العدد (٢٠) ديسمبر ٢٠٠١ - السنة السابعة

Kuwait 2001 الكويت
Arab Cultural Capital عاصمة الثقافة العربية

AL-MUHASIBOON

المحاسبون

دورية علمية متخصصة تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية

إعداد الجزء الأول من البرنامج التدريبي والتأهيلي للموسم 2002/ 2001

الإحتفال بالفعبقة الرمضانية والمسابقة الثقافية الرمضانية الأولى

- التوازن المحاسبي والمفاضلة الرياضية بين المحافظ الإستثمارية
- التجارب العالمية للإصلاح الضرائبي
- التحكيم الدولي في عقود الأشغال العامة
- التخطيط لعملية التدقيق وتضييق فجوة التوقعات

جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية

الإفتتاحية

جمعيات النفع العام الكويتية

جمعيات النفع العام الكويتية المتمثلة في المنظمات المهنية والاجتماعية والثقافية والدينية والإنسانية وغيرها، لا يخفى على أحد مدى أهمية ما تقدمه من خدمات ومنافع عامة تعود بخيرها على جميع أفراد المجتمع ومن ثم على بلدنا الحبيب الكويت.

ومؤخراً قد صدر قرار مجلس الوزراء الخاص بإخلاء أملاك الدولة لمنطقة الشويخ الشمالي التي يقطنها مجموعة كبيرة من جمعيات النفع العام الكويتية لا يقل عددها عن عشرة جمعيات مقابل إيجار رمزي.

حيث سيتم وفقاً لما هو مخطط تخصيص قسائم لتلك الجمعيات وباقي جمعيات النفع العام بمنطقة جليب الشيوخ، إلا أن إدارة أملاك الدولة قد باشرت من الآن اجراءات اخطار الجمعيات المعنية بإخلاء مقارها الحالية خلال فترة أقصاها سنة واحدة دون توفير وتجهيز البديل لتلك المقار.

وجميعنا يعلم ما تعانيه جمعيات النفع العام في سبيل أداء رسالتها وتحقيق أهدافها وخاصة فيما يتعلق بمقدراتها المالية، حيث أن الإعانة الحكومية السنوية لا تكفي لسد أوجه الانفاق المختلفة. فكيف إذن أن تواجه هذه الجمعيات زيادة تلك الأعباء الى حد لا يطاق؟ والمتمثلة في قيمة الإيجار السائد لأية مقار بديلة لحين تخصيص أماكن أخرى لتلك الجمعيات والتي ستستغرق دون شك مدة طويلة.

فإننا وجميع المخلصين للعمل الوطني والنفع العام نرجو ونأمل أن يتم النظر بعين الاهتمام والرعاية لتلك الجمعيات القائمة على خدمة المجتمع، وذلك بتوفير وتجهيز أماكن بديلة تتناسب مع أنشطتها العلمية والمهنية والثقافية والاجتماعية دون تحملها أية أعباء، مع إعطائها مهلة لعدة سنوات لحين الانتهاء من المقار البديلة، حتى يتسنى لها أداء رسالتها على أكمل وجه حفاظاً على المنفعة العامة وخدمة المجتمع.

رئيس التحرير

عبد اللطيف عبد الله هوشان الماجد

العـــدد (٣٠) - السنة السابعة
دورية علميـــة متـــخـــصـــصـــة تصـــدر
عن جـمـعـيـة المحـاسـبين والمراجـعين الكويتـيـة

المحاسبون

AL-MUHASIBOON

رئيس التحرير
The Editor-in-Chief
عبد اللطيف عبدالله هوشان الماجد
Abdul Lathif Abdallah Hoshan Al-Majed

سكرتير التحرير
Editing Secretary
علي محمد أحمد ندا
Ali Mohamed A. Nada

هيئة التحرير
The Board of Editors:
يوسف ابراهيم المزروعي
Yousif I. Al-Mazroi
عبدالعزيز منصور المنصور
Abdulaziz M.Al-Mansour
إياد عبدالله الرشيد
Eyad A. Al Rashaid

المستشارون
Consultants
د. محمود عبد الملك فخرا
Dr. Mahmoud A. Fakhra
د. مصطفى أحمد الشامي
Dr. Moustafa A. Al-Shami
أ. حسين شباب الديحاني
Hussain Sh. Al-Dehani

تصميم وتنفيذ
UNIEXPO
ت: 2420574/5/6 ف: 2442485

■ إحدى الدورات التدريبية

4

■ أخبار الجمعية

- استقبال الأمين العام للاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب.
- اعداد الجزء الأول من البرنامج التدريبي والتأهيلي للموسم التدريبي ٢٠٠٢/٢٠٠١ .
- رحلة العمرة .
- حفل الغبقة الرمضانية والمسابقة الثقافية الرمضانية الأولى.
- أعضاؤنا الجدد.
- أخبار هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون.

■ المراسلات
ترسل باسم رئيس تحرير مجلة المحاسبون ص.ب ٢٢٤٧٢ الصفاة الرمز البريدي ١٣٠٨٥ دولة الكويت برقيا: المراجعة دولة الكويت فاكس: ٤٨٣٦٠١٢ ٠٠٩٦٥
هاتف: ٤٨٤٩٧٩٩ - ٤٨٤١٦٦٢
موقع الجمعية على شبكة الانترنت :

■ Correspondence
Should be addressed to: The Editor-in-Chief, Al-Muhasiboon, P.O.Box 22472, Safat- 13085- State of Kuwait, Cable: Al Murajaa - State of Kuwait
Fax: 00965 4836012 Tel.: 4841662 - 4849799
http:\\www.kaas.net

■ الإعلانات
يتفق بشأنها مع ادارة جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية ص.ب ٢٢٤٧٢ الصفاة الرمز البريدي ١٣٠٨٥ دولة الكويت - برقيا: المراجعة - الكويت
فاكس: ٤٨٣٦٠١٢ - ٠٠٩٦٥
هاتف: ٤٨٤٩٧٩٩ - ٤٨٤١٦٦٢

■ Advertisements
Agreements in the regard should be made with the management of the Kuwait Accountants and Auditors Association.P.O.Box 22472, Safat - 13085 State of Kuwait. Cable : Al Murajaa - State of Kuwait Fax: 00965 4836012 Tel.: 4841662- 4849799

Issue No. (20) - year 7
A Specialized Scientific Periodical Published By
The Kuwaiti Accountants and Auditors Association

مجلس ادارة جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية
BORD OF (KAAA)

عبد اللطيف عبدالله هوشان الماجد
Abdul Lathif Abdallah Hoshan Al-Majed
Chairman رئيس مجلس الادارة

خالد عبد الله محمد الغانم
Khalid A. Al-Ghanem
Vice-Chairman نائب الرئيس

اياد عبد الله الرشيد
Eyad A. Al Rashaid
General Secretary أمين السر

طلال فهد ثنيان الغانم
Talal F. Th. Alghanim
Treasurer أمين الصندوق

عبد اللطيف أحمد عبد الله الأحمد
Abdullatif A.Al-Ahmad
عضو مجلس الإدارة - الأمين العام المساعد للاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب

عبدالعزيز منصور عبد الله المنصور
Abdulaziz M. Al-Mansour
عضو مجلس الإدارة

يوسف خالد زيد النويف
Yousif Khalid Zaid Al-Nuwaief
عضو مجلس الإدارة

ناصر خليف العنزي
Naser Khalif Al-Anzi
عضو مجلس الإدارة

يوسف ابراهيم يوسف المزروعي
Yousif I. Al-Mazroi
عضو مجلس الإدارة

المجلة غير ملتزمة بإعادة أي مادة تتلقاها للنشر، وهي غير مسؤولة عما ينشر من اراء.

■ بعض المشاركين في الحفل والمسابقة

■ شئون مهنية 12
- محطات مالية.

■ بحوث ومقالات 14
- جودة الأرباح

■ دراسات 18
- التوازن المحاسبي والمفاضلة الرياضية بين المحافظ الاستثمارية.
- التجارب العالمية للإصلاح الضرائبي.
- التحكيم الدولي في عقود الأشغال العامة.
- التخطيط لعملية التدقيق وتضييق فجوة التوقعات.

■ الاشتركات
- الكويت ودول مجلس التعاون : ٣,٥ دينار كويتي للاعضاء الجمعية ٥ دنانير كويتية للافراد ، ٨ دنانير كويتية للمؤسسات.
- الدول العربية: ١٠ دنانير كويتية أو ما يعادلها بالعملة الحرة للأفراد ، ١٢,٥ دينارا كويتيا أو ما يعادلها بالعملة الحرة للمؤسسات.
- الدول الاجنبية : ٨٠ دولار امريكيا للمؤسسات.
قيمة الاشتراك تشمل أجور البريد وترسل الطلبات باسم رئيس تحرير مجلة « المحاسبون».

■ Subscriptoins
- Kuwait and GCC Countries: 2.5 KD for KAAA Members, 5KD for individuals, 8 KD for companies and establishments.
- Arab Countries: 10 KD or the equivalent in local currency for companies and establishments.
Non- Arab Countries: $ 50 individuals, $ 80 for companies and establishments.
(The subscription fees include mail charges, and requests should be addressed to the Editor – in – Chief of Al-Muhasboon Magazine).

■ الأسعار
سعر النسخة:
- أعضاء الجمعية (٥٠٠) فلس.
الكويت ودول مجلس التعاون : دينار كويتي واحد أو مايعادله بالعملة الحرة مضافاً اليه أجور البريد.
- بقية دول العالم ٥ دولار امريكية مضافا إليها أجور البريد

■ Prices
Price of one copy:
-1/2 KD for KAAA members
- Kuwait and GCC countries: One KD or the equivalent in local currency plus airmail charges.
- Other countries: $ 5 plus airmail charges.

إعداد الجزء الأول من البرنامج التدريبي والتأهيلي للجمعية للموسم التدريبي ٢٠٠١/٢٠٠٢:

قامت لجنة التدريب بجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية بإعداد الدورات التدريبية والتأهيلية الخاصة بالجزء الأول من البرنامج التدريبي والتأهيلي للجمعية للموسم التدريبي ٢٠٠١/٢٠٠٢ حيث تضمن ستة دورات تدريبية والدورة التأهيلية الخاصة بامتحان القيد في سجل مراقبي الحسابات بيانها على النحو التالي:

أولاً: الدورات التدريبية:

١ - تفسير وتحليل القوائم المالية (أساسي) الفترة من ٣ - ٢٠٠١/١١/٧ .

٢ - تفسير وتحليل القوائم المالية (متقدم) الفترة من ١٠ - ٢٠٠١/١١/١٤ .

٣ - المعيار المحاسبي (٣٩) الخاص بمحاسبة الاستثمار الفترة من ٢٠٠١/١٢/٣٩ - ٢٠٠٢/١/٢ .

٤ - اعداد وتحليل قائمة التدفقات النقدية للقطاعات الاقتصادية المختلفة ١٢ - ١٦ /٢٠٠٢/١ .

٥ - الاتجاهات الحديثة في إعداد الموازنة العامة للدولة الفترة ٢٦ - ٢٠٠٢/١/٣٠ .

٦ - إعداد وتشغيل النظم المحاسبية الالكترونية الفترة من ٩- /٢٠٠٢ ٢/١٣

ثانياً: الدورة التأهيلية:

- تعقد حالياً الدورة التدريبية الخاصة بامتحان القيد في سجل مراقبي الحسابات خلال الفترة ٢٠٠١/١٠/١٣ - ٢٠٠١/١٢/١٢، متضمنة الأربعة مواد الخاصة بالامتحان وهي (المحاسبة المالية/ نظرية المحاسبة/ محاسبة التكاليف/ المراجعة)، ويقوم بتدريسها أساتذة متخصصون من كلية العلوم الإدارية وكلية الدراسات التجارية، وجدير بالذكر بأن الجمعية تقوم بدعم هذه الدورة بتحملها نسبة ٢٥٪ من قيمة تكلفة الدورة وذلك خدمة لأعضائها وتشجيعاً لانخراطهم في المهنة، ويتم عقدها بواقع مرتين في العام قبل كل امتحان حيث أن امتحان القيد يعقد خلال شهر يونيو وشهر ديسمبر من كل عام.

● إحدى الدورات التدريبية

مشاركة رأي الجمعية في مشروع تعديل قانون ضريبة الدخل

من منطلق اسهاماتها المهنية قامت جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية بناءً على طلب من مجلس الأمة الموقر ووزارة المالية بإبداء الرأي حول مشروع تعديل قانون ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية الخاصة به المعروض حالياً على مجلس الأمة لإقراره بعد الموافقة عليه بصيغته النهائية، حيث أوضحت الجمعية رأيها وجميع ملاحظاتها من منطلق خبرتها العلمية والمهنية استمراراً لمساهماتها الدائمة بكل ما يتعلق بالشئون الاقتصادية والمالية والمهنية دعماً لمنظمات وهيئات الدولة لما في ذلك من مصلحة للجميع.

رحلة العمـــرة

قامت اللجنة الثقافية والاجتماعية بجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية بتسيير رحلة عمرة لأعضاء الجمعية ومرافقيهم حسب ما اعتادت عليه في العشر الأوائل من شهر رمضان من كل عام، وذلك خلال الفترة من ٦ - ٨ رمضان الموافق ٢١ - ٢٣ نوفمبر ٢٠٠١، حيث شارك في رحلة العمرة (١٢٠) من أعضاء الجمعية وعائلاتهم المرافقين وتضمنت الرحلة تذاكر السفر الطائرة ذهاباً وإياباً والإقامة في إحدى فنادق الدرجة الأولى ووجبتي الافطار والسحور بالإضافة إلى المواصلات الداخلية، وجدير بالذكر بأن الجمعية تقوم بتحمل ما نسبته ٢٥٪ من تكلفة العضو وأحد المرافقين معه من أقاربه وذلك من منطلق دعمها لأعضائها وتشجيعهم على مشاركتهم في جميع أنشطتها، هذا وقد أشاد جميع المشاركين بحسن التنظيم وبجميع الترتيبات الخاصة بالرحلة.

حفل (الغبقة الرمضانية) والمسابقة الثقافية الأولى

أقامت اللجنة الثقافية والاجتماعية بجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية حفل (الغبقة الرمضانية) بدعوة أعضاء الجمعية، وذلك حسب ما اعتادت عليه في

● تسليم الكأس للفريق الفائز الأول

● مشاركة الحضور في المسابقة

شهر رمضان من كل عام، حيث تخلل الحفل بوفيه عشاء كذلك اقامة المسابقة الثقافية الرمضانية الأولى التي شارك فيها ثمانية فرق من أعضاء الجمعية وكذلك جمهور الحاضرين حيث تضمنت تلك المسابقة اسئلة ثقافية متنوعة تسابقت فيها الفرق المشاركة وقد حصل الفريق الفائز الأول على كأس المسابقة وبالإضافة إلى جائزة مادية وكذلك الفريق الحائز على المركز الثاني جائزة مالية أيضاً بالإضافة إلى الجوائز التي تم توزيعها على الفائزين من الحضور الذين قد فازوا بالإجابة على الأسئلة المخصصة للجمهور.

● بعض المشاركين في الحفل والمسابقة

● جانب من الحضور

هذا وقد حضر الحفل رئيس وأعضاء مجلس إدارة الجمعية ورئيس وأعضاء اللجنة الثقافية والاجتماعية والعديد من أعضاء الجمعية وقام بتقديم الحفل السيد/ أحمد الحص (عضو اللجنة الثقافية والاجتماعية) والذي قام بجهد مشكور في اخراج هذا الحفل بصورة رائعة وإدارة المسابقة بشكل يتميز بالخبرة والمقدرة.

وقد أبدى جميع المشاركين إعجابهم بحسن التنظيم وفعالية المشاركة في مثل تلك المناسبات التي تتميز بالروح الأخوية والجو العائلي بين أعضاء الجمعية.

هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون تعد اللوائح الإدارية والفنية والمالية وتحصل على موافقة مبدئية لدعمها ماديا من دول مجلس التعاون

استمراراً لفعاليات هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية منذ أولى اجتماعاتها العمومية ومجلس الإدارة، فقد تم عقد الاجتماع الثاني لمجلس الإدارة بتاريخ ٢٠٠١/٦/١٢ ، حيث أفاد السيد/ عبداللطيف أحمد الأحمد - عضو مجلس إدارة الهيئة ممثلا عن دولة الكويت بأن هذا الاجتماع قد تناول الاطلاع على الأعمال الإدارية المنجزة، ومتابعة تنفيذ أعمال اللجان المشكلة في الاجتماع الأول وهي (لجنة الموازنة والخطة الخمسية - لجنة الدعم الفني واللوائح الفنية - لجنة المقر) والإطلاع علي ما توصلت إليه من نتائج، بالإضافة إلى دراسة اللوائح الإدارية والمالية المقترحة وكذلك آلية اجتماع اللجان الفرعية حتى يتسنى لها تفعيل أنشطتها ومن ثم تحقيق أهدافها.

كما أوضح السيد/ الأحمد بأنه قد قام بتوزيع نسخ اللوائح الإدارية والفنية والمالية على أعضاء الجمعية العمومية الخمسة الممثلين في الهيئة عن دولة الكويت وذلك لدراستها وابداء ملاحظاتهم ومقترحاتهم حولها لأخذ ذلك في الاعتبار قبل اقرارها بشكل نهائي، ومن ناحية أخرى فقد حصلت الهيئة على موافقة مبدئية

● عبد اللطيف أحمد الأحمد

على تحمل دول مجلس التعاون قيمة مصاريف تأسيس الهيئة، على أن ينظر مستقبلا في استمرارية دعم الهيئة لمساعدتها في القيام بمهامها ومسئولياتها وأداء رسالتها على أكمل وجه.

وأضاف السيد/ الأحمد بأنه من المنتظر عقد الاجتماع القادم لمجلس إدارة الهيئة بعد عيد الفطر المبارك بإذن الله تعالى حيث أن أهم الموضوعات التي سيتم طرحها ومناقشتها فيه هي الإطلاع على نتائج دراسة اللوائح الإدارية والفنية والمالية تمهيداً لاقراراها، وكذلك اختيار موقع مقر الهيئة بمدينة الرياض بالمملكة العربية السعودية.

مرحباً بأعضائنا الجدد

الأسم	تاريخ الإنتساب
أولاً: الأعضاء العاملين:	
ناصر عمر بدر القناعي	٢٠٠٠/١٠/٣٠
بدر حمود عبيد الشمري	٢٠٠٠/١٠/٣٠
طارق سعد سعدون العلبان	٢٠٠٠/١٠/٣٠
مريم محمد منصور الخزام	٢٠٠٠/١٠/٣٠
شعاع حمود عبد الرحمن العماني	٢٠٠٠/١٠/٣٠
فاطمة بدر عبد الله العمر	٢٠٠٠/١٠/٣٠
عذارى نصار عبد الله الجبار الشراد	٢٠٠٠/١٠/٣٠
عبد العزيز عبد الله الحبيب	٢٠٠٠/١٢/٥
سعود فراج العجمي	٢٠٠٠/١٢/٥
غسان خليفة الوقيان	٢٠٠٠/١٢/٥
ثانياً: الأعضاء المنتسبون:	
أحمد جاسم محمد حسن	٢٠٠٠/١٠/٣٠
خالد فهد عبد الله الزومان	٢٠٠٠/١٠/٣٠
مهند حسني عبد الرشيد سليم	٢٠٠٠/١٢/٥
جابر محمد أحمد المشالي	٢٠٠٠/١٢/٥
نادية عبد الحميد يحيى زعتر	٢٠٠٠/١٢/٥
رؤوف عادل عزمي عطا	٢٠٠٠/١٢/٥
فوزي عادل عزمي عطا	٢٠٠٠/١٢/٥
أشرف فؤاد تناغو خليل	٢٠٠٠/١٢/٥
عبده محمد سعاده	٢٠٠٠/١٢/٥
أحمد فراج أحمد عمران	٢٠٠٠/١٢/٥

الأسم	تاريخ الإنتساب
إيمان محمد عباس حسن	٢٠٠١/١٠/٢٩
هند عبد الله السريع	٢٠٠١/١٠/٢٩
مصطفى موسى مصطفى شعيب	٢٠٠١/١٠/٢٩
وفاء عبد الله المريخي	٢٠٠١/١٠/٢٩
يعقوب يوسف عبد العزيز السلطان	٢٠٠١/١٠/٢٩
حصه عبد الرزاق الرشيد	٢٠٠١/١٠/٢٩
عبد الله علي الشيتان	٢٠٠١/١٠/٢٩
مبارك علي عبد الله الأمير	٢٠٠١/١٠/٢٩
عادل أحمد حمد العميري	٢٠٠١/١٠/٢٩

ثانيا: الأعضاء المنتسبون:

عبد الكريم رشيد الابراهيم	٢٠٠١/٦/٢٥
ماهر أحمد عبدالحليم احمد	٢٠٠١/٦/٢٥
محمد صبحي يوسف قرقوره	٢٠٠١/٦/٢٥
مضحي سعود ثامر السهلي	٢٠٠١/٦/٢٥
مصطفى حاجي اسماعيل خالدي	٢٠٠١/٦/٢٥
منال أحمد سيد الرفاعي	٢٠٠١/٦/٢٥
العبد محمد عبد الله مطاوع	٢٠٠١/٦/٢٥
فهد باسم الملا	٢٠٠١/٩/١٧
مهند بهجت أحمد الحكيم	٢٠٠١/١٠/٢٩
هاني محمد عدنان العشي	٢٠٠١/١٠/٢٩
هاني يوسف أحمد عريقات	٢٠٠١/١٠/٢٩
محمد نصحي محمد ابراهيم	٢٠٠١/١٠/٢٩
ناصر فاضل تركي السبع	٢٠٠١/١٠/٢٩

محطات مالية

يوسف إبراهيم المزروعي
عضو مجلس الإدارة
جمعية المحاسبين والمراجعين
الكويتية

هناك العديد من المواضيع الهامة على مستوى المالية العامة للدولة نريد أن نتعرف عليها ونبرزها من خلال هذه المحطات، وستكون محطتنا الأولى مع «ميزانية الوزارات والإدارات الحكومية».

- تعتبر الميزانية خطة عمل لسنة مالية مقبلة.
- تتكون الميزانية من الإيرادات (ثمانية أبواب) ومن المصروفات (خمسة أبواب).
- تشتمل الميزانية على جملة الإيرادات المتوقع تحصيلها وجملة المصروفات المتوقع انفاقها.
- مدة الميزانية سنة مالية وتبدأ السنة المالية في ٤/١ وتنتهي في ٣/٣١.
- يحدد وزير المالية شكل الميزانية.
- تمر الميزانية بعدة مراحل هي:

١ - التحضير والإعداد.
٢ - المناقشة والاعتماد.
٣ - التنفيذ والرقابة عليها.

- تقوم الجهات بإعداد تقديراتها لكل من الإيرادات والمصروفات وتقدمها لوزارة المالية.
- يقوم ديوان الخدمة المدنية بمشاركة وزارة المالية فيما يخص الباب الأول من المصروفات (المرتبات).
- تقوم وزارة التخطيط بمشاركة وزارة المالية فيما يخص الباب الرابع من المصروفات (المشاريع الإنشائية).
- تعد وزارة المالية التقديرات النهائية للإيرادات والمصروفات.
- يعد وزير المالية مشروع الميزانية والبيان المالي ويعرضهما على مجلس الوزراء لاقراراهما.
- يقوم مجلس الوزراء بتقديم

مشروع الميزانية مصحوباً بالبيان المالي إلى مجلس الوزراء لاقرارهما.

- يقوم مجلس الوزراء بتقديم مشروع الميزانية مصحوباً بالبيان المالي إلى مجلس الأمة قبل نهاية السنة المالية بشهرين على الأقل.
- يتم نقاش الميزانية في مجلس الأمة واستعراضها في لجنة الميزانيات بحضور ومشاركة المسئولين من بعض الجهات مثل(وزارة المالية - وزارة التخطيط - ديوان الخدمة المدنية - ديوان المحاسبة).
- يتم رفع تقرير من لجنة الميزانيات عن الميزانية ثم يبدأ النقاش عليها من قبل أعضاء مجلس الأمة وبعد ذلك يتم اعتمادها.
- بعد صدور قانون الميزانية يبلغ وزير المالية الجهات المعنية للعمل به.
- يصدر وزير المالية التعاميم الخاصة بتنفيذ الميزانية ويبلغها للجهات.
- تتولى الجهات تنفيذ الميزانية المعتمدة لها وتحاول تحقيق ما تم التخطيط له من خلال ما تقوم بتحصيله من ايرادات وما تنفقه من مصروفات.
- تتولى وزارة المالية الرقابة على تنفيذ الميزانية من خلال اداراتها (الميزانية - ا لتوجيه والنظم - الرقابة المالية -شئون التخزين..).
- يتولى ديوان المحاسبة الرقابة على تنفيذ الميزانية من خلال رقابته المسبقة واللاحقة.
- كذلك هناك دور رقابي يجب التزام الجهات به خلال تنفيذها للميزانية وهو مخاطبة بعض الجهات لأخذ موافقتها المطلوبة مثل (وزارة التخطيط، ديوان الخدمة المدنية، لجنة المناقصات المركزية، ادارة الفتوى والتشريع...).
- وفي نهاية السنة المالية يتم اعداد الحساب الختامي للإدارة المالية للدولة من قبل وزير المالية لإيضاح ما تم تحقيقه في السنة المالية المنتهية من خطة العمل السنوية وستكون محطتنا المقبلة عن «الحساب الختامي للإدارة المالية للدولة».

