقة إلى الدائن لا يمكن أن يتم إلا بعد فتح الاعتماد اللازم في الموازنة.

وعلى ذلك يمكن القول إنه في حال عقد النفقة بدون اعتماد أو في حال تجاوز الاعتماد تكون هذه النفقة ذات قيمة قانونية بالنسبة للأفراد ذوي النية الحسنة حيث لا يفترض بمن يتعامل مع الدولة أن يكون على علم مسبق بوضعية الاعتمادات لمعرفة وجودها من عدمه ويحق للإدارة محاسبة الموظف المسؤول عن ذلك في تلك الحالة.

3) عدم صرف الاعتماد لغير الوجه الذي خصص له: فلا يمكن عقد نفقة لشراء أجهزة الحاسب أو استئجار عقار على اعتماد مخصص لرواتب الموظفين وحفاظاً على هذا الشرط أوجب القانون أن ترافق معاملة عقد النفقة بحجز الاعتماد المخصص لها.

4) ألا يترتب التزام على السنوات القادمة: يجب أن يقتصر عقد النفقة من حيث آثاره على السنة المالية التي يجب أن تصرف خلالها النفقة باستثناء عقود تعيين الموظفين والعمال وعقود العمل والإيجار والصيانة والتوريد ولكن عندما تتجاوز مدة هذه العقود الثلاث سنوات وحتى الخمس سنوات فلا بد من موافقة وزارة المالية عليها وعندما تزيد عن خمس سنوات لا بد أن تصدر بمرسوم وفي كل الأحوال يجب أن يرصد لها الاعتماد المخصص في موازنة كل سنة.

5) أن يحمل تأشيرة المحاسب المختص: للتأكد من قانونيته وتوافر الشروط السابقة.

#### ب . تصفية النفقة:

وهو ثبوت ترتب الدين على الجهة الإدارية وتحديد مقداره واستحقاقه وعدم سقوطه بالتقادم أو بأي سبب آخر، ويتولى تلك العملية الموظف الإداري المختص من تلقاء نفسه أو بناءً على طلب من الدائن الذي يجب أن يقدم المستندات المؤيدة لحقه ويجب التثبت من الدائن الذي طالب بالمبلغ بأنه صاحب الاستحقاق فعلاً وهل قام الدائن بالواجبات والأعمال و الالتزامات التي تعهد بها حسب القوانين والأصول وما إذا كان المبلغ المطلوب قد استحقه فعلاً.

فتخضع تصفية النفقة لشروط ثلاثة رئيسية هي:

1) إبرام عقد نفقة سابق: فتصفية النفقة هي نتيجة لرابطة قانونية سابقة ومنظمة في عقد النفقة ويجب أن لا تجري التصفية إلا بعد التثبت من وجود العقد.

2) استحقاق النفقة: هو قيام الطرف المتعاقد مع الإدارة بتنفيذ أحكام عقد النفقة فلا يجوز تصفيتهما على أساس عقدها فقط.

3) تقديم الأوراق الثبوتية: وهذه الأوراق هي مستندات تثبت وجود العقد المبرم مع الإدارة وقيام المتعهد بالالتزامات المفروضة بموجبه.

### ج- الأمر بصرف النفقة (الأمر بالدفع):

هو أمر خطي يوجهه أمر الصرف إلى المحاسب بدفع مبلغ الدين المحدد ومقداره وماهيته من الاعتمادات المحددة في الموازنة إلى صاحب الحق ويتوجب أن يحتوي الأمر بالدفع، الذي يتخذ شكل مذكرة دفع أو حوالة على جميع الأوراق الثبوتية والوثائق التي تسمح للمحاسب بالتأكد من قانونية النفقة ونظاميتها وأن يتضمن اسم والقسم والفرع والباب والبند والفقرة التي تعود إليها هذا النفقة، ويخضع أمر الصرف إلى تأشيرة المحاسب التي تؤكد صحة المعلومات الواردة فيه ونظاميتها.

د- تأدية النفقة: وهي المرحلة التنفيذية للنفقة والمتمثلة بمرحلة دفع النفقة (صرف النفقة): فيقصد فيها الدفع الفعلي للمبلغ الصادر فيه أمر الصرف إلى صاحب الحق به، ويختص بصرف النفقة المحاسبون ويجب عليهم قبل صرف النفقة التأكد من قانونية النفقة ونظاميتها وتدقيق كافة الوثائق. ويتمتع المحاسب في هذه المرحلة بصفتين:

- فهو مراقب: لا يصرف النفقة إلا إذا تأكد وتحرى عن صحة عقد النفقة وتصفيتهما وأمر صرفها.
- وأمين للصندوق: بدفع النفقة بعد التأكد من الأوراق الثبوتية والتأكد أن المبلغ لا يطالب به شخص آخر.

## ثالثاً - محاسب الإدارة ودوره في تنفيذ الموازنة

يعد محاسب الإدارة أحد أهم أعمدة الرقابة الداخلية على أموال الدولة كونه ممثلاً لوزارة المالية لدى الجهات العامة التي يعمل فيها، إن الدور الرقابي الذي يقوم به محاسب الإدارة هو دور هام تتجلى فيه الرقابة المشروعية والمالية والاقتصادية بصورة واضحة، لذلك لا بد من التعرف على هذا الدور من خلال التقسيم التالي:

## 1- تعيين محاسب الإدارة واختصاصاته ودوره في عملية عقد و صرف النفقة العامة:

لما كان محاسب الإدارة يمثل وزير المالية لدى الجهة التي يعمل فيها فإن إجراءات تعيينه تتم من قبل وزارة المالية خلافاً للأصول المتبعة في تعيين الموظفين العموميين، كما أنه وبحكم وظيفته يمارس عدد من الاختصاصات في مجال الرقابة على المال العام.

### أ- تعيين محاسب الإدارة:

يعين محاسبو الإدارة في كل من وزارات الدولة وإداراتها وهيئاتها العامة والبلديات وسائر جهات القطاع الإداري من قبل وزير المالية، حيث تتولى وزارة المالية إعداد صكوك تسمية محاسبي الإدارة في كافة الجهات العامة في الدولة، وذلك بناءً على اقتراح مديرية الموازنة العامة.

ويجوز أن يكون لكل جهة إدارية محاسب إدارة أو أكثر، كما يجوز لوزير المالية أن يعهد بوظائف محاسب الإدارة ومعاونيه إلى موظفين من الجهة صاحبة العلاقة بالاتفاق معها (في الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي).

إن محاسب الإدارة مسؤول أمام وزير المالية والجهاز المركزي للرقابة المالية عن جميع الأعمال الموكولة إليه، أما معاونو المحاسب ومساعدوه فهم مسؤولون أمامه عن الأعمال المالية التي يكلفهم بها. وتعد مديرية الموازنة العامة في الإدارة المركزية لوزارة المالية المرجع المباشر لجميع محاسبي الإدارات ومعاونيهم.

أما في المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة ذات الطابع الاقتصادي فإن مهمة محاسب الإدارة يتولاها المدير المالي الذي يسمى من قبل وزير المالية ويكون المدير المالي مسؤولاً أمام المدير العام، أما في فروع هذه المؤسسات فإن المدير العام يسمى أحد العاملين في الفروع مسؤولاً مالياً بناءً على اقتراح المدير المالي ويكون مسؤولاً أمام مدير الفرع.

### ب- اختصاصات محاسب الإدارة:

يتم تحديد اختصاصات محاسب الإدارة بموجب قرار من وزير المالية، وهي كما يلي:

#### • في مواضيع الموازنة العامة:

يساعد محاسب الإدارة الجهة التي يعمل لديها في إعداد مشروع موازنتها السنوية وإرسالها إلى مديرية الموازنة العامة في وزارة المالية لدراستها.

#### • إدارة السلف ورقابة المستودعات:

يدير محاسب الإدارة السلف الممنوحة للعاملين في الإدارة أو المتعاقدين معها ويعمل على ملاحقة تسديدها أصولاً، إذ يقوم بدفعها دون أمر صرف مسبق.

كما يمارس المحاسب دور رقابي على موجودات مستودعات الهيئات الإدارية، حيث تعد هذه الموجودات من الأموال العامة المادية، ولا تعني رقابة محاسب الإدارة على موجودات المستودعات إسقاط مسؤولية أمناء المستودعات، بل يبقى هؤلاء محتفظين بمسؤوليتهم الشخصية حسب أحكام نظام مستودعات الجهة الإدارية.

• في مجال تحصيل الإيرادات العامة:

يقوم محاسبو الإدارة بتحقيق وتحصيل الإيرادات العامة الموكولة للإدارة التي يعملون بها ومسك حساباتها وتوريد المتحصلات لخزينة الدولة أو صناديقها الفرعية.

• في مجال الكفالات:

يدخل في مهام محاسبي الإدارة ملاحقة ومراقبة تقديم صكوك الكفالات المقدمة من قبل المتعهدين للجهة الإدارية، ويتأكد المحاسب من صلاحية تلك الكفالات وتسجيلها في السجلات المحاسبية المختصة وحفظها، كما يعمل على فحص الكفالات دورياً بغية التأكد من استمرار صلاحيتها.

## 2- دور محاسب الإدارة في عملية عقد وصرف النفقة:

يقوم محاسب الإدارة بدور رقابي مسبق على صرف النفقات العامة، حيث تعد تأشيرته إشعار بتوافر شروط عقد النفقة السابق ذكرها.

كما يتابع المحاسب أمور تصفية النفقة من خلال تنظيم أوامر الصرف والتأشير عليها، وعليه فإن الوثائق والمستندات المؤيدة لصحة النفقة يجب أن ترسل إليه، حيث يقوم بالتحقق من اتفاق النفقة مع القوانين والأنظمة وأنها عقدت على البند الخاص بها، وأنها ضمن حدود الاعتمادات المخصصة لها في الموازنة العامة، كما يتأكد من استحقاق النفقة المعقودة على الدولة من خلال التثبت أن الخدمة التي تقابلها قد تمت فعلاً، وأنه لا يوجد مانع من تأدية النفقة كلها أو بعضها كالحجز أو الحسم أو التقاص.

ونظراً لأهمية دور محاسب الإدارة في هذا المجال فإن جميع مشاريع صكوك عقد وصرف النفقة يجب أن تعرض عليه أو على المسؤول المالي في الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي للتأشير عليها بما يفيد توفر الاعتمادات اللازمة لها ومن قانونيتها.

ويلعب محاسب الإدارة دوراً هاماً في مجال العقود الإدارية، فهو عضو في لجنة المناقصة والشراء التي يتم تشكيلها من قبل أمر الصرف المختص (الوزير أو المدير العام).

### 3- مسؤولية محاسب الإدارة وآلية حل الخلافات بينه وبين أمر الصرف:

يستمد محاسب الإدارة مسؤوليته من مجمل المهام الموكولة إليه، فهو مراقب أولي لعقد النفقات العامة وأمين لصندوق الجهة الإدارية التي يعمل فيها والمتصرف في الأموال العامة، وبهذا يقع على عاتقه حفظ الأموال العامة من الضياع والتبديد والإهمال والحيلولة دون سقوط ديون الدولة بالتقادم.

كما أن تواصله المباشر مع أمر التصفية والصرف قد يؤدي إلى ظهور بعض الخلافات التي تحتاج للفصل فيها من المرجع المختص وهو وزير المالية كما حدده القانون، مع بعض التفاصيل التي سنتعرض لها تباعاً.

