

ملخص محاضرات مقياس:

مالية عمومية

موجهة لطلبة السنة الثانية

تخصص علوم المالية والمحاسبة

من إعداد:

أ.د/ فائزة لعراف

أستاذة التعليم العالي ، قسم علوم المالية والمحاسبة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،

جامعة محمد بوضياف- المسيلة

السنة الجامعية 2024/2023

فهرس المحتويات

الصفحة	
1	مقدمة
4	الفصل الأول: مدخل لمقياس المالية العمومية
4	1. مفهوم المالية العمومية
5	2. التدخل الحكومي في النشاط الاقتصادي
6	3. مراحل تطور دور الدولة في النشاط الاقتصادي
9	4. الحاجات والمنتجات (السلع) العمومية
11	5. مشكلة الراكب المجاني (المنتفع المجاني)
11	6. الآثار الخارجية
12	الفصل الثاني: النفقات العمومية
11	1. مفهوم النفقة العمومية
12	2. تقسيم النفقة العمومية

14	3. حدود الإنفاق العام
16	الفصل الثالث: الإيرادات العمومية
16	1. مصادر الإيرادات العمومية للدولة
16	. الزكاة والغنائم
16	. الضرائب والرسوم
17	. الإتاوة
17	. إيرادات الدولة من ممتلكاتها
17	. الهبات والهدايا والمنح والإعانات الأجنبية
17	. الغرامات
17	. القروض العامة والإصدار النقدي
17	. اليناصيب العامة
19	الفصل الرابع: الموازنة العمومية وأصولها العلمية
19	1. مفهوم ميزانية الدولة
21	2. مراحل إعداد ميزانية الدولة
25	3. تقسيمات وتبويبات الميزانية العمومية للدولة
30	4. الرقابة المالية
32	5. عجز الميزانية وعلاجه
35	قائمة المراجع

الفصل الأول: مدخل لمقياس المالية العمومية

يرى العديد من علماء المالية العمومية وعلى رأسهم ريتشارد موسجراف أن الرأسمالية الحديثة هي عبارة عن نظام اقتصادي مختلط يجمع بين نظام السوق والتدخل الحكومي في الاقتصاد، وأن الجزء الأكبر من الدخل الوطني الناتج يذهب إلى إشباع الحاجات العامة لأفراد المجتمع باستخدام سلع ومنتجات عامة تنتجها أو توفرها الدولة لمواطنيها، وأن المشكلة الرئيسية في المالية العامة للدولة لا تكمن في عملية تدبير الموارد المالية اللازمة لتمويل الإنفاق على هذه الحاجات بقدر ما تكمن في الطريقة التي يتم بها تحقيق تخصيص أمثل لهذه الموارد المالية، توزيع عادل للدخل، واستقرار في المستوى العام للأسعار والنمو الاقتصادي والعمالة والتوظيف.

تعتبر المالية العامة "Finance Public" أحد الفروع الرئيسية لعلم الاقتصاد العام. إذ ارتبط مفهوم علم المالية العامة في تطوره ارتباطا وثيقا بتطور دور الدولة في النشاط الاقتصادي حتى أصبح في العصر الحديث له العديد من الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والمالية.

وكمدخل لدراسة الموضوعات التي تدخل في نطاق علم المالية العامة، سوف نستعرض في هذا الفصل الارتباط الوثيق بين تطور علم المالية العامة وتطور دور الدولة ودرجات تدخلها في النشاط الاقتصادي عبر مختلف المدارس والمذاهب الاقتصادية، بهدف الوصول إلى أسباب ومبررات تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي في الفكر المعاصر.

1. مفهوم المالية العمومية

عرفت المالية العمومية قديما بالمفهوم التقليدي التالي: بأنها "العلم التي يتناول بالبحث نفقات الدولة وإيراداتها أو بمعنى آخر هي العلم الذي يتناول تحليل حاجات الدولة والوسائل التي تشبع بها هذه الحاجات"، والمالية العمومية في معناها الحديث هي: "دراسة لاقتصاديات القطاع العام" حيث عرفت بأنها "ذلك العلم الذي يبحث في نشاط الدولة عندما تستخدم الوسائل والأساليب المالية بشقيها الإيرادي والإنفاقي لتحقيق أهداف المجتمع بمختلف اتجاهاتها الاقتصادية والاجتماعية والمالية".

من التعريف السابق نستنتج عدة عناصر أساسية تكون في مجموعها مضمون دراسة علم المالية العمومية:

✓ تحديد الحاجات العامة الواجبة الإشباع من طرف الدولة.

✓ تحديد الوسائل والأدوات التي بموجبها يتم توفير الموارد اللازمة لإشباع حاجات المجتمع .

✓ تحديد تأثير نشاط الدولة على الاقتصاد الوطني ككل.

2. التدخل الحكومي في النشاط الاقتصادي:

إن جولة بسيطة في التاريخ الاقتصادي توضح أن الحاجة إلى تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي قد ازدادت نتيجة للمشاكل التي عانى منها الاقتصاد الرأسمالي، وعدم ثبوت فاعلية فكرة اليد الخفية **The invisible Hand** في كثير من مجالات النشاط الاقتصادي، وقد أدى هذا إلى التفكير في وسائل بديلة لمعالجة الحالات التي تفشل فيها آلية الثمن، ومن هذه الوسائل النظرة الجديدة وقت ذاك لدور الدولة في تصحيح مسار النشاط الاقتصادي في كثير من الجوانب التي تستوجب تدخلها.

ومع مرور الوقت تزايد دور الدولة في النشاط الاقتصادي وأصبح القطاع العام يستحوذ على نسب هامة من الناتج القومي الإجمالي في مختلف الدول حتى الرأسمالية منها، ووجد الاقتصاديون المعاصرون ومنهم **Wicksell** و **Samuelson** أن التحليلات الاقتصادية المتصلة بالتوازن العام واقتصاديات الرفاهية يمكن أن تتسع لتشتمل على صناعة المنتجات أو السلع العامة **Public Goods**، وأن القطاع العام ينبغي أن يستحوذ على حجم كبير من الاهتمام والدراسة حتى وإن كانت تلك الدراسات يكتنفها العديد من الصعوبات التي تواجه تطبيق المبادئ الاقتصادية التحليلية عليها.

إن تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي قد مر بتطورات عديدة منذ بداية القرن السادس عشر وصولاً للوقت الحالي والاقتصاديات المختلطة، وقبل أن نتطرق إلى هذه المراحل التي مر بها تطور دور الدولة والتدخل الحكومي في النشاط الاقتصادي، تعين منا الإشارة إلى المقصود بالتدخل الحكومي ، وما هي أساليبه وكيفية قياسه.

أ) التدخل الحكومي:

يقصد بالتدخل الحكومي كافة الممارسات من قبل الأفراد والمؤسسات الممثلون للحكومة والتي من شأنها أن تؤثر على أداء الاقتصاد الوطني، هذا الأداء الذي يمكن الذي يمكن حصره في أهم ثلاث عناصر هي النمو الاقتصادي، توزيع الدخل، ودرجة الاستقلال الاقتصادي .

وإذا نظرنا إلى التدخل الحكومي كمتغير يزداد في بعض الفترات ويقل في فترات أخرى فإن قيمته من الناحية النظرية تتراوح بين الصفر والواحد، فهي تساوي صفراً في مجتمع بلا حكومة وتساوي واحداً في

حالة احتكار الحكومة الكامل للاقتصاد. وفي الواقع العملي لا يمكن أن يحدث أي من هذين النقيضين المتطرفين، وإنما يتراوح تدخل الدولة عادة في الاقتصاد بين قيم أعلى من الصفر وأقل من الواحد.

ب) أساليب التدخل الحكومي:

ويلاحظ بوجه عام أن من أبرز أساليب التدخل الحكومي في الاقتصاد ما يلي:

- ملكية عناصر الإنتاج، مثال ذلك الأراضي والمصانع والمتاجر والمرافق العامة، والعمل في بعض الحالات (نظام السخرة).
- السياسات المالية، الممثلة في الإنفاق الحكومي بكافة أنواعه والضرائب المباشرة بكافة أنواعها.
- السياسات التسعيرية، ممثلة في التسعير الجبري بفرض حد أقصى للسعر أو حد أدنى، وفي فرض ضريبة غير مباشرة، أو منح دعم سعري، وسواء كان هذا لأسعار السلع أو أسعار الإنتاج، أو أسعار الصرف أو الفائدة.
- السياسات الكمية، مثال ذلك فرض حصص للواردات أو للصادرات، للمساحات المزروعة والمحاصيل، لكميات السلع المدعومة، لكمية النقود، لكمية القروض، لعدد ساعات العمل، أو لحجم الملكية.
- سياسات التوظيف.
- سياسات التخطيط.

3. مراحل تطور دور الدولة في النشاط الاقتصادي:

أمرحلة الدولة الحارسة: من خلال تتبعنا لتطور الفكر الاقتصادي نلاحظ أن دور الدولة في النشاط الاقتصادي قد اختلف من مدرسة لأخرى حسب كل مدرسة اقتصادية كما يلي:

أولاً. المدرسة التجارية (المركنتيلية): ظهرت أفكار التجار في أوروبا منذ بداية القرن 15 وحتى النصف الأول من القرن 18، وقد عرف فكر التجار تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية لكي تدير كل نواحي النشاط الاقتصادي لتبني قوة الدولة في النشاط الاقتصادي، وذلك لزيادة قوة الدولة واثرائها عن طريق تجميعها لأكبر كمية من المعادن النفيسة مثل الذهب والفضة، عن طريق الاهتمام بالتجارة الخارجية بزيادة التصدير وتشجيعه وتخفيض الواردات، وفرض قيود عليها كإخضاع عملية صرف العملات الأجنبية لرقابة الدولة.