إيضاحات:

- ❖ الميزانية: ميزانية الوزارات والإدارات الحكومية.
- ❖ الجهات: الوزارات والإدارات الحكو،مية.
- ❖ لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع لمرسوم رقم ٣١ لسنة ١٩٧٨ الخاص بقواعد اعداد الميزانيات العامة والرقابة على تنفيذها والحساب الختامي.

جودة الأرباح
Quality of Earning

إعـــــداد

د/ مهدي محمد البراك
جامعة الكويت

١ - مقدمة:

إن الأرباح هي أقدم مقياس لأداء الشركة وتبرز أهمية الأرباح عندما يكون التغير في الأرباح له علاقة طردية مع القيمة السوقية لأسهم الشركات في سوق الأوراق المالية. إن التغيير الإيجابي في قيمة صافي الربح يعبر عن الإضافة الاقتصادية في قيمة المنشأة، وهذا بدوره ينعكس على السعرالسوقي للسهم لأن سعر السهم الحالي هو القيمة الحالية للتدفقات النقدية لتوزيعات الأرباح المستقبلية وبذلك يرتفع السعر السوقي للسهم.

هدف هذه الدراسة توضيح مواصفات الشركة ذات الأرباح عالية الجودة، وبعد ذلك نشرح العلاقة بين جودة الأرباح وكل من هيكل التكاليف وهيكل التمويل، المخاطرة، الرفع التشغيلي، الرفع التمويلي، مستوى الديون والنمو.

٢ - مواصفات الأرباح ذات الجودة العالية:

إن الشركة ذات الجودة العالية في الأرباح تتمتع في هذه المواصفات التالية:

● **ثبات السياسة المحاسبية:**

لأن التغيير المستمر في السياسات والطرق المحاسبية (على سبيل المثال، التغير في طريقة تقييم المخزون من FIFO إلى LIFO يدل على تدخل الإدارة وهذا التدخل يؤثر على صافي الربح.

إذن الشركات ذات الثبات المستمر في السياسات المحاسبية تعتبر شركات عالية الجودة في الأرباح (Hawkins 1993)

● **ضريبة الدخل:**

عدم استخدام ضريبة الدخل للتأثير على مستوى واتجاه الأرباح لأن جودة الأرباح سوف تتأثر إذا ما تم استخدام مثل هذه الأمور.

● **المبيعات الآجلة:**

كلما كانت الشركة قادرة على تحويل ايرادات المبيعات الآجلة الى نقدية بسرعة كلما دل ذلك على كفاءة إدارة التحصيل وهذا يؤدي إلى زيادة جودة الأرباح.

● **مستوى الديون:**

كلما كان مستوى الديون مناسب وكان الهيكل التمويل ليس عرضة للتلاعب كلما زادت جودة الأرباح.

● **الإيرادات الأخرى:**

إن الإيرادات الناجمة عن زيادة التضخم أو التذبذب في اسعار العملات سوف يؤدي إلى انخفاض في جودة الارباح.

● **مواصفات اخرى:**

إذا كان اتجاه الأرباح ثابت ونمو الأرباح ثابت والأرباح ممكن التنبؤ بها هذا يؤدي إلى زيادة جودة الأرباح.

أخيراً إن جودة الأرباح تزيد عند الاعتناء بالأصول الثابتة وصيانتها حتى تحقق الأهداف التي تم شرائها من أجلها.

٣ - الاعتبارات المالية والتشغيلية لجودة الأرباح:

أولاً: الرفع التشغيلي وهيكل التكاليف:

الرفع التشكيلي يمكن قياسه كالتالي،

قيمة هامش المساهمة ÷ صافي الربح.

أما هيكل التكاليف يعني بتقسيم التكاليف الى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة واظهار العلاقة بينهما. إذا كانت الشركة تعتمد على التكاليف الثابتة أكبر في اعتمادها على التكاليف المتغيرة سوف يؤدي ذلك إلى زيادة الرفع التشغيلي في حالة ازدهار الاقتصاد وزيادة المبيعات، الشركة التي لديها الرفع تشغيلي عالي سوف تزيد ارباحها، لأن التكاليف الثابتة لا تتغير مع التغير في حجم النشاط، ولكن في حالة الانكماش الاقتصادي وانخفاض حجم المبيعات، التكاليف الثابتة ستزيد الوضع سوءً وتؤدي إلى تدهور الشركة وزيادة المخاطر التشغيلية.

إذن كلما زادت التكاليف الثابتة سوف يؤدي ذلك إلى زيادة الرفع التشغيلي ويؤدي ذلك في زيادة التباين في الأرباح مما يؤدي إلى انخفاض في جودة الارباح وزيادة المخاطر التشغيلية.

ثانياً: المصاريف المتغيرة:

بعض الشركات تخالف مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات عندما

تبدأ في تحويل المصروفات الإيرادية إلى مصروفات رأسمالية بدون مبرر مقنع . هناك مبررات مقنعة لبعض الصناعات في تحويل مصاريف الأبحاث والتطوير في حالات محددة إلى مصاريف رأسمالية - مثال- صناعة الأدوية وصناعات برامج الكمبيوتر.

ولكن بعض الصناعات الأخرى إذا تم تحويل مصاريف ايرادية إلى مصاريف رأسمالية بدون وجهة نظر مقنعة سوف يؤدي حتماً إلى انخفاض جودة الأرباح.

ثالثاً: الأصول ومدى الحاجة لها:

إدارة الشركة يجب أن تدير الموارد المتاحة لديها بكفاءة عالية وإن تضخيم الأصول الثابتة بدون الحاجة لها سوف يؤثر بكفاءة الإدارة، لأن زيادة المعدات والمكائن الغير مستغلة سوف تؤدي إلى زيادرة المصاريف، سواء مصاريف صيانة أو مصاريف العناية بهذه الأصول.

إذن زيادة الأصول بغير مبرر سوف يؤدي إلى تقليل كفاءة الإدارة وانخفاض مستوى الإدارة التنافسي وبالنهاية يؤدي ذلك إلى انخفاض في جودة الأرباح.

رابعاً: الاعتبارات المالية:

سوف نقدم الاعتبارات المالية التالية: الرفع التمويلي والسيولة وتوفير التمويل وعلاقتهم بجودة الأرباح.

أ - الرفع التمويلي:

يتم احتساب الرفع التمويلي كما يلي:

= صافي الربح قبل مصاريف الفوائد ÷ صافي الأرباح

كلما زاد الرفع التمويلي سوف يؤدي ذلك إلى صعوبة الحصول على القروض الإضافية وإذا حدث ذلك سوف يؤدي إلى زيادة معدل الفائدة على الشركة وزيادة مصاريف الفوائد، وهذا يؤدي إلى زيادة التغير في صافي الربح وانخفاض جودة الأرباح.

ب - توفر التمويل عند الحاجة:

عندما تكون الشركة قادرة على الحصول على التمويل اللازم عند الحاجة، هذا بدوره يؤدي إلى تحقيق النمو المطلوب وثبات الأرباح مما يؤدي إلى زيادة جودة الأرباح.

ج - السيولة:

السيولة مؤشر مهم في الشركة وممكن قياس السيولة كالتالي:

الأصول المتداولة÷ الخصوم المتداولة

هذه النسبة توضح مدى قدرة الشركة في سداد التزاماتها القصيرة الأجل باستخدام أصولها المتداولة.

السيولة ليس لديها تأثير مباشر على الأرباح، ولكن في حالة وجود مشاكل في السيولة سوف يؤدي ذلك إلى زيادة المخاطر وعدم التأكد وزيادة مصاريف الفائدة وانخفاض جودة الأرباح.

خامساً: العوامل السياسية والبيئية:

العوامل السياسية مثل تحديد أسعار السلع أو أجور العاملين له أثر مباشر على الصناعة والشركات وتعتبر هذه امور خارج نطاق سيطرة المدراء ولها تأثير على جودة الأرباح.

المشاكل البيئية برزت في الآونة الأخيرة منها التلوث في الهواء

والبحار واليابسة، هذه المشاكل تمثل تحديات جديدة تواجه الشركات وتؤثرعلى جودة الأرباح.

ومن أبرز المشاكل البيئية في الآونة الأخيرة كارثة نفوق الأسماك في الكويت والتي ترتب عليها خسائر مادية كبيرة.

الخلاصة والتوصيات:

إن الزيادة في الأرباح تعتبر زيادة في القيمة الاقتصادية للشركة وسوف تؤدي إلى زيادة الأسعار السوقية لأسهم الشركات لأنه يفترض ان مستثمري البورصة مدركون لأهمية جودة الأرباح في زيادة الأرباح، وهذا يؤدي إلى زيادة الطلب على أسهم الشركة وزيادة الأسعار.

ولكن حسب التحليل السابق في هذا البحث هذا ليس كافي للاستثمار المثالي إذ يجب الأخذ بالاعتبار بكل العوامل التي تؤثر في جودة الارباح قبل الاستثمار في شركة ما.

نوصي المستثمرين في سوق الكويت للأوراق المالية أن يأخذون العوامل التالية في الاعتبار قبل شراء الأسهم، هذه العوامل أهمية الرفع التشغيلي والتمويلي، التغير في السياسات المحاسبية، السيولة، توفر التمويل والعوامل السياسية.

المراجع:

1 - Hawkins, David, 1993. Quality of Earning, Analysis. Harvard Business school.

2 - International Accounting Standard 2000.

3 - White, Sondhi and Fried, 1994. The Analysis of Finncial Statements. John wiley & Sons. inc.

التوازن المحاسبي والمفاضلة الرياضية بين المحافظ الاستثمارية

إعـــــداد

د. وائل ابراهيم الراشد

قسم المحاسبة

كلية العلوم الإ دارية

جامعة الكويت

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى تحديد التشكيلة المثلى للمحافظ الاستثمارية باستخدام البرمجة الرياضية، مع التركيز على دور المحاسب الإداري في صياغة نموذج القرار الذي يتضمن جميع البدائل الاستثمارية والقيود والمتطلبات الأخرى. ولتحقيق هذا الهدف فقد تم اولا استعراض المعايير والافتراضيات التي يعتمد عليها الفكر المحاسبي التقليدي للمفاضلة بين المحافظ الاستثمارية. ثم جرى استخدام نموذج البرمجة العددية في تحديد التشكيلة المثلى للبدائل الاستثمارية، ثم استخدام نموذج البرمجة الديناميكية في تحديد التشكيلة المثلى لهذه البدائل مع الاستعانة بأمثلة رقيمة لإعطاء مزيد من الايضاح لكيفية استخدام هذه النماذج في تحديد التشكيلة المثلى للمحافظ الاستثمارية.

ولقد خلص هذا البحث إلى أن اتباع البرمجة الديناميكية يحقق وفورات كبيرة في الوقت والتكلفة اللازمة لإجراء العمليات الحسابية التي قد يتطلبها تحديد البدائل وتقويم كل منها بالطريقة الحسابية المباشرة. كما ان اتباع اسلوب البرمجة الديناميكية يوفر بيانات اضافية تمكن المخطط من تقويم البدائل الفرعية التي قد تترتب على المشكلة الأصلية أو تؤثر فيها. ولا بد من الإشارة هنا إلى زنه رغم ان البرمجة الديناميكية يمكن استخدامها نظريا في حل عدد كبير من المشكلات، فإن التطبيق السريع لها يصبح صعبا لغاية عندما تكون المشكلة متشابكة تتصف بزيادة عدد المراحل وزيادة تسلسل الظروف الممكنة في كل مرحلة، مع زيادة في عدد المتغيرات التي تؤدي إلى زيادة عدد وحدات الموارد المتاحة، مما يؤدي إلى أن تصبح تكلفة الجدولة باهظة.

مقدمة:

ترتب على تعقد وتشابك مشاكل التخطيط والرقابة على المشروعات الاستثمارية وعجز الأساليب التقليدية المستخدمة في حلها أن اصبح استخدام اساليب التحليل الكمي مطلبا ضروريا ولا غنى عنه إذا أريد اتباع الأسلوب العلمي في التخطيط والرقابة على هذه المشروعات.

وقد بدى واضحا في الحياة العملية ان المشروعات الاستثمارية لا تخضع لدراسة البدائل بشكل كافي، فقد يتم تنفيذ مشروع استثماري معين دون دراسة للبدائل الأخرى، أو أن نجد أنه بعد حصر البدائل الأخرى فإن المعلومات اللازمة للتحليل الاستثماري الدقيق لا يتم توفيرها بطريقة تؤدى إلي اتخاذ القرار الاستثماري الأمثل، ولما كانت هذه القرارات الاستثمارية ذات تأثير طويل الأجل، فإن عدم كفاية المعلومات وعدم دراسة البدائل الاستثمارية الأخرى سوف يترتب عليه مساوئ نسبية للمنشأة تنعكس على أرباحها ومركزها المالي في الأجل الطويل وبالذات ما يخص منها ادارة المحافظ الاستثمارية (Bufaa, 1992: 14 - 15)

ويمر المشروع الاستثماري بعدة مراحل تتمثل في اقتراح انشاء المشروع الاستثماري، ثم مرحلة الدراسة التفصيلية للمشروعات الاستثمارية البديلة واقرار افضلها، ثم تجهيز المشروع واتمامه، واجراء التجارب السابقة على التشغيل، وتعد المرحلة الخاصة بالدراسة التفصيلية للمشروعات الاستثمارية البديلة واقرار افضلها - خاصة في حالة محدودية الأموال المخصصة للانفاق الاستثماري - من أهم المراحل الخاصة باتخاذ القرارات الاستثمارية، لذلك يجب أن تتخذ هذه القرارات بطريقة تجعل العائد المتوقع من المشروعات محل هذه القرارات اكبر من تكلفة الحصول على الموارد المالية المخصصة للانفاق الاستثماري، ومن ناحية اخرى، يتعين البحث عن افضل تخصيصي لهذه الموارد المحدودة على المشروعات الاستثمارية المتاحة لمنشأة حتى يمكن اختيار التشكيلة المثلى للمشروعات الاستثمارية للمنشأة.

ومن المعروف أن الفكر المحاسبي التقليدي يعتمد على مجموعة من المعايير القائمة على فروض معينة) في اختيار بدائل الاستثمار، وقد اثبت الواقع العملي عدم توافر بعض الفروض التي تقوم عليها هذه المعايير. لهذا فإن الأمر يتطلب الالتجاء إلى الأساليب الرياضية الحديثة مثل أساليب البرمجة الرياضية - وبالتحديد البرمة العددية والبرمجة الديناميكية - لإجراء المفاضة والاختيار بين البدائل في ظل القيود المختلفة المفروضة عليها.

وتحقيقا لهدف البحث - الا وهو تحديد المشكلة المثلى للمقترحات الاستثمارية باستخدام نماذج البرمجة الرياضية، مع التركيز على دور المحاسب الإداري في صياغة نموذج القرار الذي يتضمن جميع البدائل الاستثمارية والقيود والمتطلبات الخرى، تم تقسيم البحث على الأجزاء التالية:

أولاً: المعايير والافتراضات التي يعتمد عليها الفكر المحاسبي التقليدي للمفاضلة بين المحافظ الاستثمارية.

ثانياً: استخدام نموذج البرمجة العددية في تحديد التشكيلة المثلى للمحافظ الاستثمارية.

ثالثاً: استخدام البرمجة الديناميكية في تحديد المشكلة المثلى للمحافظ الاستثمارية.

١ - معايير وافتراضات الفكر المحاسبي التقليدي للمفاضلة بين المحافظ الاستثمارية.

يرتكز الفكر المحاسبي التقليدي عند المفاضلة بين البدائل الاستثمارية على مجموعة من المعايير

يمكن تبويبها في مجموعتين هما:

المجموعة الأولى: وتتمثل في مجموعة المعايير التي تهمل القيمة الزمنية للنقود مثل معيار فترة الاسترداد، ومعيار معدل العائد المحاسبي، ومعيار أعلى ربح.

المجموعة الثانية: وتتمثل في مجموعة المعايير التي تعتمد علي مفهوم القيمة الزمنية للنقود (معايير التدفق النقدي المخصوم) مثل معيار صافي القيمة في نهاية حياة المشروع، ومعيار القيمة السنوية المستثمرة، ومعيار صافي القيم الحالية، ومعيار معدل العائد الداخلي على الاستثمار.

وتقوم المعايير السابقة على افتراضات لا تتوافر في الحياة العملية في أغلب الأحوال مثل:

١ - عدم وجود قيود على الموارد الرأسمالية المتاحة للاستثمار.

٢ - الاستقلال التام لبدائل الاستثمار المتاحة وعدم اعتماد العائد المتوقع من أي منها على البدائل الأخرى.

٣ - قابلية كل بدائل الاستثمار المتاحة للتجزئة.

والافتراض الأول: لا يتوافر غالبا في الحياة العملية حيث تتميز الموارد الرأسمالية بالندرة النسبية خاصة في الدول النامية، ويواجه المخطط عادة بمشكلات المفاضلة والاختيار بين العديد من المشروعات التي يحقق كل منها عائدا مجزيا من وجهة النظر الفردية، أو من وجهة النظر الاجتماعية، وذلك لقصور الموارد الرأسمالية ا لمتاحة عن امكانية استغلالها جميعا، ولا شك أن معيار المفاضلة في هذه الحالة يتأثر بعوامل أخرى عديدة بخلاف الربحية مثل مقدرة كل من المشروعات المقترحة على استيعاب الطاقة العاملة، أو مقدرته على توفير النقد الأجنبي عن طريق زيادة الصادرات او احلال الواردات، ومقدار مساهمته في الدخل القومي، ما الى ذلك من العوامل الهامة (Cox, & Smith, 1997: 97 - 105)

وامتدادا لهذا الافتراض فإن المحاسب الإداري يقوم بصياغة نموذج القرار الذي يتضمن جميع البدائل الاستثمارية والقيود والمتطلبات الأخرى، وفي حالة توافر مصادر التمويل وعدم وجود قيود تمويلية أو قيود اخري فإنه يتم التصفية بين البدائل الاستثمارية المتنازعة أو المانعة، أي التي تشترك في الغرض ولكن تختلف في النتائج، وان كان اختيار بديل منها يغني عن البدائل الأخرى المتنازعة معه.

ومعيار الاختلاف هنا هو الهدف الذي وضعته إدارة المنشأة، فإن كان الهدف هو تعظيم الأرباح المطلقة في الحل الطويل فسوف نختارا لبدائل الذي يحقق أكبر قيمة حالية صافية من المكاسب النقدية، واذا كان الهدف هو تعظيم ربحية الدينار الواحد من الانفاق الاستثماري فسوف نختار المشروع الذي يحقق اكبر ربحية للدينار، ويستخدم دليل الربحية في هذه الحالة كمعيار للاختيار.

وإذا كان الهدف هو تعظيم معدل العائد الداخلي، فسوف نختار البديل الذي يحقق اكبر معدل عائد داخلي. وبعد تصفية البدائل المتنازعة، نتوصل الى مجموعة بدائل جديدة. وحيث ان الأموال التي يمكن استثمارها متوافرة ولا توجد قيود عليها، فإن المنشأة تستطيع تنفيذ مجموعة البدائل غير المتنازعة طالما انها بدائل مربحة (Morse, 1997).

أما في حالة وجود قيود تمويلية فإن المنشأة لا تستطيع تنفيذ كل البدائل الاستثمارية بسبب وجود مقدار محدد من الأموال لا يمكنها زيادته خلال الفترة او الفترات القادمة. وقد يكون هذا القيد التمويلي في بداية الاستثمار فقط، كما قد يكون هناك قيود تمويلية في اكثر من سنة، وفي هذه الحالة لا بد من صياغة نموذج رياضي يتضمن القيود التمويلية بحيث يوضح حل هذا النموذج التشكيلة المثلى للبدائل حسب قاعدة القرار المستخدمة

والتي لا تتطلب اموالا اكثر مما هو متاح فعلا للاستثمار (Ayres, 1999 :91).

أما الافتراض الثاني: والخاص بالاستقلال التام لبدائل الاستثمار المتاحة وعدم اعتماد العائد المتوقع من أي منها على البدائل الأخرى فقد يكون غير واقعي في حالات كثيرة، حيث قد توجد مشروعات استثمارية تؤثر على مشروعات اخرى او تعتبر مرتبطة ببعضها البعض. وفي هذه الحالة لا بد من ان يتضمن نموذج القرار الاستثماري شرطا يضمن ان تكون المشروعات المختارة ضمن التشكيلة المثلى محققة لهذا الترابط، وفي نفس الوقت تحقق اقصى ربحية ممكنة.

واخيرا فإن الافتراض الثالث والخاص بقابلية كل البدائل الاستثمارية للتجزئة ، فإن الفرض ايضا يتعارض مع حقيقة واقعية وهي ان هناك مشروعات تتطلب حدا ادنى من الاستثمار المبدئي بالإضافة الى ان عدد هذه المشروعات يجب ان يكون عددا صحيحا وليس كسراً.

ان عدم واقعية هذه الافتراضات الثلاثة انما يؤدي إلى التشكيك فيمدى الاعتماد على الأساليب التقليدية لاتخاذ القرارات الاستثمارية، مما يتطلب استخدام اساليب رياضية متقدمة للمفاضلة والاختيارمن بين البدائل الاستثمارية، او ما يعرف بقرارات المحافظ الاستثمارية كما سوف يتضح فيما بعد.

٢ - استخدام نموذج البرمجة العددية في تحديد التشكيلة المثلى للمحافظ الاستثمارية.

يمكن استخدام نموذج البرمجة العددية Integer Programming لتحديد التشكيلة المثلى للمحافظ الاستثمارية والذي يتضمن المفاضلة بين اختيار المشروع المعين كله (وليس جزءا منه) او رفضة كله (وليس جزء منه)(١). ويكون نموذج البرمجة العددية إذا كان قيد التمويل في بداية الاستثمار كما يلي:

$$\text{تنظيم ك} = \text{مجـــ}_{\text{و}=١}^{\text{ن}} \text{ ك}_{\text{و}} \times \text{م}_{\text{و}}$$

في ظل القيود التالية:

$$\text{مجـــ}_{\text{و}=١}^{\text{ن}} \text{ ع}_{\text{و}} \times \text{د}_{\text{و}} < \text{ع}$$

$$\text{م}_{\text{و}} = ١ \text{ أو صفر}$$

حيث أن:

ك = مجموع صافي القيمة الحالية للمكاسب النقدية للمحفظة المثلى.

ك و = صافي القيمة الحالية للمكاسب النقدية من الاقتراح (و)

ع = مجموع الأموال المتاحة للاستثمار.

ع و = التكلفة المبدئية للمحفظة الاستثمارية (و).

ويلاحظ انه في حالة ما اذا كانت قيمة و = ١ في الحل، فإن الاقتراح (و) يكون مقبولا، أما إذا كانت قيمة = صفر في الحل فإن الاقتراح (و) يكون مرفوضاً، وطبقا للنموذج السابق فإنه يتم اختيار الاقتراحات الاستثمارية التي تحقق في مجموعها اكبر صافي قيمة حالية للمكاسب النقدية، ولا يزيد مجموع تكلفتها المبدئية عن الأموال المتاحة للاستثمار في خلال السنة الأولى، وقد يترتب على هذا النموذج وجود اموال غير موظفة. ويكون السبب في ذلك هو عدم وجود استثمارات ذات تكلفة مبدئية تعادل هذا الجزء من الأموال، هذه نتيجة منطقية لعدم قابلية الاستثمارات للتجزئة.

اما في حالة وجود قيود تمويلية في اكثر من سنة فإن نموذج البرمجة العددية يظهر كما يلي:

$$\text{تعظيم ك} = \text{مجـــ}_{\text{و}=١}^{\text{ن}} \text{ ك}_{\text{و}} \times \text{م}_{\text{و}}$$

في ظل القيود التالية:

$$\text{مجـــ}_{\text{و}=١}^{\text{ن}} \text{ ع}_{\text{وز}} \times \text{م}_{\text{و}} \geq \text{ع}_{\text{ز}}$$

$$\text{صفر} \geq \text{م}_{\text{و}} \geq ١$$

حيث أن :

ك = مجموع صافي القيمة الحالية للمكاسب النقدية.

م و = نسبة من المشروع (و)

ك و = صافي القيمة الحالية للمكاسب النقدية من المشروع (و).

