

تحولات المالية العامة في المملكة العربية السعودية بعد خمس سنوات من تطبيق «رؤية 2030»^(*)

أ. د. ميسون بوزيد

أستاذ القانون الإداري والمالي

معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية

الملخص

يهدف هذا البحث إلى دراسة التحولات التي تشهدها المالية العامة في المملكة العربية السعودية، بعد خمس سنوات من صدور «رؤية 2030»؛ فمنذ عام 2017م شرعت المملكة العربية السعودية في تنفيذ إصلاحات هيكلية على المالية العامة، تمكنها من الحد من الهشاشة التي كانت تشكو منها، وتحد من كفاءتها، بسبب عدم استقرار الإيرادات النفطية من جهة، والتداعيات المالية لـ «جائحة كورونا» من جهة أخرى. وبهدف رصد هذه التحولات، اعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي المقارن، وارتكزت على مبحثين أساسيين: يبرز المبحث الأول جهود المملكة في تعزيز مبادئ المالية العامة؛ تطبيقاً لـ «رؤية 2030»، بينما يسلط المبحث الثاني الضوء على الحلول التي تبنتها المملكة من أجل تطوير الموارد المالية للدولة.

وتوصلت الدراسة إلى أن هذه الإصلاحات الجوهرية مكنت المملكة من تعزيز صلابة المالية العامة، من خلال إثراء المنظومة الضريبية بضرائب جديدة ودعم كفاءتها، واعتماد برامج عامة لضبط مستويات الإنفاق العام. كما أسهمت هذه الإصلاحات في تطور الإيرادات غير النفطية في ميزانية الدولة، بصفة مسترسلة ومتصاعدة. وعلى الرغم من نتائجها الإيجابية على المالية العامة، فإن هذه الإصلاحات تحتاج إلى دعمها بإصلاحات إضافية، حتى تتحقق الاستدامة المالية الشاملة والعادلة على المدى المتوسط والبعيد.

كلمات دالة: الحوكمة، والضريبة، والتخصيص، والإيرادات غير النفطية، والاستدامة المالية.

تم قبوله للنشر في: 17 مايو 2022

(*) تم تقديمه للنشر في: 26 مارس 2022

المقدمة

أولاً: موضوع البحث

مثّل صدور «رؤية 2030»، في 12 من رجب 1437هـ، نقطة تحول استراتيجية في السياسة المالية للمملكة العربية السعودية، حيث تسعى المملكة - من خلالها - إلى إحداث نقلة نوعية في ملامح المالية العامة ودعائم الاقتصاد السعودي، تُحوّل لها «تنويع الاقتصاد، وخلق فرص عمل للمواطنين في القطاع الخاص، وتنفيذ عملية تدريجية، ولكنها كبيرة ومستمرة لضبط أوضاع المالية العامة»⁽¹⁾.

وخلال السنوات الخمس الأولى لتنفيذ الرؤية، وإصدار عدة أنظمة وقرارات ذات بعد مالي، تشكلت ملامح السياسة المالية العامة في المملكة، وأصبح في الإمكان دراستها وتقدير طبيعة التحوّلات التي طرأت عليها منذ بداية التنفيذ إلى هذا اليوم. كما أصبح في الإمكان، بفضل البيانات الرسمية الدورية التي توفرها الجهات الحكومية، قياس درجة تقدم السلطات العامة في إنجاز الأهداف التي رسمتها في مجال المالية العامة.

ويُشكّل قياس درجة تقدم التنفيذ رافداً مهماً للتقييم والمراجعة؛ خاصة في ظل جائحة كورونا التي تسببت في اختلال الميزانية العامة في أغلب دول العالم، وعطلت تنفيذ عدة برامج حكومية، نظراً إلى أنها تطلبت تحويل اعتمادات مالية ضخمة لمواجهة من جهة، وتسببت في تعطيل عجلة التنمية من جهة أخرى.

ويُقصد بـ «المالية العامة»: مجموعة النشاطات المالية التي تقوم بها الدولة، بهدف تحقيق سياساتها العامة، وهي تشمل كل العمليات والقرارات المتخذة من طرف السلطات العامة، بمناسبة وضع وتنفيذ الميزانية العامة للدولة في بابها المتعلقين بنفقات الدولة وإيراداتها⁽²⁾. وتُعتبر الميزانية العامة «خطة مالية للدولة، تتضمن تقديرات النفقات والإيرادات العامة، لسنة مالية مقبلة، وتُجاز بواسطة السلطة التشريعية قبل تنفيذها، وتعكس الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تتبناها الدولة»⁽³⁾؛ فمن خلال عرضها

(1) صندوق النقد الدولي، كيف يشجع الصندوق زيادة شفافية المالية العامة، 2016م:

<https://www.imf.org/ar/About/Factsheets/Sheets/201646/15/27/07//Encouraging-Greater-Fiscal-Transparency>.

(2) أشرف محمد حمامة، القانون المالي في المملكة العربية السعودية، مركز البحوث والدراسات بمعهد الإدارة العامة، الرياض، 2018م، ص 18.

(3) محمد عصفور، أصول الموازنة العامة، ط 7، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان - الأردن، 2015م، ص 4.

الإيرادات والنفقات العامة، تُعبّر الميزانية عن السياسة المالية العامة التي تطبقها الدولة بناءً على البرامج المعتمدة في مجالي الضرائب والإنفاق العمومي، من أجل تحقيق التنمية المستدامة⁽⁴⁾.

ويمكن اعتبار «رؤية 2030» الأداة التي تترجم تغيير السياسة المالية، باعتبارها تشتمل على خطة هيكلية عشرية يؤدي تطبيقها إلى مزيد من حوكمة المالية العامة. ولقد أصدرت المملكة العربية السعودية، خلال السنوات الخمس الأخيرة، في إطار تطبيق مقتضياتها، قرارات مالية «جريئة»، تمكنت من خلالها من تطوير المنظومة الضريبية، وإحداث تغييرات جذرية على المبادئ والهياكل المتدخلة في مجال المالية العامة.

وفي إطار هذا البحث، سوف نتناول - بالدراسة والتحليل - مختلف الأنظمة والقرارات والبرامج ذات البعد المالي؛ بهدف تحديد دورها في إحداث تحولات على المالية العامة، خلال السنوات الخمس التي تلت صدور «رؤية 2030».

ثانياً: إشكالية البحث

تسبب الاعتماد، لعدة قرون، على الموارد النفطية في تمويل الميزانية الحكومية في هشاشة المالية العامة، فقد ترتب عن تذبذب سعر النفط تسجيل عجز مستمر في الميزانيات العامة المتعاقبة، منذ عام 2014م. ولقد شكّل العجز المالي دافعاً للسلطات العامة للبحث عن مصادر جديدة لتمويل الميزانية، من خلال التوسع التدريجي في إقرار ضرائب جديدة، على غرار «ضريبة القيمة المضافة»، و«ضريبة التصرفات العقارية» و«الضريبة الانتقائية»، وكذلك من خلال اعتماد برامج تهدف إلى ترشيد إنفاق المال العام.

وبعد تطبيق الرؤية لمدة خمس سنوات تقريباً، نتساءل: هل أسهمت الأنظمة الصادرة في مجال المالية العامة، بناءً على «رؤية 2030»، فعلاً في إحداث التوازن في الميزانية العامة، ومكنت من تحقيق حوكمة أفضل للمالية العامة، خاصة في ظل الظرف الصحي الناتج عن جائحة كورونا، والذي تسبب في تخصيص اعتمادات مالية كبرى لمواجهةها؟ وفي الوقت نفسه، نتساءل: عن مدى نجاح المملكة في تطبيق منهجية مُتدرّجة في إثراء وتعصير النظام الضريبي، مراعاة لحساسية القرارات الضريبية، حتى لا تقابل التغييرات المسجلة في السياسة المالية الجديدة بامتعاض من طرف المطالبين بها، قد يُترجم من خلال ارتفاع مستويات التهرب الضريبي.

(4) Vincent Lemieux et Sainte Foy, L'étude des politiques publiques: les acteurs et leur pouvoir, 2^{ème} éd., Presses de l'Université de Laval, Quebec, Canada, 2002, p.6.

ثالثاً: البحوث السابقة

تتميز المالية العامة بتشعب موضوعاتها، وبارتباطها بعدة علوم، نذكر منها: العلوم الاقتصادية، والعلوم القانونية، والعلوم السياسية. وهي محل اهتمام الدارسين في عدة تخصصات. ومن الكتب القانونية التي تعرضت لجوانب من البحث، نذكر اثنين منها اهتمتا بمجال الضرائب والزكاة، وهما: كتاب «الزكاة والضرائب في المملكة العربية السعودية»⁽⁵⁾، وكتاب «الوجيز في شرح تشريعات الزكاة والضرائب»⁽⁶⁾.

ولقد تضمن الكتابان عرضاً أكاديمياً تفصيلياً للنظرية العامة للضريبة، وتحليل بعض الأنظمة الضريبية، كنظام الضريبة على الدخل (الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/1 في 15 من المحرم 1425هـ)، ونظام الضريبة على القيمة المضافة (الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/113 في 2 من ذي القعدة 1438هـ).

كما نذكر كتاباً ثالثاً تناول بالدراسة «السياسة المالية بين أولويات النمو ومتطلبات العدالة»⁽⁷⁾. ولقد اهتم هذا الكتاب أساساً بتحديد المسائل التي تُمكن من تحقيق النمو، مع مراعاة العدالة عند وضع السياسة المالية وتطبيقها في قسم أول، ثم تعرض للمؤشرات التي تحدد في المملكة معدل النمو، في قسم ثان.

وعلى مستوى الدراسات، فلقد رُصدت ثلاث دراسات مرتبطة بموضوع البحث. تركز الدراسة الأولى (التي جاءت في شكل بحث ميداني) على مسألة «مدى كفاءة وفاعلية أنظمة الميزانية العامة في المملكة العربية السعودية وسبل تطويرها»⁽⁸⁾. بينما تناولت الدراسة الثانية مسألة «حوكمة الميزانية العامة في المملكة العربية السعودية»⁽⁹⁾. وتقدم هاتان الدراستان مقترحات لتطوير أنظمة الميزانية، من حيث صياغتها وتنفيذها، حتى يكون تصور الميزانية العامة، وسبل تنفيذها، أكثر تماسكاً، ويحقق بطريقة أفضل حوكمة السياسة المالية للدولة.

(5) بلال صالح الأنصاري، الزكاة والضرائب في المملكة العربية السعودية طبقاً لأحكام نظامي جباية الزكاة والضريبة على الدخل، دار الكتاب الجامعي، الرياض، 2018م.

(6) مفلح القحطاني وعبدالستار السلمي، الوجيز في شرح أحكام تشريعات الزكاة والضرائب وفقاً لأحدث التعديلات، ط2، دار الإجازة، الرياض، 2021م.

(7) وحيد بن عبدالرحمن بانافع وعبدالعزیز عبدالمجيد علي، السياسة المالية بين أولويات النمو ومتطلبات العدالة، مركز البحوث والدراسات، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2020م، ص 91.

(8) بسام عبدالله البسام، مدى كفاءة وفاعلية أنظمة الميزانية العامة في المملكة العربية السعودية وسبل تطويرها، مركز الدراسات والبحوث، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2018م.

(9) بسام عبدالله البسام، حوكمة الميزانية العامة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية، الإمارات، مج 17، ع 2 (B)، 2020م، ص 175-209.

وتتمحور الدراسة الثالثة حول «تأثير السياسة المالية على الناتج المحلي الإجمالي غير النفطي في المملكة العربية السعودية»⁽¹⁰⁾. ولقد تعرضت هذه الدراسة - في الأساس - لتطور مستوى الإنفاق الحكومي عبر السنوات، ودور الإيرادات غير النفطية في الاستجابة لهذا التطور، وفي رفع معدل الناتج المحلي الإجمالي.

ولئن تقاطعت كل هذه البحوث مع محتوى البحث الحالي، فإنها لا تغطي كل جوانبه، ولا تعتمد زاوية النظر نفسها؛ فمن ناحية أولى، حتى إن كانت الدراسات السابقة تغطي التشريعات المُستحدثة في مجال الضرائب، مثل التشريعات المتعلقة بإقرار ضريبة التصرفات العقارية، والتعديلات المتعلقة بنظام ضريبة القيمة المضافة (خاصة القحطاني وسلمي، 2021م)، فإنها تتناولها بالدراسة من جانب تقني يركز على الخاضعين لها وطرق احتسابها.

ومن ناحية ثانية، فإن الدراسات السابقة تتناول البحث من زاوية دراسة الممارسات المعتمدة في إعداد وتنفيذ الميزانية؛ باعتبارها أداة لتنفيذ السياسة المالية للدولة، مع تسليط الضوء على مدى كفاءة كل المتدخلين في التعامل معها (البسام، 1439هـ)، أو أنها تطبق المعايير الدولية للحكومة على الميزانية العامة في المملكة العربية السعودية، بهدف قياس درجة كفاءتها؛ وفقاً للبيانات والمؤشرات المعتمدة حتى أواخر عام 2018م. أما دراسة الدكتور حسنوف ومن معه، فاقترنت على دراسة الآثار الاقتصادية للإصلاحات، بعد تطبيق «رؤية 2030»، واعتمدت على بيانات إحصائية يعود آخرها إلى عام 2018م.

