

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
République Algérienne Démocratique et Populaire  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER-Biskra  
Faculté des Sciences Economiques,  
Commerciales et des Sciences de Gestion  
Département des Sciences Economiques  
Réf : ...../D.S.E/2018



جامعة محمد خيضر - بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم الاقتصادية  
المرجع: ...../ق.ع./2018

# الموضوع

مساهمة الإصلاح الضريبي في علاج عجز الموازنة العامة  
حالة الجزائر من 2012-2017

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية  
تخصص: اقتصاد نقدي وبنكي

الأستاذ المشرف:

نوي فطيمة الزهرة

إعداد الطلبة:

بن سالم نجاد

السنة الجامعية 2018/2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
مَنْ كَانَ فِي حَرْبٍ مَعَهُ نَسْرَةٌ مِنْ بَنِي إِسْرَائِيلَ فَلْيُجَاهِدْ فِي سَبِيلِ اللَّهِ  
وَمَا يَنْبَغِي عَلَيْهِ أَنْ يَطَّوُّهَا

١٤٣٨

## الشكر

الحمد لله الذي انار لنا درب العلم والمعرفة واعاننا على

اداء هذا الواجب

ووقفنا انجاز هذا العمل ، واتوجه بجزيل الشكر والامتنان

الى كل من ساعدني من قريب او من

بعيد على انجاز هذا العمل وفي تذليل الصعوبات، ونخص

بالذكر الاستاذة المشرفة : **نوي فطيمة الزهرة** التي لم تبخل

علينا بتوجيهاتها ونصائحها القيمة التي كانت عوننا لنا في

اتمام هذا البحث

ولا يفوتنا ان نشكر كل اعضاء اللجنة على قبولهم مناقشة

هذا البحث المتواضع.

## الإهداء

الى رمز الوفاء والعطاء وفيض السخاء من قال فيها سيد  
الخلق عليّة أفضل  
الصلاة والسلام الجنة تحت أقدام الامهات إلى من سهرت  
الليالي من اجلي  
راحتي وأنارت لي الدرب بالشموع إلى أول ما تلفظ به لساني  
أمي حفّضها  
لله ورعاها.  
الى من غمرني بعطفه وحنانه وزرع في نفسي حب الخير  
وكان قدوتي في  
الحياة إلى أبي الغالي أطال الله في عمره.  
الى من كان سندي في مشواري الدراسي صديقاتي وأساتذتي  
كما لا انسى  
ان اهدي هذا العمل إلى كل أفراد عائلة بن سالم وعائلة بصيري  
والى جميع الزملاء الذين لم يبخلوا عليا بنصائحهم ومساعداتهم  
لي في  
انجاز هذه المذكرة.  
والى كل من عرفتهم وحفظتهم ذاكرتي ولم تشملهم مذكرتي  
اهديهم هذا العمل

نجود

# الملخص

تعالج هذه الدراسة موضوع الإصلاح الضريبي ودوره في علاج عجز الموازنة العامة، حيث تعتبر مشكلة العجز المالي الحكومي من المسائل والقضايا الجوهرية التي أثارت اهتمام الباحثين في دول العالم المختلفة بعد ظهورها في كثير من الدول عموما والدول النامية خصوصا بسبب تزايد تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية وهو ما أدى لتزايد حجم الإنفاق العام من جهة وتقاعس الإيرادات العامة من جهة أخرى . وهذا العجز في الموازنة العامة يقود الدولة إلى حتمية إيجاد موارد مالية لتمويل العجز ومن أهم هذه الموارد هي الضرائب التي تمثل أهم مصادر التمويل التي تستخدمها الحكومة لتمويل البرامج الإنفاقية، حيث تشكل أعلى وزن نسبي في هيكل التمويل الحكومي لمعظم دول العالم.

والجزائر كغيرها من الدول السائرة في طريق النمو شهدت أزمة حادة في عام 1986 بفعل تراجع أسعار البترول ومع فشل جهود الدولة أمام هذه المعضلة لم يكن أمامها إلا القيام بتعديلات أبرزها الإصلاح الضريبي سنة 1992. ويشكل مسعى الإصلاح خطوة مهمة نحو ترشيد ذلك النظام وعقلنه جباية المؤسسة حتى تستجيب لمتطلبات المحيط الجديد التي تنشط فيه وأيضا إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية واستبدال النظام الضريبي القديم وذلك لوجود قوانين كثيرة وصعبة التطبيق فهو نظام غير ملائم لمستجدات المرحلة الراهنة بنظام جبائي سهل بسيط يراعي مقدرة المكلف، بحيث مست هذه الإصلاحات كلا من الضرائب المباشرة و غير المباشرة ، وتم سن قوانين بإنشاء ضرائب جديدة .

كما خلصت الدراسة إلى أن الإصلاح الضريبي في الجزائر لم يكن فعالا في محاربة عجز الموازنة العامة فقد طغى عليها العجز في معظم سنوات فترة محل الدراسة وذلك بالرغم من المدة الزمنية الطويلة التي عاشتها الجزائر مع النظام الضريبي الجديد ، فانه بقيا قاصرا عن تمكين الحكومة من إحلال الجباية البترولية بالجباية العادية ، فمزال اعتماد الدولة على إيرادات المحروقات شبه كلي في تمويل نفقاتها بالرغم من الانخفاض الذي شهدته إيرادات المحروقات ، وكذا ضعف مساهمة الضرائب المباشرة وغير المباشرة في الإيرادات العامة ويرجع

السبب لعدم توسع القاعدة الإنتاجية للاقتصاد الوطني بالإضافة إلى وجود صعوبات تعيق عمليات التحصيل الضريبي وكذا التهرب والغش الجبائيين،

**الكلمات المفتاحية :** الضرائب ، إصلاح ضريبي ، عجز الموازنة العامة .

#### Summary:

This study deals with the issue of tax reform and its role in dealing with the deficit of the general budget. The problem of the government deficit is one of the fundamental issues that have aroused the interest of researchers in various countries of the world after their emergence in many countries in general and developing countries, especially because of the increasing state intervention in economic life. Led to an increase in public expenditure on the one hand and a failure of public revenues on the other. This deficit in the public budget leads the state to the inevitability of finding financial resources to finance the deficit. The most important of these resources are the taxes, which represent the most important sources of funding used by the government to finance the programs of expenditure, which constitute the highest relative weight in the structure of government funding for most of the world.

Algeria, like other developing countries, experienced a severe crisis in 1986. Due to the decline in oil prices and the failure of the state's efforts against this dilemma, it had only to make adjustments, most notably the tax reform in 1992. The reform effort is an important step towards rationalizing the system, And the replacement of the old tax system because of the existence of many laws and difficult to apply, it is not suitable for the developments of the current stage with a simple simple tax system that takes into account the ability of the taxpayer, so that these reforms No direct and indirect taxes, laws have been enacted to create new taxes.

The study also found that Algeria's tax reform was not effective in combating the budget deficit. It was overshadowed by the deficit in most years of the study period. Despite the long period of time Algeria experienced with the new VIII

tax system, The state's dependence on hydrocarbon revenues is almost

entirely in the financing of its expenditures despite the decrease in hydrocarbon revenues, as well as the weak contribution of direct and indirect taxes to public revenues. In addition to the national difficulties hindering tax collection processes and CDDA evasion and fraud Aljbaiaan,

Keywords: Taxation, Tax Reform, Budget Deficit.



# الفهرس

الصفحة	الموضوع
I	الاهداء
II	شكر و عرفان
III	الملخص
VII	فهرس المحتويات
X	فهرس الجداول
XI	فهرس الاشكال
أ- د	المقدمة
38-1	الفصل الاول : مدخل الى الضرائب
03	المبحث الاول : عموميات حول الضرائب
03	المطلب الاول : ماهية الضرائب
08	المطلب الثاني : أنواع و أهداف
14	المطلب الثالث : التنظيم الفني للضرائب
20	المبحث الثاني : النظام الضريبي
20	المطلب الاول : مفهوم النظام الضريبي
23	المطلب الثاني : علاقة النظام الضريبي بالنظم الاخرى
28	المبحث الثالث : الاصلاح الضريبي
28	المطلب الاول : مفهوم الاصلاح الضريبي
30	المطلب الثاني مراحل الاصلاح الضريبي و أهدافه
32	المطلب الثالث : أسباب و عناصر الاصلاح الضريبي
37	خلاصة الفصل الاول
76-39	الفصل الثاني : الموازنة العامة
40	المبحث الاول : ماهية الموازنة العامة
40	المطلب الاول : مفهوم الموازنة العامة
43	المطلب الثاني : مبادئ الموازنة العامة
47	المطلب الثالث : دورة الموازنة العامة
60	المبحث الثاني : عجز الموازنة العامة

60	المطلب الاول :مفهوم عجز الموازنة العامة
62	المطلب الثاني : أسباب عجز الموازنة العامة
67	المبحث الثالث : أساليب تمويل عجز الموازنة العامة
67	المطلب الأول : عن طريق الاقتراض من الجمهور
70	المطلب الثاني: عن طريق الاقتراض من الخارج
71	المطلب الثالث : الاصدار النقدي الجديد
73	المطلب الرابع: الضرائب
76	خلاصة الفصل
118-77	الفصل الثالث : تقييم فعالية الاصلاح الضريبي في علاج عجز الموازنة العامة 2012 الى 2017
79	المبحث الاول : النظام الضريبي الجزائري
79	المطلب الاول: تطور النظام الضريبي الجزائري قبل الاصلاحات
82	المطلب الثاني : مبررات و أهداف الاصلاح الضريبي الجزائري
86	المطلب الثالث : تطور النظام الضريبي الجزائري بعد اصلاحات 1992
92	المبحث الثاني : تطور عجز الموازنة العامة في الجزائر 2012 الى 2017
92	المطلب الاول :ماهية الموازنة العامة حسب التشريع الجزائري
100	المطلب الثاني : تطور رصيد الموازنة العامة في الجزائرمن 2012 الى 2014
102	المطلب الثالث: : تطور رصيد الموازنة العامة في الجزائرمن 2015 الى2017
105	المبحث الثالث : تطور ايرادات الضريبية للجزائر 2012 الى 2016
105	المطلب الاول : تطور الايرادات الضريبية من 2012/2014
107	المطلب الثاني : تطور الايرادات الضريبية من 2015/2016
110	المطلب الثالث : هيكل الضرائب العادية من سنة 2012/2017
	المطلب الرابع : مساهمة ايرادات الضرائب في تمويل النفقات

113	العامة 2017/2012
117	الاصة الفصل
119	الامة عامة
123	الامة المراجع

الصفحة	العنوان	الرقم
81	هيكل النظام الضريبي ما قبل الإصلاح الضريبية لسنة 1992	01
87	سلم الضريبة على الدخل الاجمالي	02
100	تطور رصيد الموازنة العامة ( 2012 الى 2014 )	03
102	تطور رصيد الموازنة العامة ( 2015 الى 2017 )	04
105	تطور الايرادات الضريبية من ( 2012 الى 2014 )	05
108	تطور الايرادات الضريبية من ( 2015 الى 2016 )	06
111	تطور ايرادات الضرائب خارج المحروقات	07
112	تطور نسبة مساهمة ايرادات مكونات الضريبة خارج المحروقات الى اجمالي الضرائب خارج المحروقات	08
113	تطور هيكل الضرائب على المداخل	09
114	مدى مساهمة الضرائب في تمويل النفقات العامة	10

الصفحة	العنوان	الرقم
111	تطور هيكل الضرائب العادية من 2012 الى 2017	01
114	مدى مساهمة الضرائب في تمويل النفقات العامة 2012 الى 2017	02

# المقدمة العامة

## المقدمة العامة

أدى تطور دور الدولة في العصر الحديث وتدخلها في المجال الاقتصادي والاجتماعي إلى زيادة حجم الإنفاق العام، ومع زيادة النفقات العامة وقلة الإيرادات العامة وقعت الدولة في مشكلة العجز في موازنتها العامة، وأصبحت بحاجة إلى موارد مالية إضافية من أجل الإنفاق العام على البرامج الاجتماعية والاقتصادية لتحقيق أهدافها المسطرة.

لهذا سعت الدول والمنظمات المهمة بهذا الشأن إلى البحث عن حلول لمشكلة العجز في الموازنة، فقد لجئت أغلب الدول إلى الضرائب، وهذا نظرا لوفرة حصيلتها وانتظامها دوريا ، فهي تدعم الفعالية الاقتصادية وتشكل منبعها ماليا لا يمكنه أن يختفي ما دام هناك اقتصاد يشتمل نشاطات خاضعة للضريبة تقتطع منها حصص مالية إجباريا ، لتوجهها فيما بعد إلى تمويل النفقات العمومية والتكفل المباشر بالاستثمارات والنفقات ذات الطبيعة الاجتماعية التي تعتبر ضرورة الحياة المتحضرة ولا يمكن تحقيق هذا إلا بتطبيق سياسة جبائية فعالة تركز على الضرائب ذات المردودية المالية العالية والمقبولة سياسيا واجتماعيا بغية تحقيق أهداف الدولة وقيامها بواجباتها المختلفة ، والأهمية البالغة التي تلعبها الضرائب على الاقتصاد الوطني ، جعل من الضروري البحث الدائم عن طرق وأساليب جديدة تجعل منها أكثر كفاءة وفعالية . وهذه الأساليب الجديدة متمثلة في مجموعة من الإصلاحات التي تهدف إلى زيادة النمو الاقتصادي ، ورفع الإيرادات ، هذا يكون مع مراعاة تحقيق العدالة .

أن الاختلالات التي عرفها الاقتصاد الجزائري بسبب تراجع أسعار البترول سنة 1986 ، وحدث عجز للموازنة ، و تراجع معدلات النمو، و ارتفاع حجم المديونية الخارجية أدى بالسلطات الجزائرية إلى التفكير في إعادة النظر في هيكل النظام الضريبي، حيث وجب إدخال تعديلات عميقة عليه بهدف إنعاش الاقتصاد الوطني و زيادة إيرادات الدولة ، وقد احتاج هذا الأمر إلى فرض قواعد جبائية جديدة تهدف إلى تحديث وعقلنة الضريبة للوصول إلى الشفافية أفضل ، مما يتيح رسم إستراتيجية مثلى لتأسيس وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم لتحقيق أكبر حصيلة ممكنة لتمويل عمليات التنمية ، و كذلك للتكيف مع التحولات الاقتصادية و السياسية التي عرفها العالم و عليه فقد قامت الجزائر بإدخال إصلاحات عميقة على النظام الضريبي سنة 1992 ، و قد كان من أهداف هذا الإصلاح هو جعل ميزانية الدولة تعتمد في إيراداتها على الجباية العادية بدل الجباية البترولية، مما سبق يمكن صياغة إشكالية البحث على النحو التالي :

- ما مدى مساهمة الإصلاح الضريبي في معالجة عجز الموازنة العامة ؟ .

ومن خلال الإشكالية الرئيسية يمكن طرح إشكاليات فرعية والتي سيتم الإجابة عنها من خلال البحث :

- فيما يتمثل الإصلاح الضريبي ؟

- ما هي الدوافع التي جعلت الجزائر تقوم بإصلاح نظامها الضريبي ؟



- هل نجحت الإصلاحات الضريبية في تفعيل الضرائب العادية وإحلالها محل جباية المحروقات ؟

### ❖ فرضيات البحث

- الإصلاح الضريبي هو مجموعة من الإجراءات والطرق والأساليب الضريبية الجديدة التي توضع من أجل الوصول إلى أهداف محددة
- دافع الإصلاح الضريبي في الجزائر هو إحلال الضرائب العادية محل الضرائب البترولية.
- نجحت الإصلاحات الضريبية في تفعيل الضرائب العادية فقد تزايدت إيرادات الضرائب خارج المحروقات وغطت عجز الميزانية .

### ❖ أهداف البحث

- إن هدف البحث هو إيجاد إجابة عن التساؤلات المطروحة سابقا كما يهدف إلى بيان التغيرات الحاصلة في النظام الضريبي الجزائري .
- إظهار الأسباب الحقيقية التي دفعت الجزائر إلى أحداث الإصلاح الضريبي والحكم على مدى نجاح الإصلاحات الضريبية المتخذة.
- تشخيص النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات من أجل الحكم على مدى فعالية في معالجة عجز الموازنة العامة للجزائر.

\_ معرفة مدى مساهمة الجباية العادية في الإيرادات الإجمالية في الجزائر .

### ❖ أسباب اختيار الموضوع :

- أهمية الضرائب بالنسبة لدولة باعتبارها مورد مالي معتبر .
- تقلب حصيلة الإيرادات البترولية بسبب تقلبات أسعارها .
- تعرض الموازنة العامة في الجزائر لعجز متكرر بسبب زيادة النفقات العامة وتقلب حصيلة المحروقات.

### ❖ أهمية البحث

ترجع أهمية البحث إلى الأهمية البالغة لمشكلة عجز الموازنة العامة التي تعاني منها معظم دول العالم ومن بينها الجزائر ، فوضعية الموازنة العامة تعكس لنا الوضعية الحقيقية للاقتصاد الوطني لأي دولة ، ولأن الجزائر تعتبر إيرادات الضريبة وخاصة إيرادات المحروقات الخيار الأول لتغطية العجز في موازنتها العامة ، وعليه فإن مدى فعالية النظام الضريبي تحدد لنا وضعية الموازنة العامة ، ووضعية الموازنة العامة تترجم لنا المستوى الاقتصادي للجزائر .

### ❖ المنهج المعتمد في البحث

من اجل الإجابة على أسئلة البحث والإلمام بكل جوانبه ودراسة الإشكالية المطروحة ومحاولة إثبات صحة الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التاريخي والمنهج التحليلي إذ قمنا بتسليط الضوء على النظام الضريبي الجزائري والإصلاحات التي قام بها منذ الاستقلال أيضا تتبع وضعية الميزانية العامة وتطورها خلال سنوات الدراسة ثم قمنا بتحليل المعطيات التي تحصلنا عليها لنخرج في الأخير بجملته من النتائج .

### ❖ حدود الدراسة

**المدى الزمني:** حددت فترة الدراسة من عام 2012 إلى غاية 2017 ، حيث تشمل هذه الفترة حدوث أزمة نفطية مؤدية إلى عجز في الموازنة العامة سنة 2014 .

**المدى المكاني:** تنحصر الدراسة في الحدود الجغرافية للجمهورية الديمقراطية الشعبية الجزائرية ، من خلال تحليل أداء النظام الضريبي الجزائري ومساهمته في علاج عجز الموازنة العامة

### ❖ الدراسات السابقة :

- من بين أهم الدراسات السابقة التي اعتمدنا عليها في هذا الموضوع نذكر منها ما يلي:  
الدراسة التي قامت بها صبرينة كردودي سنة 2007 والتي كانت بعنوان " تمويل عجز الموازنة العامة للدولة في الاقتصاد الإسلامي، حيث تطرقت في دراستها إلى ماهية الموازنة العامة في الاقتصاد الوضعي وعجز الموازنة العامة في الاقتصاد الوضعي، وطرق تمويلها وهذا ما يخدم بحثنا.
- الدراسة التي قام بها لحسن دردوري سنة 2014 ، تحت عنوان سياسة الميزانية في علاج عجز الموازنة العامة للدولة دراسة مقارنة ( الجزائر، تونس)، حيث تطرق في دراسته إلى ماهية الميزانية العامة والعجز الموازني وأسباب وقوعه والآلية المطبقة في معالجة هذا العجز، وتختلف دراستنا عن هذه الدراسة في متغير واحد، حيث أنه درس سياسة الميزانية في علاج العجز الموازنة العامة ، ودرسنا نحن من جانب الإيرادات والذي يتمثل في الضرائب ودوره في علاج العجز الموازنة العامة .
- الدراسة التي قام بها عبد الهادي مختار سنة 2016 ، تحت عنوان الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر حيث تشترك دراسته مع دراستنا في المتغير الأول وهو الإصلاحات الجبائية في الجزائر فقد تطرق في بحثه إلى مفهوم الإصلاح الجبائي وأيضا إلى الإصلاحات الجبائية التي قامت بها الجزائر أسبابها ، أهدافها ، واقعها ومدى فعاليتها وهذا قد ساعدنا في بحثنا .

### ❖ خطة البحث

تبعاً لأهداف هذه الدراسة ، ولمعالجة الإشكالية المطروحة ، واختبار صحة فرضيات البحث ، بنيت هذه الدراسة وفق هيكلية متكونة من مقدمة ثم يليها ثلاث فصول وخاتمة عامة وفي الأخير قائمة مراجع ، وكانت هذه الفصول تحتوي مباحث ومطالب فالفصل الأول درسنا فيه الجانب النظري والذي تطرقنا فيه إلى نظرة عامة حول الضرائب ، النظام الضريبي والإصلاح الضريبي ،وعنونة ب مدخل الى الضرائب ، قسم هذا الأخير إلى ثلاث مباحث كل مبحث قسم إلى ثلاث مطالب .

أما الفصل الثاني فكان تكملة للجانب النظري والذي تطرقت فيه إلى الموازنة العامة مقسم كذلك إلى ثلاث مباحث وثلاث مطالب درست فيهم الموازنة العامة من حيث مفهومها مراحل إعدادها أيضا عن وضعية العجز الذي قد تقع فيه الموازنة العامة أسبابه وطرق علاجه .

أما الفصل الثالث فكان دراسة تطبيقية جاء تحت عنوان تقييم فعالية الإصلاح الضريبي في علاج عجز الموازنة العامة في الجزائر 2012-2017 ، وقسم إلى ثلاث مباحث قمنا من خلالها بتتبع تطورات كل من رصيد الموازنة العامة وحصيلة إيرادات الضريبة خلال فترة الدراسة وتحليل المعطيات التي جمعناها وصولاً إلى مجموعة من النتائج حول مدى مساهمة الإصلاح الضريبي في معالجة عجز الموازنة العامة في الجزائر . وفي الأخير خاتمة شملت جميع نتائج العامة التي توصلنا إليها من خلال هذه الدراسة.

**الفصل الأول:**

**مدخل إلى الضرائب**

❖ التمهيد:

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية، ووسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، ويعكس حجم وهيكل الإيرادات الضريبية درجة التقدم الاقتصادي ومدى فعالية السياسة المالية في حشد الموارد وتوظيفها، وبالتالي فهي تلعب دورا أساسيا في مجال تجسيد أهداف السياسة المالية للدولة ويتطلب تحقيق تلك الأهداف اختيار نظام ضريبي ملائم يعكس خصائص وملامح النظام الاقتصادي المتبع لتحقيق أهداف المجتمع.

إن تحديد النظام الضريبي يؤثر بشكل كبير في السياسة المالية والتي يكون لها تأثير مباشر على السياسة الاقتصادية الكلية لذا أصبح من الضروري تحديد النظام الضريبي ، بطريقة تتناسب والوضع الاقتصادي والسياسي والاجتماعي لأي دولة أخذا بعين الاعتبار مراحل تطور هذا الاقتصاد ، ومتطلبات التنمية فيه وبما أن النظام الضريبي يقوم على مجموعة من العناصر ، فهو يختلف من دولة لأخرى و عليه كان البحث جيدا في النظام الضريبي و تطويره و إدخال إصلاحات جبائية تمس مختلف مكوناته أمرا ضروريا ،

بناء على ما سبق سنتكلم في هذا الفصل عن الضرائب، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، يتم من خلالها تناول مفاهيم عامة حول الضريبة، ومختلف تصنيفات الضرائب ، إضافة إلى ذلك التطرق إلى مفهوم النظام الضريبي والإصلاح الضريبي .

المبحث الأول: عموميات حول الضرائب.

المبحث الثاني: النظام الضريبي.

المبحث الثالث: الإصلاح الضريبي.

## المبحث الأول: عموميات حول الضرائب.

تحظى الضرائب بمركز هام في نظريات المالية العامة وذلك باعتبارها من أهم الموارد المالية للدولة لتغطية نفقاتها العامة، حيث تعتبر الضرائب مصدرا تقليديا لإيرادات الدولة ،وتحصلها من مختلف الأفراد والهيئات بنسب متفاوتة ومتغيرة وفقا للأسس القانونية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية وغيرها. فالدولة تقوم بفرض ضرائب متعددة تتلاءم مع سياستها المالية العامة ولتحقيق بعض الأهداف الخاصة من كل ضريبة .

**المطلب الأول: ماهية الضرائب.**

يعود مفهوم الضريبي بجذوره إلى زما بعيد عاصر الكثير من الحضارات والمجتمعات ، وان لم يكن هذا المفهوم معروفا آنذاك ، ولم يكن له أهمية وتأثير على الحياة تلك المجتمعات والحضارات وفي ذلك الوقت ، إلا أن هذا المفهوم اخذ بالتطور على مر تلك العصور والأزمنة لأنه يشكل مورد اقتصادي يجب أن تحصل عليه الدولة على اعتبار انه يساهم في حل الكثير من المشاكل المالية والاقتصادية والاجتماعية التي تواجهها ولا يمكنها الاستغناء عنه .

### الفرع الأول: تعريف الضرائب:

❖ توجد تعاريف متعددة قدمها علماء الاقتصاد والمالية العامة ، فمنها ما هو مرتبط بالماضي (مفهوم تقليدي) ومنها ما هو مرتبط بالحاضر (مفهوم معاصر) ، ونذكر منها (ياسر، 2009، ص15):

1- عرفها العالم الفرنسي jese : "استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة "وعرفها أيضا على أنها "انتزاع من القطاع الخاص لدعم القطاع العام " .

2- عرفها العالم Mehl "الضريبة استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقا لقدراتهم التكلفة ، وبطريقة نهائية ، وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة " .

3- وتعرف الضريبة أيضا على أنها فريضة تدفع جبرا إلى الدولة، وهي غير جزائية، وتدفع من القطاع الخاص إلى القطاع العام، وتفرض بشكل محدد مسبقا، بلا مقابل، ولتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية مختلفة.

4- الضريبة فريضة نقدية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إلى إحدى الهيئات العامة المحلية بصفة نهائية، مساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة دون أن تعود عليه بنفع خاص مقابل دفع الضريبة " .

- وهناك تعريفات أخرى للضريبة نذكر منها :

❖ الضريبة التزام نقدي تفرضه الدولة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وفقا لقدراتهم التكلفة ، بصفة نهائية وبدون مقابل قصد المساهمة في تغطية الأعباء العامة ( كردودي ، 2007 ، ص 79 ) .

❖ تعرف الضريبة على أنها " :أداء مالي واجب على أفراد معينين، ويتم ذلك عن طريق القوة، و بشكل نهائي و دون مقابل و ذلك بهدف تغطية الأعباء العامة(Schoenauer،2006 p10 )

❖ الضريبة فريضة مالية تضعها الدولة وتلزم بها المكلفين من الأفراد والهيئات بغية تحقيق مجموعة من الأغراض العامة. وهي عبارة عن تحويل جبري للمصادر المالية من القطاع الخاص إلى القطاع العام بناء على معايير محددة سلفا ودون مقابل مباشر أو نفع محدد للمكلفين وذلك لإشباع حاجات عامة وتنفيذ للسياسة العامة للدولة (الفار، 2008، ص28).

❖ هي مبلغ من المال تفرضه السلطة العامة جبرا على الأفراد، وهدفه الأساسي هو تغطية النفقات العامة، وتحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية (المعارك، شفيق، 2003، ص 153).

❖ هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة وبصفة نهائية دون أن تعود عليه بنفع خاص (الفار، 2008، ص28).

❖ مبلغ نقدي يفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية ، والتي تقوم عن طريق السلطة ، بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية (الفار، 2008، ص28) .

### الفرع الثاني: خصائص الضريبة.

للضريبة مجموعة من الخصائص نذكرها فيما يلي :

#### • الضريبة فريضة مالية :

ويقصد بان الضريبة فريضة مالية أنها استقطاع مالي من ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين. وبما أنها فريضة مالية فان ما يتم جبايته من الأفراد يجب أن يأخذ صفة المال، سواء كان الاقتطاع في شكل نقدي أو عيني (ناشد، 2008، ص 118)، أي لا يجوز أن تكون على شكل سلعة أو خدمة ( كردودي ، 2007 ، ص 79).

• الضريبة تدفع جبرا :

• إن صفة الإلزام في الضريبة ذات صبغة قانونية . بمعنى أن الإلزام هنا إجبار قانوني وليس معنويا، يوجد مصدره في القانون وليس في إرادة الأفراد أو الدولة. وبناءا عليه يكون الفرد مجبرا على دفع الضريبة دون اخذ رغبته أو استعداده للدفع في الاعتبار (ناشد ، 2008، ص 119) .

بمعنى لا يجوز للمكلف بدفع الضريبة رفضها ، بل ملزم على تأديتها مرغما ومكرها ، وليس له أي خيار في أدائها أو عدمه ، ولا في كيفية الدفع وموعده ، وعند الرفض تجبى منه قوة وقسرا ، وقد يسجن من رفضه دفعها (أبو منصف ، بدون ذكر سنة ، ص 108) .

• الضريبة تفرض من قبل الدولة دون مقابلا :

إن الضريبة لا يمكن أن تفرض أو تعدل أو تلغى إلا بقانون ، وان اغلب التشريعات المالية جعلت أحكام قانون الضريبة ملزما للدولة كما هي ملزمة للأفراد ،وان للأفراد الحق في اللجوء إلى القضاء حينما يشعرون بالتعسف في تطبيق جباية الضريبة (خصاونة ، 2013 ، ص 91) .

حيث يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص يعود عليه وحده مقابل أدائه للضريبة ، بل يدفع المكلف الضريبة مساهمة منه كعضو داخل المجتمع في تحمل الأعباء والتكاليف العامة (ناشد ، 2008، ص 119) ، وليس معنى ذلك أن دافع الضريبة لا يستفيد منها بل على العكس فهو يستفيد من الضريبة بصفته فردا في الجماعة ، فهو مثلا يستفيد من خدمات البنى التحتية والمرافق العامة للدولة والتي تم إنشاؤها وتمويلها أصلا من أموال دافعي الضرائب (خصاونة ، 2013 ، ص 91) .

• الضريبة تمكن الدولة من تحقيق أهدافها وتحقيق المنفعة العامة :

الضريبة تدفع قصد تحقيق منفعة عامة ، أي أن حصيلة الضرائب تستخدم لتغطية النفقات العامة بما يتوافق مع الأهداف السياسية الاقتصادية الاجتماعية والمالية للمجتمع (كردوي ، 2007 ، ص 79) ، خاصة بعد تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية وإنتاجها للعديد من المشروعات العامة النافعة للمجتمع ، فهدف الحصيلة هو الهدف الرئيسي ، لأنه يوفر للدولة الموارد التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها وزيادة أعبائها التي تحقق منافع عامة للمجتمع في مجموعه ، أيضا دورها الأساسي في تحقيق العدالة الاجتماعية وعدالة توزيع الدخل القومي وتقليل التفاوت في دخول الأفراد (عمارة ، 2015 ، ص 103) .



وفي ظل العصر الحديث أصبحت الضريبة أداة مهمة من أدوات التدخل الاقتصادي يمكن استخدامها لحماية المنتجات الوطنية وتشجيع الادخار والحد من الاستهلاك أو مكافحة التضخم أو الانكماش ، وتشجيع رؤوس الأموال الأجنبية ( عمارة ، 2015 ، ص 103 ) .

• الضريبة تفرض وفقا لمقدرة المكلفين :

أي إن الضريبة تفرض على كل شخص قادر على الدفع تبعا لمقدرته المالية (كردودي ، 2007 ، ص 79 ) .

• الضريبة تدفع بطريقة نهائية :

بمعنى إن دافع الضريبة لا يمكنه استردادها تحت أي شكل من الأشكال (أبو منصف ، بدون ذكر السنة ، ص 108).

الفرع الثالث: قواعد الضرائب.

نظرا لوجود تعارض بين الدول والأفراد ، كان لا بد من وجود قواعد أساسية عامة يجب إتباعها عند فرض الضريبة والتي تعرف بقانون الضريبة التي تقاس بها سلامة الضريبة في التوفيق بين الحصيلة والعدالة وهي قاعدة العدالة واليقين والملائمة والاقتصاد وتكون في النقاط التالية :

1) قاعدة العدالة في توزيع الضريبة :

حسب هذا المبدأ، يجب على كل الفئات الاجتماعية أن تخضع للضريبة وهذا لأنه لا يوجد مبرر لعدم إخضاع فئة دون أخرى للضرائب، أيضا كل امتياز ممنوح لفئة اجتماعية معينة له كنتيجة إيثقال العبء الضريبي على الفئات الأخرى من المجتمع. (محرزي، 2003، ص 25).

فقد ذكر "ادم سميث" في كتابه المشهور "ثروة الأمم" انه "يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان ، أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم في حماية الدولة" (خلف ، 2008 ، ص 178 ) ، وقد ربط علماء المالية عند تفسيرهم لهذه العبارة، بين تحقيق العدالة وبين الضريبة النسبية التي بمقتضاها يتحدد سعر نسبي للضريبة من دخل الفرد. ومن ثم تكون النسبة المقطوعة من المادة الخاضعة للضريبة دائما واحدة و مهما كان مقدارها. هذا الرأي الذي ساد بين الجميع دون تمييز أو تغير في سعر الضريبة (خلف، 2008، ص 178).

(2) قاعدة اليقين :

ويقصد بها أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إبهام. الهدف من ذلك، أن يكون المكلف متيقنا بمدى التزامه بأدائها بصورة واضحة لا التباس فيها. ومن ثم يمكنه أن يعرف مسبقا موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها ومعدلها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها وغير ذلك من المسائل التقنية المتعلقة بالضريبة. إلى جانب معرفته لحقوقه نحو إدارة الضرائب والدفاع عنها. حيث إن عدم الوضوح يؤدي إلى حذر المكلفين من النظام الضريبي. فعلى سبيل المثال ال poll tax ، التي تم تأسيسها كإجراء ضريبي محلي من طرف حكومة المحافظين برئاسة "مرغريت تاتشر" في بريطانيا العظمى سنة 1990 ، واجهتها معارضة شديدة (مع نتائج سياسة فادحة ) لأن تخصيصها ومزاياها كانت مبهمة وغير مؤكدة . وبالتالي وصفت بعدم عدالتها (حسني، 2004، ص42).

(3) قاعدة الملائمة في الدفع :

ويقصد بهذه القاعدة ضرورة تنظيم قواعد الضريبة بصورة تلاءم ظروف المكلفين بها وتسهيل دفعها وخاصة فيما يتعلق بموعد التحصيل وطريقته وإجراءاته ، وتهدف هذه القاعدة ، في حقيقة الأمر إلى تجنب تعسف الإدارة الضريبية في استعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات التصفية والتحصيل. كما تدعو اعتبارات الملائمة إن تكون القواعد المتعلقة بكل ضريبة متفقة مع طبيعتها الذاتية والأشخاص الخاضعين لها، من أجل تجنب العديد من المشاكل التي يمكن أن تثور في حالة مخالفة هذه القاعدة. وقد نتج عن هذه القاعدة قاعدة "الاقتطاع عند المنبع" والخاصة بالضريبة على الدخل باعتبار إن الاقتطاع عند المنبع أكثر ملائمة وسهولة بالنسبة للمكلف بالضريبة وإدارة الضرائب في نفس الوقت ( محرز، 2003، ص 28).

(4) قاعدة الاقتصاد في النفقة :

ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل الطرق التي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة ، خاصة إذا سادت إجراءات وتدابير إدارية في غاية التعقيد ، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه من أجل الحصول عليه ( محرز، 2003، ص 29).

**المطلب الثاني: أنواع وأهداف الضرائب.**

تختلف أنواع الضرائب بحسب المعيار الذي تم اعتماده في التصنيف فهناك عدة معايير لتصنيف الضرائب، أما أهداف الضرائب فهي تتماشى مع أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية السياسية العامة.

**الفرع الأول: أنواع الضرائب.**

لقد تعددت أنواع الضرائب ولكل منها خصوصيته ومزاياه وعيوبه وغالبا ما تطبق الدولة أنواع مختلفة من الضرائب، ويمكن تصنيفها استنادا إلى عدة معايير وهي:

**أولا : معيار تعدد الضريبة:** يضم الأنواع التالية (ثابتي ، 2012، ص 20، 21).

**أ. الضريبة الوحيدة:**

تاريخيا الضريبة الوحيدة جاء بها مذهب الفيزيوقراطي، أي الفرد المكلف بدفع ضريبة واحدة بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الدخل، وبعبارة أخرى يجمع ما يحصل عليه الشخص الواحد من الدخول المختلفة على أنها وعاء واحد .

**ب. ضريبة متعددة:**

نعني بنظام الضرائب المتعددة، إخضاع المكلف لأنواع مختلفة من الضرائب، و عليه تتعدد أوعية الضريبة، ويبرر اللجوء إلى هذا النظام، اختلاف مصادر الثروة، وتكاليف تحقيق الدخل.

**ثانيا : الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال :** وتتمثل في .

**أ. الضرائب على الأشخاص :**

ويقصد بالضرائب على الأشخاص تلك الضرائب التي تتخذ من الشخص نفسه وعاء للضريبة بغض النظر عما في حوزته من أموال (كرودي ، 2007 ، ص79 )، فالوجود الإنساني هو أساس فرض الضريبة والمادة الخاضعة لها ويطلق على هذا النوع من الضرائب بـضرائب الرؤوس، ويلتزم في نطاقها كل فرد من أفراد المجتمع أو بعض أفرادهم بدفع مبلغ معين من المال خلال فترات زمنية مختلفة . واهم ما تتسم به ضريبة الرؤوس أنها لا تعتمد على مقدار ما يكتسبه الممول من الدخل أو مقدار ما ينفقه أو مقدار ما يدخره .... الخ، بل أنها تعتمد على الوجود الإنساني نفسه، أي اختلاف في مقدار الضريبة بين أفراد المجتمع يعتمد على معايير أخرى بخلاف

الدخل أو الثروة أو الإنفاق.....الخ مثال معيار العمر أو الجنس. فقد يقتصر فرض الضريبة على الذكور دون الإناث ، كما قد يقتصر فرض الضريبة على الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين (20)و(60) سنة مثلا كما قد يتوقف مقدار الضريبة على الحالة الاجتماعية للفرد (أعزب أو متزوج) أو على مكان الإقامة أو على نوع العمل.....الخ. وفي غالب الدول إن لم يكن جميعها تكاد تختفي تماما الضريبة على الرؤوس في الأنظمة الضريبية المعاصرة (عثمان ، العشماوي ، 2007 ، ص63) .

### ب. الضريبة على الأموال :

هو اختيار الأموال كأساس لفرض الضريبة . إما أن تكون الأموال رأس مال أو دخلا. ورأس المال، هو مجموع ما يمتلكه الأفراد من قيم استعمال في لحظة زمنية معينة (ثروة) سواء أخذت شكلا عينيا، كالأرض أو عقار أو مبنى، أو شكل سلع إنتاجية أو سلع استهلاكية أو أوراق مالية (أسهم وسندات) أو مبلغ من النقود. والواقع فإن الثروة مفهوم اشمل واعم من رأس المال (ناشد، 2008، ص136).

أما الدخل، فهو كل ما يحصل عليه الفرد بصورة دورية منتظمة على نحو مستمر من مصدر معين، قد يتمثل في ملكية لوسائل الإنتاج أو في عملة أو كليهما معا. ويأخذ الدخل قاعدة نقدية بصفة عامة في المجتمعات الحديثة، وإن كان من الجائز الحصول على بعض أجزاء من الدخل في صورة عينية. مثل حصول العامل على جزء من أجره من السلع التي يقوم بإنتاجها (ناشد، 2008، ص136).

### ثالثا: الضرائب المباشرة والغير مباشرة : تتمثل في .

#### أ. الضرائب المباشرة:

هي كل اقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات ، والذي يتم تحصيله بواسطة قوائم اسمية ، والتي تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية (مرزي، 2010، ص171)، تستقر لدى المكلف بها ، بحيث لا يستطيع نقل عبئها إلى الغير ، فيكون المكلف القانوني هو نفسه الفعلي ، فلا وسيط بين المكلف وإدارة الضرائب (قدي، 2011، ص32) .

وتتميز الضرائب المباشرة ب(قدي، 2011، ص33):

- استقرار حصيلتها وانتظامها، لان أوعيتها ليست عرضة للتقلبات الشديدة. وبالتالي هي أكثر مقاومة لانخفاض مستوى النشاط الاقتصادي أثناء فترات الانكماش.

- استجابتها بشكل أفضل للمبادئ الضريبية مثل مبدأ العدالة، الملائمة في التحصيل، اليقين.
- تمكن الأفراد من الشعور بواجبهم الضريبي ، ومن ثم يمكنهم مراقبة مدى سلامة التصرفات المالية للسلطات العمومية .

#### ب. الضريبة الغير مباشرة:

تقع في معظم الأحيان على عناصر الاستهلاك أو الخدمات المقدمة وبالتالي يتم تسديدها، بطريقة غير مباشرة، من طرف الشخص الذي يود استهلاك هذه الأشياء أو استعمال الخدمات الخاضعة للضريبة، مثل الضرائب على الواردات، الصنع، البيع، النقل، حقوق التسجيل، الطابع... الخ (محرزي، 2010، ص 171)، وهي الضرائب التي يمكن للمكلف نقل عبئها للغير، بمعنى انه يمكن أن يكون المكلف الفعلي غير المكلف القانوني (قدي، 2011، ص33).

وتتميز الضرائب غير المباشرة ب (قدي، 2011، ص33):

- سهولة الدفع لكونها تدرج في سعر السلعة أو الخدمة .
- وفرة الحصيلة، لكونها تفرض على سلع عديدة وخدمات كثيرة.
- تتناسب إلى حد كبير مع الهيكل الاقتصادي للدول النامية ، نتيجة ضعف الدخل فيها .
- تتوقف على درجة مرونة العرض والطلب على السلعة محل الضريبة، ونوع العنصر الخاضع ومدى توافر أو انعدام المنافسة.

#### الفرع الثاني: أهداف الضريبة.

كانت الضريبة في الأول الأمر لا تهدف إلا للحصول على موارد مالية تغطي نفقات الدولة العامة ، فقد كانت محايدة لا يقصد بها إحداث أية آثار اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية . ولكن نظرا لما تحدثه الضرائب من تغيير في المراكز المالية للمكلفين فقد نبهت الدول إلى ما تحققه الضريبة من آثار اقتصادية واجتماعية غير مقصودة فبعد انتشار الأفكار العالمية الحديثة نبذت الدول الأفكار التقليدية عن حيادية الضريبة واتخذت الضريبة كوسيلة لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية معينة (زغود، 2005، ص 178).

ومن بين الأهداف المتعددة للضريبة نذكر منها :

**أولاً: الهدف المالي :**

وذلك بان الضريبة تحقق مورد مالي للدولة لتغطية نفقاتها العامة . فإن الهدف المالي من أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزانة الدولة، أحد غايات السلطات الحكومية، ومن هنا نشأت قاعدة" وفرة حصيلة الضرائب" أي اتساع مطارح الضريبة بحيث يكون شاملا لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجباية حيث يكون الإيراد الضريبي مرتفعاً، وهذا ما نلاحظه في البلدان المتطورة، حيث ترتفع نسبة الإيرادات إلى الناتج القومي الإجمالي، فالأمر مرتبط بالواقع بمستوى التطور الاقتصادي (قرموش ، 2014 ، ص 16).

**ثانياً : أهداف اقتصادية : تضم ما يلي .**

• **تشجيع الاستثمار وتوجيهه نحو مشاريع إنتاجية (صناعية وزراعية وتجارية وتعليمية وخدمات صحية)**

وذلك ب (الفار، 2007 ، صص 38 39 ) :

- ✓ إعفاء هذه المشاريع كلياً أو جزئياً من الضريبة.
- ✓ توفير الحماية الكافية للصناعة المحلية بمنع استرداد السلع والبضائع الممثلة لها في الخارج أو فرض ضرائب عالية عليها.
- ✓ إعفاء الصادرات إلى الخارج من الضريبة بشكل كلي أو جزئي.
- ✓ استخدام حصيلة الضريبة في دعم القطاع الخاص لمواجهة الأزمات ولقيامه بمشاريع ذات فوائد اقتصادية واجتماعية .