ع وز = الأموال الواجب استثمارها في المشروع (و) خلال الفترة (ز)

ع ز = الأموال المخصصة للاستثمار في خلال الفترة (ز)

وقد يتضمن الحل الأمثل للنموذج السابق اختيار نسبة من مشروع ما (أي أقل من ١ صحيح) لأن النموذج يفترض قابلية المشروعات للتجزئة. ولكن فرض قابلية المشروع للتجزئة هو فرض غير عملي. لهذا يمكن استبدال القيد الثاني اعلاه بالقيد التالي:

م و = ١ أو صفر.

وبهذا الصدد تجدر الاشارة الى أنه عند استخدام نموذج البرمجة العددية في اختيار التشكيلة المثلى من المقترحات الاستثمارية يجب ملاحظة:

أولاً: ان الحلول الكسرية في كثير من المشاكل التي يقتضي منطقها ان تكون حلولها غير كسرية لا تخلق مشكلة ذات أهمية خاصة عندما تكون قيم المتغيرات في الحل كبيرة او معاملات دالة الهدف صغيرة، ويمكن القول ان هناك اعترافا ضمنيا بوجود نوع من التقريب اساسا في ظل اي من الأسلوبين (البرمجة الخطية او البرمجة العددية).

ثانياً: انه في الحالات التي يلزم فيها تقييد المشكلة لتصبح مشكلة برمجة عددية، فإن هذا التقييد يكون كاملا وقد يكون جزئيا، ففي حالة التقييد الكامل فإن قيم المتغيرات جميعها تكون مقيدة بين ان تكون صفرا او عددا صحيحا، ونطلق عليها هنا مشكلة البرمجة العددية الخالصة Pure Integer Problem أما في حالة التقييد الجزئي فإن القيد هنا ينسحب على قيم بعض المتغيرات فقط وليس كلها، ونطلق على هذه الحالة مشكلة البرمجة العددية المختلطة Mixed Integer Problem.

ثالثا: في الحالات التي قد يصعب فيها الالتجاء الى احد اساليب البرمجة العددية ويكون التقريب محبذا فإنه يمكن لنا الحصول على بعض المعلومات المفيدة حول مدى الخطأ المحتمل نتيجة هذا التقريب.

٣ - استخدام البرمجة الديناميكية في تحديد المشكلة المثلى للمحافظ الاستثمارية.

تعتبر البرمجة الديناميكية من أفضل الأساليب التي تتطلب قرارات ذات علاقة تداخلية، أي قرارات يجب ان تتخذ تتابعا والتي يمكن ان تؤثر في قرارات مستقبلة ضمن هذا التتابع فالتصورات التي قدمها Shamblin & Stevens تسمح بتفاؤل جزئي لقسم من أقسام التتابع ثم يربط الوحدات المتوقعة (المستنبطة) بزميلاتها في الخط التالي الى ان يهتدي الى التتابع الكلي المرتقب. وهذه المفاهيم يمكن تطبيقها على المشكلات ذات القيم الصحيحة (Shamblin & Stevens, 1974. PP. 365 - 370).

وتعمل البرمجية الديناميكية بتفتيت المشكلة الى مجموعات اصغر بحيث يسهل حلها، ثم تجميع نتائج التحليل. وبمعنى آخر فإن المشاكل التي تتعرض فيها النماذج المستخدمة لتغيرات في هيكلها من فترةإلى اخرى فإنه يمكن الوصول الى الحل عن طريق مجموعةمن المراحل، كل مرحلة تسعى الى سياسة مثلى، كما ان كل مرحلة مبنية على سالفتها، بحيث إذا حدث تغير في هذه المرحلة لا بد أن تري أثر هذا التغير على المرحلة السابقة الي ان نصل إلى الحل الأمثل في كل مرحلة. ويسمى هذا المدخل في مجموعه بأسلوب البرمجة الديناميكية. ويستخدم هذا الأسلوب في حل مشكلة تحديد

أقصر زمن يمكن أن تجري فيه العملية الإنتاجية إذا فرض أن الإنتاج يمكن إجراؤه بطرق مختلفة وعلى مراحل مختلفة. كما يستخدم هذا الأسلوب في وضع الخطط طويلة الأجل وتقسيمها إلي خطط قصيرة الأجل، ومتابعتها وتعديلها عند حدوث أي تغيرات، كما يمكن الوصول الى افضل تشكيلة مثلى للمقترحات الاستثمارية، كما سيتضح فيمابعد.

مما تقدم يمكن لنا ان نعرف نموذج البرمجة الديناميكية بأنه نموذج يهدف أساسا إلى التوصل إلى الحل الأمثل لمجموعة من المشاكل التي يتميز كل منها بتعدد المراحل التي يتم فيها اتخاذ قرارات معينة بخصوص متغيرات معينة عن طريق تحويل كل منها إلى عدة مشاكل جزئية تمثل كل منها أحد المراحل بالمتغيرات التي تحتويها. ثم يتقدم الحل من مرحلة إلى أخرى بحيث يكون القرار الذي يمكن اتخاذه في أي مرحلة لاحقة هو القرار الأمثل بصرف النظر عن نوعية القرار الذي يتم اتخاذه في المراحل السابقة. وهذا يتفق مع مبدأ المثالية الذي وضعه بلمان Bellman & Dryfus والذي يقضي بأنه بصرف النظر عن نوعية القرار السابق فإن بقية القرارات لا بد وأن تمثل القرارات المثالية فيما يتعلق بالنتائج المترتبة على هذا القرار (Bellman &Dryfus, 1992: 14) . ويتضح من ذلك أن صفة الديناميكية تعني التحرك في حل المشكلة عن طريق الانتقال إلى مرحلة اخرى طبقا لما تقتضيه طبيعتها، وبذلك يمكن تطبيق اسلوب البرمجة الديناميكية على المشاكل التي يكون عنصر الزمن أحد المتغيرات الهامة فيها، كما يمكن تطبيقه على المشاكل التي لا يكون لعنصر الزمن أي أثر فيها على الإطلاق.

خطوات البرمجة الديناميكية:

١ - تقسيم المشكلة الى عدد من المشاكل الفرعية.

٢ - حل المشكلة: وقد يكون الحل من الخلف (بطريقة الحل العكسية)، أو قد يكون من الأمام. وفي طريقة الحل العكسية نبدأ بالبحث عن الحل الأمثل للمشكلة على مراحل تبدأ بالبحث عن الحل الأمثل للمشكلة على مراحل تبدأ من نقطة النهاية ويستمر فحص البدائل المختلفة في اتجاه عكسي حتى نصل إلي نقطة النهاية. أما علاقة الحل الأمامية فتبدأ بفحص البدائل على مراحل تبدأ من المرحلة الأولى إلى المرحلة الأخيرة في اتجاه مساير لاتجاه البدائل ذاتها (Thierauf & Klekamp, 1995).

٣ - بعد حل مشكلة فرعية تسجل الإجابة عند هذه المرحلة وحتى نهاية المشكلة. ثم نصل الى القرار الواجب اتخاذه. وفي هذا الصدد نود أن نبين مفهوم السياسة المثلى التي أوضحها Belman والتي تتضمن فكرة أن أيا ما كانت الحالة الأصلية وأيا ما كان القرار الأصلي، فإن بقية القرارات لا بد وأن تشكل سياسة مثلى بالنسبة للحالة الناتجة عن القرار الأول.

❖ استخدام البرمجة الديناميكية في تحديد التشكيلة المثلى من الفرص الاستثمارية.

سبق أو أوضحنا ان من بين الاستخدامات المختلفة لنموذج البرمجة الديناميكية تخصيص أحد الموارد النادرة على عدة أنشطة اقتصادية مختلفة حيث يحقق كل نشاط منها عائد محدد مقابل كل كمية من الموارد التي يتم تخصيصها له. وبمعنى آخر يساعد هذا النموذج

على التوصل للتشكيلة المثلى من المقترحات الاستثمارية.

وحتى يمكن بيان كيفية استخدام نموذج البرمجة الديناميكية في التوصل للتشكيلة المثلى من الفرص الاستثمارية (أو أي استخدام من الاستخدامات السابق ايضاحها) سوف نفترض ما يلي:

١ - أن لا يكون أحد متغيرات دالة العائد في نشاط معين، أو بعضها، متوقفا بصورة مباشرة أو غير مباشرة على مقدار الموارد التي يتم تخصيصها للأنشطة الأخري. أي أن العائد المتوقع من كل نشاط من الأنشطة يتحدد بصفة مستقلة عن مقدار الموارد التي يتم تخصيصها للأنشطة الأخرى.

٢ - أن العائد المتوقع من كل الأنشطة يتم قياسه بوحدة قياس موحدة وبصرف النظر عن خصائصها أو طبيعتها.

فإذا افترضنا ان هناك مقداراً محدداً (ج) من المورد المرغوب في تخصيصه للأنشطة المختلفة (س) والذي يبلغ عددها (ن)، فإن دالة العائد الكلي (ع) تتخذ الشكل التالي (Wagner, 1995):

(ع) = ع١ (س١) + ع٢ (س٢) + ... ع ن (س ن) =

$$= \sum_{ر=1}^{ن} ع_ر (س_ر) \quad (١)$$

في ظل القيود التالية:

صفر ≤ س ≤ ج (٢)

$$\sum_{ر=1}^{ن} س_ر = س١ + س٢ + ...$$

+ س ن = ج (٣)

وبالتالي يصبح الهدف هو تعظيم الدالة (١) إلى أكبر ما يمكن في ظل القيدين (٢) ، (٣) . فإذا استخدمنا علاقة الحل الأمامية لحل المشكلة فإننا نحدد العلاقات الحسابية التالية:

ع صفر (س) = صفر ، صفر ≤ س ≤ ج

ع١ (س) = أكبر مما يمكن (ع١ (س١) + ع صفر (س - س١)

صفر ≤ س ≤ ج

ع٢ (س) = أكبر مما يمكن (ع٢ (س٢) + ع١ (س - س٢)

صفر ≤ س ≤ ج

وبصورة أخرى يمكن لنا بيان الصيغة العامة التالية:

ع ر (س) = أكبر مما يمكن (ع ر (س ر) + ع ر - ١ (س - س٢)

صفر ≤ س ≤ ج

حيث أن:

ر = ١ ، ٢ ، ٣ ، ..... ، ن

ع صفر (س) = صفر

ومعنى ذلك أنه إذا تم تخصيص جزء من المواد (ج > س) للنشاط فإن الجزءالمتبقي (س - س ر) يجب أن يتم تخصيصه بطريقة مثالية على بقية الأنشطة "س ر - ١" ، "س ر - ٢"، س١ بحيث يتحقق أكبر قدر ممكن من العائد "ع".

وايضاحا لما تقدم نفترض أن قيمة (ج) = اربعة ملايين دولار (حيث أن الوحدة هي مليون دولار) وأن هذه العملة الأجنبية نادرة وترغب المنشأة في تخصيص العملة المتاحة لثلاثة أنشطة مختلفة من الاستثمارات والتي يمكن التعبير عن دوال العائد على كل منها بالآتي:

س ر	ع١(س ر)	ع٢(س ر)	ع٣(س ر)
صفر	صفر	صفر	صفر
١	٨	١	١٠
٢	١٠	٤	١٥
٣	١٢	١٠	١٩
٤	١٦	١٥	٢٠

فإنه في ضوء البيانات السابقة يمكن التوصل إلى الحد الأمثل كما سيتضح ذلك في الخطوات التالية:

باستخدام الصيغة العامة السابق بيانها يمكن احتساب ع١(س) كما يظهر في الجدول التالي وذلك باعتبار أن س = صفر ، ١، ٢، ٣، ٤ على التوالي باعتبار أن :

ع صفر (س) = صفر

جدول المرحلة الأولى

ع١(س١) + ع صفر (س - س١).

ع١ (س) = أكبر مما يمكن

صفر ≥ س١ ≥ ٤

س	س١ = صفر	س١ = ١	س١ = ٢	س١ = ٣	س١ = ٤	ع(س١)	س١
٠	٠					٠	٠
١	٠	٨				٨	١
٢	٠	٨	١٠			١٠	٢
٣	٠	٨	١٠	١٢		١٢	٣
٤	٠	٨	١٠	١٢	١٦	١٦	٤

ويمثل العمود الأول الوحدات من المورد (ع) المتاح للاستغلال في كل من النشاط (س١) والنشاط (س٠). أما العمود الثاني فيمثل العائد المتوقع من استثمارالفائض من (ج) في النشاط (س٠) بعد خصم عدد الوحدات التي يتم استثمارها في النشاط (س١). أما الأعمدة من ٣ - ٦ فإن الأرقام الواردة بها تتمثل في العائد المتوقع من استغلال عدد الوحدات المتاحة (س) من المورد (ج) في كل من النشاط (س١، والنشاط السابق له وهو في هذه الحالة (س٠) ويبين العمود الأخير العائد الأمثل المتوقع الحصول عليه من النشاط (س١) عندما يكون مستوى النشاط (س١) كما هومبين في العمود الأخير مقدراً بعدد الوحدات المتاحة للاستثمار فيه (س) من المورد(ج).

وتكون الخطوة التالية بعد التحليل السابق هي تقديم النشاط (س٢) في الحل وذلك عن طريق احتساب:

ع٢ (س) = أكبر مما يمكن (ع٢(س٢) + ع١ (س - س٢)

صفر ≥ س٢ ≥ ٤

جدول المرحلة الثانية

ع٢(س)

س	س٢ = صفر	س٢ = ٢	س٢ = ٣	س٢ = ٤	ع٢(س)	س١	س٢
٠	٢	٤		١٥	٠	٠	٠
١	١٠	١٤			٨	١	٠
٢	١٢	١٤	١٠		١٠	٢	٠
٣	١٤		١٨		١٢	٣	٠
٤					١٨	١	٣

ويتبين من الجدول السابق ان العمود الأول يوضح عدد الوحدات المتاحة للاستغلال(س) من المورد (ج). أما العمود الثاني فيبين العائد المتوقع الحصول عليه من استغلال عدد الوحدات المتاحة من المورد (ج) في الأنشطة السابقة س. ، س١ كما يظهرها الجدول الخاص بالمرحلة الأولى. أي أن متجه العمود (س٢ = ٠) يساوي متجه العمود (ع١(س). أما العمود الثالث فيوضح العائد المتوقع من استغلال عدد الوحدات المتاحة (س) من المورد (ج) على أساس تخصيص واحدة منها للنشاط س٢ والباقي للأنشطة السابقة بصورة مثالية. أما الأعمدة الثلاثة الأخيرة فتتمثل في التوزيع الأمثل لعدد الوحدات المتاحة (س) من المورد (ج) على الأنظمة (س١ ، س٢) بحيث يتحقق أكبر عائد ممكن ع٢(س).

وأخيراً يمكن تقديم س٣ وذلك عن طريق التوصل إلى ع٣ (س) كما يلي:

ع٣ (س) = أكبر مما يمكن (ع٣ (س٣) + ع٢ (س - س٢٣)

صفر ≤ س٣ ≤ ٤

جدول المرحلة الثالثة

ع٣(س)

س	س٣ = صفر	س٣ = ١	س٣ = ٢	س٣ = ٣	س٣ = ٤	ع٣(س)	س١	س٢	س٣
س.	٠					٠	٠	٠	٠
١	٨	١٠				١٠	٠	٠	١
٢	١٠	١٨	١٥			١٨	١	٠	١
٣	١٢	٢٠	٢٢	١٩		٢٣	١	٠	٢
٤	١٨	٢٢	٢٥	٢٧	٢٠	٢٧	١	٠	٣

ويوضح الجدول التالي كيفية التوصل إلى ع٢(س).

وطبقاً للتحليل السابق يمكن القول بأنه إذا كان مقدار العملة ا لأجنبية المتاحة ج = ٤ ملايين دولار فإن الأمر يقتضي تخصيص مليون دولار للنشاط س١، ثلاثة ملايين دولار للنشاط س٣، ولا يخصص للنشاط س٢ أي مبلغ حتى يتحقق أكبر عائد ممكن وقدره ٢٧ .

الخلاصة:

خلاصة القول أن اتباع نموذج البرمجة يحقق وفورات كبيرة في الوقت والتكلفة اللازمة لإجراء العمليات الحسابية التي قد يتطلبها تحديد البدائل وتقويم كل منها بالطريقة الحسابية المباشرة. كما يترتب على اتباع أسلوب البرمجة توفير بيانات إضافية تمكن المخطط من تقويم البدائل الفرعية التي قد تترتب على المشكلة الأصلية أو تؤثر فيها. كما تساعد هذه البيانات في تسهيل اجراءاختبارات على النموذج الخاص بالمشكلة الأصلية لاكتشاف مدى حساسية الحل الأمثل للتغيرات المحتملة في كل من متغيرات ومؤشرات النموذج وأثر كل من هذه التغيرات على القيمة المثلى لدالة الهدف.

كما يجب الإشارة إلى أنه رغم أن البرمجة يمكن استخدامها نظرياً في

حل عدد كبير من المشكلات، فمن التطبيق السريع يصبح صعباً للغاية. فالمشكلة الرئيسية تكمن في حجم المشكلة وخصوصيتها فإن هذه الاستنتاجات تطبق على مسائل ذات حلول محددة وغير مستمرة. ويزداد حجم المشكلة بزيادة عدد المراحل، ومن الواضح أن حجم المشكلة يزداد بزيادة تسلسل الظروف الممكنة في كل مرحلة فهذه مشكلة متشابكة، وتقع مشكلات أكبر عندما تضاف متغيرات جديدة. فكلما زاد عدد متغيرات النموذج كلما زاد عدد وحدات الموارد المتاحة، كلما أصبحت تكلفة جدولة الحل الأمثل على مراحله باهظة. غير أنه في هذه الحالة يمكن اتباع بعض اساليب التقريب بالاشتراك مع العلاقات الحسابية للبرمجة الديناميكية لتخفيض عدد المتغيرات، أو لإدماج عدد وحدات الموارد بما يسمح بتخفيض تكلفة الحصول على حل يقرب من الحل الأمثل إلى الحد المعقول.

Rferences:

- Andrew W. and Boatsman R. James (1995) Predicting Long-Term Strock Return Volatility: Implications for Accounting and Valuation of Equity Derivatives. the Accounting Review. PP. 599 - 618.
- Ayres, F. (1999) Mathermatics of Finance . Schaum Publishing Co. Nj.
- Bellman, R. & Dryfus, S. (1992) Applied Dynamic programming. Prinvcenton University Press. Princeton, N J.
- Buffa E. S. (1992) Operation Management Problems and Models. 3rd Edition. John Wiley & Sons. N. Y. Ch. 14.
- Cox D. R. & Smith W. L. (1991) Queues. John Wiley & Sons. N. Y. Ch. 15.
- Morse, P. M. (1997) Operation Ressarch for Public Systems Mit Press. Cambridge. Mass.
- Nelson, R. T. (1996) An Empirical Study of Porfolio Opt tions, Research Report No. 60. MSRP. University of California. L.A.
- Saaty, T. L. (1991) Elements of Budgeting through Queuing theory . McGraw Hill Inc. N. Y.
- Shamblin James E. & Stevens G. T. Jr. (1994) Operations Research: A Fundamental Approach. MacGraw-Hill. IL.
- Simpson, P. (2000) Portfolio Management. Prenlice Hall Inc. N. J.
- Thierauf R. J. & Klekamp, R. C. (1995) Decision Making Through Operation Research, 2nd Editon. John Wiley & Sons. N. Y.
- Wagner, H. M. (1995) Principles of Assessing Portfolios. 4 th Edition. Prentice Hall. Englewood Gliffs. N. J.

التجارب العالمية للإصلاح الضرائبي: بعض الدروس المستفادة

إعـــــداد

د. محمد ناجي التوني

اقتصادي

المعهد العربي للتخطيط

ملخص ورقة

"التـجـارب العـالميـة للإصـلاح الضرائبي: بعض الدروس المستفادة"

تمثل الضرائب في عالمنا المعاصر أحـد أهم مـصـادر الايرادات في العديد من اقتصاد الدول المتقدمة، حيث أن دورها لا يقتصر على مجرد تمويل النفقات العامة بل يتعداه إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية متعددة، أما بالنسبة للدول العربية فأنه قد جاء الوقت لاعادة النظر في النظام الضـرائبي بغـرض اصـلاحـه واتساقا مع هذا التوجه فإنه لا بد من التعرف على التجارب العالمية في مجال الاصلاح الضـرائبي ودراسة سمات تلك الإصلاحات والشروط التي يجب توفرها حتى يتحقق لها النجاح.

لذا، فـإن الهـدف من الدراسـة المقترحة هو التعرف على مجالات الإصـلاح الضـرائبي خـصـوصـا التجارب الرائدة منها بغرض الوقوف على خـصـائص الإصـلاح المطلوب وشروط نجاحه وامكانية تطبيقه في بعض الدول العربية وذلك من خلال مسح لأحدث الأدبيات المتوفرة عن الموضوع.

أولاً: المقدمة:

تشكل الضـــرائب والنظام الضرائبي الجوهر في تشريع مالي للجهاز الحكومي خصوصا بما تمثله اداة لتنظيم المسار المالي في الدولة. فالضـرائب تمثل أحد أهم مصادر الايرادات العامة للدولة الحديثة. ولا يقتصر دورها على مجرد النفقات العامة، بل يتعداه إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعيةَ عديدة تختلف آثارها باختلاف النظام الاقتصادي السائد في الدولة.

فلقـد تعـددت أنواع الضـرائب وتعـددت أيضـا وظائفـها من إعـادة توزيع الدخل وتحـقـيق الاسـتـقـرار الاقتصادي وتحفيز الأدخار وإحداث عملية التنمية الاقتصادية وتوجيه الأنماط الاستهلاكية والاقتصادية في الدولة عـلاوة على دورها الأسـاسي والمتمثل في تمويل الإنفاق ا لعام.

فـقـد تسـعى الحكومـات عند إصدار التشريع الضريبي إلى تنمية المدخرات لدى الأفراد بنفس رغبتها في تحجيم مستوى الاستهلاك غير المنتج أو الذي لا يسـاهم في تعـزيز القدرة الإنتاجية للاقتصاد الوطني. كما أنها قد تحاول من خلال النظام الضـريبي تحـقيق شيء من العـدالة

الاجتماعية في توزيع الثروة بتحويل جزء من أصحاب الدخول العالية إلى أصحاب الدخول المتدنية. هناك أيضا الحاجة إلى تصحيح بعض الاختلالات الاقتصادية. فقد تسعى الدولة الى تقليل الإنفاق الاستهلاكي وتوجيه الإنفاق الحكومي نحو التكوين الرأسمالي الإنمائي بدلا من الانفاق على البنود الجارية في الموازنة العامة. علاوة على تشجيع الأفراد على توجيه مدخراتهم إلى مشاريع انمائية من خلال سياسات الدعم والحوافز والإعفاءات الضريبية والجمركية.

وفضلا عن ذلك فإن في الاقتصاديات الحديثة تقوم الضرائب بوظائف اخرى كتحقيق الكفاية الاقتصادية أو التخصيص الأمثل للموارد المتاحة بحيث تستغل الموارد الطبيعية المتاحة وعوامل الإنتاج المتوافرة لإحداث عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية بعيدا عن الإضرار بالموارد الطبيعية وعلى رأسها الاضرار البيئية. لذا فإن من أحد التوجهات الضريبية الحديثة في الدول المتقدمة هي الضرائب البيئية.

تتناول هذه الدراسة عرضا لأهم تجارب الإصلاح الضرائبي ومراجعة للدروس المستفادة منها مع التركيز على أهم أهداف وأشكال تلك الإصلاحات الضريبية. علاوة على هذا تناقش الورقة بعضا من الجوانب الفنية المعلقة بالإصلاح الضرائبي وآثار تطبيقها في اقتصاديات الدول النامية.

ثانياً: لماذا نقوم بعملية الإصلاح الضرائبي؟ (الأهداف).

تعاني دول العالم النامي أشكالا مختلفةمن قصور في الإيرادات الضريبية تعود أسبابها إلى ضعف في هيكل النظام الضرائبي نفسه وسوء في أدائه لوظائفه الأساسية المناطة به سواء في كفاءة أداء النظام إداريا أو اقتصاديا ويمكن اجمال مشكلات العالم النامي فيما يلي:

١ - ضعف الجهد الضرائبي واختلال الجهاز المالي

تعاني معظم الدول النامية من ضعف واضح في جهدها الضرائبي (الحصيلة الضريبية) (Tanzi ١٩٨٧, وصندوق النقد الدولي ١٩٨٨). وهذا الضعف يمكن قياسه من خلال مفهوم الطاقة الضريبية وهي تعرف بأنها المقدرة الإنتاجية للاقتصاد القومي مقوما بالأسعار الجارية مطروح منها مستوى الاستهلاك الأساسي أو بتعبير آخر أنها أقصى قدر من الإيرادات يمكن تحصيله بواسطة الضرائب في حدود الدخل القومي وتركيبته دون المساس بالاعتبارات الاجتماعية لدافعي الضرائب (صندوق النقد الدولي١٩٨٨) ، بالإضافة إلى ذلك فإنه في هذا المجال يجب ذكر أن الجهد الضرائبي يتوقف على عوامل عديدة مثل مستوي الدخل القومي، وطريقة توزيعه، وطبيعة الهيكل الاقتصادي القائم ودرجة اتساع الفجوة بين الطبقات المكونة للمجتمع، كما أنها تتوقف على الأهداف الآنية والطويلة الأجل للسياسات الاقتصادية وعلى رأسها بالطبع السياسة المالية.