#### أ - مسؤولية محاسب الإدارة:

عدّ المشرع المحاسب مسؤولاً عن كل نفقة تمت إجازتها خلافاً لأحكام القانون، كما فرض على المكلفين بمتابعة تحصيل الديون والموارد الأخرى اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحصيلها واستيفائها بمواعيدها تحت طائلة المسؤولية. وعليه فإن الأضرار أو الخسائر المالية أو المادية التي تنجم عن التصرف الذي يقوم به محاسب الإدارة تجعله معرضاً للعقوبات المنصوص عليها في القوانين النافذة.

ولما كان المحاسب يتبع مباشرة وزير المالية فإنه مسؤولاً أمامه عن كافة المخالفات المالية المرتكبة وهذه المسؤولية مسلكية ومالية، كما أنه يُسأل أمام الجهاز المركزي للرقابة المالية، أما إذا ثبت اقترافه جرمًا جزائياً نتيجة المخالفة المالية فإن المحاسب يحال إلى القضاء الجزائي المختص.

لذا يمكن القول إن مسؤولية المحاسب كبيرة ومتشعبة فهي مسؤولية مسلكية كونه موظف عام، ومسؤولية مالية كونه ضامن وأمين على المال العام بماله وما يملك، وقد ينجم عن ذلك كله مسؤولية جزائية حسب ما يتفق.

#### ب - آلية حل الخلافات بين المحاسب وأمر الصرف:

انتهج الفقه الحديث مبدأ الفصل بين الوظيفة الإدارية المتمثلة بمهام أمر الصرف وبين الوظيفة التنفيذية التي تتجلى بمهام محاسب الإدارة، وقد سار المشرع السوري وفق هذا المبدأ، فمحاسب الإدارة ليس تابعاً لأمر الصرف بل أن عمله مكملاً لعمل أمر الصرف ومستقلاً عنه، وبحق له عدم تنفيذ الأوامر الصادرة إليه عند عدم نظاميتها وقانونيتها إلا ما استثناه المشرع بنص قانوني خاص.

إن حق المحاسب بعدم تنفيذ الأوامر الصادرة إليه يؤدي إلى نشوء نزاع بينه وبين أمر الصرف، وقد عالجته المادة (11) من المرسوم رقم 488 لعام 2007 حالة نشوء النزاع على الوجه التالي:

إذا وقع خلاف بين المحاسب وعاقده النفقة على التأشير تعرض القضية على وزير المالية، فإذا ما استمر الخلاف يبيت فيه الوزير المختص على مسؤوليته شريطة ألا يكون هذا الخلاف ناتجاً عن عدم توفر الاعتماد اللازم لعقد النفقة أو تجاوزه أو عدم ملائمة تبويب النفقة و يعد رأي وزير المالية في هذه الحالة ملزماً لمحاسب الإدارة ويرفع عنه المسؤولية المادية.

وفي جميع الأحوال إذا كان الصك المتضمن عقد النفقة خاضعاً للتأشير من سلطات معينة فلا تكون إجراءات تنفيذه قانونية إلا بعد اقتترانه بتأشير تلك السلطات وضمن القواعد والحدود المنظمة لاختصاصاتها.

كما اشترط المشرع لنفذ إبرام عقود القرض العام موافقة السلطة التشريعية، وتعطى هذه الموافقة لمجلس الوزراء الذي يمارس اختصاصه في عقد القروض ومنحها على أن تكون مخصصة لتمويل مشاريع واردة في الخطة الاقتصادية للدولة.

وجاء في بلاغ رئيس مجلس الوزراء رقم 241/ب -15/4019 لعام 1971: إن صاحب الصلاحية في الإيعاز بعقد النفقات على مسؤوليته هو الوزير المختص فقط، بمعنى أنه لا يجوز لعاقدي النفقة وأمري التصفية والصرف من غير الوزراء استعمال هذه الصلاحية.

وقد أكد المشرع هذا الأمر في المرسوم رقم 489/ لعام 2007، حيث أعطى للمدراء العامين في الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي صلاحية أمر التصفية والصرف إلا أنه في حال قيام خلاف بينه وبين المدقق المختص في هذه الجهات حول مدى توفر شروط عقد النفقة أو عدمه يعرض الموضوع على الوزير المختص للبت فيه على مسؤوليته.

وعلى هذا يمكن القول أن رفض محاسب الإدارة يُعد قطعياً ولا يجوز للوزير المختص الإيعاز بعقد وصرف النفقة على مسؤوليته في الحالات التالية:

- (1) إذا كان الرفض بسبب عدم توفر الاعتماد اللازم أو بسبب تجاوز هذا الاعتماد.
- (2) إذا كان الرفض بسبب عدم ملائمة عنوان البند أو الفقرة الذي ستعقد عليه النفقة أو ستصرف منه لعقد وصرف هذه النفقة.
- (3) إذا كان الرفض بسبب مخالفة صريحة للأحكام القانونية النافذة.

إذا نشأ خلاف بين محاسب الإدارة وبين عاقد النفقة أو أمر التصفية والصرف حول قانونية عقد أو صرف النفقة من الناحية الاجتهادية، أو مخالفته لأحكام التعليمات والبلاغات النافذة فإنه لا يجوز لمحاسب الإدارة أن يعقد أو يصرف نفقة أو عزز الوزير المختص بعقدها أو صرفها على مسؤوليته، إلا إذا كان الخلاف معروضاً على وزير المالية وأبدى رأيه في هذا الخلاف، وأن عرض الخلاف على وزير المالية أمراً إلزامياً حتى لو تراجع المحاسب عن رأيه.

في كل مرة يتم فيها استعمال الصلاحية في عقد وصرف بعض النفقات على مسؤولية الوزير، يجب على محاسب الإدارة المختص إعلام الجهاز المركزي للرقابة المالية بذلك فوراً بعد التنفيذ مع وجهات النظر المختلفة حول هذه النفقة.

مما تقدم يمكن القول إن محاسب الإدارة يتمتع بصلاحيات رقابية واسعة من خلال الاختصاصات الدقيقة التي منحها له المشرع، وذلك من خلال متابعته لكافة المراحل التي تمر بها النفقة العامة، إلا أنه يتحمل مقابل هذه الصلاحيات مسؤولية كبيرة ومتشعبة في حال ارتكابه لمخالفات تمس المال العام.

ولكن وعلى الرغم من الدور الرقابي الهام لمحاسب الإدارة الذي يباشره على التصرفات التي من شأنها أن ترتب نفقة على الدولة، إلا أنه يبقى مقيداً بالهرم التسلسلي للوظيفة العامة، ويظهر هذا القيد من خلال التزامه بتقديم تقارير دورية لوزير المالية والجهاز المركزي للرقابة المالية، وهذا ما يمنح عمله الدقة والشفافية في معرض دوره بالحفاظ على المال العام.

## رابعاً- تنفيذ الإيرادات العامة

تظهر الإيرادات غير ضريبية في الموازنة العامة برقم إجمالي ولا تجد الدولة صعوبة في تنفيذها، أما فيما يتعلق بتنفيذ الضرائب إنها تتم وفق التفصيل التالي:

### 1- تنفيذ الضرائب المباشرة:

يتطلب تحصيل الضرائب المباشرة القيام بعمليتين مختلفتين الأولى إدارية والثانية تنفيذية، ويظهر مبدأ الفصل بين الوظيفة الإدارية والوظيفة التنفيذية المحاسبية في تنفيذ تلك الضرائب.

أ- مراحل تحقق الضرائب المباشرة: ويقوم بعملية تحقق الضريبة مديرية الإيرادات الضريبية ومديرية الدخل عن طريق عمليات أربعة وهي: تحديد مطرح الضريبة، تصفيته، إصدار جداول تحققها، وأخيراً جبايتها حيث تؤلف العمليات الثلاثة الأولى مرحلة تحقق الضريبة وهي من الوظائف الإدارية أما المرحلة الأخيرة وهي جباية الضريبة فهي المرحلة التنفيذية وهي تحصيل المال وإدخاله خزينة الدولة العامة، كما



ويقوم بمرحلة التحقق موظفون مغايرون للموظفين الذين يقومون بعملية التحصيل طبقاً لمبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف التنفيذية. وتقوم بواجباتها من خلال:

تحديد المطرح الضريبي: وهو حساب المبلغ الذي يمثل دخل المكلف خلال الفترة المحددة في قانون فرض الضريبة.

تصفية الضريبة: وهي تحديد المبلغ الذي يجب على المكلف دفعه بعد تنزيل الأعباء التي تنص القوانين عليها وبعد أن نصل إلى المبلغ الصافي الخاضع للضريبة يطبق عليه معدل الضريبة لمعرفة المبالغ المترتبة في ذمة المكلف اتجاه الخزينة العامة، ويتم إصدار جداول التحقق نتيجة ذلك.

جباية الضريبة: هي المرحلة التنفيذية والأخيرة التي تحصل بموجبها الضرائب، ويقوم فيها المحاسب عن طريق أمين الصندوق أو الجباة وهناك طرق عدة للجباية تنظمها قوانين كل دولة.

إن مديرية الجباية في وزارة المالية هي الجهة صاحبة العلاقة للقيام بجباية الضرائب. وتتم الجباية في أول السنة الميلادية التي تلي تحققها، كما تتولى جباية الإيرادات العامة -أحياناً- المصالح الحكومية المختصة بذلك، فتتولى على سبيل المثال وزارة العدل تحصيل الرسوم القضائية، ووزارة الصحة تحصيل الرسوم الصحية وهكذا.....الخ، أما جباية الضرائب فتتولاها مديرية الجباية في المحافظات والمالية والجمارك والبلديات.

2- تنفيذ الضرائب غير المباشرة: من حيث المبدأ لا يمكن تطبيق قاعدة الفصل بين الوظائف الإدارية والتنفيذية عليها فلا يمكن تنظيم جداول تحقق مسبقة تعلن وتبلغ إلى المكلفين كما في الضرائب المباشرة، وذلك لأن الضرائب غير المباشرة تحقق وتجب فور حدوث الواقعة المنشئة لها ولكن لا يمكن أن يكون ذلك بشكل مطلق، فيمكن تطبيق الفصل في بعض الحالات خاصة في المدن والأماكن التي تكثر فيها المعاملات المتشابهة مثل رسوم التسجيل فيمكن تنظيم القوائم والفواتير من قبل موظفين وقبضها من قبل أمناء الصناديق. وكذلك الأمر بالنسبة إلى الضرائب الجمركية حيث يوجد مراقب للبضائع وموظف آخر لحساب الضريبة وأمين للصندوق.

## تمارين:

اختر الإجابة الصحيحة:

1- الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية:

1. يتبع لوزير المالية.
2. يرتبط برئيس مجلس الوزراء.
3. يرتبط برئيس الجمهورية.
4. يرتبط برئيس مجلس الشعب.

الجواب الصحيح هو رقم: 2.

2- من صور الرقابة التشريعية:

1. توجيه السؤال.
2. الاستجواب.
3. حجب الثقة.
4. كل ما سبق.

الجواب الصحيح هو رقم: 4.