ثانيا. المدرسة الطبيعية (الفيزيوقراط): نشأت هذه المدرسة في نهاية مدرسة التجاربيين بظهور المذهب الفردي والذي نادي بتعظيم الفرد على الجماعة وتركه حرا باعتباره الغاية والوسيلة، حيث ترى عدم تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي ووجوب حصر دور الدولة في وظائف الأمن الداخلي والخارجي وإقامة العدالة والقضاء، حيث كان الإنفاق العام في أضيق الحدود.

وعلى الرغم من ذلك فقد سمحت هذه المدرسة للدولة بأن تقوم ببعض المشروعات التي لا يقبل عليها القطاع الخاص، أو لا يستطيع إقامتها، كما نادت المدرسة الطبيعية بضرورة تشجيع الدولة لحرية التجارة سواء الداخلية أو الخارجية، واستبعدت فكرة المعادن النفيسة، حيث أن النقود في نظرهم ليست سوى ثروة عقيمة، ولذلك اعتمدت هذه المدرسة على النشاط الزراعي واعتبرته النشاط الأساسي للدولة لأنه النشاط الوحيد في رأيهم الذي يولد ناتجا صافيا.

ثالثا. المدرسة الكلاسيكية: ومن رواد هذه المدرسة آدم سميث وديفيد ريكاردو، وجون ستيوارت ميل والذين كان لهم الفضل في اتجاه الفكر الاقتصادي نحو الازدهار والتقدم في أدوات التحليل، وتعتمد النظرية الكلاسيكية على تحقيق أربعة مبادئ مهمة وهي: الحرية الفردية، اليد الخفية (القانون الطبيعي)، المنافسة الكاملة، آلية جهاز الثمن (قانون العرض والطلب). وترى هذه المدرسة وجوب عدم تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي نظرا لأن تدخلها في نظرهم يثير العديد من المشاكل الاقتصادية ويقلل من الفاعلية والكفاءة، ويسبب الضرر في حرية الأفراد، كما ترى أن العمل هو المصدر الرئيسي للثروة. يرى آدم سميث أن دور الدولة ينحصر في الدفاع الخارجي وتحقيق الأمن الداخلي والقضاء العادل، ولهذا فهي يجب أن لا تقوم بمشروعات إلا في حالات محددة عندما يعجز القطاع الخاص عن القيام بها. وفيما عدا ذلك فاليد الخفية أكفء بتحقيق المصلحة العامة.

← وبذلك انحصرت وظائف الدولة الحارسة في الدفاع الخارجي والأمن الداخلي والقضاء العادل لأنه في نظرهم : أثناء سعي الأفراد لتحقيق مصالحهم الخاصة فإنهم ودون أن يشعروا يحققون المصلحة العامة وذلك بسبب توافق المصالح الخاص مع المصلحة العامة.

ب-مرحلة الدولة المتدخلة: اتسمت هذه المرحلة بوجود مدرستان :

أولا. المدرسة الكينزية:

بدأت هذه المدرسة على يد العالم الاقتصادي جون مينارد كينز من خلال كتابه الصادر عام 1939 حيث اهتم كينز بالمشاكل الاقتصادية التي ظهرت في فترة الكساد العالمي أين فشلت نظريات المدرسة

الكلاسيكية في تفسيرها وحلها مثل: مشكلة تزايد البطالة وانخفاض مستويات التشغيل والإفلاس الذي تعرضت له معظم الشركات وانهايار البورصات والبنوك.

رفضت المدرسة الكينزية فكرة السياسة المالية المحايدة التي نادى بها الكلاسيك، وفكرة ضرورة النشاط الاقتصادي حراً، ورأت المدرسة الكينزية ضرورة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي وذلك لزيادة حجم الطلب الكلي وبالتالي زيادة مستوى التشغيل. ومن ثم فإن السياسة المالية المتدخلة هي تلك السياسة التي يجب أن تتبع من قبل الدولة لعلاج المشاكل الناتجة عن الحركة الاقتصادية.

ثانياً. المدرسة الاشتراكية:

يختلف الفكر الاشتراكي تماماً عن الفكر الرأسمالي من حيث المقومات ومبادئ التخطيط المركزي على مستوى الحكومة بكافة قطاعات النشاط الاقتصادي وإتباع السياسة المالية المخططة. ويعتبر كارل ماركس من أكبر الاقتصاديين الاشتراكيين الذي كان له أكبر الأثر في الفكر الاشتراكي. يعتمد الفكر الاشتراكي على الإيديولوجية الشمولية والاهتمام بالجماعة على حساب الفرد.

ترى هذه المدرسة ضرورة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي لأقصى درجة، وقيام الدولة بالإنتاج وتحديد معدلاته وتنظيم العمل لتحديد الأثمان للسلع، لا يوجد حافز الربح، ولا تسمح للقطاع الخاص بالإنتاج وتخصيص الموارد.

وتعتمد الطريقة الاشتراكية في الإنتاج على الخصائص التالية: الملكية العامة لأدوات الإنتاج، تحديد الأثمان، تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، وتوفير حافز العمل.

← يلاحظ أن كلا المدرستين الكينزية والاشتراكية وإن اختلفتا في المضمون فقد اتفقتا على ضرورة ضرورة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، وإن كان ذلك بدرجات متفاوتة ما بين التدخل الكبير عند كينز لتصحيح الاختلالات التي عانى منها الاقتصاد في ذلك الوقت، إلى فكرة التدخل التام واحتكار الدولة للنشاط الاقتصادي في الفكر الاشتراكي.

بمرحلة الدولة المعاصرة: بعد انهيار الفكر الاشتراكي وظهور العولمة وما انجر عنها من تحولات لعبت الدولة في الآونة الأخيرة دوراً حيوياً في تنظيم الاقتصاد واختلف ذلك الدور حسب التوجه الاقتصادي لكل دولة. وما يميزه في هذه المرحلة هو ظهور فكرة الاقتصاديات المختلطة (الثنائية الاقتصادية) حيث اتخذ تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي أشكالاً متعددة حسب ظروف ومتطلبات المرحلة الاقتصادية لكل دولة.

← والملاحظ اتفاق العديد من كتاب المالية العامة أن الدولة المعاصرة أثناء سعيها لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية، تقوم بالأدوار الأساسية التالية:

أولاً: إشباع الحاجات العامة لأفراد المجتمع بكافة أنواعها.

ثانياً: توجيه موارد المجتمع الاقتصادية نحو استخداماتها المثلى.

ثالثاً: إعادة توزيع الدخل والثروات بما يحقق العدالة الاجتماعية.

رابعاً: تحقيق الاستقرار الاقتصادي سواء أكان ناتجاً عن عوامل محلية أو خارجية.

خامساً: تحقيق المعدلات المثلى للتنمية الاقتصادية.

4. الحاجات والمنتجات (السلع) العمومية:

أ) إشباع الحاجات العامة: يعتبر إشباع الحاجات العامة الوظيفة والمبرر الرئيسي لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي سواء في المجتمعات الرأسمالية أو الاشتراكية أو ذات الاقتصاديات المختلطة ، هذه الحاجات العامة لأفراد المجتمع تلبيها الدولة من خلال إنتاجها لسلع ومنتجات وخدمات عامة.

ب) أنواع الحاجات العامة:

تنقسم الحاجات العامة إلى نوعين: حاجات اجتماعية وحاجات جديرة بالإشباع.

✓ **الحاجات الاجتماعية** هي تلك الحاجات التي يفشل جهاز الثمن بالقيام بإشباعها كالحاجة إلى الأمن والدفاع والعدالة.

✓ أما **الحاجات الجديرة بالإشباع** فهي تلك التي يمكن إشباعها بواسطة السوق ولكن المستويات التي يحققها السوق تكون أقل من المستويات المرغوبة اجتماعياً،(ومن أمثلة تلك الحاجات، التعليم والصحة والنقل) ويرجع ذلك إلى وجود ظاهرة الآثار الجانبية سواء كانت موجبة- كما في حالة التعليم والصحة والنقل -والتي تتمثل في منافع اجتماعية أكبر من المنافع الخاصة التي يتحصل عليها الفرد من الخدمة العامة، أو تكون آثار جانبية سالبة – مثل تلوث المصانع-.

ج) **تعريف السلع والمنتجات العمومية:** يعرف سامويلسون المنتجات أو السلع العمومية بأنها تلك السلع والخدمات التي تتسم بوجود الآثار الجانبية في الاستهلاك أو ظاهرة تزايد غلة الحجم في الإنتاج، أو تتسم بوجود الظاهرتين معا وتوفر الدولة المنتجات والسلع العامة لإشباع الحاجات العامة.

د) تصنيف أو أنواع السلع العمومية:

تنقسم السلع العامة إلى قسمين: السلع العامة الصافية والسلع العامة غير الصافية.