وعند استخدام مقياس مبسط من مقاييس تحديد الجهد الضرائبي وهو مقياس نسبة حصيلة الضرائب الى الناتج المحلي الإجمالي يظهر مدى الاختلال في تلك النسبة بين الدول النامية والمتقدمة. فجدول (١) يعطي نسبة الإيرادات الضريبية الى الناتج المحلي الإجمالي حسب الأقاليم لعام ١٩٩٥ ونلاحظ درجة التفاوت بين الدول الصناعية المتقدمة من ناحية والدول النامية من ناحية أخرى. ورغم هذا التفاوت الا ان تلك النسب في الدول العربية عموما ما زالت تقل عن تلك النسب التي تتحقق في الدول الصناعية المتقدمة. رغم أن مقياس الايرادات الضريبية الى الناتج المحي الإجمالي هو مقياس غير كافي حيث انه يمكن ان نجد دول ذات معدل منخفض أو متوسط (١٥ الى ١٨ في المائة) ولا تكون واقعة تحت ضغوط من أجل زيادة الإيرادات الضريبية كما هو الحال بالنسبة لكوريا وتايلاند في حقبة الثمانينات، بينما دولا اخرى حققت معدلات أكبر من ذلك (٢٠ إلى ٢٥ في المائة) مثل البرازيل وزائير وزامبيا مازالت في حاجةإلى تحفيز ايرادات اضافية (البنك الدولي ١٩٩١). ولقدعددت الأدبيات اسباب ضعف الجهد الضرائبي في الدول النامية ومن ضمنها الأقطار العربية الى التالي:

جدول (١) نسبة الإيرادات الضريبية الى الناتج المحلي الإجمالي وتوزيع الإيرادات حسب مصدرها

الإقليم أو الدولة	الايرادات الضريبية	توزيع الإيرادات الضريبية		
	الناتج المحلي الاجمالي	ضريبة الدخل	التأمينات الاجتماعية	ضريبة الاستهلاك
١ - الدول العربية	٢٣	٢٨	٨	١٧
٢ - الدول الاسيوية	١٥	٣٧	صفر	٣٣
٣ - دول أمريكا اللاتينية	١٨	٢٦	٢٠	٢٠
٤ - الدول الأفريقية	١٧	٣٧	٢	٢٤
٥ - الدول الصناعية	٣٢	٣٨	٣١	٢٧
استراليا	٣٠	٥٤	صفر	٣٢
كندا	٣٣	٤٤	١٣	٣١
دانمارك	٤٩	٥٧	٤	٣٤
فرنسا	٤٦	١٧	٤٤	٢٩
ألمانيا	٣٨	٣٥	٣٦	٢٦
ايطاليا	٣٥	٣٧	٣٥	٢٥
اليابان	٢٨	٤٦	٣٠	١٤
هولندا	٤٥	٢٦	٤٤	٢٦
السويد	٥٠	٤٢	٢٥	٢٦
المملكة المتحدة	٣٨	٣٩	١٧	٣٢
الولايات المتحدة	٣١	٤٣	٢٩	١٨

Source: OECD, Revenue Statistics of OECD Member Countries, World Development Report 1997, World Bank.

أ - أن هناك أرتباط لا جدال فيه بين مقدرة الدولة على تحصيل قدر كبير من الطاقة الضرائبية ومستوي الدخل القومي. بمعنى أن هناك دول تنخفض فيها نسبة الحصيلة الضرائبية الى الدخل القومي كنتيجة طبيعية لضآلة حجم ومعدلات نمو ناتجها القومي الإجمالي.

ب - أن دالة الضرائب تعتمد إلى حد كبير على متوسط دخل الفرد السنوي. فالأقطار التي يكون متوسط دخل الفرد السنوي مرتفعا عادة ما تكون فيها نسبة الضرائب الى الدخل الوطني أعلى من تلك البلاد التي يكون فيها متوسط دخل الفرد السنوي منخفضا (Greenway and Sapsford, (1984، باستثناء معظم الدول العربية النفطية من هذه القاعدة (دهال، ١٩٩٥).

ج - نوع النظام الاقتصادي والنظام السياسي السائد ودرجة انفتاحه على العالم الخارجي. فكلما كان النظام الاقتصادي السائد يعتمد على قوى السوق ومحدودية دور الدولة في تخصيص الموارد كلما أدى ذلك إلى ارتفاع تلك النسبة.

د - ان اتساع نطاق العمليات العينية في اقتصاديات بعض الدول العربية قد يكون أحد الأسباب المباشرة الى ضعف جهدها الضرائبي. حيث يتم جزء كبير من عمليات التبادل وبخاصة في القطاع الريفي عن طريق المقايضة (Green-way, et al)، فكلما شكل القطاع الزراعي جزء أكبر من النشاط الاقتصادي المحلي كلما تسبب ذلك في ضعف الجهد الضرائبي (البنك الدولي، ١٩٩١) .

هـ - عدم مسك دفاتر محاسبية منظمة في قطاع الأعمال وهو الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة تقدير نتائج نشاط المشروعات الخاصة وبالتالي صعوبة تحديد أوعية الضريبة وتحديد لقيمتها.

و - كثرة الاعفاءات الضريبية في السياسة الضرائبية للدولة خصوصا تلك التي يكون الغرض منها تحفيز الاستثمارات الأجنبية أو الرغبة في تنمية قطاع بحد ذاته كالقطاع الصناعي مثلا.

ز - ضعف الجهاز التنظيمي والاداري للهيئة المخولة بتحصيل الضرائب مما يساعد على انتشار ظاهرة التهرب والتجنب الضرائبي وبالتالي ضعف الوعاء الضريبي للدولة.

ح - وأخيراً، مدى اتساع نشاطات القطاع غير المنظم في اقتصاديات الدولة المعنية. وهذه النشاطات تتميز بأن جانب كبير من دخولها قد تكون غير مشروعة أو تحققت بوسائل اجرامية وبأساليب بعيدة عن رقابةالدولة وبالتالي يصعب اخضاعها للضرائب.

ومن ناحية اخرى، فلقد تفاقم العجز المالي في الموازنات العامة لمعظم الدول النامية وخصوصا الدول العربيةمنذ منتصف الثمانينات مما أفرز بعض الانعكاسات السلبية ومثل قيدا حقيقيا على مسيرة التنمية الاقتصادية فيها، وتفاقمت معها المديونية المحلية والخارجية للدول النامية والعربية أيضا.

فلقد دلت دراسة لعينة من ٣٢ دولة نامية إلى أن نسبة العجزا لمالي إلى الناتج المحلي الإجمالي فيها قد بلغ ما يتراوح بين ٧ - ١٠ في المائة عام ١٩٩٥ (البنك الدولي، ١٩٩٧)، ولقد أكد التقرير السنوي للتنمية والذي يصدره البنك الدولي على ضرورة السيطرة على اتجاهات

الفـــجـــوة بين جـــانبي الايرادات والنفـــقـــات بتلك الموازنة وإن ذلك يتطلب قـــبل كل شيء تبني الدول النامية لسياسات تصحيحية من ضمنها إصلاح النظام الضرائبي ما يعـزز حصيلة الايرادات من ناحية والسيطرة على معدلات نمو الانفاق العام من ناحية أخرى، بما يحقق في النهاية استعادة التوازن بين هذين الجانبين (البنك الدولي، ١٩٩٧).

لذا فعندما تشرع الدول النامية في التـخطيط لبـرنامج اصـلاح يستـهـدف رفع مـستـوى الايرادات الضريبية فإن هناك عدد من الأسئلة المهمة التي تساعد في تقييم الموقف المالي للدولة المعنيـة وهذه الأسـئلة هي:

• هل يمكن تخـفـيض الإنفـاق العام؟

ففي معظم الدول النامية، للإنفاق العام دورمحوري في الاقتصاد وأن تخـفـيضه ليس بالضـروري سـوف يضـمن اعـادة التـوازن في الموازنة العامة. فالأمر يعتمد على عوامل عديدة باختلاف الوضع في كل دولة.

• هل يمكن تعبئة الادخار العام من خلال زيادة الايرادات العامة؟

إن ذلك سـوف يعـتـمـد بصـورة مـبـاشـرة على إرادة الحكومـة في ترشيد الإنفاق العام الجاري وجعل معدل النمو فيه متواكب مع النمو في الإيرادات العـامـة. مع الأخـذ في الاعتبار أن ترشيد الانفاق يعني ليس فقط تخفيضه ولكن أيضا التغيير في محتواه بما يحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

• هل تنمـيـة الادخـار العـام هي بـديـل أو مـكمـل لـلادخـــار الخاص؟

إن زيادة الادخار العام من خلال الايرادات الضـريبـيـة أو عن طريق التخفيض لبعض بنود الانفاق العام في الموازنة العامة سوف وبدون شك يكون له تأثيـره على نشـاط القطاع الخاص ومن ثم على الادخار الخاص . فلقـد وجـدت بعض الدراســات التطبيقيـة إلى أن القطـاع الخاص سـوف ينقص مـدخـراته بشكـل كبير في حـالة زيادة الادخار العام عن طريق زيادة الضـرائب (Kormendi 1983, Poterba & Summers 1987).

• هل يمكن زيادة الإيرادات العامة بدون الاســتـعـانة النشطة بالنظام الضريبي؟

هناك طرق عـديدة تتمكن الدولة الحديثة من خلالها من رفع ايراداتها بدون الاسـتـعـانة بالنظام الضـريبي مثل إعـادة تسعير السلع والخدمات التي تقـدمـهـا الدولة للمـجـتـمع خصـوصـا إذا كـانت مـدعومـة بشكل كـبـيـر وأيضـا من خـلال إعـادة تخصيص الموارد المتاحة بحيث تعكس أعلى مـردود اقـتـصـادي من استخدامها (Anderson 1989).

• هل فرض ضرائب جديدة سوف يكون له آثارا سـالبـة على الاقـتـصـاد وخـصـوصـا على الجـانب الاجـتـمـاعي (توزيع الدخل)؟

إن زيادة الحصيلة الضريبية سواء عن طريق زيادة معدلات الضريبة أو فرض نوع جديد سوف يكون لها آثارا سالبـة على الاقتصاد وعلى درجة العـدالة في توزيع الدخل. وبالتـالي، أي تعديل أو إصلاح للنظام الضريبي يجب أن يأخذ تلك الآثار في الاعتبار قبل البدء في تنفيذ برنامج الإصلاح الضرائبي.

٢ - ارتفـاع نصيب الضـرائب على الإنتاج والإنفاق والتداول

وهي ارتفـاع النصـيب النسـبي للضـرائب على الإنتـاج والإنفـاق والتـداول في اجـمـالي الايرادات الضـريبـيـة للدول النامـيـة وللبـلاد العربية على عكس الدول الصناعية المتقدمة التي تهيمن عليها أشكالاً من الضـرائب على الدخل من العـمل أو

الريع من الملكية أو فائدة رأس المال والثروة. فلقد وجدت دراسة (1987) Tanzi لحوالي ٨٦ دولة نامية تتضمن العديد من الدول العربية أن ضرائب الدخل تمثل ٣٠٪ من المجموع الكلي للإيرادات، بينما تمثل الضرائب على الإنفاق والتداول ٦٠٪ منها. كما أشارت نفس الدراسة الى اعتماد هذه الدول بشكل مكثف على ضرائب التجارة الخارجية وبالأساس الضرائب على الواردات. أما بالنسبة للأسباب التي تؤدي إلى انخفاض النصيب النسبي للضرائب علي الدخل وارتفاع النصيب النسبي للضرائب على الإنفاق فهي تتمثل في التالي:

١ - ضعف النشاط الاقتصادي وضآلة الدخل القومي الإجمالي. ففي جانب الضرائب المباشرة في الدول النامية (وضمنها دول عربية)، فإن ضريبة الدخل الشخصي مثلت حوالي ١٠٪ من مجموع الإيرادات الضريبية (Tait, 1989).

٢ - سهولة تحصيل الضرائب على الإنفاق عن الضرائب على الدخل يجعل الحكومات ترى أنه من الأسهل لها أن تعتمد على حصيلة الضرائب على الإنفاق (زكي، ١٩٨٤).

٣ - نطاق فرض الضرائب على الإنفاق والتداول أوسع نسبيا من حالة فرضه على الدخل وبالتالي حصيلة أوفر نسبيا.

٤ - انخفاض معدلات الضرائب على الدخول الشخصية في معظم البلاد النامية والدول العربية من ضمنها (Tait, 1989).

٣ - ازدياد حصيلة الضرائب علي التجارة الخارجية

وهي ارتفاع النصيب النسبي لحصيلة الضرائب المفروضة على قطاع التجارة الخارجية في جملة ايرادات الدولة. والضرائب من هذا النوع تأخذ عادة ثلاث أشكال وهي ضرائب على التصدير وضرائب علي الاستيراد وضرائب علي الصرف الأجنبي (دهال، ١٩٩٥). وفي الواقع فإن قطاع التجارة الخارجية يحتل في معظم الدول العربية أهمية استراتيجية خاصة ونلاحظ أيضا ان درجة انفتاح البلاد العربية على العالم الخارجي تعتبر كبيرة حيث بلغت نسبة التعامل مع العالم الخارجي في الكويت مثلا ١٠٤٪ من الناتج المحلي الاجمالي يليها المملكة العربية السعودية ٩٩٪ ثم مصر ٧٢٪.

ويرجع تزايد نصيب الضرائب علي التجارة الخارجية من جملة الايرادات الحكومية في الوطن العربي الى أسباب متعددة أهمها ما يلي:

١ - تعاظم أهمية دور قطاع التجارة الخارجية في اقتصاديات الدول العربية (العريان وطارق، ١٩٩٣).

٢ - تتميز الضرائب على التجارة الخارجية بسهولة التحصيل (زكي، ١٩٨٤).

٣ - كلما تنوعت القاعدة الانتاجية في الدولة وبلغت درجات أعلى في التنمية الاقتصادية كلما قل اعتماد الدولة على الضرائب على التجارة الخارجية (Green-way, 1987).

وأخيرا، يجب أن نذكر أنه بالإضافة إلى أن الضرائب التي تفرضها الدولة على قطاع التجارة الخارجية تمثل موردا ماليا هاما، إلا أن اعتبارات أو مبررات أخرى تراعيها الدولة عند تحديد وتنفيذ سياستها الضريبية في هذا القطاع. وأكثرها استخداما هو لحماية الصناعات المحلية من المنافسة الخارجية أو الحد من استيراد السلع الكمالية وتحسين وضع ميزان المدفوعات. وقد خلصت دراسة تطبيقية إلى نتائج مفادها انه بسبب

اعتماد الدول النامية المتزايد على ضرائب التجارة الخارجية وخصوصها ضرائب الواردات، فإنه عندما يكون سعر الصرف مغالى فيه سوف يؤدي ذلك الى انخفاض القيمة الحقيقية للواردات وهذا سوف يؤدي بالتالي إلى انخفاض القيمة الحقيقية لحصيلة الضرائب على الواردات (De-kock and Grilli, 1993).

٤ - المعالجة غير الكافية لقضية العدالة

في العديد من الدول النامية يعاني النظام الضرائبي من عدم العدالة حيث يتكبد أصحاب الدخول الصغيرة والمحدودة بقدر كبير من الضرائب. ففي كثير من الحالات تكون ضرائب الدخل الشخصي مفروضة على الدخول الصغيرة جدا (الفقراء). فعلى سبيل المثال، في جامايكا وحتى وقت قريب، قبل اجراء الإصلاحات الضريبية الأخيرة، كان أصحاب الدخول الصغيرة يدفعون حوالي ٥٧٪ معدل ضرائب على الدخل. ومن ناحيةاخرى. هناك عدالة من ناحية المحتوى أي ما يدخل في حساب الضريبة على الدخل. ففي العديد من الدول النامية فهي لا تتضمن الدخل من مصادر غير الرواتب والأجور مثل فوائد رأس المال والدخل من الأعمال الحرة.

ولقد أظهرت بعض الدراسات العملية هذه المشكلة بشكل كبير حيث دلت على درجة منخفضة من العدالة الرأسية والأفقية (Vertical or Horizontal Equity) للنظام الضرائبي في العديد من الدول النامية مثل الأرجنتين وبوليفيا (Herschel 1989, Musgrane1981) لذلك فإن الإصلاح الضرائبي يمكن أن يحدث بحيث يتجنب فرض الضرائب على الفقراء ويعيد هيكلة النظام الضريبي بحيث يتحقق قدراً أكبر من العدالة الأفقية والرأسية.

٥ - ضعف الجهاز الإداري للضرائب

تعاني معظم الدول النامية من نقص كبير في المعلومات والبيانات المالية والتي تعكس بالدرجة الأولى ضعف الجهاز الإداري القائم على تنظيم وجباية الضرائب. لذلك فإن هناك درجة كبيرةمن التهرب والتجنب الضريبي علاوة على الفساد الإداري والتي في جملتها تمثل قيد على مدى نجاح عملية الإصلاح في تحقيق أهدافها.

ولقد أظهرت الدراسات في الدول النامية والدول العربية من ضمنها أن من أهم أسباب الضعف الإداري للنظام الضريبي هو الدرجة العالية من التعقيد والتداخل في القوانين والإجراءات المنظمة لعملية فرض الضرائب من حيث "على من يقع عبء الضريبة" وما هي معدلاتها. وكنتيجة طبيعية لتلك الدرجة من التعقيد مع ضعف في القوة الإلزامية بدفع الضريبة، فإن عملية تقييم قيمة الضريبة وجمعها تصبح صعبة ومكلفة وغير كفء. لذا فإن من الأهمية بمكان عند إجراء الإصلاحات الضريبية ان نتعمد أن يكون النظام الضريبي يتميز بالبساطة واليقين وقوة الجهاز الإداري وشفافية ووضوح القوانين المنظمة لأعماله.

أخيراً، وبناء على ما سبق يتضح أنه عند محاولة الإصلاح الضريبي وإعادة بناء النظم الضرائبية في الأقطار النامية بما يستلزمه ذلك، كشرط مسبق، من دراسات شاملة ومتأنية لأنواع ومعدلات الضريبة والانعكاسات الإيجابية والسلبية المحتملة لها على اقتصاديات البلدان النامية فلا بد من التأكيد على أهمية أن يتواكب ذلك الإصلاح الضرائبي مع برامج التصحيح الهيكلي والتي تهدف إلى إحداث تغيرات في هيكل الإنتاج والتوزيع والأنظمة والقوانين وحقوق الملكية بهدف زيادة معدلات

النمو الاقتصادي في الدول النامية.

ثالثا: تجارب الإصلاح الضرائبي

يتعلق هذا الجزء من الورقة بمناقشة ومراجعة التجارب العالمية في الاصلاح الضريبي من خلال محاولة الإجابة على بعض القضايا الهامة ذات العلاقة بعملية الإصلاح الضرائبي وهذه يمكن اجمالها في مجموعة الأسئلة التالية والتي تمثل المحاور الأساسية لتلك التجارب العالمية والدروس المستفادة منها:

- كيف يمكن توسيع الوعاء الضريبي؟
- كيف يمكن ترشيد معدل الضريبة؟ وما هي الأدوات الضريبية التي استخدمت وحققت نجاحا في الدول النامية؟
- كيف يمكن تحقيق درجة أكبر من الاتساق والتتابع عند اجراء الإصلاح الضريبي عبر الأدوات المختلفة للضرائب؟
- وأخيرا، كيف يمكن تحسين أداء الجهاز الإداري للضرائب؟

١ - توسيع الوعاء الضريبي

ونقصد بتوسيع الوعاء الضريبي هو أن تصل الضريبة إلى عدد أكبر من دافعي الضريبة، وهي بذلك يمكن أن تكون في صورتين أساسيتين:

أ - التعرف على أنواع جديدة من الدخول أو السلع الاستهلاكية التي يمكن أن تفرض عليها الضريبة (خلق أدوات جديدة).

ب - توسيع الوعاء الحالي من خلال الوصول الى شرائح لم تكن تغطي في السابق وفي ضوء الأدوات المتاحة حاليا (زيادة كفاءة النظام)

ومن أمثلة النوع الأول، الضرائب البيئية والتي يكون الغرض الأساسي منها حماية البيئة أو فرض ضرائب على نشاطات القطاع غير المنظم من خلال مؤشرات خاصة تعكس نوع ودرجة النشاط فيه.

وفي الحقيقة أن النوع الثاني هو المقصود الأول في عمليات الإصلاح الضرائبي في الدول النامية حيث يؤدي ضعف الجهاز الإداري المنظم لعملية فرض وجباية الضرائب إلى فقدان الدولة إلى جزء كبيرمن الحصيلة الضريبية . لذا سوف يتم التركيز هنا على هذه القضية من خلال عرض للتجارب الدولية في هذا المجال.

لقد أظهرت تجارب الدول النامية أن هناك علاقة قوية بين توسيع الوعاء الضريبي وتقوية الجهاز الإداري القائم على عملية تنظيم وجمع الضرائب. فتعزيز مقدرة الجهاز الإداري خصوصا في مجال وصول الجهاز لكافة شرائح المجتمع أو النشاطات الاقتصادية التي تكون تكلفة تحصيل الضرائب منها عالية هي أحد الأمور المهمة في هذا المجال. ومثال ذلك فلقد كان لتعزيز مقدرة الجهاز الإداري لتحصيل الضرائب المستحقة من نشاطات القطاع غير المنظم والقطاع الزراعي والعمل على رفع كفاءته وتقليل تكاليفه الأثر البالغ في العديدمن الدول النامية (World Bank,1991). لذلك فلا مناص من تزامن وآنية إجراء الإصلاح الإداري للجهاز الضرائبي مع اجراءات توسعة الوعاءا لضريبي.

ومن ناحية أخرى، يجب أيضا أن تتوفر الإرادة السياسية (البعد السياسي) لإخضاع جميع شرائح المجتمع لدفع الضرائب المستحقة بدون تفريق بناء علي مقدار القوى السياسية أو النفوذ أو الثروة التي تتمتع بها بعض الشرائح. ويمكن القول أنه كلما صغر الوعاء الضريبي كلما كبر معدل الضريبة وكان هذا الأخير حافز لدافعي الضرائب على التهرب والتجنب الضريبي وبالتالي تقليل الحصيلة الضريبية. أما إذا كان الجهاز الإداري فعال ونجح في توسيع الوعاء الضريبي فيصبح

التهرب والتجنب صعب الحدوث مما يعني أن الضرائب سوف تقوم بأحد وظائفها الأساسية وهي إعادة تخصيص الموارد وتوجهها نحو النشاطات التي تقل فيها معدلات الضرائب المدفوعة وهي عموما تكون نشاطات ترغب الدولة في توسعها لاعتبارات اقتصادية او اجتماعية. وهكذا يمكن القول أن توسيع الوعاء الضريبي مع تخفيض معدل الضريبة هو أفضل وسيلة لإحداث الزيادة المتوخاة في الحصيلة الضريبية (Bo-skin & Mclure, 1990).

١ - الضـــــرائب على السلع والخدمات:

يظهر الجدول (١) الأهمية النسبية للضرائب على السلع والخدمات في الدول النامية عنها في الدول المتقدمة. لذا فإنه من الضرورة التأكيد على أهمية وضع التصميم المناسب لهذا النوع من الضرائب، ففي العديد من الدول النامية تحتل الضرائب على الواردات والمبيعات مكانة مهمة في جملة الإيرادات الضريبية. فلقد دلت دراسة عن الفلبين أن التكلفة الحدية لجمع الضريبة على الواردات أكبر بكثير من التكلفة الحدية لجمع الضرائب المحلية على السلع (Clarette and Whalley, 1987).

ولقد خلصت دراسة أخرى عن الهند إلى نفس النتيجة وهي ارتفاع التكلفة الحدية من جراء فرض الضرائب على الواردات عن فرض الضرائب المحلية على السلع والخدمات (Ahmed & Stern, 1987) لهذا فإن التجارب من الدول النامية عمدت إلى توسيع الوعاء الضريبي عن طريق تحويله من الوعاء الضيق للضرائب على التجارة الخارجية الى الوعاء الواسع على الاستهلاك والانفاق المحلي. وهذا في حد ذاته يضمن توسيع نطاق السلع والخدمات الخاضعة للضرائب من خلال الاستهلاك المحلي لها سواء منتجة محليا أو مستوردة من الخارج. وأن تفرض الضريبة على تجارة التجزئة (المستهلك النهائي للسلع النهائية وليس الوسيطية) طالما سمح بذلك الجهاز الإداري للضرائب.