## الوحدة التعليمية العشرون

### مفهوم الرقابة على تنفيذ الموازنة

#### الكلمات المفتاحية:

الرقابة المالية - تنفيذ الرقابة المالية - أنواع الرقابة المالية - الرقابة المالية في سورية - محاسب الإدارة - رقابة الإدارة المركزية في وزارة المالية - الجهاز المركزي للرقابة والتفتيش - الرقابة التشريعية

#### المُلخَص:

الرقابة في اللغة هي المحافظة والانتظار، ويقصد بالرقابة على تنفيذ الموازنة التأكد من أن الموازنة قد تم تنفيذها وفق مضمون الإجازة التي منحتها السلطة التشريعية وبواسطة الرقابة يتم التحقق من أن صرف النفقات العامة وجباية الإيرادات العامة قد أتى وفق الأهداف المحددة في الموازنة العامة. وللرقابة على تنفيذ الموازنة أساليب متعددة كالرقابة الشاملة، الانتقائية، المستمرة، الدورية، والرقابة المفاجئة، بالإضافة إلى أنواع الرقابة المالية المتعددة.

#### الأهداف التعليمية:

في نهاية هذه الوحدة التعليمية يجب أن يكون الطالب قادراً على:

- 1- تعريف الرقابة المالية
- 2- معرفة أهداف الرقابة المالية
- 3- معرفة أساليب تنفيذ الرقابة المالية
- 4- تمييز أنواع الرقابة المالية
- 5- معرفة مفهوم الرقابة في سورية

## التعريف بمفهوم الرقابة المالية

### أولاً . تعريف الرقابة المالية

الرقابة لغة هي (المحافظة والانتظار)، فالرقيب يعني (الحافظ أو المنتظر)، أما اصطلاحاً، فقد تعددت تعريف الباحثين للرقابة بشكل عام، ومنها الرقابة المالية. ويرجع السبب في ذلك إلى الوظيفة التي ينظر إليها من خلالها، والأهداف التي يجب تحقيقها والأجهزة التي تقوم بها. ويقصد بالرقابة على تنفيذ الموازنة التأكد من أن الموازنة قد تم تنفيذها وفق مضمون الإجازة التي منحها السلطة التشريعية. وبواسطة الرقابة يتم التحقق من أن صرف النفقات العامة وجباية الإيرادات العامة قد أتى وفق الأهداف المحددة في الموازنة العامة.

### ثانياً . تطور مفهوم الرقابة

عُرفت الرقابة المالية في الحضارات القديمة، كما عرفها العرب المسلمون وكان يقوم فيها كل من الرئيس الأعلى ومجلس الشورى والمحاسبون، كما عُرفت في أوروبا فكانت هناك غرفة محاسبة باريس التي أنشأها الملك سانت لويس عام 1256م التي تفحص الحسابات، وبعد الثورة الفرنسية أصبحت حقاً مكتباً لممثلي الشعوب، إلا أنها اقتصر في القرن التاسع عشر على الناحية المحاسبية للموازنة<sup>1</sup>. كانت المرحلة العملية لتنفيذ الموازنة تبدو من خلال صرف النفقة وتصفياتها، لذلك كانت الرقابة مقتصرة على هذه العمليات المحاسبية لتنفيذ الموازنة، وقد تأثر أسلوب الرقابة على تنفيذ الموازنة الذي ساد في القرن التاسع عشر بالنظام السياسي في ذلك الحين، فلم يكن من السهل قبول حكام تلك الحقبة من التاريخ برقابة فعالة أثناء تنفيذ عمليات الموازنة، لأن ذلك كان يعد بمثابة تدخل في شؤون الإدارة والحكم، وبالمقابل اضطرت أولئك الحكام إلى القبول برقابة على أعمالهم تبدأ بعد الانتهاء من تنفيذ قراراتهم، فلا بد من تنفيذ القرار الإداري أولاً ثم تأتي مرحلة مراقبة عملية التنفيذ. ويبقى المسؤول الإداري حراً في جميع تصرفاته تاركاً للرقابة بعد ذلك أن تقوم بعض نواحي هذه القرارات. فلم يكن موضوع تقييم أداء الإدارة

<sup>1</sup> - لمزيد من التفاصيل انظر: د. فهمي محمود شكري، الرقابة المالية العليا، دار المجدلوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، د.ت، ص 11 وما بعد.

المالية وتحقيقها لأنسب الشروط وأفضلها هدفاً للرقابة. وكانت توصف الرقابة في ذلك الحين بأنها رقابة لاحقة على مشروعية تنفيذ الموازنة، يقوم بها جهاز اختصاصي مستقل على السلطة الإدارية. ومن ثم ظهرت في نهاية القرن التاسع عشر ضرورة توسيع نطاق عملية الرقابة المالية لتشمل الموظف الإداري والتنفيذي معاً. واستتبع ذلك التخلي عن فكرة الرقابة اللاحقة لتصبح الرقابة ممكنة أثناء عملية التنفيذ. فتبقى الرقابة اللاحقة رقابة قضائية، وتكون الرقابة المسبقة لتقويم حسن الأداء والإدارة. وتمارس الرقابة المسبقة قبل تنفيذ القرار الإداري من قبل أجهزة لها صلة وثيقة بالإدارة. ولا تقتصر على المشروعية وإنما تتعدى ذلك إلى الكفاية وحسن الأداء.

وعلى ذلك يمكن القول إن مفهوم الرقابة، قد تطور كثيراً. فبعد أن كانت الرقابة المالية تهدف إلى مراجعة وتدقيق السجلات والدفاتر المحاسبية، والكشف عما قد يوجد فيها من تلاعب وغش، ومدى التقيد بالقوانين والأنظمة، فقد توسعت لتشمل مراقبة مدى الاقتصاد في النفقات، ومدى فعالية الأجهزة الخاضعة للرقابة، وباتت اليوم أحد أهم أركان الإدارة المالية التي تقوم بتحليل وتقييم الوقائع والنتائج الفعلية ومقارنتها مع الخطط وما تتضمنه من أهداف وسياسات وإجراءات وبرامج، فإن عملية الرقابة اليوم تتعدى مجرد الكشف عن الانحرافات والمشكلات العلمية لتشمل جوانب تتعلق بتقييم الآثار والنتائج وتطوير الأداء الفردي والتنظيمي بطريقة تضمن حسن سير الأعمال بكفاية وفعالية

### ثالثاً: أهداف الرقابة

بعد التطور السابق ذكره أصبحت الرقابة المالية تهدف إلى<sup>2</sup>:

- 1- التحقق أن جميع الإيرادات العامة في الدولة قد حُصِّلت وأُدخلت في ذمتها وفقاً للقوانين واللوائح والأنظمة السارية.
- 2- التحقق أن كافة النفقات العامة قد تمت وفقاً لما هو مقرر لها ومن حسن استخدامها الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها.
- 3- مراجعة القوانين والأنظمة واللوائح المالية، والتأكد من مدى ملاءمتها للتطورات التي تحدث، وتحليلها، واقتراح إجراء التعديلات التي تساعد على تحقيق أهداف الرقابة المالية.

<sup>2</sup> - د. محمد العموري، الرقابة على تنفيذ الموازنة، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد السابع، هيئة الموسوعة العربية، دمشق، قيد الصدور.

- 4- الكشف عن أية أخطاء أو انحرافات أو مخالفات تحدث من الأجهزة الحكومية، وتحليلها ودراسة أسبابها، وتوجيه تلك الأجهزة إلى الحلول المناسبة لعلاجها وتصحيحها وتجنب تكرارها.
- 5- العمل على ترشيد الإنفاق العام، وتوجيه الأجهزة الحكومية إلى أفضل السبل، لتحسين وتطوير إجراءات الأعمال المالية، بما يساعد الأجهزة الحكومية على القيام بدورها واقتراح الإجراءات والوسائل الكفيلة برفع كفاءة أداء الأجهزة التنفيذية، وتحسين مستوى تقديم الخدمات العامة.
6. زيادة قدرة وفعالية الأجهزة الحكومية على تحقيق الأهداف العامة للدولة بأعلى درجة من الكفاءة والاقتصاد.
7. التأكد من أن القيود والسجلات والبيانات والتقارير المالية ممسوكة ومعدة بالطريقة الصحيحة التي تحددها اللوائح والأنظمة التي تحكم ذلك.
8. ضمان عدم خروج الحكومة عن الحدود التي رسمتها لها السلطة التشريعية حسب موافقتها واعتمادها لبنود الموازنة.
9. متابعة تنفيذ الخطة الموضوعية وتقييم الأداء في الوحدات، للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقاً للسياسات الموضوعية، ولمعرفة نتائج الأعمال والتعرف على مدى تحقيق الأهداف المرسومة، والكشف عما يقع من انحرافات، وما قد يكون في الأداء من قصور وأسباب ذلك، لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وللتعرف على فرص تحسين الأداء مستقبلاً.
10. التنبؤ بالأخطاء والانحرافات قبل وقوعها، وتحديد المسؤول عنها.

## رابعاً . أساليب تنفيذ الرقابة المالية

تقوم جهات الرقابة المالية بتنفيذ مهامها بطرق مختلفة وغالباً ما تحدد الأنظمة الرقابية نوعاً أو أنواعاً من هذه الأساليب، لإتباعها من قبل الجهة المسؤولة عن القيام بالرقابة. وتتم الرقابة بإحدى الأساليب التالية<sup>3</sup>:

**1 . الرقابة الشاملة:** وفقاً لهذا الأسلوب تتولى جهات الرقابة إجراء رقابة عامة وتفصيلية على جميع المعاملات المالية التي تمارسها الجهات الخاضعة للرقابة. وقد تطبق الرقابة الشاملة في مجال نوعي معين من مجالات الأعمال المالية للجهة الخاضعة للرقابة.

**2 - الرقابة الانتقائية:** وفقاً لهذا الأسلوب، يتم اختيار عينة من بين المعاملات المالية المراد مراقبتها، وفحص تلك العينة كونه نموذجاً قياسيماً للأعمال المالية للجهة الخاضعة للرقابة، ويتم اختيار العينة إما بشكل عشوائي أو بشكل إحصائي منظم تبع لنوع المعاملات فيتم مراقبة تلك العينة المختارة بالكامل أو مراجعة الإجراءات المترابطة في عينات مختلفة.

**3 . الرقابة المستمرة:** يتضح أسلوب الرقابة المستمرة في الرقابة الداخلية التي يمارسها محاسب الإدارة، حيث يتم الفحص والمراقبة بشكل دائم ومستمر للمستندات والقيود الحسابية للجهة الخاضعة للرقابة طوال العام.

**4 . الرقابة الدورية:** تتم هذه الرقابة على فترات دورية خلال السنة، كأن تقوم أجهزة الرقابة الخارجية بمراجعات دورية لبعض الوحدات الخاضعة للرقابة، أو في حالة جرد المخازن والعهد في فترات تحددها الإدارة، أو تحددها جهة الرقابة، أو في حالة إجراء الرقابة السنوية على الحسابات النهائية لكل عام وإصدار التقرير الرقابي السنوي.

**5 . الرقابة المفاجئة:** حيث تتولى جهة الرقابة إجراء رقابة مباغطة تستهدف موضوعاً أو موضوعات معينة نتيجة أخبار مسبقة عن مخالفة مالية، أو بناء على طلب من جهات مسؤولة، وقد يتولى الجهاز المكلف بالرقابة هذه الطريقة بين فترات وأخرى لجعل الهيئات الخاضعة للرقابة في حالة شعور دائم بيقظة الجهاز الرقابي ومتابعة مهامه الرقابية.