1-السلع العامة الصافية (المطلقة): حتى نستطيع أن نطلق عنها أنها صافية أو بحتة يجب أن يتوفر فيها كلا الشرطين التاليين معا:

أولاً: عدم المنافسة في الاستهلاك: وتعني أن السلع والخدمات العامة يجب أن تكون متاحة لجميع أفراد المجتمع وبنفس القدر، وتكون تكلفة الاستهلاك الإضافي لها تساوي 0 مثال على ذلك إنارة الشوارع.

ثانياً: عدم خضوعها لمبدأ الاستبعاد أو التخصيص: أي أنه من المستحيل استبعاد أي شخص من الانتفاع بالسلعة العامة الصافية في حالة توفرها حتى في حالة عدم القدرة على الدفع أو الامتناع عن الدفع مقابل السلعة.

2-وتكون السلعة العامة غير صافية عندما تفقد السلع العامة إحدى الخاصيتين أو الشرطين السابق ذكرهما بسبب ظروف الطلب والعرض في السوق ومستوى التقنية الفنية مثل الخدمات الصحية والتعليم كأهم الأمثلة عن السلع العامة في صورتها غير الصافية.

وإذا فقدت السلع العامة الخاصيتين معا فإنها تصبح سلعة خاصة يمكن للقطاع الخاص إنتاجها وتقديمها لأفراد المجتمع.

أما بالنسبة للسلع العامة غير الصافية تتناقص المنفعة التي يحصل عليها الشخص المستخدم لها مع تزايد عدد المنفعين وذلك بسبب ما يسمى بآثار التزاحم أو المزاحمة ويعرضها إلى ما يعرف في النظرية الاقتصادية بمشكلة الراكب المجاني أو المنتفع المجاني.

5-مشكلة الراكب المجاني (المنتفع المجاني):

أي الراكب الذي لا يدفع أجرة ركوبه، وهي كناية عن أولئك الذين يستخدمون أكثر من حصتهم العادلة من الموارد العامة للدولة، أو يدفعون أقل من نصيبهم من تكاليف استخدام السلع والتسهيلات العامة، أي أنهم يسعون دائماً إلى زيادة منفعتهم الصافية التي يحصلون عليها إلى أقصى حد ممكن وتقليل الوحدات النقدية المضحية بها (ثمن الطلب).

ويعتقد الكثير أن مشكلة التوفير أو الاستمتاع المجاني بالسلع العامة يؤدي إلى مستويات غير كفوءة من السلع العامة التي لا يمكن استثناء الأفراد من استهلاكها، وبالتالي تتطلب الكفاءة التدخل الحكومي لإمداد هذه السلع

(توفيرها)، ويرجع ذلك إلى أن الحكومة يمكنها معرفة الأذواق والتفضيلات الحقيقية للأفراد وبالتالي يمكنها استخدام قوتها بقوة القانون، في أن تفرض على الجميع دفع مقابل لهذه السلع.

6- الآثار الخارجية (الجانبية):

هي نوع من المنافع أو التكاليف لا يظهرها السعر (لا يعكسها سعر السلعة) السائد في السوق الحر (قانون الطلب والعرض)، بل يستفيد بها أو يتحملها طرف ثالث بخلاف مقدم الخدمة أو المستخدم لها، حيث تنسم السلع أو المنتجات العامة بظاهرة وجود الآثار الخارجية سواء في جانب الإنتاج أو جانب الاستهلاك، وقد تكون هذه الآثار موجبة في صورة منافع تعود على بعض أفراد المجتمع دون دفع مقابل مباشر، أو سالبة في صورة تكاليف إضافية أو أضرار يتحملها المجتمع بجانب التكاليف الخاصة التي يتحملها منتج الخدمة أو السلعة.

الفصل الثاني : النفقات العمومية

إن قيام الدولة باستخدام جزء من موارد المجتمع لإنتاج سلع وخدمات عامة وإشباع الحاجات العامة لأفراد المجتمع، يستلزم منها القيام بإنفاق مبالغ نقدية للحصول على السلع والخدمات المطلوبة، تسمى نفقة عمومية.

أولاً: مفهوم النفقة العمومية

تعرف النفقة العمومية بصورة رئيسية بأنها مبلغ نقدي يقوم بدفعه شخص عام من أجل إشباع حاجات عامة.

وهناك تعريف آخر أشمل للنفقة العمومية باعتبارها: كم قابل للتقويم النقدي يأمر بإنفاقه شخص من أشخاص القانون العام تحقيقاً لأهداف المجتمع.

ويتضح من هذا التعريف أن للنفقة العمومية 3 أركان وهي:

أ) استعمال مبلغ نقدي: تكون النفقة العامة في شكل مبلغ نقدي وهذا من خلال استخدام هذا المبلغ النقدي ثمناً لما تحتاجه من منتجات، وسلع وخدمات من أجل تسيير المرافق العمومية، أو ثمناً لرؤوس الأموال الإنتاجية التي تحتاجه للقيام بمشاريع استثمارية والإعانات الاجتماعية والاقتصادية المختلفة.

ب) لكي تكون نفقة عامة يجب أن تصدر من شخص معنوي عام بقصد تحقيق مصلحة عامة:

والأشخاص المعنويون هنا هم الذين يخضعون لقواعد القانون العام الذي ينظم علاقتهم بغيرهم.

-الأشخاص المعنويون العامون هم: الدولة، الولاية، البلدية، المؤسسات والهيئات العامة.

ج) الهدف من الإنفاق إشباع المصلحة العامة أو تحقيق نفع عام: حيث الهدف من الإنفاق تحقيق نفع عام يعود على جميع أفراد المجتمع وليس لإشباع حاجات بعض الأشخاص فقط في الدولة.

ثانيا: تقسيم النفقات العمومية

تتم عملية تقسيم النفقات العمومية لخدمة أغراض متعددة من أبرزها:

-تسهيل صياغة وإعداد برامج الدولة، تحقيق الكفاءة والفعالية في تنفيذ الميزانية، تسهيل دراسة الآثار المختلفة للأنشطة العامة ومعرفة تطورها وتمكين البرلمان من إجراء رقابة فعالة.

يمكن تلخيص تقسيمات النفقات كما يلي:

أ-نفقات التسيير ونفقات التجهيز:

يقسم المشرع الجزائري النفقات العامة للدولة إلى نفقات للتسيير ونفقات للتجهيز.

نفقات التسيير: يقصد بها تلك النفقات الضرورية لسير أجهزة الدولة الإدارية والمتكونة أساسا من أجور الموظفين ومصاريف صياغة البنايات الحكومية ومعدات المكاتب.

هذه النفقات لا تنتج أي قيمة مضافة للاقتصاد الوطني لأنها لا تقوم بإنتاج سلع حقيقية جديدة.

نفقات التجهيز: يتم توزيع النفقات حسب الخطة التنموية للدولة وحسب القطاعات، ويتسم هذا النوع من النفقات بإنتاجيتها الكبيرة، حيث تقوم نفقات الاستثمار بزيادة التنمية والتوازن الاقتصادي العام ما بين القطاعات الاقتصادية من خلال فكرة مضاعف الاستثمار، فالنفقة موجهة إلى إنشاء طريق سريع مثلا ستسمح بتوزيع أجور على العمال الذين سيرفعون بدورهم من طلبهم الاستهلاكي وبالتالي يتأثر كل من الإنتاج والاستهلاك.

ب-التقسيمات العلمية والاقتصادية للنفقات العمومية:

وهي التقسيمات التي تستند إلى معايير علمية تظهر فيها الطبيعة الاقتصادية للنفقات العمومية وتساعد على دراسة تطور هذه النفقات وآثارها الاقتصادية من أهم هذه التقسيمات نجد:

1-تقسم النفقات حسب أهدافها المباشرة:

أي حسب الهدف من النفقة وهنا نجد النفقات الإدارية المتعلقة بسير المصالح العامة والدفاع والعدالة، كذلك نجد النفقات الاجتماعية التي تهدف إلى إشباع الجانب الاجتماعي للمواطنين مثل: توفير التعليم والصحة، منح البطالين ومنح التعليم للطلبة، إضافة إلى ذلك نجد النفقات الاقتصادية والمتمثلة في نفقات الاستثمار والتي رأيناها سابقا.

2-النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية:

-**النفقات الحقيقية:** هي تلك المبالغ المالية التي تصرفها الدولة مقابل الحصول على سلع أو خدمات أو رؤوس أموال إنتاجية.

-**النفقات التحويلية:** فهي التي لا يترتب على إنفاقها حصول الدولة على مقابل فالهدف منها هو ضمان الدولة بعض العدالة في توزيع المداخل على الفئات الاجتماعية والتي يمكن أن تكون في شكل إعانات اجتماعية أو إعانات اقتصادية من أجل زيادة الطلب الكلي.

3-النفقات العادية والنفقات غير العادية:

يقصد بال**النفقات العادية:** تلك التي تتكرر بصفة دورية منتظمة في الميزانية العامة للدولة كل سنة مالية حتى وإن اختلفت قيمتها من وقت لآخر.

أما **النفقات غير العادية:** فهي تلك التي لا تتكرر بصورة عادية ومنتظمة في كل ميزانية مثل: النفقات الموجهة للكوارث الطبيعية.

4-حدود الإنفاق العام: يختلف حجم الإنفاق العام باختلاف عوامل الإيديولوجية من ناحية وحسب الاعتبارات الاقتصادية الأخرى من ناحية أخرى.