وبالنظر إلى كل هذه المعطيات، تقترح الدراسة الحالية عمل قراءة تحليلية نقدية، من وجهة نظر قانونية، لأهم القرارات المتخذة من طرف السلطات العامة في المملكة، تطبيقاً لـ «رؤية 2030»، في مجال المالية العامة، وتسليط الضوء على دورها في حوكمة المالية العامة. كما يسعى البحث إلى دراسة القرارات والبرامج المتخذة في مجال المالية العامة، طوال السنوات الخمس التي تلت صدور «رؤية 2030»، بهدف رصد وتحليل التحولات الجوهرية التي طالت المالية العامة نتيجة تطبيقها.

رابعاً: أهمية البحث

يكتسي البحث أهمية كبرى، يستمدّها من دور «رؤية 2030» في بلورة السياسة المالية العامة للمملكة العربية السعودية، حيث شكّل إصدار الرؤية حدثاً مهماً أثنت عليه

(10) فخري حسنوف، ونادر الكثيري، وسعد الشهراني وريان اليماني، تأثير السياسة المالية على الناتج المحلي الإجمالي غير النفطي في المملكة العربية السعودية، مركز الملك عبدالله للدراسات والبحوث البترولية، الرياض، 2020م.

المؤسسات الدولية، فاعتبره صندوق النقد الدولي من الممارسات المحمودة التي درجت على اتباعها الدول المتقدمة؛ بهدف عقلنة السياسات المالية العامة، وتحقيق الشفافية وحوكمة المال العام⁽¹¹⁾، من خلال تأطير الخيارات والسياسات المالية للدولة على المدى المتوسط. ويؤدي الاعتماد على الخطط والبرامج المالية متوسطة المدى إلى تحويل الميزانية السنوية من إطار وحيد لرسم السياسة المالية العامة، إلى أداة لتجسيد الخيارات المالية العامة المضمّنة في هذه البرامج والخطط متوسطة المدى⁽¹²⁾.

وعلى مستوى أكثر تخصيص، تكتسي دراسة تحولات المالية العامة، في المملكة العربية السعودية، أهمية قصوى بالنظر إلى الجهد الكبير المبذول من طرف السلطات العامة؛ بهدف تطبيق «رؤية 2030»، وهو ما ترجمته الأنظمة العديدة والمتلاحقة ذات العلاقة بالمالية العامة، والهياكل التنظيمية التي أُحدثت لتطبيق مقتضياتها، وتحقيق أهدافها في السنوات الخمس الأخيرة (2017م - 2021م).

ولئن كانت كل هذه الإصلاحات الجوهرية، على المالية العامة، تهدف إلى تعزيز حوكمتها ودعم صلابة الميزانية العامة، فإن رسمها وتنفيذها تعترضها عدة تحديات وصعوبات، يمكن أن تؤثر على فرص نجاحها. ومن أهم التحديات التي سيتم تناولها بالدراسة تلك التي يطرحها ضبط الإنفاق العمومي الذي يستدعي اتخاذ قرارات مالية «جريئة»، لها انعكاسات على المقدرة المالية للمستهدفين بها، والتحديات المتعلقة بكيفية تعامل المواطنين والمقيمين مع الضرائب المُستحدّثة.

خامساً: تساؤلات البحث

انطلاقاً من جملة المعطيات التي تبرز الأهمية المتشعبة للموضوع، تتمثل إشكالية البحث في التساؤل التالي: هل التحوّلات التي تشهدها المالية العامة، تنفيذاً لـ «رؤية 2030»، تُحوّل تعصير الإنفاق العام من جهة أولى، ومراجعة المنظومة الضريبية من أجل تعبئة موارد مالية إضافية في ميزانية الدولة؛ وفقاً لمنهجية متدرجة تُمكن من تفعيل السلس للإصلاحات الهيكلية العميقة، مع مراعاة مقتضيات العدالة عند توزيع عبئها، وسحب آثارها على المستهدفين منها من جهة ثانية؟

(11) صندوق النقد الدولي، المملكة العربية السعودية: معالجة التحديات الاقتصادية الناشئة للحفاظ على النمو، تقرير، 2015، ص 21.

(12) Michel Bouvier, Editorial - Programmation pluriannuelle et équilibre des finances publiques: les conditions de succès, Revue française des finances publiques, Librairie générale de droit et de jurisprudence (LGDJ), Paris, N°103, 2008, p.3.

تفريعاً على هذه الإشكالية الجوهرية التي يطرحها البحث، نتساءل: هل نجحت البرامج والأنظمة الهادفة إلى تفعيل «رؤية 2030» في تغيير ملامح المالية العامة، من خلال تعزيز مكانة الإيرادات غير النفطية في الميزانية العامة، وتحقيق حوكمة أفضل لطرق التصرف فيها، تطبيقاً لأفضل الممارسات الدولية المعتمدة في هذا المجال، واعتماداً على مختلف المؤشرات والبيانات الإحصائية التي تم تحصيلها من الجهات الرسمية؟

سادساً: منهجية البحث

مزج البحث بين المنهج التحليلي النقدي، والمنهج المقارن، في دراسته ملامح السياسة المالية التي تتبعها المملكة؛ منذ إصدار «رؤية 2030»، واعتمد أساساً على تحليل الأنظمة والبرامج الصادرة تنفيذاً لهذه الرؤية؛ بهدف تحديد ملامح السياسة المالية العامة المطبقة في المملكة منذ خمس سنوات. كما اعتمد البحث على المؤشرات والبيانات الإحصائية التي تقدمها وزارة المالية حول أداء الميزانية، بغية رصد وتحليل التطورات التي تشهدها إيرادات الدولة ونفقاتها.

وفي الوقت نفسه، تمت دراسة البرامج والأنظمة ذات البعد المالي؛ وفقاً لمقاربة شاملة تركز على مقارنة توجهات المالية العامة في المملكة العربية السعودية مع التوجهات المطبقة في الدول المقارنة. ولقد ركزت المقارنة على بعض دول مجموعة العشرين التي ترأسها المملكة العربية السعودية عام 2020م، بالإضافة إلى بعض الدول العربية⁽¹³⁾.

سابعاً: خطة البحث

بعد مضي خمس سنوات من تطبيق «رؤية 2030»، واستناداً إلى القرارات المالية التي تُرجمت في برامج مالية وأنظمة، يمكننا أن نستنتج - بوضوح - تركيز السلطات العامة في المملكة على تعزيز صلابة المالية العامة في بعديها المتعلقين بالنفقات والإيرادات، حيث تعمل المملكة - بصفة حثيثة - على ترشيد الإنفاق العمومي، من خلال اعتماد برامج مالية تهدف إلى تخفيض مستويات الإنفاق، مع تحسين جودة الخدمات المرفقية المقدّمة للجمهور.

ولتحقيق هذه المعادلة الصعبة، عملت المملكة السعودية على تعزيز مبادئ المالية العامة (المبحث الأول). وبالتوازي مع هذا النهج، حرصت الدولة على تقوية صلابة المالية العامة، من خلال دعم مكانة الموارد غير النفطية في الميزانية العامة (المبحث الثاني).

(13) وزارة المالية السعودية، بيان الميزانية العامة للدولة للعام المالي 2021م، ص12، منشور على الموقع التالي: <https://www.mof.gov.sa/budget/2021/Pages/default.aspx>، تاريخ الزيارة: 25 ديسمبر 2022م.

المبحث الأول

تعزيز مبادئ المالية العامة

اهتمت النصوص الدستورية، في المملكة العربية السعودية، بالمالية العامة، وعملت على وضع ضوابط قانونية تؤطرها على مستوى صياغة القرارات المالية العامة، وعلى مستوى تنفيذها، فنصت المادة (76) من النظام الأساسي للحكم⁽¹⁴⁾ على أن النظام «يحدد السنة المالية للدولة، وتصدر الميزانية بموجب مرسوم ملكي، وتشتمل على تقدير الإيرادات والمصروفات لتلك السنة، وذلك قبل بدء السنة المالية بشهر على الأقل، فإذا حالت أسباب اضطرارية دون صدورها، وحلت السنة المالية الجديدة، وجب السير على ميزانية السنة السابقة حتى صدور الميزانية الجديدة».

كما جاء في المادة (26) من نظام مجلس الوزراء⁽¹⁵⁾ أن مجلس الوزراء «يدرس ميزانية الدولة ويصوّت عليها فصلاً فصلاً، وتصدر بموجب مرسوم ملكي». ونصت المادة (27) من النظام نفسه على أن «كل زيادة يراد إحداثها على الميزانية لا تكون إلا بموجب مرسوم ملكي». ومن جهة أخرى، اعتبرت المادة (79) من النظام الأساسي للحكم أنه «تتم الرقابة اللاحقة على جميع إيرادات الدولة ومصروفاتها...».

من خلال المواد القانونية السالفة الذكر، نستنتج أن المملكة العربية السعودية تُكرّس المبادئ القانونية التي تحكم المالية العامة⁽¹⁶⁾، فمن جهة، تُكرّس النصوص الدستورية المبادئ القانونية التي تحكم عملية وضع الميزانية العامة؛ إذ يجب على السلطات العامة المختصة بوضع الميزانية، تطبيقاً للمقتضيات الدستورية، مراعاة مبدأ السنوية الذي يقتضي إصدار نظام سنوي يحدد إيرادات الدولة ونفقاتها خلال العام المالي.

كما يجب احترام مبدئي وحدة وشمولية الميزانية العامة اللذين يفترضان تضمين جميع التدفقات المالية السنوية المتعلقة بالموارد والنفقات الخاصة بالأجهزة العامة في الدولة في وثيقة واحدة. وتطبيقاً لهذه المبادئ دأبت المملكة، منذ عام 1377هـ (الموافق لعام 1954م) على إصدار نظام يتعلق بالميزانية السنوية بمقتضى مرسوم ملكي⁽¹⁷⁾، كان آخره المرسوم الملكي الصادر بشأن الميزانية العامة للعام المالي 1443 - 1444هـ (2022)⁽¹⁸⁾.

(14) صدر النظام الأساسي للحكم بمقتضى الأمر الملكي رقم 90/1 بتاريخ 27 من شعبان 1412هـ.

(15) صدر نظام مجلس الوزراء بالأمر الملكي رقم 13/1 بتاريخ 3 من ربيع الأول 1414هـ.

(16) أشرف محمد حمامة، مرجع سابق، ص 205 - 212.

(17) بسام عبدالله البسام، مدى كفاءة وفعالية أنظمة الميزانية العامة في المملكة العربية السعودية وسبل تطويرها، مرجع سابق، ص 195.

(18) المرسوم الملكي الخاص بالميزانية العامة للعام 1443 - 1444هـ، رقم م/39 بتاريخ 8 من جمادى الأولى 1443هـ.

وعلى صعيد آخر، يخضع التصرف في المال العام لمبدأ الرقابة اللاحقة من السلطة التشريعية، ومن الهيئات الإدارية المستقلة، ومن القضاء، حيث يتشارك مجلس الوزراء، ومجلس الشورى، في مهمة الرقابة على تنفيذ الميزانية، من خلال الاطلاع على الحساب الختامي للدولة على العام المالي المنقضي واعتماده⁽¹⁹⁾، ومناقشة التقرير السنوي المرفوع من وزارة المالية بشأن تنفيذ الميزانية⁽²⁰⁾. كما تمارس الهيئات المستقلة الرقابة على حسن التصرف في المال العام، حيث يمارس هذا الاختصاص الرقابي الديوان العام للمحاسبة⁽²¹⁾، وهيئة الرقابة ومكافحة الفساد⁽²²⁾، والنيابة العامة⁽²³⁾.

وعلى الرغم من تكريس عدة مبادئ قانونية تحكم المالية العامة، ووجود عدة أجهزة رقابية تعمل على حماية المال العام، والحد من الفساد المالي، فإن عملية صياغة الميزانية وتنفيذها لم تكن مضبوطة بالطريقة التي تضمن ترشيد التصرف في المال العام⁽²⁴⁾؛ وهو ما يبرز الحاجة الملحة إلى تعزيز هذه القواعد القانونية بمبادئ إضافية تُمكن من التقليل من هدر المال العام.

ويندرج في هذا الإطار، تكريس مبدأ حوكمة المالية العامة في «رؤية 2030»، واعتباره منهجاً يجب على كل الجهات المتدخلة في صياغة السياسة المالية وتنفيذها احترامه (المطلب الأول)، ويتطلب تفعيله تحقيق مجموعة من المقترحات (المطلب الثاني).

المطلب الأول

تكريس مفهوم الحوكمة

أولت «رؤية 2030»، والبرامج والقرارات المتخذة على أساسها، للحوكمة في مجال المالية العامة أهمية كبرى، وأدرجتها ضمن المبادئ التي تجب مراعاتها من طرف صناع القرارات. كما اعتبرت هدفاً يجب تحقيقه للوصول إلى الاستدامة المالية التي حُصِّص

(19) المادة (28) من نظام مجلس الوزراء.

(20) المادة (15) من نظام مجلس الشورى الصادر بالأمر الملكي رقم 1/ 91 بتاريخ 27 من شعبان 1412هـ.