<sup>3</sup> - د. فهمي محمود شكري، مرجع سابق، ص 38 وما بعد.

## خامساً . أنواع الرقابة المالية

تتعدد أنواع الرقابة المالية، وتختلف باختلاف الزاوية التي يُنظر إليها من خلالها، دون أن يؤثر ذلك على طبيعة الرقابة، أو الهدف منها. إذ تكمل هذه الأنواع بعضها بعضاً<sup>4</sup>، ويمكن تقسيم هذه الأنواع لما يلي:

**1. من حيث الزمن:** يقوم هذا التقسيم على أساس توقيت حدوث عملية الرقابة، فهي إما أن تتم قبل اتخاذ التصرفات المالية فتسمى بالرقابة المسبقة، أو تتزامن مع التصرف المالي فتسمى بالرقابة المرافقة، أو تقع بعد ذلك فتسمى بالرقابة اللاحقة.

أ . **الرقابة المالية السابقة:** وهي الرقابة التي تتم قبل اتخاذ الإجراءات التنفيذية التي تؤدي إلى صرف الأموال العامة، إذ لا يجوز لأي وحدة تنفيذية الارتباط بالالتزام، أو دفع أي مبلغ، قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة بالرقابة قبل الصرف. ولهذا النوع من الرقابة وظيفة وقائية تتمثل في العمل على منع وقوع الأخطاء والانحرافات، لذلك تسمى بالرقابة المانعة التي تستهدف مشروعية التصرف المالي<sup>5</sup>. وتتمارس على النفقات العامة دون الإيرادات العامة، إذ لا يمكن تصور وجود رقابة سابقة على تحصيل الإيرادات.

وللرقابة السابقة العديد من المزايا لعل أهمها:

- 1) تعد دافعاً عاماً للأجهزة الخاضعة للرقابة في أداء واجباتها بالدقة والعناية والحرص.
- 2) تحد من التصرفات غير الاقتصادية، وتمنع الانحراف في تطبيق الخطط والموازنات.
- 3) التخفيف من درجة المسؤولية التي تتحملها الوزارات والمصالح المختلفة.
- 4) تساعد على توخي الوقوع في الأخطاء والمحاذير القانونية أو الفنية ذات الآثار المالية، وتدعو إلى التقليل من ارتكاب المخالفات المالية بوجه عام.
- 5) تساعد على تفادي التعرض لأية خسائر أو أعباء مالية لا تدعو إليها الحاجة، وتعمل على اكتشافها أولاً بأول على مدى العمليات والإجراءات المالية المتخذة، خاصة بالنسبة للمشروعات العامة في مراحل الدراسة الأولية والتعاقد والتنفيذ، وما يعاصرها من عمليات صرف الأموال.

<sup>4</sup> - د. فوزت فرحات، مرجع سابق، ص 243 وما بعد.

<sup>5</sup> - د. محمد خالد المهاني - د. خالد شحادة الخطيب، مرجع سابق، ص 413.



- 6) تدريب الأجهزة المالية في الوحدات الإدارية الخاضعة للرقابة على عادات وتقاليدها المالية حسنة تتسم بالانضباط والحرص على المال العام، مما يساعد على ذلك، توفر عناصر ذات خبرة وكفاءة واسعة لدى جهاز الرقابة في هذا المجال، تكون قادرة على إبداء النصيحة والمشورة.
- 7) تدارك ضعف وتدني خبرة الإدارة في بعض الأجهزة الخاضعة للرقابة قبل أن يحدثا آثارهما الضارة.
- أما عيوب الرقابة السابقة فهي:

- 1) تؤدي أحياناً إلى الحد من الاستقلال الممنوح للجهاز الخاضع للرقابة، وخاصة في المشروعات الاقتصادية التي تقتضي حرية التصرف وسرعة الحركة، وقد يفتح ذلك الباب أمام الروتين الحكومي للدخول إلى المشروع، وتضييع الفائدة من منحه الاستقلالية والشخصية المعنوية.
- 2) قد تؤدي إلى خلق نوع من الإدارة المزدوجة من حيث أن تنفيذ قرار الجهة الخاضعة للرقابة مشروط بموافقة سلطة الرقابة السابقة، فهذا بدوره قد يؤدي إلى شيوع المسؤولية بينهما.
- 3) لا تعطي فكرة كاملة عن طبيعة التصرف المالي وأهميته، فغالباً ما يصعب وفقاً لهذا الأسلوب مراجعة العملية الواحدة في مجموعها، وخاصة بالنسبة للارتباطات المالية الكبرى، والمشروعات الإنشائية، وإنما تتم مراجعتها كإجراءات متفرقة كلما بدئ بتنفيذ جزء منها، وبالتالي لا تتاح الفرصة لدراسة جميع أجزاء العملية الواحدة والكشف عما يكون هنالك من غش أو تلاعب.
- 4) كما أن إحساس الجهة الخاضعة للرقابة بوجود الرقابة السابقة والاعتقاد عليها، قد يجعلها تركز إلى جهاز الرقابة وتعتمد عليه في توجيه الإجراءات أو التصرف أو اتخاذ القرار.
- 5) قد تتسبب الرقابة السابقة في خلق عقدة الخوف من الخطأ والتحقيق والمساءلة لدى مسؤولي الإدارة، مما قد ينعكس أثره سلباً على أسلوب ونتائج العمل.
- 6) كثيراً ما يتوقف حجم الفائدة التي تجني من الرقابة السابقة على ما يتحقق من فعالية وتعاون بين جهاز الرقابة والجهة الخاضعة للرقابة، وذلك لا يتأتى إلا إذا كانت الإدارة في تلك الجهة متقدمة وتتفهم بوعي طبيعة وأهداف الدور الذي يقوم به جهاز الرقابة.

ويمكن التخفيف من عيوب الرقابة السابقة من خلال إيجاد جو من التفاهم والتعاون بين المسؤولين عن الرقابة، بقصد تحقيق الأهداف المحددة للوحدة الخاضعة للرقابة. وعندما يكون مسؤولو الرقابة على درجة عالية من الخبرة والكفاءة والتخصص، ومن خلال نشر الوعي الرقابي بين الأجهزة التنفيذية، والكشف

دائماً عن وجه المصلحة العامة للمجتمع في العملية الرقابية، ويقصر هذه الرقابة ما أمكن على الجوانب الجوهرية من نشاط الوحدة أو المشروع الخاضع للرقابة.

**ب . الرقابة المرافقة:** تتمثل هذه الرقابة في مختلف عمليات المتابعة التي تجريها الجهات المختصة بذلك في الدولة على ما تقوم به السلطة التنفيذية من نشاط مالي يتعلق بالنفقات العامة والإيرادات العامة الواردة في موازنة الدولة، وعادة ما يمارس الرقابة المرافقة من قبل السلطة التشريعية، إضافة إلى الجهات التي تتولى الرقابة الداخلية<sup>6</sup>. ويتميز هذا النوع من الرقابة بالاستمرار والشمول، حيث يبدأ مع تنفيذ الأعمال ويساير ويتابع خطوات التنفيذ. ومن أهم ميزاتها القدرة على اكتشاف الخطأ والإهمال فور وقوعه، فيساعد على اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتصحيحه في الوقت المناسب.

يعد هذا النوع من الرقابة الأكثر فعالية، إلا أنه يمكن أن يوجه نقد للقائمين عليها إذا انحرفوا عن الطريق الرقابي السليم وتحكمت فيهم أغراض أخرى، أو كانوا غير قادرين على القيام من الناحية الفنية بأعباء الرقابة أثناء التنفيذ.

**ج . الرقابة اللاحقة:** وهي مراجعة وفحص الدفاتر الحسابية، ومستندات التحصيل والصرف والحساب الختامي، وكافة النشاطات الاقتصادية في الهيئات والمؤسسات العامة، بعد أن تكون كافة العمليات المالية الخاضعة للرقابة قد انتهت، وذلك للوقوف على كافة المخالفات المالية التي وقعت، وتتخذ الرقابة اللاحقة بدورها عدة أشكال، فقد تقتصر على المراجعة الحسابية والمستندية لكافة العمليات المالية لكشف التلاعب بالأموال العامة، وقد تمتد إلى مساءلة مرتكبي المخالفات المالية، كما قد تمضي إلى بحث مدى كفاءة الوحدات التنفيذية في استخدام الأموال العامة.

فالرقابة المالية اللاحقة تكشف الأخطاء والمخالفات المالية بعد أن تكون كافة التصرفات المالية قد انتهت، لذلك أطلق عليها اسم الرقابة الكاشفة. وقد تتولى هذه الرقابة الجهات التي قامت بالتصرف المالي نفسها، أو إدارة تابعة لوزارة المالية، أو هيئة مستقلة عن السلطة التنفيذية. والرقابة اللاحقة تغطي جانب الإيرادات والنفقات العامة، بعكس الرقابة السابقة التي تقتصر على جانب النفقات. وللرقابة اللاحقة العديد من المزايا، وعليها بعض المآخذ. وتعد مزايا الرقابة اللاحقة في مجملها عيوباً في الوقت ذاته للرقابة السابقة والعكس صحيح، لذا فإن هذين النوعين من الرقابة يكمل بعضهما بعضاً.

<sup>6</sup> - د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص 487.

أما مزاياها فهي:

- (1)- تعطي للجهة الرقابية مجالاً واسعاً للنظر في جميع أجزاء العملية الواحدة ودراستها بدقة.
  - (2)- تمكّن من اكتشاف الأخطاء والانحرافات بدقة.
  - (3)- تمكّن من إتمام الدراسات المتعلقة بالعمليات المالية دون تعطيل الأنشطة.
  - (4)- تمكّن من القيام بالمراجعة دون تدخل في اختصاصات السلطة التنفيذية والاحتكاك معها مما قد يعقد الإجراءات.
  - (5)- تحقق الأهداف الأساسية للرقابة، من حيث محاسبة المقصرين وتحصيل الخسائر المالية التي لحقت بالإدارة، وتضع الجهات الإدارية في صورة الأخطاء والمخالفات لمنع تكرارها مستقبلاً.
- ولكن يؤخذ عليها أنها:

- (1)- لا تساعد على منع الأخطاء والمخالفات، أو التلاعب بالأموال العامة قبل وقوعها.
- (2)- تأتي بعد فترة زمنية يكون فيها مرتكبوا المخالفات قد تغيروا، فضلاً عن صعوبة تحديد المسؤولية عند تعاقب المسؤولين.
- (3)- لا تعدو أن يكون مجرد تسجيل تاريخي للمخالفات المالية.

## 2. من حيث الموضوع: وتمثل بما يلي:

أ . رقابة المشروعية: تتم بموجب هذا النوع من الرقابة مطابقة التصرف ذي الآثار المالية للقانون بمفهومه العام والواسع، وهذا يشمل المشروعية الشكلية التي تهتم بصفة العضو أو الهيئة التي تصدر عنها التصرفات المالية، والمشروعية الموضوعية التي تهتم بطبيعة التصرف ومضمونه. وبذلك يمكن القول إنه إذا كانت الرقابة تهدف إلى تحقيق المطابقة بين تصرف ما أو موقف ما، وبين قاعدة موضوعية مسبقاً فإنها تكون مهتمة بنواحي المشروعية.