فلقد توجهت العديد من الأنظمة الضريبية في العالم النامي خلال الحقبة الأخيرة إلى استخدام ضريبة القيمة المضافة (VAT) لإحداث ذلك التوسع في الوعاء الضريبي للسلع والخدمات. وأصبحت ضريبة القيمة المضافة من الأدوات الهامة في هذا المجال على المستوى العالمي، ويوصي باستخدامها في أبسط أشكالها في جميع دول العالم على حدا سواء المتقدمة أو النامية (Pechman, 1988). ومن أنجح تجارب العالم النامي في هذا المجال هي تجربة أندونيسيا حيث تم تنفيذ ضريبة القيمة المضافة في عام ١٩٨٥ بمعدل ١٠٪ على جميع السلع المصنعة محليا أو المستوردة ولقد تم توسعة الوعاء ليشمل المنتجات النفطية والتبغ والمشروبات الروحية وزاد عدد المسجلين لدفع هذه الضريبة من ٢٥ ألف في ١٩٨٥ إلى حوالي ٨٥ ألف مع نهاية عام ١٩٨٩ وبلغت الحصيلة الضريبية لهذا النوع حوالي ٣,٥ في المائة من الناتج المحلي الإجمالي (GDP) بعد أن كانت تمثل فقط ١٪ من GDP في عام ١٩٨٥، ولقد تبعت هذه التجربة دول اخرى مثل البرازيل وكوريا وكولومبيا وتركيا في نهاية الثمانينات (Boskin & Mclure, 1990).

وهذا التفضيل الكبير لضرائب القيمة المضافة ينبع أساسا من المقدرة العملية العالية لهذا النوع من الضرائب لتوليد الإيرادات ولأنه مفروض على الاستهلاك فإنه يحتوي في داخله آلية الزام للمستهلكين (دافعي الضريبة) وبالتالي فإن التكلفة الإدارية له هي منخفضة نسبياً بالمقارنة بأنواع الضرائب الأخرى. ولكن يعاب عليه أنه يفرق بين شرائح الدخل. فمن المعروف أن أصحاب الدخول المنخفضة تقوم

بإنفاق جزء كبير من دخلها على استهلاك السلع الأساسية مقارنا بأصحاب الدخول المتوسطة أو المرتفعة مما يعني تحمل هذه الشريحة لأعباءضريبة أكبر لهذا النوع. وفي محاولة لعلاج تلك المشكلة، فلقد عمدت الدول النامية الى استثناء مجموعات سلعية بحد ذاتها من الضريبة وهي عادة مجموعات السلع التي يكثر استهلاكها من قبل أصحاب الدخول المحدودة وهي عادة السلع ذات الطابع الغذائي غير المعالج وعادة أيضا أن يصاحب ذلك فرض ضرائب مبيعات على بعض السلع الكمالية بناء على مرونتها الداخلية.

وتدل الدراسات التطبيقية على أن هذه المعالجة لم تنجح في كوريا مثلا ولكنها لاقت نجاح كبير في كل من أندونيسيا وملوي والسنغال (Bird &Oldman 1990)

واستطاعت أن تعالج الخلل في توزيع الدخل الناشيء عن فرض ضرائب القيمة المضافة على مرحلة تجارة الجملة. ولقد استطاعت السنغال من تحقيق نتائج طيبة في هذا المجال من خلال استثناء بعض المنشآت الصناعية والتجارية من دفع الضريبة بناء على حجم المنشأة المعنية. ولقد حدا ذلك الإجراء من فقدان الدولة للإيرادات الضريبية وساهم في إيجاد نوع من التوازن بين القطاعات وزاد من كفاءة النظام الضريبي. وعموما نلاحظ أن في دول كثيرة من العالم النامي يتبع مبدأ تفادي المنشآت الصغيرة حتى عندما تفرض ضريبة القيمة المضافة عليهم تعطيهم الدولة منحة ضريبية "Tax Credit".

وتعتبر تجربة تركيا فريدة في هذا المجال حيث أدخلت في عام ١٩٨٥ أداة الضريبة الاعتبارية الثابتة بالنسبة لضريبة القيمة المضافة حيث فرضت معدل ضريبة قيمة مضافة تخمينية ثابت واجباري تدفعها كل المنشآت التي تتعامل في قطاع تجارة التجزئة من خلال شرائها للبضائع التي تتاجر فيها (Gillis, Shoup & Sicat, 1990).

وفي مجال المؤسسات المستثناة من ضريبة القيمة المضافة فهناك جزء مهم جدا بالنسبة للدول النامية وهو مؤسسات القطاع العام. فلقد دلت الأدبيات ان التوجه العام في معظم الدول النامية هو استثناء تلك المؤسسات من دفع الضريبة لأسباب سياسية كما في تنزانيا وغانا ولكن هذا الاستثناء ينظر إليه على أنه مؤقت ومحدود لسلع وخدمات معينة تعتبرها الدولة سلع ذات أهمية خاصة (Gillis, et al).

ومن ناحية أخرى تأتي الضريبة البيئية لتضيف مجال جديد لفرض الضرائب، من الوجهة النظرية البحتة قد يكون الغرض الأساسي من فرض الضرائب البيئية هو محاولة علاج الأضرار الواقعة على البيئة والناجمة من جراء عمليات الانتاج والاستهلاك كتلوث مياه الأنهار والبحار أو تلوث الهواء من استهلاك الوقود الأحفوري مثلا. ففي تلك الحالات تكون وظيفة الضريبة الأساسية هي الحد من الآثار البيئية الضارة لتلك ا لنشاطات ولكن في حقيقة الأمر تستخدم هذه الضرائب في الدول الصناعية ليس فقط لتقليل الآثار البيئية الضارة ولكن لتغطية اصلاح وبناء الطرق والحد من الازدحام الناشيء من استعمال السيارات الخاصة بخلاف اغراض استراتيجية قومية أخرى كالحد من الاعتماد على الوقود المستورد من الخارج وتشجيع نشاطات التوسع في الطاقات البديلة خصوصا المنتجة محليا. ففي الدول الأوروبية المستوردة للنفط مثلا وصلت معدلات الضريبة على الوقود ما بين ٣٠ إلى ٦٠٪ من سعر برميل الجازولين في محطات تعبئة الوقود فقد بلغت قيمة الضرائب في غرب أوروبا مؤخرا نحو ٥٧ دولار للبرميل، بينما بلغ سعر المستهلك نحو ٩٦ دولار، في حين بلغ سعر سلة خامات أوبك من النفط الخام نحو ١٨ دولار

للبرميل.

ولقد حدا الكثير من الدول النامية حذو الدول الصناعية وقاموا بفرض ضريبة اضافية على أسعار الوقود بلغت في المعدل حوالي ٢٠٪ ولقد دلت الدراسات التطبيقية أن تلك الضريبة قد مكنت العديد من الدول النامية من زيادة ايراداتها الضريبية بحوالي ٤ - ٥ في المائة من الناتج المحلي الإجمالي. ولكن كما هومعروف فإن هناك علاقة ارتباط موجبة بين انخفاض اسعار الوقود وزيادة نشاط القطاع الصناعي وبالتالي النمو في الناتج المحلي الإجمالي وهناك ايضا علاقة ارتباط قوية موجبة بين ارتفاع اسعار الوقود وزيادة كفاءة استخدامه، ولقد خلصت العديد من الدراسات الى أن هناك عدم وضوح في الرؤية من ناحية إبقاء اسعار الوقود منخفضة لتحفيز عملية التنمية الاقتصادية ونمو الناتج المحلي الإجمالي من ناحية والتعرض للاضرار البيئية وتكلفتها المتزايد على المجتمع من ناحية اخرى. وهذه احد المجالات التي في حاجة ماسة إلى المزيد من البحث والدراسة (I. E. A. 1999).

٢ - ضرائب الدخل والثروة

لتوسيع الوعاء الضريبي في هذا النوع فإنه لا بد من توصيل الضريبة إلى أنواع أخرى من الدخول والميزات الوظيفية الأخرى من ناحية وتقليل الإعفاءات والعلاوات والاستثناءات الخاصة على الدخل.

أ. ضرائب الشركات:

عادة تصمم ضرائب الشركات بحيث تستهدف جمع ايراداتها من خلال فرض الضريبة على المردود الاقتصادي لأعمال المنشأة المعنية. بعبارة أخري فإن وعاء الضريبة هو الربح المحاسبي الصافي والذي بدوره يحدد كالفرق بين جملة الايرادات من ناحية وجملة تكاليف العمليات الجارية والتكلفة الرأسمالية من ناحية أخرى، لذلك فإن معظم اتجاهات الإصلاح لهذه الأداة الضريبية يتضمن إجراءات من شأنها تحسين النظام المحاسبي خصوصا فيما يتعلق بجانب التكاليف والإهلاك الرأسمالي وتوسيع نطاق الوعاء ليشمل منشآت أخرى وتقليل دور الضرائب التفضيلية والاعفاءات والحوافز. ولقد أكد الخبراء الماليين على البعد قدر الإمكان عن استخدام الاعفاءات الضريبية مثل الاجازة الضريبية والتفضيل والتخفيض الضرائبي على أساس مستويات الربحية والاستثمار (Gillis 1989). ولقد برروا ذلك بالأسباب التالية:

١ - ان الاعفاءات الضريبية تؤدي أولاً إلى فساد الوعاء الضريبي وتقليل الحصيلة الضريبية مما يعني زيادة المعدل الضريبي على الأجزاء المتبقية حتى يضمن بقاء مقدار الإيرادات بدون تغير. وفي حالة عدم القدرة على رفع الايرادات لتعويض الفروق تنشأ الاختلالات في الميزانية العامة وغيرها من التداعيات الاقتصادية.

٢ - ان معظم الاعفاءات الضريبية جاءت نتيجة ضغط مباشر من جماعات الضغط في المجتمع الآمر الذي قد يؤدي الى تحيز واختلال في النظام الضريبي خصوصا فيما يتعلق بفاعليته وعدالته.

٣ - دلت الدراسات التطبيقية على عدم فاعلية الاعفاءات الضريبية في تحقيق اهدافها لأسباب مختلفة تعود في أغلبها للطبيعة الاقتصادية في الدولة.

٤ - تشجع الاعفاءات الضريبية على التلاعب وتحقيق المكاسب الشخصية من خلال الاستغلال السيء لتلك الاعفاءات . مثال ذلك عندما

تقوم المنشآت بتحويل ارباحها إلى منشآت اخرى تتمتع بإجازة ضريبية تهربا من دفع الضرائب.

ومن خلال هذه المبررات فلقد وضعت علامات استفهام عند استخدام النظام الضريبي لتلك الاعفاءات كأداة لتحفيز قيام نشاط اقتصادي معين. بل على العكس فإن الاتجاه الحديث يميل إلى الحد من استخدام ذلك النوع من الحوافز المالية من ناحية وتوسيع الوعاء الضريبي كوسيلة أساسية للرقي بمستوى الايرادات من ناحية أخرى.

ولقد دلت تجربة المكسيك عن عدم جدوى منح اعفاءات ضرائب على الدخل خلال حقبة الثمانينات من خلال برنامج اعفاءات ضريبية كان الهدف منه هوزيادة الاستثمارات الموجهة في مجال صناعة المعدات والآلات الثقيلة مع محاولة خلق نوع من النمو والتوازن بين المقاطعات المختلفة المكونة للمكسيك. وكنتيجة لذلك فإن حجم الاعفاءات المخصصة لهذا البرنامج زادت من حوالي ٠,٦٪ من GDP إلى ٠,٨٥٪ خلال عامين فقط. وعند القيام باصلاح الجهاز الضرائبي تم الغاء تلك الاعفاءات مما أدى الى تخفيض نسبة الاعفاءات في الناتج الإجمالي لتمثل حوالي ٠,٢٪ فقط. ولقد أثبتت تجارب مماثلة في كل من أندونيسيا وكولومبيا وجمايكا نفس الشيء (Bird & Oldman1990).

ب - ضريبة الدخل الشخصي

هذا النوع من الضرائب هو أصغر أنواع الضرائب تحقيقا للإيرادات في الدول النامية . فهو يتميز بارتفاع معدلاته وصغر وعائه مما يعكس محدودية في التغطية لجميع أنواع الدخول من ناحية وضعف في التصميم. كما أن جميع أنواع دخول رأس المال مثل الدخل من الفائدة والأرباح والكسب الرأسمالي الناتج عن زيادة قيمة الأراضي والعقارات مثلا لا يغطيها النظام الضريبي. بالاضافة إلى اتساع انتشار التهرب والتجنب الضريبي في حالة الدخول من الأعمال الحرة. فتوسيع الوعاء الضريبي في هذه الحالات يتضمن بالدرجة الأولي وضع تلك الدخول في نطاق الضريبة ورفع أي علاوة أو إعفاء ضريبي لها. ومن ناحية أخرى، فإن رفع التعقيد الناشئ عن منح العلاوات والتخفيضات والإعفاءات الضريبية سوف يسهل عملية جباية الضريبة ويزيد من الكفاءة الإدارية للجهاز الضريبي.

وتشكل الاصلاحات الضريبية في جمايكا مثلا يحتذى به، حيث استطاعت في غضون ثلاث سنوات توسيع الوعاء الضريبي على الدخول الشخصية ليشمل الدخول من رأس المال وزادت الايرادات الضريبية لهذا النوع من حوالي ٩٪ من GDP في عام ١٩٨٦ إلى حوالي ١٢٪ مع نهاية ١٩٨٩ . وفي نفس الوقت اجرت تعديلات لمعدل الضريبة بحيث أصبح ٣٣,٥٪ على جميع فئات الدخل بعد أن كان حوالي ٥٧,٥٪ حتى على الدخول الصغيرة نسبيا (Bird et al).

ومن القضايا الأخرى الهامة في هذا المجال والتي ما زال يدور حولها النقاش هي قضية كيف يمكن فرض ضرائب على نشاطات القطاع غير المنظم وقطاع الأعمال الصغيرة وأعمال القطاع الزراعي والتي تمثل جزء لا يستهان به في النشاط الاقتصادي للدول النامية. في مثل تلك الحالات دلت التجارب الدوليةعلى استخدام المؤشرات الاعتبارية التخمينية للدخل لتحقيق وتقييم مقدار الضريبة المستحقة. ويبقى السؤال المهم وهو ما هي المؤشرات التخمينية المستخدمة؟ فيجب أولا أن تكون تكلفة تطبيق هذه المؤشرات التخمينية معقولة وتتفادى التطويل المحاسبي خصوصا في المجتمعات النامية والتي تكون نسبة الأمية فيها عالية. ومن التجارب الناجحة في هذا المجال هي التجربة الكولومبية خلال حقبة

الثمانينات والتجربة التركية من منتصف الثمانينات والتسعينات حيث استخدمت مؤشرات تعكس مستوى المعيشة الأسرية كمؤشر لمقدار الضريبة على الدخول واستخدمت ايضا مؤشرات امتلاك أصول معينة والسفر إلى الخارج وعدد الخدم الشخصي في المنزل. بينما استخدم حد أدنى للدخل من القطاع الزراعي ومعدل الهامش الربحي في النشاطات التجارية. ولقد حقق هذا النظام نجاح كبير ايضا في معالجة مشكل التهرب والتجنب الضريبي في تركيا (World Bank 1997)

إلا انه يعاب على طريقة المؤشرات التخمينية لتقدير مقدار الضريبة على الدخل تكلفتها الإدارية العالية نسبيا خصوصا في الجانب التطبيقي لهذا النوع والتأكد من ارتباط تلك التخمينات بالواقع الحقيقي بما يخدم فرض ضريبة عادلة ولا تؤدي إلى خلق المنازعات وانتقال تلك المنازعات إلى القضاء وغيرها من الإشكاليات.

ج . ضريبة الثروة والإرث.

يجب تصميم هذا النوع من الضرائب بعناية فائقة بحيث يحاول أن يتفادى الاثار السالبة على الادخار والاستثمار خصوصا أن هذا النوع لا يمثل جزء كبير من الايرادات الضريبية لمعظم الدول النامية. كما أن هناك اشكالية كيفية تقييم الاصول التي تعد من مكونات الثروة وامكانية الالتجاء الى القضاء في هذا الشأن في حالة حدوث تنازع في التقييم. أما ضريبة الإرث فهي أكثر واقعية ولكن يجب أن تصاحب بضريبة على الهدايا بحيث لا يذهب جزء كبير من الإرث على شكل هدايا. ولهذه الأسباب فإنه من المتوقع أن تظل ضرائب الثروة والإرث تمثل جزء ضيئل من الإيرادات الضريبية للدول النامية.

٢ - ترشيد معدل الضريبة

تأتي المرحلة الثانية (ترشيد المعدل) 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 الترشيد في معدلات الضريبة تعني في الدرجة الأولى تقليل الفوارق بين تلك المعدلات في الهيكل الضريبي. ولقد دلت التجارب العملية من الدول النامية أنه هناك ضغوط كبيرة للقيام بعملية الترشيد هذه إذا زادت تلك المعدلات عن عشرة للأداة الضريبة الواحدة في حين لا توجد مشاكل كبيرة إذا كانت المعدلات لا تزيد عن خمسة (World Bank 1991).

ومن أهم متطلبات القيام بعملية الترشيد هي توافر المعلومات الدقيقة التي تسمح بالتفريق بين الأوعية الفرعية (الجزئية) المختلفة. وتعاني الدول النامية بوجه عام من نقص شديد في هذه المعلومات مما ينعكس سلبا على هيكل المعدل الضريبي فيها.

ففي حالة الضرائب على الاستهلاك مثلا كما في ضريبة القيمة المضافة فإن معدل الضريبة يجب أن يكون في معدل في حدود ١٠٪ إلى ٢٠٪. اما على مستوى تجارة التجزئة فإن معدل أقل من ١٠ سوف يولد عادة ايرادات أقل نسبيا من التكاليف الادارية الجبائية.

ومن ناحية اخرى فإن الفوارق في معدل الضريبة على الاستهلاك (السلع والخدمات) يتم استخدامها لغرضين أساسيين وهما تحقيق العدالة بين شرائح المجتمع من ناحية وزيادة كفاءة الجهاز الضريبي من ناحية اخرى. تحقيق العدالة تتضمن استثناء السلع الهامة والأساسية من الضريبة خصوصا السلع التي تستهلك من قبل الشرائح الفقيرة في المجتمع. وزيادة الكفاءة تتحقق عند فرض ضرائب على السلع والخدمات

ذات الطابع الاستهلاكي الثانوي (السلع الكمالية) والتي تستهلك عادة من قبل الشرائح الغنية في المجتمع. وفي هذا المجال قد يكون من المناسب تصنيف تلك السلع الى مجموعات (٣ - ٤) يفرض على كل مجموعة معدل ضريبة مختلف يعكس مدى المرونة الدخلية للطلب عليها. بالإضافة إلى ان التجارب العملية من البلدان النامية نوهت إلى ضرورة الفصل بين ضريبة القيمة المضافة على جميع السلع والخدمات وضريبة الاستهلاك للسلع والخدمات الكمالية والتي تفرض على شريحة معينة في المجتمع. وخير مثال على ذلك هو استهلاك التبغ والسجائر والمشروبات الروحية والتي عادة ما يبرر فرض الضرائب الباهظة عليها لتحقيق اغراض صحية واجتماعية مقبولة من وجهة نظر المجتمع (Gillis et al).

أما بالنسبة للضرائب على الدخل الشخصي ودخل الشركات، فإنه من الضرورة بمكان ان نلاحظ ان ارتفاع المعدل الحدي للضريبة سوف يكون له تداعيات سالبة. وأنه من المهم جدا ان تصمم الضريبة بحيث لا تؤدي إلى زيادة في التهرب والتجنب الضريبي. لذلك فلقد دلت التجارب العالمية على ان ٣٠ - ٥٠٪ من الدخل هو معدل معقول يحقق كافة الأغراض ولا يؤدي إلى تفضيل قضاء اوقات الفراغ على اوقات العمل. ومن هذا يتحقق قدر أكبر من كفاءة النظام الضريبي ويقلل من الاختلالات الاقتصادية.

٣ - الاتساق بين الادوات المختلفة للضريبة

لا شك ان هناك حاجة للنظر إلى النظام الضريبي بأكمله في سياق القيام بعملية الاصلاح الضريبي. ذلك أن عملية اصلاح نوع واحد من الضرائب قد يكون على حساب نوع آخر بالتالي فإنه يجب النظر الى عملية الاصلاح من وجهة النظر الشاملة للنظام والتعرف على اثار وتداعيات ذلك الاصلاح على جميع اجزاؤه. وايضا عندما لا يوجد تنسيق ونوع من التتابعية في الإصلاح فقد يحدث سلبيات تنعكس على مستوى الايرادات والكفاءة. ومثال ذلك إجراء اصلاح للنظام الضريبي على الواردات مما قد يكون له آثار سالبة على ضريبة الاستهلاك من السلع والخدمات.

ولقد دلت تجارب للدول النامية مثل جمايكا واندونيسيا وبوليفيا وملوي والمكسيك إلى أهمية التتابعية في إجراء الإصلاح الضريبي وانه لا بد قبل الشروع في تفعيل هذه الإصلاحات ان نركز على عمليات المراقبة والمتابعة واستقراء المؤشرات الدالة على الأداء وإجراء التعديلات اللازمة بسرعة وفاعلية حتى تتحقق أحسن النتائج المأمولة من ذلك الإصلاح (Gillis 1989) كما أشارت نفس التجارب إلى أنه لا بدمن إعطاء الوقت الكافي لعملية تصميم الضريبة ومن ثم تطبيقها وإعطاء وقت كاف أيضا حتى تظهر نتائج التطبيق. ثم القيام بعملية تقييم شاملة للنظام الضريبي من خلال المعلومات المتوفرة.

فمن ناحية، يجب على مصممي السياسات الضريبية التنسيق بين الضرائب على التجارة الخارجية (صادرات وواردات) والضرائب المحلية على الاستهلاك (السلع والخدمات). فإن الغرض الأساسي من فرض ضرائب على التجارة الخارجية هو خلق ايرادات للدولة وحماية المنتج المحلي. وفي نفس الوقت فإن فرض ضرائب على السلع والخدمات المستهلكة محليا يؤدي نفس الغرض دون أن يحدث تفريق بين السلع المنتجة محلياً أو أجنبياً وفي ظل التوجهات الحديثة لتحرير التجارة والنظام العالمي للتجارة (WTO) فإنه من المفضل استخدام الضرائب المحلية على الاستهلاك والإنفاق عن التعريفات الجمركية على التجارة الخارجية. فعلى واضعي

الإصلاحات الضريبية الأخذ في الاعتبار زيادة الاستعانة بضريبة القيمة المضافة أو ضريبة المبيعات على السلع النهائية والتي لا تتحيز وتخلق فوارق بين السلع المستوردة والسلع المنتجة محليا وبالتالي لا يكون لها آثاراً عكسية على الصادرات والواردات.

وفي اتجاه اخر يجب أيضا التنسيق بين معدلات الضريبة الشخصية وضريبة الشركات حتى تقلل من عمليات التجنب والتهرب الضريبي. ففي الحالة التي يكون فيها أقصى معدل ضريبة على الدخل الشخصي أقل من الضريبة المفروضة على نتائج أعمال الشركات فإن هناك يتولد الحافز لدى الشركات لإعادة توصيف جزء كبير من الأرباح على أنه أجور ورواتب أو بتحويل ملكية أصول الشركة إلى الأفراد، وفي الحقيقة أنه من الصعوبة تفادي مثل تلك الإشكاليات في أي نظام ضريبي ولكن هناك قاعدة أساسية تستطيع أن تحد منه لو التزم بها وهذه القاعدة تقوم على مساواة أعلى معدل حدي للضريبة الشخصية مع معدل الضريبة على أرباح الشركات. ومن هذا المجال يظهر لنا ضرورة التنسيق بين الإصلاح في ضريبة الدخل الشخصي وضريبة الدخل للشركات حتى نمنع أي تحيز أو خلل في العمليات المالية للشركات.

ويجب الإشارة أيضا إلى أن استقرارالنظام الضريبي ومدي شفافيته هو عنصر جذب للاستثمار الأجنبي المباشر وفي نفس الوقت عنصر مهم للاحتفاظ برؤوس الأموال محليا ومنع تسربها إلى الخارج. لذا فإنه على واضعي السياسة الضريبية التأكد من ملائمة النظام الضريبي المحلي والأخذ في الاعتبار السياسات الضريبية المعمول بها في الدول المصدرة لرأس المال من ناحية والدول المنافسة في اجتذاب رأس المال من ناحية اخرى وذلك عند تخطيط وتصميم سياستها الضريبية المحلية.