(21) تم تنظيم اختصاصات الديوان العام للمحاسبة بمقتضى المرسوم الملكي رقم م/ 178 بتاريخ 2 من ذي الحجة 1441هـ.

(22) تم إنشاء هيئة الرقابة ومكافحة الفساد بمقتضى الأمر الملكي رقم 1/ 65 بتاريخ 13 من ربيع الآخر 1432هـ.

(23) أُنشئت النيابة العامة بمقتضى المرسوم الملكي رقم م/ 56 بتاريخ 24 من شوال 1409هـ، والمعدل بمقتضى المرسوم الملكي رقم م/ 31.

(24) Gazi Joharji et Jean Willoughby, The Saudi Arabian Budgeting System: an institutional Assessment, Public Administration and Development, V.34, N°1, 2014, p.79.

لها برنامج كامل يحمل اسمها، ويتضمن الخيارات الاستراتيجية المعتمدة بهدف ترشيد التصرف في المال العام.

ولقد اقترن ظهور مصطلح «الحوكمة»، في التسعينيات من القرن الماضي، بحدثين مهمين كان لهما تأثير مباشر على طريقة أداء الحكم، وعلى محتوى المنظومة القانونية التي تعتبر إحدى أدواته، حيث شكّل تراجع مفهوم الدولة الراعية، وظهور العولمة، سببان مهمان لتغيير منظومة إدارة الحكم⁽²⁵⁾.

كما اكتسح مصطلح الحوكمة مجال القانون بفرعيه، العام والخاص، فنجدّه مُكرّساً في لائحة تعنى بحوكمة الشركات السعودية، من أجل تعزيز ثقة المساهمين في المؤسسات الاقتصادية وعملائها ورفع كفاءتها في مواجهة جميع أشكال الأزمات، بما فيها الأزمات الصحية العامة (لائحة حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية، 1427هـ، ولائحة حوكمة شركات التأمين الصادرة عن مؤسسة النقد العربي السعودي، 2015م). كما يُعتبر مبرراً لإصدار عدة أنظمة تدعم مقتضياته في القطاع العام، لعل أهمها نظام جديد للمنافسات والمشتريات الحكومية⁽²⁶⁾.

وتُعبّر الحوكمة عن فن إدارة الحكم، وهي تشمل الطرق والأساليب التي تدار بها الشؤون العامة من طرف صنّاع القرار بطريقة تشاركية مع الأطراف الأخرى الضاغطة والمؤثرة في أسلوب تسيير الحكم⁽²⁷⁾. بناء على هذا التعريف، نستنتج أن الحوكمة تقترض اتباع أسلوب محدد في بلورة السياسات العامة وتنفيذها، يتركز على تشريك المجتمع المدني مع الجهات الحكومية في رسم التوجهات الاجتماعية والاقتصادية والمالية؛ وفقاً لمنطق تشاركي يقطع مع الانفراد بسلطة اتخاذ القرار من طرف الدولة⁽²⁸⁾.

وتعتبر الحوكمة، وفقاً لذلك، مؤشراً لقياس مدى جودة الحكم في بلد معين؛ لذلك يربطها الفقهاء بالحكم الرشيد الذي يمكن تعريفه بأنه الأسلوب في الحكم الذي يُمكن

(25) Isabelle Lacroix et Pier Olivier Saint Arnaud, La gouvernance: tenter une définition, Cahiers de recherche en politique appliquée, Vol.IV, N°3, 2012 p.21; Jean- Pierre Gaudin, Pourquoi la gouvernance?, Presses de sciences politiques, Paris, 2002, p.11.

(26) نظام المنافسات والمشتريات الحكومية الصادر بمقتضى المرسوم الملكي رقم م/ 128 بتاريخ 13 من ذي القعدة 1440هـ.

(27) Olivier Paye, La gouvernance: d'une notion polysémique à un concept politologique, Revue Etudes internationales, École supérieure d'études internationales, Université Laval, Québec, Canada, Vol.36, N°1, 2005, p.1.

(28) Eric Neumayer, *The Pattern of Aid Giving: The Impact of good governance on development Assistance*, first published, Routledge, New York, 2003, p.12.

المواطنين من التمتع بحقوقهم على أفضل وجه، والدولة من بلوغ أقصى درجات النمو⁽²⁹⁾.

ويشير مصطلح الحوكمة الملاحظات التالية:

1- تهدف الحوكمة إلى تحقيق التنمية المستدامة والشاملة، فهي مرتبطة بكل القطاعات الحيوية في الدولة (البنك الدولي، 2017م)، ذلك أن غياب الحوكمة أو ضعفها، في دولة معيّنة، لا يضعف فقط من كفاءة أداء مؤسسات الدولة، بل يؤثر كذلك على مناخ الاستثمار الذي يفقد جاذبيته إذا لم تتوافر مقتضيات الحوكمة المتعلقة باعتماد الشفافية ومحاربة الفساد في قطاع الأعمال⁽³⁰⁾.

2- يعتبر مفهوم الحوكمة نتاجاً للمزج بين مبادئ دولة القانون وطرق التصرف القائمة على معايير الكفاءة والإنجاز⁽³¹⁾. ويقتضي تفعيل الحوكمة - بالتالي - مزج مبادئ الديمقراطية التمثيلية مع مبادئ الديمقراطية التشاركية؛ فيقع تشريك مكونات المجتمع المدني في صياغة السياسات المالية للدولة، وتفعيل آليات المراقبة والمساءلة عند تنفيذها، كما تفترض الحوكمة ترشيد إنفاق المال العام، وتوجيهه بطريقة ناجعة؛ من أجل توفير أفضل الخدمات للمواطنين.

3- يحتوي مصطلح الحوكمة على بُعد قانوني واقتصادي وسياسي، مما يفسر اختلاف الفقه في تحديد مضمونه⁽³²⁾. وبهدف رفع بعض الغموض عنه، قدمت بعض المنظمات الدولية مجموعة من المؤشرات التي تسهم في قياس مستوى الحوكمة في دولة معيّنة.

وعلى سبيل المثال، وضع البرنامج الإنمائي لمنظمة الأمم المتحدة مؤشرات لقياس الحوكمة. كما قدم البنك الدولي مجموعة من المؤشرات التي تمكّن من قياسه، من أهمها الاستقرار السياسي، وفعالية الأداء الحكومي، وجودة التشريعات ودورها في إرساء دولة القانون ومحاربة الفساد (Worldwide Governance Indicators).

(29) Amor Boubakri, La réforme de la Cour des comptes et les enjeux du contrôle des finances publiques, Revue tunisienne de Droit, 2009, étude 6, p.120.

(30) Soumaya Bacha, Gouvernance territoriale et investissement direct étranger (IDE), Aperçu théorique et vérification empirique, Economic Development Review, Vol.4, N°2, 2019, p.242.

(31) Michel Bouvier, Marie-Christine Esclassan et Jean-Pierre Lassale, Finances publiques, 20 éd, LGDJ, Paris, 2021.

(32) Catherine Baron, La Gouvernance, Débat autour d'un concept polysémique, Revue Droit et Société, N°54, 2003, p.329.

وفي مجال المالية العامة، يؤدي تطبيق قواعد الحوكمة إلى إحداث إصلاحات متواصلة في كل المجالات التي تغطيها المؤشرات العالمية للحكومة. ولقد بذلت الدولة السعودية جهداً معتبراً في هذا المجال؛ حيث سعت إلى تطوير تشريعاتها، وتحسين آليات المساءلة، وتحديث طرق التواصل مع المواطنين بهدف تحسين جودة الحكم⁽³³⁾. ومع «رؤية 2030» دُعِمت هذه الجهود، مما يدفعنا إلى التساؤل التالي: ما درجة التقدم في تفعيل مقتضيات حوكمة المالية العامة؟

المطلب الثاني

تفعيل الحوكمة

يقتضي تطبيق قواعد الحوكمة، في مجال المالية العامة، توفير عدة مقتضيات هيكلية وموضوعية ضرورية تُمكن من تحقيقها. ولئن حرصت المملكة العربية السعودية، تنفيذاً لرؤية 2030، على وضع مجموعة من البرامج العامة التي تهدف إلى تحقيق الاستدامة المالية، وإنشاء عدد من الهياكل الحكومية تعمل على تعزيز مؤشرات الحوكمة (الفرع الأول) فإن هذا المجهود المهم يحتاج إلى مزيد من التدعيم، في ظل عدم تحقق كل مقتضيات الحوكمة على المستوى الموضوعي، نظراً إلى نقص التقنين في مجال المالية العامة (الفرع الثاني).

الفرع الأول

تفعيل الحوكمة على المستوى الهيكلي

وضعت المملكة العربية السعودية خطة زمنية لتحقيق رؤيتها العشرية الحالية، اعتمدت على مبدأ التدرج في إنجازها، حيث يمكننا أن نميز بين مرحلة التأسيس لمرتكزات الرؤية، ومرحلة التقدم في الإنجاز.

في مرحلة التأسيس لمرتكزات الرؤية، أصدر مجلس الشؤون الاقتصادية والتنمية (المرتبط تنظيمياً بمجلس الوزراء السعودي)⁽³⁴⁾، بالتزامن مع «رؤية 2030»، وثيقة عنوانها «إطار حوكمة تحقيق رؤية المملكة العربية السعودية 2030». ولقد تضمنت هذه الوثيقة تحديداً للجهات الحكومية المتدخلة في تحديد السياسات ووضع البرامج والترتيبات اللازمة لتحقيق رؤية المملكة، كما قامت بتحديد الجهات الإدارية المسؤولة

(33) بسام عبدالله البسام، حوكمة الميزانية العامة في المملكة العربية السعودية، مرجع سابق، ص 188.

(34) بمقتضى الأمر الملكي رقم 70/أ بتاريخ 9 من ربيع الآخر 1436 هـ.

مباشرة عن تنفيذها. وبالرجوع إلى هذه الوثيقة، نستنتج أن الرؤية ميزت بين الجهات المُكلفَة برسم التوجهات المالية المحورية للرؤية، والجهات المُكلفَة بتنفيذ البرامج المنبثقة عنها.

وتتمثل الهياكل المختصة - قانوناً - برسم التوجهات العامة للمالية العامة في مجلس الشؤون الاقتصادية والتنمية، واللجنة المالية التي تختص بتحديد الميزانية المخصصة للبرامج التنفيذية لرؤية المملكة، بما يتوافق مع ضرورة ترشيد إنفاق المال العام، وتحسين آليات الحوكمة. ووفق وثيقة إطار حوكمة تحقيق «رؤية المملكة 2030»، تتولى اللجنة المالية «وضع وتحديث آليات اعتماد البرامج والمبادرات، بما في ذلك تطوير إطار النفقات متوسطة المدى».

كما تتولى اللجنة إعداد وتحديث الآليات التفصيلية التي يتم من خلالها اعتماد المتطلبات المالية للبرامج والمبادرات. ويشمل ذلك دراسة المتطلبات المالية للبرامج والمبادرات، وتخطيط التدفقات النقدية لها، والرفع من شأنها. كما تتدخل عدة أجهزة لتنفيذ السياسات، من أهمها: وزارة المالية، ووزارة الاقتصاد والتخطيط، والمركز الوطني لقياس أداء الأجهزة العامة.

وعلى ضوء مخرجات هذه المرحلة التأسيسية، مرت المملكة السعودية إلى مرحلة تنفيذ متطلبات الرؤية في مجال المالية العامة، فأصدرت برنامج «الاستدامة المالية» الذي تضمن استحداث ثلاثة هياكل عمومية متدخلة مباشرة في مجال المالية. وهي تتمثل في: «هيئة كفاءة الإنفاق والمشروعات الحكومية»، و«المركز الوطني لإدارة الدين»، و«مركز تنمية الإيرادات غير النفطية».

وبالرجوع إلى قرارات مجلس الوزراء التي أنشأت هذه الهيئات الإدارية، أو أعادت تنظيمها، نلاحظ أن بعثها جاء على مراحل؛ فلقد تشكل المركز الوطني لإدارة الدين في العام 1441هـ⁽³⁵⁾، بينما تشكلت هيئة كفاءة الإنفاق والمشروعات الحكومية في أواخر العام 1442هـ⁽³⁶⁾، في حين أنشئ مركز تنمية الإيرادات غير النفطية في عام 1439هـ⁽³⁷⁾.

تتمتع الهيئات المُستحدثة، في إطار تحقيق برنامج الاستدامة المالية، بالشخصية الاعتبارية، وبالاستقلالية المالية. وهي تقوم بمجموعة من المهام التي تصب جميعها في باب تحقيق حوكمة المالية العامة. وبدقة أكثر، تعمل هيئة كفاءة الإنفاق والمشروعات

(35) بمقتضى قرار مجلس الوزراء رقم 139 بتاريخ 16 من صفر 1441هـ.

(36) بمقتضى قرار مجلس الوزراء رقم 389 بتاريخ 11 من رجب 1442هـ.

(37) بمقتضى قرار مجلس الوزراء، بتاريخ 19 من شوال 1439هـ.