يتمثل أهمها فيما يلي:

-**قدرة الدولة المالية:** حيث تضع الإيرادات العامة الحد الأقصى لحجم النفقات العامة على المدى الطويل.

-**مستوى النشاط الاقتصادي:** تؤثر الظروف الاقتصادية التي يمر بها الاقتصاد الوطني أيضا في حجم النفقات العامة وحدودها وهذا حسب فترات الرواج والكساد ودرجات التدخل الحكومي.

-المحافظة على إستقرار قيمة النقود: حيث كلما استطاعت الدولة أن تحافظ على استقرار في قيمة النقود أدى ذلك إلى ثبات نسبي في النفقات العامة حيث إذا تدهورت أو انخفضت القيمة الشرائية للنقود فإن النفقات العامة سوف تزيد زيادة ظاهرية.

الفصل الثالث: مصادر إيرادات العمومية للدولة

في دراستنا لمصادر الإيرادات العمومية يتضح لنا وجود بعض الموارد المالية الخاصة بالدول الإسلامية وحدها وبعض الموارد المالية أو المصادر المالية الأخرى التي لا يجوز للدول الإسلامية الإلتجاء إليها إطلاقاً ومعنى مجموعة ثالثة من مصادر الإيرادات العمومية يمكن استخدامها لكل من الدول الإسلامية والدول غير الإسلامية وإن اختلفت أساليب التطبيق وشروطها.

1- الزكاة: ثاني العبادات الأربع في الإسلام تأتي في القرآن والسنة بعد فريضة الصلاة مباشرة ونادرا ما ترد إحداهما مستقلة عن الأخرى لقوله تعالى: "وأقيموا الصلاة وآتوا الزكاة" ولا يكتمل إيمان المرأ إلا بالزكاة فمن أنكرها فهو مشرك وهي نوعان:

زكاة الأموال: وتنقسم إلى: زكاة المال وزكاة الزرع وزكاة الأنعام.

زكاة الفطرة: واجبة على كل مسلم يملك ما يزيد عن قوت يومه.

ومصارف الزكاة محددة شرعا: ب 8 أوجه.

2- الغنائم والفيء: الأصل في الغنيمة أنها غنيمة حرب أو ما يستولي عليه المسلمون من غنائم نتيجة انتصارهم على العدو.

أما الفيء: هو كل ما وصل للمسلمين من غير قتال أو قهر.

ولا شك أن الغنيمة والفيء كمصدرين مهمين من مصادر إيرادات الدولة الإسلامية وضمحت أهميته في الأزمنة المعاصرة.

3- الضرائب: الضريبة هي فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم الممول بآدائها بدون مقابل وبغض النظر عن المنافع التي تعود عليه تحقيقا لأهداف المجتمع، وهي أفضل مصدر لتمويل الحاجات العامة للدولة وتحقيقها إلى جانب وظيفتها التمويلية أهدافا أخرى اقتصادية واجتماعية وسياسية.

4- الرسوم: هو مبلغ من المال تحده الدولة ويدفعه الفرد في كل مرة تؤدي إليه خدمة معينة أو يطلبها بنفسه تعود عليه بنفع خاص وتنطوي في نفس الوقت على منفعة عامة غالبا وهذا ما يميز الرسم عن الضريبة.

5- الإتاوة: هي مبلغ من المال تحده الدولة ويدفعها بعض الأفراد، طبقة ملاك العقارات مقابل عمل عام قصدية المصلحة العامة فعاد عليهم علاوة على ذلك بمنفعة خاصة، تمثلت في ارتفاع القيمة الرأسمالية لعقاراتهم.

6- إيرادات الدولة من ممتلكاتها: القاعدة العامة أن الدولة تمتلك كل شيء داخل حدودها السياسية ليس له مالك خاص فهي تمتلك الأراضي بكافة أنواعها والغابات والمناجم وجزء من البحار والمياه الإقليمية والأنهار. وقد ترى الدولة تحقيقا لأهداف المجتمع أن تنشأ وتمتلك أو تدير بعض المشروعات الزراعية والصناعية والتجارية والخدمية وتحصل على العديد من الإيرادات التي تدرها هذه الممتلكات.

7-الهبات والهدايا: قد تتلقى بعض الحكومات من حين لآخر بعض الهدايا والتبرعات من مواطنيها بغية المساعدة في تمويل النفقات العامة، وينظر كثير من العلماء إلى هذه الهدايا والتبرعات على أنها ضرائب كانت مستحقة على الممول واستطاع أن يتهرب منها ولما استيقظ ضميره أو لأهداف أخرى سارع في إرسالها في صورة تبرعات وهدايا، وتميز بقلّة حصيلتها وعدم ضمان دوريتها وهذا يجعل من الصعب الاعتماد عليها كمصدر من مصادر الإيرادات العامة.

8-المنح والإعانات الأجنبية: قد تتعلق بعض الحكومات وخاصة دول العالم الثالث (الدول النامية) من حين لآخر بعض المنح والإعانات من الدول الأجنبية.

9-الغرامات: الغرامة عقوبة مالية رادعة تفرض على مرتكبي المخالفات القانونية، والأصل في الغرامة هو توقيع الجزاء دون النظر إلى حصيلتها كمورد من الموارد المالية.

10-القروض العامة: إذا ما زادت نفقات الدولة عن إيراداتها تلجأ الدولة إلى الاقتراض لسد العجز في ميزانياتها، فالقرض هو مبلغ من المال تستدينه الدولة من المقرضين لفترة محددة أو غير محدودة وتستعين بحصيلته في تغطية بعض أنواع النفقات.

11-الإصدار النقدي: قد تلجأ الدولة لتمويل نفقاتها عن طريق طبع ما تحتاج إليه من أوراق نقدية، فالدولة بما لها من سلطة السيادة تستطيع إصدار الأوراق النقدية وإعطائها قوة إبراء الديون.

12-اليناصيب العامة: من أشهر وأحسن أنواع الإيرادات للدول غير الإسلامية، لأنها تستخدم الأموال الناتجة عن ميل الكثير من الأفراد إلى المراهنات وألعاب القمار لصالح المجتمع، فقد تلجأ الدولة إلى إصدار اليناصيب واستغلال حصيلته لإنفاقها في سبل أكثر رشدا لتحقيق الصالح العام للمجتمع.

الفصل الرابع: الموازنة العمومية وأصولها العلمية

ارتبط مفهوم ومضمون الميزانية (الموازنة) العمومية للدولة بتطور مفهوم ومضمون علم المالية العمومية، والذي ارتبط بدوره بتطور دور الدولة في النشاط الاقتصادي. وبصفة عامة فإن الأصول التاريخية للميزانية العمومية للدولة ترجع إلى 'عرف تاريخي يتطلب ضرورة الموافقة المسبقة للشعب على كيفية جباية إيرادات الدولة، وكيفية إنفاق ما تم تحصيله من إيرادات على أوجه ومجالات وبرامج إنفاقية محددة. وبمعنى أكثر تحديدا ألا تفرض ضريبة إلا بقانون يوافق عليه ممثلو الشعب، كما لا تنفق الأموال العامة إلا بعد مناقشتها بواسطة ممثلي الشعب أيضا.

1. مفهوم ميزانية الدولة:

الميزانية هي التعبير المالي لبرنامج العمل المعتمد الذي تعتمده الحكومة تنفيذه في السنة القادمة تحقيقا لأهداف المجتمع.

ومن هذا التعريف يتضح لنا:

أولا: إن الميزانية هي التعبير المالي لبرنامج العمل الحكومي:

فالميزانية ما هي إلا انعكاس لدور الدولة في النشاط الاقتصادي ولقد تتابع التغيير في هذا الدور يتطور الفكر المالي على مر العصور. وكان من الطبيعي إذن أن يتبع هذا التطور في دور الدولة تطورا مماثلا في مفهوم الميزانية ودورها في النشاط الاقتصادي.

1- في ظل الفكر الكلاسيكي: ساد الاعتقاد بقدرة القطاع الخاص إذا ما توافرت له الإمكانيات اللازمة على تحقيق التوازن المستقر تلقائيا عند مستوى التوظيف الكامل وقد آمنوا بأفضلية القطاع الخاص في إدارة النشاط الاقتصادي، ولم تكن هذه الإمكانيات في نظرهم سوى ضمان عدم تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، وقد كان الفكر الكلاسيكي يصر على تحديد أوجه الإنفاق العام في أضيق الحدود وعلى أن يكون تدخل الدولة لإنجاز هذا الدور تدخلا حياذيا لا يؤثر بأي صورة من الصور على نشاط وقرارات القطاع الخاص، ولضمان ذلك طالبوا بضرورة توازن الميزانية سنويا.

إذن كانت الميزانية في ظل هذا الفكر لا تعدو أن تكون مجرد "بيان حسابي تقديري متوازن" عن متطلبات الدولة (أو التاج) الاتفاقية ووسائل تدبير الأموال اللازمة لهذا الأنفاق خلال فترة مقبلة "دون مراعاة لأي من المتغيرات الاقتصادية أو الاجتماعية سواء على المستوى القومي أو المستوى العالمي.

2-وعند انتشار الفكر المالي الحديث "تغيرت النظرة لتلغي فكرتي التدخل الحياذلي للدولة ومبدأ توازن الميزانية. ولتلقي على الدولة مسؤولية التدخل في النشاط الاقتصادي بكل ما يتاح لها من أسلحة السياسات الاقتصادية لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وتصبح الميزانية هنا هي:

"التعبير المالي للخطة السنوية التي تمثل خطة العمل الفعلية للسنة القادمة".