• **وسيلة لضبط استهلاك السلع والخدمات:**

بحيث تقوم الدولة بتشجيع أو تقليل استهلاك سلعة أو خدمة معينة عن طريق تخفيض أو زيادة الضريبة المفروضة عليها. لكن ليتحقق هذا الهدف يجب أن يكون الطلب على السلعة او الخدمة مرناً وان لم يكن مرناً فان الهدف الذي سيتحقق هو الحصول على الإيرادات فقط (محرزي ، 2003، ص 33).

• **وسيلة لتنظيم الإنتاج القومي:**

إن فرض ضرائب مباشرة على المكلفين بها يعني أن جزء من الدخل الذي كان مخصصاً للاستهلاك سيتحول إلى الخزينة الدولة مما يؤدي إلى انخفاض الطلب على السلع والخدمات وبالتالي تقليل إنتاج السلع والخدمات

كردة فعل لانخفاض الطلب عليها وبالتالي انخفاض مستوى الدخل القومي مع الأخذ بعين الاعتبار إنفاق الدولة وأثره على الإنتاج ، وفي حالة رغبة الدولة بتنشيط الاقتصاد وحفز الإنتاج ورفع مستوى الدخل وذلك بتخفيض عبء الضريبة على دخول المكلفين ذلك يؤدي تحويل جزء من أموال الخزينة إلى المستهلكين والمستثمرين وبالتالي إلى زيادة الطلب على السلع الاستهلاكية والإنتاجية وباستجابة العرض لهذه الزيادة يزداد الدخل القومي (محزري، 2003، ص 33).

وإجمالاً فإن الإنتاج القومي من خلال الضرائب يكون عبر استخدام الضرائب في التحكم في الطلب على السلع والخدمات لمواجهة العرض في طرفي الرخاء أو الكساد الاقتصادي للوصول إلى أوضاع طبيعية للاقتصاد وأيضا لكبح جامح لتضخم (محزري، 2003، ص 33).

• توجيه قرارات أرباب العمل (قدي ، 2011 ، ص 110) :

- فيما يتعلق بالكميات التي يرغبون في إنتاجها، أو القطاعات التي يفضلون النشاط فيها، لأنه يمكن استخدام الضريبة للتأثير على حجم ونوعية ساعات العمل، حجم المدخرات. ومن ثم يمكن استخدام الضريبة لتغيير الهيكل الوظيفي للمجتمع بإعادة توزيع الموارد البشرية بين مختلف الأنشطة الاقتصادية.
- يتم استخدام الضريبة في توجيه الاستثمارات نحو قطاعات معينة تسعى الحكومة إلى ترقيتها، لكونها أكثر قدرة على استحداث مناصب الشغل أو خلق القيمة المضافة أو إحلال الواردات أو كونها أكثر صداقة للبيئة.
- كما يؤثر نمط الاقتطاع الضريبي على توجيه الاستثمارات للتوطن في مناطق جغرافية دون أخرى ، سواء لإقامة توازن جهوي بين المناطق أو لترقية مناطق معينة لاعتبارات اقتصادية ، سياسية أو أمنية (مناطق الحدود ، أماكن وجود الأقليات السكانية ، مناطق تركز المعارضة للتقليل من حدتها ، المناطق المحرومة ...).

وبهذا تعتبر الضرائب إحدى متغيرات المناخ الاستثماري، الذي يجب أن يكون ملائماً للاستقطاب الاستثمارات المحلية أو الأجنبية.

• استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي :

يمر النظام الاقتصادي بدورات من الركود والانتعاش الاقتصادي وتتميز دورات الركود الاقتصادي بانخفاض النمو في الناتج المحلي الإجمالي وارتفاع معدلات البطالة . تلجأ الدولة في حالات الركود الاقتصادي إلى

استخدام الضرائب كوسيلة من وسائل الإنعاش الاقتصادي جنباً إلى جانب للوسائل الأخرى مثل الإنفاق العام، من خلال معالجات ضريبية تهدف إلى زيادة القوة الشرائية للأفراد من خلال تخفيض معدلات الضرائب بهدف زيادة القوة الشرائية للأفراد (خصاونة ، 2014 ، ص 97).

• زيادة تنافسية مؤسسات قطاع الأعمال.

تعتبر الكثير من الضرائب تكاليف تحتسب ضمن أسعار التكلفة. وبهذا فان تخفيض الضرائب يؤدي إلى التأثير على التكاليف بالانخفاض مما يعمل على زيادة التنافسية السعرية لمنتجات المؤسسات المعنية بالتخفيض . ولهذا تعمل الدول سعياً منها لزيادة تنافسية منتجات مؤسساتها في الأسواق الخارجية و على إعفاء منتجاتها المصدرة من الضرائب الجمركية ومن الضرائب على القيمة المضافة..... الخ (قدي ، 2011 ، ص 110) .

ثالثاً . الأهداف الاجتماعية:

وتتمثل في إعادة توزيع الدخل بين فئات المجتمع لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل ، عن طريق زيادة الضرائب على ذوي الدخل المرتفع بتطبيق مبدأ التصاعد الضريبي على دخولهم وبالتالي تقليل حدة التفاوت بين مستويات الدخل وتمويل الخدمات العامة من الضريبة لمصلحة أصحاب الدخل المنخفضة (الفار ، 2007 ، ص 38) ، وعلى سبيل المثال أن يقرر المشرع الضريبي تخفيف الأعباء الضريبية على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة . كإعفاء بعض المؤسسات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معينة من الضرائب . أو قد تساهم الضريبة في المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع بفرض ضرائب منخفضة المعدل على السلع الاستهلاكية كالخبز والحليب أو الحفاظ على الصحة العمومية بفرض ضرائب مرتفعة المعدل على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية كالمشروبات الكحولية والتبغ . أو بفرض ضرائب تصاعديّة عالية على السلع الكمالية (محرزي ، 2010 ، ص 31) .

إن الضريبة تعتبر أداة من الأدوات التي تلجأ إليها الدولة لتحقيق الرفاهية العامة في الميادين الاجتماعية والاقتصادية، وان الهدف المالي للضريبة لم يعد هدفها الوحيد، لكن يبقى الهدف المالي صاحب الأولوية بالنسبة للأهداف الأخرى للضريبة (محرزي ، 2010 ، ص 32) .



المطلب الثالث: التنظيم الفني للضرائب.

يمثل التنظيم الفني للضريبة الطرق والإجراءات اللازمة، بفرض الضريبة وكيفية تحصيلها، وإن التنظيم الفني للضريبة يتأثر بطبيعة النظام السياسي والاقتصادي للدولة، فالإجراءات والطرق التي يتم اختيارها يجب أن لا تخرج عن أهداف النظام السياسي والاقتصادي.

الفرع الأول: الوعاء الضريبي.

يتمثل وعاء الضريبة في النشاط الاقتصادي أو البند الذي تفرض عليه الضريبة وتحصل منها فإذا فرضت ضريبة على المرتب اعتبر وعاءاً لضريبة باعتباره البند الذي فرضت عليه الضريبة وأخذت منه. عموماً لدينا ثلاث مجموعات من الأوعية هي الدخل، الاستهلاك والثروة وتمثل هذه الأنشطة الأساس أو الأوعية الاقتصادية، وتتأثر قيمتها بقرارات الأفراد فعلى سبيل المثال يتخذ الأفراد يومياً العديد من القرارات والخيارات التي تؤثر على دخولهم من خلال العمل أو التوقف عن العمل، كما أن بإمكان الفرد التحكم في توزيع وتخصيص دخولهم بين الادخار والاستهلاك لأن معظم الأفراد يجب أن يدخروا جزءاً من دخولهم لإحداث تراكم في ممتلكاتهم، بل إن قراراتهم بشأن مقدار ما ينفقونه على الاستهلاك يؤثر كذلك على ثروتهم وممتلكاتهم. ويعرف الدخل الشخصي بمقدار كل من الإنفاق السنوي على السلع والخدمات وكذلك مدخراته السنوية وعادة ما يعتمد على الدخل كمؤشر جيد على القدرة في دفع الضريبة، أما الثروة فتتمثل في قيمة المدخرات المتراكمة للشخص والاستثمارات في أي لحظة من الزمن وتمثل تدفقات الدخل السنوي من رصيد الثروة المتراكمة في دولة ما العائد السنوي على المدخرات. ومن الواضح أن هناك تداخل بين الأوعية الثلاثة للضريبة ومن ثم يستخدم معظم الاقتصاديين ذو الوعاء الاقتصادي كمقياس لتقييم مدى عدالة النظام الضريبي حيث تقدر نسبة الضرائب إلى الدخل (النبا ، 2009 ، ص 18).

ويم تقدير الوعاء الضريبي بطريقتين هما :

(1) التقدير المباشر: ويتمثل في (قروش ، 2014 ، ص ص 19 ، 20 ):

➤ التقدير بواسطة المكلف:

حسب هذه الطريقة يلتزم المكلف بتقديم إقرار (تصريح) لإدارة الضريبة عن نتيجة أعماله كما هو مثبت في دفاتره ومستنداته وتتميز هذه الطريقة بإمكانية لجوء الممول لتقليل من قيمة المادة الخاضعة للضريبة المصرحة، وبذلك يتهرب جزئياً من الضريبة، وعليه يخضع القانون الضريبي تصريحات الممولين لرقابة الإدارة الضريبية للتأكد من صحتها.

➤ التصريح المقدم من الغير :

بموجب هذه الطريقة يلتزم شخص آخر، غير مكلف بالضريبة، بتقديم التصريح إلى إدارة الضرائب. ويشترط أن تكون علاقة قانونية بين المكلف بالضريبة وشخص الغير، ومما هو واضح أن هذه الطريقة تعد أكثر ملائمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، خاصة أن الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة، فصاحب العمل يكون مجبرا على تقديم تصريح ومطابق للواقع ليتجنب الجزاءات التي يمكن أن تقع عليه في حالة المخالفة، بالإضافة إلى أن مبلغ الضريبة يخصم من وعائه الضريبي باعتباره أحد بنود التكاليف الواجبة الخصم من الدخل الإجمالي.

(2) **التقدير غير المباشر:** أو التقدير بواسطة المظاهر الخارجية، ويتم على أساس عدد من المظاهر الخارجية التي تعبر عن درجة سير المكلف كعدد السيارات التي يملكها، محل عمله، وتمتاز هذه الطريقة بالسهولة في التطبيق والتقليل من حالات الغش والتهرب من دفع الضريبة، صلة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة (شارف ، 2016، ص14).

**الفرع الثاني: التحصيل الضريبي.**

يقصد بتحصيل الضريبي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى خزينة الدولة (زغود ، 2005، ص 230) .

التحصيل الضريبي هو عبارة عن مجموعة من العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العامة وفقا للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الشأن ، وبالتالي تتكون علاقة بين الإدارة الضريبية والشخص المكلف ويتولى المشرع الضريبي تنظيم هذه العلاقة من خلال وضع عدة قواعد تضمن حدوث التحصيل دون أي عقبات يمكن أن تواجه المكلف أو الإدارة الضريبية (عمارة ، 2014، ص 144) ، ويتم تحصيل الضريبة في صورة نقدية أو ما يقوم مقامها من شيكات أو حوالات بريدية أو غيرها . أما الصورة العينية، فقد اختلفت تماما، وان لم يتم إلغاؤها. فمن الملاحظ أن يتم تحصيل دين الضريبة في صورة عينية كما هو الحال بالنسبة للمجتمعات الزراعية، إلا أن هذا الاستثناء من القاعدة العامة يجب عدم التوسع فيه أو القياس عليه (محزري، 2003، ص156).

وقد نصت بعض التشريعات الضريبية على السماح بقبول السندات الحكومية أو التي تضمنتها الحكومة، وفاء لبعض الضرائب. ويكون الغرض من ذلك ، تثبيت أسعار هذه السندات بالإضافة إلى الترغيب في الاكتتاب فيها

، على أن يتم تحديد حدا أقصى لما يجوز الوفاء من دين الضريبة في صورة سندات حكومية ، حماية للسيولة النقدية ورغبة في استهلاك الدين العام قبل موعده (مرزي، 2003، ص156).

### ❖ أشكال التحصيل الضريبي.

ويتم وفق الأشكال التالية (قدي ، 2011 ، ص ص 61، 62) .

أ. دفع الضريبة من قبل الممول : سواء بطريقة منتظمة يتلقى بموجبها إشعارا بالإخضاع الضريبي متضمنا مبلغ الضريبة وأجال الدفع ، أو بطريقة عفوية يتم بموجبها الانتقال إلى الإدارة الضريبية قصد الوفاء بالضريبة ، انطلاقا من معرفته بالاجال القانونية للتصريح والدفع ، كما هو الشأن بالنسبة للضريبة على الأرباح الشركات والرسوم على رقم الأعمال .

ب. دفع الضريبة من قبل الغير : حيث يتم بموجب هذه الطريقة ، دفع الضريبة من قبل غير المكلف بها ، كما هو الحال في تقنية الاقتطاع من المنبع (المصدر) على الأجور وبعض أصناف الدخل سواء كان ذلك في صورة طابع تحريري أو في صورة قرض ضريبي .

وتعتبر تقنية الاقتطاع من المنبع أسلوبا يسهل على الإدارة الضريبية العمل ، ويقلل من إمكانات التهرب الضريبي . كما تنشأ عنه حالة من التحذير تجاه الضريبة لدى الممولين، كونهم يعتادون على السلوك والتصرف على أساس أن دخولهم هي تلك الدخل المخصوم منها مبلغ الضريبة. ويمكن أن يؤدي ذلك إلى إخضاع مبالغ فيه لدخول العمال ، خاصة في المجتمعات التي يكونون فيها غير مهيكليين في نقابات قوية تدافع عن حقوقهم .

### الفرع الثالث: الازدواج الضريبي.

إن لازدواج الضريبي هو أن تفرض على مادة واحدة أكثر من ضريبة واحدة أي أن الازدواج الضريبي هو إخضاع الشخص الواحد أكثر من مرة لنفس الضريبة أو لضريبة مشابهة على نفس المال (زغود ، 2005 ، ص214).

### ❖ شروط الازدواج الضريبي: تتمثل فيما يلي .

#### أ. وحدة الشخص المكلف بالضريبة :

إن يكون الشخص المكلف نفسه هو الذي يتحمل نفس الضريبة أكثر من مرة ويجب التمييز (مرزي ، 2008 ، ص192) ، هنا بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين حيث انه يشترط قيام الازدواج الضريبي أن يكون الشخص نفسه هو الذي يتحمل الضريبة أكثر من مرة أو هو الذي يتحمل الضرائب المشابهة ويجب التمييز بين النظرة

القانونية والنظرة الاقتصادية فإن إرباح شركة المساهمة تخضع لضريبتين أحدهما هي تحت يد الشركة قبل توزيعها على المساهمين وهذه هي التي تعرف بضريبة الأرباح التجارية والصناعية والأخرى تكون بعد توزيعها على المساهمين وهذه هي ضريبة إيراد القيم المنقولة فمن الناحية القانونية لا يوجد ازدواج ضريبي في هذه الحالة إما من الناحية الاقتصادية فتتصرف إلى أن المساهم الذي يتحمل عبء الضريبة في النهاية وتنتهي بالتسليم بوجود الازدواج الضريبي (زغود ، 2005 ، ص214 ) .

#### ب. وحدة الضريبة المفروضة :

يقصد بوحدة الضريبة المفروضة ، هو أن يدفع المكلف نفس الضريبة . مع توفر جميع الشروط الأخرى، أكثر من مرة واحدة أو أن يدفع ضريبتين متشابهتين أو من نفس النوع أو الطبيعة. وقد يوجد بعض الغموض حول المقصود بالتشابه في الضرائب. وما يجب ملاحظته هو أن النظرية المالية والضريبية لم تضع بعد قواعد عامة تحكم المقصود بتشابه الضرائب أو الضرائب من نفس النوع. إلا أن تحديد الضرائب المتشابهة يخضع لوجهتي نظر قانونية واقتصادية. فمن وجهة النظر القانونية، التي تهتم بالتنظيم التقني والقانوني للضريبة، فإن الضرائب المتشابهة أو التي من نفس النوع لا تمثل ازدواجا ضريبيا (محزى، 2010، ص 278).

#### ج. وحدة المادة الخاضعة للضريبة :

ذلك أن الازدواج الضريبي يتكل بان يلتزم الممول بأداء أكثر من ضريبة عن نفس الوعاء في نفس الفترة الزمنية ، فإذا اختلف وعاء الضريبة فلا تكتمل عناصر الازدواج الضريبي . ومثال ذلك خضوع الممول لضريبة على الأرباح التجارية وخضوعه لضريبة أخرى مثل ضريبة أرباح المهن الحرة في نفس الوقت (منصور ، 1991، ص178) .

#### د. وحدة الفترة المفروض فيها الضريبة :

إن تكون المدة المفروضة فيها الضريبة المتكررة هي نفس المدة إما تكرر فرض ذات الضريبة عن فترات زمنية مختلفة فلا يعد ازدواجا ضريبيا. فإذا فرض وان قام المكلف بأداء الضريبة عن دخله لعام 1990 لدولة معينة ثم قام هذا المكلف بأداء نفس الضريبة عام 1991، فلا يعد هذا ازدواجا ضريبيا لعدم وحدة الفترة الزمنية التي تدفع عنها نفس الضريبة (منصور، 1991، ص178).

❖ تصنيفات الازدواج الضريبي.

يمكن تصنيف الازدواج الضريبي حسب معيارين أساسيين، هما:

المعيار الأول: من حيث الغرض و يشمل (قدي ، 2011 ص 64) :

- 1) الازدواج المقصود: ويكون عندما يتعمد المشرع الضريبي أحداثه بتوفير جميع عناصره سواء بهدف زيادة الحصيلة الضريبية أو تحقيق العدالة بزيادة الأعباء على بعض الفئات الاجتماعية.
  - 2) الازدواج الغير مقصود: وهو الذي يحدث رغما عن إرادة المشرع، نتيجة سوء توزيع صلاحيات فرض الضريبة بين مختلف السلطات (السلطات المركزية والسلطات المحلية).
- المعيار الثاني: من حيث الجهة.

- 1) الازدواج الداخلي : ينشا هذا النوع من الازدواج نتيجة لتعدد السلطات المالية أو الضريبية داخل حدود الدولة الواحدة سواء كانت دولة اتحادية ( ازدواج بين دولة الاتحاد والدول أو الولايات المنظمة للاتحاد ) أو موحدة ( ازدواج بين السلطة المركزية والسلطات المحلية ) كان تفرض بلدية ضريبة عقارية بالإضافة إلى الضريبة العقارية التي تفرضها السلطة المركزية . ومع أن هذه الحالة هي الغالبة في حدوث لازدواج الضريبي الداخلي إلا انه يمكن تصوره بان تفرض السلطة المركزية نفسها أكثر من ضريبة على نفس الوعاء ليتحملها نفس الممول (منصور،1991،ص 179) .

- 2) الازدواج الخارجي: وهذا يحدث عندما تقوم شركة في دولة معينة باستثمار أو تنفيذ مشروع في دولة أخرى، فإن الدخل الناجم عن هذا الاستثمار سوف يخضع للضريبة في الدولة التي ينفذ فيها المشروع، ويمكن أن يخضع للضريبة في الدولة التي يكون مقر الشركة الدائم فيها والتي تحمل جنسيتها. كما نشير بأن هذا الازدواج الضريبي قد يكون مقصودا وهذا ما يحدث من الناحية الاقتصادية عندما تكون الدولة أمام نقص في المدخرات اللازمة للقيام بتنمية اقتصادية فيقوم المشرع بسن قوانين بفرض الضريبة مرتين(منصور،1991،ص 179) .

- 3) الازدواج الدولي : يحدث إذا خضع الشخص للضريبة من أكثر من سلطة مالية تتبع دولا مختلفة ، وذلك نتيجة لاستغلال كل دولة لتحديد اختصاصها الضريبي، دون التقيد بالدولة الأخرى ، فقد تقوم الدولة بفرض الضريبة على أساس معيار الجنسية ، وتقوم دولة أخرى بفرض نفس الضريبة وفق معيار الإقامة ، بينما تقوم دولة ثالثة بفرض الضريبة استنادا بالمعيار الاقتصادي (موقع الحال )، فهنا يحدث الازدواج

الضريبي الدولي مما يعني أن شخص يتعدد التزامه بدفع نفس الضريبة لأكثر من دولة على نفس المادة(عمارة، 2015، ص169).

## المبحث الثاني: النظام الضريبي.

إن النظام الضريبي هو عبارة عن مجموعة الضرائب التي تفرضها الدولة على المكلفين بدفع الضريبة في زمن معين، بما فيها الضرائب المباشرة وغير المباشرة، العامة، النوعية، ويعتبر أداة ووسيلة فعالة بيد الدولة لتحقيق الأهداف التي ترجو الوصول إليها وتتعدد أنظمة الضريبة وتتنوع باختلاف العناصر والمعطيات المكونة لها، ويتأثر النظام الضريبي بالبيئة الاقتصادية والاجتماعية و بالأهداف التي تحددها السلطة الحاكمة، وتسعى إلى تحقيقها من خلاله، وبذلك نجد أن النظام الضريبي لا يقتصر على كونه مجموعة قواعد قانونية، بل هو أيضا عبارة عن إجمالي العناصر الاجتماعية و الاقتصادية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في سبيل تبني قواعد قانونية تتلاءم مع النظام الاقتصادي والاجتماعي للدولة. فلا يمكن أن يتم وضع هذا النظام الضريبي بصورة عشوائية وفق مبادئ ثابتة تقرها السلطة التشريعية وإنما هو حصيلة دراسة الواقع الاجتماعي والاقتصادي. وسنحاول في هذا المبحث الإلمام بمجموعة من جوانب النظرية للنظام الضريبي.

### المطلب الأول: ماهية النظام الضريبي.

لا توجه الضريبة بمفردها و إنما في إطار النظام الضريبي الذي يكون بدوره تحت بنیان اقتصادي معين، إذ يتأثر كل نظام بالآخر ، تكتسب دراسة النظم الضريبية أهمية بالغة إذ تمكن الباحثين من تقييم مختلف النظم الضريبية و تحديد مدى نجاحها في تحقيق أهدافها و محاولة تحسين فعاليتها.

الفرع الأول: تعريف النظام الضريبي ( عثمان ، العشماوي ، 2007 ، ص ص 323 ، 324).

- ❖ هو هيكل ضريبي في ملامح وطريقة عمل محددة وملائمة للنهوض بدوره في تحقيق أهداف المجتمع التي تسوغها مثله وظروفه المختلفة والتي تمثل بدورها الإطار الذي تعمل فيه الضرائب.
- ❖ يرى ( د. حامد دراز ) أن النظام الضريبي هو "مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد لتحقيق أهداف السياسية الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع.
- ❖ هو مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة (ضرائب نوعية، ضرائب دخل، ضرائب ثروة، ضرائب موحدة، ضرائب جمركية ... الخ) تتلاءم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها ، وتمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة ، تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية

المصدرة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية مصدرة ومذكرات تفسيرية تسعى لتحقيق أهداف محددة تمثل أهداف السياسة الضريبية بصفة عامة وأهداف النظام الضريبي بصفة خاصة.

❖ هنالك تعريفات أخرى للنظام الضريبي .

و يمكن تعريف النظام الضريبي على انه مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها و تنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية و المحتملة، لأحداث آثار اقتصادية و اجتماعية و سياسية مرغوبة. و تجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع و تعرف كذلك على أنه "برنامج تخطئه و تنفذه الدولة عن عمد مستخدمة فيه أنواع وأساليب و فنون الضرائب لأحداث آثار مرغوبة و تجنب آثار غير مرغوبة على كافة متغيرات النشاط الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي مساهمة في تحقيق أهداف المجتمع" (العقر ، 2009 ، ص ص،10، 11).

❖ يوجد مفهومان للنظام الضريبي احدهما ضيق يتمثل في "مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع أي الربط إلى التحصيل، وثانيهما واسع يتمثل في كافة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكيبها مع وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين (حجازي ، 2001 ، ص 6) .

❖ كما يرى البعض أن النظام الضريبي يتمثل في هيكل الضريبي ذي الملامح وطريقة عمل محددة وملائمة للهبوض بدوره في تحقيق أهداف المجتمع التي تصوغها مثله وظروفه المختلفة والتي تمثل بدورها الإطار الذي تعمل فيه الضرائب ( عثمان ، 2008 ، ص 12) .

❖ يعرف النظام الضريبي بأنه: مجموعة من الضرائب والفرائض التي يلتزم رعايا دولة معينة في زمن محدد بأدائها للسلطة العامة على اختلاف مستوياتها من مركزية أو محلية (شارف، 2016 ، ص 17) .

### الفرع الثاني : أركان النظام الضريبي :

يقوم أي نظام ضريبي على ركنين أساسيين هما الهدف و الوسيلة فأى نظام ضريبي يهدف إلى تحقيق أهداف الدولة التي تحددتها فلسفتها الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية وأيضا يحتاج إلى وسائل يحقق بها أهدافه :

#### 1. الهدف (عفيف، 2012، ص ص 22، 23) :

يسعى أي نظام ضريبي إلى تحقيق أهداف محددة، هي نفسها أهداف السياسة الضريبية التي تحددتها الدولة وفق سياستها الاقتصادية، لذلك تختلف هذه الأهداف من دولة إلى أخرى، فههدف النظام الضريبي في الدول المتقدمة يكمن في اعتباره أحد المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي، ويتخذ التدخل الضريبي



صوراً عديدة منها ما يقوم على أساس التمييز في المعاملة الضريبية بين مختلف النشاطات الاقتصادية لتشجيع بعضها دون الآخر، أو من خلال إعادة توزيع الدخل، حيث تقتطع الدولة جزءاً من الدخل والثروات المرتفعة ثم تعيد توزيعها عن طريق الخدمات العامة، أو تقرير إعانات عائلية لفائدة الدخل المحدودة.

أما بالنسبة للدول النامية فإن أهم هدف للنظام الضريبي يكمن في تشجيع الادخار والاستثمار، من خلال فرض الضرائب التي تحد من الإنفاق الاستهلاكي، وتعمل على تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها لأغراض التنمية، إذ تشكل الضريبة أحد أدوات الادخار الإجباري لتمويل مشروعات التنمية. وعلى هذا الأساس تتشكل أهداف النظام الضريبي لمختلف الدول وفقاً لواقعها السياسي والاقتصادي والاجتماعي.

الوسيلة ( العاقر ، 2009 ، ص 14 ، 15 ):

بعد أن يتحدد الهدف من فرض الضرائب من خلال الفلسفة السياسية للدولة كما سبق الذكر تبدأ الدولة في التفكير في الوسيلة التي تمكنها من تحقيق الهدف . و يمكن أن نقسم الوسيلة إلى عنصرين العنصر الفني أو التنظيم الفني و العنصر التنظيمي.

#### أ. العنصر الفني:

يقصد بالعنصر الفني اختيار الدولة للقواعد الفنية المنظمة للاقتطاع الضريبي و ذلك على أساس ما تريد تحقيقه من أهداف ، غير أن اختيار هذه الوسائل يختلف من بيئة لأخرى و يتأثر بطبيعة العلاقات القائمة بين الهيكل الاجتماعي و الهيكل الاقتصادي كما يتوقف على ظروف البيئة التي تسري عليها أحكام هذه القوانين و التي تحدد الأهداف التي يسعى المجتمع إلى تحقيقها. فتختار الدولة الرأسمالية من الوسائل الفنية ما يحقق لها أقصى حصة ضريبة ممكنة تتصف بالثبات من جهة و المرونة من جهة أخرى ، أما الدول الاشتراكية فتستعين بتلك الوسائل التي تمكنها من التمييز في المعاملة الضريبية بين أنواع الإنتاج المختلفة ، بحيث تجعل هذه الوسائل الفنية من الضريبة أداة على جانب كبير من المرونة و الكفاية لتخطيط كل من الإنتاج و التوزيع.

و أخيراً يمكن اعتبار الوسائل الفنية وسائل عملية ذات صياغة منطقية لمختلف صور الضرائب، تجعل من النظام الضريبي نظاماً منسجماً لا تتعارض فيه الضرائب بل تتكامل و تعمل على تحقيق الأهداف المسطرة من قواعد و قوانين واضحة لها طابع الإلزام

ب. العنصر التنظيمي:

تبرز أهمية العنصر التنظيمي عند فرض ضريبة جديدة ، أو عند تحديد عناصر وعائها، إذ يجب أن تكون هذه الضريبة متناسقة ومرتبة مع جميع الضرائب الموجودة قبلها ، وذلك ضمنا وحفاظا على وحدة الهدف الأساسي للنظام الضريبي.

الفرع الثالث :أسس النظام الضريبي :

تعتمد بنية النظام الضريبي على ثلاثة أسس هي(حجار، 2006 ، ص 22):

1. السياسة الضريبية : تعبر عن مجموع التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلقة بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي حسب التوجيهات العامة للاقتصاد من جهة ثانية ويعتبر النظام الضريبي صياغة فنية للسياسة الضريبية للمجتمع فهو يصمم من أجل تحقيق أهدافها .حيث نجد أن النظام الضريبي الذي يصلح لتحقيق أهداف سياسة ضريبية معينة في مجتمع معين، قد لا يصلح لتحقيق أهداف السياسة الضريبية في مجتمع آخر .
  2. التشريع الضريبي :هو عبارة عن صياغة لمبادئ وقواعد السياسة الضريبية في شكل قوانين وهذا من أجل تحقيق أهدافها، ويجب أن تتم صياغة التشريع الضريبي بشكل جيد لسد منافذ التهرب أمام المكلف كما يجب أن تكون القوانين الضريبية مرنة حتى تتكيف والظروف الاقتصادية للدولة.
  3. الإدارة الضريبية :تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي ، فهي ذلك الجهاز الفني والإداري المسؤول عن تنفيذ التشريع الضريبي وذلك من خلال فرض الضرائب وجبايتها
- المطلب الثالث: علاقة النظام الضريبي بالنظم الأخرى.

إن النظام الضريبي ليس عنصرا محايدا في المجتمع ، بل تربطه علاقات مع الأنظمة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وتتمثل في:

الفرع الأول:العلاقة بين النظام الضريبي والنظام الاقتصادي:

يمكن أن يؤثر النظام الاقتصادي السائد في بلد ما على قرار اختيار النظام الضريبي الملائم ومكوناته ، وبصفة عامة يمكن التمييز بين النظام الاقتصادي الاشتراكي المخطط والنظام الاقتصادي الحر أو الرأس مالي ومن المؤكد أن سمات وخصائص كل نظام من هذه الأنظمة سوف يؤثر جوهريا على قرار اختيار النظام الضريبي الملائم لتحقيق أهداف المجتمع .

## 1) علاقة النظام الضريبي بالنظام الاشتراكي:

يقوم هذا النظام على فلسفة جماعية هدفها الأساسي تحقيق المصلحة العامة . وفي ظل الخصائص التي يتمتع بها الاقتصاديات الاشتراكية تصبح غالبية دخول الأفراد صورة من صور النفقات العامة وغالبية نفقات الأفراد صورة من صور الإيرادات العامة، وبالتالي ينخفض دور الضريبة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية إلى ادنى مستوى ممكن. بالرغم من أن كل شيء مخطط ومحدد في الاقتصاديات الاشتراكية ، إلا أن النظام الضريبي يبقى له دورا لو محدودا في تحقيق أهداف المجتمع داخل هذه الاقتصاديات . ويتضح ذلك فيما يلي

( عتمان ، 2008 ، ص ص 19 ، 20):

أ- يمكن استخدام الضريبة في هذا المجتمع كأداة لتعديل أسعار بعض السلع والخدمات، وبما يسمح بتحقيق التوازن بين الطلب والعرض من بعض السلع والخدمات، وبما يتناسب في نفس الوقت مع التفضيل المستهلكين ودون الإخلاء بتفاصيل المخططة.

ب- يمكن أن تساهم الضرائب في تحقيق التوازن بين مجموع دخول الأفراد والتي تكون في صورة أجور محددة وقيم السلع الاستهلاكية المنتجة ذات الأثمان المحددة بحيث تسمح تلك الموازنة بتوفير جزء من موارد إشباع الحاجات العامة وإنتاج السلع الاستثمارية المخططة ، ويمكن أن تحقق هذه الموازنة خلال :

- الاعتماد على الضريبة وامتصاص الجزء الذي يزيد به مجموع الدخول النقدية للأفراد عن مجموع قيمة السلع الاستهلاكية وذلك من خلال فرض ضريبة على الدخول.
- التحديد المباشر للأجور ومن ثم تخفيض الدخول النقدية وبما يسمح بتوفير فائض يستخدم في إشباع الحاجات العامة وتوفير جزء لإنتاج سلع استثمارية.
- التحكم في أثمان السلع الاستهلاكية من خلال فرض ضريبة غير مباشرة على بعض أو كل السلع الاستهلاكية، وسوف ينعكس ذلك في صورة ارتفاع أثمان تلك المنتجات وبالتالي انخفاض الدخل الحقيقي لأفراد المجتمع.

ت- نظرا لعدم اختفاء القطاع الخاص في الاقتصاديات الاشتراكية القائمة حيث توجد قطاعات تعاونية وقطاعات شبه خاصة في الخدمات الشخصية والمهن الحرفية والمزارع الصغيرة فان الضريبة تعد الوسيلة الملائمة لمساهمة هذه القطاعات في الأعباء العامة للدولة.

ث- لقد انتهجت غالبية الاقتصاديات المعاصرة نحو إعطاء المزيد من اللامركزية الإدارية للوحدات والمؤسسات الاقتصادية، حيث يتمتع العديد منها بقدر من الاستقلال والحرية في إدارة عملياتها وتحديد أثمان منتجاتها.

وجود هذه اللامركزية واتساع نطاقها داخل هذه الاقتصاديات يظهر الحاجة إلى نظام ضريبي يسمح بامتصاص جزء من الأرباح المحققة، وتحقيق دور توجيهي للموارد الاقتصادية ( بصورة غير مباشرة ) وبما يتفق ويتناسب مع اللامركزية الممنوحة لهذه الوحدات.

ج- قد يتم استخدام الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين في الدول الاشتراكية بالرغم من إمكانية التحكم في هذه الدخول لتحقيق بعض الأهداف الاجتماعية .

ح- إعادة توزيع الدخول والثروات بين أفراد المجتمع وبما يتفق مع الايديولوجيات المجتمع ، بالإضافة إلى توزيع الأعباء الضريبية بين الأفراد توزيعاً عادلاً ترتضيه غالبية أفراد المجتمع . وتتدخل الدولة في المجتمعات الرأس المالية من خلال نظامه الضريبي في تعديل توزيع السوق للدخول والثروات بقصد تحقيق العدالة الاجتماعية نظراً لعجز نظام السوق الحر عن تحقيق هذا الهدف.

### 1) علاقة النظام الضريبي بالنظام الرأسمالي

لتحقيق الدولة ما تصبو إليه المجتمعات الرأسمالية من تنمية اقتصادية، تسعى لاستخدام الضريبة كأداة لدفع قطاعات النشاط الاقتصادي لتعمل بأقصى معدلاتها مع المحافظة على النمو المتوازن بين القطاعات الصناعية والزراعية والخدمات وأن يحتوي النظام الضريبي على ما يكفي من الحوافز لتشجيع الاستثمار في مجالات التنمية المطلوبة ونلاحظ اعتماد النظم الضريبية الرأسمالية على الضرائب الشخصية، حيث تستخدم فيها الإعفاءات والتصاعد الضريبي لتحقيق أهداف العدالة في توزيع الدخول والحوافز لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية إلا أن الهيكل الضريبي في الدول الرأسمالية يختلف أيضاً حسب متوسط دخول الأفراد وحسب الخدمات التي تقدمها الدول للمواطنين وحسب استخدام الضريبة للتأثر في التنمية الاقتصادية وبيروز هذا التباين من خلال اختلاف نسب توزيع حصيلة الإيرادات الضريبية بين الضرائب المباشرة على الدخول والضرائب غير المباشرة على الاستهلاك(جمام، 2010، ص 90).

وبدراسة الملامح العامة و المكونات المختلفة للنظم الضريبية في المجتمعات الرأسمالية يتضح(عثمان،2008،

ص 22):

▪ إن المجتمعات الرأسمالية بطبيعتها تتسم بالتقلبات التجارية والدورية، كما إن فلسفة النظام السائد في تلك المجتمعات لا يسمح بالتدخل المباشر لمواجهة هذه التقلبات، الأمر الذي يترتب عليه زيادة الدور الذي يمكن أن يمارسه النظام الضريبي في مواجهة هذه التقلبات. بعكس الحال في الدول الاشتراكية فان الاقتصاد لا يعاني من مثل هذه التقلبات حيث أن الأسعار محددة، ومستوى التوظيف محدد ومخطط، كما أن استخدام

الموارد يتم وفقا لحظة محدد، وحتى في حال إمكانية تعرض هذه الاقتصاديات للتقلبات المستوردة من خلال التجارة الخارجية، فان فلسفة هذه المجتمعات تسمح بالتدخل المباشر وغير المباشر لمواجهتها، وبالتالي ينخفض دور السياسة الضريبية في تحقيق هدف الاستقرار الاقتصادي بالمقارنة بدورها في المجتمعات الرأسمالية .

■ زيادة الدور التوجيهي للضرائب في المجتمعات الرأسمالية بالمقارنة بدورها في المجتمعات الاشتراكية . حيث اثبت الواقع أن قوى السوق الحر غير قادرة على تحقيق التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية سواء بين الأنشطة الاقتصادية المختلفة أو بين المناطق المختلفة وبالتالي يقع على النظام الضريبي دورا هاما في توجيه الموارد بما يسمح بتحقيق أقصى معدل للنمو الاقتصادي بين المناطق والأنشطة المختلفة، ووفقا لما هو مقرر في الخطة الاقتصادية للدولة، ينخفض الدور التوجيهي للضريبة في المجتمعات الاشتراكية !ونتيجة لاختلاف دور النظام الضريبي في تحقيق العدالة الاجتماعية والاستقرار الاقتصادي ، و توجيه الموارد الاقتصادية فيما بين الدول الرأسمالية والدول الاشتراكية ، فان النظم الضريبية تختلف اختلافا شاسعا فيما بين هذه الدول سواء من حيث الملامح والخصائص العامة ، أو من حيث مكوناتها والأهمية النسبية التي تتمتع بها تلك المكونات داخل الهيكل الضريبي .

الفرع الثاني: علاقة النظام الضريبي بالنظام السياسي والاجتماعي.

أ. علاقة النظام الضريبي بالنظام السياسي

من المعروف وفقا للمبادئ الأولية لعلم الضريبة أن الضرائب لا تفرض ولا تلغى ولا تعدل إلا بناءا على قانون، أي بناء على قرار سياسي على مستوى يعتبر محصلة للتكوين الطبقي للمجتمع وعلاقات القوة السياسية المؤثرة ومن ثم يبدو واضحا حتمية تأثير النظام الضريبي للدول بالأوضاع السياسية السائدة فيها من خلال دراستنا لعلاقة النظام الضريبي بالنظام والظروف السياسية السائدة نستطيع استقراء النتائج التالية (علي جاسم ، 2013، ص ص 44، 45):

- إذا كان النظام السياسي السائد يتخذ من نظام الحزب الواحد منهجا وأسلوبا لإدارته فإننا نتوقع أن يتم تصميم النظام الضريبي وصياغته بما يسمح بتحقيق أهداف النظام السياسي الحاكم حيث يتم تصميم النظام الضريبي بما يسمح بمنح العديد من الإعفاءات والمزايا للطبقة الحاكمة بالإضافة إلى ذلك سوف يتأثر النظام الضريبي بالأفكار والمبادئ الاشتراكية السائدة قولاً وعملاً حيث ينعكس ذلك على النظام الضريبي .

- وإذا كان النظام السائد في المجتمع هو النظام الديمقراطي فان من المتوقع في مثل هذا النظام أن يتم صياغة النظام الضريبي بما يحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع وفي مثل هذه الظروف من المتوقع أن تزداد أهمية الاعتبارات الموضوعية في اختيار مكونات النظام الضريبي حيث يتم تفضيل نوع معين من الضرائب على نوع آخر نظرا لكون هذا النوع يمكن أن يساهم أكثر من غيره في تحقيق أهداف المجتمع .
  - إن الاتجاهات السياسية للدولة وعلاقتها بالدول الأخرى يمكن أن تؤثر تأثيرا واضحا على النظام الضريبي السائد حيث سيتم تصميم النظام الضريبي بما يسمح بتحقيق أهداف الدولة السياسية.
- ب. علاقة النظام الضريبي بالنظم الاجتماعية

وكما تتأثر النظم الضريبية بالواقعين الاقتصادي والسياسي، فانها تتأثر " بالفلسفات والأحوال الاجتماعية السائدة في المجتمع، فمن الأهمية مراعاة تطبيق العدالة في فرض الضريبة ومراعاة الدخل المرتفع والدخل المنخفض. كما تؤثر عادات المجتمع وقيمه الأخلاقية على النظم الضريبية ( عفيف ، 2012 ، ص 39 ) ، حيث تستخدم الدول نظامها الضريبي للحد من استهلاك السلع التي تنافي أخلاقيات المجتمع و تفرض الضرائب المانعة في بعض الدول الإسلامية لمنع استيراد الخمر و المشروبات الكحولية ، و بذلك لا تحقق هذه السلع حصيله ضريبية إذ تمنع أسعارها الضريبية العالية من دخولها الاقتصاد الوطني و هو ما يدل على تأثير عادات المجتمع و قيمه الأخلاقية على نظامه الضريبي ( العاقر ، 2009 ، ص 19 ).

### المبحث الثالث: الإصلاح الضريبي.

تتميز الأنظمة الضريبية الفعالة بتطورها المستمر تبعاً للتحويلات الاقتصادية والاجتماعية والمالية، لذلك فهي تطبق خلال مدة زمنية ثم تصبح غير مناسبة مما يقتضي تعديلها وإصلاحها سواء تعلق الأمر بالدول المتقدمة أو النامية. فالقوانين الضريبية ليست أمراً ثابتاً ولا جامداً، وإنما هي عادة في حالة حراك وتطور وتغير مستمر. وأي تغير ملموس في النظام الضريبي هو ما نسميه بالاصطلاح الضريبي سننترق في هذا المبحث إلى مفهوم الإصلاح الضريبي أسبابه وأهدافه وأدواته.

### المطلب الأول: مفهوم الإصلاح الضريبي.

يتم تصميم الأنظمة الضريبية في العادة لتحقيق مجموعة من الأهداف السياسية الضريبية ، التي يتم تحديدها بدلالة الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية القائمة ، إلا أن معطيات المحيط الاقتصادي والاجتماعي تتغير بفعل عوامل عديدة ، مما يجعل النظام الضريبي عاجزاً عن تحقيق الأهداف ، هذا ما يستدعي تغييره ومراجعته ، وتدعى هذه المراجعة والتغيير بالإصلاح الضريبي .

### الفرع الأول: تعريف الإصلاح الضريبي.

❖ نقصد بالإصلاح الضريبي إدخال تغييرات نحو الأحسن، أي العمل على سد الفراغات والثغرات القانونية الموجودة في النظام الضريبي السابق ، من أجل الرفع من مردوديته ومحاولة زيادة فعاليته بما يخدم الاقتصاد الوطني، وعليه كان من الضروري إدخال إصلاحات جبائية تمس مختلف مكوناته أمراً ضرورياً، مما يتطلب إصلاح اقتصادي وسياسي والذي يقع عبئه على عاتق الدولة(شارف ، 2016 ، ص 25 .)