الحكومية على تطوير عملية التخطيط المالي لدى الجهات الحكومية على المدى المتوسط، والمساهمة في عقلنة التصرف في الميزانيات المخصصة لها، من خلال مساعدتها على عدم تجاوز سقف الإنفاق المحدّد لها.

بينما يختص المركز الوطني لإدارة الدين بوضع سياسة للدين العام، تضمن للمملكة تأمين احتياجاتها من التمويل بأفضل التكاليف الممكنة على المدى القصير، والحرص على تحسين التصنيف الائتماني للمملكة لدى وكالات التصنيف الدولية.

أما بالنسبة إلى مركز تنمية الإيرادات غير النفطية، فهو يعمل على وضع برامج تهدف إلى تنويع الإيرادات المالية للدولة، بهدف فك الارتباط الوثيق بين ميزانية الدولة والإيرادات المتأتية من النفط. ومن الملاحظ أن جميع هذه الهيئات المستقلة تعتبر في الوقت نفسه جهات لرسم السياسة العامة ومتابعة تنفيذها.

ويُخوّل هذا الأسلوب في الإنجاز حوكمة المال العام، فهذه الجهات مُطالبّة بتقديم تقارير عن مدى التقدم في تحقيق مخرجات البرامج التي تضعها، وهي بذلك تساعد على تحقيق المقتضيات الموضوعية للحوكمة؛ فما مستوى نجاح هذه الأجهزة في تحقيق برنامج الاستدامة المالية الذي تدخل تحت مظلته؟

الفرع الثاني

تفعيل الحوكمة على المستوى الموضوعي

يُقصد بالمقتضيات الموضوعية للحوكمة مجموعة المعايير الموضوعية التي يجب احترامها للوصول إلى أفضل درجات الحوكمة في القطاع العام⁽³⁸⁾. وفي هذا الإطار سيتم التركيز على المعايير المرتبطة مباشرة بمجال المالية العامة، والتي تم العمل على تعزيزها منذ بداية تطبيق «رؤية 2030». كما سيتم تحليل هذه المعايير بهدف قياس درجة التقدم في تحقيقها، بعد تطبيق برنامج الاستدامة المالية لمدة 5 سنوات تقريباً، استناداً إلى الإحصائيات والبيانات الرسمية التي توفرها الحكومة السعودية على مواقعها الرسمية⁽³⁹⁾. وتتمثل المعايير الموضوعية التي ستكون محل اهتمامنا - في هذه الدراسة - في معيار الشفافية، ومعيار إحكام التصرف في الميزانية العامة، ومعيار جودة التشريعات وتطبيقها، وكذلك معيار المشاركة والمحاسبة.

(38) بسام بن عبدالله البسام، الحوكمة في القطاع العام، الرياض، مركز البحوث والدراسات بمعهد الإدارة العامة، الرياض، 2016م، ص 197-206.

(39) حري بالذكر أن برنامج الاستدامة المالية جاء ليحل محل برنامج التحول الوطني الذي تم إصداره بالتزامن مع «رؤية 2030».

يتعلق المعيار الأول بالشفافية التي تفترض مصارحة المواطنين بمضمون القرارات المالية، وبالأَسباب التي دفعت الدولة إلى إصدارها، والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها. كما تفترض تحديد الهياكل والأجهزة المسؤولة عن صياغة السياسات العامة وتنفيذها بدقة، حتى يسهل على الجهات المعنية في الدولة تحديد المسؤوليات.

وتقتضي الحوكمة، كذلك، نشر البيانات الموضحة لمستوى التقدم في تطبيق سياستها⁽⁴⁰⁾. وتضع الشفافية التزاماً على عاتق صناع القرارات المالية بتوفير الإطار القانوني الذي يدعم النفاذ للمعلومة، كما يستلزم توفير قواعد البيانات المفتوحة التي تحوّل المواطنين التعرف على المعلومات المالية المتعلقة بالميزانية العامة، قبل إعدادها وفي أثناء تنفيذها، مع تسليط الضوء على كل المخاطر والمتغيرات التي من شأنها دفع السلطات العامة إلى تعديل سياستها المالية⁽⁴¹⁾. وفي الاتجاه نفسه، تقتضي الشفافية التزام السلطات العامة المختصة في الشؤون المالية بتحسين مقروئية وفهم قانون الميزانية من طرف المواطنين، من أجل دعم الثقافة القانونية المالية لديهم.

ولقد عملت الحكومة السعودية، خلال السنوات الخمس الأولى من تطبيق «رؤية 2030»، على دعم مؤشر الشفافية، وهو ما يبرز من خلال عدة معطيات؛ فمن ناحية، تقوم وزارة المالية بإصدار تقارير ربع سنوية عن أداء الميزانية العامة، كما تقوم بنشر البيان التمهيدي للميزانية قبل اعتمادها على موقعها الإلكتروني⁽⁴²⁾. وتقوم أيضاً بإعداد ونشر نسخة مبسطة للميزانية العامة موجهة إلى المواطنين. وبصفة أشمل، تقدم الحكومة، على موقعها الخاص بـ «رؤية 2030»، التقارير الخاصة بمستوى التقدم في إنجاز «رؤية 2030».

ومن ناحية أخرى، ينشر المركز الوطني لإدارة الدين - على موقعه - خطة الاقتراض السنوية، وهي تتضمن المبادئ التوجيهية للتمويل العام، كما يتضمن موقعه الإلكتروني بيانات تتعلق بنسبة الدين العام في الناتج المحلي الإجمالي، وتقارير إحصائية تحدد تطور المديونية عبر السنوات، ونسبة الاقتراض من المؤسسات المالية المحلية، ومن المؤسسات المالية الدولية. وتكتسي هذه البيانات أهمية قصوى، باعتبارها تؤثر في المعيار الثاني للحوكمة، المتمثل في مؤشر حسن التصرف في المال العام.

(40) صندوق النقد الدولي، كيف يشجع الصندوق زيادة شفافية المالية العامة؟، مرجع سابق.

(41) Michel Bouvier (dir), La transparence des finances publiques, vers un nouveau modèle, Actes du 6ème colloque international de Rabat, LGDJ, Paris, 2013, p.8

(42) انظر مثلاً: البيان التمهيدي لميزانية 2022م، منشور على موقع «رؤية 2030»:

https://www.vision2030.gov.sa/ar/mediacenter/news، تاريخ الزيارة: 2022/12/25.

يُعد حسن التصرف في المال العام هدفاً عاماً تسعى الحكومات إلى تحقيقه، ويُعد في الوقت نفسه مؤشراً لقياس الأداء في مجال المالية العامة. ويتم تحديد مستوى حسن التصرف في المال العام، من خلال قياس قدرة الحكومة على عقلنة التصرف في المال العام، عبر تحديد سقف للإنفاق العام على المدين المتوسط والقريب، والسعي الدؤوب نحو التقليل من مستويات عجز الميزانية، ما من شأنه تعزيز سيادة المالية، وتقوية ثقة المجتمع الدولي في المقدرة المالية للدولة⁽⁴³⁾.

وبالرجوع إلى البيانات المتوافرة على موقع الهياكل الحكومية المعنية بتنفيذ برامج الرؤية في مجال المالية العامة، وتحديدًا برنامج الاستدامة المالية، يمكننا أن نستنتج عدة معطيات تؤكد النجاح النسبي في التصرف في المالية العامة، خاصة في ظل جائحة كورونا التي أربكت أغلب الميزانيات العامة للدول؛ حيث يُظهر البيان التمهيدي لميزانية العام المالي 2022م تراجعاً في نسبة العجز، من 311 مليار ريال سنة 2016، وهي السنة التي صدرت فيها الرؤية، إلى 85 مليار ريال عام 2021م. ويكتسي هذا المعطى أهمية كبيرة إذا قارناه بمبلغ العجز في سنة 2020م الذي وصل إلى 294 مليار ريال.

كما تحسّن التصنيف الائتماني للمملكة العربية السعودية؛ فأصبح «A1»، مع نظرة مستقبلية مستقرة في أواخر سنة 2021م، بعد أن كان «AA-» في منتصف عام 2016م⁽⁴⁴⁾، كما تُظهر البيانات المنشورة على موقع الرؤية، والمرتبطة ببرنامج الاستدامة المالية، أن نسبة التباين بين تقديرات الميزانية والأداء الفعلي الإجمالي للنفقات انخفض من 16%، في الفترة بين 2014 و2016م إلى متوسط 4%، خلال الفترة بين 2017 و2019م⁽⁴⁵⁾.

ولئن كانت جميع البيانات المذكورة تبرز أن المملكة تقدمت في معيار التحكم في الميزانية العامة، فإن البيانات المتعلقة بنسبة التداين العمومي قد تثير عدة تساؤلات عن تأثيرها في صلابة المالية العامة؛ فعلى عكس التوجه نحو التراجع الذي يميز البيانات المتعلقة بنسبة العجز، وتحديد سقف للإنفاق العمومي على النفقات التشغيلية، بما من شأنه ضبط طرق التصرف في المال العام، فإن البيانات المنشورة على موقع المركز الوطني لإدارة الدين تبين النسق المرتفع لمحفظة الدين، حيث ارتفع حجم الدين من 317 مليار ريال عام 2016م إلى 853 مليار ريال عام 2020م. فهل يعكس هذا التطور في مبلغ المديونية هشاشة المالية العامة في المملكة العربية السعودية؟

(43) Jean Matouk, De La Souveraineté Financière, Revue D'économie Financière, Association D'économie Financière, 2009, pp.61-72.

(44) انظر الموقع الرسمي لمركز إدارة الدين : <https://ndmc.gov.sa/Pages/default.aspx>، تاريخ الزيارة: 28 يناير 2022م.

(45) <https://www.vision2030.gov.sa/ar/v2030/>.

يُمثّل الاقتراض، بشقيه الداخلي والخارجي، إحدى وسائل التمويل العمومي، وهو يُعتمد في أغلب الدول؛ بهدف توفير الاعتمادات المالية اللازمة لبعث المشاريع الاستثمارية في القطاع العام. ومبدئيًا، يطرح ارتفاع حجم المديونية مشكلًا في صورة ما إذا كان التداين يتم من المؤسسات المالية الدولية، على غرار البنك الدولي، والدول الأخرى، ويكون مُوجَّهًا لمواجهة النفقات التشغيلية، حيث لا يُخوّل في هذه الصورة زيادة في الناتج المحلي. وقد يؤدي، وفقًا لذلك، إلى إضعاف التصنيف السيادي للدولة، الذي يُعبّر عن مستوى الثقة في قدرة الدولة على الوفاء بالتزاماتها المالية تجاه دائئها.

وعلى العكس من ذلك، يُعبّر حجم الدين الموجه للاستثمار، والذي يسهم في خلق الثروة، عن تنوع أدوات التمويل العمومي⁽⁴⁶⁾، وهو ما يتحقق في السياسة المالية للمملكة، حيث سجلت نسبة مساهمة الدين في الناتج المحلي، عام 2020م، 32.5%، مقابل 13.1% عام 2016م⁽⁴⁷⁾. ونستنتج بالتالي أن مؤشر المديونية في المملكة يدعم مقتضيات الحوكمة التي يتم قياسها كذلك من خلال مؤشر جودة التشريعات المطبّقة في مجال المالية العامة.

يُمثّل مؤشر جودة التشريعات، على مستوى الصياغة والتطبيق، أحد مقتضيات الحوكمة في كل المجالات، بما فيها مجال المالية العامة، وهو يتطلب توافر منظومة قانونية تمكن من ضبط الإطار القانوني المتعلق باتخاذ القرارات ذات البعد المالي وحسن تنفيذها. ومبدئيًا، يمكن البحث عن هذا الإطار في الأنظمة القانونية الدستورية، على غرار النظام الأساسي للحكم، ونظام مجلس الوزراء، ونظام مجلس الشورى التي اشترطت تضمين الميزانية في شكل نظام، بعد المصادقة عليها من مجلس الوزراء، وذلك في المادة (26)⁽⁴⁸⁾. كما اشترطت عدم إدخال تعديلات عليها في باب الإيرادات إلا بمرسوم ملكي، في المادة (27).

زيادة على ذلك، أخضع النظام الأساسي للحكم عملية تنفيذ الميزانية للرقابة اللاحقة، وذلك في المادة (79)، ولقد تحسنت هذه المنظومة الرقابية من خلال إصدار مجموعة من الأنظمة تُمكن من ترشيد الإنفاق والحد من الفساد المالي، من أهمها نظام المنافسات والمشتريات الحكومية.

(46) Mathieu Plane, Dette publique, Richesse et Croissance, Revue Economie et Management, Université Aboubeker Belkaid, Tlemcen, Algerie, N°140, juin 2011.

(47) تقارير المركز الوطني لإدارة الدين منشورة على موقع المركز التالي:

<https://ndmc.gov.sa/stats/Pages/default.aspx>, تاريخ الزيارة: 2022/01/28م.

(48) نصت المادة (26) من نظام مجلس الوزراء على أن مجلس الوزراء «يدرس ميزانية الدولة ويصوّت عليها فصلًا فصلًا وتصدر بموجب مرسوم ملكي».