ب . الرقابة المحاسبية: يقصد بها مراجعة وتدقيق الدفاتر المحاسبية والمستندات والتعرف على مدى مطابقتها للاعتمادات المحددة في الموازنة العامة، والتأكد من سلامة الإجراءات المتبعة والتحقق من صحة تطبيق القوانين واللوائح وتعليمات وزارة المالية المتعلقة بتنفيذ الموازنة، ومن كونها صُرفت بموجب مستندات صحيحة من أجل اكتشاف الأخطاء الفنية أو الغش أو التزوير<sup>7</sup>.

<sup>7</sup> - د. محمد خالد المهاني - د. خالد شحادة الخطيب، مرجع سابق، ص 422.

ج . الرقابة الاقتصادية: وتهدف هذه الرقابة إلى مراجعة نشاط السلطات العامة، من حيث المشروعات والبرامج التي تقوم بتنفيذها، للوقوف على ما تم تنفيذه من أعمال، وتكلفة إنجازها، وبيان مواطن الضعف في التنفيذ، وما قد يصاحبه من إسراف وتبذير، إضافة إلى التأكد من كفاءة السلطات المشرفة على التنفيذ، وحسن سير العمل في المواعيد المقررة، ومدى تحقيق النتائج المرجوة، وتقسيم إلى رقابة الكفاءة، وهي تعني تحقيق أكبر النتائج بأقل ما يمكن من التكاليف، ورقابة فعالية، وهي الرقابة على مدى تحقيق النتائج المرجوة.

د . الرقابة على البرامج: يهتم هذا النوع من الرقابة بمدى تحقيق الخطط والبرامج والأهداف المحددة لكل جهة عامة.

**3 . من حيث الجهة التي تمارس مهمة الرقابة:** وفقاً لهذا التقسيم يتم تحديد نوع الرقابة استناداً إلى

الجهة التي تقوم بها ومنبع سلطاتها، وتقسم بدورها إلى ثلاثة أنواع هي:

أ . الرقابة الداخلية: وهي الرقابة التي تمارس من خلال السلطة التنفيذية على أجهزتها الإدارية المختلفة، وذلك بغرض التأكد من أن جميع الأعمال المناطة بالسلطة التنفيذية تسير وفق منهج سليم، ووفقاً لما خططته السلطة التنفيذية لنفسها، وأقرتها عليه السلطة التشريعية. وغالباً ما تتاط هذه المهمة بوزارة المالية على غيرها من الجهات الإدارية الأخرى، وبمختلف الطرق والأساليب، أو من قبل أجهزة متخصصة. وتعرّف الرقابة الداخلية بأنها: "كل الخطط والإجراءات المختلفة التي يتبعها النظام لحماية موارده، وللتحقق من دقة ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية، ولزيادة كفاءة الأداء بالوحدة، ولتشجيع موظفي الوحدة على الالتزام بالتشريعات.

ب . الرقابة الذاتية: وهي الجزء من الرقابة الداخلية التي تمارس داخل الجهة المنفذة ذاتها بحسبانها المسؤولة عن التنفيذ، وذلك بغرض التأكد من أن العمل يسير وفقاً لما تم التخطيط له، والكشف عن أسباب الفشل أو النجاح، وذلك بحسبانها الجهة المسؤولة عن عملها. ويساعد هذا النوع من الرقابة على خلق الشعور بالمسؤولية عند العاملين داخل الجهة الإدارية على مختلف مستوياتها.

فالرقابة الذاتية تمثل مجموع النظم والضوابط التنفيذية التي توضع لتنظيم سير العمل داخل كل وحدة إدارية في كل وظيفة أو عمل من الأعمال، بما يكفل حسن سير العمل فيها، وفقاً للخطط الموضوعة ووفقاً لضوابط معنية. ويشمل ذلك النظم الإجرائية، والتعليمات، ونظم المعلومات والسجلات.

ومن أجل نجاح الرقابة الذاتية فإنها تتطلب ما يلي:

1- توزيع العمل بين الموظفين، وتحديد مسؤوليات وواجبات كل منهم، بشكل يكفل الحد من الغش والأخطاء. وأهم خطوة في مجال تقسيم وتوزيع العمل هي فصل وظيفة المحاسبة وإمساك الدفاتر عن باقي وظائف الوحدة الحكومية.

2- ألا ينفرد موظف واحد بإتمام عمل ما بل يجب أن يقوم فيه أكثر من موظف.

3- تفهم الموظفين لواجباتهم الكاملة، وتحديدًا بدقة من أجل تحديد المسؤول عنها.

4- نقل الموظفين من حين لآخر بما لا يتعارض مع مصلحة العمل، من أجل اكتشاف أي تواطؤ قد يحصل بين الموظفين في الإدارة الواحدة.

5- أن يجري جرد مفاجئ أو تفتيش دوري للخزينة والمخازن العامة.

6- تعيين سقف للمبالغ التي يجوز لأمين الصندوق الاحتفاظ بها في خزائنه.

**ج . الرقابة الخارجية<sup>8</sup>:** وهي الرقابة التي تتولاها جهة مستقلة لا تخضع لإشراف السلطة التنفيذية بأي شكل من الأشكال. وتتولى هذه الرقابة بشكل أو بآخر السلطة التشريعية. وقد تطورت هذه الرقابة من حيث الأسلوب والهدف والممارسة بعد صراع طويل بين السلطتين التشريعية والتنفيذية، وقد توجهت معظم الدول إلى إنشاء أجهزة متخصصة تتولى الرقابة نيابة عن السلطة التشريعية. وتختلف مهام كل جهاز طبقاً للقوانين السائدة في الدول، فقد يعهد إليه باكتشاف الأخطاء والانحرافات المالية، أو محاكمة المسؤولين، أو وضع تقارير ترفع إلى رئيس الدولة، أو إلى المجالس النيابية أو الاثنين معاً.

وكثيراً ما تستخدم الرقابة الخارجية معياراً للحكم على درجة ديمقراطية النظام. فبمقدار ما تملك هذه الأجهزة الخارجية من سلطات وقدرات على مساءلة الجهاز الحكومي وإخضاعه للرقابة، وبمقدار ما تعبر عن تيارات الرأي العام والإرادة الشعبية، بمقدار ما يكون النظام ديمقراطياً.

**4 . من حيث سلطات جهة الرقابة:** يعتمد هذا التقسيم على طبيعة سلطات الجهات التي تتولى عملية الرقابة،<sup>9</sup> ويمكن تقسيم هذه الرقابة إلى:

**أ . الرقابة المالية الإدارية:** يقصد بهذا النوع من الرقابة، تلك الرقابة التي تتخذ طابعاً إدارياً، أي أنها ذات صفة إدارية، وتمارسها جهة ذات اختصاص إداري، سواء أكانت هذه الرقابة لاحقة أم سابقة، وسواء اتخذت طابعاً شكلياً أم موضوعياً. وتمارس هذه الرقابة من قبل الأجهزة التي تتولى الرقابة المالية دون أن

<sup>8</sup> - لمزيد من التفاصيل نظر: د. فهمي محمود شكري، مرجع سابق، ص28 وما بعد.

<sup>9</sup> - المرجع نفسه، ص32 وما بعد.

يكون لها اختصاص قضائي في إصدار الحكم على الحسابات أو الموظفين فهي ذات طبيعة استشارية، وتمارس في مصر مثلاً من قبل الجهاز المركزي لمحاسبات<sup>10</sup>.

ب . الرقابة المالية القضائية: هي التي يقوم بها جهاز متخصص يكتسب الطابع القضائي في كل ما يتضمنه هذا الطابع من صفات، سواء من حيث الإجراءات أم الحكم، كما هو الحال في المحاكم العادية. ويعد هذا النوع من الرقابة من أهم نتائج التطور الذي طرأ على مفهوم الرقابة المالية، حيث إن السلطة التشريعية، ولأسباب تتعلق بعدم إلمام أعضائها بالأصول العلمية للرقابة المالية، ولافتقارهم للخبرة والوقت الكافيين للقيام بعملية الرقابة، أولت هذه المهمة إلى أجهزة متخصصة، وهذه الأجهزة تطورت إلى أن اكتسبت الطابع القضائي، وذلك من أجل الحكم على الحساب وعلى المحاسبين المخالفين، لذا يطلق عليها اسم (محكمة الحسابات أو ديوان الحسابات)، كما هو الحال في فرنسا ولبنان<sup>11</sup>.

والرقابة المالية القضائية هي رقابة لاحقة، أي أنها تحكم على الأعمال المالية بعد انتهائها، فهي لا تكون سابقة أو مرافقة. لذا تعد من أفضل أنواع الرقابة المالية، لكونها تمارس من قبل قضاة يتمتعون بمزايا وحصانات القضاة العاديين، ويتوخون العدالة في الحكم على الحسابات العامة، أو على المتصرفين بالأموال العامة.

ج . الرقابة البرلمانية: وهي تلك الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية على عمليات تحصيل وإنفاق الأموال العامة، حيث تكفل دساتير مختلف الدول حق السلطة التشريعية في الرقابة على عمليات تنفيذ الموازنة قبل وأثناء وبعد انتهاء السنة المالية. وتعمل الرقابة البرلمانية على التأكد من أن تنفيذ الموازنة العامة يتم وفقاً لما أقرته السلطة التشريعية من إيرادات عامة ونفقات عامة<sup>12</sup>.

وتعد الرقابة التي يمارسها البرلمان على عمل الجهاز الحكومي المظهر الأول والأهم من مظاهر الرقابة الخارجية، ومرد ذلك إلى أن السلطة التشريعية بوصفها الممثل الشرعي لإرادة الشعب، يجب أن تلعب الدور الرئيسي في مراقبة تنفيذ الموازنة العامة التي وضعت لتحقيق الصالح العام للمجتمع، وبالتالي فإن الجهاز التنفيذي لا ينبغي أن يمارس مسؤولياته دون أن تكون هذه الممارسة خاضعة لضوابط الرقابة البرلمانية التي يمثلها المجلس التشريعي.

<sup>10</sup> - لمزيد من التفاصيل انظر: د. احمد جمال الدين موسى، مرجع سابق، ص95 وما بعد.

<sup>11</sup> - لمزيد من التفاصيل انظر: د. فوزي عطوي، مرجع سابق، ص418 وما بعد. د. فوزت فرحات، مرجع سابق، ص238 وما بعد.

<sup>12</sup> - د. السيد عطية عبد الواحد، مرجع سابق، ص172- د. فوزت فرحات، مرجع سابق، ص258 وما بعد.

فالرقابة على الأموال العامة هي في الأساس من اختصاص السلطة التشريعية، كي تضمن التزام الحكومة بالجباية والإنفاق وفقاً لما قرره السلطة التشريعية بموجب الموازنة.

وتختلف رقابة السلطة التشريعية قوة وضعفاً وفقاً للنظام السياسي القائم، فهي واضحة وقوية في النظام البرلماني على عكس الموضوع في النظام الرئاسي، وسبب وضوح الرقابة وقوتها في النظام البرلماني ترجع إلى أن هذا النظام يقوم على أساس مسؤولية الوزراء مسؤولية تضامنية، ومسؤولية كل وزير مسؤولية فردية في نطاق وزارته التي يشرف عليها.