❖ تعني كلمة الإصلاح اصطلاحاً: "التغيير أي تغيير وضعية من شكل إلى شكل ومستوى معين إلى مستوى أحسن، سواء كان هذا التغيير كلي أو جزئي، أي أنه يمس كل أركان النظام القائم أو بعض أركانه فقط، فالإصلاح الجبائي هو عملية تغيير تمس الإدارة والنظام الجبائي معا (شارف ، 2016 ، ص 25 .)

على الرغم من تعدد تعريفات الإصلاح الضريبي إلا إنها تدل في مجملها على التغييرات التي تطرأ على النظام الضريبي في الدولة لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية أو لتحقيق خطط التنمية في مرحلة معينة من مراحل النمو. ويمكن أن يكون الإصلاح الضريبي شاملاً لكل الهيكل الضريبي للدولة ، أو أن يكون هذا الإصلاح جزئياً لنوع معين من الضرائب ، أو لبعض أحكام الضريبة بعينها . وهي عملية تتطلب دراسة متكاملة

للنظام الضريبي السائد ، لذلك فإن الإصلاح الضريبي في الدولة معينة قد لا يتلاءم مع دولة أخرى ، وإن كان ذلك لا يمنع من التعرف على تجارب الدول الأخرى لتقادي الأخطاء التي وقعت فيها ، وإن نستفيد مما حققته هذه التجارب من النجاح (عثمان، العشاوي، 2007، ص 535).

### الفرع الثاني: خصائص الإصلاح الضريبي.

يجب أن يشمل الإصلاح الضريبي على مجموعة من الخصائص نذكرها فيما يلي(عثمان، العشاوي، 2007، ص 536):

1. **الإصلاح الضريبي ظاهرة عامة وضرورية:** في ظل تحرك اقتصاديات العالم نحو التطوير، وذلك بعد التغيرات المتلاحقة التي شهدتها العالم في السنوات الماضية مثل الاتجاه نحو التكتلات الاقتصادية لمجموعة من الدول أو القوى الاقتصادية واتفاقيات تحرير التجارة الدولية، وكذلك العمل نحو تحويل القطاع العام إلى القطاع الخاص أو ما يعرف بالخصخصة. أدى ذلك إلى ضرورة إحداث إصلاح ضريبي عالمي، أي وجوب حدوث إصلاح ضريبي عالمي في سائر النظم التي تتأثر بهذه الأحداث ليشمل الدول المتقدمة والنامية معا.
2. **الإصلاح الضريبي جزء من الإصلاح الاقتصادي:** يقصد بالإصلاح الاقتصادي نقل الاقتصاد القومي ككل من وضع تشوبه العيوب والاختلال إلى وضع خالٍ منها، ويمكن الاعتماد في هذا الإطار على الضرائب كأداة فعالة في إنجاز خطوات الإصلاح الاقتصادي، مما يتطلب تطويرا في النظام الضريبي ذاته حتى يستطيع تحقيق أهداف خطة الإصلاح الاقتصادي في الدولة.
3. **تعدد أنماط الإصلاح الضريبي وأهدافه:** تتعدد أنماط الإصلاح الضريبي بتعدد أهدافه وغاية القائمين عليه، إذ يمكن أن يكون جزئيا لإصلاح خلل تشريعي في القانون الضريبي أو لسد ثغرة من ثغرات القانون، أو بهدف الحد من التهرب الضريبي، كما يمكن أن يكون شاملا يسعى إلى تحقيق أهداف عدة من أهمها تبسيط النظام الضريبي.
4. **الفرع الثالث : معايير الإصلاح الضريبي .**

تتمثل المعايير التي يجب أن يركز عليها الإصلاح الضريبي كالآتي (شاوي، 2016، ص 62، 63):

#### ❖ العدالة:

وتعني العدالة في التنظيم الفني للضريبة ، بحيث يتلاءم كل نوع منها مع طبيعة الأوعية المفروضة عليها ، وظروف المكلفين بها ، ومدى كفاءة الإدارة الضريبية في تحقيقها ، لذلك فإن التحديات التي تواجه الدولة ، وخاصة النامية منها ، تتطلب أن يكون نظامها الضريبي على قدر كبير من العدالة الضريبية .



❖ الشفافية:

في القواعد القانونية، التي تنظم أساليب الاستقطاع الضريبي، والمنقوطة بمعدلات الضريبة، وتحديد الأوعية المختلفة المفروضة عليها، والمكلفين بها، وكيفية ربطها وتحصيلها، بما لا يدع مجالاً للتحكم أو التعسف في تطبيقها من قبل الإدارة الضريبية.

❖ المرونة:

في الاستجابة للتغيرات، أو التقلبات الاقتصادية المختلفة.

❖ الحيادية:

في معاملة الأوعية الضريبية المختلفة، أو بالمكلفين بالضريبة، بما لا يخل باليات السوق، فلا تتأثر بالخيارات الاقتصادية المتعلقة بالادخار أو الاستثمار أو الاستهلاك.

المطلب الثاني: مراحل الإصلاح الضريبي وأهدافه.

يمر الإصلاح الضريبي بعدة مراحل وذلك من أجل الوصول إلى عدة أهداف وهي كالآتي.

الفرع الأول: مراحل الإصلاح الضريبي.

يمكن تضمينها في مجموعة من المراحل على النحو التالي (قدي ، 2011 ، ص 253 ، 254).

المرحلة الأولى: القيام بتشخيص ضريبي، وهذا عن طريق:

- تحليل الوضعية القائمة قبل الإصلاحات .
- تحليل الإمكانيات والقدرات الضريبية : وهذا عن طريق تقدير هوامش الربح الحقيقية المنجزة لكل قطاع ، كذا تحديد الضغط الضريبي الحالي ، إضافة إلى تقدير الملاءة بين الضغط الضريبي الحالي والضغط المرجو وتقييم مدى قدرة الدولة على التحصيل الضريبي المستهدف .

المرحلة الثانية : اقتراح الإصلاح الضريبي الواجب إدراجه ، ويكون ذلك ب:

- تحديد التدابير القابلة للتنفيذ، ولا بد أن تكون هذه التدابير واضحة وقابلة للتنفيذ.
- وضع قيد التنفيذ وحدة للسياسة الضريبية ، بحيث تكون الإصلاحات الضريبية موافقة للبرنامج أو المخطط التنموي للبلاد . وهذا لضمان انسجام الأهداف الاقتصادية ، ولهذا لا بد من تكوين مجموعة من الأشخاص مكلفين بإعداد سياسة ضريبية للبلاد.
- مراجعة الإدارة الضريبية للوقوف على مكامن الخلل فيها.
- إقحام الحكومة، إذ أن ضمان استمرارية عملية الإصلاح تستوجب قبول سلطات البلاد للمقترحات المعدة من فرق العمل.

المرحلة الثالثة: تطبيق الإصلاح الضريبي، وهذا عن طريق:

✓ إقرار واعتماد التدابير المقترحة.

✓ نشر وإعلان آثار الإصلاح.

✓ تكوين الموارد البشرية المعنية بالإصلاح.

الفرع الثاني: أهداف الإصلاح الضريبي.

إن أساس كل إصلاح هو محاولة الوصول إلى علاقة واضحة من خلال إحداث علاقة بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة. كما أن للإصلاح أهداف اجتماعية، اقتصادية، مالية وتقنية و ترتبط أهداف الإصلاح الضريبي بالدوافع التي قادت إليه و تتمثل في (شارف ، 2016 ، ص26، 27) :

أ- أهداف اجتماعية: تتمثل في تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين من خلال:

- التمييز بين الأشخاص المعنويين والطبيعيين وإخضاع كل طرف لمعاملة خاصة.
- التوسع في استعمال الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية.
- توسيع نطاق تطبيق مختلف أنواع الاقتطاعات ومراعاة المقدرة التكلفة للمكلف.

ب-أهداف اقتصادية: وتتمثل في:

- عدم عرقلة وسائل الإنتاج.
- زيادة إيرادات الدولة من الجباية.
- زيادة نسبة الجباية العادية في تمويل ميزانية الدولة.
- جعل الجباية العادية تغطي نفقات التسيير للميزانية العامة<sup>1</sup>.
- تخفيف الضغط الضريبي على المؤسسات.

ت-أهداف تقنية: تتمثل فيما يلي:

- تبسيط النظام الجبائي وتحسين شفافيته من خلال تبسيط الإجراءات والمكونات.
  - إدارة جبائية فعالة تكون همزة وصل بين المكلفين والنظام الجبائي.
  - الرفع من كفاءة و مرودية أعوان الإدارة الجبائية من خلال تكوينهم وتوظيف الجامعيين .
- بالإضافة إلى الأهداف التي ذكرنا توجد أهداف أخرى ، وتتمثل عموما في (قدي ، 2011 ، ص 252) :

✓ السعي إلى زيادة الإيرادات بالقيمة المطلقة وبالنسبة للنتائج المحلي الخام.

✓ السعي إلى تقليص الدعم الخارجي بطريقة هيكلية .

- ✓ زيادة الاستثمارات العمومية .
- ✓ زيادة قدرة الدولة على المساهمة في الاستثمارات العمومية.
- ✓ زيادة كفاءة وشفافية الإدارة العمومية ، خاصة الإدارة الضريبية.
- ✓ تنمية الثقافة الاقتصادية والضريبة لدى المجتمع المدني .
- ✓ زيادة مساهمة المجتمع المدني في النقاش حول المالية العمومية.
- ❖ بالإضافة إلى (عثمان ، العشاوي ، 2007، ص 537) .
- ✓ تخفيض المعدلات الحدية الإجمالية للضرائب .
- ✓ زيادة الإعفاءات الضريبية على محدودي الدخل.
- ✓ الرفع من مرودية المالية للجباية العادية وجعلها كفيلة بتغطية نفقات التسيير.
- ✓ تحقيق العدالة الضريبية: تشكل العدالة الضريبية مبدأ أساسيا من مبادئ الضريبة، ومن خلالها يكتسب النظام الضريبي نجاحه ومصداقيته لدى المكلفين بالضريبة.
- ✓ تخفيض عدد ومدى النفقات الضريبية .
- ✓ تقرير حوافز ضريبية للادخار .
- ✓ محاربة الملاجئ الضريبية.

### المطلب الثالث: أسباب وعناصر الإصلاح الضريبي.

هناك عدة أسباب تدفع الدولة لإصلاح نظامها الضريبي، حيث تعتمد على مجموعة من العناصر لإحداث هذا الإصلاح. ويمكن أن نلخص أسباب وعناصر الإصلاح الضريبي في كما يلي:

#### الفرع الأول: أسباب الإصلاح الضريبي.

إن ضعف الحصيلة الضريبية في الدول النامية مردها ضعف أنظمتها الضريبية ، وعدم أدائها لوظائفها الرئيسية وهذا يعد من بين أهم الأسباب الداعية للإصلاح بالإضافة إلى التغيرات التي تشهدها البيئة المحيطة بتلك الأنظمة وما تفرضه من تهديدات تستوجب إيجاد الحلول العلمية والمناسبة لها ، ولعل من بين المشاكل التي تعاني منها هذه الدول والداعية إلى الإصلاح تشمل ما يلي(مختار ، 2016 ، ص ص 79 ، 80):

#### 1) ضعف الجهاز الإداري للضرائب :

تعاني جل الدول النامية بشكل عام والدول العربية بشكل خاص نقصا حادا في المعلومات والبيانات المالية والتي إن دلت على شيء إنما تدل على انخفاض كفاءة الجهاز الإداري القائم على تنظيم الضرائب وجبايتها ، وهو ما يؤدي إلى التهرب الضريبي ، وهو يعني عدم توفر أشخاص على قدر عال من الكفاءة وغير ملمين بتطبيق أحكام وقوانين النظام الضريبي من الربط والتشريع إلى التحصيل وهو ما يعد عائقا في عدم نجاح عملية الإصلاح .

## (2) انتشار أنشطة الاقتصاد غير الرسمي :

يعد انتشار الأنشطة غير الرسمية في الدول النامية احد أهم أسباب الداعية لعملية الإصلاح الجبائي إذ لا يخلو أي اقتصاد في العالم سواء كان متقدما أو متخلفا من مظاهر الاقتصاد غير الرسمي وان اختلف الحجم من دولة لأخرى تبعا لتقدمها الاقتصادي والسياسي والاجتماعي .وفي هذا المجال فانه من المفيد أن نشير إلى معنى الاقتصاد غير الرسمي الذي يعبر عنه بمصطلحات عديدة كالاقتصاد الخفي واقتصاد الظل والاقتصاد غير المنظم وبالرغم من تعدد المصطلحات إلا أن كلها تصب في تعريف واحد فيعرف الاقتصاد غير رسمي على انه تلك الموارد المالية المعلن عنها أو غير المسجلة في الناتج الوطني ، وعرف أيضا بأنه مجموع الدخل غير المعلن عنها والغير مصرح بها لدى سلطة فرض الضرائب ، أو مجموعة الدخل الغير داخلة في حساب الناتج القومي وباختصار فان انتشار الاقتصاد غير الرسمي سيؤثر على اقتصاديات الدول وتحديدا على أنظمتها الضريبية حيث سيؤدي ذلك إلى انخفاض حجم الوعاء الضريبي وبالتالي نقص الحصيلة الضريبية .

## (3) عدم مرونة الأنظمة الضريبية :

في الواقع فان النظم الضريبية في الدول النامية تعاني من الجمود ، حيث أنها لا تساير التطورات الحاصلة في البيئة المحيطة بها ، حيث إن الزيادة في الناتج الوطني والدخول الفردية لا تواكبها بالضرورة زيادة في الحصيلة الضريبية ، وهو الشيء الذي يمكن أن يدل على أن النظام الضريبي على قدر معين من المرونة مواكبا بذلك كل التطورات الحاصلة

❖ وإضافة لهذه الأسباب توجد أسباب أخرى تتمثل في :

#### (4) انخفاض نسبة الاقتطاع الضريبي.

يعود شيوع ظاهرة انخفاض المعدل الضريبي بين الدول النامية إلى انخفاض الدخل القومي وانخفاض متوسط دخل الفرد بحيث يحول دون زيادة المعدل الضريبي خشية المساس بالحاجات الأساسية للأفراد (علي جاسم، 2013، ص 56):

#### (5) اختلال الهيكل الضريبي :

بهيمنة بعض الضرائب ، فيؤدي أي خلل يتعلق بهذه الضرائب إلى انعكس سلبي على الحصيلة الإجمالية للضرائب ، وهو ما حدث في الجزائر في أعقاب الأزمة البترولية لسنة 1986 بانهيار أسعار النفط في الوقت الذي كان يعتمد فيه النظام الضريبي أساسا على الضرائب البترولية ، فانهارت موارد الدولة بشكل حاد وفظيع (قدي 1، 2011 ، ص 250 ).

كما يلاحظ ارتفاع النصيب النسبي للضرائب يأتي من الإنفاق والاستهلاك والتجارة الخارجية ، في إجمالي الإيرادات الضريبية في الدول النامية والبلاد العربية . وذلك بعكس الدول الصناعية المتقدمة التي تعتمد أنواعا أخرى ، كالضرائب على الدخل من العمل أو الربح من الملكية أو فائدة رأس المال والثروة (التوني ،دون ذكر السنة،ص5)

#### (6) تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي:

وذلك نتيجة لتتبع الضرائب وتعدد معدلاتها بالإضافة إلى اختلاف مواعيد تحصيلها ، إن ان هذه العوامل جعلت النظام الضريبي صعب التطبيق والتحكم فيه ، مما صعب مهمة إدارة الضرائب(توني ،دون ذكر السنة، ص5).

## الفرع الثاني: عناصر الإصلاح الضريبي.

هناك العديد من العناصر المتعلقة بالإصلاح الضريبي ، التي تتطلب المراجعة في محاولة لوضع تطورات محددة بشأنها ، واهم هذه العناصر ما يلي .

### 1. توسيع مروحة المطارح الضريبية ( الوعاء الضريبي ).

نقصد بتوسيع الوعاء الضريبي هو إن تصل الضريبة إلى عدد اكبر من دافعي الضريبة من خلال التعرف على أنواع جديدة من الدخول أو السلع الاستهلاكية التي يمكن أن تفرض عليها الضريبة . وتوسيع الوعاء الحالي من خلال الوصول إلى شرائح لم تكن تغطي في السابق وفي ضوء الأدوات المتاحة حاليا (عثمان ،العشماوي، 2007، ص540)

### 2. التنسيق بين الأدوات الضريبية.

إن نجاح أي خطة إصلاحية توجب على مخططي السياسات الضريبية المراعاة والتنسيق بين الضرائب على التجارة الخارجية والضرائب المحلية فإذا كان الهدف الأساسي من فرض الضرائب على التجارة الخارجية زيادة الإيرادات وحماية المنتجات المحلية فان فرض الضرائب على السلع والخدمات المنتجة محليا يوصل إلى الهدف نفسه وخاصة فيما يتعلق بزيادة الإيرادات وفي ظل المتغيرات الاقتصادية الدولية لاسيما سياسات العولمة وإلغاء الحواجز الجمركية فان غالبية الدول اتجهت إلى فرض الضرائب على السلع المستهلكة بدلا من الضرائب على السلع المستوردة إلا أن النظر بشكل موضوعي إلى هذه المسألة تظهر جانبا سلبيا لجهة كشف الصناعات الوطنية أمام المنافسة الأجنبية وبالتالي عدم قدرة العديد من الصناعات المحلية الصمود أمام الصناعات الأجنبية المستوردة التي غالبا ما تكون اقل تكلفة ولحل هذه المشكلة لجأت بعض الدول إلى فرض ضريبة القيمة المضافة باعتبارها لا تميز بين السلع المحلية والأجنبية فالمستهلك في كلتا الحالتين سيدفع الضريبة (الزبيدي ، 2013 ، ص 58 ) ، والتنسيق بين الأدوات الضريبية ضرورة النظر إلى النظام الضريبي بأكمله في سياق القيام بعملية الإصلاح، ذلك أن عملية إصلاح نوع واحد من الضرائب قد تكون على حساب نوع آخر، وعندما يفقر الإصلاح إلى التنسيق والمتابعة فقد تحدث سلبيات تنعكس على مستوى الإيرادات والكفاءات، ومثال ذلك إجراء إصلاح للنظام الضريبي على الواردات قد يكون له آثار سلبية على ضريبة الاستهلاك من السلع والخدمات (عفيف ، 2014 ، 108 )

### 3. إصلاح الجهاز الإداري الضريبي.

دلت التجارب الدولية على أهمية التنسيق بين مستوى الإصلاحات الضريبية وبين فاعلية الجهاز الإداري وقدرته على التكيف السريع في الأداء ، حيث أن مقدرة الجهاز الإداري على التصحيح والتكيف يعتبر العنصر الحاسم في الإصلاحات الضريبية المنشودة لأي مخطط إصلاحي (الزيبي ، 2013 ، ص ص 58 59) ، وقد دلت التجارب الدولية في هذا المجال على أهمية التناسق بين مستوى الإصلاحات الضريبية من ناحية ومدى فعالية الجهاز الإداري وقدرته على التكيف والتحسين السريع في الأداء من جهة أخرى. بل إن بعضهم أشار إلى أن مقدرة الجهاز الإداري على التصحيح والتكيف السريع تعد العنصر الحاسم في نجاح عملية الإصلاح أو فشلها خصوصا خلال مراحل التنفيذ الأولى(عفيف ، 2014 ، ص 108).

#### 4. ترشيد معدلات الضريبة.

تأتي هذه المرحلة من الإصلاح الضريبي بعد المرحلة الأولى والخاصة بتوسيع الوعاء في الحدود التي يسمح بها الجهاز الإداري للضرائب ولكن كما هو معروف فإنه كلما زادت معدلات الضريبة زاد مقدار التعقيد الضريبي وزادت معه مشاكل التجنب والتهرب الضريبي . لذلك فإن عملية الترشيح في معدلات الضريبة تعني في الدرجة الأولى تقليل الفوارق بين تلك المعدلات في الهيكل الضريبي . أما عن أهم متطلبات القيام بعملية الترشيح هي توافر المعلومات الدقيقة التي تسمح بالترقية بين الأوعية الفرعية (الجزئية) المختلفة (عثمان ،العشماوي، 2007، ص541).

## خلاصة الفصل

حسب ما ذكرناه فان الضريبة هي عبارة عن فريضة نقدية جبرية الدفع على المكلف بها ، و يكون دفعها بلا مقابل مباشر ونهائي ، تخضع لمجموعة من المبادئ والقواعد تتمثل في العدالة ، اليقين ، الملائمة في التحصيل وقاعدة الاقتصاد في التحصيل ، والهدف من هذه القواعد هو التوفيق بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلفين بها من جهة . ومن جهة أخرى تحقق مصلحة الخزينة العمومية كما نجدها تتعدد إلى عدة أنواع وهذا وفقا لعدة معايير .

كما نستخلص أيضا أن الضريبة إلى جانب كونها تمويلية فهي أيضا وسيلة لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والسياسية واجتماعية . ولقد اتضح أن كل دولة تختار مزيجا ضريبيا خاصا بها هو النظام الضريبي . إذ أن هذه النظام ليس شرطا أن يكون متماثلا في كل دول ، المهم أن يحقق ما خطت لتحقيقه الدولة، كما نجد أن تطبيق هذه الضرائب وتنفيذها ينجر عنه وقوع عدة آثار التي بدورها تؤثر بصفة مباشرة على النظام الاقتصادي والسياسي والاجتماعي للدولة ، نظرا للعلاقة التي تربط بينهم وبين هذه الأنظمة والنظام الضريبي لدولة.

وعليه نظرا لأهمية هذا المورد في زيادة تحصيل الإيرادات لدولة يجب على هذه الأخيرة أن توليه اهتماما كبيرا . وتقوم بتطويره وإصلاحه وتعديله كلما اقتضت الضرورة لذلك . فالإصلاح الضريبي هو إدخال مجموعة من التعديلات على النظام الضريبي وهذا لوجود أسباب قد تكون لعدم فعالية النظام الضريبي القائم ، أو لمواكبة تطورات ومستجدات وظروف معينة في الاقتصاد الوطني.



الفصل الثاني:

الموازنة العامة

**تمهيد**

لم تنشأ الموازنة بمفهومها العلمي الراهن ، إلا بعد نشوة فحين كان المجتمع يعيش حياة قبلية بدائية ، لم يكن ثمة حاجة للموازنة إلا بعد أن انتظم المجتمع بشكله الحديث في شكل دولة تقوم على رأسها حكومة تسيير أمورها المالية من خلال صرف مجموعة النفقات ، و التفكير في إحضار مجموعة الإيرادات و العمل على الموازنة .

يعتبر الرومان هم أول من اضطر إلى تنظيم واردات الدولة و نفقاتها في إطار الموازنة العامة ، نظرا لاتساع رقعة الإمبراطورية ، و يقال أن الموازنة الرومانية كانت توضع حينذاك لمدة 5 سنوات .

أما في القرن 17 فقد تسلم البرلمان الانجليزي الصلاحيات المالية المتعلقة بالضرائب و إنفاقها ، عندئذ تبلورت فكرة الموازنة بمعناها العلمي الحديث ، فانتقلت من بريطانيا إلى سائر الدول و كانت فرنسا الدولة الأولى التي اقتبست فكرة الموازنة ، كما كانت الدولة الأولى التي أدخلت عليها كثيرا من التحسينات على اثر الثورة الفرنسية سنة 1789 ، و من التحسينات الهامة التي أدخلتها على الموازنة أن السلطة التشريعية أصبحت لا تكفي لمناقشة الواردات و النفقات و تصديقها و الإذن لها، بل أصبح من حق السلطة التنفيذية المصادقة على استعمال الأموال العمومية .

إما في عصرنا هذا فقد تعاضمت أهمية الموازنة العامة بالنسبة لكل دول العالم لما لها من تأثير على الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ولما قد يحدثه عجز الموازنة من مشاكل وتأثيرات سلبية تهدد كياي أي دولة سواء كانت متقدمة أو متخلفة. فمشكلة عجز الموازنة العامة قد تعدت كونها قضية تواجهها دول العالم الثالث، بل و حتى الدول الصناعية المتقدمة أصبحت تنظر إلى عجز الموازنة العامة كمشكلة حقيقية تتطلب تخطيطا دقيقا وجهدا كبيرا، بحيث يمثل العجز في الموازنة العامة الفارق السلبي من خلال زيادة المصروفات التي تؤدي بدورها إلى زيادة الطلب الكلي دون أن يرافقها زيادة في المداخيل.

ويتضمن هذا الفصل العديد من الجوانب النظرية للموازنة العامة وعجز الموازنة العامة وأساليب تمويل العجز فقد قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث كما يلي:

**المبحث الأول: ماهية الموازنة العامة.**

**المبحث الثاني:عجز الموازنة العامة.**

**المبحث الثالث: أساليب تمويل عجز الموازنة العامة.**

**المبحث الأول: ماهية الميزانية العامة.**

لقد احتلت دراسة الموازنة العامة جزءا هاما من الدراسات المالية في السنوات الأخيرة باعتبارها أداة من أدوات السياسة الميزانية التي تستعملها الدولة من أجل بلوغ أهدافها الاقتصادية، وإن نجاح الدول اليوم يقاس بمدى نجاح سياساتها المالية والاقتصادية والاجتماعية، ولكي تستطيع الدولة المعاصرة تحقيق أهدافها لابد لها من إتباع سياسة مالية حكيمة، والسياسة المالية تعتمد أساسا على الموازنة العامة بين إيرادات الدولة ونفقاتها، وهذا حتى تستطيع التأثير في المجال الاجتماعي، والنشاط الاقتصادي.

**المطلب الأول: مفهوم الميزانية العامة.**

لتوضيح مفهوم الموازنة العامة سوف نتطرق إلى أهم التعاريف للموازنة العامة وأيضا إلى خصائصها فيما يلي:

**الفرع الأول: تعريف الموازنة العامة.**

أ. **التعريف اللغوي:** الموازنة جاءت على صيغة مفاعله من الفعل وزن، نقول وازنت بين الشيئين موازنة ووازنا، وهذا يوازن هذا، إذا كان على زنته أو كان محاذيه. ووازنه: عادله، وقابله، وحاذاه فالموازنة تعني المعادلة والمقابلة والمساواة(خلافي، 2015، ص 4 5).

أما لفظ العامة فهو مشتق من اللفظ عم جاء في لسان العرب: عمهم الأمر عموما شملهم، يقال عمهم بالعطية والعامة خلاف الخاصة، و العامة اسم للجمع. والموازنة العامة تختص بالأموال العامة التي لا تختص بفرد معين دون غيره بل هي للجميع، وهناك من يطلق عليها لفظة الميزانية العامة، والموازنة أولى (خلافي، 2015، ص 4 5).

ب. **التعريف الاصطلاحي:** تعددت تعريفات الموازنة العامة وهذا بسبب اختلاف نظرة كل باحث أو مؤلف إلى الموازنة، وما يحاول أن يبرزه، والزاوية التي يرى من خلالها. ومن التعريفات الكثيرة للموازنة العامة، نذكر منها (العلي، 2007، ص ص 505، 506):

- هي بيان تقديري لما يجوز للحكومة إنفاقه وما ينتظر أن تجنيه من المال خلال مدة معينة من الزمن.
- هي البرنامج الذي تخمن فيه نفقات الدولة وإيراداتها ضمن مدة محددة آنية ويؤذن بها.
- هي توقع وإجازة للنفقات العامة و الإيرادات العامة عن مدة مستقبلية غالبا ما تكون سنة.
- هي وثيقة تتضمن تقديرا لنفقات الدولة و إيراداتها لمدة محددة ومقبلة من الزمن غالبا سنة والتي تتم تقديرها في ضوء الأهداف التي تهدف إليها فلسفة الحكم.

- ❖ وهناك تعريفات أخرى للموازنة العامة تتمثل في:
  - الميزانية العامة هي أداة مالية تتضمن القيام بتقدير النفقات اللازمة لقيام الدولة بدورها في المجتمع خلال فترة زمنية قادمة، عادة ما تكون سنة، وتقدير الإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات، قصد تحقيق أهداف معينة (كريدوي، 2007، ص 57).
  - تعريف georges للموازنة: ولقد عرفها على أنها خطة عمل يتم تخطيط لها كتوقع وتقييم مسبق للنفقات والإيرادات العامة للسنة المقبلة (vedel, 1983, p53).
  - الميزانية العامة هي وثيقة مالية تبين إنفاق الحكومة وإيراداتها، والموازنة بينهما، وبما يحقق أهداف الدولة، والتي تعد من قبل السلطة المالية سنويا، وتصادق عليها السلطة التشريعية (خلف، 2008، ص 277).
  - إن الميزانية العامة تعتبر أداة هامة وأساسية من أدوات السياسة المالية، والتي هي جزء من السياسة الاقتصادية، ومن أجل تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، ويمكن أن تمثل خطة تنفيذية قصيرة الأجل تحاول أن تترجم برامج الدولة الاقتصادية والاجتماعية وخطتها المتوسطة، والبعيدة المدى في حالة وجودها، إلى برامج سنوية يتم من خلالها تنفيذ البرامج والخطط العامة، وتنسيق مختلف النشاطات والفعاليات الاقتصادية، وتوفير الرقابة والإشراف على نشاط الحكومة، وبالذات في جانبه المالي من أجل تحقيق أهدافه العامة للدولة والمجتمع (خلف، 2008، ص 277).
  - تعتبر الميزانية العامة للدولة وثيقة هامة مصادق عليها من طرف البرلمان تهدف إلى تقدير النفقات الضرورية لإشباع الحاجات العامة والإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات عن فترة مقبلة عادة ما تكون سنة (محزري، 2003، ص 383).
  - تقدير تفصيلي لنفقات الدولة وإيراداتها عن فترة زمنية مقبلة عادة سنة، معتمد من السلطة التشريعية المختصة، يمثل تعبيرا ماليا عن أهداف الاقتصادية والاجتماعية التي يسعى المجتمع لتحقيقها (كريدوي، 2007، ص 75).
  - الموازنة العامة هي "تلك الجداول المتوازنة بين الجانبين والتي تتضمن كل الإيرادات والنفقات العامة خلال فترة مقبلة عادة ما تكون سنة" (William 1963، p183).
  - الميزانية تتشكل من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية و الموزعة وفق الأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها (محزري، 2003، ص 383).
  - الميزانية هي نظرة توقعية لنفقات وإيرادات الدولة عن مدة مقبلة تخضع لإجازة من السلطة المختصة، ومن هذا التعريف يتضح أن الميزانية تتضمن عنصرين أساسيين الأول التوقع، والثاني الإقرار أو الإجازة (ناشد، 2008، ص 327):
- ✓ **التوقع (التقدير)** : ويتمثل في تقدير أرقام تمثل المبالغ التي ينتظر الحصول عليها من المصادر المختلفة للإيرادات العامة وكذلك تقدير الأرقام التي يتوقع إنفاقها خلال مدة مستقبلية، فهي إذن تقدير احتمالي للنفقات

وإيرادات الدولة فالأرقام المقدره بها قابلة للزيادة والنقصان ، لأنها خصصت للمستقبل ولا يمكن الجزم بصحة الأرقام الواردة بها .

✓ **إجازة السلطة التشريعية أو المخولة بالتشريع :** ويقصد بالإجازة التصديق من قبل السلطة التشريعية أو المخولة بالتشريع على مشروع الموازنة الذي تقدمه الحكومة تعد هذه الإجازة لمشروع الموازنة الذي تتقدم به الحكومة شرطا أساسيا لنفاذها حيث يصبح المشروع بهذه الإجازة قانونا يجيز للحكومة إنفاق المصروفات وتحصيل الإيرادات ، ويعد حق الإجازة هذا الذي تتمتع به السلطة التشريعية أو المخولة دستوريا بالإجازة من أقوى الحقوق إذ عن طريق هذه الإجازة يمكن للجهات المشار إليها مراقبة أعمال السلطة التنفيذية بصفة مؤثرة .

### الفرع الثاني: خصائص الموازنة العامة:

من خلال التعاريف التي ذكرناها سابق يمكن التوصل إلى أهم خصائص الموازنة العامة للدولة والمتمثلة في:

#### 1) الصفة التقديرية للموازنة العامة (نظرة توقعية مستقبلية).

تعد الموازنة العامة برنامجا ماليا مفصلا لما ستقوم به السلطة التنفيذية من إنفاق عام بقصد إشباع الحاجات العامة وما ستحصل عليه من إيرادات عامة لتمويل هذه النفقات خلال سنة مقبلة ، فالموازنة العامة إذا تعبر عن برنامج مالي متوقع لعمل الحكومة لسنة قادمة ، لذلك تركز على تقديرات لنفقاتها العامة التي تتخذ شكل التزامات مالية على الحكومة ، مثل رواتب العاملين في دوائر الدولة وأقساط الدين العام وتكاليف المشروعات العامة الجديدة وكذلك على متوقعات إيراداتها كإيرادات الضريبية وغير الضريبية التي تتأثر بالقوانين الضريبية النافذة والجديدة ومستوى النشاط الاقتصادي لفترة المقبلة والظروف العامة التي يمر بها القطر (الداودي ، 2013 ، ص 39).

#### 2) الموازنة العامة وثيقة رسمية تقرها السلطة التشريعية.

الموازنة العامة وثيقة رسمية، لأنها تصدر عن جهة رسمية في الدولة هي الحكومة، وهي لذلك تمثل اعترافا علنيا ومحددا من الحكومة لمجتمعها أو غيره يتضمن مستقبل النشاط المالي للحكومة. والموازنة العامة وثيقة تشريعية تتألف من قانون الموازنة وبه تقدير لمجوع الإيرادات والنفقات السنوية ، ومن جداول إجمالية وتفصيلية ملحقة به ، وفيها تفصيل الإيرادات المقدره ، والاعتمادات المرصودة للنفقات (عمارة ، 2001 ، ص 115).

#### 3) الموازنة العامة هي عبارة عن خطة مالية.

هي جزء من التخطيط المالي قصير الأجل لعمل الحكومة لمدة زمنية مقبلة (عمارة ، 2004 ، ص 44) بحيث تمتاز الموازنة العامة بأنها خطة مالية تبين النشاط المالي للحكومة ، وذلك من خلال ما تتضمنه من نفقات وإيرادات ، بمعنى أنها توضح الأهداف التي تسعى الحكومة لتحقيقها من خلال الموازنة . حيث يمكن للدولة من خلالها

تحقيق مختلف أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، ويظهر لنا ذلك من خلال إنفاقها على مختلف المشاريع والبرامج من أجل الوصول لهذه الأهداف (الداودي ، 2013 ، ص 37).

#### (4) الموازنة العامة خطة مرنة :

إذ يفرض في الموازنة العامة إن تتميز بالمرونة الكافية التي تجعلها قادرة على مواجهة أي تغييرات قد تحدث أثناء السنة المالية التي تغطيها، مما يزيد من احتمال نجاحها في تحقيق أهدافها . وهذه خاصية افتقرت إليها الموازنات التقليدية (لعمارة ، 2001 ، ص 116).

#### (5) أولوية النفقات على الواردات.

ورد في تعريف الموازنة أنها صك تشريعي تقدر فيه نفقات الدولة ووارداتها، حيث وردت كلمة نفقات قبل كلمة واردات ويقصد بذلك أن الدولة تعطي الأولوية لتقدير النفقات. فهي تبدأ أولاً بدراسة حاجاتها السياسية والإدارية والاقتصادية والاجتماعية وتضع برنامجها للسنة التالية ، وتقدر المبالغ اللازمة لتنفيذ هذا البرنامج . وبعد أن تفرغ من ذلك تعمد إلى دراسة وسائلها المالية أي إلى تقدير وارداتها (نصر الله ، 2015 ، ص 34).

#### (6) الموازنة العامة أداة لتدخل الدولة :

لقد أصبحت الموازنة العامة أداة الدولة المعاصرة في تنظيم الحياة الاقتصادية والاجتماعية ، خاصة بعد تطور مفهوم الدولة وتوسع مجال نشاطها ، مما أدى إلى مضاعفة احتياجاتها إلى مصادر جديدة وإضافية للدخل نتيجة زيادة نفقاتها . الأمر الذي أدى إلى مضاعفة الآثار المختلفة التي تترتب على عمليتي تحصيل الإيرادات وصرف النفقات وإبراز الموازنة العامة كأداة حاسمة في الكثير من الأحيان (لعمارة ، 2004 ، ص 45).

#### المطلب الثاني : مبادئ الميزانية العامة :

من أجل أن تصل الموازنة العامة لتحقيق أهدافها، فلا بد لها أن تتصف بالشفافية والشمول وان تكون مبنية على قواعد وإجراءات وأسس واضحة توثق العلاقة بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية ، لذلك من إرساء مبدأ الشفافية قام فقهاء المالية العامة بوضع مبادئ تحكم الموازنة العامة للدولة ، واهم هذه المبادئ ما يلي :

#### أولاً : مبدأ سنوية الميزانية العامة :

هذا يعني أن جميع ما جاء في الميزانية العامة يجب أن ينفذ خلال سنة واحدة (الرويلي ، 1982، ص 20). ويقصد بهذا المبدأ أن يحدث توقع و إجازة لنفقات و إيرادات الدولة بصفة دورية، منتظمة كل عام، ويعني هذا المبدأ أيضاً أن الميزانية يجب أن تقرر باعتماد دستوري من السلطة التشريعية، ويرجع هذا المبدأ إلى اعتبارات سياسية ومالية معينة (ناشد، 2008، ص 336).

1. اعتبارات سياسية: تتمثل في أن مبدأ الميزانية يضمن دوام لرقابة السلطة التشريعية على أنشطة السلطة التنفيذية التي تجد نفسها مضطرة إلى الرجوع إليها والحصول على موافقتها بصفة دورية كل عام ثم إن المناقشة السنوية لميزانية الدولة تجعل السلطة التشريعية تقف على تفاصيل نشاط السلطة التنفيذية ورقابتها ورسم حدوده ( محرز، 2010، ص324).

2. اعتبارات مالية: تتمثل في أن فترة السنة هي الفترة التي تمارس في نطاقها اغلب الأنشطة الاقتصادية، كما أنها تضمن دقة تقدير إيرادات الدولة ونفقاتها، وذلك لصعوبة تقدير هذه الإيرادات و النفقات في فترة أطول، و ما قد يقترن بذلك من أخطاء (ناشد، 2008، ص336).

كما أن فترة السنة تضم فصول السنة الأربعة التي تتوزع عليها مظاهر النشاط الاقتصادي وما تقتضيه من نفقات و إيرادات ، فلو كانت الميزانية توضع لمدة اقل من سنة فان ذلك يؤدي إلى اختلاف في موارد الدولة ونفقاتها ويكفي أن نقدم المثال التالي لتوضيح ما تقدم، فإذا أعدت الميزانية لمدة تقل عن سنة فان ذلك سيؤدي إلى إهمال ظاهرة موسمية وبعض الإيرادات والنفقات العامة ،مما يؤدي إلى التهديد بإعداد ميزانية لا تعبر عن حقيقة الوضع الاقتصادي الإجمالي في الدولة (محرز، 2010، ص ص 324، 325).

إن بداية السنة المالية تختلف من دولة إلى أخرى فبعض الدول تجعل بداية السنة المالية لميزانيتها العامة في أول جانفي كحالة الجزائر التي توافق سنة تنفيذها لميزانيتها السنة المدنية أي من 1 جانفي إلى 31 ديسمبر. والبعض الآخر كمصر و الولايات المتحدة الأمريكية يجعلها في أول جويلية وتنتهي في آخر جوان من السنة التي تليها ، المهم أن تراعي كل جولة عند تحديد بداية السنة المالية لميزانيتها العامة، يأتي هذا التحديد متناسبا مع أحوالها الإدارية والتشريعية والاقتصادية ، حتى لا تأثر عليها الظروف والأحوال تأثيرا من شأنه عدم تحقيق توقعات الميزانية (محرز، 2010، ص ص 236، 325).

### ثانيا : مبدأ وحدة الميزانية العامة :

يقصد بمبدأ وحدة الميزانية أن تدرج جميع نفقات الدولة و جميع إيراداتها في وثيقة واحدة حتى يسهل معرفة مركزها المالي ،وحتى تتمكن أجهزة الرقابة المختلفة من مراقبة التصرفات المالية للدولة ومطابقتها للأهداف المحددة و الاعتمادات الواردة في الميزانية ، كما تم الموافقة عليها من طرف السلطة التشريعية (ناشد، 2008، ص 341) ،ويجب عدم الخلط بين الميزانية ذات الوثائق المتعددة وبين الميزانية المتعددة ، فقد تكون الميزانية موحدة ومع ذلك تقدم في شكل وثائق متعددة ليس في وثيقة واحدة ،كما هو الحال في بريطانيا ، ولا يعتبر ذلك خروجا على قاعدة وحدة الميزانية العامة للدولة . أما الميزانية المتعددة فيؤخذ بها بالنسبة لبعض الوحدات الاقتصادية حتى تمكنها من التمتع بالاستقلال المالي في مواجهة الميزانية العامة لأداء وظائفها على أكمل وجه. وأمثلة ذلك ، الميزانيات المستقلة لبعض وحدات القطاع العام، وتميل بعض الحكومات إلى الخروج على مبدأ الميزانية

الموحدة لإنشاء ميزانيات مستقلة تماما عن ميزانية الدولة لبعض أوجه النشاط الاقتصادي ،بهدف تقادي الرقابة التشريعية عليها (محرزي،2003،ص 399).

إن مبدأ وحدة الميزانية من شأنه أن يضم عرضا واضحا ومنظما للميزانية العامة ،فعندما تمثل النفقات والواردات في مستند واحد يصبح من السهل عل السلطة الدستورية والتشريعية والتنفيذية أن تتبين حقيقة الوضع المالي والاقتصادي والاجتماعي للدولة، وتتأكد من مدى التوازن بين حقلي النفقات والإيرادات في الميزانية العامة (محفوظ،2005،ص 59).

بينما في حال تجزئة الموارد العامة عبر موازنات مستقلة وحسابات خصوصية يصبح من الصعب على هذه السلطات تكوين فكرة واضحة و شاملة عن حقيقة النفقات و الإيرادات العامة للدولة . كما من شان تعدد الميزانيات الغير عادية إلى جانب الموازنة العامة أن يحدث نوعا من التشابك بين النفقات العادية والنفقات الغير عادية من جهة، وبين الإيرادات العادية والإيرادات الغير عادية من جهة أخرى (محفوظ،2005،ص 60).

### ثالثا : مبدأ شمولية الميزانية:

يراد من قاعدة الشمولية أن تكون موازنة الدولة شاملة لجميع نفقاتها وجميع إيراداتها ، دون أي إنقاص او إغفال ، أي أن تظهر في الموازنة إيرادات الدولة كافة أيا كان مصدرها ، ونفقاتها كافة مهما كان نوعها (بن صالح ، 2012 ، ص 57) ، بحيث لا يتم إجراء أية مقاسه بين النفقات و الإيرادات سواء على المستوى الإجمالي أو على مستوى تفصيل هذه النفقات والإيرادات، أي لا يتم خصم نفقات أي جهة من إيراداته ، إن مبدأ أو قاعدة عمومية الميزانية العامة تضمن شمول الميزانية العامة لكافة الإيرادات والنفقات للدولة، وبحيث يتم في إطار ذلك إظهار إجمالي الإيرادات وإجمالي النفقات، دون إظهار صافي هذه الإيرادات أو هذه النفقات (خلف ، 2008،ص 292). وتبرز أهمية العمل بقاعدة شمول الموازنة العامة من جوانب متعددة يمكن إجمالها في (الداودي ، 2013 ، ص 177، 178) :

- أن قاعدة شمول الموازنة تؤدي إلى توضيح كامل لجميع عناصر الإيرادات والنفقات العامة مما يسهل مهمة السلطة التشريعية في الوقوف على طبيعة كل نفقة عامة وحجمها وكل إيراد عام قدر من طرف الحكومة.
- إن الأخذ بقاعدة شمول الموازنة العامة هو تأكيد لرقابة السلطة التشريعية على النفقات العامة كافة وعدم السماح للحكومة بإخفاء أي نوع منها والتستر خلف الإيرادات المحصلة بإظهار النفقات العامة بغير حجمها الحقيقي مما يمكنها من تجاوز حجم النفقات التي إجازتها السلطة التشريعية.
- إن تطبيق هذه القاعدة يضمن حسن إدارة الأموال العامة والحد من الانحرافات وتجنب الإسراف في الإنفاق و ترشيد الإنفاق الحكومي ، لان إدراج جميع النفقات والإيرادات لأية مصلحة أو مرفق عام يعد بمثابة رقابة



داخلية على هذه المصلحة أو المرفق في مرحلة تنفيذ الميزانية أو عند عرضها لحسابها الختامي ، حيث لن تجد وسيلة لإخفاء مصدر للإيرادات أو بند للنفقات ، اعتمادا على إظهار نتيجة نشاطها.