وعلى الرغم من تطور التقنين في مجال المالية العامة، فإن هذا الأخير يحتاج إلى مزيد من التدعيم؛ فحتى هذا اليوم، لا تتوافر المملكة على نظام تشريعي شامل وموحد يحدد ضوابط إعداد ومراقبة تنفيذ الميزانية العامة. وبالتحديد، لا يوجد، في المملكة، قانون متكامل يتعلق بميزانية الدولة، على غرار القوانين الأساسية المعتمدة في العديد من الدول الغربية والعربية، والتي تعتبر ركيزة قانونية يتم إصدار الأنظمة السنوية للميزانية على أساسها. ومن بين الدول التي قطعت أشواطاً مهمة في عملية التقنين القانوني، نشير إلى دول الاتحاد الأوروبي⁽⁴⁹⁾، ودول المغرب العربي، على غرار تونس التي أصدرت في عام 2019م القانون الأساسي للميزانية⁽⁵⁰⁾، والمملكة المغربية التي أصدرت، في عام 2015م، القانون الأساسي المتعلق بقوانين الميزانية⁽⁵¹⁾.

وتزداد الحاجة إلى توفير نظام موحد وشامل يضبط كل المسائل المتعلقة بإعداد وتنفيذ الميزانية، بالنظر إلى قلة الأنظمة المكرّسة في المملكة بخصوصها؛ فالمشروع السعودي لم يكرس إلا نظاماً يضبط طرق تحصيل إيرادات الدولة⁽⁵²⁾. كما أخضع المناقشات بين بنود الميزانية العامة لضوابط تحددها وزارة المالية كل سنة. أما النفقات العامة فهي تفتقر إلى نصوص متكاملة تؤطرها قانونياً. وظلت كذلك الرقابة اللاحقة مشتتة بين الأجهزة الإدارية والقضائية، مما يضعف من تأثيرها، ولا شك في أن كل هذه الاعتبارات تبرّر الضعف النسبي للمملكة في تصنيف مؤشر الشفافية المفتوحة، حيث حصلت المملكة على معدل 11 من 100 في معيار الرقابة على أداء الميزانية؛ وفقاً لآخر تصنيف لمؤشر الشفافية المفتوحة⁽⁵³⁾. وكذلك يمثل ضعف مستوى التشاركية في إعداد الميزانية أحد المجالات التي تحتاج إلى تعزيزها وفقاً للتصنيف نفسه.

وعلى الرغم من هذه الهنات التي من المحتمل أن تتداركها المملكة مستقبلاً، بفضل تسارع نسق التقنين فيها، وتوجهها نحو تأطير العمليات المالية بأنظمة قانونية حديثة، تستند إلى أفضل الممارسات الدولية، نعتبر أن المملكة العربية السعودية نجحت - نسبياً - في تعزيز مبادئ المالية العامة، من خلال تكريس مبدأ الحوكمة، وتفعيل مقتضياته الهيكلية والموضوعية، وهو ما ساعدها على دعم الموارد المالية في ميزانيتها.

(49) Gilbert Orsoni, Les Finances Publiques En Europe, Economica, Paris, 2007.

(50) القانون الأساسي ع2019-15 بتاريخ 13 فبراير 2019م، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، 19 فبراير 2019م، ع15، ص484.

(51) القانون الأساسي ع130-13 مؤرخ في 2 يونيو 2015م، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 62-115 بتاريخ 2 يونيو 2015م.

(52) نظام إيرادات الدولة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/68) بتاريخ 18 من ذي القعدة 1431هـ.

(53) مؤشر الشفافية المفتوحة، 2019.

المبحث الثاني دعم الموارد المالية

اعتبرت السلطات العامة، داخل المملكة العربية السعودية، فك الارتباط الوثيق في ميزانية الدولة بين الموارد النفطية والإيرادات العامة للدولة هدفاً استراتيجياً، عبّرت عنه «رؤية 2030»، وعملت الجهات الحكومية على تحقيقه، في إطار برنامج تحقيق التوازن المالي الذي تبنته في عام 2016م، وعوّضته أخيراً ببرنامج الاستدامة المالية.

ولئن عملت المملكة العربية السعودية، في هذا الإطار، على تحديث وتطوير المنظومة الضريبية، منذ عام 2017م، من خلال استحداث ضرائب جديدة، فإن مجهودها تواصل طوال السنوات الخمس التي تلت صدور الرؤية، كما شكلت التداعيات المالية لجائحة كورونا عاملاً إضافياً لمزيد من مراجعة المنظومة الضريبية؛ بهدف رفع كفاءتها وحوكمتها بطريقة أفضل (المطلب الأول). وزيادة على ذلك، تبنت السلطات العامة في المملكة برامج إضافية تهدف إلى البحث عن روافد مالية أخرى، تُضاف إلى الموارد المتأتية من الضرائب، وتُحوّل تحويل الجهات الحكومية إلى عنصر دافع للاستثمار العمومي (المطلب الثاني).

المطلب الأول

المراجعة المتواصلة للمنظومة الضريبية

منذ بداية 2017م، انطلقت المملكة العربية السعودية في تحديث منظومتها الضريبية، من خلال استحداث أصناف جديدة من الضرائب غير المباشرة، وتطبيق ما يعرف بـ «الرسوم على الوافدين»، والرسوم على الأراضي البيضاء. ولقد أسهمت الإيرادات المتأتية من هذه الضرائب في تعزيز صلابة المالية العامة، في الفترة بين عامي 2017 و2020م. غير أن الانعكاسات المالية لجائحة كورونا، والتي ظهرت في أواسط عام 2020م، دفعت نحو مزيد من مراجعة المنظومة الضريبية؛ لجعلها متناسقة أكثر ومساهمة بطريقة أفضل في تحقيق الاستدامة المالية للمملكة.

وتأسيساً على ذلك، نميز في إطار هذا البحث بين فترتين: الفترة السابقة لجائحة كورونا (1437-1441هـ/2017-2019م)، والفترة المتزامنة معها (1442-1443هـ/2020-2021م). كما نسعى - من خلال هذا التمييز - إلى تسليط الضوء على التحولات التي شهدتها المنظومة الضريبية بصفة تدريجية، من أجل تحقيق رؤية 2030.

في الفترة بين عامي 1437 و1441هـ، الموافقة للسنوات الميلادية من 2017 إلى 2019م، عرفت المملكة اهتماماً ملحوظاً بمجال الضرائب على الاستهلاك، حيث اعتبرت أداة مهمة لتمويل الميزانية وتنفيذ المشاريع الاستثمارية. ويُقصد بالضرائب على الاستهلاك، الضرائب التي تجعل من الحدث المنشئ لها الاستهلاك، فيخضع لها المكلف عند شرائه المنتج، أو عند انتفاعه بالخدمة⁽⁵⁴⁾. وتعتبر ضريبة القيمة المضافة، المُستحدّثة في المملكة بمقتضى المرسوم الملكي، رقم (م/113) في تاريخ 2 من صفر 1438هـ، والضريبة الانتقائية المُستحدّثة بمقتضى المرسوم الملكي رقم (م/86) في تاريخ 27 شعبان 1437هـ من ضمن تطبيقاتها.

وبالإضافة لهذه الضرائب، قامت السلطات العامة السعودية باستحداث الرسوم على الأراضي البيضاء بمقتضى المرسوم الملكي (رقم م / 4) بتاريخ 12 من صفر 1437هـ. ولقد طبقت الضريبة على القيمة المضافة في هذه الفترة الزمنية بنسبة 5%، بينما راوحت الضريبة على السلع الانتقائية بين نسبة 50% و200% من سعر المنتجات الخاضعة لها، والمتثلة بالأساس في المشروبات المحلاة، ومشروبات الطاقة، ومنتجات التبغ.

أما الرسوم على الأراضي البيضاء، فهي تفرض سنوياً بنسبة 2.5% على الأراضي البيضاء المملوكة لشخص أو أكثر من ذوي الصفة الطبيعية أو الصفة الاعتبارية من قيمة الأرض، وذلك وفقاً لنص المادة (3) من نظام الرسوم على الأراضي البيضاء. وفي الفترة نفسها استحدثت الدولة الرسوم على الوافدين، وهي ضرائب تُفرض على المقيمين الذين يعملون في القطاع الخاص، وفقاً لسلم تصاعدي يتحدد وفق عدد أفراد العائلة، ووفق مدة الإقامة (قرار مجلس الوزراء رقم 197 بتاريخ 23 من ربيع الأول 1438هـ).

وبالتوازي مع هذه الضرائب المُستحدّثة، أدخلت المملكة العربية السعودية تعديلات على نظام الضريبة على الدخل الذي يخضع له المقيمون في المملكة، ممن يحققون دخلاً ناتجاً عن ممارسة نشاط اقتصادي، باستثناء الرواتب والأجور، وكل شخص يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي، أو في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية⁽⁵⁵⁾.

وتعلقت أهم التعديلات بتوسيع مجال الضريبة على الدخل، من خلال إخضاع الحصص المملوكة - بشكل مباشر أو غير مباشر - للأشخاص العاملين في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية للضريبة على الدخل، وإخضاع العاملين في مجال استثمار

(54) مفلح القحطاني وعبدالستار السلمي، مرجع سابق، ص219.

(55) نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 15 من ذي القعدة 1425هـ، والمُعَدّل بالمراسيم الملكية رقم (م/113) بتاريخ 2 من ذي القعدة 1438هـ، ورقم (م/131) بتاريخ 29 من ذي الحجة 1438هـ، ورقم (م/70) بتاريخ 11 من رجب 1439هـ.

ونقل الغاز الطبيعي لها، سواء كانوا سعوديين أو مقيمين، وهو ما نصت عليه المادة (2) من نظام الضريبة على الدخل.

وتشير هذه الحزمة من الأنظمة الضريبية مجموعة من الملاحظات المرتبطة بمرودها المالي، وبمساهمتها في تغيير السياسة المالية في المملكة العربية السعودية، تطبيقاً لـ «رؤية 2030»: فمن ناحية أولى، مكنت الضرائب من تمويل الميزانية العامة في السعودية في حدود 220.1 مليار ريال عام 2019م، بعد أن كانت في عام 2017م في حدود 87 مليار ريال؛ وهي بذلك أسهمت فعلاً في فك الارتباط الوثيق بين الموارد النفطية وميزانية الدولة.

ومن ناحية ثانية، ترجم الاهتمام التشريعي بالضرائب تغييراً في السياسة المالية للدولة، فبعد أن كان النظام الضريبي يتميز باحتشامه النسبي، مقارنة بالدول الغربية، وأغلب الدول العربية التي شهدت تطبيق الضرائب على الاستهلاك قبل عدة عقود، أصبح اليوم النظام الضريبي، في المملكة، يقترب في خصائصه من الأنظمة الضريبية المقارنة؛ فالضريبة على القيمة المضافة طُبِّقت في فرنسا عام 1954م، بعد أن اكتشفها الفقيه الفرنسي موريس لوري Maurice Lauré وحدد خصائصها⁽⁵⁶⁾. ولقد انتشرت في أغلب دول العالم، حيث تطبقها حالياً أكثر من 150 دولة⁽⁵⁷⁾.

ولئن شكل الدافع المالي المحفز الأساسي لإثراء المنظومة الضريبية؛ تطبيقاً لـ «رؤية 2030»، فإنه لا يمكننا أن ننكر أن التعديلات المدرجة عليها تُحوّل تحقيق هدفين إضافيين يؤكدان أهمية الضريبة في تغيير ملامح الاقتصاد الوطني، وتحقيق التنمية المستدامة⁽⁵⁸⁾، فمن جهة، تحقق الضريبة الانقائية هدفاً صحياً، من خلال النسبة المرتفعة التي تفرضها على المنتجات الضارة بالصحة العامة، وهي بذلك، تُعبّر عن الوظيفة الاجتماعية للضريبة، والدور الذي قد تمارسه في تغيير العادات الصحية في المجتمع⁽⁵⁹⁾.

ومن جهة أخرى، تُعبّر التعديلات المدخلة على المنظومة الضريبية، خاصة المرتبطة بالضريبة على الاستهلاك، عن سعي المملكة العربية السعودية إلى الانضمام إلى التوجهات الدولية في مجال الضرائب، المرتكزة على تعزيز مبدأ حيادية الضريبة (la neutralité de l'impôt)، والعمل على تجرّدها من الحوافز التي قد تضر بالقدرة التنافسية بين الدول في جذب الاستثمار الأجنبي.

(56) Maurice Lauré, Science Fiscale, PUF, Paris, 1993.

(57) توفر منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD/ OCDE) بيانات مقارنة حول الأنظمة الضريبية للدول الأعضاء فيها: <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/politiques-fiscales/tax-database>

(58) OCDE, Fiscalité et Croissance Economique, Réformes Economiques, 2009, p.146-168; Martin Collet, Droit Fiscal, PUF, Paris, 2021.

(59) Maurice Bouvier, Introduction au Droit Fiscal Général et à La Théorie de L'impôt, LGDJ-Lextenso, 14^{ème} édition, Paris, 2020, p.239.

ويُعتبر غياب الضرائب، أو ضعف النسبة المطبقة فيها، من أهم الأدوات التحفيزية التي درجت الدول - لعدة سنوات - على اتباعها بهدف جذب المستثمر، فهي تُخفّف من العبء المالي للاستثمار، وتُحوّل المستثمر الحصول على امتيازات ضريبية قد لا توفرها الدول الأخرى التي تعتمد على منظومة ضريبية قوية ومتكاملة.