ثانيا: إنها برنامج العمل الذي تعترم الحكومة تنفيذه في السنة القادمة:

فهي برنامج عمل تلتزم الحكومة بتنفيذه في السنة المقبلة وتبنى على دراسات مستفيضة، وهي تعبير عن برنامج عمل يتعلق بالمستقبل، ومن ثم فهي تقدير عما تعترم الحكومة إنفاقه وما تتوقع تحصيله من إيرادات خلال السنة القادمة.

ثالثا: إنها برنامج لتحقيق أهداف المجتمع:

فلا بد من تحديد واضح للأهداف التي يعد البرنامج من أجلها والتي يسعى إلى تحقيقها فالميزانية كسياسة اقتصادية متكاملة تتأثر بمتغيرات الاقتصاد الوطني والعالمي وتؤثر فيها ومن ثم يصبح تقييم الميزانية وهنا بقدرتها وأفضليتها في تحقيق أهداف المجتمع.

رابعا: أنها برنامج العمل المعتمد:

فهي معتمدة من طرف السلطة التشريعية، وقبل ذلك فهي لا تعدو أن تكون مشروع واقتراح بميزانية، فاعتماد السلطة التشريعية للميزانية هو إقرار وموافقة من ممثلي الشعب على أن تنفذ هذه السياسات والبرامج الواردة في الميزانية تنفيذا سليما سوف يساعد على تحقيق أهداف المجتمع.

خامسا: إنها برنامج عمل للسنة القادمة:

من الممكن وضع ميزانية الدولة لأي فترة زمنية وفي الظروف العادية فقد استقر الرأي في جميع الدول على اعتبار السنة هي الفترة الطبيعية لإعداد الميزانية. ونظرا لضخامة الجهد والوقت المبذول في إجراءات تقدير وإعداد الميزانية يجعل من العسير عملا ومن الإسراف تكلفة تكرار هذه العملية على فترات قصيرة من الزمن، والسنة هي الفترة التي اتخذتها كافة المشروعات حدا طبيعيا لإعداد ميزانياتها واحتساب نتائج أعمالها وتحديد أرباحها ولاحتوائها على كل الفصول.

وهذه الأركان الخمسة يجب توافرها مجتمعة في ميزانية الدولة. وتختلف الميزانية العامة للدولة عن كل من ميزانية المشروع والحساب الختامي للدولة كما يلي:

ميزانية المشروع: هي تعبير عن المركز المالي الحقيقي للمشروع في لحظة معينة.

الحساب الختامي للدولة: عبارة عن كشف مسجل فيه كافة المبالغ الفعلية التي أنفقتها الدولة وكافة المبالغ الفعلية التي قامت الدولة بتحصيلها خلال السنة المنصرمة متبعا في هذا التسجيل نفس التبويبات والتقسيمات المتبعة في ميزانية الدولة.

والفرق بينه وبين الميزانية:

في الميزانية تكون الأرقام الواردة فيها تقديرية أما في الحساب الختامي تكون الأرقام فعلية.

2. مراحل إعداد ميزانية الدولة: "دورة الميزانية العمومية"**أولا : مرحلة التحضير والإعداد**

يقتصر حق تحضير وإعداد الميزانية العمومية على السلطة التنفيذية وحدها، وعليها تقع مسؤولية تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية. وتتولى الحكومة مهام تحضير وإعداد الميزانية وتبدأ هذه المرحلة عادة على مستوى أصغر الوحدات الحكومية حيث تتولى كل مصلحة أو هيئة أو مؤسسة عامة إعداد تقديراتها لما يلزمها من نفقات وما تتوقع أن تحصل عليه من إيرادات خلال السنة المالية المطلوب إعداد ميزانياتها.

وفي مرحلة التحضير والإعداد للميزانية تسترشد الحكومة بمجموعة من المبادئ العامة وهي: مبدأ السنوية، مبدأ الوحدة، مبدأ العمومية، مبدأ توازن الميزانية، فأما مبدأ السنوية فهو أحد أركان تعريف الميزانية وأما مبدأ توازن الميزانية فقد انعدمت أهميته مع تطور الفكر المالي. والمبدأين الباقيين هما أهم المبادئ في الوقت الحالي.

1-مبدأ الوحدة:

ويقصد بوحدة الميزانية أن يتم إعداد وتقديم مشروع الميزانية كوحدة واحدة متكاملة تضم كافة التقديرات لإيرادات ونفقات كافة وحدات وفروع الدولة، فالالتزام بهذا المبدأ هو الوسيلة الوحيدة لكي تصبح ميزانية الدولة تعبير عن برنامج عمل متكامل لتحقيق أهداف المجتمع.

ونتيجة لتطور الحكومة ونشاطاتها الاقتصادية ظهرت عدة أنواع من الميزانيات والحسابات التي قد تشكل خروجاً عن مبدأ الوحدة إذا ما أسيئ استخدامه، وأهم هذه الأنواع هي:

أ-الميزانيات الملحقة:

توجد بعض المصالح والهيئات العامة التي تتولى القيام بنشاطات اقتصادية والتي قد يستدعي حسن سير العمل بها منحها استقلالاً مالياً وإدارياً يحررها من تطبيق اللوائح والقوانين التي تخضع لها المصالح الحكومية، ولما كانت هاته الهيئات لا تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة فقد رأت الكثير من الحكومات مواجهة هذا التطور بإعداد ميزانية خاصة لكل هيئة من هذه الهيئات بحيث لا ترتبط بميزانية الدولة إلا برصيد الفائض أو العجز الذي يظهر ضمن إيرادات أو نفقات الوزارة التابعة لها هذه الهيئة، أما إيرادات ونفقات هذه الهيئة فلا يظهر إلا في ميزانياتها الخاصة والتي تلحق بميزانية الدولة، ويعتبر اعتماد ميزانية الدولة بأرصدة العجز أو الفائض المدرجة في ميزانيات الوزارات التابعة لها هذه الهيئات اعتماداً لهذه الميزانيات الملحقة.

ب-الميزانيات المستقلة:

وهي ميزانيات المشروع والمرافق العامة التي تتمتع بشخصية معنوية مستقلة مما يترتب عليه قيامها بإعداد حساباتها وميزانياتها المستقلة والمنفصلة تماماً عن ميزانية الدولة وتبلغ هذه الميزانية مداها في الخروج على مبدأ الوحدة عندما لا ينص على عرضها على السلطة التشريعية لاعتمادها كما هو الحال في فرنسا.

ج-الحسابات الخاصة على الخزنة:

يتطلب حسن سير العمل قيام الوحدة الحكومية بتحصيل مبالغ تعد بطبيعتها من الإيرادات العامة و/أو صرف مبالغ لا تعد بطبيعتها من النفقات العامة، ومن الطبيعي إذن أن لا تدرج هذه المبالغ في ميزانية الدولة حتى لا تتضخم أرقام الإيرادات والنفقات تضخماً لا يعبر عن الحقيقة، ولإثبات هذه المبالغ تستعمل مجموعة من الحسابات الوسيطة يطلق عليها اسم الحسابات الخاصة على الخزنة.

2-مبدأ العمومية:

يقضي مبدأ العمومية بأن تظهر تقديرات كافة الإيرادات والنفقات العامة تفصيليا في ميزانية الدولة دون إجراء مقاصة بين الإيرادات والنفقات التي تصرف في سبيل تحصيلها ودون إجراء أي مقاصة بين المبالغ المقدر إنفاقها وما تدره هذه النفقات من إيرادات والالتزام بهذا المبدأ يتيح لكل من السلطة التنفيذية والتشريعية الوقوف على كافة المبالغ التي تنفقها أو تحصلها الوحدات الحكومية، فنستطيع بذلك مراقبة الإنفاق الحكومي ومقارنة الإسراف وتقييم الأداء والعمل على رفع الكفاءة الإنتاجية.

وللمساعدة في تحقيق أهداف مبدأ العمومية وإتاحة الظروف المهيئة لفاعليته يقتضي الأمر من الحكومة مراعاة قاعدتين فرعيتين في إعداد وتحضير ميزانية الدولة هما:

1-قاعدة عدم تخصيص إيرادات الضرائب: وتعني هذه القاعدة ألا يخصص نوع معين من أنواع الضرائب للإنفاق منه على وجه معين من أوجه النفقات.

2-قاعدة تخصيص النفقات: وتعني هذه القاعدة أن يتم إعداد وتحضير واعتماد الميزانية على أساس مبالغ محددة لكل وجه من أوجه الإنفاق العام.

3-طرق التقدير وأساليبه:

لما كانت الميزانية بطبيعتها تقدير للمبالغ التي ينتظر إنفاقها وتلك التي يتوقع تحصيلها خلال سنة مالية مقبلة، كانت طرق التقدير وأساليبه من أهم خصائص مرحلة التحضير وأصعب متطلباتها، بالنسبة للنفقات تتخذ المؤشرات الواردة بمنشور وزير المالية أساسا لرسم برنامج الوحدة الحكومية ثم تقدر المصروفات اللازمة لتنفيذ هذه البرامج، أما بالنسبة لتقدير الإيرادات العامة المتوقعة خلال السنة المالية المقبلة فالأمر أكثر صعوبة وتعقيدا إذا يقتضي الأمر هنا التنبؤ بكافة المتغيرات الاقتصادية تمهيدا لتجديد الأوعية الضريبية المختلفة للفترة المقبلة ومن أشهر الطرق المستخدمة في هذا المجال طرق التقدير الآلي وطرق التقدير المباشر.