وتمارس السلطة التشريعية كلاً من الرقابة السابقة والرقابة المرافقة والرقابة اللاحقة على التصرفات المالية للحكومة.

## الرقابة على تنفيذ الموازنة في سورية

أولاً . تطور مفهوم الرقابة في سورية:

تطور أسلوب الرقابة على تنفيذ الموازنة في سورية بشكل محسوس . وانبثق هذا التطور بصورة رئيسة من المرسوم التشريعي رقم (93) لعام 1967 الذي أحدث الجهاز المركزي للرقابة المالية ووسع في مجال الرقابة فجعلها رقابة اقتصادية على حس الأداء إلى جانب كونها رقابة مشروعية . والذي عدل بموجب المرسوم التشريعي رقم /64/ لعام 2003 وكذلك من المرسوم التشريعي رقم (182) لعام 1969 الذي أحدث الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش .

فكانت الرقابة في سورية قبل صدور هذين المرسومين التشريعيين مقسمة إلى رقابة مسبقة ورقابة لاحقة . الأولى منهما رقابة إدارية تقوم بأعبائها مديريات الإدارة المركزية لوزارة المالية والمحاسبون . كما كانت رقابة شبه قضائية مسبقة يمارسها "ديوان المحاسبات"<sup>13</sup> على مشروعية عقد النفقة وانطباقها على اعتمادات الموازنة . وكانت الرقابة اللاحقة عبارة عن رقابة إدارية قضائية أيضاً يمارس الأولى منها ديوان الحسابات أما الرقابة القضائية اللاحقة فتتولاها محكمة ديوان المحاسبات . ويحاكم أمامها المسؤولون عن الحسابات والأعمال الإدارية وعندما يقومون بأعمال مخالفة للقوانين والأنظمة النافذة من شأنها أن تؤدي إلى زيادة في النفقات أو نقص في الإيرادات .

وقد تطورت الرقابة على تنفيذ الموازنة في سورية نتيجة الإصلاح المالي الذي شهدته وبصورة خاصة الأحكام التي تضمنها قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية، فألغي ديوان المحاسبات بصورة فعلية في عام 1968 وتشكل الجهاز المشار إليه . محدثاً بذلك هيئة رقابة داخلية موحدة تشمل ما كان يعرف بديوان المحاسبات والتفتيش المالي ومفتشي الحسابات . ويمتاز أسلوب الرقابة الجديدة بأنه رقابة اقتصادية لمتابعة تنفيذ الخطة من الناحية المالية، ورقابة كفاية لتحقيق مطابقة الأداء للمعدلات ولإستخدام الموارد العامة على الوجه الصحيح . فهي رقابة مشروعية ومحاسبية، وهي رقابة داخلية وخارجية بأن واحد .

وتتولى وزارة المالية بصورة رئيسة الرقابة على تنفيذ الموازنة في سورية . فهي تراقب مدى تقيد الوزارات والأجهزة الاختصاصية المركزية والمحلية بالتعليمات والأنظمة المالية . وهي مسؤولة عن مراقبة تنفيذ

<sup>13</sup> - أحدث هذا الديوان عام 1938 .



الخطط المالية. وتقوم وزارة المالية بأعمالها الرقابية عن طريق محاسبي الإدارات وبعض مديريات الإدارة المركزية.

## ثانياً. رقابة محاسب الإدارة

يكون لكل وزير أو مؤسسة أو هيئة عامة مستقلة مالياً وإدارياً محاسب إدارة أو أكثر مسؤول أمام وزير المالية والجهاز المركزي للرقابة المالية عن جميع الأعمال الموكولة إليه. فمحاسب الإدارة يمثل وزير المالية في الجهة التي يعمل فيها<sup>14</sup>، ويرأس الإدارة المالية لهذه الجهات. وهو يتولى الرقابة على تنفيذ الموازنة سواء ما يتعلق منها بصرف النفقات أم جباية الإيرادات. ويؤشر محاسب الإدارة على التصرفات المتضمنة عقد النفقة قبل إصدارها، وعلى أوامر الصرف قبل دفعها. كما يقوم بمراقبة استعمال الاعتمادات، وبتوريد المبالغ المترتبة قانوناً للخزينة العامة، وبالتصديق على الحسابات العامة العائدة للوزارات والإدارات والمؤسسات العامة التي يعمل بها. ويزود محاسب الإدارة وزارة المالية بجميع البيانات والإحصاءات التي تساعد على متابعة تنفيذ النفقات والإيرادات العامة في جميع أجهزة القطاع العام.



يمارس محاسب الإدارة رقابة مشروعية الغاية منها التأكد أن العمليات المختلفة لتنفيذ النفقة العامة هي مطابقة للقوانين والأنظمة المرعية من جهة، وهي وفق حدود وأهداف الموازنة العامة من جهة أخرى. وتأتي هذه الرقابة بصورة تأشير مسبق على عقد النفقة بقصد تنبيه الوزير المختص ووزير المالية إلى النتائج التي يمكن أن تترتب من جراء القرار المتخذ.

14 - انظر المادة الأولى من القانون المالي الأساسي رقم 54 لعام 2006.

### ثالثاً. رقابة الإدارة المركزية في وزارة المالية

تتألف الإدارة المركزية في وزارة المالية من عدد من المديريات تشرف من خلال بعضها على أعمال المحاسبين: وتتولى هذه المديريات الاختصاصات التالية:

- 1- المراقبة الفعلية لأوامر الصرف وذلك بالتأشير عليها، وتدقق قانونية الصكوك الخاضعة للنشر في الجريدة الرسمية فلا يكتسب التصرف الإداري الذي يقضي القانون بنشره في الجريدة الرسمية صيغة التنفيذ إلا بعد النشر. وتقوم الوزارة بتدقيق هذه التصرفات لنشرها، ويشكل ذلك رقابة فعلية على مشروعية تنفيذ الموازنة.
- 2- دراسة المقترحات المتعلقة بإلقاء الحجز الاحتياطي أو رفعه، وإعداد القرارات اللازمة لها وذلك مع مراعاة اختصاص الجهاز المركزي للرقابة المالية بهذا الشأن.
- 3- دراسة طلبات التفويض المالي وإعداد صكوكه وفقاً للقوانين والأنظمة النافذة من قبل مديرية الموازنة العامة.
- 4- الرقابة التي تمارسها مديرية الموازنة العامة على التنفيذ وذلك عن طريق الإشراف على محاسبي الإدارات.
- 5- رقابة مديرية الخزينة المركزية لمعظم الحسابات العامة، سواء عن طريق مسك حسابات نفقات وواردات الموازنة العامة، أو عن طريق تنظيم الكشوف الحسابية للصندوق المركزي والصناديق المساعدة والحسابات المصرفية والمطابقة عليها.
- 6- إعداد مشروع الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة، من قبل مديرية الحسابات العامة.
- 7- دراسة الميزانيات والحسابات الختامية للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي من قبل مديرية شؤون المؤسسات، وذلك بهدف تحديد مبالغ الفوائض الاقتصادية الفعلية.

## رابعاً. رقابة الجهاز المركزي للرقابة المالية



أحدث الجهاز المركزي للرقابة المالية بموجب المرسوم التشريعي رقم /93/ لعام 1967 وحلّ محل ديوان المحاسبات الذي نشأ بموجب الدستور السوري لعام 1930 وقد تم تعديل اختصاصاته ونطاق عمله وتبعيته بموجب المرسوم التشريعي رقم /64/ لعام 2003 الذي عرفه<sup>15</sup> بأنه هيئة رقابية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء وتهدف أساساً إلى تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية والإدارية والاقتصادية لمسؤولياتها من الناحية المالية ويختص بتدقيق وتفتيش حساباتها.

### 1. الجهات التي تخضع لرقابة الجهاز:

حددت الجهات التي تخضع لرقابة الجهاز بما يلي<sup>16</sup>:

- أ- الوزارات والجهات والهيئات العامة ذات الطابع الإداري والجهات التابعة لها، والوحدات الإدارية المحلية، ومديريات الأوقاف والوحدات الحسابية المستقلة.
  - ب- المؤسسات والشركات والمنشآت العامة ذات الطابع الاقتصادي، والوحدات الاقتصادية التابعة لها.
  - ت- أي جهة أخرى تقوم الدولة بإعانتها أو ضمان حد أدنى للربح لها.
  - ث- المؤسسات والشركات التي تساهم الدولة في رأسمالها بما لا يقل عن 25 بالمائة كحد أدنى وبما لا يتعارض مع صكوك أحداثها.
  - ج- الجهات التي تنص صكوك أحداثها على خضوعها لرقابة الجهاز.
- ويعد جميع العاملين في الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز مسؤولين أمامه من الناحية المالية ويخضعون لتفتيشه ومراقبته، ولا يخضع أصحاب المناصب لرقابة الجهاز، و يكتفى بإعداد تقارير بشأن الإجراءات

<sup>15</sup> - انظر المادة /2/ من المرسوم التشريعي رقم /64/ لعام 2003.

<sup>16</sup> - بموجب أحكام المادة /3/ من المرسوم التشريعي رقم /64/ لعام 2003.

الصادرة على مسؤوليتهم، وتقدم هذا التقارير إلى مجلس الوزراء، وتكون مسؤولية العاملين في الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز كما يلي:

مسؤولية مادية: عن جميع المخالفات المالية التي تقع ضمن اختصاصات الجهاز، وبالشكل الذي يباشر فيه الجهاز رقابته ومؤيداته بذاته.

مسؤولية تأديبية عن جميع المخالفات المالية التي تقع ضمن اختصاصات الجهاز.

## 2. اختصاصات الجهاز:

يمكن تحديد هذه الاختصاصات بما يلي<sup>17</sup>:

- أ- مراقبة حسابات مختلف أجهزة الدولة في ناحيتي الإيرادات والنفقات.
- ب- الرقابة المسبقة لقرارات وحسابات المعاشات، وتعويزات التسريح، ومبالغ التأمين، والإعانات والضمان الاجتماعي، والتثبت من مطابقتها للقوانين والأنظمة الخاصة بها.
- ت- الرقابة المسبقة للمراسيم والقرارات الخاصة بشؤون العاملين، بالجهات العامة المشمولة برقابة الجهاز، فيما يتعلق بصحة التعيينات، والعلاوات، والنقل، والإعادة للعمل وما في حكمها، والتثبت من مطابقتها للموازنة العامة، وللقوانين والأنظمة.
- ث- مراقبة الصكوك المتعلقة بالترفيعات الدورية للعاملين في الدولة، وذلك خلال سنة من تاريخ صدورها.
- ج- مراجعة جميع الحسابات خارج الموازنة، من أمانات، وسلف، وحسابات جارية، والتثبت من صحة العمليات الخاصة بها، ومن أن أرقامها مقيدة في الحسابات، وأنها مؤيدة بالمستندات القانونية.
- ح- مراجعة القروض والتسهيلات الائتمانية، التي عقدتها الدولة، وما يقتضيه ذلك التأكد من توريد أصل القرض وفوائده إلى خزنة الدولة في حالة الإقراض، وكذلك سداد الدولة في حالة الاقتراض.
- خ- مراقبة قيود المستودعات، وفحص دفاترها، وسجلاتها ومستندات التوريد والصرف، ودراسة أسباب ما يتلف أو يتكدس بها.
- د- فحص سجلات ودفاتر ومستندات التحصيل والصرف، وكشف حوادث الاختلاس، والإهمال والمخالفات المالية، والتحقيق بها وبحث بواعثها، وأنظمة العمل التي أدت إلى حدوثها واقتراح وسائل علاجها.