ولقد طبّقت هذه السياسة الضريبية التحفيزية في أغلب الدول لعدة سنوات وأصبح هناك تنافس بينها بشأن محتوى هذه التشجيعات الضريبية وقوتها. غير أن توظيف الضريبة لتعزيز القوة الجاذبة لمناخ الاستثمار تسبّب في أضرار اقتصادية للدول المعتمدة بصفة أساسية على الموارد الضريبية في تمويل ميزانيتها؛ إذ كانت هذه الدول ضحية تغيير تمركز المشاريع الاستثمارية التي كانت منتصبة فيها نحو الدول التي تقدم تشجيعات ضريبية سخية جداً، مما نتج عنه تسريح القوى العاملة، وتعميق مشكلة البطالة، وزيادة على تأثر الاقتصاد فيها.

ونظراً إلى كل هذه التأثيرات السلبية المترتبة على سياسة التشجيعات الضريبية، ضغطت الدول الأعضاء في المنظمات الاقتصادية العالمية، مثل منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي والاتحاد الأوروبي، والمنتديات الدولية، مثل مجموعة العشرين، في اتجاه تغيير السياسات الضريبية، بهدف عقلنة وترشيد الامتيازات الضريبية. وتبنت هذه الهياكل الدولية برامج تقوم على اعتماد قوائم تحدد الدول والأقاليم التي تعتبر «جنات ضريبية»، والتي لا تشجع على التعامل معها⁽⁶⁰⁾.

وبالنسبة إلى المملكة العربية السعودية، فإن القرارات الضريبية المُتخذة تطبيقاً لـ «رؤية 2030»، تُعبّر عن انصهار الحكّومة السعودية في هذه التوجهات الحديثة للمالية العامة على المستوى الدولي، حيث تمكّنت من تقريب النظام الضريبي المنطبق على السلع والخدمات في المملكة، مع الأنظمة الضريبية التي تخضع لها هذه المنتجات في غيرها من الدول، وهي بالتالي، تنأى عن خطر إدراجها ضمن «الملاذات الضريبية».

ونشير في هذا الصدد إلى أن السياسة الضريبية الجديدة جاءت نتاجاً للتنسيق بين دول مجلس التعاون الخليجي الذي أسفر عن إمضاء الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة التي صادقت عليها المملكة بموجب المرسوم الملكي رقم م / 51، بتاريخ 3 من جمادى الأولى 1438هـ. واستمرت الجهود في المملكة لمزيد من تنسيق المنظومة الضريبية وتقريبها أكثر من الأنظمة الضريبية المقارنة في الفترة بين 2020 و2021م.

(60) OCDE, Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial, 1998: Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables: <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/dommageables/2664477.pdf>, consulté le: 26/12/2021.

وتكتسي السنة المالية 2020-2021م أهمية قصوى بسبب تأثيراتها على المالية العامة، بعد انتشار جائحة كورونا التي استدعت تخصيص اعتمادات ضخمة لمواجهةها في أغلب الدول؛ فلقد اتجهت الحكومات، بهدف تغطية النفقات العامة المتزايدة لمواجهتها، إلى البحث عن أدوات تمويل جديدة للميزانية. غير أن الخيارات المتاحة لها لم تكن كثيرة؛ ففي الدول التي تعتمد ميزانيتها على الموارد النفطية، لم يكن في الإمكان التعويل على هذا النوع من الموارد؛ بسبب تأثرها بالأزمة الصحية، بعد نزول سعر النفط إلى مستويات منخفضة، خصوصاً في عام 2020م⁽⁶¹⁾.

أما في الدول التي تعتمد على منظومة ضريبية واسعة وشاملة لكل مجالات الحياة الاقتصادية، فلقد جابهت حكوماتها وضعية مقلقة للغاية، تجد أساسها في صعوبة تحقيق المعادلة بين الضرورة الملحة لتوفير الاعتمادات المالية لمعالجة التداعيات الاجتماعية والاقتصادية لجائحة كورونا، والخوف من تجاوز العبء الضريبي للحدود المحتملة من طرف المكلفين، في صورة استحداث ضرائب جديدة، أو مراجعة الضرائب المعتمدة بصفة مجحفة، تتجافى مع مقتضيات العدالة⁽⁶²⁾. وأمام صعوبة اعتماد هذين الحلين، التجأت هذه الدول إلى التداين⁽⁶³⁾.

وفي المملكة العربية السعودية، شكّلت جائحة كورونا دافعاً لمواصلة تطوير المنظومة الضريبية، فلقد أدرجت المملكة ثلاثة تعديلات لها علاقة بالضريبة على القيمة المضافة؛ تتمثل في ترفيع نسبتها من 5% إلى 15%⁽⁶⁴⁾، واعتماد الضريبة على التصرفات العقارية⁽⁶⁵⁾، وأخيراً اعتماد لائحة الفوترة الإلكترونية التي تم طرحها من طرف هيئة الزكاة والضريبة والجمارك في شهر ديسمبر عام 2020م.

وتهدف جميع هذه التعديلات إلى الترفيع في الموارد الضريبية، والحد من التهرب الضريبي في مجال ضريبة القيمة المضافة من جهة، وتحقيق مقتضيات العدالة الضريبية من جهة أخرى؛ حيث أُخرجت التصرفات العقارية من مجال انطباق ضريبة القيمة المضافة، وفي المقابل أخضعت هذه التصرفات لنسبة 5% من ثمن بيع العقار، مع إعفاء المسكن الأول منها.

(61) البيان التمهيدي لميزانية 2022م، موقع وزارة المالية السعودية، ص9.

(62) وحيد بن عبدالرحمن بانافع وعبدالعزيز عبدالمجيد علي، مرجع سابق، ص109.

(63) Sénat Français, L'avenir des Dettes Publiques, Rapport D'information, N°139, (2021-2022): <http://www.senat.fr/notice-rapport/2021/r21-139-notice.html>, Consulté le: 25/12/2021.

(64) المرسوم الملكي رقم م/ 52 بتاريخ 28 من ربيع الآخر 1441هـ، والأمر الملكي رقم أ/ 638 بتاريخ 15 من شوال 1441هـ.

(65) بمقتضى الأمر الملكي رقم أ/ 84 بتاريخ 14 من صفر 1442هـ.

وعلى صعيد آخر، عدّل مجلس الوزراء السعودي، في شهر أبريل 2021م، لائحة الرسوم على الأراضي البيضاء، التي توظّف الموارد المتأتية منها في تمويل برامج الإسكان. ويهدف تعديل اللائحة إلى التوسع التدريجي في مجال انطباق هذه الرسوم، بهدف رفع مردوديتها المالية، وتمكينها من تحقيق الهدف الاجتماعي الذي يبرر إنشائها.

وفي المجمل، أسهمت كل التعديلات المدرّجة على المنظومة الضريبية في تحسين مردودية الضرائب في الميزانية العامة، مثلما يبرزه الجدول المضمن أسفله.

الإيرادات من الضرائب على الدخل والأرباح الرأسمالية	الإيرادات من الضرائب على السلع والخدمات	الإيرادات من الضرائب	المالي العام
14	38	87	2017
12.7	83	125.9	2018
17.2	155.4	220.1	2019
18.1	163.3	226.3	2020
13	209	257	2021

المصدر: تم إعداد الجدول من الباحث بناء على تقارير أداء الميزانية المتوافرة على موقع وزارة المالية السعودية.

ولكن بالتمعن في المردود المالي لكل صنف من الضرائب، نلاحظ التمايز بينها، فالضرائب على السلع والخدمات كان لها نصيب الأسد، من حيث قدرتها على تحصيل الإيرادات المالية، أما الضرائب على الدخل والأرباح الرأسمالية، المرتبطة بقطاع الاستثمار، فنلاحظ أن مساهمتها في الإيرادات الضريبية كانت أقل.

ويمكن تفسير التباين في المردود المالي بين الضرائب على السلع والخدمات والضرائب على الدخل والأرباح الاستثمارية بالخصائص المتعلقة بكل صنف منهما، فالضرائب على السلع تندرج ضمن صنف الضرائب غير المباشرة التي يتحملها المكلف بمناسبة الاستهلاك، وتكون مضمنة في ثمن البيع. ولهذا السبب توصف الضرائب على السلع بأنها ضرائب «مخدرة»؛ فهي تندمج في الثمن الذي يدفعه المستهلك عند اقتنائه المنتج، أو حصوله على الخدمة، ولا يشعر بوقعها المباشر على وضعيته المالية.

وعلى عكس الضرائب على السلع والخدمات، تعتبر الضرائب على الدخل والأرباح من صنف الضرائب المباشرة المرتبطة بالقطاع الاستثماري؛ إذ يتحملها المكلفون الذين

ينشطون في القطاعات الاقتصادية⁽⁶⁶⁾ المحددة في نظام الضريبة على الدخل، من غير المقيمين بصفة أساسية.

ونلاحظ بالنسبة إلى هذا الصنف من الضرائب أن مساهمته في الإيرادات غير النفطية قد انخفضت عام 2021م، مقارنة بالسنوات السابقة، وهو ما يدفعنا إلى التساؤل عن العوامل التي تسببت في انخفاض معدله، في علاقتها بمناخ الاستثمار الذي تأثر بجائحة كورونا. كما نتساءل إن كانت الضرائب المتعددة التي أصبح يخضع لها المستثمر في المملكة، تطبيقاً لـ «رؤية 2030»، قد دفعت به إلى البحث عن دول أخرى ينتصب فيها، قد يكون العبء الضريبي فيها أخف وطأة.

وعلى مستوى آخر، تثير المنظومة الضريبية المطبقة حالياً في المملكة مسألة العلاقة التي تجمع المكلفين بالضريبة؛ فهذه الأخيرة هي في الأساس «اقتطاع مالي إلزامي من دخل وثروة شخص ذي صفة طبيعية أو اعتبارية يدفع للدولة، من دون مقابل، من أجل تحقيق نفع عام»⁽⁶⁷⁾، وهي تشكل عبئاً مالياً يتحملة المكلف من ذمته المالية.

وبسبب الحد الذي تسلطه على حق الملكية، تثير الضريبة تحفظ المكلفين بها، وقد يعتمدون إلى رفضها من خلال اللجوء إلى التهرب الضريبي الذي يتخذ أشكالاً مختلفة، تراوح بين خرق القانون الضريبي واستغلال ثغراته، بهدف تقليل العبء الضريبي. ويُمثل التهرب الضريبي تحدياً كبيراً للأغلبية الكبرى من الدول. ووضعت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية محاربتة ضمن الأولويات في مجال التعاون الدولي⁽⁶⁸⁾.

وبالنسبة إلى المملكة العربية السعودية، يمكن أن تثير التعديلات المتسارعة على المنظومة الضريبية تحفظ المكلفين بها. ومن الممكن أن تتفاقم حالات التهرب الضريبي كتعبير عن رفضها، خاصة بسبب حداثة الضرائب في المملكة، وعدم تعود المواطنين والمقيمين عليها، وما نتج عنهما من ضعف في الوعي الضريبي. ولهذه الاعتبارات، يمثل تأصيل الثقافة الضريبية تحدياً كبيراً بالنسبة إلى الجهات الحكومية التي تسلط اهتمامها أيضاً على البحث عن روافد مالية إضافية تعزز بها ميزانياتها.

(66) Patrick Serlooten et Olivier Debat, Droit Fiscal des Affaires, 20 éd., Dalloz, Paris, 2021.
(67) المادة الأولى من نظام إيرادات الدولة الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/ 68 بتاريخ 18 من ذي القعدة 1431هـ.

(68) OCDE, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base imposable et le transfert de bénéfices, 2016: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/projet-ocde-g20-sur-l-erosion-de-la-base-d-imposition-et-le-transfert-de-benefices_23132639, Consulte le: 26/12/2021.

المطلب الثاني

البحث عن روافد مالية إضافية

تسعى الحكومة السعودية، بهدف تعزيز صلابة المالية العامة، إلى البحث عن روافد مالية جديدة تُضاف إلى الإيرادات الضريبية، وتسهم - بدورها - في تطوير مردودية الموارد غير النفطية في ميزانية الدولة، تفعيلاً لـ «رؤية 2030». ويندرج في هذا الإطار برنامج التخصيص الذي اعتمده المملكة، وبرنامج تحفيز الجهات الحكومية على اتخاذ مبادرات تهدف إلى تطوير القدرات الاستثمارية فيها.

يُعرّف التخصيص، وفقاً لنظام التخصيص الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/ 63) بتاريخ 5 من شعبان 1442هـ، بأنه «الشراكة بين القطاعين العام والخاص، أو نقل ملكية الأصول». استناداً على هذا التعريف التشريعي، نستنتج أن المنظم السعودي تبني مفهوماً واسعاً للتخصيص، جمع فيه بين كيتين قانونيتين مختلفتين على مستوى النتائج المترتبة عليهما؛ فبالإضافة إلى عقود نقل ملكية الأصول التي تعتبر الشكل التقليدي له، يشمل التخصيص عقود الشراكة بين القطاع العام والقطاع الخاص. ويترتب على النوع الأول من العقود التفويت في الملكية العامة للمنشآت والمرافق العامة التي كانت تتم إدارتها بصفة مباشرة من الدولة، وهو ما يعني خروجها من الذمة المالية للدولة، كما يترتب عليها انقطاع الروابط القانونية المباشرة بين الدولة التي كانت تدير الأصول والمنفعين من المرافق العامة الذين يتحولون في هذه الصورة إلى «عملاء» خاضعين لقانون العرض والطلب.