ثانيا: مرحلة الاعتماد

إن مرحلة الاعتماد كانت وستظل دائما من اختصاص السلطة التشريعية دون منازع فعلى السلطة التشريعية بحكم كونها ممثلة للشعب تقع مسؤولية التحقق من سلامة البرامج والسياسات الحكومية عن طريق اعتماد مشروع الميزانية ومتابعة تنفيذها للتأكد من حسن الأداء باستخدام أساليب الرقابة المالية.

ومن القواعد العامة التي جرى عليها العرف في معظم الدول أن تبدأ السلطة التشريعية بمناقشة جانب النفقات العامة واعتمادها أولاً حتى تتمكن من تقييم برامج الإنفاق على أساس الخامات العامة وأهمية كل منها دون أن تتأثر أو تنقيد بجانب الإيرادات، فإذا ما انتهت من جانب النفقات العامة انحصرت مناقشتها لمقترحات الإيرادات في عقد مفاضلات بين البدائل لتمويل هذا البرنامج الإنفاقي. وعلى أثر اعتماد السلطة التشريعية لمشروع الميزانية يصدر بها قانون يجيز للحكومة تنفيذها ويجب أن يتم ذلك قبل بداية السنة المالية، فإذا ما تأخرت في إصدار قانون ربط الميزانية وبدأت السنة المالية الجديدة كان من الضروري اللجوء إلى بعض الإجراءات المؤقتة لضمان استمرار العمل في الدولة، وهذه الإجراءات تختلف من دولة لأخرى.

ثالثاً: مرحلة التنفيذ

وفي هذه المرحلة تقوم الحكومة بتنفيذ الميزانية فتتولى الوزارات والمصالح والهيئات المختلفة القيام بالبرامج والمشروعات وتسيير الخدمات التي اعتمدتها السلطة التشريعية، مراعية في ذلك ارتفاع الكفاءة الفنية للتنفيذ وانخفاض تكاليفه، كما تتولى المصالح المعنية تحصيل الضرائب والإيرادات المقررة، باذلة كل إمكانياتها في سبيل منع التهرب الضريبي وانخفاض تكاليف الجباية، ولا تقتصر مهمة تنفيذ الميزانية على مجرد تحصيل الإيرادات ودفع المصروفات التي أدرجته في الميزانية العامة بل عليها أن تتبع آثار هذه العمليات على الاقتصاد الوطني، وأن تراقب اتجاهاتها نحو الأهداف الاقتصادية المنشودة حتى تستطيع في الوقت المناسب تعديل سياساتها الإنفاقية والإيرادية إن لزم الأمر.

رابعاً: مرحلة المراجعة والرقابة

استأثرت مرحلتى الإعداد والاعتماد على جل اهتمام العلماء في الحقبة الأولى من تاريخ أنظمة الميزانية، واشتدت المناقشات حول توزيع مسؤوليات الإعداد وإجراءات الاعتماد بين الهيئات التنفيذية والتشريعية، وقبعت مرحلتى التنفيذ والمراجعة لا خلاف ولا جدال عليهما، وكانت النظرة إلى مرحلة المراجعة والرقابة في هذه الفترة غاية في البساطة وتركز الهدف منها في فحص الحسابات العامة فحصاً حسابياً ومراجعتها مراجعة مستندية دقيقة للتأكد من مطابقتها للأصول العلمية للمحاسبة والتحقق من صحة تطبيق القوانين واللوائح.

ومع ازدياد دور الدولة في النشاط الاقتصادي وما تبع ذلك من ضرورة متابعة الأموال العامة ومراقبة استخدامها، بدأ الاهتمام بتطوير مرحلة المراجعة والرقابة لكي تتماشى مع المهام الجديدة التي أُلقيت على عاتقها، واتسع نطاق هذه المرحلة لتشمل إلى جانب الرقابة الحسابية رقابة تقييمية تتخذ من التحليل العلمي والدراسة الفنية الفاحصة أداة لتقييم الأداء ورفع الكفاءة وتوجيه الموارد إلى أحسن استخداماتها.

3. تقسيمات وتبويات الميزانية العمومية للدولة :

سنستعرض في مايلي بإيجاز أهم أنواع تقسيمات الميزانية العمومية حتى يتضح لنا مضمون كل نوع من أنواع التبويات والغرض أو الأغراض التي يستطيع أن يخدمها.

أولاً: التقسيمات التقليدية

(1) التقسيم الوظيفي:

يقصد بالتقسيم الوظيفي تصنيف جميع النفقات العمومية ثم تبويبها في مجموعات متجانسة بحيث تخصص كل مجموعة لوظيفة معينة من وظائف الدولة، فمثلاً يقسم جانب النفقات في الميزانية العمومية للدولة على النحو التالي:

- الدفاع
- الأمن الداخلي
- العدالة
- الشؤون الخارجية
-الخ

فالمعيار المتبع في هذا التقسيم هو نوع الوظيفة أو الخدمة التي ينفق المال العام من أجلها بغض النظر عن الوحدة أو الجهاز الحكومي الذي يقوم بالإنفاق أو طبيعة الأشياء المقننة بهذا الإنفاق.

أما الإيرادات العمومية في الميزانية فلا يمكن تقسيمها تقسيماً وظيفياً يتمثل مع التقسيم الوظيفي لجانب النفقات العمومية تطبيقاً لقاعدة عدم تخصيص إيرادات الضرائب، وبالتالي نكتفي بتقسيمها تقسيماً يتمشى مع الغرض الأساسي للتقسيم الوظيفي وهو نشر بيانات الميزانية العمومية للدولة بطريقة واضحة ومختصرة تسهّل على غير المتخصص فهمها ، مثال

- الضرائب على العقارات الزراعية
- الضرائب على العقارات المبنية
- الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيينالخ

هذا التقسيم يجعل من السهل على المواطن العادي الوقوف على الكثير من المعلومات العامة للنشاط الحكومي وإدراك مضمون الميزانية وحجم القطاع العام وأهميته في الاقتصاد الوطني.

(2) التقسيم الإداري:

ويتخذ هذا النوع من التقسيمات الوحدة الحكومية (الوزارة، الهيئة، ..) معيارا لتصنيف بنود النفقات والإيرادات العامة، ومن ثم فإن هذا النوع من التقسيم ما هو إلا انعكاس للهيكل الإداري للدولة وتنظيماته.

وله مزايا عديدة خاصة إذا تم إدماجه مع التقسيم النوعي، فالتقسيم الإداري والنوعي للنفقات والإيرادات، يجعل في مرحلة تحضير الميزانية العمومية الوحدات الحكومية المختلفة أكثر قدرة على معرفة احتياجاتها وتقدير إيراداتها خلال السنة المالية المقبلة.

(3) التقسيم النوعي:

في هذا النوع من التقسيم تصنف النفقات العمومية لكل وحدة حكومية وفقا للشئ (المادة أو الخدمة) الذي سينفق عليه الأموال العامة للدولة، وهو يعمل إلى جانب التقسيم الإداري.

ثانيا: التقسيمات الحديثة

(1) ميزانية الأداء:

تتلخص فكرة ميزانية الأداء في إعادة تقسيم جانب النفقات العامة للميزانية بحيث تظهر ما ستجزه الدولة من أعمال وليس ما ستشتريه الدولة من سلع وخدمات، وبالتالي فإن الاهتمام في ميزانية الأداء لا يوجه في المقام الأول الى تحديد عناصر الانتاج المستخدمة بكل وحدة إدارية بل إلى المنتج النهائي نفسه. وميزانية الأداء تهدف أساسا إلى الترشيد العلمي لإدارة الوحدات الصغيرة في التنظيم الحكومي.

ولكي يتم تطبيق ميزانية الأداء فإن الأمر يستدعي:

أولاً: تحديد وحدات المنتج النهائي (وحدات الأداء) لكل وحدة حكومية حتى يتم ربط عناصر النفقات بها.

ثانياً: إيجاد طريقة علمية يتم بموجبها توزيع جميع النفقات العامة الضرورية على وحدات الأداء، وهنا تكمن أهم الصعوبات التي تقف عقبة في سبيل الأخذ بميزانية الأداء وخاصة في قطاع الخدمات، ومن الصعب أيضاً اختيار وحدات للأداء لبعض الأنشطة الحكومية، وإذا ما افترضنا التغلب على مشاكل الاختيار يعترض طريقنا مشكلة أخرى هي مشكلة تخصيص بنود النفقات العامة إلى وحدات الأداء لقياس تكلفة الاتجار وكذلك من الصعوبات الرئيسية التي تواجه تطبيق ميزانية الأداء صعوبات مرحلة الانتقال.

(2) ميزانية التخطيط والبرمجة:

ونظرا للصعوبات التي واجهت تطبيق فكرة ميزانية الأداء على كافة المصالح والإدارات الحكومية، فقد نادى البعض بالاكْتفاء بمرحلة سابقة على وحدة الأداء والوقوف مرحليا عند ميزانية البرامج، ومن هذا ظهرت الدعوة إلى تطبيق ميزانية التخطيط والبرمجة.