#### ربعا : مبدأ عدم التخصيص:

لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة خاصة بل تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة دون تمييز، وتعني هذه القاعدة إلا يخصص إيراد معين من الإيرادات للإنفاق منه على وجه معين من أوجه النفقات فلا يجوز مثلا ان تخصص حصيلة الضريبة الإضافية على وقود السيارات لإصلاح وصيانة الطرق ، أو تخصص حصيلة الرسوم الإضافية على صحف الدعاوي و الأوراق القضائية لإنشاء دور المحاكم وإصلاحها وتأسيسها... الخ (محري، 2003، ص 413).

إن هذا المبدأ الذي يعود إلى زمن طويل ، لم يكن اعتماده إلا بسبب المساوي التي ينطوي عليها مبدأ تخصيص الواردات وبسبب بعض الاعتبارات السياسية والاقتصادية والاجتماعية ، فلو سمح بتخصيص كل مورد معين لنفقة معينة ، تصبح قيمة النفقة مرهونة بقيمة الإيراد المخصص لها ، إذ لا يجوز إنفاق النفقة إلا من أصل إيراد ، فمن الممكن أن تزيد قيمة الإيراد عن قيمة النفقة مما يشجع الإدارات المختصة على إنفاق المبلغ الفائض على أوجه لا فائدة منها وحرمان بعض الإدارات الأخرى من هذا الفائض التي يمكن أن تكون بحاجة إليه . وإذا كانت قيمة المورد اقل من قيمة النفقة المطلوبة ، فهذا من شأنه أن يوقف الإنفاق كليا أو جزئيا ويؤخر أعمال الحكومة ، هذا مع العلم أن التشريعات المالية تعطي أولوية للنفقات على الواردات . بمعنى أن تقدر النفقات العامة أولا ومن ثم يعمد إلى تأمين الواردات اللازمة لتغطيتها (محفوظ ، 2005 ، ص ص 54 ، 55) .

#### خامسا: مبدأ تخصيص الاعتماد.

أي أن يخصص قدر معين من المال لكل وجه من أوجه النفقات العامة ، وهو الأمر الذي يوفر من الناحية المالية التزام جهات التنفيذ التي ترتبط صلاحية الإنفاق بها بما تخصص لها من مبالغ وحسب ما تم اعتماده لكل وجه من أوجه الإنفاق الذي يخصها ، وبحيث يتم من خلال ذلك ضمان سلامة تنفيذ الميزانية العامة ، ف ضمان توفير الوضوح اللازم لحصول الدقة للتنفيذ ، بحث لا يكون التنفيذ أي الإنفاق بشكل يفوق ما تقرر له ، والعمل على أن يكون الإنفاق في حدود ما تم اعتماده وهو الأمر الذي يوفر رقابة مالية ، أكثر فعالية وتحديدا ، وكذلك يوفر من الناحية السياسية إمكانية مناقشة البرلمان وبصورة تفصيلية للنفقات العامة التي تتضمنها الميزانية في حالة تخصيص الاعتمادات ، في حين أن هذا الأمر لا يمكن أن يكون متاحا عندما يتم اعتماد النفقات بصورة إجمالية ودون تخصيص الاعتمادات فيها ، وحتى يتم اعتمادها ومن ثم ضمان الرقابة عليها ، للتأكد من أن ما يتحقق فعليا يتطابق مع ما تم اعتماده من تخصيص للنفقات لتحديد المبالغ التي تنفق على كل وجه من أوجه النفقات هذه . إلا أن تخصيص الاعتمادات هذا قد يتضمن تفصيلات كثيرة ، ومتنوعة وكبيرة ،

وهو الأمر الذي يصعب القيام به ويضعف فعاليته عند الاخذ به ، وهو الأمر الذي يقتضي معه توفير قدر كافي من المرونة بحيث يتم الاقتصار على النفقات الرئيسية ودون الدخول في التفاصيل والمتشعبات لهذه النفقات وحتى لا يتم إئثار الجهات المالية والجهاز التشريعي بجهود وأعباء القيام بتحديد هذه التفاصيل ومتابعة تنفيذها والرقابة عليها (خلف ، 2008 ، ص 294 )

#### سادسا : مبدأ توازن الميزانية العامة :

ليس لهذا المبدأ مفهوم واحد . فقد تغير مفهوم المالية العامة ودور الدولة في المجتمع. بحيث شكل مبدأ توازن الموازنة مبدأ أساسيا ويقتضي بان يكون مجموع النفقات العامة مساويا للإيرادات العامة العادية التي لا يدخل فيها القروض والوسائل النقدية (نصر الله ، 2015 ، ص43) ، أي أن تتعادل النفقات العامة للدولة مع إيراداتها خلال السنة المالية دون زيادة أو نقصان (كردوي ، 2007 ، ص 78).

وبعبارة أخرى ، أن تكون النفقات العامة العادية للدولة ، في حدود إيراداتها العامة ، فلا يكون في الموازنة العامة للدولة لا عجز ، ولا فائض ، ( يحصل عجز في الموازنة العامة للدولة عند زيادة إجمالي النفقات العامة للدولة عن إجمالي الإيرادات ، ويحصل فائض في الموازنة عند زيادة إجمالي الإيرادات العامة عن إجمالي النفقات العامة ) (عصفور ، 2008 ، ص 61).

#### المطلب الثالث: دورة الموازنة العامة

تمر الموازنة العامة ، في معظم دول العالم ، بأربع مراحل هامة تسمى مراحل الموازنة ، أو دورة الموازنة العامة ، تبدأ بمرحلة التحضير (أو الإعداد ) ، وتليها مرحلة الاعتماد (أو القرار ) ، ثم مرحلة التنفيذ ، وأخيرا ، المرحلة الرابعة ، وهي مراقبة التنفيذ .

وبالنسبة للمراقبة، فقد تسبق عملية التنفيذ ( الرقابة قبل الصرف )، وقد تمتد لتكون لاحقة لعملية التنفيذ ( الرقابة بعد الصرف ). وتتصف هذه المرحل الأربعة بالاستمرار والتكرار والتداخل . فيما بينها ، وهي تتميز بصفة دورية ، لذا أصبح يطلق على عمليات الموازنة العامة ، والمراحل التي تمر بها ، مسمى دورة الموازنة العامة ، فما تكاد تنتهي موازنة السنة المالية الحالية ، إلا ويبدأ العمل بتحضير موازنة للسنة المالية القادمة . و تشمل دورة الموازنة العامة المراحل المتتالية والمتداخلة التي تمر بها ميزانية الدولة، والتي تجسد مدى المسؤولية المشتركة للسلطة التشريعية والسلطة التنفيذية، فدورة الموازنة ما هي إلا عمليات متتالية تتالي زمنيا وتتكرر كل سنة، ولكل مرحلة متطلباتها وخصائصها.

**الفرع الأول: مرحلة تحضير وإعداد الميزانية .**

إن عملية تحضير أو إعداد مشروع قانون الموازنة العامة تعتبر أولى المراحل والعمليات التي تحكم دورة الموازنة ، ومن أدقها أيضا ، وذلك لان نتائج هذا الإعداد ومدى فعاليته ، تؤثر في جميع مراحل الموازنة اللاحقة ، وبالتالي لها أثرها على الاقتصاد الوطني ، وتعتبر مرحلة إعداد التقديرات للفترة الزمنية القادمة من أهم المراحل التي تمر بها الموازنة لكونها تتضمن التعرف على الأهداف الرئيسية والفرعية لكل وحدة حكومية ضمن هيكل الدولة وفي ضوء الأهداف المقررة ضمن الخطة العامة لسياسة البلد (نصر الله ، 2015 ، ص 89).

**• السلطة المختصة بتحضير وإعداد الميزانية .**

تتازعت السلطان التشريعية والتنفيذية، ولمدة طويلة، حول صلاحية تحضير الموازنة، وسبب النزاع يعود إلى أن السلطة التشريعية ترى أن الموازنة هي قانون، وإنها تتضمن أعباء مفروضة على المواطنين بالإضافة إلى وجود الإنفاق. وهذه الأمور لا يجوز معالجتها إلا من قبل ممثلي الشعب. وترى السلطة التنفيذية أن الموازنة تشكل برنامج عمل هي مكلفة بتنفيذه. فلا بد لها من وضعه أو المساهمة الفاعلة في إعداده. أما اليوم، فقد حصر أمر إعداد الموازنة بالسلطة التنفيذية كما حصر أمر التصديق والإقرار بالسلطة التشريعية (نصر الله ، 2015 ، ص 89).  
تقوم السلطة التنفيذية بالدور الأساسي في مرحلة إعداد الميزانية، ويرجع ذلك إلى عدة اعتبارات (ناشد، 2008، ص 359) :

**الاعتبار الأول:** الموازنة تعتبر عن البرنامج والخطط الحكومية في المجالات المختلفة.

**الاعتبار الثاني:** السلطة التنفيذية تتولى إدارة وحدات القطاع العام، ومن ثم فهي وحدها التي تعلم ما تتطلبه هذه الإدارة من نفقات.

**الاعتبار الثالث :** إن هذه السلطة تعد أكثر السلطات معرفة بالمقدرة المالية للاقتصاد القومي ، وذلك بفضل الأجهزة الإحصائية المختلفة التي تشرف عليها والتي توفر لها البيانات والتقديرات الضريبية في هذا الصدد .

**الاعتبار الرابع :** إن السلطة التنفيذية تعتبر في وضع أفضل من السلطة التشريعية فيما يتعلق بتحديد الحاجات العامة والأولويات الاجتماعية لعدم خضوعها للاعتبارات المحلية والإقليمية التي تؤثر على أعضاء المجالس الممثلة للشعب .

فالسلطة التنفيذية هي اقدر من السلطة التشريعية على تقدير أوجه الإنفاق التي يحتاجها كل مرافق الدولة بفروعها المختلفة، وكذلك أيضا بشأن تقدير أوجه الإيرادات المختلفة والمبالغ التي تحصل من كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة ( محرزي، 2010، ص 350).

والجهة الفنية الأساسية التي تتولى مهمة تحضير وإعداد الميزانية العامة في السلطة التنفيذية هي السلطة المالية، التي تمثلها وزارة المالية، أو وزارة الخزانة، وحسب طبيعة الجهة التي تتولى القيام بهذه المهمة في كل دولة من الدول (خلف، 2008، ص300).

#### ❖ خطوات تحضير وإعداد الميزانية العامة :

إن هذه المرحلة تبدأ عادة من الوحدات الحكومية الصغيرة، حيث تتولى كل مصلحة أو هيئة أو مؤسسة عامة إعداد تقاريرها بشأن ما تحتاج إليه من نفقات وما تتوقع الحصول عليه من إيرادات خلال السنة المالية الجديدة المطلوب إعداد ميزانيتها (مرزي، 2010، ص 352). ويتم ذلك من واقع خطة التنمية الموضوعية لها ، ومن تقارير الجولات الميدانية التي يكون قد قام بها المختصون خلال السنة ، وتعد ، بعد ذلك اللجنة تقديراتها لنفقات الإدارية للسنة المالية المقبلة ، وتدعم طلباتها من النفقات ، بالوثائق والمستندات والإحصائيات الضرورية ، ثم تقوم بتعبئة نماذج الميزانية المخصصة لهذا الغرض وترفق بها مذكرة تفسيرية ، توضح التغيرات التي حدثت مقارنة مع ميزانية السنة الماضية ( عصفور ، 2008 ، ص ص 83 ، 84 )، ثم تقوم كافة الهيئات في الدولة بإرسال هذه التقديرات إلى الوزارة التابعة لها ، وتقوم هذه الأخيرة بمراجعتها وتنقيحها . ويكون من سلطتها إجراء التعديلات الجوهرية التي تراها ملائمة (مرزي ، 2010 ، ص 352).

و تتمثل عملية تقدير الإيرادات ونفقات في الآتي :

#### أولاً: تقدير النفقات .

وتنقسم هذه النفقات حسب طبيعتها إلى اثنين:

**النفقات الثابتة:** تكون ذات صفة متكررة سنويا، مثل: الرواتب والأجور، ويتم التقدير عادة على أساس الكلفة التاريخية، أو ما تم إنفاقه فعلا في السنة السابقة مع إجراء التعديلات (بن صالح ، 2012، ص74) .

**النفقات المتغيرة :** وهي التي لا تتوفر على صفة التكرار ، إذ ينتهي الصرف بمجرد تنفيذ الغرض من النفقة ، ويتم تقديرها على أساس الكلفة وفقا للأسعار السائدة في السوق (بن صالح ، 2012، ص74) ، بحيث يصعب تحديدها بدقة ، لعدم استنادها إلى قاعدة ثابتة ، فهي مرتبطة بالتقلبات الاقتصادية ، وتقلبات الأسعار ، ومنها نفقات التأمين والإنارة والتدفئة وصيانة الطرق والمشاريع العامة ، ونفقات السفر والتمثيل وغيرها من النفقات التي لم تستقر تكاليفها بعد (عمارة ، 2004 ، ص 123).

ثم بعد عملية تقدير النفقات والإيرادات يتم الاتصال والتشاور مع الجهات ذات العلاقة بالميزانية ، بالذات الأقسام والدوائر المالية في الوزارة ، و القطاعات ، وكافة من له صلة بعملية الأعداد هذه ، بدءا بأدنى مستوياتها (خلف ، 2008 ، ص 300) من طرف وزير المالية ، باعتباره ممثلا للسلطة التنفيذية ، وذلك ليطالب كافة

الوزارات والمصالح بإرسال تقديراتهم لإيرادات ونفقات السنة المالية المقبلة في موعد يحدده ، لكي يتسنى له الوقت اللازم لإعداد مشروع ميزانية الدولة في الوقت المناسب (ناشد ، 2008 ، ص 362).

تقوم وزارة المالية ببحث المشروعات المقدمة إليها من الوزارات ، وتتناول البحث والدراسة والتأكد من الدقة الحسابية والفنية ومقارنة المؤشرات الواردة في المشروعات طبقاً للضوابط و المبادئ الأساسية لإعداد الموازنة، ووفقاً للمقاييس المعتمدة في دائرة الموازنة وتهيئتها للمناقشة وفق الجدول الزمني المبلغ للوزارات مسبقاً (الدواودي ، 2013 ، ص 161).

بعد الانتهاء من مناقشة تقديرات الوزارات لنفقاتها وإيراداتها مع وزارة المالية ، تقوم وزارة المالية بجميع تلك الموازنات والتنسيق بينها وتوحيدها لعمل مشروع الموازنة الذي سيتضمن جدولين موحدتين أحدهما للإيرادات والآخر للنفقات العامة ، ثم تقوم وزارة المالية بإحالة المشروع إلى مجلس الوزراء لمناقشته مرفقاً بمذكرة توضح فيها أهداف الموازنة وأسباب اختلافها عن أهداف الموازنة السابقة أو اتفاقها معها ، وبهذا تكون إجراءات التحضير قد انتهت ( العلي ، 2007 ، ص 544).

ولكن قد يثار تساؤل بهذا الصدد مفاده: ماذا لو أسفرت المناقشة بين الوزارات والهيئات المستقلة مع وزارة المالية عن الرفض الأخيرة لبعض التقديرات المقترحة من قبل تلك الوزارات والهيئات ؟ (الدواودي ، 2013 ، ص 161) .  
في مثل هذه الحالة يرفع الخلاف إلى مجلس الوزراء للبت فيه مسترشداً بآراء وتوصيات وزير المالية مع الأخذ بعين الاعتبار الأولويات الوطنية عند عرض مشروع الموازنة عليه لغرض المصادقة ورفعها إلى السلطة التشريعية (الدواودي ، 2013 ، ص 161).

### ثانياً: تقدير الإيرادات .

يتوقف تقدير الإيرادات على حجم ومستوى أداء الحكومة وتنوع مصادر إيراداتها ونوع المصادر وأسلوب الجباية ، وكفاية جهازه ، والوضع الاقتصادي ومدى استقراره ، والمنظومة القانونية ، وعلى مستوى الدخل القومي (بن صالح ، 2012 ، ص 73 ) ، ويعتبر تقدير الإيرادات أصعب من تقدير النفقات لأنها شديدة التأثير بالأوضاع الاقتصادية وتقلباتها . فمثلاً الضريبة على الدخل تقف على حجم الأرباح الخاضعة لهذه الضريبة . وحاصلات رسوم الجمارك مرتبطة بحركة الاستيراد ، ومعظم ضرائب الاستهلاك يتوقف على القوة الشرائية لدى المواطن ، غير أنه يوجد إلى جانب هذا النوع من الواردات ، واردة ثابتة التي يسهل تقديرها كالواردات الناتجة عن استثمار أملاك الدولة ، والواردات الناتجة عن المدفوعات المقطوعة التي تؤديها الشركات ذات الامتياز وغيرها من الإيرادات . لكن إجمالاً واردة الدولة ترتبط بالحالة الاقتصادية للبلاد (نصر الله ، 2015 ، ص ص 96 ، 97).

ويمكن تقسيم الإيرادات العامة من حيث حصيلتها إلى نوعين: إيرادات ثابتة، وإيرادات متغيرة.

**الإيرادات الثابتة :** ويقصد بالإيرادات الثابتة تلك الإيرادات التي يمكن تقديرها مسبقا بشكل دقيق أو قريب من الدقة ، لان تأثير الظروف الخارجية عليها ضعيف ، مما يجعل حصيلتها مستقرة بطبيعتها .ومن هذه الإيرادات عوائد أملاك الدولة وفوائد ديونها ، ورسوم والالتزامات التي تفرضها على الشركات ذوات الامتياز .ويراعى في تقدير هذه الإيرادات حصيلة السنوات السابقة، وتغيرات المحتملة في كل سنة، سواء بالارتفاع أو الانخفاض، غير أن حصيلة الإيرادات الثابتة تشكل في أكثر الأحيان نسبة ضعيفة جدا من مجموع الإيرادات ( لعمارة ، 2004 ، ص 127 ).

**الإيرادات المتغيرة:** هي الإيرادات التي لا يمكن تقدير حصيلتها إلا بصورة تقريبية، نظرا لطبيعتها المتقلبة، حيث تتأثر بعوامل عديدة مما يجعلها تختلف من عام لآخر تبعا للظروف السياسية والاقتصادية، الداخلية منها والخارجية ( لعمارة ، 2004 ، ص 127 ).

**طرق تقدير الإيرادات:** هناك ثلاث طرق لتقدير الإيرادات وهي كالتالي:

**أ- طريقة التقدير القياسي :** وهي طريقة قديمة جدا ، بموجبها يتم تقدير الواردات بالقياس على الواردات الفعلية لأخر سنة عرفت نتائجها ، والتي هي عادة السنة قبل الأخيرة ويمكن تعديل التقديرات ، في حالة حصول تغيرات في النظام الضريبي ، كفرض ضريبة جديدة أو تعديل أسعار ضريبية قائمة . ومن الواضح أن هذه الطريقة لا تراعي تأثير الظروف الاقتصادية على قدرات المكلفين و أوعية الضرائب، كما لا تأخذ بعين الاعتبار الدورات الاقتصادية وما يرافقها من ازدهار أو تضخم أو ركود (المعارك، شفيق، 2003، ص 87).

**ب- طريقة التقدير الوسطي :** هي في الواقع تعديل لطريقة التقدير القياسي كمحاولة لتفادي العيوب التي ظهرت فيها ، وبموجبها يكون أساس التقدير هو نفس أساس طريقة التقدير القياسي ، مضاف إليها معدل الزيادة المتحققة في الإيرادات خلال السنوات الخمس السابقة . ويعاب على هذه الطريقة أنها تفترض أن المعدل المستخرج يقابل معدل الزيادة في الدخل القومي ، وان هذا المعدل سيكون ثابتا ، وهو افتراض لا يتحقق دائما (المعارك ، شفيق ، 2003 ، ص 88).

**ت- أسلوب التقدير المباشر :**

تتولى الأجهزة التنفيذية التقدير المباشر بحيث تقوم الإدارة المختصة بتقدير الإيرادات المنتظر تحصيلها بدون التقيد بأي طريقة للتقدير ، اعتمادا على الخبرة المتوفرة لدى الفنيين ، ومدى مهارتهم وكفاءتهم العلمية والعملية . حيث يتم تقدير إيرادات كل نوع من المصادر على حده ، وفي ضوء الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية ، المتوقع أن تسود السنة المالية التالية ، ولذلك فان هذه الطريقة تهتم بجميع العوامل التي ستؤثر في الإيرادات ، ارتفاعا أو انخفاضاً . وتعتبر هذه الطريقة أفضل واحديث الطرق فيما لو أحسن إتباعها ( لعمارة ، 2004 ، ص 128 ، 129 ).

## الفرع الثاني : اعتماد الموازنة العامة

يقصد باعتماد الموازنة العامة إقرارها، أو إجازتها، أو الموافقة عليها من قبل السلطة المختصة. وتعتبر السلطة التشريعية ، في معظم دول العالم (عصفور، 2008 ، ص 102 ) .

وتمثل مرحلة اعتماد الموازنة العامة من الناحية القانونية والفنية مسألة إجرائية غير معقدة يمكن تنفيذها خلال فترة وجيزة ، إلا أن ما يتصل بها من مسائل إيديولوجية وسلوكية يجعلها من أدق المراحل وأكثرها حساسية ، وذلك لأنها تمثل المرحلة النهائية التي يتم من خلالها مراجعة الموازنة من وجهة نظر تختلف في أهدافها عن وجهات النظر التي شاركت في تحضيرها (عمارة ، 2004 ، ص 127 ) .

إن وثيقة الموازنة العامة تمثل حلقة الوصل بين السلطتين التنفيذية والتشريعية. فبعد أن تنتهي السلطة التنفيذية من إعداد الموازنة بهيكلتها القانونية تحيلها إلى السلطة التشريعية بهدف الدراسة والإقرار .

فالموازنة العامة تمثل التعبير المالي لبرنامج عمل السلطة التنفيذية للسنة المقبلة وبما أن السلطة التشريعية تعتبر الممثل الحقيقي لمصالح المواطنين والحريص على حسن التصرف بالأموال العمومية ، تصبح عملية إقرار الموازنة من ضمن صلاحياتها الأساسية حيث تولي السلطة التشريعية موضوع الموازنة العامة اهتماما كبيرا . إذ من خلال الاطلاع عليها يصبح بإمكانها تبين سياسة الحكومة الاقتصادية والمالية والأهداف التي تتوخى تحقيقها . كما انه من خلال دراستها ومناقشتها وإقرارها لمشروع الموازنة تكون قد مارست حقها في الرقابة على السلطة التنفيذية وتوجيه سياستها بالشكل الذي يرضى مصالح الشعب وتطلعاته ( محفوظ ، 2005 ، ص ص 114، 115) .

وتبدأ إجراءات الاعتماد بتقديم الحكومة مشروع الموازنة للسلطة التشريعية ، بمجرد تسلم المشروع تقوم اللجنة الموازنة بدراسته جملة وتفصيلا ، وإعداد تقرير عنه يتضمن ملاحظات اللجنة ، وتعديلات التي ترى إدخالها على هذا المشروع. بحيث تتكفل لجنة تكون موجودة في كل مجلس نيابي مهمتها دراسة مشروع الموازنة أو كل المشاريع المالية قبل عرضها على هيئة المجلس العامة . وتسمى هذه اللجنة "لجنة الموازنة" وفي هذه الحالة تقتصر صلاحياتها على دراسة مشروع الموازنة (عمارة ، 2004 ، ص ص 134، 135 ) .

وتتم عملية الإقرار الموازنة العامة بإجراء تصويت على محتوياتها، لاسيما على أرقام الموازنة من نفقات وإيرادات (عصفور، 2008، ص 102) .

وفور انتهاء مرحلة تصديق الموازنة يتم إصدارها ونشرها من قبل رئيس الجمهورية في الجريدة الرسمية وتبدأ مرحلة تنفيذ الميزانية من قبل الحكومة ، غير أن تنفيذ قانون الموازنة يختلف عن تنفيذ أي قانون آخر ، وينبغي الإسراع في تنفيذه ، لأنه يبقى صالحا حتى نهاية السنة فقط ، عملا بسنوية الميزانية (نصر الله ، 2015 ، ص 119) .



## الفرع الثالث: مرحلة التنفيذ

يقصد بتنفيذ الموازنة العامة إخراج محتوياتها إلى حيز الوجود . يتم ذلك ، بشكل رئيسي ، بتحصيل الإيرادات التي أجزت جبايتها ، وصرف النفقات المعتمد صرفها (عصفور ، 2008 ، ص 109 ).

إن تنفيذ الميزانية العامة يتم من خلال السلطة التنفيذية التي تمثلها الحكومة والجهات والمؤسسات التابعة لها ، أو المرتبطة بها يكون محكوما بما هو منصوص عليه ، وما تم اعتماده بخصوص نفقات الميزانية (خلف ، 2008 ، ص 306 )، وتعد هذه العملية أهم مراحل الموازنة إطلاقا ، فعلى عاتقها يتم تمويل برامج الحكومة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، وكذا مساسها لمداخل الأفراد بواسطة ما تنتزعه منهم من ضرائب بمختلف أنواعها ، ولتأثيرها المباشر وغير المباشر في الاقتصاد القومي (بن صالح ، 2013 ، ص 82 ).

حيث تقوم السلطة التنفيذية عبر أجهزتها المالية والإدارية المختصة ، ومن خلال وزارة المالية بتنفيذ النفقات ، وتحصيل الواردات العمومية وفقا لما تتضمنه الموازنة العامة ، وطبقا لأصول المحاسبة العمومية التي درج على تعريفها بمجموعة القواعد والأصول التي تحدد كيفية إدارة الأموال العمومية وتؤول إلى ضبطها وسنحاول أن نتعرض إلى كيفية تنفيذ النفقات والواردات العامة كل على حدا (محفوظ ، 2005 ، ص 153 )

## 1. تنفيذ النفقات.

يبدأ تنفيذ النفقات بعد تصديق الاعتمادات مباشرة من قبل السلطة التشريعية ونشر الموازنة ( العلي ، 2007 ، ص 153). وان إجازة السلطة التشريعية لاعتمادات النفقات لا يعني التزام الدولة بأنفاق كافة مبالغ الاعتمادات ، ولكنه يعني الإجازة والترخيص للدولة بان تقوم بنفقاتها العامة في حدود هذه المبالغ دون أن تتعدها بأي حال من الأحوال ، إلا بعد الحصول على موافقة صريحة ، وفقا للإجراءات السالف بيانها ، من السلطة التشريعية المختصة بذلك ( ناشد ، 2008 ، ص 382 ) ، حيث أن الجهات التنفيذية ينبغي عليها أن تتقيد بما تم اعتماده من النفقات ، من خلال التقيد بمبالغ النفقات هذه ، وأوجه إنفاقها ، وكما حددته الميزانية التي تم اعتمادها ، والتي تكون ملزمة بتنفيذها من قبل جهات التنفيذ ، وان هذا يعني أن الإنفاق ينبغي أن يتم بالمقدار الذي تم اعتماده ، وان لا يتجاوزه ، وان لا يجري تحويل اعتماد مخصص لوجه معين من أوجه الإنفاق إلى أوجه أخرى إلا بالرجوع إلى البرلمان ، واستحصال موافقته في حالة النص على الحاجة للقيام بذلك ، في حين أن الالتزام بما هو محدد من نفقات من قبل جهات التنفيذ لا يعني أنها ملزمة بإنفاق كل المبالغ المعتمدة ، إذ أن هذه الجهات يمكن لها أن تنفق قدر اقل منه عندما لا تقتضي الحاجة لمثل هذا الإنفاق ، وبالذات عندما تتجاوز تقديرات الحاجة للإنفاق هذا على الحاجة الفعلية له على الوجه ، أو على الأوجه المعينة للإنفاق ، حيث أن الاعتماد هو مجرد



إجازة للإتفاق في حدود ما تم اعتماده ، ويمكن لجهات التنفيذ أن تتفق دون هذه الحدود المعتمدة ( خلف ، 2008 ، ص 306 ).

ولضمان عدم إساءة استعمال أموال الدولة، والتأكد من إنفاقها على نحو ملائم، فقد نظم القانون عمليات صرف الأموال العامة على الخطوات التالية (محزري ، 2010 ، ص 369).

• الارتباط بالنفقة " عقد النفقة " :

تنشأ الرابطة القانونية بين الدولة ودائرتها متى توافرت الاعتمادات اللازمة لصرف النفقة في الموازنة العامة ، واتخذت السلطة التنفيذية القرار بالقيام بالعمل الذي يجعل الدولة مدينة ، كتعيين الموظفين العموميين أو العمال ، أو شراء أدوات ، أو القيام بمشروعات عامة (عمارة ، 2004 ، ص 150).

• تحديد النفقة " التحقيق "

ويقصد بها التأكد من وجود الارتباط أو ثبوت ترتب الدين على الجهة الإدارية ، وتحديد قيمة الدين الذي في ذمة الدولة ، وتاريخ استحقاقه . ويتم التثبت من هذا الدين بالرجوع إلى المستندات والوثائق المقيدة، إذ لا يمكن تصفية النفقة إلا بعد تأدية الخدمة أو تسليم المادة موضوع العقد . وتضمن هذه الخطوة أيضا التأكد من انه لم تسبق الدفع من قبل ، وان الدائن ليس مدينا للدولة بشيء حتى يمكن إجراء مقاصة بين الدينين (عمارة ، 2004 ، ص 150).

• الإذن بالصرف :

وهو الأمر الموجه إلى أمين الصندوق في الدوائر المعنية يدفع مبلغ من المال لشخص ما (الدائن) علما أن هذا الأمر يصدر من جهة رسمية مفوضة لذلك. (قدوري ، 2016 ، ص 117 ) .

• صرف النفقة :

أي صرف قيمة النفقة المحددة سابقا للشخص صاحب العلاقة، وقد تكون عملية الصرف (الدفع) نقدا أو شيكا مهما كان نوعه (قدوري ، 2016 ، ص 118 ) .

2. عمليات تحصيل الإيرادات.

ان تنفيذ الإيرادات العامة في الميزانية العامة يكون مختلفا عن النفقات ، حيث أن هذه الإيرادات هي إيرادات تقديرية ، وبالتالي من الممكن أن يكون تحصيلها بقدر يزيد أو يقل عن ما تم تقديره وحسب طبيعة الظروف والأوضاع والعوامل التي تؤثر في ذلك ، رغم أن تحصيل الإيرادات المتوقع تحصيلها تمثل التزام على الجهات ذات العلاقة بضرورة العمل وبأقصى قدر ممكن من الجدية والمسؤولية في تحصيل هذه الإيرادات ، ولكن بدون التعسف في استخدام سلطتها في عملية التحصيل هذه ، أي أن لا تلجأ إلى استخدام الشدة غير المبررة في ذلك ، وبالمقابل فان عليها أن لا تتراخى أو تتعاس أو تقصر في تحصيل الإيرادات التقديرية التي تتضمنها الميزانية

وبالشكل الذي تكون فيه عرضة للمساءلة والحساب في حالة حصول ذلك ( خلف ، 2008 ، ص ص 306 ، 307 )، ويتم تحصيل الإيرادات العامة بواسطة موظفين مختصين في وزارة المالية مباشرة أو تابعين لجهات حكومية تتبع وزارة المالية ( محرزي ، 2010 ، ص 368 ).

تتراعى عدة قواعد عامة في عمليات تحصيل الإيرادات العامة تتمثل في (ناشد، 2008 ، ص 382):

- إن يتم تحصيل الإيرادات في مواعيد معينة وطريقة معينة وفقا لنص القانون.
- انه يجب تحصيل مستحقات الدولة فور نشوء حقوقها لدى الغير، وقد كفل المشروع حق الدولة في تحصيل إيراداتها في أسرع وقت ممكن، بإعطاء الحكومة حق امتياز على أموال المدين على سائل الدائنين. كما أعطاهم الحق في إجراء حجز الإداري لتحصيل ديونها ، وميز حق الدولة في تحصيل دين الضريبة بتقريره أن المنازعة في دين الضريبة لا يوقف دفعها ، فيتم الدفع أولا ثم النظر فيها فيما بعد.

لضمان دقة وسلامة التحصيل، فانه من المقرر ووفقا للقواعد التنظيمية، الفصل في عمليات التحصيل بين الموظفين المختصين بتحديد مقدار الضريبة، والآخرين المختصين بحياتها ويتطلب تحصيل كل إيراد تنفيذ عمليتين الأولى تتولى الجانب الإداري وهي التحقق من قيام لحق مصلحة الدولة ومعرفة مقداره والثانية جباية وتحصيل المبلغ المتحقق وهذا التمييز بين هاتين العمليتين يقتضي الفصل في أعمال الموظفين الذين يقومون على تنفيذها بين الوظائف الإدارية والوظائف المحاسبية . فالأولى يتولاها موظفون إداريون يقومون بأعمال إدارية تنصب في تحديد مقدار الضريبة أو الإيراد عموما وتحققه ، والأمر بتحصيله ويأتي بعد هذا الدور الموظفين الحسابيين حيث يتوجب عليهم تنفيذ الجباية أي تسلم مبالغ الإيرادات . والفصل بين العمليات الحسابية والإدارية يعد مبدأ شائع التطبيق في غالبية الأنظمة المالية حيث يحقق هذا الفصل كما هو معلوم اجتناب إساءة الاستعمال وسوء التصرف وهو ما قد يحدث لو اجتمعت هاتان الوظيفتان معا في يد واحدة. ومن ثم فالفصل ضمانا قوية لحماية أموال الدولة حيث يكون الإداريون والحسابيين رقباء بعضهم على بعض الآخر كما يضمن انسياب العمل بشكل أكثر فاعلية تؤدي إلى سرعة الجباية وانتظامها (العلي ، 2007 ، ص ص 551 ، 552)

### 3. عمليات الخزينة العامة .

تعتبر الخزينة العامة حلقة الوصل بين تحصيل الإيرادات وصرف النفقات، ففيها تتجمع إيرادات، ومنها تخرج مصروفات، وهي تتبع وزارة المالية. وتقوم الخزينة العامة بالتوفيق بين عمليات التحصيل وعمليات الصرف، والعمل على توفير الأموال اللازمة للصرف عند الحاجة ، وان لا يتعدى ما يطلب دفعه من الخزينة ، في وقت ما ، المبالغ المتوفرة فعلا في هذه الخزينة ( قدوري ، 2016 ، ص 118 ) .

## الفرع الرابع: الرقابة على تنفيذ الميزانية.

تعد هذه المرحلة هي المرحلة الأخيرة التي تمر بها الميزانية العامة للدولة وتسمى مرحلة مراجعة تنفيذ الميزانية والهدف منها هو التأكد من أن تنفيذ الميزانية قد تم على الوجه الكامل ووفق السياسة التي وضعتها السلطة التنفيذية وإجازتها من طرف السلطة التشريعية (محري ، 2010 ، ص 372) ، فهي مجموعة من الإجراءات التي تضع للتأكد من مطابقة التنفيذ الفعلي للخطط الموضوعية ، ودراسة أسباب الانحراف في التنفيذ ، حتى يمكن من علاج نقاط الضعف ، ومنع تكرار الخطأ ( عصفور ، 2008 ، ص 147 ) ، وعليه فان الغاية من مراقبة تنفيذ الموازنة تكمن في التثبيت من تعيد الحكومة خلال تنفيذ الموازنة بمضمون الإجازة البرلمانية الممنوحة لها . بمعنى آخر أن مراقبة تنفيذ الموازنة تشكل الوسيلة التي بواسطتها تتأكد السلطة التشريعية من أن قراراتها فيما يتعلق بتنفيذ الموازنة قد نفذت وفقا للأصول التي حددتها خلال إقرارها للموازنة. وبما أن الأمر كذلك فمن الطبيعي أن تكون السلطة التشريعية نفسها هي الطرف الذي يقوم بمهمة المراقبة (محفوظ، 2005، ص 171).

وتتعدد أنواع وأشكال الرقابة على الميزانية العامة، والتي يمكن أن تتضمن العديد من أنواع أشكال الرقابة هذه. والهدف منها هو ضمان سلامة وضع الميزانية وتنفيذها . وضمان تحقيق أهداف الميزانية بأكبر قدر ممكن، وبأقل قدر ممكن من الموارد والجهود والتضحيات ( خلف ، 2008 ، ص 310 ).

تتمثل أشكال الرقابة على تنفيذ الميزانية في :

أولاً: من حيث الجهة .

## 1. الرقابة الداخلية ( الإدارية ) .

وهي رقابة إدارية ذاتية ، تمارسها السلطة التنفيذية على موظفيها من خلال مراقبة كل العمليات المالية الصادرة عنهم وآليات تنفيذ الميزانية ، وما يميز هذه الرقابة أنها تسلسلية حيث يمارس الموظف الرئيسي الرقابة على مرؤوسيه(محفوظ، 2005 ، ص 173).

وتأخذ هذه الرقابة اتجاهين هما:

- رقابة موضوعية (او مكانية ) : وهي تعني انتقال الرئيس إلى موقع عمل المرؤوس لتدقيق في أعماله ( العلي ، 2007 ، ص 567).

- رقابة على أساس المستندات : وهنا لا ينتقل الرئيس إلى محل عمل مرؤوسيه ، ولكن يقوم بفحص أعمالهم من خلال التقارير والوثائق والمستندات . وتبدو هذه الطريقة أيسر في التطبيق من الناحية العملية من الطريقة السالفة ، إذ أن انتقال الرئيس إلى مكان عمل مرؤوسيه قد يؤدي وخاصة في الدول النامية إلى انضباط العمل ودقته بصورة مؤقتة ، مما قد يؤثر بالسلب على سير العمل ولا يحقق الرقابة الفعالة على

تنفيذ الميزانية العامة للدولة . ولذا فان اغلب الدول تأخذ بطريقة الثانية الرقابة على أساس المستندات (ناشد ، 2008 ، ص 388).

## 2. الرقابة الخارجية ( البرلمانية التشريعية)

هي الرقابة التي يتم بموجبها قيام السلطة التشريعية وبالذات في الدول ذات الأنظمة الديمقراطية لمراقبة تنفيذ الميزانية من خلال المتابعة المستمرة لعمليات التنفيذ هذه ( خلف ، 2008 ، ص 313)، حيث لا ينحصر دور الهيئات التشريعية ( البرلمانية ) على مجرد تصديق الموازنة العامة للدولة وإنما يتعدى ذلك إلى الرقابة على تنفيذها كي يتحقق في النهاية من مدى التزام السلطة التنفيذية بالاعتمادات المخصصة في الموازنة فضلا عن أن الرقابة على تنفيذ الموازنة هي في الأصل من اختصاص هذه السلطة ( السلطة التشريعية ) حيث تعد هي الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية (العلي ، 2007 ، ص 569)

و تتمثل تلك الرقابة، التي يطلق عليها كذلك الرقابة السياسية، في مطالبة المجالس النيابية للحكومة بتقديم الإيضاحات والمعلومات التي تساهم في التأكد من سير العمليات الخاصة بالنفقات والإيرادات العامة، سواء تم ذلك في صورة أسئلة شفوية أو خطبة أو حتى استجابات. كذلك فمن حق اللجان المالية التابعة للمجالس النيابية أن تستدعي ممثلي السلطة التنفيذية، عند الضرورة للاستماع إليهم فيما يخص مالية الدولة العامة (ناشد ، 2008 ، ص 390)

### ثانيا : من حيث الزمن .

إن الرقابة التشريعية على الموازنة العامة حسب هذا التصنيف تتمثل في مرحلتين: الرقابة خلال تنفيذ الميزانية ، الرقابة اللاحقة على تنفيذ الميزانية العامة ( محرزي ، 2010 ، ص 375).

## 1. الرقابة خلال تنفيذ الميزانية

إن الرقابة البرلمانية خلال تنفيذ الموازنة تنبثق أساسا من طبيعة النظم البرلمانية التي تمنح البرلمان حق مراقبة أعمال السلطة التنفيذية في جميع الميادين السياسية والاقتصادية والاجتماعية والمالية وتحميلها مسؤولية أي إهمال أو تقصير أو مخالفة في أدائها أو في أداء الوزراء لمهامهم ، وذلك عن حجب الثقة عن الحكومة بكاملها أو عن الوزراء وعليه يكون من الطبيعي أن تشمل هذه الرقابة الأعمال التي تقوم بها السلطة التنفيذية ضمن إطار تنفيذ الموازنة للتثبت من أن التنفيذ يتم وفقا لمضمون إجازة الجباية والإنفاق التي منحها البرلمان للحكومة ( محفوظ ، 2005 ، ص 212).

تتم هذه الرقابة بمراقبة الميزانية من خلال المتابعة المستمرة لعمليات التنفيذ هذه سواء في تحصيل الإيرادات أو في تنفيذ النفقات والتأكد من أن ما يتم تنفيذه بخصوص كل من الإيرادات والنفقات يتماشى ويتطابق مع ما تم إقراره واعتماده في الميزانية من قبل السلطة التشريعية ذاتها ، حيث يحق للبرلمان القيام بمثل هذه المتابعة

المستمرة لعمليات التنفيذ للميزانية من خلال استدعاء الوزراء والمسؤولين الذين تتصل مهمات تنفيذ الميزانية بوزارتهم أو مؤسساتهم ، أو الجهات المسؤولة عن إدارتها ، وقد يتم في إطار هذه المتابعة مساءلة هؤلاء المسؤولين ومحاسبتهم في حالة حصول انحرافات ، أو مخالفات ، أو أخطاء ، أو قصور في التنفيذ ( خلف ، 2008، ص 313).

❖ مزايا الرقابة خلال التنفيذ (عصفور، 2008 ، ص 153 ) :

- تقليل فرص ارتكاب المخالفات المالية، أو التزوير، ومن ثم المحافظة على الأموال العامة.
  - الدقة في تطبيق القوانين والأنظمة واللوائح والتعليمات المالية .
  - تخفيف المسؤولية الملقاة على عاتق رجال الإدارة (فهم يستندون إلى قرارات ، وموافقات أجهزة الرقابة ، عند مناقشة تصرفاتهم في المستقبل ) .
  - تحقيق وفر في النفقات العامة، لأنها ترفض النفقات غير المشروعة.
- وقد تتولى الرقابة خلال التنفيذ إدارة داخلية تتبع نفس الجهة التي تقوم بالصرف كأقسام المراجعة في الوزارات والمصالح المختلفة، أو قد تتبع وزارة المالية كالمراقب المالي بكل وزارة. كما قد تتولها هيئة خارجية كرقابة المحاسب والمراجع العام في بريطانيا، ومحكمة المحاسبة (لعمارة، 2004، ص 163).