وأخيراً، في ظل عجز الموازنة ومحاولة تمويل ذلك العجز من خلال الجهاز المصرفي مما ينشأ المشكلة المعروفة في الأدبيات بضريبة التضخم والتي عانت وتعاني منها العديد من الدول النامية مثل الأرجنتين وشيلي والبرازيل (Barro 1990)

ففي حالة الضرائب على الدخل الشخصي، فإن التضخم سوف يقود إلى فساد نظم التخفيض الضريبي المعمول بها على الدخول الصغيرة وبالتالي سوف يكون له تداعيات على العدالة الرأسية للنظام الضريبي برمته. لذا، فلقد دلت التجارب العالمية في هذا المجال على عدم ربط معدل الضريبة مع القيمة الإسمية للوعاء الضريبي بل يجب ربطها بالقيمة الحقيقية للوعاء من خلال استخدام الأرقام القياسية (In-dexation) والتي بدورها تعكس مقدار التغير الحقيقي في القيمة. مثال على ذلك استخدام الرقم القياسي للمستهلك (CPI) كما فعلت المكسيك منذ ١٩٧٦ ، حيث استطاعت ان تعزل التغيرات في مستويات الأسعار المحلية عن معدل الضريبة على الدخل الشخصي. ونفس التجربة قامت بها تركيا في ١٩٨٧ حيث تم استخدام الأرقام القياسية للشرائح المختلفة لدافعي الضريبة على الدخل الشخصي (Gillis 1990).

أما في حالة الضرائب على دخول الشركات والمؤسسات فإن التضخم سوف يؤدي إلى تناقص القيمة الحقيقية للإعفاءات والحوافز الضريبية مما يعني تحمل الشركات والمؤسسات معدلات أعلى من الضرائب، ومن ناحية أخري فإن زيادة الأرباح الاسمية لتلك الشركات والمؤسسات الناتج عن التضخم سوف يؤدي ايضا الى رفع العبء الضريبي (مقدار الضريبة المدفوعة) لتلك الشركات. ففي جانب المطلوبات،

وفي ظل سماح النظام الضريبي القائم للشركات والمؤسسات بالإعفاء الكامل لكافة التكاليف المتعلقة بسعر الفائدة (خدمة الديون) مما يحفز تلك الشركات والمؤسسات على انتهاج اسلوب تمويل رأس المال عن طريق الاقتراض بإصدار سندات وتفضيله على أسلوب تمويل رأس المال عن طريق اصدار اسهم وذلك لأنه قلما تسمح النظم الضريبية بإعفاء الأرباح الموزعة على المساهمين من الضرائب (البنك الدولي ١٩٩١). ولهذا فبالنسبة لمعدل الضريبة على دخل الشركات فيجب ايضا ان يتم تعديل المعدل ليتماشى مع التغيرات في معدل التضخم وذلك لضمان عدم حدوث تخلخل نظام الحوافز الضريبية المعمول بها أو زيادة العبء الضريبي على تلك الشركات مما قد يحدث تغير في تفضيلهم لطريقة أداء عملياتهم المالية خصوصا من ناحية التمويل عن طريق طرح أسهم جديدة أو الاقتراض عن طريق اصدار السندات. ولقد دلت الأدبيات على استخدام الأرقام القياسية في هذا المجال بنجاح أيضا في كل من المكسيك وشيلي والارجنتين والبرازيل حيث تم استخدام نظام شامل لقياس واستبعاد اثر التضخم على دافعي الضرائب (Gillis 1990).

٤ - تحسين أداء الجهاز الإداري القائم على الضرائب

دلت التجارب الدولية في هذا المجال على أهمية التناسق بين مدى ومستوى الإصلاحات الضريبية من ناحية ومدى فاعلية وقدرة الجهاز الإداري على التكيف والتحسين السريع في الأداء من ناحية اخرى. بل أن البعض أشار إلى أن عنصر مقدرة الجهاز الإداري على التصحيح والتكيف السريع هي العنصر الحاسم في نجاح عملية الإصلاح أو فشله خصوصا خلال مراحل التنفيذ الأولية.

ويمكن باختصار تقسم عمليات الإصلاح الضريبي إلى: تنفيذ القانون وتحديد الوعاء الضريبي (أي تحديد شخصية على من تقع الضريبة) ثم تقييم مقدار الضريبة المستحقة وفقا للقوانين المعمول بها في هذا الشأن وحسب أداة الضريبة ومن ثم القيام بجباية أو جمع الضريبة المستحقة. وفي كل من هذه المراحل فإن دور الجهاز الإداري هو دور مهم وحاسم وأن أي ضعف في أي مرحلة سوف ينعكس سلباً على تتابعية العمليات برمتها خصوصا المرحلة الأخيرة عملية جمع الضريبة.

لذلك فإن أهم أهداف إصلاح الجهاز الإداري هي:

أ - زيادة وتحسين مستوى الالتزام من جانب دافعي الضرائب.

ب - زيادة كفاءة العمليات الأساسية لتقييم ومراجعة وجمع الضريبة.

ولقد دلت الأدبيات على أن أحد الأسباب الرئيسية لعدم الالتزام هو تعقيد القوانين والنظم والإجراءات المنظمة للضريبة. ومن ناحية اخرى فإن زيادة التعقيد تعني زيادة العبء الإداري خصوصا فيما يتعلق بمراجعة وتقييم مقدار الضريبة المستحقة مما قد يفتح المجال للفساد في حالات التجنب والتهرب الضريبي. وبالتالي فإن تبسيط قوانين ونظم الجهاز الضريبي هي خطوة أساسية وأولية لجعل عمل الجهاز أكثر سهولة وفاعلية. ولقد دلت الحالة العملية لأندونيسيا إلى نجاح أسلوب التقييم الذاتي أو الإقرار الذاتي (Self - Assess-ment) مع تبسيط القوانين والنظم في زيادة فاعلية الجهاز الإداري للضرائب. وحيث اعتمد هذا الأسلوب على تحويل مسؤولية تقييم الضريبة وتحديد مقدارها على دفع الضريبة في ظل قانون ضريبي شفاف وواضح وبسيط ويبتعد عن التعقيد مما يقلل التعامل المباشر بين دافعي الضرائب والموظفين في الجهاز وبالتالي يقلل فرص التهرب

والتجنب والفساد الإداري (World Bank 1997)

ولكن يعاب على أسلوب ا لتقييم الذاتي أنه يؤدي عادة إلى انخفاض مقدار التقييم حيث أن هناك ميل لدى دافع الضريبة إلى تقليل قيمتها. لذلك فإنه لا مناص من القيام بعمليات مراجعة وتفتيش اختيارية لبعض النماذج المعبأة من قبل دافعي الضرائب. وفي حالة اكتشاف خطأ أو تقليل متعمد لقيمة الضريبة فإن هناك تكون عقوبات مادية وغيرها تفرض على ذلك الشخص حسب ما يحدده القانون في هذا الشأن.

ومن ناحية أخرى فلقد دلت الخبرة الدولية في مجال عملية جمع وجباية الضريبة أنه بالنسبة لضريبة الدخل سواء الرواتب والأجور أو رأس المال فإن أفضل طريقة للقيام بذلك هي الاحتفاظ بقيمة الضريبة من المصدر الدافع للأجور او الفائدة على رأس المال "With-holding Tax at the source" ولقد حققت كل من غانا وتايلاند نجاح كبير في هذاالمجال وأدت إلى زيادة حصيلة ايراداتها من ضريبة الدخل الشخصي بمقدار ٥٠٪ على الأقل (Boskin & Mclure 1990) ولقد حذت تركيا نفس الحذو في عام ١٩٩٤ مما أعطى أيضا نتائج مشجعة أدت إلى زيادة الحصيلة الضريبية بحوالي ٣٠٪ (World Bank 1997).

ويعلب التقدم التكنولوجي خصوصا في مجال الحاسب الآلي دور متزايد في تسهيل وسرعة انجاز أعمال الجهاز الإداري للضريبة وهناك توجهات في الدول المتقدمة وبعض الدول النامية في استخدام شبكة الاتصال الداخلي (Internet) في القيام بعملية تقييم وتقرير الضريبة واجراء التعديلات أو تغير كل ما يتعلق بمحتواها مما سوف يقلل مقدار الخطأ ويحقق الاتصال المباشر والفوري لدافعي الضرائب بالجهاز التنظيمي للضرائب ويرفع من سرعة وكفاءة الجهاز الإداري للضريبة.

ومن ناحية اخرى، فلقد دلت تجربةغانا إلى أنه لا يمكن إحداث الإصلاح في الجهاز الإداري بمعزل عن إصلاح الحوافز المعمول به (الأجور والرواتب) حتى يتحقق القضاء على الفساد من ناحية والتمكن من اجتذاب أحسن العناصر من الخبرات البشرة المتوفرة في هذا المجال من ناحية أخرى. فلقد رفعت غانا رواتب وأجور العاملين في الجهاز الإداري للضرائب عن بقية رواتب وأجور العاملين في القطاع العام وخفضت في نفس الوقت من أعداد العاملين فيه مع زيادة استخدام التقنيات الحديثة كإدخال الحاسب الآلي. ولقد اعطت تلك الإجراءات نتائج طيبة ونجحت في تحسين أداء الجهاز بشكل كبير. ويجب أيضا، بجانب ايجاد نظام حوافز جذاب، أن يكون هناك أنظمة واجراءات فعالة للتعامل مع الفساد ومعاقبة وتتبع الموظفين الفاسدين وهذا ما أخذت به أندونيسيا في عام ١٩٨٥ عندما أعطت لمؤسسة تجارية أجنبية حق القيام بعملية مراقبة وتفتيش وتقييم أعمال المؤسسات التجارية بغرض جمع ضريبة الشركات منها (Pechman 1988).

وأخيرا، حتى تتكلل عمليات الإصلاح بالنجاح فيجب أن تتوفر الإرادة السياسية لدى الحكومة لتنفيذ تلك الإصلاحات من ناحية والالتزام الحكومي بمنع تدخل القوى السياسية (جماعات الضغط المختلفة) في شؤون الجهاز الإداري للضريبة، وكما يقال فإنه لا يمكن أن ينجح أي نظام ضريبي بدون قبول المجتمع له. لذلك كان لا بد على الحكومة أن تقوم بمساعي إعلامية تقدم من خلالها لأفراد المجتمع الفوائد والمميزات الخاصة بجميع بنود وإجراءات الإصلاح حتى تستطيع أن تكسب التأييد الشعب المطلوب. وخير مثال على ذلك التجربة الأرجنتينية في عام ١٩٨٦ حين استطاعت جماعات الضغط

وبنجاح كبير بأن توقف فرض ضريبة على الأراضي الزراعية بناء على معلومات خطأ مفادها أن ضريبة التصدير الزراعي لن يتم إلغائها في حين كانت الحكومة تسعى إلى إحلال ضريبة الأرض الزراعية محل ضريبة التصدير الزراعي. ومن هنا يتضح أنه لا يمكن فرض ضريبة بدون تأييد سياسي وشرح لكافة جوانب السياسة الضريبية لأفراد المجتمع.

رابعاً: خلاصة الدروس المستفادة من تجارب الإصلاح الضريبي:

في هذا الجزء من الورقة نحاول تقديم تلخيص لأهم الدروس المستفادة من تجارب الإصلاح الضريبي في دول العالم النامي وهي التي ذكرت في الأدبيات والتي يمكن اعتبارها بمثابة خطوط عريضة للإصلاح الضريبي المنشود.

فلقد دلت تلك الأدبيات على أن الحاجة لإجراء اصلاحات كبيرة على النظام الضريبي القائم تصبح ضرورية في حالة:

أ - عدم فاعلية النظام الضريبي الحالي وتسببه في العديدمن الاختلالات سواء في هيكل الحوافز أو في المتغيرات الاقتصادية الكلية.

ب - تفاقم العجز المالي في الموازنة واتساع آثاره على الاقتصاد الكلي.

من هذا المنطلق، نبدأ في اعتبار خطة للإصلاح الضريبي ولكن بعد القيام بعملية تقييم شامل ودقيق لجميع محتويات السياسة المالية في الدولة بما في ذلك امكانيات ترشيد بنود الانفاق العام.

فلقد انخرطت العديد من الدول النامية في برامج لإصلاح نظامها الضريبي وكانت درجة اتساع تلك الإصلاحات وأهدافها وآثارها ونتائجها مختلفة باختلاف الدولة التي نفذت فيها. فلا يوجد وصفة علاج مثالية يمكن التوصية بها واستعمالها في جميع دول العالم. بل على العكس، فلقد دلت التجارب على وجود انفرادية (uniqueness) وطبيعة خاصة لكل دولة قامت بالإصلاح يصعب معها التوصية باستخدامها وتنفيذها في بلد آخر دون تغير جذري في محتواها ولكن يمكن تلخيص الخطوط العريضة للإصلاح في المجالات التالية:

أولاً: في مجال توسعة الوعاء الضريبي، دلت التجارب في الدول النامية على ما يلي:

١ - حققت تلك الدول نجاح كبير من خلال برامجها الإصلاحية في توسيع الوعاء الضريبي عن طريق التحول من المجال الضيق للضريبة على التجارة الخارجية الى الضرائب على الاستهلاك والإنفاق والتداول.

٢ - كانت الأداة الضريبية الفعالة المختارة لتحقيق ذلك النجاح هي ضريبة القيمة المضافة حيث أدت إلى زيادة الحصيلة الضريبية وقللت من الهدر الاقتصادي للموارد ورفعت كفاءة الجهاز الإداري . وفي هذا المجال فلقد دلت التجارب أيضا على أن مفتاح نجاح هذه الأداة كان مرهون بدرجة كبيرة ببساطة وسهولة نظامه. وفي بعض الحالات كان أداء ضريبة القيمة المضافة متساويا على الأقل مع أداء ضريبة المبيعات على تجارة التجزئة. ودلت التجارب أيضا أنه يجب في نفس الوقت استثناء السلع الأساسية التي يستهلكها محدودي الدخل والفقراء من هذه الضريبة في مقابل فرض ضريبة على استهلاك بعض السلع الكمالية المختارة أو السلع الضارة بالصحة العامة مثل التبغ والمشروبات الروحية.

٣ - دلت التـــجـــارب من الدول النامية على أنه من الأفضل التـقليل في منح الإجـازات الضـريبـيـة أو غـيـرها من الإعـفـاءات الضـريبـيـة ومـا صـحـاب ذلك من حـوافـز ودعم مـــالـي مـــبـــاشـــر وغـيـرمـبـاشـر والتي يكون الغرض منها هو الرغبة في تنمية قطاع أو صناعة بحد ذاتهـا. فلقـد أدت مـثل تلك السيـاسـات إلى زيادة الهـدر في الموارد المتـاحـة وتقليل الحصيلة الضريبية. المطلوب هوعند تصـمـيم مـثل تلك السياسات يجب أولا دراسة وتحـديد مـقـدار المكاسب المتوقعة ومقارنتها بالتكلفة الاجتماعية خصوصا من ناحية انخفاض الكفاءة وسوء في تخصيص الموارد المتاحة.

ثانيا: في مجال ترشيد معدلات الضريبة، فلقد دلت تجارب الدول النامية على أن تخفيض المعدل الضريبي الحدي في حالة ضريبة الدخل الشخصي لتكون في حدود ٣٠ - ٥٠٪ وفي نفس الوقت تثبيت ضريبة دخل الشركات والمؤسسات في معدل وحيد يتساوى مع المعدل الأعلى للضـــريبـــة على الدخل الشخصي. هذه الإجراءات حققت زيادة الإيرادات الضريبية وقللت من درجة وآثار الاختلالات الاقتصادية مع تسهيل وظيفة الجهاز الإداري من ناحية التزام دافع الضرائب وتحسين الأداء العام للجهاز.

ومن ناحية أخرى، فإن التجارب أيضا دلت على أن فرض ضريبة القيمة المضافة في حدود ١٠ إلى ٢٠٪ في المتوسط مع استثناء السلع الغذائية غير المعالجة مع فرض ضرائب إضافية على ٣ - ٤ سلع كمالية مختارة وفي حدود تزيد عن ٢٠٪.

ثالثاً: في مجال تحقيق قدر كبيرمن العدالة في توزيع الدخل، فإن تجربة العديد من الدول النامية دلت على أن رفع معدل الحد الأدنى للضرائب الشخصية سوف يستثني العديد من محدودي الدخل والشرائح الفقيرة وفي نفس الوقت استثناء السلع الغذائية وبعض السلع الأخرى الأساسية والتي يكثر استهلاكها من قبل الفقراءمن ضرائب على الاستهلاك (القيمةالمضافة والمبيعات) هي الأدوات التي حققت الأكثرنجاحاً في تلك الدول.

ففي المجال الأول أي رفع معدل الحد الأدنى على ضريبة الدخل الشخصي (العائلي) فلقد استخدم أيضا طريقة استثناء جزء من الدخل (من الوعاء الضريبي) عند حساب قيمة الضريبة وهذا الجزء مساوي لنصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي في تلك الدولة وفي بعض الأحيان وصل إلى ضعف ذلك كحد أقصى.

أما في المجال الثاني، فلقد تم استثناء معظم السلع الغذائية الأساسية وملابس الأطفال والدواء من ضريبة القيمة المضافة في مقابل فرض ضرائب متزايدة على استهلاك التبغ والوقود والمشروبات الروحية.

وأخيراً، يجب التأكيد مرة أخرى على أنه يجب أخذ هذه التجارب للإصلاح الضريبي على أنها خطوط عريضة للإصلاح وأن كل دولة لها خصوصيتها وظروفها الاقتصادية والاجتماعية بها والذي يلزم هو إ جراء دراسة للوضع في كل دولة على حدا ومن ثم تحديد مقدار ونوعية وآليات الإصلاح الضريبي المطلوب.

المراجـــع:

د. رمزي زكي. النظم الضريبية بالبلاد العربية: خصائصها الأساسية وامكانيات تطويرها. المعهد العربي للتخطيط بالكويت. ١٩٨٤ .

د. رياض دهال . Fiscal Issues: A survey . المعهد العربي للتخطيط بالكويت ١٩٩٥ .

صندوق النقد الدولي . إصلاح أنظمة الضرائب. تقرير التنمية في العالم العربي ١٩٨٨ .

Ahmad, Ehtisham, and Nicholas stern. 1987. "Alternative Sources of Government Revenue: Illustrations from India, 1979 - 80" In David Newbery and Nicholas Stern, eds, the theory of Taxation for Developing C0untries. New York: Oxford University press.

Anderson, Dennis. 2989. "Infrastructure pricing polocies and the Public Revenue in African Countries" World Development 17 (April): 525 - 42.

Barro, Robert J. 1990. Macroeconomics. New York: Wiley.

Bird, Richard M., and Oliver Oldman, eds. 1990 Taxation in Developing Countries. 4 th ed. Baltimore and London: Johns Hopkins University Press.

Boskin, Michael J. and Charles E. Mclure, Jr., eds. 1990. World Tax Reform: Case Studies of Developed and Developing Countries, California: An International Center for Economic Growth.

Clarette, Roman, and John Whalley. 1987. "Comparing the Marginal Welfare Costs of Commodity and Trade Taxes. "Journal of Public Economics 33 (October): 357 - 62.

De-kock, D., and V. Grilli. "Fiscal Policies and Choice of Exhange Rate Regime" Economic Journal, 1993.

El-Erian, M., and S. Tareq. "Economic Reform in the arab Countries: A Review of Structural Issues" , in Said El-Naggar (ed.) Economic Development of the Arab Countries. IMF, Washington, D. C., 1993.

Gillis, Malcolm, ed. 1989. Tax Reform in Developing Countries. Durham, N. C. : Duke University Press.

Greenway, D., and D. Sapsford. "Further Econometric Analysis of the Relationship between Fiscal Dependence on Trade Taxes and Economic Development". Public Finance, Vol. 43, No. 2, 1987.

Herschel, Frederico J. 1978. "Tax Evasion and Its Measurment in Developing Countries" Public Finance 33 (3): 232 - 68.

International Energy Agency. 1999. World Energy Outlook. France.

Kormendi, Roger C. 1983. "Government Debt, Government Spending , and Private Sector Behavior." American Economic review 73: 994 - 1010.

Musgrave, Richard. 1981. Fiscal Reform in Bolivia: Final Report of the Bolivian Mission on Tax Reform Cambridge, Mass: Harvard Law School.

Pechman, Joseph A. ed. 1988. World Tax Reform: A Progress Report. Report of a conference held in Washington, D. C., on Novermber 12 - 13, 1987, sponsored by the Brooking Institution. Washington, D. C. : The Brooking Institution.

Poterba, James M., and Lawrence H. Summers. 1987. "Finite Lifetimes and the Effects of Budget Deficits on Nationanl Savings." Journal of Monetary Economics 20 : 369 - 92.

Tait, Alan A. 1988. The Volue Added Tax: International Practice and Porblems. Washington, D. G. : international Monetary Fund.

Tanzi, Vito. 1980. Inflation and the personal Income Tax: An International Perspective, Cambridge: University Press.

World Bank. 1988. World Development Report. New York: Oxford University Press.

1988. Adjustment Lending: An Evaluation of Ten Years of Experience. Policy and Recearch Series 1. Washington, D. C.

1991. Lessons of Tax Reform. the International Bank for Reconstruction and Development . Washington, D. C.

, Carl S. Shoup, and Gerardo Sicat, eds. 1990. Value added Taxation in Development Countries. Washington, D. C. : World Bank.

دراسة عن :

«التحكيم الدولي في عقود الأشغال العامة»

إعـــــداد

أحمد ابراهيم أبو شهاب

مدقق رئيسي

ديوان المحاسبة

كثيرا ما تلجأ الدول النامية إلى استدراج عروض من شركات اجنبية لتنفيذ مشاريعها الإنمائية على الأخص المشاريع الكبرى التي تحتاج إلى مقاولين مؤهلين وذوي خبرة وإمكانات عالية لتنفيذ تلك المشاريع والتي لا تتوفر في المقاولين المحليين، الأمر الذي يتطلب من الدولة المضيفة توفير الحماية وتقديم التسهيلات ووضع الضمانات الكافية لهؤلاء المقاولين عند تنفيذ هذه المشاريع ومن أهم هذه الضمانات هو تضمين عقود الأشغال العامة شرط «التحكيم».

وقد اعتمدت دولة الكويت على شروط العقد الدولي المعد من قبل الاتحاد الدولي للمهندسين المدنيين (الفيديك) وذلك بإصدار شروط عامة لمناقصات الأشغال العامة سواء كانت المناقصة محلية أو دولية وأصبحت ضمن وثائق المناقصات تحت مسمى «الشروط الحقوقية للعقود» بالإضافة إلي القانون رقم ٣٧ لسنة ١٩٦٤ في شأن المناقصات العامة باعتباره القانون العام لعقود الأشغال وعقود التوريدات بدولة الكويت.

وقد ادخلت بعض التعديلات على هذه الشروط لكي تتمشى مع قوانين دولة الكويت، ومن قبيل التعديلات الجوهرية التي أدخلت على الشروط الحقوقية للعقود طبعة مايو ١٩٨٥ هو استبعاد تسوية المنازعات عن طريق التحكيم الأجنبي (غرفة التجارة الدولية I . c . c بتسوية النزاع عن طريق محاكم الكويت المختصة (المادة ٦٧ من الشروط الحقوقية للعقود)، كما اصدر مجلس الوزراء بدولة الكويت قراره رقم (١١) بجلسته رقم (١٤) لسنة ١٩٨٨ بتاريخ ١٩٨٨/٣/١٣ يقضي بعدم اللجوء الى التحكيم الدولي أو التحكيم المحلي وأن ينص في شروط العقد بكل وضوح على ان القضاء الكويتي هو المختص بالفصل في اي نزاع ينشأ عن العقد وأن القانون الكويتي هو القانون الواجب التطبيق.

الا ان بعض الشركات الأجنبية ترفض شرط اللجوء الى القضاء الوطني، مما تضطر الدولة المضيفة الى قبول «التحكيم» لحسم النزاع الذي قد ينشأ بين الطرفين بشرط موافقة مسبقة من مجلس الوزراء على قبول التحكيم.

ويقصد بالتحكيم سواء كان دولي أو محلي : بأنه وسيلة للفصل في المنازعات التي قد تنشب عند تنفيذ عقود الأشغال العامة وغيرها من عقود التجارة الدولية والتي يكون فيها طرفا اجنبيا بواسطة محكم أو أكثر يتم الاتفاق عليه مسبقا من قبل طرفي العقد ويكون الحكم في هذه الحالة ملزما للخصوم.

وقد يكون التحكيم شرطا واردا في العقد الأساسي الذي ينظم العلاقة التعاقدية ويحد دالالتزامات بين الأطراف ويسمى في هذه الحالة «شرط التحكيم» أو قد يكون التحكيم بمناسبة نزاع معين قائم بالفعل بين طرفي العقد ويتم الاتفاق عليه بملحق العقد (اتفاق لاحق للعقد الأصلي) ويسمى في هذه الحالة «مشارطة التحكيم» أو «اتفاق التحكيم».

ويتم التحكيم عن طريق مؤسسات وهيئات ومن أهمها ما يلي:

١ - غرفة التجارة الدولية بباريس.

٢ - غرفة التجارة الدولية بلندن.