واهتمام ميزانية التخطيط والبرمجة يظل قائما على النشاط أو البرنامج الذي تعتمزم الدولة تنفيذه تحقيقا لأهداف الخطة والتي هي بدورها تحقيقا لأهداف المجتمع، فيبدأ التقسيم أساسا مرتكزا على خطة معتمدة، وتقوم الإدارة المختصة بالمفاضلة بين البرامج البديلة على مستويات الوحدات العليا في التنظيم الإداري، ومن الطبيعي أن تختلف البرامج البديلة التي يتم المفاضلة بينها باختلاف مستوى الوحدة في التنظيم الإداري.

إلا أن فكرة ميزانية التخطيط والبرمجة لم تحضى بحظ أوفر في التطبيق من فكرة ميزانية الأداء فسرعان ما ظهرت المشاكل والانتقادات وانحصرت المشاكل التي صادفت تطبيقها في ثلاثة أمور:

-صعوبة تحديد أهداف بعض الوحدات الإدارية بدقة الأمر الذي يجعل عملية المفاضلة والاختيار بين البدائل غاية في الصعوبة.

-إن اتخاذ القرار السليم في المفاضلة بين البرامج البديلة يقتضي تقديرات دقيقة للمنافع والتكاليف المتوقعة من كل برنامج من البرامج البديلة.

-مشاكل تتعلق بالقوى العاملة في هذا المجال من حيث إقناعهم أولا بجدوى ومزايا استخدام ميزانية التخطيط والبرمجة لضمان تعاونهم وعدم عرقلتهم للنظام حفاظا على مناصبهم ونفوذهم، ومشاكل تدريبهم وتطويرهم لتصبح لديهم الخبرة لتطبيق هذا النظام.

(3) الإدارة بالأهداف:

وعندما اختفت ميزانية التخطيط والبرمجة نظرا للصعوبات التي واجهتها قدم العلماء فكرة الإدارة بالأهداف كبديل لكي تستخدم في إعداد وتحضير ميزانية الدولة وهي شائعة الاستخدام في قطاع الأعمال الخاص، والفكرة سهلة في شرحها وصعبة في تطبيقها. فهي تتطلب أن يتم تخصيص اعتمادات الميزانية وفقا للأهداف الفرعية التي تسعى كل إدارة أو مصلحة حكومية إلى تحقيقها، وهذا يقتضي أن تقوم الإدارة العليا للوحدة الحكومية بتحديد أهدافها أولا، ثم يقوم كل رئيس قسم أو إدارة بتحديد النتائج التي يعتمزم تحقيقها خلال العام المالي القادم، ثم يتم تحديد الاعتمادات المطلوبة وفقا لهذه النتائج المستهدفة.

ولكن التطبيق العلمي لفكرة الإدارة بالأهداف قد أثبت وجود نفس المشاكل، والعقبات التي اعترضت كل من ميزانية الأداء وميزانية التخطيط والبرمجة، إضافة إلا أن تحديد الأهداف والنتائج التي تسعى الإدارات الحكومية لتحقيقها كثيرا ما يكون من أصعب الأمور.

4) الميزانية ذات الأساس الصفري:

من أحدث تقسيمات الميزانية، وقد بدأت فكرة هذه الميزانية في أوائل السبعينات، والميزانية ذات الأساس الصفري هي محاولة تهدف أساسا إلى تطوير تقسيمات الميزانية التقليدية بهدف التوصل إلى استخدام الأموال العامة استخداما أفضل وتحقيق أكبر قدر ممكن من أهداف المجتمع في ظل الإمكانيات المتاحة. وتبدأ مرحلة إعداد الميزانية ذات الأساس الصفري بتحديد الأهداف التي ينبغي على الحكومة أن تسعى لتحقيقها في الأجل القصير وبصفة خاصة في السنة القادمة ثم تحديد أكفا البرامج التي يمكنها تحقيق هذه الأهداف ومقارنة البرامج القائمة تحت التنفيذ بهذه البرامج المقترحة بغض النظر عن المرحلة التنفيذية التي وصلت إليها البرامج القائمة، ويقتضي ذلك ضرورة أن يتم تحليل البيانات ودراسة جدوى وتقييم كافة الأنشطة والبرامج سنويا على اعتبار أنها أنشطة وبرامج جديدة.

إن المشاكل التي تواجه تعميم تطبيق الميزانية ذات الأساس الصفري تتشابه مع تلك التي تواجه ميزانية الأداء، ولكن الميزانية ذات الأساس الصفري تتميز عن ميزانية الأداء بإمكانية تطبيقها بأسلوب مبسط يكتفي في المراحل الأولى من استخدامه على الأقل بمجرد إعادة النظر وإعادة المناقشات في جدوى النشاط على أساس البدء من الصفر دون التقيد بالارتباطات السابقة.

وباستعراض أنواع التقسيمات السابقة للميزانية والأغراض التي يخدمها كل نوع فإننا نجد أنه من الممكن تقسيم الميزانية بطريقة مركبة تجمع الكثير من المزايا التي ينفرد بها كل تقسيم على حدة.

وفكرة هذا التقسيم تبدأ بتحديد الأهداف الرئيسية ثم تقسيم جميع نشاطات القطاع العام تقسيما وظيفيا، وتنقسم كل وظيفة بدورها إلى البرامج الخاصة بها وهذه البرامج تقسم تقسيما إداريا حسب الوحدات الحكومية التي تشترك في تنفيذ البرنامج، ثم تقسم الوحدات الإدارية بدورها وفقا لأحداث التقسيمات الحديثة تبعا لإمكانيات التطبيق وأخيرا يندرج التقسيم النوعي تحت وحدة التقسيم المستخدمة.

إلا أنه يلاحظ أن ميزانية الوحدة الإدارية هنا ستظهر متفرقة على عدد البرامج التي تشترك الوحدة في تنفيذها، ومع ذلك فإن هذا العيب هو انعكاس للتطورات العلمية الحديثة التي تنادي بترشيد قرارات السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية.

4. الرقابة المالية:

إن أساليب الرقابة المالية كثيرة ومتنوعة بل وتختلف أشكال كل نوع منها ونطاقها باختلاف الدول، ومع ذلك فإننا نستطيع أن نقسم أنواع الرقابة المالية من حيث الجهة التي تتولى مهمة الرقابة إلى رقابة داخلية ورقابة خارجية، ومن حيث التوقيت الزمني إلى رقابة سابقة ورقابة لاحقة ومن حيث نوعية الرقابة إلى رقابة حسابية ورقابة تقييمية.

❖ فأما من حيث الجهة التي تتولى الرقابة فنجد:

1- الرقابة الداخلية:

هي تلك التي تتم من داخل السلطة التنفيذية نفسها، حيث يقوم بعض موظفي الحكومة بمراقبة موظفي الحكومة الآخرين وهي لذلك قد تسمى رقابة ذاتية أو رقابة إدارية

2- الرقابة الخارجية:

ففي تلك التي يعهد بها إلى هيئات مستقلة وغير خاضعة للسلطة التنفيذية، وتنقسم بدورها إلى:

أ- رقابة قضائية: حيث تتولى هيئة قضائية فحص الحسابات واكتشاف المخالفات المالية وحوادث الغش والسرقة. وقد يعهد إليها بمحاكمة المسؤولين عن المخالفات المالية وإصدار العقوبات المنصوص عليها.

ب- رقابة تشريعية: وهي تلك التي تتولاها الهيئة التشريعية بما لها من سلطة مطلقة في الرقابة المالية، وتتم بطرق مختلفة، فقد تتم الرقابة عن طريق الهيئة التشريعية مباشرة أثناء السنة المالية أو بعد فحصها للحساب الختامي عن طريق استجواب وسؤال، الوزراء كممثلين للسلطة التنفيذية.

❖ وأما من حيث التوقيت الزمني فنجد أن الرقابة المالية تنقسم إلى:

1- رقابة سابقة:

حيث تتم عمليات المواجهة والرقابة قبل الصرف ولا يجوز لأي وحدة تنفيذية الارتباط بالتزام أو دفع أي مبلغ قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة بالرقابة قبل الصرف. ومن الواضح أن الرقابة السابقة إذا نفذت بنجاح تمنع ارتكاب المخالفات المالية ولذلك يسميها البعض الرقابة الوقائية أو الرقابة المانعة.

ومع ذلك فلا يخلو أسلوب الرقابة السابقة من عيوب فغالبا ما يصعب وفقا لهذا النظام مواجهة العملية المالية في مجموعها خاصة بالنسبة للارتباطات المالية الكثيرة. والمشروعات الاستثنائية وإنما تتم مواجهتها

كأجزاء متفرقة كما بدأ تنفيذ جزء منها ولا يعني هذا الانخفاض من أهمية الرقابة السابقة وإنما يعني ضرورة ترك الرقابة قبل الصرف إلى وحدات من داخل السلطة التنفيذية.

2-رقابة لاحقة:

وهي الرقابة التي تبدأ بعد انتهاء السنة المالية وقفل الحسابات واستخراج الحساب الختامي لها وهي لا تمثل جانب النفقات فقط كما هو الحال بالنسبة للرقابة السابقة ولكنها تمتد لتشغل جوانب الإيرادات العامة. للتأكد من تطبيق السلطة التنفيذية للقوانين وعدم تقاعسها عن تحصيل الضرائب المفروضة وأن كل ما حصل قد ورد بالفعل إلى خزانة الدولة.