## 2. الرقابة اللاحقة

إن إقرار الموازنة العامة من قبل السلطة التشريعية يتم على أساس أرقام تقديرية لكل من النفقات والواردات، حيث يتوجب على الحكومة أن تنفذ برنامج عملها المالي ضمن إطار هذه الأرقام. وبما انه بنتيجة التنفيذ يمكن أن تختلف أرقام النفقات والواردات المنفذة فعليا عن الأرقام المقدرة ، يصبح من الضروري بعد انتهاء من تنفيذ الموازنة وإعداد حساب نهائي بالواردات وبالنفقات التي نفذت فعليا ضمن إطار تنفيذ الموازنة ليتم عرضه على السلطة التشريعية للمصادقة عليه ومراجعته ( محفوظ 2005 ، ص ص 212 ، 213 ) ، وهنا يأتي دور الرقابة بعد إتمام عمليات تنفيذ الموازنة العامة ، وتشمل الرقابة على النفقات العامة والإيرادات العامة ، وتهدف إلى اكتشاف المخالفات المالية التي وقعت ، ومعاقبة مرتكبي هذه المخالفات . وهي ذات طابع رادع ، لأنها تؤدي إلى إيقاع العقاب بالمخالفين ، فتوقع العقاب من شأنه أن يؤدي إلى احترام الأنظمة ، وعدم ارتكاب المخالفات عند التنفيذ ( عصفور ، 2008 ، ص 154).

حيث يتم في هذه المرحلة عرض الحساب الختامي عن السنة المالية المنتهية لمناقشته واعتماده، والذي تم إصداره إما في شكل قانون أو في شكل قرار من رئيس الدولة . ويشمل اعتماد البرلمان للحساب الختامي اعتماد المبالغ التي أنفقت والتي حصلت بالفعل ، واعتماده لإضافة ما قد يتحقق من فائض الإيرادات عن

النفقات للاحتياطي العام أو تغطية مقدار العجز الناتج عن تجاوز النفقات للإيرادات عن طريق السحب من هذا الاحتياطي واعتماده (مرزي، 2010، ص 376).

**المبحث الثاني: عجز الموازنة العامة.**

يعتبر موضوع عجز الموازنة العامة للدولة من أهم المواضيع التي يولى لها الاقتصاديين اهتماما كبيرا وذلك لما تمثله في الاقتصاد الوطني، حيث يعتبر عجز الموازنة العامة للدولة في العديد من دول العالم من اكبر المشكلات التي تواجه اقتصادياتهم، و ينتج عن هذا العجز الكثير من التأثيرات على مجمل المتغيرات الاقتصادية الكلية، ويعتبر بعض الاقتصاديين أن عجز الموازنة يمثل خطأ مفترض الوقوع من الصعب تجنبه ومعالجته وليس من السهل تحديده، ومن هنا أصبحت الحاجة ملحة لتناول هذا المفهوم من كل الجوانب، لأنه منذ أن اتسع دور الدولة وازدادت وظائفها ومسؤولياتها أصبحت إيراداتها العامة لا يمكن لها تغطية نفقاتها المتزايدة وذلك نتج عنه حدوث العجز في موازنتها، حتى أصبح هذا العجز يلازمها طوال الوقت، لذلك سعت هذه الدول إلى اتخاذ كل الطرق من أجل معالجة هذا العجز وذلك بواسطة التعرف على العجز وأنواعه وأسبابه وآثاره على الاقتصاد الوطني وهذا ما سوف نتناوله في هذا المبحث .

**المطلب الأول. مفهوم العجز في الموازنة:**

على الرغم من إن مفهوم العجز قد تم تداوله من قبل العديد من الاقتصاديين القدماء ، إلا انه قد اكتسب أهمية كبيرة في الاقتصاديات الحديثة بسبب استخدامه في التحليل المالي كقياس لتقييم اثر الموازنة في المتغيرات الاقتصادية الأخرى في مدى ، وكذلك في التعرف على طرق تمويل العجز وعلاقة ذلك بالتنمية وحشد الموارد .

**الفرع الأول:تعريف عجز الموازنة العامة.**

لقد تعددت المفاهيم والتعارف التي أعطيت لعجز الموازنة وسوف نتطرق إلى ابرز واهم هذه المفاهيم على النحو التالي:

**1التعريف اللغوي :العجز يعني الضعف، فيقال عجز عن الشيء إذا ضعف عنه ولم يقدر عليه ( كركودي ،**

2007، ص 87).

**2 التعريف الاصطلاحي :**

❖ هي تلك الوضعية التي تكون فيها النفقات العامة أكبر من الإيرادات العامة .أو هو نقص الإيرادات العامة عن النفقات العامة نتيجة الخلل الهيكلي القائم بين تيارات الموارد وبين تيارات الإنتاج ، فالعجز في الموازنة يحدث عند زيادة نفقات الدولة العامة عن إيراداتها، والعجز المالي بمعناه المطلق هو زيادة الإنفاق على الإيرادات الذاتية للجهة، والعجز يتعرف عليه في العادة عند إعداد الموازنة وقبل التنفيذ، لذلك فان الحكومة تعمل على علاجه في البداية إما بتخفيض الإنفاق أو محاولة زيادة الإيرادات، فإن لم تستطع ذلك أو لم تكن هناك رغبة في تخفيض النفقات أو الزيادة للموارد الذاتية، فإن العجز يعالج بالتمويل من الغير.وأيضاً يقصد بعجز الموازنة العامة للدولة زيادة حجم النفقات العامة المخصصة عن حجم الإيرادات العامة المعتمدة

لتمويلها، وهو مصطلح حديث اختلفت الآراء حول مضمونه وطرق قياسه، وكيفية التعامل معه (كردودي ، 2007 ، ص 87).

❖ هو عبارة عن زيادة في حجم الإنفاق الحكومي على حجم الإيرادات الحكومية ، فالعجز بهذا المفهوم يعني إن الحكومة تستهلك أكثر من مجموع حصيلتها من الإيرادات ، وهذا ما يسبب تضخما في الطلب على السلع ، بالمقارنة مع العرض (المومني ، 2014 ، ص 279).

❖ هو الفرق بين جملة النفقات الحكومية والإيرادات الحكومية، غير أن تحديد طبيعة مكونات كل من الإيرادات العامة والنفقات العامة هو الذي يسمح بوجود مقاييس مختلفة باختلاف الغرض المراد قياس العجز المالي من اجله (كردودي ، 2007 ، ص 134).

العجز الميزاني هو عبارة عن رصيد ميزاني سالب بحيث نفقات الدولة تكون اعلي من إيراداتها (دردوري ، 2003 ، ص 104).

### الفرع الثاني: أنواع عجز الموازنة.

وتتمثل أنواع عجز الموازنة العامة فيما يلي :

#### أ. العجز التقليدي.

ويسمى أيضا العجز الشامل أو الإجمالي ، ويعرف بأنه الفرق بين إجمالي النفقات الحكومية النقدية بما فيها الفوائد المدفوعة على الدين العام مع استبعاد مدفوعات اهتلاك الديون الحكومية ، بين إجمالي المتحصلات الحكومية النقدية الضريبية وغير الضريبية مضافا إليها المنح مع استبعاد حصيلة القروض ، ويستهدف قياس العجز على هذا النحو تزويد المسؤولين بمؤشر عن حجم الموارد الإضافية التي ينبغي على الحكومة أن تقرضها من القطاع الخاص المحلي أو الأجنبي أو من الاقتراض من البنك المركزي (زكي ، 2007 ، ص 135).

#### ب. العجز الجاري.

يعبر عن صافي مطالب القطاع الحكومي من الموارد ، والذي يجب تمويله بالاقتراض ، ويقاس بالفرق الإجمالي بين مجموع أنواع الإنفاق والإيرادات لجميع الهياكل الحكومية مطروحا منه الإنفاق الحكومي المخصص لسداد الديون المتراكمة من سنوات سابقة ، وهناك من يرى أن العجز الجاري يعبر عن الفرق بين المصروفات الجارية والإيرادات الجارية ، وهو بهذا الاعتبار يعطي وزنا مقداره صفر للمصروفات الرأسمالية والإيرادات الرأسمالية مثل بيع الأصول ، والمنطق الكامن في ذلك هو أن زيادة الإنفاق الحكومي على الإيرادات الحكومية في مجال الاستثمار لا تغير وضع صافي الأصول للحكومة ، وذلك لان الدين الجديد تقابله أصول حكومية جديدة ، وفي الستينات من هذا القرن كانت القناعة السائدة هي أن الإنفاق الجاري ينبغي تمويله من خلال الضرائب (زكي ، 2007 ، ص 136).



## ج. العجز التشغيلي :

يتمثل هذا العجز الذي ينجم عن متطلبات اقتراض الحكومة والقطاع العام مطروحا منها مقدار الفوائد المدفوعة على الديون المستحقة على الحكومة والقطاع العام ، حيث يؤخذ بعين الاعتبار معدلات التضخم السائد ، أي انه يراعي قيمة الفوائد التي تدفع ، وتعويض الدائنين جراء انخفاض القيمة الحقيقية للديون ( ارتفاع المستوى العام للأسعار ) ( دروري ، 2013 ، ص ص 104 ، 105 ).

## د. العجز الهيكلي

ويحدث نتيجة عيوب هيكلية في اقتصاد الدولة بسبب ظروف خارجة عن إرادة الحكومة ويصعب إدارتها أو التحكم فيها ، ويظهر هذا العجز على شكل عجز مالي ضخم متتالية يصعب إدارتها . وهذا العجز خطير بسبب صعوبة إدارته والتخلص منه ( شاوش ، 2017 ، ص 31 ).

هـ. عجز طارئ: ويحدث نتيجة حدوث أمور غير متوقعة لم تكن معروفة أو متوقعة عند إعداد الموازنة مثل تغير كبير وغير متوقع في الأسعار خلال السنة المالية وبعد إقرار الموازنة كانخفاض أسعار البترول مؤخرا أو حدوث كوارث طبيعية أو حروب ( شاوش ، 2017 ، ص 31 ).

## المطلب الثاني : أسباب عجز الموازنة العامة .

العجز في الموازنة العامة قد يكون سببه زيادة النفقات العامة، أو قلة الإيرادات العامة، أو أسباب أخرى، والعجز سيؤدي حتما إلى إعاقة نشاط الحكومة وإبطاء وتيرة النمو والتطور، لهذا فلا بد من معرفة أسباب العجز، لكي نستطيع تجنبه .ومن أهم هذه الأسباب نذكر .

## الفرع الاول: أسباب نمو النفقات العامة.

قد يحدث عجز في الموازنة العامة للدولة نتيجة لتزايد في حجم الإنفاق الحكومي، وتجاوزه لحجم الإيرادات العامة، هذه الزيادة في النفقات العامة تكون راجعة لعدة أسباب أهمها ما يلي :

## 1. اثر التضخم أو تدهور القوة الشرائية للنقود.

يؤدي التضخم أو تدهور القوة الشرائية للنقود إلى نمو الإنفاق العام ودفعه نحو التزايد من خلال الموازنة العامة ، وعلى نحو يزيد من عجز الموازنة العامة كما انه مع اشتداد الضغوط التضخمية ، كثيرا ما تضطر الدولة إلى تقرير علاوة غلاء لموظفيها لتعويض الانخفاض الذي يطرأ على دخولهم الحقيقية ، كما تزداد مخصصات الدعم السلعي ، وترتفع كلفة الاستثمارات العامة ( كرودي ، 2007 ، ص 139 ).

## 2. تدهور قيمة العملة : حيث ينقص مقدار السلع و الخدمات التي كان يمكن الحصول عليها بنفس الوحدات

النقدية التي كانت توفرها من قبل ، وهذا يؤدي إلى ارتفاع حجم النفقات الاسمية دون أن يقابل ذلك زيادة في السلع و الخدمات (خلفي ، 2015 ، ص 16 ).

3. **زيادة عدد السكان**: فالزيادة الناتجة في النفقات الناتجة عن زيادة عدد السكان تعتبر ظاهرة لأنها لا تؤدي إلى زيادة المنفعة العامة (خلافي، 2015، ص 17).
4. **تزايد الإنفاق العسكري**: يعد نمو هذا النوع من النفاق ظاهرة عالمية، في ظل استفحال علاقات الصراع والقوى في العالم، غير أن دلالة هذا الإنفاق تكون بالغة في الدول المتخلفة التي يعيش الشطر الأكبر من سكانها في براثن الفقر والجوع والبطالة والمرض، خاصة تلك التي تتعرض لتهديدات خارجية كبيرة (مثل دول الشرق الأوسط) وخطورة هذا النوع من النفقات أنه لا يتم فقط بالعملة المحلية، وإنما أيضا بالعملة الأجنبية كما عرف العالم المعاصر ظاهرة جديدة عرفت بظاهرة السلم المسلح، أو العسكرة الدائمة، والتي يرجع سببها إلى تكرار الحروب بين الدول، وفشل محاولات المستمرة لحل الخلافات الدولية بالطرق السلمية فيما بينها، لهذا فقد تسابقت الكثير من الدول في مضمار التسلح في غير حالات الحرب اعتقادا منها أن التسلح المستمر سيقضي على الحروب وويلاتها، ورصدت في الموازنات العامة مبالغ كبيرة من أجل تمويل نفقات هذا السلم المسلح (كردودي، 2007، ص 139).
5. **سياسة التمويل بالعجز**: حيث تلجا بعض البلدان النامية إلى سياسة التمويل بالعجز كوسيلة من وسائل تمويل التنمية، أي للإسراع بعمليات تكوين رأس المال. والمقصود بذلك هو أن تلجا الدولة عن عمد لأحداث عجز في موازنتها العامة يمول عن طريق زيادة الائتمان المصرفي وطبع البنكنوت. وذلك على أساس أنه يوجد في البلدان النامية موارد عاطلة كثيرة، مثل الأراضي الزراعية، الثروات الطبيعية، الأيدي العاملة العاطلة.....ون ثم فإن سياسة التمويل بالعجز ستؤدي إلى زيادة طلب الدولة على هذه الموارد، وسيؤدي ذلك إلى ارتفاع الأسعار وتحويل الموارد لصالح تراكم رأس المال. وكان أنصار التمويل التضخمي يعتقدون أنه ما إن تبدأ الطاقات الإنتاجية التي ساهم التمويل بالعجز في خلقها، وفي الإنتاج، فإن العرض الكلي سوف يتزايد وستتجه الأسعار بعد ذلك إلى الانخفاض. وقد ثبت إن سياسة التمويل بالعجز قد فشلت في تحقيق أهدافها (زيادة تراكم رأس المال) وكانت مسؤولة عن تفاقم عجز الموازنة العامة وارتفاع معدلات التضخم في عدد من البلدان (زكي، 2000، ص 93).
6. **الإنفاق المظهري الحكومي**: وهو ما يتمثل في الصرف غير الرشيد على إقامة المباني الحكومية الفاخرة والمطارات الفخمة، وشراء الأثاث الفاخر والديكورات الغالية، والسيارات الحكومية الفاخرة، والصرف بسخاء على بدلات السفر لكبار موظفي الدولة وعلى الحفلات والمآدب والإغداق على أعضاء السلك الدبلوماسي في الخارج..... الخ. ففي كل هذه المجالات، وربما غيرها، ثمة إنفاق حكومي غير رشيد يفترس موارد مالية عامة لا يستهان بها (زكي، 2000، ص 96).

## 7. زيادة أعباء الدين العام المحلي والخارجي.

كمفسر عظيم للنمو الذي حدث في النفقات العامة في غالبية البلاد النامية فمن المعلوم أن أعباء خدمة هذا الدين تظهر في الموازنة العامة ، فالفوائد المستحقة على الديون الداخلية والخارجية تحسب عادة ضمن المصروفات الجارية ، بينما تظهر مدفوعات أقساط الديون في باب التحويلات الرأسمالية ، وفي ضوء تفاقم الدين العام الداخلي من جراء طرح المزيد من أذون الخزانة والسندات الحكومية ، وفي ضوء إغراق كثير من هذه البلاد في الاستدانة الخارجية ، بالذات في فترة السبعينات فقد حدث ما يشبه الانفجار في مدفوعات خدمة هذه الديون ، وعلى النحو الذي سبب لها إرهابا ماليا (كرودي ، 2007 ، ص 140).

## 8. الأزمات الاقتصادية:

تؤدي الأزمات الاقتصادية إلى إحداث العجز في الموازنة العامة للدولة ، لأنها تؤدي إلى نقص الموارد المالية للدولة نتيجة ضعف مقدرة الأفراد على تأدية ما عليهم من واجبات مالية من ناحية ، وما تتطلبه هذه الأزمات من الدولة من زيادة في حجم الإنفاق العام لعلاج أثارها في صورة إعانات للعمال العاطلين ، ونفقات لإعادة النشاط الاقتصادي من ناحية أخرى (كرودي ، 2014 ، ص 174).

## 9. تمويل شركات القطاع العام:

يؤدي تدهور الوضع المالي لشركات القطاع العام في الدول النامية إلى زيادة النفقات الحكومية، لأنه يعني مزيدا من التحويلات الحكومية لهذه الشركات، الذي يرجع إلى عدة عوامل منها عدم قيام بعضها على أساس اقتصادي سليم، بالإضافة إلى سوء الإدارة، كذلك فإن القطاع العام يكون في نظر الحكومة وسيلة لتحقيق أهدافها الاجتماعية مثل زيادة مستوى العمالة بصورة قد لا تتفق في كثير من الأحيان، مع اعتبارات الكفاءة مما يؤدي إلى زيادة نفقات هذه الشركات. بالإضافة إلى تدخل الحكومة في كثير من الأحيان في تحديد أسعار بيع منتجات شركات القطاع العام، مما يحدث اختلالات سعريه تؤثر في تحويلات الحكومة للشركات، وفي التمويل الذي يقدمه الجهاز المصرفي لهذه الشركات وفي التضخم في النهاية، بالإضافة إلى ذلك تبني الشركات لخطط استثمار طموحة قد لا تتفق مع مواردها الذاتية المخصصة للاستثمار (كرودي ، 2014 ، ص 178).

## الفرع الثاني: أسباب تراجع الإيرادات العامة.

أما فيما يتعلق بالموارد العامة للدولة فإنها لم تواكب النمو الحاصل في النفقات العامة ، بل اتجهت في بعض البلاد النامية نحو الانخفاض ، ومما فاقم حالة عجز الموازنة .يمكن في هذا السياق إلقاء الضوء على العوامل الجوهرية التالية :

## 1. ضعف الطاقة الضريبية :

وهي تقاس من الناحية الفعلية بنسبة حصيلة الضرائب على اختلاف أنواعها إلى الناتج المحلي الإجمالي، حيث تتراوح هذه النسبة في البلدان النامية بين 10% و20% في حين تصل تلك النسبة في الدول المتقدمة إلى ما لا يقل عن 30%. ويرجع ضعف الطاقة الضريبية في الدول النامية إلى مجموعة من الأسباب، منها انخفاض متوسط دخل الفرد، وعدم خضوع أصحاب الدخل العليا وأصحاب الثروات للضرائب بسبب ما يتمتع به هؤلاء من نفوذ سياسي واجتماعي يمكنهم من مقاومة أو التهرب من أية تشريعات ضريبية(الغزالي، 2007، ص9).

2. جمود النظام الضريبي : وعدم تطويره وتطويره لخدمة أهداف التنمية والتقدم ، يسهم بشكل كبير في إضعاف موارد الدولة السيادية . فكثير من الأنظمة الضريبية في البلاد النامية لم يتطور منذ الحقبة الاستعمارية سواء من حيث أنواع الضرائب المفروضة أو من حيث معدلاتها وطرق ربطها وتحصيلها . وفي كثير من الحالات لا تستجيب النظم الضريبية إلى زيادة الإيرادات مع زيادة الدخل القومي . كما أن أنظمة الضرائب مليئة بالاستثناءات ومثقلة بالتعقيدات التي لا لزوم لها ، مما يضعف من حصيلتها . كما يتدنى المستوى المهني والتقني للمشتغلين في الجهاز الضريبي وتتقضى بينهم البيروقراطية وبطء الانجاز . وايضا يعاني الجهاز الضريبي من عدم توفر الأجهزة الحديثة مما يضعف كفاءتهم الإنتاجية (عدم توافر نظم المعلومات ، وأجهزة الكمبيوتر ) (زكي ، 2000 ، ص 98).

## 3. التهرب الضريبي:

"يلعب هذا العامل دورا كبيرا في تردي حصيلة الضرائب في الدول النامية، ويقصد به أن يقوم المكلف قانونا بدفع الضريبة من التخلص نهائيا أو جزئيا منها، وهذا بامتناعه عن تقديم إقرار بدخله طبقا للقانون، أو أن يقدم إقرارا غير صحيح يتضمن بيانات خاطئة لتقدر على أساسه الضريبة"، ويساعد على تشجيع التهرب الضريبي عدة عوامل أهمها غموض القوانين الضريبية والثغرات الموجودة فيها، بالإضافة إلى ضعف تأهيل الإدارة الضريبية، حيث تلعب رشوة الموظفين بالجهاز الضريبي دورا أساسيا في هذا الخصوص(كرودي، 2014 ، ص 182).

## 4. كثرة الإعفاءات والمزايا الضريبية دون أن يقابلها توسع في الأوعية الضريبية:

لعبت هذه الإعفاءات دورا خاصا في تنامي عجز الموازنة في البلاد النامية، حيث ظهرت في السنوات الأخيرة ظاهرة خطيرة ، تمثلت في تسابق الحكومات في منح إعفاءات ضريبية كبيرة ، ومزايا أخرى لنشاط رؤوس الأموال الأجنبية الخاصة، أملا في اجتذابها بالرغم من أن كثيرا من تلك الإعفاءات لا ضرورة لها.(كرودي ، 2014 ، ص 182).

**5. ظاهرة المستحقات الضريبية المتأخرة.**

التي تؤثر بشكل خطير في إضعاف وتدهور الموارد العامة للدولة (زكي ، 2007 ، ص 144 )، وتتجسد هذه الظاهرة في ناخرات تسديد الضريبة في موعدها المقرر قانونيا. وقد يكون ذلك بسبب إهمال موظفي الضرائب، أو بسبب ضعف الإمكانيات، أو بسبب التعقيدات الكثيرة التي تتطوي عليها عمليات تقدير وربط وتحصيل الضريبة (وبالذات الضريبة على الدخل). وتتجسد هذه الظاهرة أيضا في مشكلة المتأخرات المالية المستحقة على بعض الخدمات المهمة التي تؤديها الدولة للموظفين، مثل فواتير الهاتف، المياه والكهرباء ، وإيجارات بعض المباني والعقارات الحكومية (الغزالي، 2007، ص10).

**المبحث الثالث: أساليب تمويل عجز الموازنة العامة .**

تتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي وذلك بواسطة العديد من الطرق والوسائل من اجل مواجهة العجز في موازنتها، أو حتى التخفيف منه ، وتعتبر الزيادة في إيرادات الدول أهم إجراء تقوم به الدولة لتمويل النفقات العامة وذلك بتنويع مصادر إيراداتها ، حيث تلجأ إلى كل مورد على حسب الحاجة إليه وحسب درجة العجز الذي تعاني منه ، ومن ابرز هذه الإيرادات : القروض العامة ، الضرائب ، والإصدار النقدي الجديد وسنقوم في هذا المبحث بالتعرف إلى هذه الأساليب التي تستعملها الدولة لتمويل العجز في ميزانيتها .

**المطلب الأول: تمويل عجز الموازنة عن طريق الاقتراض المحلي**

هناك العديد من أشكال الاقتراض الداخلي أي المحلي، حيث تلجأ إليها الدولة عندما تكون هناك قدرة تمويل محلية، وذلك من اجل تغطية عجز موازنتها العامة، ومن أهم هذه المصادر: البنك المركزي والبنوك التجارية والاقتراض من الجمهور .

**الفرع الأول: الاقتراض من الجمهور:**

يراد بالاقتراض من الجمهور اقتراض الحكومة من أي شخص طبيعي أو معنوي ليس له القدرة على خلق النقود ، كالأفراد والشركات التجارية والمؤسسات المالية الوسيطة مثل شركات التأمين والاستثمار وبنوك التنمية ، بمقتضى هذا النوع من الاقتراض تباشر الحكومة بإصدار موجودات مالية (سندات حكومية واذونات الخزنة ) وطرحها للبيع في سوق الأوراق المالية ( الداوي ، 2013 ، ص 337 ).

فإذا كان اقتراض من الجمهور يأتي من موارد مخصصة للاستهلاك فان هذا الاقتراض سوف يكون له تأثير انكماشى على طلب القطاع الخاص ، وإذا كانت هذه الموارد مخصصة للادخار فان التأثير الانكماشى المحتمل لهذا الاقتراض يكون غير مباشر ومن خلال الجهاز المصرفي . أما إذا كان اقتراض من موارد معطلة أي من اكتناز فانه لن يكون له أي تأثير انكماشى على طلب هذا القطاع ، لكنه يؤدي إلى زيادة في مستوى الطلب والإنفاق الكلي مما قد يزيد من قدرة العرض وهو ما يعني ارتفاع مستوى الأسعار ومع فرض أن التمويل بالسندات لا يتزامن معه توسع نقدي فان ارتفاع الأسعار سوف يقلل من القيمة الحقيقية للمعروض النقدي ويمارس تأثيرات سلبية على الدخل والإيرادات الحكومية ويعوق انخفاض العجز ، مما يعني أن العجز الممول بالسندات يؤدي بالاقتصاد إلى حالة من عدم الاستقرار قد تستمر لفترات طويلة يعاني خلالها الاقتصاد من التضخم ، أو من الكساد والبطالة وفقا للوضع التوازني الأولي وسلوك الأسعار مع تزايد التمويل بالسندات (كردوي 2007 ، ص ص 147، 148).

وعادة ما يعتمد على هذا الأسلوب في اقتصاديات الدول المتقدمة، على انه يشترط لنجاح هذه السياسة عدة شروط أساسية هي (بن صالح، 2013، ص 163):

- ✓ وجود سوق نشطة للأوراق المالية تتداول فيها أدوات الدين العام .
- ✓ استقرار القوة الشرائية للنقود.
- ✓ توافر الثقة في وعود الحكومة بشأن سداد الفوائد واستهلاك الأذون والسندات في مواعيدها المقررة.
- ✓ أن يكون سعر الفائدة موجبا ومشجعا، وان يكون أعلى من نسبة التضخم.
- ✓ أن تتوفر المدخرات لدى القطاعات المختلفة ، وأن يكون لها الاستعداد لشراء تلك الاذونات والسندات .
- ✓ نلاحظ أن هذه الشروط أو اغلبها لا تتوفر في عدد كبير من البلدان النامية.

#### الفرع الثاني: الاقتراض من البنوك التجارية:

تختلف البنوك التجارية عن الأفراد والمؤسسات المالية الوسيطة في أن لها قدرة على خلق نقد جديد بصورة حسابات جارية ، وتعتمد الآثار النهائية لهذه الوسيلة في التمويل بالدرجة الأساس على مقدار الاحتياطات النقدية لهذه البنوك ( الداودي ، 2013 ، ص 340 ).

تمويل عجز الموازنة عن طريق بيع السندات الحكومية للبنوك التجارية ، أو الحصول على تسهيلات ائتمانية منها ، لن يؤثر سلبا على الطلب الكلي إذا كان لدى البنوك احتياطات زائدة ، والإنفاق المحلي الذي يمول من الاقتراض سيكون له اثر توسعي، أما إذا لم تكن البنوك التجارية تملك هذه الفوائض ، فان تمويل العجز الموازنة سوف يؤثر على الائتمان الممنوح للقطاع الخاص ، أي مزاحمة القطاع الخاص ، وهو ما يزيل الأثر التوسعي للزيادة في الإنفاق الحكومي ويمكن أن يؤثر بصورة غير مباشرة على الاستثمار الخاص ، لاسيما وانه مع ضيق وعدم نمو الأسواق المالية في الدول النامية ، يعد الائتمان الممنوح للقطاع الخاص عاملا هاما في استثمار هذا القطاع (كرديوي ، 2007 ، ص ص146، 147 ).

#### الفرع الثالث: الاقتراض من البنك المركزي.

يستطيع البنك المركزي تمويل عجز الموازنة العامة بطريقتين مباشرة وغير مباشرة وتتجلى الطريقة المباشرة في التمويل بقيام الحكومة بطلب القروض والسلف النقدية من البنك المركزي ، ومن ابرز صورها ما يسمى بالسحب على المكشوف ، وطريقة غير المباشرة ، تتمثل بإصدار السندات الحكومية وبيعها إلى البنك المركزي ( الداودي ، 2013 ، ص 340 ).

إن اللجوء إلى الاقتراض الداخلي له عواقب وخيمة منها (بن صالح، 2013، ص 163، 165):

- ارتفاع عبء الدين العام الداخلي المتضمن الأقساط والفوائد: مما يسبب إرهاقا ماليا شديدا على الموازنة
- وبندا متزايدا على الإنفاق العام، وهو الأمر الذي يسبب ضغطا مستمرا لزيادة العجز في المستقبل

- توجيه المدخرات من الاستثمار إلى الاستهلاك الحكومي : الاقتراض يعني سحب الأموال والموارد التي كان يمكن أن تستخدم لزيادة الاستثمار الخاص في مختلف القطاعات الاقتصادية ، وتقديمها لخدمة الاستهلاك الحكومي ، ما يؤدي إلى انخفاض الاستثمار المنتج.
  - الزيادة في أسعار الفائدة : إن الحكومة تضطر اضطرارا إلى زيادة الفوائد على الدين العام لجذب المدخرات لشراء سندات الدين العام ، لكي تجعل السعر موجبا ومغريا وتغطي آثار التضخم ، وستكون له آثار انكماشية على الاقتصاد الوطني حيث أن رفع السعر يجعل تكلفة رأس المال الثابت مرتفعة ، ما يقلل الميل نحو الاستثمار فينخفض الاستثمار تبعا لذلك لعدم وجود حوافز ، أيضا رفع السعر يسبب إقبالا شديدا من كل القطاعات على شراء تلك الاذونات والسندات ، والتخلي عن شراء أسهم وسندات الشركات العامة في القطاع الإنتاجي ، ما يعرض هذا القطاع إلى التراجع لعدم استطاعته مجاوزة تلك المعدلات العالية لأسعار الفائدة ، ويحصل المزيد من الكساد والبطالة.
  - الدين العام الداخلي يؤدي إلى زيادة الدين العام الخارجي : إذا كانت قوانين الدولة تسمح للأجانب بشراء سندات واذونات الدين العام تشجيعا منها على الاستثمار الأجنبي إلى البلد ، وهو أمر يحقق لهم مكاسب جمة ، خاصة إذا توافرت شروط معينة ومزايا مشجعة ، كارتفاع سعر الفائدة واستقرار في صرف العملة الوطنية ، والسماح بتحويل الأرباح للخارج ، فان ذلك سينتج عنه آثار سلبية على الاقتصاد بارتفاع الدين العام الخارجي بسبب تحويلات تلك الفوائد المحققة إلى خارج البلد.
- وبالرغم من السلبيات التي ذكرنا إلا انه لا يمكن إنكار أهمية سياسة الاقتراض من الدين الداخلي ، فهو غير تضخمي ويحرك المدخرات الوطنية ، ولا يؤدي إلى زيادة مباشرة في عرض النقد ، والسبب في ذلك يعود إلى إن اكتتاب الأفراد والشركات غير قادر على خلق النقود لأنها تستوفي في هذه الحالة من مدخراتهم النقدية التي تمثل نقودا سبق خلقها ووجودها في الاقتصاد ومن ثم فإنها لا تمثل خلقا نقديا جديدا يؤدي إلى زيادة حصيله الحكومة من النقد بقدر ما يكن دخل للأفراد والمؤسسات لفترة معينة ( الداوي ، 2013 ، ص 338 ) ، كما أن هذه الأداة تعتبر وسيلة في يد الدولة لسحب الفائض من الكتلة النقدية من التداول مما يؤدي إلى هبوط التضخم ، من جهة أخرى لا تعمل القروض على زيادة تكاليف الإنتاج لأنها لا تمتص إلا الادخار الذي لم يكن يستعمل في الإنفاق الاستهلاكي ( قدي ، 2003 ، ص 223).



## المطلب الثاني: الاقتراض من الخارج.

يتمثل الاقتراض من الخارج في مديونية الدولة تجاه أشخاص غير مقيمين في إقليمها ، سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين ممثلين في شركات ، أو هيئات خاصة أو حكومات أجنبية أو هيئات دولية (كردودي ، 2007 ، ص 82) ، و تلجأ الدول إلى الاقتراض من الخارج في حال عدم كفاية الوسائل المتاحة ، غير أن هذا الاقتراض لا يترك أثره على عرض النقد إلا إذا نجمت عنه زيادة في الأموال النقدية التي يحتفظ بها القطاع الخاص ، ففي ظل نظام الصرف الثابت يؤدي التمويل الخارجي لعجز الموازنة إلى زيادة الاحتياط الرسمي من العملات الأجنبية وهذا يفترض تدخل السلطات النقدية في سوق الصرف بإصدار عملة وطنية مقابل حصيلة القروض الخارجية ، وفي مثل هذه الحالة فإن إنفاق الحكومة للنقود الجديدة سيزيد من عرض النقد في الاقتصاد الداخلي للدولة ( الداودي ، 2013 ، ص 345 ).

كما يعد الاقتراض من البنوك التجارية الأجنبية أحد مصادر الاقتراض الخارجي لتمويل عجز الموازنة العامة، ومن أبرز عيوب هذا المصدر أنها تكون بشروط تجارية بحتة بما في ذلك ارتفاع أسعار الفائدة ارتفاعا شديدا، أو فترات سماح قصيرة، أو مدة القرض شديدة القصر وهو ما لا يتناسب مع كونها قروضا إنمائية لا توتي ثمارها إلا في المدى الطويل (قروري ، 2016 ، ص 111).

وللاقتراض الخارجي مخاطر عديدة ، فقد وصلت خدمات الدين الخارجي إلى نسب عالية جدا قد تتجاوز المائة بالمائة في بعض الدول ، ونتيجة لذلك المأزق الخطير لجأت البلاد الغارقة في الأزمة إلى (بن صالح ، 2012، ص 166 ، 167 ) :

- الضغط على الواردات وإتباع سياسة انكماشية ، لتقليل الحاجة إلى النقد الأجنبي ، ما يؤدي إلى تدهور مستوى المعيشة وتوقف برامج الاستثمار وتدهور النمو الاقتصادي.
- السحب من الاحتياطات الدولية لدفع أعباء الدين العام ، ما يؤدي إلى وصوله إلى مستويات حرجة ، ويعرض سمعة البلد إلى الاهتزاز ، ويتضرر مركزها المالي.
- اللجوء إلى الاقتراض الأجنبي قصير الأجل ذي التكلفة العالية، ما يزيد في تفاقم الوضع المالي أكثر فأكثر.
- وقد اضطرت كثير من الدول النامية الغارقة في ديونها الخارجية إلى اللجوء إلى المنظمات الدولية لإعادة جدولة ديونها، فما كان عليها إلا أن تتصاع لشروطها القاسية، ما قد ينتج عنه تدخلا من جانب الدائنين في شؤون الداخلية للبلد.
- كما لا ننسى أن الدين الخارجي قد ينتقل عبؤه إلى الأجيال القادمة التي لم تستعد أصلا من تلك الديون.

تحتل المعونات والهبات الأجنبية أهمية كبرى بالنسبة لبعض الدول، خاصة النامية منها، الأمر الذي جعل بعضاً من هذه الدول، تعتمد بشكل كبير على هذه المساعدات في تمويل عجز موازنتها العامة سواء كان العجز مؤقتاً أو مزمناً، حيث يمكن أن تكون على شكل نقدي؛ بقيام الدولة المانحة بتوفير حجم معين من النقد الأجنبي لدولة أخرى تعاني العجز، كما يمكن أن تأخذ شكل مساعدات سلعية كمواد غذائية أو مواد سلعية أخرى، وهذه السلع تباع محلياً، ويتم استخدام المبالغ المتحصل عليها لتمويل العجز، ويمكن أن تكون المنح مخصصة لتمويل مشروعات تنموية أو لاستكمال بعض مشروعات البنية الأساسية، بهدف مساعدتها على زيادة معدل التنمية الاقتصادية، وهذا بدوره يساعد الحكومة المستلمة للمساعدة على تخصيص بعض موارد الموازنة لمعالجة العجز (كرودي، 2014، ص 187).

### المطلب الثالث: الإصدار النقدي الجديد.

يقصد بالإصدار النقدي الجديد كمية النقود الجديدة التي تقوم الدولة بإصدارها من أجل تمويل احتياجاتها التمويلية، وهو أسلوب يتسبب عادة في انتشار موجات تضخمية، إذا لم يصاحبه وجود عوامل إنتاج عاطلة، وجهاز إنتاجي مرن، لاستيعاب هذه الزيادة (كرودي، 2007، ص 83)،

أو ما يمكن أن نطلق عليه اسم تحويل العجز إلى نقد، وتقييد التجارب الدولية خاصة في الدول التي تمر بمرحلة من التحول الاقتصادي إلى أن نسبة كبيرة من حالات عجز الموازنة العامة للدولة تتحول إلى نقود فتصبح المصدر الرئيسي للتضخم في هذه الدول، وفي هذه الأحوال يطلق على قدرة الحكومات على التحكم في الموارد الحقيقية من خلال طبع النقود لتمويل عجز الموازنة العامة اسم "Seigniorage" أو رسم سك العملة، وهذا المفهوم وثيق الصلة بما يعرف "بضريبة التضخم" (قدوري، 2016، ص 112).

وقد كان الفكر التقليدي يعارض فكرة اتخاذ الإصدار النقدي الجديد وسيلة لتغطية الإنفاق العام، وذلك لما يسببه من تضخم ويمكن حصر أسباب معارضة الفكر المالي التقليدي لهذه الوسيلة التمويلية فيما يلي (دروري، 2014، ص 95، 96):

- افتراض الفكر التقليدي حدوث التوازن الاقتصادي تلقائياً وعند مستوى التشغيل التام، فالدولة عند قيامها بتمويل الإنفاق العام عن طريق الإصدار النقدي الجديد، تعتبر هذه العملية تدخلاً غير مرغوب فيه وذلك لإعاقة عمل السوق ووظيفته في إعادة التوازن في الاقتصاد الوطني، فلجوء الدولة للإصدار النقدي الجديد (التمويل بالعجز) يؤدي إلى ارتفاع الأسعار جراء زيادة الطلب على السلع والخدمات بسبب توقع ارتفاع الأسعار في المستقبل، وفي الجهة المقابلة فإن الإنتاج سوف يقل وكل هذه الآلية تؤدي إلى تواصل ارتفاع الأسعار وزيادة استمرار تدهور قيمة العملة.

▪ ويرى الفكر المالي التقليدي أن ارتفاع الأسعار يضر بأصحاب الدخل الثابتة، فهذه الدخل تتميز بعدم مرونتها، لا تتغير بسرعة تغير الأوضاع الاقتصادية خصوصا المستوى العام للأسعار، ولكن في المقابل فأصحاب الدخل المرنة ( كالأرباح) يستفيدون من التضخم وهو الذي يبين لنا مدى مساهمة التضخم في إعادة توزيع الدخل المرنة على حساب أصحاب الدخل الثابتة.

أما الفكر الحديث فيرى إمكانية اللجوء إلى الإصدار النقدي الجديد بهدف تحقيق التشغيل الكامل، ولكن عند الوصول لتحقيق التشغيل التام، فلا بد من التوقف عن استخدام واستعمال هذه الآلية.

#### ❖ مبررات الإصدار النقدي الجديد.

غالبا ما تكون عملية الإصدار النقدي الجديد أمرا متعمدا كأحد وسائل السياسة الميزانية التي تستخدمها لتحقيق أهدافها الاقتصادية وأهمها تحقيق آثار توسعية على الاقتصاد من أجل حثه على النمو و تحقيق التشغيل الكامل، فالهدف من هذا التمويل هو التعويض عن النقص الفعلي الكلي بسبب وجود جهاز إنتاجي معطل فارتفاع الطلب الكلي يؤدي في هذه الحالة إلى ارتفاع حجم التشغيل والإنتاج الكلي وإلى رفع مستوى التشغيل نظرا لمرونة الجهاز الإنتاجي أو يستعمل خلال الحروب لمواجهة المستويات المتزايدة من الإنفاق حيث تعجز الموارد الاعتيادية في الغالب على تغطيتها ،، فيرى آرثر لويس أن التضخم في حالات معينة له بعض الفوائد وانه يصاحب دائما عملية النمو الاقتصادي السريع في العديد من الدول ويمكن اعتباره عامل مساعد على النمو بشرط أن يكون في حدود معينة إضافة إلى ذلك يعتبر الإصدار النقدي الجديد الملجأ الأخير الذي تلجأ إليه الدولة من أجل تمويل عجز الموازنة العامة وإن كان هناك بعض الاقتصاديين يرون إمكانية الاعتماد على الإصدار النقدي حتى مع وجود إمكانية لاقتراض من القطاع الخاص وذلك إذا كان هذا الاقتراض سيؤدي إلى ارتفاع سعر الفائدة ومنه التأثير على مستوى الاستثمار، ويمكن أن تلجأ الدولة من أجل استهلاك القروض العامة إلى الإصدار النقدي الجديد، وترى النظرية الكينزية أن اللجوء إلى الإصدار النقدي الجديد في ظل النظام الرأسمالي مادام هناك نقص في التشغيل والجهاز الإنتاجي يكون مرنا شرط أن تتوقف الدولة عن عملية الإصدار بمجرد ارتفاع مستوى التشغيل إلى مستوى التشغيل التام، أما الدول النامية فلا يمكن لها أن تلجأ للإصدار النقدي الجديد إلا إن كان موجها للاستثمار أو أن يستعمل بكميات صغيرة لكي لا تنجر عليه آثار تضخمية وخيمة(متولي ، مغربي ، 2010 ، ص ص 43 ، 44).

ويكون التمويل بالإصدار النقدي الجديد محايدا ، لما يؤدي الارتفاع الظرفي في الكتلة النقدية إلى ارتفاع متناسب تماما في الأسعار دون المساس بالمتغيرات الحقيقية ، لكن يمكن لنمو معدل الكتلة النقدية أن تكون له آثار على المتغيرات الحقيقية للاقتصاد ( قدي ، 2003 ، ص 227).

## المطلب الرابع: تمويل العجز بالضريبة

تعتبر الضريبة من أهم وسائل تمويل العجز . فإن زيادة الإنفاق العام تقتضي الزيادة في معدلات الضريبة ، وتوسيع الأوعية الضريبية لضمان حصيلة تناسب مقدار العجز (قدي،2003،ص ص، 229، 230 )، إذ انه يمكن للحكومة وذلك لما لها من سلطة قانونية من زيادة ورفع معدلات الضرائب وذلك من اجل تغطية النفقات العامة المتزايدة ولكن في حدود معينة ومعقولة ، لان تجاوز الحدود المعقولة يؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني ، ويؤثر على دعم الأشخاص والمؤسسات في تنمية الاقتصاد الوطني زيادة إلى العديد من الآثار(دروري، 2013 ، ص 116).

فيمكن لهذه الزيادة في المعدلات أن تكون من الأرباح الصافية لمؤسسات القطاع الخاص أو الأجور و المرتبات فإذا تم تمويل هذا العجز من خلال الزيادة في الضرائب على أرباح المؤسسات الخاصة ، فان القطاع الخاص يمكنه أن يقرر تحويل هذه الزيادة إلى المستهلكين برفع الأسعار حتى يحافظ على مستويات الربح السابقة ، وبالتالي يكون قد تحمل أعباء هذه الضريبة العاملون من خلال ارتفاع تكاليف الحصول على سلع والخدمات ، وهذا ما يدفع بهم إلى المطالبة برفع الأجور بمقدار يكافئ الارتفاع في الأسعار مما يعمل على تقليص هوامش ربح المؤسسات الخاصة . ونفس الأمر يحدث إذا كان موضوع الزيادة في ضريبة الأجور والمرتبات، إذ أن ارتفاع الضرائب على الدخل تدفع بالمطالبة بزيادة الأجور للمحافظة على نفس الدخل المتاح للعائلات (قدي ، 2003 ، ص ص، 229، 230). أيضا زيادة الضرائب تضع عراقيل ثقيلة أمام كثير من المشروعات الإنتاجية في مختلف القطاعات، فتعرض إلى حالات الإفلاس والقلق بسبب عدم إمكانية تحمل الزيادة في تكاليف الإنتاج، وطرده استثمارات جديدة بسبب ارتفاع تكلفة الاستثمار(الغزالي،2007،ص12).