٣ - مركز المصالحة والتحكيم بنيويورك.

٤ - الهيئة العربية للتحكيم الدولي بباريس.

٥ - المركز الأقليمي للتحكيم بالقاهرة.

وتختص هذه المؤسسات والهيئات في فض منازعات التجارة الدولية وهو ما يعرف بالتحكيم التجاري الدولي والذي سنتناوله بالتفصيل من زاوية عقود الأشغال العامة في دولة الكويت.

وفيما يلي أهم العناصر التي يتناولها موضوع البحث:

العنصر الأول: نبذة تاريخية عن فكرة انشاء أول مركز للتحكيم الدولي.

العنصر الثاني: الأساس القانوني للتحكيم.

العنصر الثالث: موقف الدولة المضيفة من التحكيم في عقود الاشغال العامة.

العنصر الرابع: أهمية التحكيم الدولي.

العنصر الخامس: الآثار القانونية لشرط التحكيم.

العنصر السادس: اجراءات وقواعد التحكيم.

العنصر السابع: ممثل دولة الكويت في المرافعات والدفاع عن قضاياها امام هيئة التحكيم.

العنصر الثامن: حالات عملية عن الأحكام التي صدرت في بعض عقود الأشغال العامة عن طريق التحكيم الدولي.

العنصر الأول: نبذة تاريخية عن فكرة انشاء اول مركز للتحكيم الدولي:

في اعقاب الحرب العالمية الثانية وقعت بعض الدول اتفاقية «بريتون وودز بالولايات المتحدة الأمريكية في اواخر عام ١٩٤٤ للمساعدة على الدفع بعمليات التعمير والتنمية لإزالة آثار التخريب والدمار الذي اوقعته الحرب بالعديد من بلدان العالم ومن أهم توصيات هذه الاتفاقية انشاء البنك الدولي للإنشاء والتعمير (I. B . R . D)، ومن أهم أهدافه منح القروض الى الدول النامية لدعم مشروعات التنمية فيها ولتحقيق ذلك الهدف ومحافظه على استثماراته فقد وضع البنك لائحة مناقصات خاصة به، وقام بعمل دراسات بالاشتراك مع اللجان الاقتصادية والمكتب الأوروبي لمنظمة الامم المتحدة وخبراء العديد من الدول وانتهت الى وضع صيغة مناسبة لاتفاقية دولية تنشيء مركز للتوفيق والتحكيم في المنازعات الاستثمارية التي تنشأ بين الدول المتعاقدة ومواطني الدول المتعاقدة الأخرى وقد اطلق عليها اسم «اتفاقية البنك الدولي لتسوية المنازعات الاستثمارية» والتي دخلت طور التنفيذ عام ١٩٦٤ ومن ثم الاتفاق على انشاء «المركز الدولي لتسوية المنازعات الاستثمارية» ويكون قاصرا على المنازعات الناشئة عن استثمار بين دولة متعاقدة ومواطن دولة متعاقدة اخري، وتقضي الاتفاقية بأنه يجب أن يكون

احد الاطراف دولة متعاقدة او هيئة حكومية أو جهة ادارية تابعة لدولة متعاقدة وان يكون الطرف الاخر مواطن دولة متعاقدة اخرى وتنطبق عليه صفة المواطن على الاشخاص الطبيعيين وعلى الأشخاص الاعتباريين وعلى ذلك لا تدخل في اختصاص المركز المنازعات بين الحكومة وبعضها البعض او المنازعات بين الأطراف الخاصة بعضها البعض.

لذلك يكون من مصلحة المستثمر ا لعربي المواطن لدولة طرف في «اتفاقية البنك الدولي لتسوية المنازعات الاستثمارية» والذي يستثمر امواله في دولة طرف اخر فيها أن يحصل على ضمان من الدولة المضيفة لاستثماره على اللجوء الى التحكيم « بالمركز الدولي لتسوية المنازعات الاستثمارية» طبقا لأحكام هذه الاتفاقية.

والجدير بالذكر ان عدد من الدول العربية انضم الى هذه الاتفاقية ومنها مصر والمملكة العربية السعودية والكويت والاردن والمغرب وتونس والسودان.

العنصر الثاني: الاساس القانوني للتحكيم:

إن معظم دول العالم قد أنشأت القضاء في تشريعاتها وشكلت المحاكم وحددت اختصاصاتها لتسهل على المواطن الالتجاء اليها واعطت الأحكام حجية والزامية التنفيذ ولكن قد يتجه المواطن الى وسيلة اخرى لحل منازعاته غير القضاء الرسمي ومن هذه الوسائل الصلح والتحكيم، لذلك نصت أغلب التشريعات على حق صاحب الشأن اللجوء الى التحكيم سواء بنص صريح في العقد أو باتفاق لاحق، وقد نظمت التشريعات المختلفة على وجه الخصوص قوانين المرافعات المدنية والتجارية النص على مبدأ التحكيم وإجراءاته وتنفيذ احكام المحكمين وطرق الطعن فيها وذلك كما هو الحال في قوانين المرافعات لكل من دولة الكويت ومصر وليبيا والبحرين وغيرها.

العنصر الثالث: موقف الدول من التحكيم في عقود الأشغال العامة:

نظرا لتخوف الشركات الأجنبية من أن تؤثر الدول المضيفة (المتعاقدة) على أحكام القضاء التابع لها، مما يدفع هذه الشركات الى اشتراط اللجوء الى التحكيم الدولي عبر المؤسسات المتخصصة في حالة النزاع حول تفسير او تنفيذ العقد.

ومن المعروف ان اللجوء الى التحكيم في العقود المبرمة بين الشركات الأجنبية والدول النامية وأهمها عقود الأشغال العامة أصبح ظاهرة وعلى عكس ذلك العقود المبرمة مع الدول المتقدمة لا تجيز تشريعاتها اللجوء الى التحكيم وعلى سبيل المثال القانون الفرنسي لا يبيح للدولة قبول شروط التحكيم في عقودها بالرغم من أن مجلس الدولة الفرنسي أقر في بعض أحكامه الحديثة اللجوء الى التحكيم في العقود الدولية الا ان اساس المنع لا زال قائما.

وبالرغم مما سبق نجد أن هناك بعض العوامل الهامة التي تحد اتباع سياسة القضاء الوطني او شرط التحكيم ومنها:

العامل الأول:

يكمن في مقدرة الدولة المضيفة على خلق جو من المنافسة الدولية على سوقها الوطني، حيث تضطر كثير من الشركات الأجنبية الى قبول شروط الدولة المضيفة حتى تتمكن من الدخول الى اسواقها ومنافسة الشركات المحتكرة لها ومن ثم تضطر الى قبول اختصاص القضاء الوطني.

العامل الثاني:

هو حاجة الدولة المتعاقدة لرؤوس الأموال الأجنبية أو الخبرة والامكانات الفنية العالية او للتقنية الحديثة

المتوفرة في الشركات الأجنبية والتي غالبا لا تتوفر في شركاتها المحلية، مما تضطر الدولة المضيفة الى قبول شروط المستثمر الأجنبي او المقاول الأجنبي الى التحكيم.

العنصر الرابع: اهمية التحكيم الدولي:

لقد ازدادت اهمية التحكيم الدولي مع ازدياد حاجة الدول النامية الى الشركات الأجنبية لتنفيذ مشاريها التنموية، وللتحكيم الدولي مزايا وعيود من وجهة نظر طرفي العقد.

• مزايا التحكيم الدولي من وجهة نظر الشركات الأجنبية:

١ - سرعة الفصل في القضايا وعدم تعدد درجات التقاضي والطعن في الأحكام الا على نطاق ضيق بعكس ما هو عليه في نظام القضاء الوطني.

٢ - قلة التكاليف والرسوم المدفوعة بالمقارنة لرسوم وتكاليف القضاء الوطني.

٣ - التقارب في العادات واللغة بين المرافعين عن الشركات الأجنبية والمحكمين في التحكيم، مما يسهل مهمة المرافعة.

٤ - عدم خضوع المتعاقد الأجنبي لقضاء الدولة المضيفة.

٥ - سرية الجلسات والمرافعات والأحكام، مما يضمن عدم التشهير بالمتاقضيين خصوصا في ذممهم المالية أو قدراتهم الفنية.

٦ - سهولة تنفيذ أحكام المحكمين في الخارج والداخل بعكس أحكام القضاء الوطني.

٧ - حرية تعيين المحكم المتخصص في موضوع النزاع خصوصا في القضايا ذات الطابع الفني، مما لا يتوفر في القاضي العادي والذي يلجأ عادة الى تعيين خبير لعدم تخصصه في مجال النزاع المطروح.

• عيوب التحكيم الدولي من وجهة نظر الدولة المضيفة:

١ - ان قبول الدولة المضيفة شرط التحكيم في العقود المبرمة مع الشركات الأجنبية هو نوع من المساومة غير المشروعة لأن في ذلك نزول عن سيادتها ونزول عن الامتيازات التي كفلتها قواعد القانون الدولي كسلطة عامة.

٢ - ان نزول الدولة عن تطبيق القضاء الوطني مع تلك الشركات يعتبر اعترافا ضمنيا منها بعدم حيدة قضائها وعدم الثقة به وعدم كفاءته.

٣ - اختلاف اللغة والعادات بين المرافعين من الدولة المضيفة مع المحكمين في التحكيم الأمر الذي يجعل مهمة المرافعة صعبة.

٤- ان تجميع الأدلة وسماع الشهود ومعاينة الموقع محل النزاع في عقود الأشغال العامة يشكل عقبة كبيرة أمام التحكيم الذي يجري غالبا في مكان بعيد عن مكان تنفيد العقد محل النزاع.

٥ - تعاطف المحكمين في التحكيم لصالح الشركات الأجنبية انطلاقا من مبدأ «انها الطرف الأضعف» في القضية والتقارب والتشابهة في العادات واللغة.

العنصر الخامس: الآثار القانونية لشرط التحكيم:

١ - يجوز الرجوع عن شرط التحكيم او الاتفاق التحكيمي باتفاق الأطراف ولا يجوز للمحكمة ان تثيره من تلقاء نفسها.

٢ - ان وجود شرط التحكيم لا يعني ان اطراف العقد لا يلجأون الى القضاء الوطني بشكل مطلق، ولكن

يجـوز اللجـوء الى القـضـاء الوطني في بعض الحالات الإجرائية مثل اثبات حالة مادية او ضرر مـعين فـيـستطيع ان يلجـأ أولا الى القـضـاء المستعجل الوطني لاثبات الحالة ثم عرض النزاع في الموضـوع الى التـحكيم وتقـديم حكم اثبـات الحـالة كـحـجـة على دعـواه وكـذلك الحـال في حالات الحجز التحفظي.

٣ - استـقـلال شـرط التـحكيم عن العقـد المدرج به بمعنى انه إذا تم الغاء العقد او فسخه لأي سبب من الأسباب أو إنتهائه من طرف الجهة المتعاقدة فإن شرط التحكيم يظل قائما ويجوز لأي طرف اللجـوء الى التـحكيم لفض المنازعـات المتـعلقـة بالعقد.

ولكن توجد بعض الاستـثناءات المتعلقة بشـرط التحكيم او الاتفاق التحكيمي اللاحق كأن يلحقه أحد العيوب المبطلة للشرط كعيوب الرضا مثلا او مخالفة الشرط للنظام العام ففي هذه الحالة يحكم القـضاء ببطلان شرط التحكيم ويستعيد ولايته في الاختصاص.

٤ - يؤثر شـرط التحكيم في القانون الواجب التطبيق على العقـد، فـمثـلا اذا اختـيـر القـانون الكويتي لحكم العقد فإن التحكيم وان كان يتم في الخارج فإنه سـيكون تحكيـمـا كويتيا لأن هيـئة التـحكيم ملزمـة في هذه الحـالة بتطبيق مـبـادئ القـانون الكويتي على موضـوع النزاع وإلا اعـتبـر حكمهـا قابلا للإلغاء.

العنصر السادس: اجراءات وقواعد التحكيم:

يجب أن يتضمن شرط التحكيم في العقد او الاتفاق التـحكيـمي اللاحق اجـراءات وقـواعـد التـحكيم بشكل مـفصل حسب القـواعد المطبـقـة امام الغـرفة او المركز المشرف على التحكيم، وفيما يلي مراحل اجراءات دعوى التحكيم:

١ - طلب التحكيم:

يقوم الطرف المتضـرر او المدعي بإعداد طلب تحكيم الى الغـرفة أو المؤسسـة أو المركز المشـرف على التـحكيم يطلب فيه تشكيل هيئة تحكيم للنظر في موضوع النزاع وطلبـاته مـؤيدا بالمسـتندات ويحـدد اسم المحكم الذي يختـاره وعنوانه ويتم تسليـمه لدى سكرتارية المؤسسـة أو الهيئة المشرفة على التحكيم ويقوم بدفع الرسوم المبدئية المقررة.

٢ - اخطار المدعى عليه:

تقوم المؤسسة المشرفة على التحكيم بإخطار المدعى عليـه بفـحـوى مطالبـة التـحكيم وبصـورة من المسـتندات والمذكرة ويحدد له ميعاد (غالبا ٣٠ يوما) لاختيار محكم عنه واعـداد مـذكـرة للرد على طلبـات المدعي وكـذلك مذكرة بطلباته المقابلة للدعوى.

٣ - اختيار محكم المدعى عليه:

إذا لم يقم المدعي عليه باختيارمحكم عنه خـلال المدة المحـددة في قـواعـد الموسسـة المشـرفة على التحكيم فإنه يحق للأخيـرة ان تختار من تلقاء نفسها محكما عنه في الدعوى وتخطره بذلك.

٤ - اختياررئيس الهيئة:

بعد أن يتم اختيـار المحكمين عن الطرفين يتم اختيـار رئيس هيـئة التـحكيم سـواء باتفـاق محكمي الطرفين إذا كان شـرط التحكيم ينص على ذلك أو أن تقوم المؤسـسـة المشرفة على التحكيم بذلك ويتم اختيار رئيس الهيئة من أحد المتخصصين من رعايا دولة ثالثة لا ينتمي اليها أي

موظف من اطراف النزاع وتعتمد المؤسسة بقرار منهاتشكيل الهيئة التحكيمية وتخطر الرئيس والمحكمين الأعضاء واطراف النزاع بقرارها كما تدعو الأطراف في ذات الوقت الى دفع ضمانات مالية على ذمة اتعاب ومصاريف التحكيم.

٥ - اعداد مشارطة التحكيم:

بعد اكتمال تشكيل الهيئة ودفع الضمانات ا لمالية يقوم رئيس الهيئة التحكيمية باخطار المحكمين والأطراف بميعاد أول جلسة ومكانها وفي هذه الجلسة يحدد المحكمون واطراف النزاع او من ينوب عنهم من المحامين قواعد واجراءات التحكيم التي ستتبع في الدعوى وذلك بإعداد ما يعرف بمشارطة التحكيم (Terms of Reference) يحدد فيهاالمطالبات المقدمة من المدعى وطلبات المدعى عليه المقابلة والقانون الواجب التطبيق على موضوع النزاع كما يحدد فيها اللغة المستعملة في التحكيم ثم تحدد أول جلسة للتحقيق والمرافعة.

٦ - التحقيق والمرافعة:

بعد ذلك يتم تبادل المذكرات وتتوالى جلسات المرافعة شفويا وسماع الشهود، وقد تقرر الهيئة التحكيمية احالة الدعوى على الخبير الفني إذا دعت الحاجة ويقوم الخصوم بمناقشة الخبير وفي النهاية تقرر الهيئة المرافعة الختامية وتبادل المذكرات النهائية ثم تقرر قفل باب المرافعة وحجز الدعوى للحكم حيث يلتقي أعضاء هيئة التحكيم في جلسة او جلسات خاصة للمداولة واصدار الحكم.

٧ - اصدار الحكم:

يتفق اعضاء الهيئة على صيغة ومسودة الحكم ويصدر عادة بأغلبية الآراء ويتم التصويت في حالة اختلاف الرأي ويرجحه الجانب الذي فيه الرئيس ويوقع المحكمون الحكم ويحال الى المؤسسة المشرفة على التحكيم لاعتماده وإذا رأت الحكم يخطر به الخصوم ويمنح عادة المحكوم عليه فترة لتنفيذ الحكم وتحدد فائدة تأخير عن كل يوم تأخير لتنفيذ الحكم، ويحق للمحكوم له أن يأخذ الصيغة التنفيذية على الحكم من محاكم الدولة التي جرى بها التحكيم ليستطيع بموجبه التنفيذ الجبري على أموال المحكوم عليه.

٨ - الطعن على الحكم:

في الغالب ينص شرط التحكيم او نظام المؤسسة المشرفة على التحكيم على نهائية حكم التحكيم وعدم قابليته للطعن إلا أنه في حالات محدده يملك المحكوم عليه الطعن على الحكم الصادر من هيئة التحكيم أمام القضاء الوطني الذي يقع في دائرة اختصاصه مكان التحكيم، ومن هذه الحالة مخالفة الحكم لقواعد الإجراءات الجوهرية المنصوص عليها في عقد التحكيم او المشارطة او مخالفة النظام العام او القانون الواجب التطبيق، ويملك القضاء الغاء حكم المحكمين في هذه الحالات ويعاد التحكيم من جديد من هيئة أخري ولكن لا يملك القضاءالتصدي لموضوع النزاع او الوقائع والأسانيد الثي اعتمد عليها المحكمون في اصدار حكمهم إذا يقتصر دور القضاء على مراقبة صحة تطبيق القانون واحترام الإجراءات فقط وذلك بعكس التحكيم الداخلي حيث بمجرد الغاء حكم التحكيم يستعيد القاضي ولايته ويتصدى للفصل في النزاع.

• تنفيذ حكم التحكيم في دولة الكويت:

لتنفيذ حكم التحكيم يجب الحصول على أمر بالتنفيذ

من المحكمة الكلية بالكويت مشمولا بالصيغة التنفيذية عملا بأحكام المادتين ١٩٩ ، ٢٠٠ من قانون المرافعات الكويتي واتفاقية نيويورك المؤرخة ١٩٥٨/٦/١٠ والتي انضمت اليها دولةا لكويت بالمرسوم بالقانون رقم (١٠) لسنة ١٩٧٨ بتاريخ ١٩٧٨/٣/٢٩ .

العنصر السابع: ممثل حكومة دولة الكويت في قضاياها امام التحكيم:

تتولى إدارة الفتوي والتشريع الدفاع عن مصالح الخزانة العامة في جميع الدعاوى التي ترفع على حكومة دولة الكويت او منها وقد يكون هذه الدعاوى امام القضاء الوطني او امام هيئة التحكيم وذلك حسب ما يقضي بهالمرسوم بالقانون رقم (١٢) لسنة ١٩٦٠ بشأن تنظيم إدارة الفتوى والتشريع، ويجوز لهذه الإدارة أن تتعاقد مع مكتب المحاماة في الخارج للدفاع عن قضاياها امام هيئة التحكيم.

العنصر الثامن: حالات عملية عن الأحكام التي صدرت في بعض عقود الأشغال العامة عن طريق التحكيم الدولي:

ان هناك العديد من ا لأحكام التي صدرت في عقود الأشغال العامة عن طريق التحكيم الدولي والتي غالبا ما تكون لصالح المقاول الأجنبي وفيما يلي بعض الحالات العملية:

١ - نتيجة الأحكام التي صدرت عن طريق التحكيم الدولي ضد إحدي الوزارات بدولة الكويت لصالح المقاولين الأجانب كبدت الخزانة العامة خسائر مالية كبيرة بلغت جملتها على سبيل الحصر ٢٥,٧٦٣,٠٢٣ ديناركويتي قيمة تعويضات بخلاف مصاريف التحكيم وأتعاب المحاماة.

● التوصيات:

ما زال التحكيم الدولي يلعب دورا هاما في منازعات العقود الدولية للأشغال العامة والتنمية بين دول العالم الثالث والشركات الأجنبية بالرغم من المحاولات العديدة من قبل حكومات تلك الدول في وضع التشريعات والقوانين التي تفرض اختصاص القضاء الوطني للدولة المتعاقدة في فض المنازعات.

ولما كانت الأحكام الصادرة عن التحكيم غالبا ما تكون في صالح الشركات الأجنبية فإن الأمر يستلزم بعض التوصيات الهامة والتي يجب اخذها بعين الاعتبار وفيما يلي أهمها:

١ -يجب على الدول النامية العمل على تنشيط اقتصادها الوطني وتقديم تسهيلات لجذب رؤوس الأموال الأجنبية ورفع القيود وخلق جو من المنافسة الدولية في أسواقها حتى تتمكن الشركات الأجنبية من الدخول الى هذه الأسواق ومنافسة الشركات المحتكرة لها ومن ثم تضطر الى قبول اختصاص القضاء الوطني.

٢ - يجب العمل على تطوير نظام التحكيم المحلي بحيث يستوعب التحكيم الدولي ومن ثم يتم التحكيم الدولي على ارض الدولة المتعاقدة في اطار نظامها القانوني الداخلي ولكي يتحقق ذلك يجب زرع الثقة في نفس المتعاقد الأجنبي بعدالة قضائها ونظامها التحكيمي وتقديم التسهيلات في الإجراءات القانونية اللازمة وتوفير الترجمة للتشريعات الوطنية وتأكيد احترام الأحكام وتنفيذها وقد نهضت في ذلك جمهورية مصر العربية حيث أنشأت «المركز الإقليمي للتحكيم

في القاهرة» وحسم العديد من القضايا في صالح الشركات الأجنبية ضد الحكومة المصرية بسبب تحطم طائرة رش القطن المصري التابعة للشركة النمساوية، وقد حكمت هيئة التحكيم على وزارة الزراعة المصرية بتعويض الشركة النمساوية عن الضرر الذي لحق بها استناداً الى قواعد القانون المدني المصري والذي يعتبر محل ابرام عقد المقاولة، وهذا ما ثبت للشركة الأجنبية نزاهة وعدالة التحكيم المحلي «المركز الإقليمي للتحكيم بالقاهرة».

٣ - العمل على خلق وتشجيع منشآت وطنية تضاهي وتنافس الشركات الأجنبية عن طريق تزويدها بكوادر وطنية فنية مدربة على أحداث نظم المنشآت في الدول المتقدمة حتى تكون قادرة على تنفيذ المشروعات التنموية دون الاستعانة بالشركات الأجنبية.

٤ - ضرورة الاهتمام والدقة بالصياغة القانونية والفنية لعقود الأشغال العامة وملاحقها عن طريق المختصين من القانونيين والمهندسين الاستشاريين من ذوي الخبرة والكفاءات العالية حتى يمكن تلافي الدخول في منازعات قضائية نتيجة الأخطاء في صياغة بعض نصوص العقد، ومن ثم توفير مبالغ كبيرة على الدولة.

● مصادر البحث:

١ - القانون رقم ٣٧ لسنة ١٩٦٤ في شأن المناقصات لعامة الكويتي.

٢ - الشروط الحقوقية لعقود الأشغال العامة بدولة الكويت (طبعة مايو١٩٨٥).

٣ - المرسوم بقانون رقم ١٢ لسنة ١٩٦٠ في شأن تنظيم ادارة الفتوى والتشريع.

٤ - شروط العقد الدولي المعد من قبل الإتحاد الدولي للمهندسين المدنيين(الفيديك).

٥ - واقع التحكيم الدولي في عقود الأشغال العامة د. خالد الكاديكي - المستشار بالمحكمة العليا بليبيا - ونائب رئيس محكمة الهيئة العربية للتحكيم الدولي.

٦ - مشروع الاتفاقية العربية الأوروبية لضمان الاستثمار د. مفيد شهاب - استاذ القانون الدولي بجامعة القاهرة - ونائب رئيس الهيئة العربية للتحكيم الدولي.

٧ - مدى مسئولية مقاول الأشغال العامة عن الأخطاء الهندسية في التصميم والمواصفات.
مكتب د. محمد الهوشان للإستشارات القانونية بالمملكة العربية السعودية.

٨ - العقود القانونية للإستثمارات العربية في الخارج. د. عصام الدين بسيم - استاذ ورئيس قسم القانون الدولي - ونائب رئيس الهيئة العربية للتحكيم الدولي.

١٠ - التحكيم ودوره في حماية الاستثمار.
مكتب شئون هيئات التحكيم بوزارة العدل والشئون الإدارية بالكويت.

١١ - تقارير ديوان المحاسبة بدولة الكويت عن فحص وتدقيق عقود الأشغال العامة.

التخطيط لعملية التدقيق وتضييق فجوة التوقعات

إعـــــداد

حسين سلامة

مدقق حسابات

أولاً: التخطيط لعملية التدقيق

(المعيار الدولي٤)

١ - ينص الإرشاد الدولي ٠٣) الفقرات من (١٠ - ١٣) ما يلي:

"يجب على المدقق أن يخطط لعمله ليتمكن من أدائه بفاعلية وكفاءة وفي التوقيت المناسب وتعد هذه الخطط بناء على المعلومات التي حصل عليها من خلال دراسته لأعمال العميل. ويجب أن تقسم الخطط بحيث تشمل النواحي الآتية على سبيل المثال.