أما بالنسبة إلى عقود الشراكة بين القطاع العام والقطاع الخاص، فإنها لا تؤدي إلى تحرير الدولة تماماً من إدارة المرافق العامة، وإنما يترتب عليها فقط تخفيف الالتزامات التي تكون على عاتقها، مقارنة بأسلوب الإدارة المباشرة للمرافق العامة؛ فتشارك الدولة الشركة المتعاقدة في تمويل المشروع، ويكون لها سلطة الرقابة والإشراف على تنفيذه⁽⁶⁹⁾.

ويعتبر التخصيص من السياسات العامة التي عرفت رواجاً كبيراً في السنوات العشرين الأخيرة، سواء في الدول المتقدمة، أو في الدول التي هي في طور النمو⁽⁷⁰⁾،

(69) سامح عبدالله عبدالرحمن محمد، القانون الإداري السعودي، دار الكتاب الجامعي للنشر والتوزيع، الرياض، 1439هـ/ 2018م، ص 235.

(70) OECD Privatization in the 21st Century - Recent Experiences of OECD Countries: Report on Good Practices, January 2009: file:///C:/Users/USER/Downloads/602267ar.pdf, Consulté le: 26/12/2021.

وهو يندرج في إطار حوكمة المال العام. وفي الوقت نفسه يُعبّر التخصيص عن تراجع مفهوم الدولة الراعية التي يترجمها أسلوب الإدارة المباشرة للمرافق العامة من طرف الدولة، والتدخل المباشر لها في أغلب القطاعات الحياتية.

ولقد انخرطت المملكة العربية السعودية في سياسة التخصيص قديماً نسبياً، حيث أصدر مجلس الوزراء السعودي مجموعة من القرارات التي تضبط النظام القانوني للتخصيص⁽⁷¹⁾، ثم جاء نظام التخصيص الصادر عام 2021م ليلغيها ويحل محلها⁽⁷²⁾. ويُمتلّ بالتالي نظام التخصيص الصادر حديثاً الإطار القانوني الحالي لتنفيذ برنامج التخصيص الذي أطلق عام 2018م، تطبيقاً لـ «رؤية 2030؛ بينما يمثل المركز الوطني للتخصيص الذي تم بعثه في العام نفسه⁽⁷³⁾ الجهاز التنظيمي له والساهر على تنفيذه.

ويمثل برنامج التخصيص، بمكوناته النظامية والهيكليّة، إحدى الأدوات القانونية لتمويل المالية العامة في المملكة العربية السعودية؛ حيث يُمكن من توفير اعتمادات مالية للدولة، سواء من خلال تخفيف الإنفاق على المرافق العامة، في صورة الشراكة بين القطاع العام والقطاع الخاص، أو من خلال نقل ملكية الأصول عبر التفويت فيها للقطاع الخاص.

وبالإضافة إلى دوره في ضبط الإنفاق العمومي، يهدف التخصيص إلى تعزيز مشاركة القطاع الخاص في توفير خدمات ذات جودة للمستفيدين منها، مع تعزيز قيم الحوكمة القائمة على البحث على النجاعة والكفاءة المالية. كما يهدف إلى جذب الاستثمار الأجنبي، وفقاً لنص المادة (36) من نظام التخصيص، وهو من هذه الزاوية، يهدف إلى تحقيق التنمية الاقتصادية⁽⁷⁴⁾.

وعلى الرغم من كل الأهداف المناطة به، تثير سياسة التخصيص تحفظ المواطنين في الدول التي تعتمده، بسبب تداعياته المحتملة على المبادئ القانونية التي تحكم نظرية المرفق العام وآثاره المترتبة على الموظفين، نتيجة تغيير طرق شغل الوظائف في القطاع

(71) قرار مجلس الوزراء رقم (60) بتاريخ 1 من ربيع الآخر 1418هـ، وقرار مجلس الوزراء رقم (257) بتاريخ 11 من ذي القعدة 1421هـ، وقرار مجلس الوزراء رقم (219) بتاريخ 6 من رمضان 1423هـ، وقرارات المجلس الاقتصادي الأعلى الملغى رقم (1-23) بتاريخ 23 من ربيع الأول 1423هـ.

(72) المادة (2) من قرار مجلس الوزراء رقم (436) بتاريخ 3 من شعبان 1442هـ.

(73) بمقتضى قرار مجلس الوزراء رقم (355) بتاريخ 7 من المحرم 1438هـ.

(74) Frank Sader, La Privatisation des Entreprises Publiques et L'investissement Etranger dans Les Pays en Développement, Banque Mondiale, 1995: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/783391468330334531/pdf/149170PUB0FRENCH0Box109871B00PUBLIC0.pdf>, Consulté le: 28/12/2021.

العام؛ فبالنسبة إلى المنتفعين بالمرافق العامة، يمكن أن يمس التخصيص من مبدأ المساواة أمام المرفق العام، حيث يخشى أن يترتب على تشريك القطاع الخاص ارتفاع كلفة الخدمة المرفقية التي يوفرها في قطاعات حيوية مثل التعليم والصحة؛ مما قد يعيق الولوج للمرفق العام والانتفاع من الخدمات التي يوفرها.

كما يُخشَى، كذلك، أن يكون الهاجس الربحي المميز للقطاع الخاص مؤثراً في جودة الخدمات العامة المُقدّمة بسبب الضُغط على التكلفة. أما بالنسبة إلى منتسبي الجهات الإدارية، فإن التخصيص يثير مخاوف الموظفين العاميين، بسبب الانعكاسات المحتملة لتطبيق نظام العقود في الجهات الإدارية⁽⁷⁵⁾.

إن المخاوف المرتبطة بتنفيذ برامج التخصيص⁽⁷⁶⁾ تطرح تحديات كبيرة على الجهات المُنفذة له، خاصة على المركز الوطني للتخصيص ووزارة المالية، باعتبارهما يمثلان الجهتين المسؤولتين مباشرة على وضع الخطط الضرورية لتنفيذ برنامج التخصيص وتنفيذها، بما يتوافق مع متطلبات الاستدامة المالية، ولا يمس في الوقت نفسه حق الولوج والانتفاع بالمرافق العام. ويعيش مركز تنمية الإيرادات غير النفطية التحدي نفسه، باعتباره يُمثّل الجهاز التنظيمي المسؤول عن وضع خطة استراتيجية لدعم المبادرات الاستثمارية للقطاع العام ومتابعة تحقيقها.

وأسّس مركز تنمية الإيرادات غير النفطية في 3 يوليو 2018، بعد تحويل وحدة تنمية الإيرادات غير النفطية إلى مركز متخصص، وهو يعمل على وضع الضوابط والنماذج الخاصة بالمبادرات التي تقدمها الجهات الحكومية، بهدف تنمية إيراداتها ومتابعة تنفيذها. ويُعتبر مركز تنمية الإيرادات غير النفطية أحد الهياكل التنظيمية لتنفيذ برنامج الاستدامة المالية في جانبها المتعلق بتعزيز القدرة الاستثمارية للجهات الحكومية؛ فهو يعمل على تحويل هذه الجهات من مجرد جهات إدارية تقدم خدمات عامة للجمهور، تتحمل الدولة أعباءها المالية، ضمن النفقات التشغيلية في الميزانية العامة، إلى جهة استثمار، تتمنّ خبرات إطاراتها البشرية وتوظف قدراتها الفنية لترح خدمات بمقابل للجمهور، أو لإبرام عقود مع القطاع الخاص؛ فتتحول بالتالي هذه الجهات إلى محرك من محركات التنمية الاقتصادية.

(75) برجس حمود البرجس، التحول الوظيفي للتخصيص، صحيفة مكة، 2021.

https://makkahnewspaper.com، تاريخ الزيارة: 2022/01/25م.

(76) Narjess Boubakri et Jean Claude Cosset, La Privatisation Tient-Elle ses Promesses? Le Cas des Pays en Développement, L'actualité Economique, Revue D'analyse Economique, Vol.74, N°3, 1998, p.363.

وتقتضي المبادرات التي تقدمها الجهات الحكومية لتنمية إيراداتها المالية الحصول على موافقة مجلس تنمية الإيرادات غير النفطية، وفقاً للأمر رقم 72880 بتاريخ 23 من ذي الحجة 1440هـ، حيث يقوم هذا الأخير بدراسة جدوى المبادرة وفقاً لمعايير قام بوضعها، وهي تتمثل أساساً في الأثر المالي المتوقع للمبادرة في صورة تنفيذها، وآثارها على المؤشرات الاقتصادية، ومدى ارتباط مستهدفاتها مع أهداف «رؤية 2030»⁽⁷⁷⁾. كما يتابع المركز تنفيذ المبادرة، ويتأكد من تحقيقها المستهدفات التي رسمتها عند اقتراحها.

وتندرج المبادرات التي تقدمها الجهات الحكومية لتنمية إيراداتها غير النفطية في إطار استراتيجية شاملة تهدف إلى تحفيز الاستثمار العمومي الذي يُعرّف بأنه مجموعة التدخلات المالية للدولة لدعم الاستثمار وزيادة الثروة، وهو يعاضد - بالتالي - جهود القطاع الخاص في رفع مؤشرات الناتج المحلي.

ويتم قياس حجم الاستثمار العمومي من خلال النفقات الرأسمالية التي ترصدها الدولة كل سنة في ميزانيتها العامة. ويغطي الاستثمار العمومي بالتالي مجمل الاعتمادات المخصصة لمشروعات البنية الأساسية اللازمة للإنتاج، وكذلك الاعتمادات المتعلقة بالمشاريع الإنتاجية التي تقوم بها الدولة⁽⁷⁸⁾.

ويعيش الاستثمار العمومي تحديات كبرى بسبب تراكم الأزمات الاقتصادية التي يعيشها العالم في هذا القرن، حيث يعتبر أحد الحلول لتعزيز قدرة المالية العامة على التصدي للضغوط المختلفة التي تتحملها. ولذلك تحرص الدول - بصفة حثيثة - على ابتكار أدوات جديدة تستهدف تحفيز الاستثمار العام، وتوسيع أشكال تدخله⁽⁷⁹⁾. وفي هذا الباب تنتزل المبادرات التي تقدمها الجهات الحكومية في المملكة لتنمية إيراداتها، تطبيقاً لـ «رؤية 2030»، باعتبارها تؤدي إلى تنويع مصادر تمويل ميزانيتها، وتساعد على تحقيق الاستدامة المالية على المدى المتوسط.

(77) مركز تنمية الإيرادات غير النفطية، ورشة عمل لإطلاق مشروع فرص تنمية الإيرادات غير النفطية في الجهات الحكومية، 2019:

<https://ima.psau.edu.sa/sites/default/files/forms/field/file/lk.pdf>، تاريخ الزيارة: 2021/12/23.

(78) أشرف محمد حمامة، القانون مرجع سابق، ص 157.

(79) Jean Marc Sauvé, Les Grands Investissements Publics, Conclusions des Entretiens en Droit Public Economique, 2017 : <https://www.conseil-etat.fr/actualites/discours-et-interventions/les-grands-investissements-publics>, Consulté le: 28/12/2021.

الخاتمة

عرفت المملكة العربية السعودية زخمًا قانونيًا مهمًا في مجال المالية العامة، في السنوات الخمس التي أعقبت صدور رؤية 2030، وبذلت السلطات العامة جهدًا معتبرًا في إصدار الأنظمة القانونية، وصياغة البرامج والقرارات ذات البعد المالي، بهدف تحقيق أهداف الرؤية. ولقد ارتكزت الدراسة على تحليل هذه السندات القانونية المحددة للنظام القانوني للمالية العامة، بغية رصد وتقييم دورها في إحداث تحولات على ملامح المالية العامة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج، يمكن أن تمثل أرضية لبعض التوصيات.

أولاً: النتائج

1- كرّست «رؤية 2030»، وبرنامج الاستدامة المالية، مبدأ الحوكمة الذي تم الاستناد عليه للقيام بعدة إصلاحات هيكلية على المالية العامة، تُرجمت من خلال بعث أجهزة حكومية تسهر على تفعيل مقتضيات الشفافية، وضبط الإنفاق العام، وتعزيز الرقابة على المالية العامة، بهدف الوصول إلى الاستدامة المالية على المدى المتوسط.

2- تبنت المملكة السعودية خطة استراتيجية تقوم على التدرج في اعتماد الإصلاحات المتعلقة بالإيرادات العامة في الميزانية العامة، حيث جاء تحديث المنظومة الضريبية على مرحلتين: امتدت المرحلة الأولى من عام 2017 إلى عام 2019م، وتميزت باستحداث أنظمة ضريبية جديدة، من أهمها ضريبة القيمة المضافة، والضريبة الانتقائية. بينما تم العمل في المرحلة الثانية التي امتدت من 2020 إلى 2021م على تجويد المنظومة الضريبية، بهدف رفع كفاءتها المالية، وتحقيق العدالة الضريبية بصفة أفضل، ويندرج في هذا الإطار مراجعة نظام ضريبة القيمة المضافة، وإصدار نظام خاص بضريبة التصرفات العقارية.