لذلك لا بد أن تقوم السياسة الضريبية على أسس علمية ، بمعنى أن تكون مبنية على ركائز صحيحة من اجل تحديد الإمكانيات الضريبية التي بإمكانها أن تكون دعما للإيرادات لمواجهة العجز ، إذ لا بد من مراعاة الاعتبارات الجوهرية التالية (دروري ، 2013 ، ص 115):

- الأخذ بعين الاعتبار تحقيق العدالة الاجتماعية والتي تستدعي ضرورة تناسب العبء الضريبي مع القدرة على الدفع .

- الأخذ بعين الاعتبار المرونة التي تفسر ضرورة تحريك الحصيلة الضريبية في اتجاه يوفق دائما زيادة الدخل والنتائج .

❖ ولزيادة إيرادات الضرائب يجب التوسيع في الأوعية الضريبية والزيادة في معدلات الضرائب ، إذ انه يمكن للحكومة وذلك لما لها من سلطة قانونية من زيادة ورفع معدلات الضرائب وذلك من اجل تغطية النفقات العامة المتزايدة ولكن في حدود معينة ومعقولة، لان تجاوز الحدود المعقولة يؤثر سلبا على الاقتصاد

الوطني، ويؤثر على دعم الأشخاص والمؤسسات في تنمية الاقتصاد الوطني زيادة إلى العديد من الآثار. ويكون هذا التوسع في الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة (درديري، 2013، ص 116).

**1) توسيع أوعية الضرائب المباشرة :** الضرائب المباشرة وهي الضرائب المفروضة على الدخل وعلى رؤوس الأموال ، فهي بشكل عام ، هزيلة في أغلبية البلاد النامية . أما في حالة البلدان الصناعية المتقدمة فهي تمثل الركيزة الأساسية لموارد الدولة السياسية، نظرا لتنوع وعائها الضريبي ( الأجور والإرباح والفوائد والإيجارات ) وغزارة حصيلتها. وهي من أكثر الضرائب مراعاة للعدالة الاجتماعية ، نظرا لأنها تراعي الحالة الاجتماعية والمقدرة التكلفة للممول . ويمثل التهرب من دفع هذه الضريبة جريمة مخلة بالشرف في البلدان الصناعية المتقدمة (زكي ، 2000 ، ص 191).

تكون تنمية هذا المورد كما يلي(درديري، 2013، ص 116، 117):

**أ. الضريبة على الدخل:** لا بد أن تكون تصاعدية بمعنى أن تطبق بمعدلات على ذوي الدخل الضعيفة، وتنتقل تدريجيا إلى الارتفاع مع ذوي الدخل المرتفعة، وهذا لان ذوي الدخل المنخفضة لا توجد لديهم فوائض. أما أصحاب الدخل العالية تكون مساهمتهم في أداء الضريبة محتشمة مقارنة مع دخولهم لذلك ففرض الضرائب على دخول هذه الفئات يكون وسيلة لدعم الطاقة الضريبية ومن جهة أخرى تكون بمثابة حماية للقدرة الشرائية للفئات المحرومة.

**ب. الرسوم على الصادرات:** من اجل تدعيم الصادرات وترقيتها لا بد من عدم تطبيق ضرائب مرتفعة على السلع المصدرة وذلك من اجل تشجيع المؤسسات والأشخاص المنتجين والمصدرين وحثهم على التصدير وبالتالي تزيد حصيلة الإيرادات من الصادرات ومنه تزيد الإيرادات العامة.

**ج. الضرائب على الأرباح:** حيث يمكن الزيادة في معدلات الضرائب أن تكون وعاءها الأرباح الصافية للمؤسسات ، إذا كان تمويل هذا العجز من خلال زيادة الضرائب على أرباح المؤسسات، لا بد من أن تكون الزيادة مدروسة وذات نسبة معقولة ، حتى لا تؤدي إلى ظهور نتائج عكسية .

**د. الضرائب العقارية:** تتسم الضرائب العقارية في الدول النامية بقلة حصيلتها رغم انه بالإمكان زيادة نسبتها من خلال اهتمام الدولة بالقطاع الزراعي، فان أسس فرض هذه الضرائب يختلف من دولة إلى أخرى ، فهناك من يفرض الضريبة على أساس حجم الناتج السنوي للأرض ومنه من يفرضها على أساس القيمة الرأسمالية للأرض ومنه من يمزج بين المعيارين على الأراضي الزراعية بصورة تتناسب مع مقدرة القطاع الزراعي على هذه الزيادات، كما يمكنها التوسع في معدلات الضرائب المفروضة على العقارات المبنية، وما تجدر الإشارة إليه انه في حالة التضخم ترتفع أسعار العقارات وبالتالي ترتفع أرباح المستثمرين في هذا المجال ، فرفع الضرائب على العقارات يزيد من الإيرادات العامة.

توسيع أوعية الضرائب غير المباشرة: يتم الاعتماد بصفة كبيرة على الضرائب غير المباشرة و التي تشكل جزء الأكبر من الإيرادات الضريبية، و تعتبر أكثر فاعلية من الضرائب المباشرة في وصول إلى عدد أكبر من السكان كما أنها مقبولة سياسيا لأن توزيع أعباءها غير واضح و سهولة تحصيلها و عدم شعور الممول بثقلها (دنان ، دون ذكر السنة ،ص 56). ويكون من خلال الزيادة في الرسم على القيمة المضافة وهي عبارة عن ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك يتحملها المستهلك النهائي حيث تتميز بأنها واسعة التطبيق حيث تفضلها الدولة وتعتبرها أداة هامة للحصول على كم هائل من الإيرادات، لأنها تتميز بارتفاع نصيبها النسبي من مجموع الموارد الحكومية، حيث انه يمكن زيادة هذه الضرائب بدرجة اكبر مما هي عليه في الوقت الراهن في الدول النامية، لأنها تعتبر في نظر العديد أداة تمويلية بسيطة التشكيل وذلك وفقا لاحتياجات التنمية وظروفها (دروري، 2013، ص117):.

❖ وإجمالاً يمكن زيادة حصيله الضرائب من خلال (زكي ، 2000 ، ص 191):

- ✓ مكافحة التهرب الضريبي.
- ✓ القضاء على ظاهرة المتأخرات الضريبية من خلال تطوير الأجهزة الفنية لتقديم وربط وتحصيل الضرائب في مواعيدها المقررة قانونياً.
- ✓ إلغاء ، أو ترشيد ، الإعفاءات الضريبية التي تزخر بها الأنظمة الضريبية للبلاد.
- ✓ العمل على زيادة الوعي الضريبي بين الناس.

## خلاصة الفصل:

لقد نشأت الموازنة العامة استجابة لحاجة المجتمعات والدول لإدارة أموالها العامة ، جباية وإنفاقا ، وهي لذلك تعكس المعادلة السياسية بين السلطتين التشريعية والتنفيذية ، فهي وثيقة رسمية وتشريعية ، وخطة عمل مستقبلية شاملة ومرنة ، وهذه الخصائص جعلتها تكتسي أهمية كبيرة في الاقتصاد الوطني فالموازنة العامة للدولة تحكمها العديد من القواعد وتمر عملية إعدادها بالعديد من المراحل لعل أبرزها عملية الرقابة على تنفيذها ، فاستعمالها الرشيد يعني سلامة المركز المالي للدولة أما استخدامها العشوائي فيؤدي إلى الوقوع في اختلال مالي وهو ما يعرف بعجز الموازنة العامة للدولة ، وهي أيضا أداة لتدخل الدولة من اجل تنظيم الحياة في المجتمع.

إن مشكلة عجز الموازنة العامة تعتبر من المسائل والقضايا الجوهرية التي أثارت اهتمام الباحثين في دول العالم المختلفة أفرادا ومؤسسات، فقد تعدت المشكلة كونها قضية تواجهها دول العالم الثالث، بل أصبحت دول صناعية متقدمة تنظر إلى عجز الموازنة العامة كمشكلة حقيقية تتطلب تخطيطا دقيقا وجهودا كبيرة في ظل تقلص الموارد واتساع الحاجات. ويحدث العجز المالي الحكومي نتيجة مجموعة من الأسباب تظهر من خلال التباين الحادث بين زيادة ونمو النفقات العامة للدولة من جهة وتراجع الإيرادات العامة من جهة أخرى، بمعنى آخر أن العامل الأول لحدوث عجز الموازنة العامة يتمثل في تزايد معدلات نمو النفقات العامة من ناحية؛ لأسباب متنوعة منها ما هو ضروري كنتيجة لظروف طارئة، مثل: الكوارث الطبيعية أو الحروب...، ومنها ما هو غير ضروري في معظم الأحيان كالنفقات المبالغ فيها في المباني الحكومية الفاخرة، والاحتقالات..، وغيرها من النفقات التي تتحمل عبئها الموازنة العامة للدولة، أما العامل الثاني فيتمثل في تباطؤ معدلات نمو الإيرادات العامة من جهة أخرى.

ويتم عادة تمويل عجز الموازنة العامة في الاقتصاديات المعاصرة، المتقدمة منها، والنامية: إما بالاعتماد على مصادر تمويل محلية (الاقتراض من الجهاز المصرفي ومن الجهاز غير المصرفي)، أو بالاعتماد على مصادر تمويل خارجية (القروض الخارجية، المساعدات الأجنبية)، أو بالاعتماد على الإصدار النقدي الجديد والضرائب .

## الفصل الثالث:

تقييم فعالية الإصلاح الضريبي في  
علاج عجز الموازنة العامة في  
الجزائر (2012 إلى 2017)



## تمهيد

إن تصميم الأنظمة الضريبية يتم عادة لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي يتم تحديدها على أساس الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية القائمة، لكن هذه الأوضاع تتغير باستمرار بفعل العديد من العوامل، مما يجعل الأنظمة الضريبية عاجزة عن تحقيق الأهداف المرجو تحقيقها، وهذا ما يستدعي إصلاحها باستمرار.

وقد شهد النظام الضريبي الجزائري إصلاحات جذرية في سياق الإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها البلاد خلال بداية ، تسعينات القرن الماضي، وقد جاءت هذه الإصلاحات بفعل الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية التي خلفتها أزمة 1986 وكذا في إطار التوجه نحو اقتصاد السوق، ومنذ تلك الفترة توالى الإصلاحات والتعديلات من خلال قوانين المالية السنوية والتكميلية التي سعت في مجملها إلى عصرنه وتفعيل النظام الضريبي، ورفع أداء الجباية العادية كبديل للجباية البترولية، حيث تم استحداث ضرائب جديدة والغي ضرائب كانت قائمة لعدم جدواها ، سعيا منها إلى زيادة إيرادات الضريبة العادية والتقليل من الاعتماد على الإيرادات المحروقات في تمويل الموازنة العامة.

وسنحاول في هذا الفصل استعراض أهم دوافع الإصلاحات الضريبية وأهدافها، إضافة إلى أبرز الضرائب التي أدرجت ضمن هذا الإصلاح، ومن ثم نحاول تقييم فعالية هذه الإصلاحات الضريبية في معالجة عجز الموازنة العامة خلال الفترة 2012 إلى 2017 وذلك من خلال ثلاث مباحث كالتالي:

**المبحث الأول: النظام الضريبي الجزائري.**

**المبحث الثاني: تطور عجز الموازنة العامة للجزائر (2012 الى 2017).**

**المبحث الثالث: تطور إيرادات الضرائب في الجزائر(2012الى 2016).**

### المبحث الأول: النظام الضريبي الجزائري.

إن تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة يعتبر من الأمور الضرورية في أي مجتمع متقدم كان أو مختلف ، و ذلك لتحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية ، و من وسائل تحقيق ذلك اختيار النظام الضريبي الملائم ، بحيث تتعكس عليه خصائص و ملامح النظام الاقتصادي، فقد حاولت الجزائر منذ الاستقلال إلى تطوير نظامها الضريبي وجعله أكثر فعالية وملائمة مع التطورات الحاصلة .

وسنحاول في هذا الفصل استعراض تطورات النظام الضريبي الجزائري منذ الاستقلال و أهم دوافع الإصلاحات الضريبية لسنة 1992 وأهدافها، إضافة إلى أبرز الضرائب التي أدرجت ضمن هذا الإصلاح.

#### المطلب الأول : تطور النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات ( 1962 إلى 1990).

لم يعرف التشريع الجبائي في بداية مرحلة الاستقلال تحولا كبيرا أو كليا و إنما اتبعت الدولة الجزائرية تمديد فعالية القوانين الجبائية الفرنسية في كامل جوانبها ما عدا البنود التي تمس بسيادة الدولة ، و ذلك بعدم إمكانية وضع قوانين تحل مباشرة محل القوانين الضريبية للتشريع الفرنسي القديم ، ولكن خزينة الدولة كانت تعاني من عجز في السيولة النقدية . و لهذه الأسباب عملت الدولة على تحسين وسائل و أساليب التحصيل من جهة وإدماج بعض القطاعات و الأشخاص الذين لم يكونوا خاضعين للضريبة من جهة أخرى ، و توسيع مجال تطبيق الضريبة و هكذا كان سلم الإصلاحات تصاعديا مع مرور السنوات و يمكن إن نلخص أهم التعديلات من سنة 1962 إلى سنة 1989 كما يلي (باعي ، طيبي ، 2015 ، ص 16 ) :

➤ في سنة 1963 تم التخلي عن النظام الموقوف فيما يخص الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج و استبداله بنظام الدفع أو التسديد الجزأ، حيث يتم دفع الرسم عند كل مرحلة يتم فيها تحويل للملكية و يبقى هذا النظام ساري المفعول إلى غاية 31 مارس 1992.

➤ في سنة 1965 تم إدخال مبدأ الاقتطاع من المصدر، بالنسبة للضرائب على الأجور مع العلم أنه قبل سنة 1965 الضرائب على الأجور و الضرائب على الدخل بصفة عامة خاضعة للنظام التصريحات في آخر سنة.

➤ سنة 1970 تم التخلي عن طريقة الاهتلاك التنازلي مع العلم انه من سنة 1970 إلى سنة 1989 الطريقة الوحيدة للإهلاك المعمول هي طريقة القسط الثابت.

➤ أما الفترة من سنة 1975 إلى سنة 1990 فتميزت ب (مختار ، 2016 ، ص ص 94 ، 95).

- صدور قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 09/12/1976 ،  
وشمل على مجموعة من الضرائب والرسوم و لكل وعاءها ومجال تطبيقها والمعفيون منها ومن بينها نجد  
الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية والضريبة على إيرادات الديون والودائع والكافلات والضرائب على أرباح  
المهن غير التجارية ، إلى جانب أحكام مشتركة لمختلف الضرائب النوعية وكذا الضرائب التكميلية على مجموع  
الدخل والدفع الجزافي وغيرها من الضرائب ، كما حدد هذا القانون الضرائب المباشرة والمحصلة لفائدة الدولة  
وتلك المحصلة لفائدة الجماعات المحلية ممثلة في البلدية .
- صدور قانون المرسوم على رقم الأعمال بموجب الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 09/12/1976 ، والذي كان  
يشتمل على الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والذي تحدد فيه هو الأخر الأنشطة وكذا العمليات الخاضعة له  
، وطرق التحصيل وكيفية دفعه ويشمل أيضا الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات والذي يحدد ميدان  
تطبيقه والأعمال الخاضعة له وطرق التحصيل والإعفاءات .
- والى جانب الرسمين السابقين هناك الرسوم الوحدة الخاصة ، كالرسم السنوي الإجباري المفروض على عقود  
التأمين والريع العمري والرسم البلدي المفروض على الملاهي .
- صدور قانون الطابع بموجب الأمر رقم 103/76 المؤرخ في 09/12/1976 ، ورسم الطابع هو الضريبة على  
جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية والقضائية وللمحركات التي يمكن أن تقدم للقضاء كدليل ويتضمن  
الأحكام المتعلقة به ، ونجد فيه طابع جواز السفر وطابع بطاقات التعريف الوطنية والرسوم المتعلقة بقيادة  
السيارات وبالإجراءات الإدارية وغيرها.
- صدور قانون الضرائب غير المباشرة بموجب الأمر رقم 104/76 المؤرخ في 09/12/1976 ، والذي يتضمن  
مجموع الأحكام القانونية المتعلقة بالدخل المحصل لفائدة الدولة والجماعات المحلية، ويتضمن قانون الضرائب  
الغير مباشرة مجموعة من الضرائب كالضرائب على الاستهلاك الداخلي وكل ما يتعلق بها من أحكام وقوانين  
وكذا الرسم النوعي الإضافي لدعم الأسعار ورسم الذبح والرسم الإضافي لرسم الذبح.
- صدور قانون التسجيل بموجب الأمر رقم 105 /76 المؤرخ في 09/12/1976 ، وقد وضع هذا القانون  
الرسوم المطبقة وطرق التسجيل وتحديد القيم الخاضعة للرسم النسبي والرسم التصاعدي ، كذا أجال تسجيل  
العقود والتصريحات والمصالح المختصة بتسجيل العقود ونقل الملكيات وكذا تحصيل الرسوم والتزامات  
الخاضعين لبنود هذا القانون .
- صدور قانون الجمارك بموجب القانون رقم 07/79 المؤرخ في 21/07/1979 المتضمن قانون الجمارك ،  
والذي يحدد كيفية فرض الرسوم الجمركية ، حيث يفرض الرسم الجمركي على كل السلع والبضائع التي تعبر

الحدود الجمركية للدولة عند دخولها أو خروجها سواء برا أو جوا أو بحرا ، وعليه فان الواقعة المنشئة للرسم الجمركي تتمثل في اجتياز السلعة أو بضاعة الحدود.

- ويحدد هذا القانون شروط تطبيقه والبضائع والسلع الخاضعة للرسوم ويحدد أيضا مجال عمل الإدارة الجمركية ويضم مجموعة من الحقوق والرسوم الجمركية المختلفة والتي تحصلها إدارة الجمارك، كالرسم الجزافي والرسوم على رقم الأعمال وغيرها من الرسوم المختلفة الأخرى.ويمكن تلخيص هذه القوانين الضريبية التي صدرت بعد الاستقلال وقبل إصلاحات 1992 في الجدول الموالي:

الجدول رقم 01 : هيكل النظام الضريبي ما قبل الإصلاحات الضريبية لسنة 1992

الضريبة	المعدل
ا. الضرائب المباشرة:	
الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية.	55 % لشركات الأموال.
الضريبة على الأرباح غير التجارية.	جدول للأشخاص الطبيعيين.
الضريبة التكميلية على الدخل.	25 %.
الضريبة على إيرادات الديون والودائع والكافلات.	جدول تصاعدي 18%.
المساهمة الوحيدة الفلاحية.	
الضريبة على الرواتب والأجور	4%.
الضريبة على فائض القيمة.	حسب جدول تصاعدي.
	30% للمدة بين 6 و 9 سنوات.
	40% للمدة بين 3 و 6 سنوات.
	50 % أقل من 3 سنوات.
الدفع الجزافي.	6 % .
الرسم على النشاط الصناعي والتجار.	2.55 %.
الرسم على النشاط غير التجاري.	6.05 %.
ii. الرسوم المماثلة الخاصة	
الرسم العقاري على الأملاك المبنية.	40 %.
رسم على السيارات السياحية.	جدول حسب قوة وعمر السيارة.

<p>10 % . 500 دج للقوارب التي طاقتها 492 برميل . 100 دج للقوارب التي تفوق طاقتها 20 برميل .</p>	<p>رسم خاص على تنظيم الحفلات . رسم خاص على ملكية القوارب السياحية</p>
<p>حسب جدول تصاعدي .</p>	<p>رسم خاص على الإقامة الثانية . III . الضرائب غير المباشرة : أ - الرسم على رقم الأعمال .</p>
<p>10 % . معدلات تتراوح بين 7% إلى 80 % 8 % . معدلات تتراوح بين 2% إلى 30%</p>	<p>- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج . - الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات . ب - الضرائب غير المباشرة :</p>
<p>حسب جدول يحدد فيه رسم قيمي</p>	<p>على الاستهلاك (الكحول، التبغ، الكبريت، البنزين، الذهب، الفضة، البلاتين )</p>

- المصدر : ناصر مراد : الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992 - 2003 منشورات بغداد ص 22

المطلب الثاني: مبررات وأهداف الإصلاح الضريبي.

لجأت الجزائر إلى الإصلاح الضريبي نظرا لوجود عدة أسباب تدفعها لذلك ، وأهداف تسعى إلى تحقيقها ، وفي هذا الإطار سنتناول ومن خلال هذا العرض أن نبرز أهم دوافع وأهداف ومجالات الإصلاح الضريبي .

الفرع الأول : مبررات الإصلاح الضريبي:

إن الإصلاحات التي شهدتها المحيط الاقتصادي و المالي للبلاد، كان لابد أن يتم بإصلاح النظام الضريبي ، حيث هناك العديد من الدوافع التي عجلت بالقيام بهذا الإصلاح ، و هي :

1. عدم استقرار النظام الضريبي و تعقده :

نظرا لكثرة الضرائب و الرسوم و تعدد معدلاتها، و اختلاف مواعيد تحصيلها، فمثلا شهد معدل الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية تغيرا ملموسا، و يتضح ذلك كما يلي:

- 60 % قبل تاريخ 01/01/1986.

- 50% من تاريخ 01/01/1986 إلى 31/12/1986.

- 55 % من تاريخ 01/01/1987 إلى 31/12/1988 .

- 50 % من تاريخ 1989/01/01 إلى 1991/12/31 .

و هذا ما جعله صعب التطبيق و التحكم فيه من إدارة الضرائب، الشيء الذي انعكس سلبا على قرارات المالية و الاستثمارية (ثابتي، 2012، ص 98).

2. **نظام ضريبي غير متوازن :** عدم توازن النظام الضريبي لهيمنة الجباية البترولية على الإيرادات الضريبية ، و إهمال الجباية العادية ، و هو ما يفسر الإصلاحات التي عرفها النظام ، خاصة بعد أزمة البترول سنة 1986، إضافة إلى سيادة الضرائب غير المباشرة من إجمالي الجباية العادية ، فاقتلال النظام الضريبي جعله غير قادر على مسايرة المستجدات خاصة في ظل الإصلاحات الاقتصادية التي بدأت عام 1988 و تحول معظم الدول إلى اقتصاد السوق (ثابتي ، 2012 ، ص 98).

### 3. ضعف التشريع و الإدارة الضريبية:

إن القوانين المشكلة للتشريع الضريبي صيغت بطريقة ضعيفة تتحمل أكثر من تأويل فسحت المجال للتهرب الضريبي ، مما جعلها تفقد فعاليتها و استجابتها للحاجات و الأغراض المالية الحديثة ، إضافة إلى عدم كفاءة الإدارة الضريبية و قلة إمكانياتها التي أثرت بشكل كبير على تخفيض الحصيلة الضريبية ( رزيق ، عمور ، دون ذكر السنة ، ص 325 ).

### 4. نظام ضريبي غير ملائم لمعطيات المرحلة الراهنة :

بعد الإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر وأمام المعطيات الجديدة لاقتصاد السوق، جعلت النظام الضريبي القديم لا يتكيف مع هذه التطورات الحاصلة في الميدان الاقتصادي ويرجع ذلك أساسا إلى عدم ملائمة الاهتلاك الخطي، حيث أن هذا النظام لا يستجيب لمتطلبات المؤسسات التي تحتاج إلى موارد مالية، خاصة في بداية نشاطها، هذا لأن النظام لا يسمح باسترجاع قيمة الاستثمارات بسرعة، ولهذا السبب أضاف المشرع الجزائري سنة 1989 نظامين للاهتلاك، وهما الاهتلاك التصاعدي والاهتلاك التنازلي، بالإضافة إلى لامركزية ضريبية Tax و Bx في المؤسسة وتحديد غير عقلاني للأعباء القابلة للخصم ( حجار ، 2006 ، ص 59 ).

### 5. -ضعف العدالة الضريبية :

لقد ابتعد النظام الضريبي الجزائري عن منطق العدالة الضريبية، حيث كان الاقتطاع الضريبي مقتصر على بعض المداخل دون الأخرى .كما أن الضرائب المباشرة كان يغلب عليها الطابع النسبي، الذي لا يراعي حجم الدخل، ذلك ما سبب إجحافا في حق أصحاب الدخل الضعيفة، بالإضافة إلى عدم مراعاة الوضعية العامة للمكلف نتيجة انتشار الضرائب النوعية، كما أن هناك اختلاف في المعاملة الضريبية بحيث نجد المؤسسات العمومية والاشتراكية تستفيد من مزايا ضريبية هامة عكس المؤسسات الخاصة تتطلب التنمية الاقتصادية

إصلاحات شاملة ومتكاملة، فأصبح لزاما أن يواكب الإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر إصلاح ضريبي، حيث شهد النظام الضريبي الجزائري إصلاحات عميقة نظرا للنقائص والسلبيات التي كانت تميزه ولا تمكنه من أداء مهامه بشكل جيد، تهدف هذه الإصلاحات إلى تحقيق غاية رئيسية تكمن في إنعاش الاقتصاد الوطني، وخاصة تطور المؤسسة من خلال التكيف مع الديناميكية الاقتصادية (حجار ، 2006 ، ص 59).

#### الفرع الثاني : أهداف الإصلاح الضريبي :

ومن بين الأهداف التي يسعى الإصلاح الضريبي إلى تحقيقها ما يلي(حجار، 2006 ، ص 62 63):

##### 1) الأهداف التقنية: ومن أهم مرتكزاتها:

-تبسيط النظام الضريبي: كان يهدف النظام الضريبي من خلال الإصلاحات إلى تبسيط لهيكل النظام الضريبي، حيث تم استبدال عدة ضرائب معقدة بضرائب بسيطة، بالإضافة إلى وضوح القوانين الضريبية، وهذا ما انعكس إيجابيا على إدارة الضرائب، وكذا المؤسسة.

-ربط الضريبة بالطبيعة القانونية: في النظام الضريبي القديم لم تكن هناك تفرقة بين مداخيل الأشخاص الطبيعيين ومداخيل الأشخاص المعنويين، وكانت التفرقة الوحيدة على مستوى معدلات الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، لكن مع الإصلاحات الضريبية تم ربط الضريبة بالطبيعة خاصة بالأشخاص IRG القانونية، ذلك ابتداء من قانون المالية لسنة 1991 حيث تم إنشاء ضريبة خاصة بالأشخاص المعنويين IBS . الطبيعيين، والضريبة

-مكافحة الغش والتهرب الضريبي: إن ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي تؤديان إلى نقص في الحصيلة الضريبية، لذا قام المشرع الجزائري بإصلاحات ضريبية تضمنت العديد من الإجراءات للتقليل من هاتين الظاهرتين، ومن بين هاتين الإجراءات توسيع نطاق تطبيق تقنية الاقتطاع من المصدر، بالإضافة إلى إجبار المكلفين بمسك دفاتر منتظمة يسهل مراقبتها بالإضافة إلى إجبارهم بالتعامل بالفاتورة، كما تم إنشاء ضرائب بسيطة وواضحة يسهل متابعتها...الخ.

##### 2) الأهداف الاجتماعية: من بين أهم الأهداف الاجتماعية التي تسعى الإصلاحات الضريبية إلى تحقيقها، هي

تحصيل الموارد المالية الكافية لتغطية الاحتياجات الاجتماعية، كالسكن والصحة والتعليم، بالإضافة إلى محاولة التخفيف من البطالة والتكفل بالتشغيل، الذي أصبح الشغل الشاغل للمجتمع، خاصة مع تزايد السكان، وذلك عن طريق التحفيزات الجبائية المختلفة، بالإضافة إلى ضمان العدالة الضريبية، وذلك عن طريق التوسع في استعمال الضريبة التصاعدية بدلا من الضريبة النسبية نتيجة لمراعاتها لمستويات الدخل، كما عملت الإصلاحات الضريبية بمراعاة المقدرة التكلفة للمكلف، حيث تم إعفاء الحد الأدنى للمعيشة.

(3) الأهداف المالية : تمحورت الأهداف المالية للإصلاحات الضريبية في رفع المر دودية الضريبة، نظرا لأهمية المداخل في تغطية عجز الميزانية العامة للدولة، ومدى مساهمتها في تمويل القطاعات الهامة في المجتمع.

(4) الأهداف الاقتصادية : سعت الإصلاحات الضريبية إلى تشجيع الإنتاج والاستثمار باعتبارهما عنصران أساسيان، حيث تم إدخال الرسم على القيمة المضافة التي تسمح بتخفيض تكلفة الاستثمار ولا تؤثر على مراحل الإنتاج والتوزيع ، بالإضافة إلى الإعفاءات والتخفيضات الممنوحة.

❖ بالإضافة إلى هذه الأهداف هناك أهداف أخرى للإصلاح الضريبي تتمثل في (قدي، 2002، ص 12):

- تحقيق نمو الاقتصادي عن طريق ترقية الادخار وتوجيهه نحو الاستثمار الإنتاجي، مع تخفيف الضغط الضريبي المفروض على المؤسسات، الناجم عن تعدد الضرائب من جهة وارتفاع معدلاتها من جهة أخرى.
- خلق الشروط الملائمة لتحقيق توازن خارجي عن طريق تنويع الصادرات، لكون هذه الأخيرة مهيمنة عليها بالمنتجات البترولية في ظل أوضاع أصبحت فيها السوق النفطية تتمتع بعدم الاستقرار.
- إعادة توزيع المداخل بشكل عادل والعمل على حماية القوة الشرائية للعملة بدفع الضريبة لكي تكون عاملا من عوامل التحكم في التضخم، بالنظر إلى معدلات التضخم العالية التي كان يعرفها الاقتصاد الوطني آنذاك.
- المساهمة في تحقيق أهداف جهود اللامركزية السياسية والاقتصادية للبلاد، إدراكا من السلطات بأن هناك حالة من عدم التوازن الجهوي، وتباين الاستفادة من جهود التنمية بين مناطق وجهات البلاد.
- تحسين شفافية النظام الضريبي الجزائري بتبسيط إجراءاته، ومكوناته بشكل يسهل التحكم فيه، بالنظر إلى تواضع مستوى تأهيل الإدارة الضريبية.
- الفصل بين الجباية البترولية والجباية العادية: وذلك في إطار السعي إلى إحلال الجباية البترولية بالجباية العادية بالنظر إلى عدم استقرار الأولى وخضوعها لمتغيرات كثيرة خارج سيطرة السلطة، خاصة بعد الهزة التي عرفتتها السوق النفطية سنة 1986.
- ومن أهم أهداف الإصلاح الضريبي تقليص تبعية الميزانية العامة للمعطيات النفطية.



## المطلب الثالث: النظام الضريبي الجزائري بعد إصلاحات 1992.

إن التأثيرات التي أفرزتها التحولات الوطنية والدولية على الإصلاحات الجبائية قد أدت إلى إحداث تغييرات جذرية على بنية النظام الجبائي ابتداء من قانون المالية لسنة 1991 والذي أسس للإصلاح الجبائي بإدخال الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) والضريبة على أرباح الشركات (IBS) والرسم على القيمة المضافة (TVA) ، حيث قدم المفهوم والإطار التقني والفني لكل نوع منهم (TVA - IBS - IRG) ، لكن التجسيد الفعلي لهذا الإصلاح كان من خلال قانون المالية لسنة 1992 والمنشور في الجريدة الرسمية رقم 65 بتاريخ : 1991/12/18 ، حيث أرسى ميدانيا هذه الإصلاحات من خلال تطبيق التدابير الجبائية الجديدة معدلات وأوعية ومواقيت تحصيل وكان ترجمة وتطبيق للتقرير النهائي الذي تم إعداده من قبل اللجنة الوطنية للإصلاح الجبائي (CNRF) ، والتي تم إنشاؤها خلال مارس 1987 وأنهت هذا التقرير لسنة 1989 ورغم أن المدة الفاصلة من ( 1989 - 1991 ) قد شهدت العديد من التدابير الجبائية لتصحيح اختلال النظام الجبائي للفترة السابقة لكن الإصلاح الجبائي الفعلي والميداني كان ابتداء من مطلع سنة 1992 وتغير من هذا التاريخ هيكل النظام الجبائي الجزائري، من خلال الإصلاحات المتواصلة إلى غاية 2005 ، ونسجل بداية أن المجالات المستهدفة من هذه الإصلاحات لم تكتف بالأهداف التي تم ذكرها في المبحث السابق وإنما ركزت على أهداف خاصة وذات أولية فعصرنه النظام الجبائي بما يتناسب والتغيرات الدولية المتسارعة ومحاولات تفعيل آلياته وتنشيط أطره المختلفة في تجويد الأداء بمختلف الجوانب التشريعية والتنظيمية وفي إطار تنسيق وتجانس بنيته بما يستلزم من مرونة لاستيعاب التغيرات الداخلية ويتأقلم مع التحديات الدولية وتأثير العولمة، ذلك أن هذه الإصلاحات لم تكن ذات اتجاه داخليا فحسب بل أن هناك اتجاها عالميا نحو الإصلاح الجبائي، حيث أن هذا الإصلاح يعتمد على توسيع الوعاء الضريبي وتخفيض أسعار الضرائب خاصة في البلدان النامية التي تتصف بأوعيتها الضيقة وأسعارها المرتفعة مما ينجر عنه ظاهرة التهرب الجبائي وإرهاق فئات أخرى وبالتالي انعدام العدالة الضريبية ، وبهذا فتوسيع الوعاء مع بساطة الضريبة تعتبر من آليات الشفافية التي تقضي على التعقيدات التي اتسم بها النظام الجبائي السابق وتخفف من الضغط الجبائي (وكواك ، 2012 ، ص 9).

وتتمثل الضرائب الجديدة في :

أولاً: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

لقد أسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991 ، وتنص المادة رقم ( 01 ) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتماثلة على ما يلي ( تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة)(قانون الضرائب والرسوم المتماثلة ، المادة 1 ).

وتعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي ضريبة مباشرة و تصاعدية كما يبين الجدول التالي :

الجدول رقم 02 : سلم الضريبة على الدخل الإجمالي:

المعدل المطبق	شرائح الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0%	لا يتجاوز 120.000 دج
20 %	من 120.001 دج إلى 360.000 دج
30 %	من 360.001 دج إلى 1.440.000 دج
35 %	اكثر من 1.440.000

المصدر: قانون الضرائب والرسوم المتماثلة لسنة 2017 المادة 104

انطلاقاً من الجدول السابق نضع الملاحظات التالية( قانون الضرائب والرسوم المتماثلة، المادة 104)

- حدد الحد الأدنى المعفى من الضريبة ب 60.000 دج والذي يعتبر زهيدا خاصة مع ارتفاع مستوى الأسعار وتدهور القدرة الشرائية، مع العلم أن مستوى هذا الحد يجب أن يضمن مستوى المعيشة العادي للمكلف.
- يطبق هذا الجدول وفق التصاعد بالشرائح، بحيث يطبق معدل الضريبة الجديد على الجزء الإضافي فقط من الدخل وليس على الدخل بكامله كما هو الحال في التصاعد الإجمالي.
- عدم مرونة التصاعدية المعتمدة، بحيث نجد طول الشريحة الأولى 60.000 دج، بينما طول الشريحة الثانية 120.000 دج، أما الشريحة الثالثة فهي أكبر إذ طولها يساوي 180.000 دج، وهذا في الواقع لصالح الدخول المرتفعة لذلك يجب أن تكون الشريحة الأولى واسعة، حتى يمكن التخفيف من حدة التقلبات في الدخل.

- قد تدفع تصاعدية الضريبة بالمكلف في حالة وقوع دخله في شريحة ذات معدل مرتفع، والعمل على تدنية دخله لإلحاقه بشريحة ذات معدل منخفض، لذلك يجب أن يكون الانتقال في المعدل بين شريحة وأخرى بدرجة صغيرة، لتجنب تحايل المكلفين وتقليص حدة التهرب، إذ يمكن أن تخسر الخزينة من التهرب أكثر مما تحصله من التصاعدية.
- تعتبر المعدلات المدرجة في الجدول مرتفعة نوعا ما ولا تشجع على الاستثمار وتوسيعه، خاصة الحد الأقصى الذي يصل إلى 40%، بينما في تونس نجده يصل إلى 35% فقط.
- بالإضافة إلى الملاحظات السابقة، فإن الجدول الضريبي على الدخل الإجمالي، سواء بالنسبة لتقسيم الشرائح أو تحديد المعدلات الضريبية الموافقة لكل شريحة، نجده لا يستند على دراسات ميدانية، لذلك فإنه لا يعكس الواقع الاجتماعي والاقتصادي للمجتمع الجزائري، مما ينعكس سلبا على فعالية الضريبة على الدخل الإجمالي،
- تتميز الضريبة الضريبة على الدخل الإجمالي بالخصائص التالية (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، 104):
- ضريبة سنوية: أي أنها تفرض سنويا على المداخيل المحققة خلال السنة، مع استثناء الأجراء الذين يتقاضون أجرا وحيدا إذ تقتطع من مداخيلهم الشهرية حسب سلم ضريبي شهري.
- ضريبة وحيدة: بحيث تفرض مرة واحدة على مجموع المداخيل الصافية لأصناف الدخل، المحددة بالمادة 2 من قانون الضرائب المباشرة.
- تفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط.
- ضريبة تصاعدية حيث تحسب وفق جدول تصاعدي، باستثناء المداخيل الخاضعة للاقتطاع من المصدر، فإنها تخضع لمعدل نسبي.
- ضريبة شخصية حيث تأخذ في الحسبان الوضعية الشخصية للمكلف بدفعها.
- ضريبة تصريحية تعتمد على تصريح المكلف بالضريبة إذ يلتزم الأشخاص الخاضعين لضريبة الدخل اكتابة وإرسال قبل الفاتح أفريل من كل سنة إلى مفتش الضرائب المباشرة لكان إقامتهم، تصريحا بدخلهم الإجمالي، وهذا لغرض تحديد أساس هذه الضريبة .
- ❖ يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص التالية (قانون الضرائب والرسوم المماثلة ، المادة 3):
- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر بصفتهم مالكين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه باتفاق وحيد، أو اتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.
- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية، أو مركز مصالحهم الأساسية.

- الأشخاص أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم، أو حتى يكلفون بمهامهم في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.
- الأشخاص غير المقيمين بالجزائر والذين يحصلون على مداخيل ذات مصدر جزائري.
- الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يحصلون في الجزائر على أرباح، أو مداخيل يعود فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بموجب اتفاقية دولية خاصة بازدواجية فرض الضريبة.
- الشركاء في شركات الأشخاص والشركات المدنية المهنية.
- الأعضاء في الشركات المدنية بشرط أن تكون منظمة على شكل شركات أسهم وقانونها الأساسي ينص على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة.
- المسيرين ذوي الأغلبية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، ومسيرو شركات التوصية المحددة فيما يخص المكافآت عن وظائفهم.
- المساهمون في شركات الأموال فيما يتعلق بأرباح الأسهم والنسب المئوية من الربح.

#### ثانيا : الضريبة على أرباح الشركات IBS :

تم استخدام هذه الضريبة في قانون المالية لسنة 1991 الذي عرفها وحدد جوانبها الفنية والتقنية ومجالات تطبيقها ، حيث نصت المادة 135 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة على ما يلي :

( تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 ، وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات ) ( قانون الضرائب والرسوم المماثلة المادة 135 ).

إن أهم الأهداف التي كان يسعى إلى تحقيقها الإصلاح الضريبي التي قامت بها الدولة هو إخضاع الشركات العمومية كمثيلاتها الخاصة للضريبة على أرباح الشركات لمنطق قواعد السوق ولتكريس هذا المسعى تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات الموجه بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991 ، وقد عرف هذا النوع من الضرائب عدة تعديلات وتغييرات من أجل رفع حجم الاستثمارات وعصرنه جباية الشركات وجعلها أداة للإنعاش والنمو الاقتصادي وتخفيف العبء الضريبي على المؤسسة ومن ثم تعزيز مركزها المالي وتوسيع قدراتها الإنتاجية وتفرض IBS معدل عادي يقدر بـ 25% ومعدل مخصص يقدر بـ 12.5 % بالنسبة للأرباح المعاد استثمارها ( بومدين واخرون ، بدون ذكر السنة ، ص 156 ).

من خلال التعريف السابق يتضح أن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة سنوية ، تفرض على الأرباح التي يحققها الأشخاص المعنوية ، هذه الأخيرة تخضع إجباريا للنظام الحقيقي دون الأخذ بعين الاعتبار

حجم رقم الأعمال المحقق .ويندرج تأسيس ضريبة على أرباح الشركات في إطار وضع نظام خاص بالشركات الذي يختلف عن النظام المطبق على الأشخاص الطبيعيين ، وهذا التمييز يبرره الاختلاف القانوني الموجود بين الشخص المعنوي والشخص الطبيعي ، لذا فان الضريبة على أرباح الشركات تلاؤم أكثر الشركات وهي تعمل على عصرنه جباية الشركات وجعلها أداة للإنعاش الاقتصادي (ناصر ، 2009 ، ص 68 ) .

ويسعى الإصلاح الضريبي المتعلق بفرض الضريبة على أرباح الشركات ، إلى تحقيق هدفين ، فمن جهة يهدف إلى تنظيم شكلي الذي سمح بتأسيس ضريبة خاصة على الأشخاص المعنوية كشركات الأموال ، ومن جهة أخرى يهدف إلى تنظيم اقتصادي الذي سمح بتخفيض العبء الضريبي المطبق على الشركات ، وتمكينها من الانتعاش والنمو الاقتصادي . ومن مزايا الضريبة على أرباح الشركات ما يلي (ناصر ، 2009 ، ص 68 ):

- تشجيع إقامة الشركات في شكل مجموعات (الشركة الأم وفروعها ) .
- زيادة المزايا لصالح المساهمين من خلال تقليص الضرائب المدفوعة على أرباح الموزعة بعد إدراج تقنية الرصيد الجباي.

❖ تخفيض الضريبة المدفوعة من خلال السماح بترحيل الخسائر السابقة إلى غاية السنة الخامسة تطبق الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح المحققة من طرف( قانون الضرائب والرسوم المماثلة المادة 136):

-شركات الأموال (شركات المساهمة، والشركات ذات المسؤولية المحدودة، والشركات الوحيدة ذات المسؤولية المحدودة.

-الشركات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري .

-الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء المعفاة بواسطة قوانين المالية .

-الشركات المدنية التي لم تؤسس وفق نظام الشركات بالأسهم، ولكنها اختارت نظام الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وهذا الطلب غير قابل للإرجاع خلال مدة حياة الشركة.