(أ) الحصول على معلومات عن النظام المحاسبي والسياسات المحاسبية المتبعة وإجراءاتها (الرقابة الداخلية المطبقة).

(ب) تحديد درجة الاعتماد المتوقفة على نظام الرقابة الداخلية.

(ج) وضع البرنامج الخاص بطبيعته وتوقيت ومدى اجراءات التدقيق الواجب اداؤه.

(د) التنسيق بين الأعمال واجبة الأداء وتعديل وتطوير هذه الخطط كلما دعت الضرورة.

٢ - يتناول هذا الارشاد التخطط لعملية تدقيق متكررة لكل من القوائم أو البيانات والمعلومات الأخرى. ومع هذا فقد يحتاج التخطيط لبعض عمليات التدقيق الجديدة إلى تناول أمور أخرى. بالإضافة إلى الأمور التي يتناولها هذا الإرشاد.

٣ - يعتبر التخطيط عملية مستمرة طوال فترة التدقيق بحيث تهدف إلى:

(أ) وضع خطة عامة متكاملة تتلاءم مع نطاق العمل المتوقع.

(ب) وضع برنامج تدقيق يحدد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق، ومن ثم يجب تعديل الخطة العامة وبرنامج التدقيق في حالة تغير الظروف أو ظهور نتائج غير متوقعة أثناء تنفيذ العمل وفي هذه الحالة يجب تسجيل التغييرات الجوهرية كتابياً.

٤ - يساعد التخطيط السليم على:

- التأكد من أن الموضوعات المهمة في التدقيق قد نالت العناية المناسبة.
- المشاكل المتوقعة قد تم تحديدها.
- العمل يتم في الوقت المناسب.
- الاستخدام الكفء لجهود المساعدين.
- التنسيق مع الأعمال المؤداة بواسطة مدققين آخرين أو خبراء.

٥ - يتحدد نطاق التخطيط طبقا لما يلي:

(أ) حجم ودرجة صعوبة عملية التدقيق.

(ب) الخبرة السابقة للمدقق ومعلوماته عن العميل وطبيعة نشاطه.

(ج) قد يرى المدقق مناقشة بعض عناصر خطة التدقيق مع موظفي العميل وإداراته بهدف رفع كفاءة عملية التدقيق.

وتحقيق التنسيق بين **إجراءات التدقيق وأعمال موظفي العميل ولكن تظل خطة التدقيق العامة وبرنامجها من مسئوليات المدقق.**

٦ - المعلومات عن نشاط العميل:

يحتاج المدقق إلى التعرف على نشاط العميل بالدرجة التي تمكنه من تحديد الأحداث والمعلومات والتطبيقات التي قد يكون لها في رأيه أثر مهم على القوائم المالية ويمكن الحصول عليها من:

- تقرير المنشأة السنوي للمساهمين.
- محاضر الجمعية العامة ومجلس الإدارة واللجان ذات الصلة بعمل المدقق.
- التقارير المالية والإدارية والداخلية للسنة الحالية والسنوات السابقة.
- أوراق عمل تدقيق السنة السابقة وكافة الملفات المتعلقة بها.
- الأشخاص المتعلقين بأعمال أخرى غير التدقيق من أعضاء المكتب ولها تأثير على التدقيق.
- مناقشات مع مديري وموظفي العميل.
- دليل إجراءات وسياسات العميل.
- زيارات إلى مكاتب العميل ومواقع الإنتاج.
- مصادر أخرى يمكن أن يكون لها صلة بأعمال المدقق.
- عند الرجوع إلى أوراق عمل التدقيق للسنة السابقة والملفات الأخرى المتعلقة بها يجب على المدقق التركيز على تلك الأمور التي تحتاج إلى عناية خاصة ويقدر ما إذا كانت تؤثر على العمل الواجب اداؤه العام الجاري.

٧ - الموضوعات التي تتناولها المناقشة مع مديري وموظفي العميل - التغيير في الإدارة والهيكل التنظيمي وأنشطة العميل - التعليمات واللوائح الحكومية السارية التي تؤثر على نشاط العميل.

- التطورات الاقتصادية الحالية

وأثرها على نشاط العميل.

- المشاكل المحاسبية والصعوبات المالية التي تواجهها المنشأة في الوقت الحالي.
- وجود أطراف تتعامل مع المنشأة وتربطهم علاقة بها أو بمديرها.
- مواقع الإنتاج أو العمل الجديدة أو التي أغلقت.
- التغيير في النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية.
- التغيير الحالي والمتوقع في النواحي الفنية أو نوعية المنتجات أو الخدمات وطرق الإنتاج والتوزيع.

٨ - أهمية المعلومات عن نشاط العميل عند إعداد خطة التدقيق فإن هذه المعلومات.

- تساعد المدقق في تحديد النواحي التي تحتاج إلى عناية خاصة في التدقيق.
- تقييم مدى ملاءمة التقديرات المحاسبية وتقارير الإدارة كما أنها تساعد في تكوين حكم شخصي على سلامة وملاءمة السياسات المحاسبية وكفاية الإفصاح.

٩ - وضع خطة عامة.

- عند إعداد المدقق للخطة العامة يجب عليه مراعاة الأمور التالية:
- الشروط الإتفاقية التي تحكم مهمته وكذلك المسئوليات القانونية الملقاة على عاتقه.
- طبيعة التقارير والمكاتبات الأخرى مع العميل ومواعيد تقديمها طبقا للتكاليف.
- السياسات المحاسبية المطبقة وأية تغييرات فيها.
- أثر التوصيات والأبحاث المهنية والعلمية الحديثة على المواجهة
- تحديد مجالات التدقيق المهمة.
- تحديد مستويات الأهمية النسبية لأغراض التدقيق.
- الحالات التي تحتاج إلى عناية خاصة مثل إمكانية حدوث خطأ جسيم أو اختلاس أو تورط أحد الأطراف الذين تربطهم علاقة بالعميل أو بالمديرين.
- تحديد الأتعاب مرتبط بالجهد.
- ترتبط الأتعاب بساعات العمل ويحتاج ذلك إلى دراسة خاصة.
- وضع معايير للأتعاب. خدمة اقتصادية وفعالة في وقت محدد.
- درجة الثقة في النظم المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية ومدى الاعتماد عليها.
- إمكانية تناوب التركيز على بعض عمليات التدقيق دوريا.
- طبيعة ومدى أدلة الاثبات الواجب الحصول عليها.
- نطاق عمل موظفي قسم التدقيق الداخلية ودورهم في تحديد نطاق التدقيق.
- نطاق عمل المدققين الأخرين المكلفين بتدقيق الشركات التابعة للعميل أو فروعه.
- عمل الخبراء.

١٠ - يجب على المدقق أن يسجل خطته مكتوبة ويتوقف على شكل ومدى التسجيل المستندي على حجم ودرجة وصعوبة عملية التدقيق ويعتبر تقدير ساعات العمل التي تستغرقها كل عملية أو إجراءات إدارة فعالة في التخطيط.

١١ - يجب على المدقق إعداد برنامج تدقيق مكتوب يبين فيه الإجراءات اللازمة

لتنفيذ خطته.

ويجب أن يحتوي البرنامج على تفاصيل كافية لتستخدم كمجموعة من التعليمات إلى المساعدين المشتركين في عملية التدقيق وكوسيلة للرقابة على التنفيذ السليم للعمل وقد يحتوي على أهداف التدقيق لكل عملية.

١٢ - وقد يرى المدقق عند إعداده برنامج التدقيق بعد تفهم للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ضرورة الاعتماد علي خطوات رقابة داخلية معينة لتحديد طبيعته وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المطلوبة.

وقد يرى المدقق أن الاعتماد على هذه الخطوات من الرقابة هو الطريق المؤثر والفعال لتنفيذ تدقيقه - ومع ذلك قد يقرر المدقق عدم الاعتماد على الرقابة الداخلية لوجود طرق أخرى.

التنسيق مع أية مساعدة متوقعة من العميل ودرجة توافر المساعدين ومشاركة المدققين أو الخبراء.

١٣ - عادة ما يلجأ المدقق إلى المرونة في توقيت أدائه لإجراءات التدقيق.

- جزء قليل من هذه الإجراءات يطلب أداؤه في وقت محدد.

- قد لا يكون للمدقق أي قرار في عملية توقيت أداء بعض الإجراءات الأخرى مثل مراقبته لعملية جرد المخزون التي يقوم بها موظفو العميل.

١٤ - يجب إعادة النظر في خطة وبرنامج التدقيق مع التقدم في تنفيذ عملية التدقيق وذلك بناءا على تقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلية ونتائج اختبارات مدى الالتزام واختبارات التحقق التي قام بها.

ثانياً: تضييق فجوة التوقعات في مهنة التدقيق

أكد رئيس منشأة Price Waterv House، وهي إحدى المنشآت الثماني الكبرى العالمية للتدقيق أن مهمة التدقيق تعاني أزمة المسئولية والمصداقية ويؤيد هذا الرأي ما تضمنته مصادر عديدة في آداب التدقيق منذ بداية السبعينات من دعاوى قضائية مرفوعة ضد المدققين.

• ماهية فجوة التوقعات؟

هي عبارة عن التباين وعدم التطابق بين توقعات المجتمع من المدقق وأدائه وأوضح الأستاذ Woolf وهو مدقق انجليزي مشهور أن الأسبوع الذي ينقضي دون رفع دعاوى قضائيةمهمة ضد منشآت المحاسبة والتدقيق يعتبر استثناء.

• فجوة المعقولية:

وهي التباين بين توقعات الرأي العام لأداء المدقق وما يستطيع أن يقوم به بشكل معقول.

• فجوة الأداء:

هي التباين بين الواجبات التي يتوقعها الرأي العام بشكل معقول وأداء المدقق.

• أدلة وقرائن إثبات الفجوة.

١ - المدقق كضامن يعتقد كثير من مستخدمي البيانات المالية التي خضعت للتدقيق أن التقرير النظيف يدل علي أن المدقق يضمن دقة البيانات المالية محل التدقيق بالإضافة إلى قدرة المنشأة على الوفاء بكافة التزاماتها ويعني عدم

وجـود مـشكلات مـاليـة خطيـرة في الشـركة ويبـدو بالنسبة لهذه القضية أن توقعات المجتمع تتجاوز ما يستطيع المدقق أداءه حتى لا يدفع المستخدمون في سـبـيل الحـصـول على خـدمـات التـدقـيق وفي الممارسة العملية لمهنة التـدقـيق لا بد أن تكون خـدمـات التـدقـيق ذات فاعلية في تكلفتها.

٢ - الإنذار المبكر بفشل وانهيار الشركة:

يتـوقع الرأي العـام من المدقق إعطاء إشارات للإنذار المبكر بفشل منشآت الأعمال إلا أنه يجب على المدقق الحـذر واليـقظة خـلال إجراءات عمليات التدقيق بشأن مؤشرات عدم قدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها.

ويجب على المدقق أن يجمع أدلة إثبات كافية ومناسبة لتأكيد شكوكه أو نفيها وفي حالة عدم إزالة شكوكه بشأن استمرارية المنشأة يجب عليه ذكر الحقائق بأمانه ووضوح ويجب على المدقق أن يبدد هذه الشكوك أو يفصح عنها. ويتساءل الكثير من المساهمين وغيرهم الذين اصابهم الضرر نتيجة انهيار الشركات والبنوك في الدول المختلفة مثال ذلك (شركات مساهمة كويتية بعد الغزو) وعن سـبب عـدم إعطاء المدقق إشارات إنذار بخصوص الشركات الفاشلة وإذا ما توافر هذا الشك لدى المدقق وجب عليه إضافة فقرة إيضاحية بعد فقرة الرأي في تقرير التدقيق.

٣ - اكتشاف الغش والتقرير عنه:

يعتقد الكثير أن أهم وظيفة للتدقيق تتمثل في اكتشاف الغش والاحتيال وقد حددو ا اكتشاف حالات الغش والأخطاء المادية كهدف للتدقيق.

ومما هو جـدير بالذكـر ان المنظمات المهنية ركزت في البداية على حدود المدقق بشأن اكتشاف الغش فقللت من تأكيد مسئولية المدقق في هذه الخـصـوص وذلك بالإشارة إلى ان الإدارة هي المسئولة في المقام الأول عن غش الشركات ومن الأفضل منعه واكتشافه بواسطة إدارة الشـركـة عن طريق توفـيـر الإجراءات المناسبة والفعالة للرقابة الداخلية ويتفق إرشاد التدقيق رقم (١١) بعنوان (الغش والخطأ) مع موقف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين حيث يؤكد أن مسئولية منع واكتشاف الغش والأخطاء تقع أساساً علي عاتق الإدارة من خلال تصميم وتنفيذ وصيانة نظم فعالة للرقابة الداخلية كما لفت الإرشاد الانتابه ايضا إلى أنه نظرا للقيود الكامنة والملازمة لعملية التدقيق فإن احتمال عدم اكتشاف البيانات المضللة يظل قائماً.

التقرير عن الغش

شكل معهد المراجعين والمحاسبين القـانونيين بإنجلتـرا وويلز لجنة برئاسـة BEUSON LORD وذلك لفحص ودراسة مسئوليات المدقق المتعلقة بالتقرير عن الغش المشكوك في حدوثه وتم التوصل إلى الآتي:

- إذا اكتشف المدقق غشا أوغشا مشكوكا فيه بواسطة الإدارة أو موظفي الشركة فإن الأمر يحتم عليه ابلاغ المديرين بهذا الخصوص.
- إذا كـان الغش على وشل الإفشاء أو الحدوث فإنه يجب على المدقق مواجهة المديرين بالأدلة القاطعة ثم ابلاغهم أن واجبه المهني يحتم عليه التحفظ في تقرير التدقيق بشكل مناسب.
- وكـان من توصـيـات اللجنة (ينبـغي على المدقق تخطيط عملية التدقيق بالشكل الذي يكون لديه توقعا معقولا لاكـتـشـاف الأخطاء المادية

والمترتبة على الغش وأقرت أيضا أن للغش أثرا واضحا إما في السجلات المحاسبية أو القوائم المالية) وانطلاقا من ذلك يتعين على المدقق ضرورة الالتزام بالواجبات الآتية:

- تقديم تقرير للإدارة عن أية أمور شاذة (متضمنة الغش) تم اكتشافها أثناء أداء عملية التدقيق.

تقديم تقرير للمساهمين متضمنا تحفظاً:

ومجمع المحاسبين بإنجلترا وويلز يتوقع من المدقق الإفصاح عنه للمساهمين ومن ثم الرأي العام بواسطة تقرير التدقيق المقيد بتحفظات.

٤ - اكتشاف التصرفات غير القانونية والإفصاح عنها:

مثل الرشاوى السياسية - الأمن الصناعي - تكافؤ فرص العمل - حماية البيئة القوانين والتشريعات ذات العلاقة وغيرها، تبنى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين موقفا مماثلا وذلك في نشرة معايير التدقيق رقم ٥٤ التي أصدرها بشأن التصرفات غير القانونية من قبل المنشأة حيث أكد ضرورة تحديد ما إذا كان التصرف غير القانوني يقع بشكل معتاد في نطاق كفاءة المهنة.

أنه كلما كان التصرف غير القانوني بعيدا عن الأعمال المحاسبية والسجلات تضاءل احتمال دراسة ومعرفة المدقق به أو بمدى مشروعيته وبالتالي انخفض احتمال قيام المدقق باكتشافه.

أن التدقيق بصفة عامة لا يشتمل الإجراءات المصممة خصيصا لاكتشاف التصرفات غير القانونية على أية حال فقد يكتشف المدقق أثناء قيامه بعملية التدقيق تصرفات غير قانونية ممكنة.

- أن عملية التدقيق المنفذة وفقا لمعايير الأداء المهنية لا توفر تأكيدا باكتشاف التصرفات غير القانونية أو الإفصاح عن أية مطلوبات محتملة الحدوث.

٥ - واجب المدقق تجاه إبلاغ السلطات التشريعية.

اصدر مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز ما يلي: عندما يشك المدقق بناءا على مبرر معقول أن المدير العام أو مديري الإدارات أو أي موظف بالشركة قد ارتكب جريمة ضارة بمصالح الشركة وموظفيها ومساهميها أو دائنيها فعليه إبلاغ شكوكة في تقرير للسلطة المختصة وعلى الحكومة أن تلزم أصحاب الأعمال (إدارات المنشآت محل التدقيق) بالتقرير عن حالات الغش المشكوك فيه إلى السلطات المختصة ويكون دور المدقق التحقق مما إذا كانت الإدارة قد أوفت بذلك أم لا وما إذا كانت هناك أية مخالفات للتعليمات والقوانين الصادرة في هذا الشأن ولكن عند تطبيق هذا الأمر نتعرض لثلاث مشاكل وهي:

- تعارض هذا الواجب مع الالتزام بآداب المهنة فيما يتعلق بسرية العملاء فضلا عن صعوبة محاولة تسوية هذا التعارض.
- الخطر المترتب على إبداء شكوك حول وجود غش بينما لم تثبت صحة ذلك ومن ثم فهناك احتمال تعرض المدقق لدعاوى قذف وتشويه السمعة=.
- تغيير غير مرغوب في علاقات المدقق مع العميل فبدلاً من النظر اليه كحكم محايد بين المساهمين والإدارة فإنه سيتم اعتباره بدرجة كبيرة مخبراًInformer مما يؤدي إلى تعديل عكسي لا حق في اتجاه الإدارة نحوه.

● **مظاهر فجوة التوقعات في مهنة التدقيق:**

سواء كانت فجوة معقولية أو فجوة أداء فإن المقابلة غير السليمة بين التوقعات ينجم عنها نتائج خطيرة للمدقق من أهمها:

- تعرض المدقق للانتقادات الضارة من قبل جمهور الرأي العام.
- تكبده نفقات باهظة نتيجة للدعاوى القضائية المرفوعة ضده.
- فقدان وزعزعة ثقة الرأي العام بالمدققين مما يترتب عليه عدم الاستقرار في الأسواق المالية ومن ثم ازدياد احتمال وقوع أزمات فيها وعلى ذلك نخلص الى أنه من الواضح ان المحافظة على ثقة الرأي العام وصيانتها فيما يتصل بوظيفة المدقق تعتمد في المقام الأول على تضييق فجوة التوقعات.

ونخلص مما سبق إلى أن:

الأمر يستدعي تضييق فجوة التوقعات بكشل مُرض وهذا يتطلب التحقق من الأسلوب المنهجي والمسئوليات والواجبات الخاصة بالمدقق بشكل ملائم وعادل وبالتالي يجب على المدقق انجازها وفقا للمستوى المتوقع.

- يجب تحديد الواجبات المناسبة للمدقق على أساس فهم واضح للدور الرئيسي للمدقق في المجتمع حيث أشرنا إلى عدم وجود الفهم سواء لدى المدققين أو مستخدمي خدماتهم.
- ينبغي أن تلعب المنظمات المهنية الدور الأساسي في هذا الصدد من خلال إصدار الإرشادات والمعايير ذات العلاقة فضلا عن عقد اللقاءات والمؤتمرات العلمية لمزاولي المهنة والأطراف المعنية من أجل إيضاح المستجدات في وظيفة التدقيق وأهدافها.
- هناك حاجة ملحة للبحث في هذا المجال نظرا لندرة البحوث فيما يتعلق بفجوة التوقعات خاصة أنها تمثل أم المشكلات في مهنة التدقيق اليوم.

فمن المفترض أن تتجه الآن البحوث والدراسات نحو تحديد وتعريف دور المدقق في المجتمع وهذا مطلب نحن في أشد الحاجة إليه.

فجوة التوقعات تقتضي المعالجة من ثلاث جوانب وهي:

١ - مدى ما يتوقعه الرأي العام من المدقق أكثر مما يستطيع القيام بأدائه بصورة معقولة. ولذلك سوف تحتاج مهنة التدقيق الى تعديل وتكييف توقعات المجتمع عن طريق سبل الاتصال الفعال وزيادة وعي ثقافة الرأي العام فيما يتصل بوظيفة التدقيق وأهدافها.

٢ - نظرا لفشل المدقق في أداء الواجبات التي يتوقعها المجتمع بشكل معقول وواقعي فإن مهنة التدقيق سوف تحتاج إلى تعديل معاييرها غير الكافية بالإضافة إلى تصحيح وتقويم الأداء دون المستوى المعياري.

٣ - ضرورة صياغة قواعد قانونية خاصة منظمة من قبل المنظمات المهنية تحكم مسئوليات وواجبات المدقق مستوحاه من طبيعة المهنة ومستجداتها مع الموازنة بين مصلحة المجتمع.

● ونخلص إلى القول بأنه بمجرد أن يتم تضييق فجوة التوقعات فلا شك أن الانتقادات والدعاوى القضائية التي تتسم بها مهنة التدقيق في عالمنا اليوم سوف تنخفض إلى حد كبير فضلا عن إصلاح واسترداد ثقة المجتمع وتقديره لوظيفة ودور مهنة التدقيق.

ملخص فجوة التوقعات في مهنة التدقيق

القضايا موضوع البحث	توقعات		الفجوة
	المجتمع(١)	المدقق	
المدقق كضامن	يتمثل دور المدقق في ضمان القوائم المالية أو قدرتها على الوفاء لجميع التزاماتها.	توفير الثقة والمصداقية بشأن القوائم المالية وأنه حريص ويقظ تجاه إمكانية إفلاس الشركة ولكن غير مضمون أي جانب منها.	تعتبر توقعات المجتمع بالنسبة لهذه القضية وبصفة خاصة في عام ١٩٧٠ غير واقعية (أقل وضوحا في السنوات الأخيرة).
الإنذار المبكر لفشل وانهيار الشركة	إعطاء تحذير أو إشارات خطر فشل وانهيار الشركة	الموقف الرسمي يتطلب من المدقق ا لتقرير بوضوح عن شكوكه بشأن وجود الشركة كوحدة مستمرة الممارسة العملية يواجه المدقق معضلة ذات بديلين كليهما في غير صالحه.	يعتبر الموقف الرسمي قريبا من توقعات المجتمع ولكن بصفة عامة لم يتحقق في الممارسة العملية.
اكتشاف الغش والتقرير عنه	اكتشاف والإفصاح عنه بالتقرير خاصة غش الإدارة (تلاعب - اختلاس - سوء استخدام)	يقرر المدقق ببعض المسئولية عن اكتشاف الغش المادي الذي يؤثر حدود التدقيق لاكتشاف الغش ونادرا ما يتم التقرير عن الغش.	أن أداء المدقق غير كاف بدرجة كبيرة لتلبية توقعات المجتمع وحركة معايير التدقيق الجديدة في أمريكا وإرشادات التدقيق في بريطانيا واجبات المدقق بدرجة أقرب من توقعات المجتمع.
اكتشاف التصرفات غير القانونية والإفصاح عنها	اكتشاف التصرفات التي تتنافى مع القوانين والتشريعات وقيم المجتمع فضلا عن الإفصاح عنها.	تأكيد حدود قدراته بشأن التعرف على التصرفات غير القانونية واكتشافها أثناء تنفيذ عملية التدقيق إقرار بعض المسئولية عن	إن أداء المدقق غير كاف بدرجة كبيرة لتلبية توقعات المجتمع غير أن حدود توقعات المجتمع غير واضحة فقد توسع

		اكتشاف تلك التصرفات التي تؤثر بشكل مباشر على الحسابات والقوائم المالية.	دور المدقق بدرجة أكبر من الواجبات التي يتسطيع إنجازها بشكل معقول.
واجب ابلاغ السلطات التشريعية	تقديم تقرير عن الأمور المهمة لإدارة الشركة ومساهمتها وإذا ما كانت المصلحة العامة في خطر فيتم إبلاغ السلطات التشريعية.	الميل نحو معارضة تقديم تقرير عن الأمور المهمة صراحة للمساهمين بالإضافة إلى تأكيد مشكلة انتهاك سرية العميل وقضايا القذف وتشويه السمعة الممكنة إذا ما تم قبول واجب التقرير (إبلاغ السلطات التشريعية. المختصة)	في الحقيقة يعتبر أداء المدقق غير كاف لتحقيق توقعات المجتمع ولقد فرض التشريع واجبات على المدقق فيما يتعلق بإبلاغ السلطات التشريعية بالنسبة للمؤسسات المالية في نيوزيلندا والبنوك في استراليا وقطاع الخدمات المالية بالمملكة المتحدة وحركت أيضا إرشادات التدقيق في المملكة المتحدة المدقق فيما يتعلق بالتقرير بصورة تقترب من توقعات المجتمع.

أهم المراجع:

١ - معايير المراجعة الدولية.

٢ - معايير المحاسبة الدولية.

٣ - أدلة التدقيق الدولية.

٤ - أعداد مجلة المرجع/ مصطفى شوقي وشركاه - محاسبون قانونيون.