<sup>17</sup> - انظر: المادة (4) من المرسوم التشريعي رقم 64/ لعام 2003.

ذ- مراجعة الحساب العام لموازنة الدولة، والهيئات العامة ذات الطابع الإداري، ووحدات الإدارة المحلية، ومديريات الأوقاف، والحسابات والميزانيات الختامية لمؤسسات وشركات ومنشآت القطاع العام الاقتصادي، للتعرف على حقيقة المركز المالي وإبداء الملاحظات بشأن أخطائها في تطبيق القوانين والأنظمة.

ر- تدقيق المنح والإعانات والهبات المقدمة من الغير.

ز- رقابة الكفاية والأداء للتحقق من استخدام الموارد المالية بالشكل الأمثل.

س- مراجعة السجلات المقرر إمساكها للخطط الاقتصادية والاجتماعية، ومتابعة تنفيذها بما يحقق أهدافها.

مما تقدم يمكن القول إن الجهاز يمارس رقابة مشروعية ورقابة محاسبية ورقابة اقتصادية وتحقيق وتفنيش لتحقيق أهدافه الرقابية.

### 3. صلاحيات الجهاز:

إن مفتشي الجهاز ورئيسه يمارسون الرقابة الإدارية التي تتمثل في الكشف عن الأخطاء والمخالفات ورفع تقارير بشأنها إلى الجهات الإدارية العليا أو إلى القضاء المختص، كما أن لرئيس الجهاز صلاحية إلقاء الحجز الاحتياطي والتنفيذي لضمان الأموال العامة تجاه العاملين وغير العاملين، وهذا يدل على أن المشرع أعطى مفتشي الجهاز ورئيسه صلاحيات واسعة تجاه العاملين وغير العاملين في الجهات العامة التي تخضع لرقابة الجهاز وإعطائهم صلاحيات



المعطاة للقضاة تجاههم عدا التوقيف، وعلى الرغم من ذلك لم يعط هؤلاء أي حق سواء في الاعتراض على قرارات الجهاز التفتيشية والتحقيقية أو طلب رد المفتشين بعكس قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الذي أعطاه الحق بطلب رد المفتشين وأن قواعد الأصول الجزائية المدنية أعطت هذا الحق

للمدعى عليهم أمام القضاء، كما أنه تقف صلاحياته تجاه المخالفات المرتكبة من أصحاب المناصب العليا بإبلاغها إلى رئيس مجلس الوزراء<sup>18</sup>.

#### 4. المخالفات التي تقع ضمن اختصاصات الجهاز:

تعد من المخالفات المالية التي تقع ضمن اختصاصات الجهاز، والتي يسأل عنها العاملون في الأجهزة التي يمارس الجهاز اختصاصاته بالنسبة لها الأمور التالية<sup>19</sup>:

- أ- عدم الرد على ملاحظات الجهاز أو مكاتباته بصفة عامة أو التأخر في الرد عليها بدون عذر مقبول، ويعد في حكم عدم الرد الإجابة بهدف المماطلة.
- ب- التأخر دون مبرر في إبلاغ الجهاز خلال الموعد المحدد بما تتخذه الجهة الإدارية المختصة بشأن المخالفة المالية التي يبلغها إليها الجهاز.
- ت- عدم موافاة الجهاز، بغير عذر مقبول، بالحسابات الختامية بالمواعيد المقررة، والتأخر في تقديم المستندات المؤيدة لها، أو بما يطلبه الجهاز من أوراق أو بيانات أو قرارات أو وثائق أو غيرها مما يكون له الحق في فحصها ومراجعتها أو الاطلاع.
- ث- مخالفة القوانين والأنظمة المالية، وتجاوز الاعتماد، وعدم قانونية الصرف بالنسبة للموازنة العامة والموازنات العائدة للجهات الخاضعة لرقابة الجهاز.
- ج- كل إهمال أو تقصير يترتب عليه ضياع حق من الحقوق المالية للدولة، أو المؤسسات أو الهيئات العامة، أو غيرها من الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز، أو إلحاق الضرر بالأموال العامة.
- ح- السرقة والاختلاس وإساءة الائتمان، وكل تبذير في إدارة واستخدام الأموال العامة.
- خ- التقصير في تحقيق الشروط المناسبة لشراء، أو بيع المواد اللازمة، والمنتجات أو عقد نفقات ليست ضرورية، ولا تقتضيها المصلحة العامة.
- د- عدم إرسال الصكوك، الخاضعة للتأشير، ضمن المهل المنصوص عليها في قانونه.

<sup>18</sup> - د. محمد خير العكام، الجهاز المركزي للرقابة المالية، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الثالث، هيئة الموسوعة العربية، دمشق 2010، ص 110 وما بعد. وانظر أيضاً المواد /20 حتى 25/ من المرسوم التشريعي رقم 64 لعام 200. والمرسوم التشريعي رقم 12 لعام 1952 والمعدل بالمرسوم التشريعي رقم 77 لعام 1969.

<sup>19</sup> - انظر: المادة /2/ من المرسوم التشريعي رقم 64 لعام 203.

## 5 . أنواع الرقابة التي يمارسها الجهاز :

يمارس الجهاز الاختصاصات الرقابية التالية:

### أ. مراجعة الحسابات :

وتشمل مراجعة النفقات والإيرادات وحسابات خارج الموازنة والقيود المحاسبية والحساب العام الإجمالي .  
وتتميز هذه الرقابة بكونها رقابة مشروعية ورقابة محاسبية، إذ يقوم الجهاز بمراجعة وتدقيق مستندات ودفاتر وسجلات الإيرادات المحصلة والمتحققة، والنفقات العامة من زاوية عقد النفقة وتصفيتهما والأمر بصرفها ودفعها الفعلي، والتحقق من أن التصرفات المالية والقيود المحاسبية المتعلقة بالتحصيل أو الصرف قد تمت بصورة نظامية ومشروعة، وفقاً للقوانين والنظم المالية والمحاسبية المقررة، وللقواعد العامة للموازنة للدولة.

كما يقوم الجهاز بالرقابة على النفقات والإيرادات العامة وحسابات خارج الموازنة بصورة انتقائية، أما بالنسبة للقيود المحاسبية والتي تُعنى بصحة ما ورد في السجلات والبيانات الحسابية ومطابقتها للقوانين والأنظمة النافذة ولقواعد المحاسبة التجارية عند الاقتضاء، و أن الموازنة الختامية تمثل المركز المالي الحقيقي للهيئة الخاضعة للرقابة فإنها تتميز بأنها رقابة تفصيلية شاملة تبدأ بالتحقق من سلامة مطابقة الرقم الوارد في أمر الصرف للاعتماد الوارد في البند المخصص له في الموازنة، حتى تصل إلى مطابقة الحساب الإجمالي بمجموعة لأرقام الكشوف الحسابية الفرعية والإجمالية، ولأرقام تقديرات الموازنة حتى يصبح هذا الحساب بناءً متكاملًا.

### ب . مراقبة الصكوك ومراجعتها<sup>20</sup>:

يمارس الجهاز المركزي رقابة مشروعية على المراسيم والقرارات الخاصة بشؤون العاملين التي تتجاوز آثارها السنة المالية، وذلك في الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز، سواء فيما يتعلق بصحة التعيينات والترفيعات والعلاوات، أم ما يتعلق بحسابات المعاشات وتعويضات التسريح ومبالغ التأمين، وتعد رقابة الجهاز هذه قاطعة لمدة الحصانة الإدارية، ويجب على الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز أن تبلغه المراسيم والقرارات الخاضعة لرقابته خلال خمس عشرة يوماً من تاريخ صدورها.

إذا ظهر نتيجة التدقيق في الصكوك أنها مطابقة للقانون وأن أوراقها الثبوتية كاملة، فعلى المدير المختص في الجهاز وخلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغ الجهاز الصك أن يضع النسخة الأصلية

<sup>20</sup> - انظر المادتين /27-28/ من المرسوم التشريعي رقم 64 لعام 2003.

وعلى صورة طبق الأصل عنها عبارة (نظر فيه وسجل برقم..... تاريخ.....) ثم يوقع عليها، أما إذا ظهر في الصكوك وجود مخالفة لأحكام القانون أو نقص في الوثائق يستوجب رفضها، فإن المدير المختص يعيد الصك غالى الجهة المختصة مبيناً المخالفة أو النقص ومحددًا مدة شهر لإزالة المخالفة أو تبريرها أو استكمال النقص، فإذا أصرت الجهة المختصة على وجهة نظرها يعرض الموضوع على الوكيل المختص، فإذا رأى وجهاً لقبول الصك أعاده إلى المدير المختص للتأشير عليه مع بيان الأسباب المبررة، وإذا رأى رفض التأشير رفع الموضوع إلى الجهاز الذي يقرر عندئذ قبول التأشير أو رفضه مع بيان الأسباب المبررة لذلك، وبعد الصك مرفوضاً حكماً من الجهاز بعد انقضاء مدة الشهر إذا لم تقوم الجهة المختصة بإزالة المخالفة أو استكمال النقص.

وفي حال رفض الجهاز المرسوم أو القرار المقدم إليه يمكن للوزير المختص أن يطلب خلال خمسة عشر يوماً عرض الموضوع على المجلس الأعلى للرقابة المالية (وهو أعلى هيئة فيه)، ويعمل بالقرار الصادر عن هذا المجلس، إلا أنه للوزير المختص خلال شهر من تاريخ تبلغه قرار المجلس أن يعرض القضية على رئيس مجلس الوزراء، فإذا اتخذ الرئيس على مسؤوليته خلال مدة شهر على الأكثر قراراً بقبول المعاملة أعيدت للجهاز للتأشير عليها بتحفظ.

### ج . التفتيش والتحقيق:

يتناول التفتيش والتحقيق التصرفات المالية للعاملين في الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز، وقد تأخذ هذه الرقابة صورة الرقابة المرافقة أو اللاحقة، ويشمل التفتيش والتحقيق بصورة عامة كل ما يشكل مخالفة مالية.

حيث يتولى الجهاز كشف المخالفات المالية وملاحقة المسؤولين واسترداد الأموال الضائعة في إطار المسؤولية المادية، أما فيما يتعلق بالمسؤولية التأديبية يجري الجهاز التحقيق المبدئي، وتحديد العقوبة المقترحة فرضها على الموظف مرتكب المخالفة المالية، ويمكن أن يرفع الموضوع إلى الهيئة المركزي للرقابة والتفتيش لاستكمال التحقيق، كما يمكن له إنهاء التحقيق ورفع الموضوع إلى النيابة العامة لاتخاذ ما تراه مناسباً بحق المخالف إذا وجد من خلال التحقيق قيام العامل بتصرف يشكل جرمًا جزائياً.