-الشركات التي تحقق العمليات والإيرادات المبينة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثالثا : الرسم على القيمة المضافة (TVA) :

أسس الرسم على القيمة المضافة بموجب قانون المالية 1991 ، بالمقابل الغي النظام السابق المتشكل من الرسم الوحيد على الأرباح والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات(TUGPS- TUGP) وذلك كنتيجة للمشاكل التي شهدتها هذا النظام من حيث تعقده وعدم ملائمته، ويعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة

تفرض على الإنفاق الإجمالي، أو الاستهلاك الإجمالي، ويطبق على العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، وله معدلان، معدل عادي 7 % ومعدل منخفض بـ 17 % (بومدين وآخرون، دون ذكر السنة، ص 156) حيث تضمنت المادة 65 من قانون 90 / 36 المؤرخ في 1990/12/31 والمتضمن قانون المالية لسنة 1991 ما يلي " يؤسس رسم على القيمة المضافة ورسم خاص على العمليات البنوك والتأمينات تسري عليه أحكام هذا الرسم " غير أن ما هو جدير بالإشارة هو أن الرسم لم يدخل حيز التطبيق إلا بداية من 01 / 04 / 1992 . نظرا لان قواعد وفصول منه لم تكتمل إلا بصدر قانون المالية 1992 وهو ما أتاح الفرصة لفهمه سواء من قبل أعوان الإدارة أو المكلفين بهذا النوع الجديد من الضرائب غير المباشرة على الجزائر . وهو ضريبة غير مباشرة تفرض على الإنفاق ويتحملها المستهلك النهائي ، حيث أنها ضريبة عامة على الاستهلاك ، بالرغم من أنها تفرض على المنتج أو تاجر الجملة أو تاجر التجزئة ( مختار ، 2012 ، ص 144 )

إن هذا الرسم ( TVA ) وحسب تسميته يتعلق بالقيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية ، وتتحدد هذه القيمة المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاك الوسيط للسلع والخدمات ، كما أن الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المؤسسة إلى فائدة الخزينة العمومية ليتحملها المستهلك النهائي و يعتبر الرسم على القيمة المضافة أداة ضريبية لعصرنة الاقتصاد الوطني وضريبة حديثة واسعة التطبيق سواء في الدول المتقدمة أو النامية ، وذلك لما تتمتع به هذه الضريبة من خصائص .( ناصر ، 2009 ، ص 70 )

• بالإضافة إلى الضرائب التي تم ذكرها جاءت بعدها ضرائب أخرى والمتمثلة في(قدي، 2013 ، ص ص 129،130):

#### 1. الرسم على النشاط المهني :

هي ضريبة سنوية تفرض على رقم الأعمال المحقق في الجزائر من قبل الأشخاص الطبيعيين الممارسين لنشاط تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي من صنف المداخيل الصناعية والتجارية ، أو للضريبة على أرباح الشركات . وتطبق بمعدل 02 % 03 % على الأعمال المحققة من نشاط النقل عبر الأنابيب للمحروقات . ويتم توجيه حصيلة هذه الضريبة للجماعات المحلية .

2. الرسم العقاري : هو ضريبة سنوية على المنازل ، المصانع وكل الملكيات العقارية المبنية وغير المبنية ، ويتم تطبيقه باعتماد القيمة الايجابية الجارية للعقار .

3. الضريبة الوحيدة الجزائرية: هي ضريبة تم استحداثها بموجب قانون المالية 2007 لتعويض النظام الجزافي للضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة للأشخاص الطبيعيين الذين لا يتجاوز نشاطهم الاقتصادي 05 ملايين دينار كرقم أعمال سنوي. يوزع ناتج هذه الضريبة على النحو التالي 48.50 % لميزانية الدولة، 40 % لميزانية البلديات، 05 % لميزانية الولايات، 05 % لصالح الصندوق المشترك للجماعات المحلية، 01 % لصالح غرفة التجارة والصناعة، 0.50 % لصالح غرفة الحرف والمهن.

4. رسوم أخرى : وهي إما ذات طابع بيئي ( الرسم على المنتجات البترولية ، الرسم الإضافي على المنتجات التبعية ، رسم التطهير ، الرسم على الأكياس البلاستيكية ، الرسم على الأطر المطاطية ، الرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة للبيئة .....الخ ( او المحلي ) رسم الإقامة ، الرسم على الرخص البناء ، الرسم على الذبح ، رسم على العرض....الخ).

## المبحث الثاني: تطور رصيد الموازنة العامة في الجزائر (2012-2017).

لقد شهدت الموازنة العامة في الجزائر تطورا كبيرا خلال فترة الإصلاحات الإقتصادية سواء في جانب النفقات أو جانب الإيرادات العامة ، ورغم الإصلاحات المعتبرة التي قامت بها الجزائر إلا أنها لم تستطع أن تتحكم في نسبة عجز الموازنة العامة للدولة بسبب بقاء إرتباط إيرادات الموازنة العامة للدولة بإيرادات الجباية البترولية من جهة ، وصعوبة التحكم في حجم النفقات العامة من جهة أخرى وعدم قدرتها على إنعاش حصيلة الجباية العادية بسبب هشاشة النظام الضريبي . ومن خلال هذا المبحث سنقوم بتتبع تطور عجز الموازنة العامة للجزائر من سنة 2012 إلى 2017.

### المطلب الأول : ماهية الموازنة العامة حسب التشريع الجزائري.

يعتبر التشريع المالي الفرنسي المرجع الرئيسي الذي كان يحكم جل مواد الموازنة العامة في الجزائر بعد الاستقلال إلى غاية صدور قانون 17/84 والمتعلق بقوانين المالية لذلك كان يعرف بالقانون المجسد لقانون الموازنة في الجزائر .

### الفرع الأول: تعريف الموازنة العامة حسب القانون 17/84

لقد عرف المشرع الجزائري الميزانية العامة للدولة على أنها " تتشكل الميزانية العامة للدولة من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة المحدد سنويا بموجب قانون المالية والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها (الجريدة الرسمية، 1984، ص 1040) .

ويعرفها القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 على أنها "الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي ونفقات برأسمال وترخص بها (الجريدة الرسمية ، 1990 ، ص 1132).

من خلال المادة التالية من قانون 17/84 والتي تم تعديلها بالقانون 05/88 يكتمل تعريف الميزانية العامة للدولة ، فهذه المادة تؤكد على انه بناءا على قانون المالية يتم تقدير وإجازة الميزانية العامة بحيث جاء نص المادة 03 كما يلي: "يقر ويرخص قانون المالية للسنة بالنسبة لكل سنة مدنية مجمل موارد الدولة وأعبائها وكذا الوسائل المالية الأخرى المخصصة لتسيير المرافق العمومية كما يقر ويرخص علاوة على تلك المصارف المخصصة للتجهيزات العمومية وكذلك النفقات برأسمال" ( الجريدة الرسمية ، 1988، ص )



الفرع الثاني: قواعد الموازنة العامة حسب التشريع الجزائري.

من اهم القواعد الفنية التي تقوم على أساسها الموازنة العامة للدولة في الجزائر ما يلي ( لعمارة ، 2004 ، ص 85 ،  
: (140

أولا :قاعدة السنوية

في الجزائر كما في اغلب الدول، يصادق البرلمان بغرفتيه ( المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة ) على الموازنة العامة كل سنة، وتنفذ خلال سنة واحدة. حيث تتزامن السنة المالية للموازنة في الجزائر مع السنة المدنية وتبدأ من أول جانفي وتقف في 31 ديسمبر من نفس السنة ، وتستثني من قاعدة سنوية الموازنة العامة ما يلي :

- عمليات برامج التجهيز : حيث انه في الجزائر فان التطبيق الدقيق لهذه القاعدة مستحيل في الكثير من الحالات. وخصوصا قبول إعادة النظر في مجمل الموازنة العامة بمناسبة كل فحص سنوي.
- ترحيل الاعتماد : يعتبر ترحيل الاعتماد احد المخارج المستعملة لتجاوز قاعدة سنوية الموازنة ، وهو إجراء يسمح للحكومة بان تقدم غطاء التقديرات السنوية ، نفقات متعددة السنوات ، وكذلك يمثل الرخصة الممنوحة لمصلحة ما باستعمال خلال سنة ما الرصيد غير المستعمل من التخصصات الممنوحة بعنوان سنة محددة.
- الاعتمادات الشهرية ( موازنة الاثني عشرية المؤقتة ) : في حالة ما إذا تأكدت الحكومة انه لن تتم المصادقة على قانون المالية قبل 31 ديسمبر ، وهذا يعني انه لن يسمح لها بتطبيق أحكامه عند تاريخ أول جانفي من السنة المالية المعتمدة ، عندها تطلب من البرلمان المصادقة على الاثني عشرية المؤقتة.
- الميزانية المؤقتة : تعتبر إحدى الاستثناءات التي ترد على قاعدة السنوية ، وهي موازنة محددة بثلاثة أشهر ، وذلك ف حالة تأخر اعتماد الموازنة العامة من قبل الهيئة التشريعية . علما أن هذه الموازنة يمكن أن تكون لأكثر أو اقل في حالة تغيير بداية ونهاية السنة المالية في دولة ما.
- الإعفاءات التكميلية : هي الإجراء الأكثر شيوعا اعتيادا ، الذي يسمح للحكومة بإجراء بعض للمسات خلال السنة على التقديرات الأولية ، ومنح بعض الرخص التكميلية . وهي التي تضمنها قوانين المالية المعدلة والمكملة التي لها نفس الدرجة القانونية لقانون المالية الأولي.

ثانيا : قاعدة وحدة الموازنة :

لقد تبنت الدولة المنهج الاشتراكي الذي فرض تدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية ، وحتى في ظل المرحلة الانتقالية إلى اقتصاد السوق حيث تحاول الدولة التخلي عن جزء مهم من دورها ، ولذلك سوف تظل قاعدة وحدة الموازنة تواجه اعتراضات في مجال التطبيق لان تحول الجزائر إلى دولة ليبرالية متقدمة ليس غدا.

مما يؤخذ على قاعدة وحدة الموازنة في الجزائر اعتراضين أساسيين هما:

1. تحتاج بعض المصالح والمنظمات ذات الطابع الصناعي والتجاري أن توضح محاسباتها في موازنة خاصة.
2. ليس من الصواب جمع النفقات النهائية مع النفقات ذات الطبيعة المؤقتة، كما انه ليس من المعقول أن نضع في نفس المخطط إيرادات ذات طبيعة نهائية كالضرائب والرسم مع القروض التي هي إيرادات ذات طبيعة مؤقتة.

ثالثا : قاعدة شمول الموازنة :

تقدم قاعدة الشمول في الجزائر تحت مظهرين هما:

1. إنها تمنع مقاصة الإيرادات والنفقات، أي إظهار فقط نتائج بعض القاصات في وثائق الموازنة العامة للدولة. فهي قاعدة المنتج الخام .
2. أنها تمنع توجيه حصيلة إيرادات عام معين إلى نفقة عامة محددة، فهي قاعدة عدم تخصيص الإيرادات.

وفي الجزائر لا يمكن تخصيص أي إيرادات عام لتغطية نفقة معينة بحيث تستخدم موارد الدولة لتغطية نفقات الموازنة بلا تمييز .

رابعا : قاعدة عدم تخصيص النفقات في الجزائر

توضع الاعتمادات المخصصة بموجب قانون المالية تحت تصرف الدوائر الوزارية فيما يتعلق بنفقات التسيير ، والمتصرفين العموميين الذين لهم مسؤولية تنفيذ برامج التجهيز الممولة بالمساهمات النهائية ،وكذا المستفيدون فيما يخص النفقات بالرأسمال .

وتخصص هذه الاعتمادات وتوزع حسب الحالات ، على الفصول أو القطاعات التي تتضمن النفقات حسب طبيعتها أو غرض استعمالها ، وفقا لمدونات تحدد عن طريق التنظيم .

### خامسا: قاعدة توازن الموازنة

توضع قاعدة توازن الموازنة في الجزائر في إطار خصوصي ، حيث انه لغاية سنة 1965 كل نفقات الدولة توجد في الموازنة العامة ( نفقات التسيير ، نفقات التجهيز والاستثمار ) وقد برزت مشاكل التمويل في الوقت الذي بدأت فيه الجزائر في تخطيط تنميتها ، فعلى الرغم من تواضع محتوى المخطط الأول 1967 / 1969 غير انه اوجد مشاكل للخزينة العامة ، هذه المشاكل تبدوا أكثر خطورة بالنسبة لأهم المخططات التنموية ، إذا لم توضع سياسة مالية عقلانية .

وقد زادت تعبيه الموازنة للجباية البترولية من حدة مشكلة تمويل التنمية، وإشباع الحاجات الاجتماعية خاصة وقد رافق ذلك تسيير غير عقلائي للنفقات العامة.

### الفرع الثالث: دورة الموازنة العامة في الجزائر.

تمر دورة الموازنة العامة للدولة بأربعة مراحل رئيسية وهي مرحلة التحضير والإعداد ومرحلة المناقشة والمصادقة ومرحلة التنفيذ وأخيرا مرحلة الرقابة بحيث تتولى كل من السلطة التنفيذية والتشريعية السهر على هذه المراحل.

أولا :مرحلة تحضير الميزانية ( دردوري، 2014، ص ص 167 168 ):

تقوم السلطة التنفيذية بعملية تحضير و إعداد مشروع ميزانية الدولة ، بحيث أنه في الجزائر تقوم وزارة المالية بهذه العملية باعتبارها مختصة ومؤهلة لذلك فتتم هذه العملية بالتنسيق بين وزارة المالية والوزارات الأخرى من إعداد كل التقديرات ويمكن أن تمر عملية إعداد الموازنة العامة للدولة بالمراحل التالية:

-التنسيق بين كل العناصر المعنية بالموازنة العامة في الدولة ووضع الخطوط العريضة للخطة المالية والبحث في آليات تجسيدها ميدانيا من خلال وضع الأهداف المرجوة.

- تقوم السلطة التنفيذية بالتنسيق مع كل الأعضاء وتكليف كل وزراء القطاع بتحديد التقديرات لاحتياجات قطاعه.

يقوم كل وزير بالتنسيق مع مسؤولي قطاعه من أجل تحديد الاحتياجات اللازمة والضرورية لقطاعه.

- تقوم المديرية العامة للدراسات والتخطيط بوزارة المالية بجمع كل المعلومات والمعطيات حول كل الوزارات من أجل استعمالها كوسيلة لقياس المؤشرات الاقتصادية وإستنتاج الخطوط العريضة المساعدة في بناء مشروع الموازنة.

- تقوم وزارة المالية بدراسة التقديرات الموجودة لديها وبعد مطابقة هذه التقديرات مع سقف النفقات المحدد مسبقا تقوم بإعداد المشروع الأولي لقانون المالية الذي يكون محل دراسة على طاولة مجلس الوزراء ، بحيث تتم المناقشة بين مختلف الوزراء ، كل وزير على حسب قطاعه ووزير المالية والذي يكون متمسكا بالخطة المالية. للدولة من جهة وبالتركيز على الظروف الاقتصادية من جهة أخرى فمن غير الممكن أن تلبى احتياجات كل الوزارات بشكل كامل ومنه يمكن لوزير المالية أن يرفض كل مطلب يمكن أن يخل بالتوازنات المالية للدولة ويحدث أزمة ، وعند انتهاء المناقشات بين مجلس الوزراء يتم إعداد مشروع قانون المالية ليمرر للبرلمان من أجل المصادقة عليه.

ثانيا :مرحلة المصادقة على قانون المالية والميزانية العامة (مفتاح ، 2011، ص ص 61 ، 62):

إن مشروع قانون المالية والميزانية يتم تقديمه من طرف الحكومة أمام البرلمان لتتم مناقشته قبل المصادقة عليه وبناء على المادة 20 من الدستور فان البرلمان يصادق على قانون المالية في اجل أقصاه 75 يوما من تاريخ إيداعه لديه. والحكومة بدورها مجبرة على إيداع المشروع لدى البرلمان في اجل محدد يكون على أكثر تقدير الخامس عشر ( 15 ) من شهر سبتمبر عن كل سنة ، وذلك إذا ما أخذنا بعين الاعتبار ما تتضمنه المادة 126 من الدستور والتي تحدد المدة التي يجب من خلالها على رئيس الجمهورية الإمضاء على قانون المالية وإصداره ومناقشة المشروع على أساس الغرفة الأولى ، ان عملية المصادقة تتم عن طريق غلافتين :

أ- المصادقة من طرف الغرفة الأولى :إن المناقشة المشروع من طرف الغرفة الأولى ( المجلس الشعبي الوطني ) يتم من خلال مرحلتين :

المرحلة الأولى: دراسة المشروع من طرف لجنة متخصصة وهي لجنة المالية والميزانية.

المرحلة الثانية : والتي تتم من خلال ثلاث عمليات :

- تقديم المشروع أمام أعضاء المجلس من طرف وزير المالية.
  - يقوم مقرر اللجنة بإبداء ملاحظات اللجنة ( استناد للمرحلة الأولى ).
  - مسائلة أعضاء المجلس للوزراء القطاعيين حول المعطيات المتعلقة بكل قطاع.
- ب-المصادقة من طرف الغرفة الثانية: تتم دراسة المشروع في الغرفة الثانية (مجلس الأمة ) على أساس ما تم المصادقة عليه في الغرفة الأولى ويقوم وزير المالية أيضا بتقديم المشروع بالإضافة للتعديلات المدرجة في الغرفة الأولى ، وليس لأعضاء الغرفة الثانية الحق في التعديل لكن الدستور منحهم حق قبول أو رفض

التعديلات المدرجة في الغرفة الأولى . تتم المصادقة بثلاثة أرباع  $\frac{3}{4}$  أعضاء المجلس و بعد عملية التحضير والإعداد ثم المصادقة يصبح قانون المالية جاهزا ليتم الإمضاء عليه من طرف رئيس الجمهورية، وإصداره في الجريدة الرسمية.

**ثالثا :مرحلة تنفيذ الميزانية** ( دروري ، 2014 ، ص 168 ، 169 ):

تسند مهمة تنفيذ الميزانية لوزارة المالية باعتبارها عضو من أعضاء السلطة التنفيذية وذلك بكونها مختصة في هذا المجال ، فهي تسهر على تحصيل إيرادات الميزانية وتسهر على صرف النفقات العامة من جهة أخرى بحيث تعتبر مرحلة التنفيذ من أهم المراحل الأساسية في دورة الميزانية وذلك لما لها من تأثيرات كبيرة على الوضعية الاقتصادية للدولة ، فعندما تتجح السلطة التنفيذية في تحصيل الإيرادات وتسهر على سلامة صرف النفقات تكون بذلك قد وصلت لتحقيق أهدافها المسطرة لذلك تعنى هذه المرحلة باهتمام كبير من قبل الحكومة

**1-تنفيذ النفقات العمومية.**

ترتكز عملية تنفيذ النفقات العامة على مبدأ رئيسي وهو الفصل بين وظائف الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ، فهناك فصل تام في المهمة والمسؤولية بين كل من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي بحيث يقوم الأمر بالصرف بالتنفيذ الإداري للميزانية العامة بينما يقوم المحاسب العمومي بالتنفيذ الفعلي المالي والمحاسبي فهناك استقلالية سلطة الأمر بالصرف عن المحاسب العمومي ويعني ذلك انه لا توجد هناك سلطة للأمر بالصرف على المحاسب العمومي بحيث لا يمكن لشخص واحد أن يشغل منصب الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في نفس الوقت وذلك من أجل إحترام الاستقلالية في اتخاذ القرارات ، فيتم تنفيذ النفقات العامة عن طريق البدا في صرفها على تغطية احتياج كل قطاع فعندما يتسلم الأمر بالصرف الإشعار المتعلق بالإعتمادات المالية يباشر مهامه والمتمثلة في استهلاك وصرف هذه الإعتمادات وذلك باختلاف أنواعها بين نفقات تسيير و نفقات التجهيز وعندما يتم إثبات النفقة يقوم المحاسب بتسديدها.

**2-تحصيل الإيرادات.**

يلزم قانون المالية الحكومة بتحصيل كل الإيرادات المقدره في الموازنة ففي الجزائر نجد أن أهم الإيرادات التي يتم تحصيلها تتمثل في الإيرادات الجبائية و إيرادات أملاك الدولة ويجب توفر شرطين رئيسيين وهما أصل الديون و رخصة الموازنة أما الإجراءات العامة لتحصيل الإيرادات فتتمثل في العمليات التالية :

**أ- الإثبات:**

وهي عملية إدارية من اختصاص الأمر بالصرف وهو إجراء يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي.

ب-الإحالة على التحصل:

وتعرف بالتصفية وتسمح بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي والأمر بتحصيلها.

ت-التحصيل:

وهي عملية من اختصاص المحاسب العمومي بحيث يعتبر التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية

رابعا : الرقابة على تنفيذ الموازنة (شاوش ، 2017 ، ص ص 97 ، 98 ):

تحتل الرقابة مكانة حيوية في عملية تنفيذ النفقات وذلك للتأكد من مدى تطابق الإيرادات والنفقات على ما يتحقق منها بالفعل، وهذه المرحلة تسمح للسلطة التشريعية من معرفة كيفية قيام السلطة التنفيذية بإنفاق المال العام وهذا طبقا للمادتين ( 160 و 161 ) من الدستور.

فقد نص الدستور من خلال مادته ( 160 ) على أهمية الرقابة البرلمانية أثناء تنفيذ الموازنة وذلك بالتزام الحكومة بتقديم عرض لكل غرفة من البرلمان عن استعمال الاعتمادات المالية التي أقرتها لكل سنة مالية على أن تختتم السنة المالية فيما يخص البرلمان بالتصويت على قانون يتضمن ضبط ميزانية السنة المالية المعينة من طرف كل غرفة من البرلمان . وبذلك تعرف مرحلة الرقابة فيما يلي:

1. الرقابة الإدارية:

تمارس الرقابة الإدارية في الجزائر من طرف السلطة الإدارية الوصية، وذلك باستعمال أجهزة المفتشين الدائمين على مستوى الوزارة أو الأداة الوصية ، ومن طرف السلطة المالية المختصة ، وذلك من خلال الأجهزة المتخصصة التابعة لوزارة المالية التي تقوم بالرقابة المالية.

2. رقابة مجلس المحاسبة :

تهدف هذه الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة من خلال النتائج التي يتوصل إليها، إلى تشجيع الاستعمال الفعال والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العامة، وترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير مالية الأمة.

3. الرقابة البرلمانية:

يمارس السلطة التشريعية والرقابة البرلمانية في الجزائر برلمان يتكوم من غرفتين هما: المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة.

واجب البرلمان في إطار اختصاصاته الدستورية، أن يبقى وفيًا لثقة الشعب، ويظل يتحسس تطلعاته، ويضطلع بوظيفته الرقابية في مدلولها الشعبي.

المطلب الثاني: تطور رصيد الموازنة العامة ( 2012 إلى 2014 )

عرفت الموازنة العامة عجزا كبيرا متواصلا خلال هذه الفترة، والجدول التالي يبين تطورات النفقات العامة والإيرادات العامة والرصيد الإجمالي للموازنة العامة.

جدول رقم 03: تطور رصيد الموازنة العامة 2012 إلى 2014 (بالمليار دينار).

السنة	النفقات العممة	الإيرادات العامة	الرصيد
2012	6411.3	7169.9	-758.6
2013	5940.9	6092.1	-151.2
2014	5738.4	6995.7	-1257.3

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على تقرير بنك الجزائر لسنة 2013 و 2014 ، تقرير محافظ بنك الجزائر حول التطورات الاقتصادية والنقدية 2014. سنة 2015

❖ في سنة 2012 (تقرير بنك الجزائر، 2013، ص ص 103، 104):

سجل رصيد الميزانية عجزا للسنة الرابعة على التوالي . فقد بلغ الرصيد -758.6 مليار دينار ، يرجع هذا العجز أساسا إلى ارتفاع نفقات التسيير بنسبة 27,2 % في ظرف يتميز بارتفاع متواضع للإيرادات الكلية . ويقدر الادخار العمومي ( الإيرادات الكلية مطروح منها نفقات التسيير ) ، بموجب السنة قيد الدراسة ب 1475 مليار دينار مقابل 1910.9 مليار دينار في 2011 وبالتالي يمثل الادخار العمومي نسبة 23 % من الإيرادات الكلية . لم يمول هذا المبلغ من الادخار العمومي نفقات الاستثمار للدولة في 2012 إلا بواقع 66 % ، مؤديا إلى احتياج للتمويل من طرف الخزينة العمومية ب 746.1 مليار دينار . غير أن قدرة التمويل للخزينة العمومية المعبر عنها بقائم الادخارات المالية لدى البنك الجزائري ، قد تعززت لتبلغ

5633.4 مليار دينار مقابل 5381.7 مليار دينار في نهاية 2011 . تمثل قدرة تمويل كهذه 35.6 % من إجمالي الناتج الداخلي و 87.9 % من الإيرادات الكلية و 78.6 من النفقات العمومية .

❖ وفي لسنة 2013 ( تقرير بنك الجزائر ، 2014 ، ص ص 93 ، 94 ) :

بلغ العجز الميزاني للسنة قيد الدراسة 151.2 مليار دينار، وهو عجز يقل عن ذلك المسجل في سنة 2009 ، سنة الصدمة الخارجية، وعن ذلك المسجل في 2012 ، ويؤكد وضعية، عجز للسنة الخامسة على التوالي لكن، على عكس عجز سنة 2010 و 2011 و 2012 نجم العجز الميزاني المسجل في سنة 2013 عن انخفاض إيرادات الجباية البترولية وارتباطا بذلك، انخفاض الإيرادات الكلية على الرغم من الانخفاض المعتبر في النفقات الجارية ورأس المال.

بلغ تدفق الادخار العمومي (إيرادات كلية مطروحا منها نفقات التسيير) 1736,6 ، يمثل الادخار العمومي 29,2% من الإيرادات الكلية مؤل هذا المبلغ للادخار العمومي نفقات الاستثمار للدولة في سنة 2013 بواقع 92%، مؤديا إلى احتياج الخزينة العمومية للتمويل بواقع 248,2 مليار دينار . لكن لم تتخفف قدرة التمويل للخزينة العمومية، والمعبر عنها بقائم ادخاراتها المالية لدى بنك الجزائر، إلا ب 70,2 مليار دينار لتستقر في مستوى 5643,2 مليار دينار مقابل 5713,4 مليار دينار في نهاية 2012 تمثل قدرة التمويل هذه 33,2 % من النفقات العمومية بموجب سنة 2013

إذا تم تمويل عجز السنوات من 2009 إلى 2012 دون اللجوء إلى الاقتطاعات الفعلية من صندوق ضبط الإيرادات (FRR) ، فإن تمويل عجز سنة 2013 رغم ضعفه (أقل من 1% من إجمالي الناتج الداخلي) تم اقتطاع قدره 70,2 مليار دينار من هذا الصندوق الذي تمثل موارده قدرة تمويل هامة.

أما لسنة 2014 (محافظة بنك الجزائر ، 2015 ، ص 10):

أبرز ما يميز المالية العامة في سنة 2014 ، السنة التي انخفض فيها متوسط سعر البرميل إلى حوالي 100 دولار، حيث تأثرت المالية العامة من الانخفاض في أسعار البترول منذ منتصف سنة 2014 . ونعكس أثر الصدمة الخارجية على المالية العامة، التي تعتمد اعتمادا كبيرا على الضريبة البترولية، في اتساع عجز الميزانية وتآكل موارد صندوق ضبط الإيرادات.

تفانم هذا الاتجاه نحو توسع العجز الإجمالي للخزينة العمومية وتآكل موارد صندوق ضبط الإيرادات، في ظرف يتميز بضعف مدا خيل الضريبة البترولية المرتبط بتواصل الانخفاض لأسعار البترول ونفقات الميزانية تبقى



مرتفعة. بالفعل، بلغت إيرادات الضريبة البترولية 1518,3 مليار دينار في السداسي الثاني من سنة 2014 و 1870,0 مليار دينار في السداسي الأول من نفس السنة. ترافقا مع ذلك، اشتد انخفاض الرصيد الإجمالي للخرينة العمومية، حيث بلغ العجز 463,3 مليار دينار خلال السداسي الأول من 2014. نتيجة لذلك، انخفضت موارد صندوق ضبط الإيرادات، فقد شهدت موارد صندوق ضبط الإيرادات تآكلا حادا قدره 1714,6 مليار دينار بين نهاية جوان 2014 ونهاية جوان 2015، أي انخفاض قدره 33,3% في غضون اثني عشرة شهرا.

#### المطلب الثالث: تطور رصيد الموازنة العامة ( 2015 إلى 2017):

من خلال الجدول التالي يمكننا تتبع تطور رصيد الموازنة العامة 2015 إلى 2017.

#### جدول رقم 04: تطور رصيد الموازنة العامة 2015 إلى 2017 (بالمليار دينار).

السنة	الإيرادات العامة	النفقات العامة	الرصيد
2015	5103.1	7656.3	-2553.2
2016	5042.2	7383.6	-2341.4
2017	5612	6662	-1050

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على تقرير بنك الجزائر لسنة 2016 -2017، وزارة المالية على الموقع [www.mf.gov.dz](http://www.mf.gov.dz).

في سنة 2015 (تقرير بنك الجزائر، 2016، ص ص 84، 85):

سجل رصيد الميزانية عجزا قياسيا بلغ 2553.2 مليار دينار، أي 15,4% نسبة إلى إجمالي الناتج الداخلي، مقابل 7,3% في 2014 و 0,4% في 2013. نتج هذا العجز المعبر عن كل من ارتفاع النفقات العمومية (660,6 مليار دينار) وعن انخفاض إيرادات الميزانية (635,3 مليار دينار).

بلغ تدفق الادخار العمومي (إيرادات كلية مطروحا منها نفقات التسيير) 486,1 مليار دينار، مقابل 1 244,1 مليار دينار في سنة 2014 وبالتالي لم يتم ادخار سوى 9,5% من إجمالي الإيرادات في 2015 مقابل 21,7% في سنة 2014 مؤل مبلغ الادخار العمومي نفقات الاستثمار للدولة في سنة 2015، بواقع 16%، مؤديا إلى احتياج الخزينة العمومية للتمويل بواقع 621,7 مليار دينار. نتيجة لذلك، انخفضت قدرة التمويل للخرينة

العمومية، المعبر عنها بقائم ادخاراتها المالية لدى بنك الجزائر (صندوق ضبط الإيرادات) ب 2 336 مليار دينار، ليبلغ قائمها 2072,2 مليار دينار، مقابل 4 408,5 مليار دينار في نهاية 2014، لا تمثل قدرة التمويل هذه سوى 12,4 % من إجمالي الناتج الداخلي و 40,6 % من الإيرادات الكلية و 27,1 % من النفقات العمومية الكلية. إجمالاً تم تمويل عجز الميزانية المعتبرة لسنتي 2014 و 2015 ، أساساً، باقتطاع من قائم صندوق ضبط الإيرادات . انخفض هذا القائم في نهاية 2014 إلى مبلغ 2 072,2 مليار دينار ، بعدما كان يبلغ 5563.5 مليار دينار في نهاية سنة 2013 ، أي ما يمثل انخفاضاً بنسبة 62,8 % خلال سنتين.

❖ في لسنة 2016 ( تقرير بنك الجزائر ، 2017 ، ص ص 76 ، 77 )

سجل رصيد الميزانية عجزاً بلغ 2 341,4 مليار دينار ( 13,5 % نسبةً إلى إجمالي الناتج الداخلي)، مقابل عجزاً قياسياً بلغ 2 553,2 مليار دينار في 2015 ( 15,3 % نسبةً إلى إجمالي الناتج الداخلي ). للتذكير . نتج التراجع الطفيف للعجز في 2016 ، في مجمله تقريباً، عن انخفاض نفقات التجهيز العمومية بلغ تدفق الادخار العمومي ( إيرادات كلية مطروحة منها نفقات التسيير ) 450,8 مليار دينار، مقابل 486,1 مليار دينار في سنة 2015 ، أي بادخار قدره 8,9 % فقط، وهي نسبة قريبة جداً من النسبة التي عرفتتها سنة 2015 وبعيدة عن تلك التي سجلت في سنة 2014 ( 21.7 % )

في سنة 2016 تم تمويل نفقات الاستثمار للدولة من خلال مبلغ الادخار العمومي بواقع 16,1% مثل سنة 2015 ) ، مقابل 49,7 % في 2014 و 96,5 % في 2013 ، مؤدياً إلى احتياج الخزينة العمومية للتمويل بواقع 2 387,2 مليار دينار . نتيجة لذلك، انخفضت قدرة التمويل للخزينة العمومية، المعبر عنها بقائم ادخاراتهم المالية لدى بنك الجزائر (صندوق ضبط الإيرادات) ب 1 387,9 مليار دينار، ليبلغ قائمها 740 مليار دينار، مقابل 2 073,8 مليار دينار في نهاية 2015 تأكلت قدرة التمويل هذه، التي أصبحت لا تمثل سوى 4,3 % من إجمالي الناتج الداخلي، بما يقارب 4 900 مليار دينار في ظرف ثلاث سنوات ( 2014 - 2016 ) كما أصبح لا يمثل الادخار المالي للخزينة العمومية سوى 10 % فقط من النفقات الكلية في 2016 ، بعدما كانت هذه النسبة تقارب 93,7 % في سنة 2013 .

إجمالاً، تم تمويل عجوزات المعتبرة لسنتي 2014 و 2015 ، أساساً، باقتطاعات من قائم صندوق ضبط الإيرادات في 2016 ، إضافة إلى اقتطاع قدره 1 387,9 مليار دينار من صندوق ضبط الإيرادات، لجأت الخزينة العمومية إلى مصادر أخرى للتمويل، من بينها القرض الوطني.

❖ لسنة 2017 (محافظ بنك الجزائر ، 2018 ، ص 12 )

بالنظر إلى الارتفاع في أرباح بنك الجزائر المدفوعة للخزينة العمومية، من 610 مليار دينار في 2016 إلى 920 مليار دينار في 2017 ، وفي إيرادات المحروقات ( +265 مليار دينار ) خلال التسعة أشهر الأولى لسنة 2017، بلغ إجمالي إيرادات الميزانية العمومية 4 740 مليار دينار في سبتمبر 2017 ، مقابل 3 606 مليار دينار في سبتمبر 2016 أي ارتفاع

ب 21,5 %ترافقاً مع الاستقرار النسبي للنفقات العمومية، التي بلغت 5 535 مليار دينار، أدى الارتفاع في إجمالي إيرادات الميزانية، إلى تراجع العجز الميزاني ليبلغ 795 مليار دينار في سبتمبر 2017، مقابل عجزا قدره 1 567 مليار دينار في سبتمبر . أخيراً، وكما كان متوقعا، نفذ صندوق ضبط الإيرادات كليا في بداية سنة 2017، بعدما كان قائمه يبلغ 740 مليار دينار في نهاية ديسمبر 2016

المبحث الثالث : تطور الإيرادات الضريبية من (2012 إلى 2017 )

يهدف الإصلاح الضريبي ككل إلى تحسين مستوى المردودية المالية للجباية العادية على حساب الجباية البترولية ، بسبب هيمنة الجباية البترولية في الهيكل الضريبي من إجمالي الإيرادات الضريبية ، فان الجباية البترولية تشكل موردا رئيسيا لخزينة الدولة ، إلا أن هذا الوضع لا يساهم في فعالية النظام الضريبي ، بحيث أن تقديرات هذا المورد لا تركز على عوامل داخلية بل هي رهينة عوامل خارجية تتمثل أساسا في أسعار المحروقات التي تخضع للتقلبات السعرية في الأسواق الدولية ، بالإضافة إلى عدم استقرار الدولار الأمريكي المستخدم كأداة تسوية في ذلك القطاع، ولمعرفة مدى تحقيق أهداف الإصلاح الضريبي ، نستعرض تطور حصيلة الجباية العادية والجباية البترولية من سنة 2012 إلى 2016 .

المطلب الأول : تطور الإيرادات الضريبية من 2012 إلى 2014

لقد شهدت هذه الفترة أزمة حادة في الإيرادات الجباية البترولية سنة 2014 بسبب انخفاض أسعار البترول إلى أقل من 45 دولارا للبرميل ، نجم عنه انخفاض في حصيلة الإيرادات العامة. ومن خلال الشكل التالي سنتتبع تطورات الجباية البترولية والجباية العادية من سنة 2012 إلى 2014 والتي يوضحها الجدول التالي :

جدول رقم 05: تطور الإيرادات الضريبية من 2012 إلى 2014 (بالمليار دينار)

السنة	الإيرادات العامة	إيرادات المحروقات	نسبة مساهمة إيرادات المحروقات في الإيرادات العامة	إيرادات خارج المحروقات	إيرادات الجباية العادية	نسبة مساهمة الجباية العادية في الإيرادات خارج المحروقات
2012	6411.3	4184	65.25%	2227.2	1984.3	89.09%
2013	5940.9	3678.1	61.9%	2262.7	2018.5	89.20%
2014	5738.4	3388.4	59%	2349.9	2091.4	88.99%

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على تقارير بنك الجزائر لسنة 2013 ، 2014 ، تقرير محافظ بنك

الجزائر تطورات الاقتصاد والنقدية لسنة 2014 ، 2015

❖ لسنة 2012 (تقرير بنك الجزائر، 2013، ص 97-99):

بلغت إيرادات الميزانية العامة في سنة 2012 مستوى 6411.3 مليار دينار مقابل 5790.7 مليار دينار في 2011، أي ارتفاع قدره 10.7%. بالتالي فإنها ارتفعت بمبلغ 621.2 مليار دينار. لقد ساهمت إيرادات المحروقات بأكثر حصة في ارتفاع الإيرادات الكلية، فان مساهمتها كانت بمقدار 32.2% وكانت مساهمة الإيرادات خارج المحروقات بواقع 67.1%. بحث ارتفعت إيرادات المحروقات في 2012 بنسبة 5.1%، منتقلة من 3979.7 مليار دينار في 2011 إلى 4184 مليار دينار في 2012. وتمثل الضريبة البترولية في هذه السنة 2.75 مرة مبلغ الضريبة المسجلة في الميزانية على أساس السعر المرجعي (37 دولار للبرميل)، حيث تشكل نسبة الإيرادات 68.7% من إجمالي الإيرادات العامة وتعطي 58.4% من نفقات الميزانية الكلية. تعطي إيرادات المحروقات سنة 2012 نسبة 84.8% من النفقات الجارية مما يبين تدهور واضح لتغطيتها للنفقات الجارية مقارنة بالسنة الماضية، حيث كانت تغطي 102.6% من النفقات الجارية في سنة 2011

ارتفعت الإيرادات الضريبة بنسبة 29.9% في 2012 لتبلغ 1984.3 مليار دينار، وترجع هذه الزيادة بشكل كبير إلى الضرائب على الدخل والحقوق الجمركية اللذان ساهما بحوالي 44% وب 29% على التوالي في زيادة الإيرادات الضريبية. بقيت مساهمة الضرائب على السلع والخدمات في زيادة الإيرادات الضريبية مستقرة نسبيا مقارنة مع 2011 حيث قدرت نسبتها ب 24.5%

❖ لسنة 2013 (تقرير بنك الجزائر، 2014، ص 85-89)

انخفضت إيرادات المحروقات في 2013 بنسبة 12,1%، مقفلة السنة قيد الدراسة بمبلغ قدره 3678,1 مليار دينار مقابل 4184,3 مليار دينار في 2012، مثلت الضريبة البترولية 2,28 مرة مبلغ الضريبة المسجلة في الميزانية على أساس السعر المرجعي (37 دولار للبرميل)، حيث تشكل إيرادات المحروقات 61,9% من الإيرادات الكلية في 2013 وتغطي 60,4% من نفقات الميزانية الكلية. في نفس الوقت، مثلت إيرادات المحروقات في 2012 و 2013 87,5% من النفقات الجارية، مما يبين استقرار تغطية النفقات الجارية من طرف إيرادات المحروقات من الجانب الهيكلي ارتفعت الإيرادات الضريبية حيث ساهمة بنسبة 89,2% من الإيرادات خارج المحروقات (مقابل 88,6% في 2012). فقد ساهمت الإيرادات الضريبية في ارتفاع الإيرادات خارج المحروقات بأكثر من 100% (101,9%)، وذلك بسبب الانخفاض الطفيف في الإيرادات غير الضريبية (2,1 - مليار دينار). بينما لم ترتفع الإيرادات الضريبية إلا بنسبة 5,8% في 2013 لتبلغ

2018,5 مليار دينار نجمت هذه الزيادة في مجملها من ارتفاع الضرائب على السلع والخدمات والحقوق الجمركية، في حين عرفت الضرائب على المداخل والأرباح انخفاضا في 2013، علما أنّ المستوى الذي بلغته في 2012 كان نتيجة الاقتطاعات التي خصت الزيادات المعتبرة في أجور الوظيف العمومي بأثر رجعي. تبقى الضرائب على المداخل والأرباح تشكل أكبر حصة ضمن الإيرادات الضريبية ( 40.5 % ) باستثناء الطرف الخاص الذي عرفته سنة 2013 في مجال الإيرادات الضريبية والمتمثل في انخفاض الضريبة على المداخل بواقع 45,3 مليار دينار. إنّ العائد الضعيف للضريبة على السلع والخدمات يتعارض مع ارتفاع القيمة المضافة المسوقة الناجمة عن قطاع خارج المحروقات ومع هيكل نفس هذه الضريبة لدى تقريبا جميع الاقتصاديات المتقدمة والناشئة. أما فيما يخص نسبة الحقوق الجمركية إلى الإيرادات الضريبية، فقد ازدادت في 2013 بنسبة 19,9% ( 17.7% في 2012 ) متباعدة بذلك مع انخفاضها المستمر منذ 2003 واستقرارها في 2011

❖ لسنة 2014 (محاظ بنك الجزائر ، 2014 ، ص 10 )

انخفضت إيرادات المحروقات سنة 2014 بنسبة 7.9 % حيث قدرت ب 3388.4 ، وهي تمثل 2.15 مرة مبلغ الضريبة المدرجة في الميزانية لسنة 2014 على أساس السعر المرجعي ( 37 دولار للبرميل ) ، حيث شكلت إيرادات المحروقات 59 % من الإيرادات الكلية وتغطي 48.4 % من النفقات الكلية و 75.4 من النفقات الجارية

ارتفعت الضريبة خارج المحروقات بنسبة 3 % في 2014 ويرجع هذا الارتفاع إلى ارتفاع الضرائب على المداخل والأرباح حيث شكلت 42.1 % من الإيرادات الضريبية. وكان هناك تراجع وضعيف نسبي في الضريبة غير المباشرة على الأنشطة الداخلية وعلى المنتجات البترولية يفسر بالتراجع في قدرة تحصيل الضريبة العادية،

المطلب الثاني : تطور الإيرادات الضريبية من ( 2015 الى 2016 )

تميزت هذه الفترة باستمرار انخفاض أسعار البترول ومؤثرتا على حجم الإيرادات العامة ويتضح ذلك من خلال الجدول التالي :

جدول رقم 06 :تطور إيرادات الضريبة من 2014 الى 2016 (بالمليار دينار).

السنة	الإيرادات العامة	إيرادات المحروقات	نسبة مساهمة إيرادات المحروقات في الإيرادات العامة	إيرادات خارج المحروقات	إيرادات الجبائية العادية	نسبة مساهمة الجبائية العادية في الإيرادات خارج المحروقات
2015	5103.1	2373.5	46.5%	2729.6	2354.7	86.26%
2016	5042.2	1781.6	35.3%	3261.1	2422.9	74.29%

المصدر : من اعداد الطالب استنادا لتقارير بنك الجزائر 2016 2017

لسنة 2015 ( تقرير بنك الجزائر ، 2016 ، ص 77-81)

انخفضت إيرادات المحروقات في 2015 بنسبة 30 % منتقلة من 3 388,4 مليار دينار في 2014 إلى 2 373,5 مليار دينار في 2015 . أصبحت الضريبة البترولية لا تمثل إلا 1,4 مرة مبلغ الضريبة المدرجة في الميزانية لسنة 2015 ، على أساس السعر المرجعي ( 37 دولار للبرميل)، بلغت مساهمة إيرادات المحروقات الى الإيرادات الكلية ب 46,5 % في سنة 2015 ، وتغطي 31 % من نفقات الميزانية الكلية مقابل 48,4 % في 2014 و 61,1 % في 2013 وبالمثل وبعدمها كانت هذه الإيرادات من المحروقات تمثل 75,4 % من النفقات الجارية في سنة 2014 ، أصبحت لا تمثل سوى 51,4% منها في سنة 2015 ، مما يعكس تدهوراً في تغطية النفقات الجارية من طرف إيرادات المحروقات.