3- ارتبطت التحولات التي شهدتها المالية العامة في المملكة العربية السعودية بأزميتين ماليتين: العجز المالي في الميزانيات المتعاقبة، منذ 2014م، والناجم عن تذبذب سعر النفط، من جهة، وجائحة كورونا التي كانت لها تداعيات مالية مهمة على الميزانية، من جهة أخرى. ولقد مثلت هاتان الأزميتان دافعًا للسلطات العامة السعودية للبحث عن إصلاحات تعزز صلابة المالية العامة، من خلال العمل المتواصل على دعم مكانة الإيرادات غير النفطية في الميزانية العامة.

4- لم تقتصر المملكة في برنامجها المالي الإصلاحى على الضرائب، كأداة وحيدة لتعزيز الإيرادات المالية غير النفطية في ميزانية الدولة، بل بحثت على أدوات تمويلية أخرى تمكنها من إيجاد روافد مالية إضافية، تتمثل أهمها في تطبيق سياسة التخصيص، ودعم المبادرات التي تعزز الطاقة الاستثمارية للجهات الحكومية.

5- مكنت جميع الإصلاحات المدرجة على المالية العامة من تطوير الموارد غير النفطية في الميزانية العامة، حيث بلغت هذه الإيرادات 369 مليار ريال عام 2020م، بعد أن كانت في حدود 166 مليار ريال عام 2015م، بنسبة تطور تُقدَّر بـ 222%، مثلما توضحه البيانات المقدمة من مجلس الشؤون الاقتصادية، بمناسبة استعراض أهم الإنجازات بعد خمس سنوات من تطبيق «رؤية 2030».

ثانياً: التوصيات

1- على الرغم من أهمية الإصلاحات المطبَّقة في المملكة على المالية العامة، فإنه من المهم مواصلة المسار الإصلاحى، من خلال توسيع عملية التقنين؛ إذ يبدو من الضروري - لاستكمال متطلبات الحوكمة - مزيد تحسين جودة التشريعات، من خلال اعتماد نظام قانونى متكامل يؤطر كل الجوانب القانونية المتعلقة بإعداد وتنفيذ الميزانية العامة، على غرار الأنظمة الأساسية للميزانية المعمول بها في الدول المتقدمة.

2- لئن شكل الدافع المالى المرتبط بتعزيز صلابة المالية العامة محفزاً للسلطات العامة لتطوير المنظومة الضريبية، فإن مقتضيات العدالة الضريبية تستحق أن تُؤخَذ - بعين الاعتبار أكثر - عند استكمال تنفيذ هذه البرامج الإصلاحية، حتى تحقق نتائجها في إحداث الاستدامة المالية الشاملة والعادلة، وتمكن من طمأننة الخاضعين للضرائب بشأن آثارها على المقدرة التكلفة المترتبة عليها.

3- يتطلب رفع نسبة الرضا بالضريبة تعزيز الجهود الاتصالية لتوعية الخاضعين للضرائب بأهمية هذه الأخيرة في إحداث التنمية المستدامة، ويمكن - في هذا الصدد - اعتماد برامج تحسيسية تعزز الثقافة الضريبية من جهة، والربط المباشر بين الإيرادات الضريبية والمشاريع التي مكنت من تمويلها من جهة أخرى. كما يمكن أيضاً استعراض تجارب مبسطة للدول الغربية، خاصة الغنية بالنفط، تبرز دور الضرائب فيها كمحرك أساسى من محركات التنمية الاقتصادية الشاملة والعادلة.

4- يستدعي تطبيق برنامج التخصيص بكفاءة عالية مراعاة المبادئ القانونية التي تحكم نظرية المرفق العام، عند اختيار نوع العقد المعتمد لتنفيذ المشروع، كما يستدعي تبني خطة شفافة، يتم فيها الاعتماد - بصفة أولوية - على أسلوب الشراكة بين القطاع العام والقطاع الخاص في تنفيذ المشاريع، فلا يتم اللجوء إلى نقل الأصول إلا في الصور التي يكون فيها المشروع لا يوفر خدمة مرفقية أساسية للجمهور.

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

- أشرف محمد حمامة، القانون المالي في المملكة العربية السعودية، مركز البحوث والدراسات بمعهد الإدارة العامة، الرياض، 2018م.
- بلال صالح الأنصاري، الزكاة والضرائب في المملكة العربية السعودية طبقاً لأحكام نظامي جباية الزكاة والضريبة على الدخل، دار الكتاب الجامعي، الرياض، 2018م.
- بسام عبدالله البسام:
- حوكمة الميزانية العامة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية، الإمارات، مج17، ع 2 (B)، 2020م.
- تطويرها، مركز الدراسات والبحوث، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2018م.
- الحوكمة في القطاع العام، الرياض، مركز البحوث والدراسات، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2016م.
- البيان التمهيدي لميزانية 2022:
<https://www.vision2030.gov.sa/ar/mediacenter/news>
- بيان الميزانية العامة للدولة للعام المالي 2021:
<https://www.mof.gov.sa/budget/2021/Pages/default.aspx>
- تقارير المركز الوطني لإدارة الدين:
<https://ndmc.gov.sa/Pages/default.aspx>
- برجس حمود البرجس، التحول الوظيفي للتخصيص، صحيفة مكة، 2021:
<https://makkahnewspaper.com>
- وحيد بن عبدالرحمن بانافع وعبدالعزیز عبدالمجيد علي، السياسة المالية بين أولويات النمو ومتطلبات العدالة، مركز البحوث والدراسات، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2020م.
- محمد عصفور، أصول الموازنة العامة، ط7، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان - الأردن، 2015م.

- مفلح القحطاني وعبد الستار السلمي، الوجيز في شرح أحكام تشريعات الزكاة والضرائب وفقاً لأحدث التعديلات، ط2، دار الإجابة، الرياض، 2021م.
- سامح عبدالله عبدالرحمن محمد، القانون الإداري السعودي، دار الكتاب الجامعي للنشر والتوزيع، الرياض، 1439هـ / 2018م.
- صندوق النقد الدولي:
 - كيف يشجع الصندوق زيادة شفافية المالية العامة، 2016م: <https://www.imf.org/ar/About/Factsheets/Sheets/2016/07/27/15/46/Encouraging-Greater-Fiscal-Transparency>
 - المملكة العربية السعودية: معالجة التحديات الاقتصادية الناشئة للحفاظ على النمو، تقرير، 2015م: <https://www.imf.org/ar/Publications/Departmental-Papers-Policy-Papers>
- مؤشر الشفافية المفتوحة (2019): <https://www.internationalbudget.org/ar/open-budget-survey/country-results/2019/almmlkt-alrbyt-alswdyt>
- مجلس الشؤون الاقتصادية والتنمية يستعرض أبرز الإنجازات المتحققة لرؤية 2030 بعد مرور 5 سنوات من إطلاقها: <https://uqn.gov.sa/%D9%85%D8%AC%D9%84%D8%B3->
- مركز تنمية الإيرادات غير النفطية، ورشة عمل لإطلاق مشروع فرص تنمية الإيرادات غير النفطية في الجهات الحكومية، (2019): <https://ima.psau.edu.sa/sites/default/files/forms/field/file/lk.pdf>
- مركز تنمية الإيرادات غير النفطية، ورشة عمل لإطلاق مشروع فرص تنمية الإيرادات غير النفطية في الجهات الحكومية، 2019: <https://ima.psau.edu.sa/sites/default/files/forms/field/file/lk.pdf>
- فخري حسنوف، نادر الكثيري، سعد الشهراني وريان اليماني، تأثير السياسة المالية على الناتج المحلي الإجمالي غير النفطي في المملكة العربية السعودية، مركز الملك عبدالله للدراسات والبحوث البترولية، الرياض، 2020.

ثانياً: باللغة الأجنبية

- Amor Boubakri, La Réforme de la Cour des Comptes et les Enjeux du Contrôle des Finances Publiques, Revue Tunisienne de Droit, 2009, étude 6.
- Catherine Baron, La Gouvernance, Débat autour d'un Concept Polysémique, Revue Droit et Société, 2003, n° 54.
- Eric Neumayer, The Pattern of Aid Giving: The Impact of good governance on development Assistance, First published, Routledge, New York, 2003.
- Frank Sader, La privatisation des entreprises publiques et l'investissement étranger dans les pays en développement, Banque Mondiale, 1995: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/783391468330334531/pdf/149170PUB0FRENCH0Box109871B00PUBLIC0.pdf>.
- Gazi Joharji et Jean Willoughby, The Saudi Arabian Budgeting System: an institutional Assessment, Public Administration and development, V.34, N°1, 2014.
- Gilbert Orsoni, Les finances publiques en Europe, Economica, Paris, 2007.
- Isabelle Lacroix et Pier Olivier Saint Arnaud, La gouvernance: tenter une définition, Cahiers de recherche en politique appliquée, Vol.IV , N°3, 2012.
- Jean Marc Sauvé, Les Grands Investissements Publics, Conclusions des Entretiens en Droit Public Economique, 2017 : <https://www.conseil-etat.fr/actualites/discours-et-interventions/les-grands-investissements-publics>.
- Jean Matouk, De la Souveraineté Financière, Revue d'Economie Financière, 2009.
- Jean- Pierre Gaudin, Pourquoi la gouvernance?, Presses de sciences politiques, Paris, 2002.
- Martin Collet, Droit fiscal, PUF, Paris, 2021.

- Mathieu Plane, Dette publique, Richesse et Croissance, Revue Economie et Management, Université Aboubeker Belkaid, Tlemcen, Algerie, N°140, juin 2011.
- Maurice Lauré, Science fiscale, PUF, Paris, 1993.
- Michel Bouvier, et Marie- Christine Esclassan et Jean-Pierre Lassale, Finances publiques, 20 éd, LGDJ, Paris, 2021.
- Michel Bouvier:
 - Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de L'impôt, 14^{ème} édition, LGDJ-Lextenso, Paris, 2020.
 - La Transparence des Finances Publiques: Vers un Nouveau Modèle, Actes du 6^{ème} Colloque International de Rabat, LGDJ, Paris, 2013.
 - Editorial - Programmation Pluriannuelle et Equilibre des Finances Publiques: Les Conditions de Succès, Revue Française des Finances Publiques, N°103, 2008.
- Narjess Boubakri et Jean Claude Cosset, La Privatisation Tient-elle Ses Promesses? Le Cas Des Pays en Développement - L'actualité Economique, Revue D'analyse Economique, Vol.74, N°3, 1998.
- OCDE:
 - Fiscalité et Croissance Economique, Réformes Economiques, 2009, <https://www.oecd.org/fr/economie/croissance/reformeseconomiquesobjectifcroissance2009.htm>.
 - Concurrence Fiscale Dommageable, Un Problème Mondial, 1998 : Projet De l'OCDE Sur Les Pratiques Fiscales Dommageables :<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/dommageables/2664477.pdf>.
 - Projet OCDE/G20 Sur L'érosion De La Base Imposable et Le Transfert De Bénéfices, 2016 : https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/projet-ocde-g20-sur-l-erosion-de-la-base-d-imposition-et-le-transfert-de-benefices_23132639.

- Privatization in the 21st Century: Recent Experiences of OECD Countries: Report on Good Practices, January 2009: file:///C:/Users/USER/Downloads/602267ar.pdf.
- Olivier Paye, La Gouvernance: D'une Notion Polysémique à Un Concept Politologique, Revue Etudes Internationales, Vol.36, N°1, 2005.
- Patrick Serlooten et Olivier Debat, Droit Fiscal Des Affaires, 20 éd., Dalloz, Paris, 2021.
- Sénat Français, L'avenir Des Dettes Publiques, Rapport D'information, N°139 (2021-2022), 2021: <http://www.senat.fr/notice-rapport/2021/r21-139-notice.html>.
- Soumaya Bacha, Gouvernance Territoriale et Investissement Direct Etranger (IDE), Aperçu Théorique et Vérification Empirique, Economic Devolpment Review, Vol.4, N°2, 2019.
- Vincent Lemieux et Sainte Foy, L'étude Des Politiques Publiques: Les Acteurs et Leur Pouvoir, 2^{ème} éd., Presses de l'Université de Laval, Quebec, Canada, 2002.

المحتوى

الصفحة	الموضوع
115	الملخص
116	المقدمة
122	المبحث الأول: تعزيز مبادئ المالية العامة
123	المطلب الأول: تكريس مفهوم الحوكمة
126	المطلب الثاني: تفعيل الحوكمة
126	الفرع الأول: تفعيل الحوكمة على المستوى الهيكلي
128	الفرع الثاني: تفعيل الحوكمة على المستوى الموضوعي
133	المبحث الثاني: دعم الموارد المالية
133	المطلب الأول: المراجعة المتواصلة للمنظومة الضريبية
140	المطلب الثاني: البحث عن روافد مالية إضافية
144	الخاتمة
147	قائمة المراجع