#### د . رقابة الكفاية<sup>21</sup>:

وتتم من خلال مراجعة الحسابات واستنباط معدلات التكلفة الإنتاجية ومعدلات أداء مختلف الأعمال وتكلفتها ومدى تحقيق المصروفات للأهداف المحددة لها وتقييم النتائج على أساس التكلفة، وتتضمن هذه الرقابة بصورة خاصة ما يلي:

أ. مراقبة نسب تنفيذ المشروعات الاستثمارية وتكاليفها ومددها المقررة ومقارنتها مع التكاليف والمدة التي نفذ خلالها وبيان سبب الاختلاف بينهما.

ب . مراقبة الكفاية الإنتاجية بالمقارنة بين الإنتاجية المستهدفة والإنتاجية الممكنة في ضوء حجوم الطاقة المستغلة فعلاً مع الطاقة الممكن استغلالها على أساس التشغيل الكامل.

ج . المقارنة بين نسب الإنتاج المقررة مع المنفذة فعلاً والنسب المخطط لها.

د . متابعة ومراقبة أوجه الإسراف والتبذير في تنفيذ المشروعات.

هـ . متابعة النتائج التي تترتب على تنفيذ المشروعات وتقييم النتائج ومقارنتها بالتكلفة والموارد المستخدمة فيها.

#### 6 . تقارير الجهاز:

تظهر نتائج الرقابة التي يمارسها الجهاز في التأشير أو عدم التأشير على الصكوك وفي التقارير التي تصدر عن الجهاز، فقد نص الجهاز المركزي على ثلاثة أنواع من التقارير هي:

. التقارير المنظمة نتيجة عمليات الرقابة

المالية.

. التقارير الدورية.

. التقرير السنوي والتقرير عن الحساب العام

الإجمالي<sup>22</sup>.



<sup>21</sup> - انظر: د. محمد خير العكام الجهاز المركزي للرقابة المالية، مرجع سابق ص114.

<sup>22</sup> - انظر المائدة 30 من المرسوم التشريعي رقم 64 لعام 2003.

## خامساً . رقابة الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش

أحدثت الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش بموجب المرسوم التشريعي رقم /182/ لعام 1969، وقد عدل بموجب القانون رقم /24/ لعام 1981. وهي تمارس رقابة خارجية على بعض نواحي تنفيذ الموازنة. والهيئة تمارس رقابتها بطريق التدقيق والتفتيش والتحقيق متبعة في ذلك أسلوب الرقابة الانتقائية والتقديرية. إلا أن رقابة الهيئة من الناحية المالية تقتصر على أمور محدودة جداً وبخاصة بعد التنسيق الذي تم بين عمل الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش.

**1. تعريف الهيئة:** وهي هيئة مستقلة مركزها دمشق وترتبط برئيس مجلس الوزراء، هدفها تطوير العمل الإداري، وحماية المال العام، وتحقيق الفعالية في الإنتاج ورفع مستوى الكفاية والأداء، وتسهيل توفير الخدمات للمواطنين.

وتمارس الهيئة اختصاصاتها بالنسبة للجهات التالية:

أ- الوزارات والإدارات والهيئات العامة ذات الشخصية القانونية والاستقلال المالي والهيئات الأخرى والوحدات الإدارية المحلية ومديريات الأوقاف.

ب- المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي والشركات والمنشآت التابعة لها والجمعيات التعاونية على اختلاف أنواعها.

ت- أية جهة أخرى تقوم الدولة بمنحها سلف أو قروض أو إعانات، أو تضمن لها حداً أدنى من الربح، أو كان لها علاقة أو تأثير بعملية التحويل الاشتراكي.

**2. اختصاصات الهيئة:** تختص الهيئة في مجال الرقابة المالية بالأمور التالية:

أ- مراقبة تنفيذ الخطط الاقتصادية المادية والمالية من حيث المشروعية والمحاسبية والرقابة الاقتصادية، وإبداء رأيها في الحسابات النهائية وفي تقارير المتابعة المتعلقة بتلك الخطط وتقديم تقرير بشأنها إلى رئيس مجلس الوزراء.

ب- مراقبة تنفيذ مختلف استثمارات الدولة في مواعيدها ومدى تحقيقها للأهداف المقررة وبخاصة الاقتصادية منها وكذلك مدى مراعاة توجيه الطاقات التمويلية والمادية لإنجاز المشروعات الحيوية.

ت- مراقبة كفاية النفقات العامة للحيلولة دون تبذير أموال الدولة العامة والخاصة.

ث- الكشف والتحقيق والتفتيش عن المخالفات الإدارية والمالية والجرائم الجزائية والاقتصادية التي تقع من العاملين أثناء أدائهم العمل، واقتراح الوسائل الكفيلة بتلافيها والحيلولة دون وقوعها بالمستقبل وفحص

الشكاوى والطلبات التي تحال إليها بشأن هذه المخالفات والجرائم من رئيس مجلس الوزراء والوزراء والرؤساء المختصين أو من أية جهة رسمية أخرى.

ج- التحقق مما إذا كانت هيئات الرقابة، أياً كان نوعها وأياً كانت الجهات التي تمارسها بما في ذلك الجهاز المركزي للرقابة المالية، تقوم برقابتها على الوجه الصحيح وتحقق الأهداف المقررة لها، وما إذا كانت القواعد المنظمة بشؤون الرقابة تتصف بالكفاية والدقة اللتين تحققان رقابة فعالة ناجحة. وذلك يعطي الهيئة صلاحية ممارسة رقابتها على أجهزة الرقابة. ويخضع للرقابتها الجهاز المركزي للرقابة المالية. فتمارس نوعاً من الرقابة العليا على جميع الأجهزة التنفيذية والرقابية في البلاد.

**3. الإزدواجية بين اختصاصات الهيئة والجهاز:** تتشابه اختصاصات الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش مع الجهاز المركزي للرقابة المالية، وقد خلق ذلك نوعاً من الإزدواجية بين الإدارتين. وتظهر هذه الإزدواجية في صلاحية كل منهما بالرقابة على تنفيذ الموازنة في قسمي النفقات والإيرادات بالنسبة للأجهزة والهيئات والإدارات نفسها. وهذه الرقابة من كل من الجهاز والهيئة من نوع واحد، فهي رقابة مشروعية ورقابة محاسبية ورقابة اقتصادية. كما تبدو هذه الإزدواجية من خلال تحقيق كل من الهيئة والجهاز في المخالفات المالية بغية حفظ أموال الدولة من الضياع ومعاقبة المسؤولين. وقد قامت الهيئة بتنسيق عملها مع الجهاز منعاً للإزدواجية<sup>23</sup> وتم نتيجة هذا التنسيق تم تحديد اختصاصات كلٍ منهما بدقة لتفادي هذا الإزدواج ومع ذلك مازال هناك تشابك وخاصة في مجال التفتيش والتحقيق.

### سادساً . الرقابة التشريعية:

لا يقتصر دور السلطة التشريعية على إقرار الموازنة فقط بل يتعدى ذلك إلى الرقابة على تنفيذها أيضاً حتى تحقق الإجازة بالإتفاق والجباية الغاية منها. وينجم هذا النوع من الرقابة مسؤولية سياسية تترتب على أعضاء السلطة التنفيذية والوزراء بشكل خاص. ويمكن اعتبار الرقابة التشريعية بمثابة رقابة مرافقة ورقابة لاحقة. فهي مرافقة لأن قسم منها يتحقق أثناء تنفيذ الموازنة عن طريق البيانات والوثائق التي تقدمها الحكومة للمجالس التشريعية من جهة، وعن التعديلات التي تطرأ على الموازنة أثناء مدة تنفيذها .

<sup>23</sup> - تنفيذاً لنص المادة السادسة من قانون إحداثها التي تقول: "تقوم الهيئة برقابتها بتنسيق مع باقي هيئات الرقابة وفقاً لخطة عمل تضعها الهيئة بالصورة التي تؤدي إلى تخفيف من العمل الرقابي وإلى الحيلولة دون عرقلة سير العملين الإداري والإنتاجي".

كنقل الاعتمادات وإقرار الاعتمادات الإضافية . من جهة أخرى. وهي رقابة لاحقة تمارسها المجالس التشريعية عن طريق إقرار الحساب العام الإجمالي أو قطع حساب الموازنة بقانون.

وأفضل أنواع الرقابة التي تقوم بها السلطة التشريعية هي الرقابة المرافقة لتنفيذ الموازنة وقد بين النظام الداخلي لمجلس الشعب كيفية القيام بها وأنواعها فهي كما يلي<sup>24</sup>:



\* **السؤال:** وهو أسلوب يوجه بمقتضاه أعضاء السلطة التشريعية أسئلة إلى الوزراء للاستفسار عن واقعة ما، أو الاستعلام عن نية السلطة التنفيذية في أمر من الأمور، وتلقي الجواب عنه خلال مدة معينة.

\* **الاستجواب:** وهو مطالبة السلطة التنفيذية

ببيان أسباب تصرفها في أمر ما والغاية منه، ويعد الاستجواب أقوى من السؤال وأخطر منه في نتائجه لأنه قد ينتهي الأمر في حالة عدم الاقتناع بالنتيجة إلى التصويت على الثقة في حدود إجراءات معينة.

\* **طلب المناقشات:** لأعضاء السلطة التشريعية الحق في عرض أي موضوع للمناقشة لاستجلاء سياسة الحكومة وتبادل الرأي فيه.

\* **تشكيل لجان التحقيق:** حيث يحق للسلطة التشريعية تشكيل لجان من بين أعضائها، لإجراء تحقيقات بقصد الوصول إلى معرفة أمور معينة، والكشف عن الخلل الموجود في إحدى مصالح الإدارة العامة.

\* **حجب الثقة:** حيث يمكن أن تطلب بعد فشل الاستجواب من خمس أعضاء المجلس ويتخذ القرار فيها بالأكثرية المطلقة لأعضاء المجلس.

وتمارس السلطة التشريعية رقابة لاحقة على عمليات تنفيذ الموازنة العامة، من خلال اعتماد قانون قطع حسابات موازنة كل سنة مالية. وذلك عن طريق تدقيق ومراجعة الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة من قبل السلطة التشريعية، حيث تقوم وزارة المالية بإعداد مشروع هذا الحساب وتبليغه إلى الجهاز المركزي للرقابة المالية خلال ستة أشهر من انتهاء السنة التي يعود لها ذلك الحساب.. وتعرض

<sup>24</sup> - انظر: النظام الداخلي لمجلس الشعب.

الحسابات النهائية للسنة المالية على مجلس الشعب في مدة لا تتجاوز عامين من انتهاء هذه السنة، فيقوم المجلس بتدقيقه ومقارنته مع التقديرات الأصلية للإيرادات والنفقات التي كان قد أقرها في البداية لمعرفة مدى تقييد السلطة التنفيذية بالإذن الممنوح لها في الجباية والإنفاق<sup>25</sup>. حيث يقوم المجلس بإقرار قانون قطع الحساب ويشكل هذا القانون آخر مرحلة من مراحل الرقابة وثمرتها عمل أجهزتها المختلفة.

---

<sup>25</sup> - انظر: المادة /82/ من الدستور السوري.

## تمارين:

اختر الإجابة الصحيحة: في تنفيذ الموازنة:

1. من شروط عقد النفقة تأشيرته من المحاسب.
2. من شروط عقد النفقة توقيعه من أمر الصرف.
3. تقسم إلى أربع مراحل.
4. كل ما سبق.

الجواب الصحيح هو رقم: 4.