ارتفعت نسبة الإيرادات الضريبية العادية إلى الإيرادات خارج المحروقات ب 12,6 % في سنة 2015، لتبلغ 2 2354.7 مليار دينار نجمت هذه الزيادة المعتمدة في الإيرادات الضريبية، بواقع أكثر من النصف، عن زيادة الضريبة على المداخيل والأرباح والتي بلغت 17,4 % ، إذ تمثل الضرائب على المداخيل والأرباح نسبة 43,9 % من الإيرادات الضريبية في 2015 ، . في حين، تمثل الضريبة على السلع والخدمات نسبة 35 %، في

انخفاض قدره 1,7 نقطة مئوية مقارنة بسنة 2014 وتمثل الحقوق الجمركية نسبة 17,5 %، أي بتراجع قدره 0,2 نقطة

يبين أيضا تطور هيكل الضرائب على المداخل والأرباح وهيكل الضرائب على السلع والخدمات النقص في تحصيل الضريبة المباشرة خارج الأجور والضريبة غير المباشرة على الأنشطة الداخلية.

❖ لسنة 2016 ( تقرير بنك الجزائر ، 2017 ، ص 69 - 73 )

انخفضت إيرادات المحروقات بنسبة 25 % في 2016 ، منتقلة من 2 373,5 مليار دينار في 2015 إلى 1 1781,6 مليار دينار في 2016 ، بسبب انخفاض سعر البترول بنسبة 15,2 % ورغم ارتفاع القيمة المضافة لقطاع المحروقات ب. 7,7 % 2015، عرفت إيرادات المحروقات نسبةً إلى إيرادات الميزانية الكلية، التي بلغت 59,0 % في 2014 ، انخفاضا إلى 46,5 % في 2015 ثم إلى 35,3 % في 2016 ولم تعد تغطي سوى 24,1 % من نفقات الميزانية الكلية في 2016 بالمثل، وبعدم كانت هذه الإيرادات من المحروقات في 2014 و 2015 تمثل 75,4% و 51,4 %، على التوالي، من النفقات الجارية، أصبحت لا تمثل سوى 38,8 % في سنة 2016 نلاحظ نفس التوجه نحو الانخفاض، لنسبة الإيرادات من المحروقات إلى نفقات رأس المال ( 135,5 % و 78,1 % و 63,8 % في 2014 و 2015 و 2016 على التوالي)، مما يعكس تدهورا في تغطية النفقات الجارية ونفقات رأس المال من طرف إيرادات المحروقات.

بلغت الإيرادات الضريبية 2 422,9 مليار دينار في 2016 ، مقابل 2354,7 مليار دينار في 2015 ، أي ارتفاع بنسبة 2,3 % فقط، مقابل 12,6 % في 2015 . نتج هذا التباطؤ النسبي في نمو الإيرادات الضريبية، بشكل أساسي، عن الارتفاع الضعيف في الضرائب على المداخل والأرباح ( 69,3 مليار دينار ) والضرائب على السلع والخدمات ( 32,9 مليار دينار )، والانخفاض في الإيرادات الجمركية ( 43,6 - مليار دينار ).

نلاحظ أنه في الفترة 2013 - 2016 ، كما كان الحال في الفترة 2002 - 2012 ، عرف الضريبة المباشرة ارتفاعا بشكل أسرع، في المتوسط، مقارنة بالضريبة غير المباشرة، مؤدية بذلك إلى انعكاس في هيكل الإيرادات الضريبية: في 2016 ، بلغت الضرائب على المداخل والأرباح 45,6 %، بعدما كانت تمثل سوى 23,2 % من الإيرادات الضريبية في 2002 ، أي في ارتفاع قدره 1,6 نقطة مئوية مقارنة بسنة 2015 ، بالمقابل، تمثل نسبة الضريبة على السلع والخدمات 35,4 %، مقابل 35 % في 2015 ، علما أنها بلغت 46,3 % في 2002 . وسجلت نسبة الحقوق الجمركية تراجعا ب 2,3 نقطة إلى 15,2 % في 2015 ، مقابل 26,6 % في 2002 .



في هذا السياق، يبيّن تطور هيكل الضرائب على المداخل والأرباح وهيكل الضرائب على السلع والخدمات نقائص في تحصيل الضريبة المباشرة خارج الأجور والضريبة غير المباشرة على الأنشطة الداخلية. بالفعل، وعلى الرغم من أن سنتي 2015 و 2016 لا تؤكدان التوجهات القوية التي لوحظت خلال الفترة ما بين 2002 - 2014 ، أي ارتفاع (أولا) وزن الضرائب على الأجور في الضرائب المباشرة تزامنا مع انخفاض وزن الضرائب على أرباح الشركات، و(ثانيا) فيما يخص حصة الضريبة على القيمة المضافة والاقتطاعات من الواردات تزامنا مع انخفاض وزن الضريبة على القيمة المضافة على النشاطات الداخلية، إلا أنّ تطور هيكل الضرائب المباشرة وغير المباشرة يتعارض بقوة مع التوجه نحو الارتفاع:

-فيما يخص حصة صافي فوائض الاستغلال في القيمة المضافة الصافية الخاصة بالنشاطات الاقتصادية خارج المحروقات والفلاحة؛

-وفيما يخص القيمة المضافة في الاقتصاد الحقيقي من جهة أخرى، عرفت حصة الاقتطاعات والضريبة على القيمة المضافة على المنتجات البترولية في الضريبة غير المباشرة، التي كانت تمثل 20 ٪ من الضرائب على السلع والخدمات في 1997 ، انخفاضا متواصلا لتبلغ مستويات شبه معدومة في السنوات الأخيرة.

في 2016 ، أدت الإجراءات الخاصة برفع بعض الرسوم على المحروقات إلى رفع هذه الحصة إلى 6 ٪ من الضرائب غير المباشرة. يفسّر التراجع والضعف النسبي في الضريبة المباشرة على الأرباح وفي الضريبة غير المباشرة على الأنشطة الداخلية بالتراجع في قدرة تحصيل جزء من الضريبة العادية وكذا الإعفاءات مختلفة. ومع ذلك، تشكّل هذه العناصر الضريبية مورد جد معتبر للميزانية، من شأنه أن يسمح ببلوغ استمرارية المالية العامة على المدى المتوسط، شريطة بذل مجهودات خاصة للحد من النشاطات الموازية ولترشيد الإعفاءات لإعادة بعث الاستثمار المسوق بصفة أفضل

### المطلب الثالث: تطور هيكل الضرائب العادية من سنة 2012 إلى 2017 .

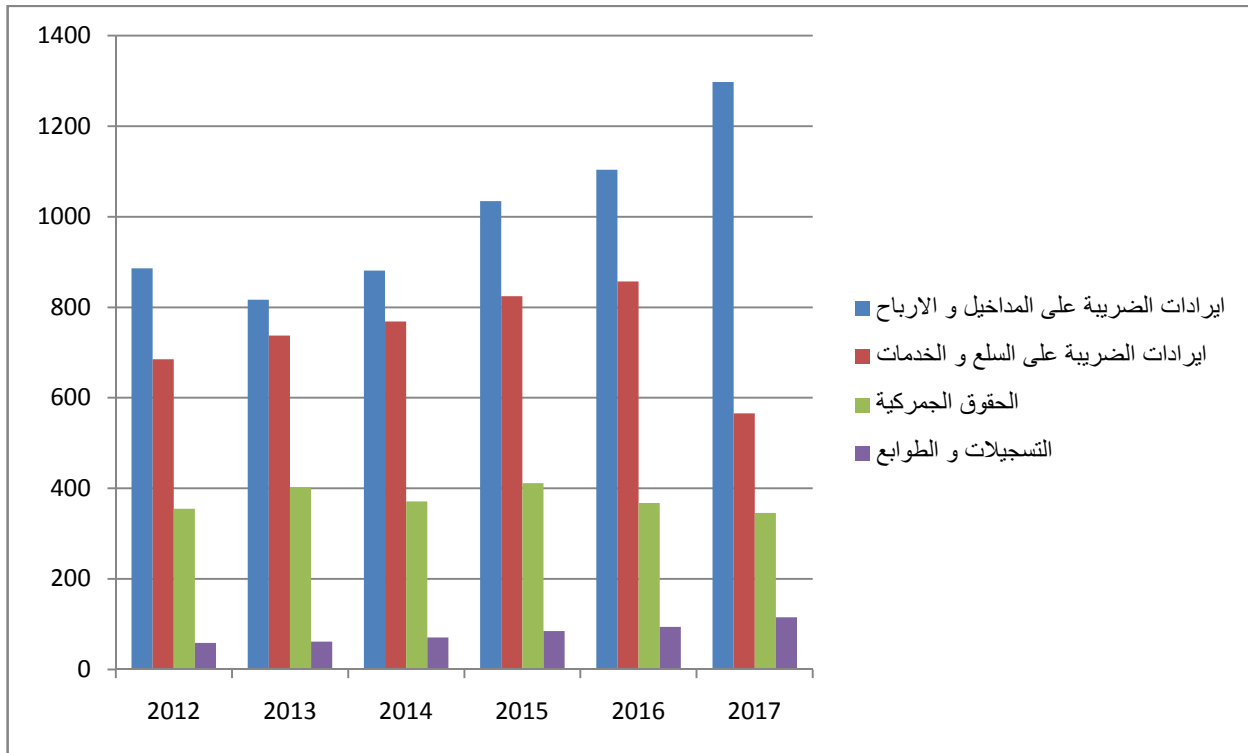
تشكل الحصيلة المالية الفعلية للجباية العادية إحدى المؤشرات الأساسية لقياس فعالية النظام الجبائي وذلك من خلال متابعة تطور إيرادات الضرائب والرسوم المحصلة لميزانية الدولة، إضافة إلى تحديد أهم المكونات للجباية العادية وتحليلها من خلال الحصيلة الدالية للجباية العادية ومدى نجاعة الإصلاح الجبائي الذي سعت إليه الدولة بداية التسعينات، نركز على نقطتين هامتين الأولى هي تقييم الحصيلة المالية للجباية العادية من خلال معدلات النمو السنوي في قيمة إيراداتها ومدى مساهمتها في الإيرادات العامة للميزانية والثانية هي تحليل الحصيلة المالية لاهم مكونات الجباية العادية التي استحدثت من خلال الإصلاح الجبائي وذلك خلال الفترة (2012 إلى 2017)

الجدول رقم 07 : تطور إيرادات الضرائب خارج المحروقات (نسبة مليار دينار )

السنة	2012	2013	2014	2015	2016	2017
الضرائب العادية						
ايرادات الضريبة على المداخيل والارباح	885.9	817.0	881.2	1034.5	1103.8	1297.6
ايرادات الضريبة على السلع والخدمات	684.8	737.5	768.5	824.3	857.2	565.7
الحقوق الجمركية	355.2	402.3	370.9	411.2	367.6	345.5
تسجيلات والطابع	58.4	61.7	70.8	84.7	94.3	114.9

المصدر : من تقارير بنك الجزائر ( 2013 إلى 2016 ) ، وقانون المالية 2017. [www.mf.gov.dz](http://www.mf.gov.dz)

ويمكن ترجمت بيانات الجدول في الشكل التالي:



شكل رقم 01 : تطور هيكل الضرائب العادية من سنة 2012 الى 2017

نلاحظ من خلال الجدول بشكل عام ارتفاع الإيرادات المكونة للضريبة العادية خلال فترة من 2012 إلى 2016 وهذا يرجع إلى سلسلة الزيادات التي فرضتها الحكومة على الكثير من الضرائب وأيضاً استحداث ضرائب جديد وهذا للزيادة في مردودية الضرائب العادية لتعوض النقص الذي شهدته إيرادات المحروقات بعد أزمة نزول الأسعار في 2014 ، حيث رفع المشرع الضريبة على القيمة المضافة من 17 إلى 19 بالمائة، ورفع بعض الرسوم المفروضة على البناءات والمساكن الفردية و الرخص العقارية والوقود والكهرباء والتبغ، كما تم رفع الضريبة على بعض أنشطة الشركات الأجنبية، وتم خلق ضريبة جديدة هي "رسم النجاعة الطاقوية" الذي يطبق على الأجهزة الكهرومنزلية ذات الاستهلاك الطاقوي المرتفع . أما في سنة 2017 فنلاحظ تراجع لإيرادات مختلف الضرائب المكونة للجباية العادية وهذا يرجع إلى عودة أسعار المحروقات إلى الصعود.

جدول رقم 08: تطور نسبة مساهمة إيرادات مكونات الضريبة خارج المحروقات إلى إجمال الضرائب خارج المحروقات ( بالنسب المئوية ):

السنة	2012	2013	2014	2015	2016
الضرائب العادية	45.2	40.5	42.1	43.9	45.6
الضرائب على المداخل والأرباح	34.2	36.5	36.7	35.0	35.4
الضرائب على السلع والخدمات	17.7	19.9	17.7	17.5	15.2
الحقوق الجمركية					

المصدر : تقرير بنك الجزائر سنة 2016

ونلاحظ أن مساهمة ضريبة على الدخل والأرباح تشكل أكبر مساهمة من الضرائب الأخرى حيث أخذت بالتزايد طيلة فترة الدراسة باستثناء سنة 2013 فقد ساهمة ب 40.5 % ، وبلغت اعلي قيما لها سنة 2016 بمساهمة قدرها 45.6 % وهذا راجع إلى أن الضريبة على الدخل الإجمالي تخضع لها العديد من المداخل بمعنى أنها تقرض على مجموعة من مصادر الدخل على أساس أنها وعاء واحد ومن بين مصادر الدخل الخاضعة للضريبة على الربح الإجمالي نجد الأرباح المهنية والمداخل الفلاحية ومداخل إيجار العقارات المبنية وغير المبنية وعائدات رؤوس الأموال المنقولة والمرتببات والأجور التي تشكل أكبر نسبة مساهمة في ضريبة

الدخل الإجمالي وهذا راجع إلى أن الضريبة على الأجور تحصل بطريقة الاقتطاع من المصدر بحيث لا يمكن فيها التهرب أو الغش أو التزوير بعكس بقية الضرائب الأخرى والجدول التالي يبين لنا نسبة مساهمتها في إيرادات الضريبة الدخل والإرباح.

جدول رقم 09 : تطور هيكل الضرائب على المداخيل والإرباح (النسبة بالمائة )

2016	2015	2014	2013	2012	الضرائب على المداخيل و الإرباح
57.1	57.7	60.4	60.1	64.1	الضرائب على الأجور
42.9	42,3	39.6	39.9	35.9	ضرائب أخرى

المصدر : تقرير بنك الجزائر لسنة 2016

المطلب الثالث : مساهمة إيرادات الضرائب في تمويل النفقات العامة.

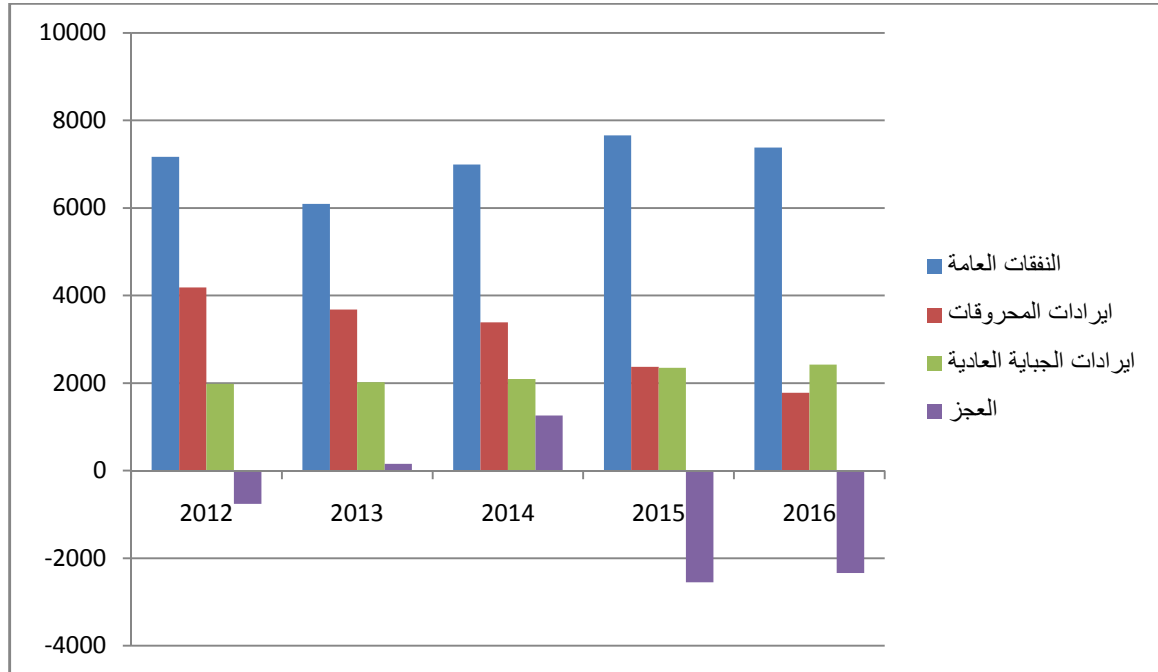
من خلال استقراءنا للجدول التالي يمكننا التوصل الى عدة نتائج حول مدى مساهمة الضرائب في تمويل النفقات العامة .

جدول 10 : مدى مساهمة الضرائب في تمويل النفقات العامة

السنة	النفقات العامة	ايرادات المحروقات	نسبة مساهمة ايرادات المحروقات في النفقات العامة	ايرادات الجباية العادية	نسبة مساهمة الجباية العادية في النفقات العامة	العجز
2012	7169.9	4184	58.35%	1984.3	27.67%	-758.6
2013	6092.1	3678.1	60.37%	2018.5	33.13%	-151.2
2014	6995.7	3388.4	48.43%	2091.4	29.89%	-1257.3
2015	7656.3	2373.5	31%	2354.7	30.75%	-2553.2
2016	7383.6	1781.6	24.12%	2422.9	32.81%	-2341.4

من إعداد الطالب : استنادا بتقرير بنك الجزائر ( 2012- 2016 )

ويمكن ترجمة بيانات الجدول في الشكل التالي :



الشكل 02: مدى مساهمة الضرائب في تمويل النفقات العامة 2012 إلى 2017

من خلال الجدول والشكل التالي نلاحظ أن مساهمة إيرادات الجباية البترولية في تمويل النفقات العامة اكبر من مساهمة الجباية العادية. حيث بلغت اكبر قيمة لإيرادات الجباية البترولية 3678.1 محققة اكبر نسبة للمساهمة في نفقات العامة 60.37% سنة 2013 . لكن بعد سنة 2013 أخذت هذه الأخيرة بالتناقص لتصل إلى قيمة 7383.6 في 2016 بنسبة مساهمة 24.12% في النفقات العامة . أما إيرادات الجباية العادية فهي في تزايد مستمر خلال سنوات الدراسة لكنه طفيف حيث بلغت اكبر قيمة لها سنة 2016 بمبلغ 2422.9 محققة نسبة مساهمة 32.81 % في النفقات العامة .

تعتبر الجباية البترولية هي اكبر عائدات الميزانية والتي تعتمد عليها الدولة بالدرجة الأولى بالرغم من انخفاض أسعارها وتدهورها في الأسواق الدولية مما أدى إلى عجز في الميزانية العامة للدولة. حيث أن الجباية البترولية تعد المصدر الرئيسي لتمويل الميزانية ، كما تعتبر المورد الأساسي للتمويل الذي اعتمدت عليه الدولة لعدة سنوات متتالية ، فبرغم من تراجع أسعار المحروقات والذي أدى إلى تراجع مساهمة الجباية البترولية إلا أنها تبقى في الصدارة وذلك لان الدولة الجزائر لم تعطي الاهتمام اللازم للجباية العادية في ظل وجود الجباية البترولية ، حيث كان اعتماد الدولة على هذه الأخيرة شبه كلي ، الأمر الذي أدى إلى حدوث فجوة مالية ، وفي المقابل عدم تمكن الضرائب المختلفة في إطار الجباية العادية من سد هذه الفجوة.

❖ رغم أن هدف الإصلاح الضريبي كان إحلال الجباية النفطية بالجباية العادية إلا أن مكانة هذه الأخيرة نجدها ما فتئت تتعزز وتتدعم وذلك لعدة أسباب(قدي ، 2002 ، ص 76 ):

- ضعف أداء المؤسسات العمومية وحل البعض منها نتيجة التزام الدولة تجاه المؤسسات الدولية بإخضاعها لمنطق الإفلاس وخصوصة ما هو قابل منها للخصوصة، وهذا ما أدى إلى حرمان الخزينة العمومية من تحصيل ضرائب كانت تحصلها من ذي قبل.
- كثرة الإعفاءات والتخفيضات الرامية إلى تشجيع الاستثمار والتصدير والتشغيل مما خلق حالة من السعي نحو الاستفادة من هذه المزايا، حتى باللجوء إلى الغش والاحتتيال أحيانا.
- وجود توجه كبير نحو التهرب الضريبي الناجم عن الحجم الكبير للقطاع الموازي وعن وجود بعض الأسباب التاريخية، السياسية والاجتماعية مع ضعف تأهيل الإدارة الضريبية.
- تطور حصيلة الجباية البترولية الناجم عن ارتفاع أسعار البترول باستثناء سنة 1998، وانخفاض قيمة الدينار الجزائري مما يؤثر إيجابيا على الحصيلة بالدينار الجزائري.

- حل الكثير من المؤسسات المحلية في إطار برامج الإصلاح الاقتصادي مما قلص من حجم الإيرادات الجبائية. وأدى تسريح العمال بدوره إلى تقليص الدفع الجزافي.

- الإجراءات التحفيزية للاستثمار المتخذة من قبل الحكومة والتي لها انعكاس سلبي على موارد الجماعات المحلية مثل إلغاء الرسم النوعي الإضافي وتخفيض معدل الدفع الجزافي، والرسم على النشاط المهني.

وفي مثل هذا الوضع يعكس الحاجة إلى تغيير بنية الاقتصاد الجزائري بتوجيه الاستثمارات نحو القطاعات غير النفطية، وتشجيع تكوين المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بتبسيط إجراءات التكوين بشكل يزيد من مساهمتها في الناتج المحلي الخام ، وعلى الدولة الجزائرية أن تمنح المزيد من الاهتمام للجباية العادية ، والبحث عن الوسائل والسبل الكفيلة بتفعيلها وتطويرها ، وهذا لأنها البديل الوحيد المتاح لها في ظل الظروف الراهنة التي لا تملك لها الكثير من الحلول ، ولما لا الوصول إلى تحقيق قاعدة إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية

## الخلاصة الفصل:

حاولنا في هذا الفصل دراسة وتحليل دور الإصلاح الضريبي في علاج عجز الموازنة العامة خلال الفترة 2012 إلى 2017. فقد كان هدف الإصلاح الضريبي لسنة 1992 هو الوصول إلى مردودية مقبولة للنظام الضريبي وكذا ملائمة هذا الأخير مع المعطيات الاقتصادية الجديدة للبلاد وتبني نظام الاقتصاد السوق ، وبناءا على هذا الإصلاح تم استحداث مجموعة من الضرائب اهمها الضريبة على الدخل الإجمالي ، الضريبة على أرباح الشركات وضريبة القيمة المضافة.

إن أزمة انهيار أسعار النفط لسنة 2014 كشفت بجلاء عن هشاشة الاقتصاد الجزائري ، ومدى ارتباطه بالمحروقات ، فبمجرد حدوث هذه الأزمة حتى انخفضت قيمة الصادرات البترولية ، وانخفضت بذلك إيرادات الجباية البترولية ، والتي كان لها تأثير مباشر على الميزانية العامة ، وهو ما جعل الدولة تبادر إلى القيام بجملة من الإجراءات سعيا منها للتخفيف من الاعتماد على الجباية البترولية كمصدر أول لإيراداتها ، فبرغم من أهمية الجباية البترولية في تمويل ميزانية الدولة ، فإنها تبقى مورد غير مستقر لارتباطها بسعر الصرف ، سعر البرميل الخام ، الطلب على المحروقات على المستوى الدولي ، و على رغم المدة الزمنية الطويلة التي عاشتها الجزائر مع النظام الضريبي الجديد ، إلا أن النظام الجديد بقيا قصرا عن تمكين الحكومة من إحلال الجباية البترولية بالجباية العادية ، فان الجباية العادية حققت زيادة في حصيلتها لكن بقيت مساهمتها في تمويل الميزانية العامة ضئيلة مقارنة بمساهمة الجباية البترولية.

ولهذا وجب على الدولة الجزائرية أن تمنح المزيد من الاهتمام للجباية العادية ، والبحث عن الوسائل والسبل الكفيلة بتفعيلها وتطويرها ، وهذا لأنها البديل الوحيد المتاح لها في ظل الظروف الراهنة التي لا تملك لها الكثير من الحلول ، ولما لا الوصول إلى تحقيق قاعدة إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية





الخاتمة العامة

لقد تناولنا في هذه الدراسة بعض الجوانب النظرية والتطبيقية المتعلقة بمساهمة الإصلاح الضريبي في علاج عجز الموازنة في الجزائر فلقد حاولنا معرفة مضمون الإصلاح الضريبي في الجزائر وتشخيصه على أرض الواقع، لمعرفة مدى تطبيقه ونتائجه وفعالته المحققة في علاج عجز الموازنة العامة

فالجزائر منذ بداية التسعينات بادرت بإصلاح ضريبي ضمن سياق الإصلاحات الاقتصادية الهادفة إلى تصحيح الاختلالات الهيكلية التي كان الاقتصاد الجزائري يعاني منها وضمن سياق مختلف التحولات العميقة التي عرفت الساحة الدولية الإقليمية والمحلية، ويشكل مسعى الإصلاح خطوة مهمة نحو ترشيد ذلك النظام الضريبي حتى يستجيب لمتطلبات المحيط الجديد الذي تنشط فيه.

ورغم التطور الذي شهده النظام الضريبي في مختلف الجوانب و ما صاحبه من زيادة في المردودية المالية لمختلف الضرائب إلا أن النتائج المتحصل عليها لم تكن كافية لتحقيق الأهداف الإستراتيجية المتمثلة في إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، مما يتطلب إجراءات فورية ومستدامة من شأنها دعم الطاقة الضريبية ورفع من كفاءة الإدارة الضريبية لتصبح أكثر قدرة على التكيف مع المتغيرات المتسارعة التي يعرفها الاقتصاد العالمي ، الإقليمي و المحلي

### ❖ نتائج الدراسة

- يعبر عجز الموازنة العامة عن الحالة التي تزيد فيها نفقات الدولة عن إيراداتها حيث يرجع السبب الرئيسي للعجز إلى زيادة الإنفاق العام الحكومي وانخفاض الإيراد العام.
- سجلت الموازنة عجزا في رصيدها طيلة فترة الدراسة وهو عجز ناتج عن قيام الدولة بالرفع من حجم النفقات العامة لتمويل برامج التنمية وانخفاض الإيرادات العامة نتيجة ارتباطها بأسعار البترول التي لا تعرف الاستقرار والتي يصعب التحكم فيها نظرا لتبعيتها لعوامل خارجية.
- إن معظم التشريعات الموضوعة في إطار الإصلاحات الضريبية لم تحقق الأهداف المنشودة نظراً إلى وجود عوامل أخرى اقتصادية واجتماعية وسياسية لا يمكن للمشرع الجبائي التأثير فيها.
- الإصلاح الضريبي ساهم في زيادة تعبئة المردودية المالية للجباية العادية ، وهذا ما لاحظناه من خلال زيادة المردودية المالية لأهم مكونات الجباية العادية ، لكنه مازال بعيدا عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الضريبية المنتهجة والتي محورها الأساسي يكمن في إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية .
- النظام الضريبي الجزائري لم يتمكن من تحقيق الاستقرار ، وبالتالي التأثير سلبيا على تعبئة الجباية العادية ، وذلك من خلال استغلال الأشخاص المكلفين بدفع ضريبة الثغرات الموجودة في النصوص والقوانين الضريبية.

- إن وضع الإصلاحات الجبائية بالجزائر ساهم بقوة في حل المشاكل التي عانت منها البلاد ،فقد تم التوصل جزئيا إلى إصلاح الهيكل الضريبي ،وأیضا رفع المردود الجبائي وخاصة الجباية العادية ،رغم ذلك تبقى مساهمة هذه الأخيرة في تمويل التنمية الاقتصادية ضعيفة بسبب هيمنة المحروقات على الاقتصاد الوطني ، ثقل الضغط الجبائي ،انتشار القطاع الغير الرسمي والغش والتهرب الضريبي .فشل الإصلاحات الاقتصادية في تحقيق النجاح الكلي للسياسة الجبائية لا يرجع فقط إلى النظام الضريبي وحده وإنما أيضا إلى النظام الاقتصادي وبالتالي يبقى نجاح السياسة الجبائية في جزء كبير منه متعلق بنجاح السياسة الاقتصادية والعكس .

### ❖ اختبار صحة الفرضيات:

- الفرضية الأولى نثبت صحتها ، لان الإصلاح الضريبي هو مجموعة من الإجراءات والطرق والأساليب الضريبية الجديدة التي توضع من اجل الوصول إلى أهداف محددة.
- بالنسبة للفرضية الثانية نثبت صحتها ، لان دافع الإصلاح الضريبي في الجزائر هو إحلال الضرائب العادية محل الضرائب البترولية لكنه ليس الدافع الوحيد لعدم استقرار النظام الضريبي وعدم مرونته وكفاءته من دوافع الإصلاح الضريبي أيضا.
- بالنسبة للفرضية الثالثة: ننفي صحتها فان هذه الدراسة بينت لنا بجلاء فشل عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية بالرغم من الإجراءات والإصلاحات التي قامت بها الدولة بقيت ليرات الجباية البترولية تشكل المساهمة الأكبر في الإيرادات العامة وتمول الحجم الأكبر من الإنفاق العام أما مساهمة الجباية العادية فقد تزايدت لكن ليس بالقدر المطلوب

### ❖ التوصيات

- تطوير الكفاءة في الموارد البشرية و في الأجهزة المالية العمومية.
- توفير الوسائل و الإمكانيات الحديثة في التعاملات الجبائية.
- تبسيط قانون الضرائب وإجراءات تنفيذه، حتى يسهل على المكلف فهم ذلك القانون.
- تشجيع الاستثمار، وتحسين تنظيم وإدارة المؤسسات العمومية وبالتالي تحسين المنتج الضريبي المترتب عن نشاطها.
- رغم تخفيف العبء الضريبي على المكلف من خلال تخفيض معظم المعدلات الضريبية إلا أن ذلك غير كافي بحيث يجب أن تستند طريقة تحديد المعدلات الضريبية على دراسات ميدانية حتى تعكس واقع المجتمع الجزائري.

- ضرورة زيادة فعالية مكافحة التهرب الضريبي من خلال توفر إرادة سياسية قوية لمكافحة التهرب و نشر الوعي الضريبي.
- إصلاح شامل للإدارة الضريبية وفق المعايير الدولية في الأداء الضريبي.
- عقلنة الامتيازات الضريبية وتقليل من الإعفاءات وذلك بإعادة النظر في الإعفاءات الدائمة في ضوء ضرورتها الاقتصادية والاجتماعية من جهة ، ولتحقيق العدالة والمساواة بين كافة المكلفين من جهة ثانية و اقتصار الإعفاءات على الاستثمارات التي تساهم في التنمية الاقتصادية وتحقق زيادة في القيمة المضافة وأيضا للمؤسسات المستقرة التي ستشكل مطارح ضريبية مستقبلية.
- مكافحة الفساد كالرشوة وتبييض الأموال لأنها تعتبر ستارا لاختلاس المال العام أيضا كونها وسيلة للتهرب من الإخضاع الضريبي، والتي تحرم الخزينة العامة من موارد مالية هامة .

### ❖ أفاق البحث

لقد تناول هذا البحث موضوع مساهمة الإصلاح الضريبي في علاج عجز الموازنة العامة في الجزائر خلال الفترة 2012 إلى 2017 ، بحيث حاولت الدراسة إظهار دور الإصلاح الضريبي في علاج عجز الموازنة العامة في الجزائر، ومن خلال نتائج الدراسة تبين لنا أن هناك جوانب مازالت بحاجة إلى البحث ودراسة أعمق وذلك بسبب تشعب عناصر الموضوع وعدم الإحاطة بكل جوانبه ، ومنه فهذا الموضوع بحاجة لدراسات وبحوث أخرى تغطي جوانب النقص فيه وإثرائه.

- بدائل المحروقات في تمويل عجز الموازنة العامة .
- اثر تقلبات أسعار المحروقات على عجز الموازنة العامة .
- اثر الأزمات الاقتصادية على عجز الموازنة.

# قائمة المراجع

• قائمة الكتب

1. ابو منصف ، مدخل للتنظيم الاداري والمالية العامة ، دار المحمدية العامة ، 2008 .
2. بن عمارة منصور ، الضرائب على الدخل الاجمالي ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2010.
3. جمال لعمارة ، اساسيات الموازنة العامة للدولة ( المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة ، دار الفجر للنشر والتوزيع ، القاهرة ، 2004.
4. حمدي بن محمد بن صالح ، توازن الموازنة العامة (دراسة مقارنة بين الاقتصاد الاسلامي والوضعي )، دار النفائس للنشر وتوزيع ، الاردن 2013 .
5. رانيا محمود عمارة ، المالية العامة ( الايرادات العامة ) ، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع ، مصر ، 2015
6. رمزي زكي ، انفجار العجز (علاج عجز الموازنة العامة للدولة في ضوء المنهج الانكماشى والمنهج التنموي ) ، دار المدى للثقافة والنشر ، سوريا ، 2000.
7. زينب كريم الداودي ، دور الادارة في اعداد وتنفيذ الموازنة العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، 2013 .
8. سعيد عبد العزيز عثمان ، النظام الضريبي واهداف المجتمع ( مدخل تحليلي معاصر ) ، دار الجامعية ، بيروت ، 2008 .
9. سعيد عبد العزيز عثمان ، شكري رجب العشماوي ، اقتصاديات الضرائب ( سياسات ، نظم ، قضايا معاصرة ) ، دار الجامعية ، 2007 .
10. سوزي عدلي ناشد ، اساسيات المالية العامة (النفقات العامة ، الايرادات العامة ، الميزانية العامة ) ، منشورات الحلبي الحقوقية ، 2008 .
11. صالح الرويلي ، اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1982 .
12. صبرينة كردودي ، تمويل عجز الموازنة العامة للدولة في الاقتصاد الاسلامي ( دراسة تحليلية مقارنة ) ، دار الخلدونية للنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2007 .
13. عادل فليح العلي ، المالية العامة (والتشريع المالي الضريبي )، دار الحامد للنشر والتوزيع ، الاردن ، 2007 .

## قائمة المراجع

14. عباس محمد نصر الله، المالية العامة والموازنة العامة ، منشورات زين الحقوق ، 2015 .
15. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، السياسة الضريبية في ظل العولمة ، دار الجامعية الجديدة ، 2013 .
16. عبد المجيد قدي ، دراسات في علم الضرائب ، دار جرير للنشر والتوزيع ، 2011 .
17. عبد المجيد قدي ، مدخل الدخل الى السياسة الاقتصادية الكلية (دراسة تحليلية تقييمية )، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003 .
18. علي زغودو، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2005 .
19. فليح حسن خلف ، المالية العامة، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع ، الاردن ، 2008 .
20. محمد خصاونة ، المالية العامة ، النظرية والتطبيق ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، 2014 .
21. محمد شاكر عصفور ، اصول الموازنة العامة ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، 2008 .
22. محمد عباس محرزى ، اقتصاديات المالية العامة ( النفقات العامة ، الايرادات العامة ، الميزانية العامة للدولة ) ، ديوان المطبوعات الجامعية ، دون ذكر السنة ، 2010 .
23. محمد عباس محرزى،اقتصاديات الجباية والضرائب ، دار هومة الجزائر، 2008.
24. محمد عبد العزيز المعارك ، علي شفيق ، اصول وقواعد الموازنة العامة ، جامعة الملك سعود للنشر العلمي والطباعة ، المملكة العربية السعودية ، 2003 .
25. المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية ( بين النظرية والتطبيق ) ، دار الجامعية ، 2001.
26. مصطفى الفار ، الادارة المالية العامة ، دار اسامة للنشر والتوزيع ، 2008 .
27. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة ، الجامعة المفتوحة ليبيا، 1991 .
28. مهدي محفوظ ، علم المالية العامة (والتشريع الضريبي )(الموازنة والنفقات والواردات والقروض العامة دراسة مقارنة )، الجامعة اللبنانية ، 2005.

### •قائمة المذكرات :

1. امينة باعلي ، خديجة طيبي ، دور الاصلاحات الضريبية في دعم وترقية الاستثمار المحلي بالجزائر ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ، تخصص مالية المؤسسة ، جامعة البويرة ، 2015 .
2. بلوافي عبد المالك ، اثر الاصلاح الاقتصادي على فعالية النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1992 - 2008 ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في الاقتصاد تخصص مالية دولية ، جامعة وهران ، 2012
3. خديجة ثابتي ، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص (دراسة حالة ولاية تلمسان ) مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص تسيير المالية العامة ، جامعة تلمسان ، 2012 .



4. سليمان خلافي ، تمويل عجز الموازنة بالضريبة من منظور اسلامي ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاسلامية تخصص معاملات مالية معاصرة ، جامعة الوادي ، 2015
5. صابرينة سرية شارف ، الامتيازات الجبائية لتحفيز الاستثمار الخاص في الجزائر حالة **Ansej-Apsi** ، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاد مالي ونقدي ، جامعة تلمسان ، 2016
6. صبرينة كردودي ، ترشيد الانفاق العام ودوره في علاج عجز الموازنة العامة للدولة في الاقتصاد الاسلامي ، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص نقود وتمويل ، جامعة بسكرة ، 2014
7. طارق قدوري، مساهمة ترشيد الانفاق الحكومي في تحقيق التنمية الاقتصادية في الجزائر (دراسة تطبيقية للفترة (1990-2014) ، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتورا العلوم في العلوم الاقتصادية تخصص نقود وتمويل ، 2016.
8. عبد السلام وكواك ، فعالية النظام الضريبي في الجزائر (دراسة حالة بقباضة قمار ولاية الوادي ) ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر علوم تجارية ، تخصص دراسة محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة مرياح ورقلة 2012
9. عبد المجيد عفيف ، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة ( 2001-2012 ) ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في اطار علوم التسيير تخصص الاقتصاد الدولي والتنمية المستدامة ، سطيف ، 2014 .
10. عبد الهادي مختار، الاصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر ، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص تسيير ، جامعة تلمسان ، 2016
11. فاطمة مفتاح ، تحديث نظام الميزانية في الجزائر ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير تخصص تسيير المالية العامة ، تلمسان ، 2011
12. لحسن دردوري ، سياسة الميزانية في علاج عجز الموازنة العامة للدولة (دراسة مقارنة الجزائر- تونس ) ، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة بسكرة ، 2014
13. ليندة قرموش ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون جبائي ، 2014 .
14. مبروكة حجار ، اثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة ، مذكرة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير تخصص علوم تجارية ، جامعة المسيلة ، 2006

15. نصيرة شاوش ، العلاقة بين عجز الموازنة العامة وميزان المدفوعات (دراسة حالة الجزائر (2000-2016)، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر مالية واقتصاد دولي 2017.

### • الملتقيات

1. عبد المجيد قدي ، السياسة الضريبية في الجزائر ، الملتقى الوطني الاول حول السياسات الاقتصادية في الجزائر محاولة للتقييم ، 13 ماي 2013.
2. عبد المجيد قدي ، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالث ، الملتقى الوطني الأول حول:الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالث البليدة: 20-21 ماي 2002.

### • المجالات

1. بومدين واخرون ، تقييم فعالية النظام الضريبي في الجزائر ، مجلة الابتكار والتسويق ، العدد الثاني.
2. جمال لعمارة ، تطور فكرة ومفهوم الموازنة العامة للدولة ، مجلة العلوم الانسانية -جامعة محمد خيضر بسكرة ، العدد الاول ، 2001 ،
3. رابحي بو عبد الله ، دور الضرائب في التأثير على الميزانية العامة للدولة "دراسة حالة الجزائر للفترة 2000-2016 ، مجلة المعيار ، العدد الثامن عشر ، 2017 ،
4. صبرينة كردودي ، تمويل عجز الموازنة في الاقتصاد الاسلامي ( التوظيف - القروض ) ، مجلة ابحاث اقتصادية وادارية ، العدد الثالث عشرة ، 2013 ،
5. صبيحة شاوي، الاصلاحات الضريبية في الجزائر واثره على تعبئة الجباية العادية ، المجلة الجزائرية للمالية العامة ، العدد السادس ، 2016 ،
6. عيسى محمد الغزالي ، عجز الموازنة المشكلات والحلول ،العدد الثالث والتسعون ، 2007 ،
7. كمال رزيق ، سمير عمور ، تقييم عملية احلال الجبائية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر ، مجلة شمال افريقيا ، العدد الخامس ، بدون ذكر السنة
8. لحسن دردوري، عجز الموازنة العامة للدولة وعلاجه في الاقتصاد الوضعي ، مجلة ابحاث اقتصادية وادارية ، العدد الرابع عشر ، 2013 ،
9. محمد المومني ، عجز الموازنة العامة في الاقتصاد الاسلامي وطرق علاجه ، مجلة ابحاث اقتصادية وادارية ، العدد الخامس عشر ، 2014 ،
10. مراد ناصر ، الاصلاحات الضريبية في الجزائر ، مجلت الباحث ، العدد الثاني ، 2003 ،

## قائمة المراجع

11. مراد ناصر ، تقييم الاصلاحات الضريبية في الجزائر ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، العدد الثاني ، 2009
12. ناجي التوني ، سياسة الاصلاح الضريبي ، مجلة جسر التنمية ، بدون ذكر السنة .
13. هاجيرة ديلمي ، علاج عجز الموازنة في النظام الاسلامي ، مجلة الشريعة والاقتصاد ، العدد العاشر ، بدون ذكر السنة

### •المحاضرات

- 1.زوبير دغمان ،مطبوعة محاضرات في مقياس المالية العامة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة سوق اهراس ، 2017
  - 2.دنان راضية ، دور الايرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في الجزائر خلال الفترة 1993 – 2014 ، المدرسة الوطنية العليا الاحصاء والاقتصاد التطبيقي ، دون ذكر السنة
- ### •القوانين والمراسيم:

- 1.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،القانون رقم 84/17 المؤرخ في 7 يوليو 1984، المتعلق بقوانين المالية ، العدد 28.
- 2.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،القانون رقم 21/90 المؤرخ في 15 اوت 1990 ، المتعلق بالمحاسبة العمومية ، العدد35.
- 3.قانون الضرائب والرسوم المتماثلة .

### • التقارير

- 1.بنك الجزائر ، التطور الاقتصادي والنقدي للجزائر ، التقرير السنوي 2013
- 2.بنك الجزائر ، التطور الاقتصادي والنقدي للجزائر ، التقرير السنوي2014
- 3.بنك الجزائر ، التطور الاقتصادي والنقدي للجزائر ، التقرير السنوي2016
- 4.بنك الجزائر ، التطور الاقتصادي والنقدي للجزائر ، التقرير السنوي 2017
- 5.محافظ بنك الجزائر، التطورات الاقتصادية والنقدية لسنة2014 وآخر التوجهات لسنة 2015 ، ديسمبر 2015.
- 6.محافظ بنك الجزائر ،حوصلة حول التطورات النقدية والمالية لسنة2016 وتوجهات سنة2017 ،فيفري 2018.

### •مراجع باللغة الأجنبية

1. Christian Schoenauer : les fondamentaux de la fiscalité, techniques

## قائمة المراجع

---

et applications édition ESKA ; 6eme édition ; paris ; France ; 2006.

2. William alan ,public finance and budgetary bolicy,london,1963,p183.

3. georges vedel ,lesfinances publiques ,librairie armand colon , paris,1983,p53 ,

• مواقع الالكترونية

وزارة المالية على الموقع [www.mf.gov.dz](http://www.mf.gov.dz).