وأسلوب الرقابة اللاحقة يتفادى ما في أسلوب الرقابة السابقة من عيوب حيث يسهل مواجهة جميع أفراد الهيئة الواحدة ومراجعتها مراجعة دقيقة والكشف عن الاختلاسات والأخطاء الفنية، ولد غاب البعض على الرقابة اللاحقة أنها لا تمكن من اكتشاف المخالفات المالية أو الغش والاختلاس إلا بعد أن تكون الأموال العامة قد أنفقت فعلا في فترات كانت تقلل من المخالفات المالية لا تمنع من ارتكابها.

❖ وأما من حيث نوعية الرقابة فإننا نستطيع أن نفرق بين:

1-الرقابة الحسابية:

والرقابة الحسابية هي الرقابة التقليدية التي تقتصر على مواجهة الدفاتر الحسابية ومستندات الصرف والتحصيل، ومدى تطابق الصرف للاعتمادات الممنوحة لكل بند من بنود الموازنة العامة. وتهدف إلى بذل أقصى جهد لاكتشاف الأخطاء المنبثقة والغش والتزوير والمخالفات المالية.

2-الرقابة التقييمية:

هي تلك التي لا تقتصر على التأكد من سلامة الدفاتر والمستندات الحسابية وصحة تطبيق القوانين واللوائح المالية فحسب ولكنها تتجاوز كل ذلك في محاولة تقييم النشاط الحكومي نفسه، فهي تبحث عن مدى تحقيق أهداف الميزانية وبالتالي مدى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع.

وتعتبر الرقابة التقييمية من أحدث أساليب الرقابة المالية وهي تتطلب تطبيق ما وضع في الميزانية نصا وروحا، فهذا يعني به رقابة حسابية وروحا تعني هل حققت الهدف من وضع الميزانية وهما مكملتان لبعض (التوفير والرقابة).

5. عجز الميزانية وعلاجه:

العجز والفائض هو نتيجة الفرق ما بين جانبي الإيرادات والنفقات فإذا زادت الإيرادات يوجد الفائض وإذا انخفضت يوجد العجز.

كما أن المفهوم الموسع للعجز مساويا للفرق من جملة إيرادات الحكومة والقطاع العام من جهة، وجملة نفقات كافة الأجهزة الحكومية من جهة أخرى .

يتم علاج عجز الميزانية عند العديد من علماء المالية العامة اعتمادا على أسلوبين:

1-أسلوب زيادة موارد الدولة:

وسنلقي الضوء على بعض مكونات الطاقة المالية وخاصة تلك التي يعتمد عليها لعلاج عجز الميزانية :

1. الضرائب:

بالنسبة للضرائب كأحد مصادر لتمويل العجز من عيوبه أنه قد يؤدي إلى تعدي حدود الطاقة الضريبية للمجتمع، وهذا يعني أن فرض المزيد من الضرائب يكون مصحوبا بالعديد من الآثار السلبية على حوافز العمل والادخار والاستثمار القومي، فإذا تعدت الدولة حدود العبء الضريبي الأمثل فإن فرض المزيد من الضرائب سوف يؤدي إلى نقص الناتج الوطني أو على الأقل عدم وصوله إلى أقصى مستوى له في ظل الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة.

2. الإصدار النقدي:

إن حصيللة الضرائب رغم تزايدها لا تواكب التزايد المستمر في الإنفاق العام والدليل على ذلك هو لجوء الدولة إلى الإصدار النقدي وبمعدلات مرتفعة لتمويل عجز الميزانية ويؤدي الاعتماد المتزايد على الإصدار النقدي في ظل انخفاض مرونة الجهاز الإنتاجي إلى المزيد من الضغوط التضخمية والتي ينشأ عنها العديد من الآثار السلبية، أهمها: زيادة قيمة مشتريات الدولة أي زيادة حجم الإنفاق العام وإضعاف الطاقة التمويلية للفرد، وانخفاض قيمة العملة الوطنية مقابل العملات الأجنبية، وإعادة توزيع الدخل في غير صالح أصحاب الدخل الثابتة وهكذا يؤدي الاعتماد على الإصدار النقدي لعلاج عجز الميزانية إلى مزيد من العجز.

3. القروض الخارجية:

إذا اعتمدت الدولة بدرجة كبيرة على التمويل الخارجي، تترتب على ارتفاع نسبة التمويل الخارجي تعميق حدة أزمة الدين الأمر الذي يسبب ضعف في الجدارة الائتمانية للدولة، ويجعلها تعاني صعوبات للحصول على مزيد من القروض الجديدة وصعوبات في خدمة القروض القائمة.

4. أدونات الخزانة:

إن أدونات الخزانة أو السندات الحكومية قدمت بديلا غير تضخمي لتمويل عجز الميزانية وعملت على كشف التكلفة الحقيقية للموارد المستخدمة في تمويل عجز الميزانية وهو ما يعد دافعا للحكومة على ترشيد الإنفاق العام. خاصة في الدول المتقدمة.

2- أسلوب تخفيض الإنفاق العام، وأوجه الإنفاق العام التي تم تحقيقها:

أ- تخفيض الإنفاق الرأسمالي لصالح الإنفاق الجاري:

فالحكومة عندما ترغب في ضغط الإنفاق العام تجد أنه من الأسر عليها تحقيق النفقات الرأسمالية مقارنة بالنفقات الجارية وهذه السياسة تؤدي إلى تأجيل علاج عجز الميزانية وترحيله للأجيال القادمة.

ب- تخفيض الإنفاق على المستلزمات السلعية والخدمية:

ويؤدي هذا إلى انخفاض نفقات الصيانة والإصلاح الأمر الذي يجعل بانهيار الرأسمال الاجتماعي وارتفاع تكاليف إعادة بناءه على حساب رفاهية الأجيال القادمة، وتدهور مستوى جودة الخدمات التي توجه إلى الطبقات الفقيرة والمتوسطة في المجتمع.

ج- تخفيض الإنفاق على قطاعات رأسمال بشري:

ويؤدي انخفاض الإنفاق على قطاعات التعليم والصحة والثقافة في دولة نامية إلى تدهور رأس المال البشري.

وهكذا يتضح عدم جدوى تخفيض الإنفاق العام على رأس المال الاجتماعي بشقيه المادي والبشري، إذ أن ذلك يتضمن انخفاضا في معدلات النمو الاقتصادي من ناحية وتدهور المستوى المعيشي للطبقات الفقيرة من ناحية أخرى.

3- ترشيد الإنفاق العام وعلاج مشكلات الميزانية:

وهكذا بعد تحديد جدوى الأساليب التقليدية لعلاج عجز الميزانية يمكن التذليل على أن ترشيد الإنفاق العام يعد أفضل أساليب لعلاج العجز بما يؤدي إليه من زيادة مساهمة الدولة في تعظيم رفاهية أفراد المجتمع وتجنب الآثار السلبية المصاحبة للأساليب التقليدية لعلاج عجز الميزانية.

وهو يتضمن الفعالية في تخصيص الموارد بين الدول والقطاع الخاص، وفعالية تخصيص الموارد وكفاءة استخدامها داخل قطاعات الدولة.

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية

المرسي السيد حجازي، **مبادئ الاقتصاد العام الموازنة العامة- الايرادات العامة- القروض** ، الناشر أليكس لتكنولوجيا المعلومات، الاسكندرية، مصر، 2008.

(1) المرسي السيد حجازي، **اقتصاديات المشروعات العامة النظرية والتطبيق جدوى المشروعات وتسعير منتجاتها وخصخصتها**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005.

(2) محمود حسين الوادي وزكرياء أحمد عزام، **المالية العامة والنظام المالي في الاسلام**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2000.

(3) محمود حسين الوادي وزكريا أحمد عزام، **المالية العامة والنظام المالي في الاسلام**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000

(4) محمد عبد العزيز عجمية وعبد القادر محمد عبد القادر عطية، **التاريخ الاقتصادي الحديث (العالم - مصر)**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، طبعة 2006

(5) محمد سلمان سلامة، **الإدارة المالية العامة**، دار المعترف للنشر والتوزيع، الاردن، 2015.

(6) محمد الصغير جاري، **اقتصاد عمومي مبادئ ومناهج في تخصيص الموارد**، م.ص.جاري للنشر، الجزائر، 2010

(7) فتحي أبو الفضل وآخرون، **دور الدولة والمؤسسات في ظل العولمة**، الناشر مكتبة الاسرة، مصر، 2004.

(8) سعيد عبد العزيز عثمان، **المالية العامة مدخل تحليلي معاصر**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2008.

(9) ريتشارد موسجريف وبيجي موسجريف، **المالية العامة في النظرية والتطبيق**، دار المريخ، 1992، السعودية.

(10) حامد عبد المجيد دراز، *مبادئ الاقتصاد العام*، مركز الاسكندرية للكتاب، الاسكندرية، مصر، 2001،

(11) حامد عبد المجيد دراز والمرسي السيد حجازي، *مبادئ المالية العامة*، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

12) Richard Musgrave et Peggy Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw Hill Higher Education, 1989 (1re éd. 1973)

13) John Fitzgerald Due, *Government finance: economics of the public sector*, Irwin\McGraw-Hill, 1981.

14) Harvey S.Rosen, *Public Finance, Fifth Edition*, Irwin\McGraw-Hill, New York, 1999.

15) Ronald C.Fisher, *State and Local Public Finance*, 3rd edition, Thomson South-western, United States, 2007.