الآليات الجوهرية لتفعيل التدابير والتوصيات الإصلاحية للتحصيل المالي باليمن

The essential mechanisms to activate the reform measures and recommendations for financial collection in Yemen

د. وضاح احمد مصلح عبد الله: باحث في العلوم المالية، ومحاسب قانوني

د. مجيب الرحمن احمد مصلح عبدالله: أستاذ مساعد، كلية التجارة والاقتصاد جامعة صنعاء، اليمن

Dr. Waddah Ahmed Mosleh Abdullah: Researcher in financial sciences and chartered accountant

Email: Wadah2602@yahoo.com

Dr. Mujib Al-Rahman Ahmed Mosleh Abdullah: Assistant Professor, Faculty of Commerce and Economics, Sana'a University, Yemen

Email: mojeeb2005@gmail.com

الملخص:

شهدت العقود الأخيرة إصلاحاً عالمياً واسعاً، شمل شتى المناحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ولقد جاء هذا التوجه متزامنا مع التغيرات المتسارعة التي شهدها الاقتصاد العالمي في الآونة الأخيرة, ويعتبر إصلاح الشؤون القانونية والتنظيمية في قلب مبادرات إصلاح المالية العامة التي تبنتها الدول المختلفة، فمالية الدولة بالإضافة إلى أنها تترجم توجهات السياسة العامة في المجتمع، فإن برامجها وكمياتها تحدد الأهداف الأساسية للسياسة المالية، ومن هنا تبرز الأهمية الحاسمة لإصلاح المالية، من أجل تحقيق استقرار بيئة الإعمال وزيادة القدرة التنافسية للدولة، والقضاء على التشوهات الناتجة عن عمل آلية السوق، هذا بالإضافة إلى الدور الهام للمالية العامة في تخفيض الفقر ورفع مستوى التنمية الاجتماعية، ومن هنا تؤكد الأدبيات المالية والاقتصادية على الأهمية لإصلاح المالية، ليس في دفع معدلات التنمية الاقتصادية والاجتماعية فحسب بل وفي ضبط مسار الأداء التنموي العام للمجتمع.

الكلمات المفتاحية: الإصلاح المالي، الإصلاح الاقتصادي، الرقابة لتحصيل الإيرادات العامة، إصلاحات السياسة المالية.

Abstract:

The last decades witnessed a wide global reform, covering various economic, social and political aspects. This trend coincided with the rapid changes that the global economy has witnessed in recent times Reform of legal and regulatory affairs is at the heart of the public financial reform initiatives adopted by different countries. In addition to translating public policy orientations in society, its programs and quantities determine the basic objectives of fiscal policy, hence the crucial importance of fiscal reform, in order to achieve stability. The business environment, increasing the competitiveness of the state, eliminating distortions resulting from the work of the market mechanism, in addition to the important role of public finance in reducing poverty and raising the level of social development. Rather, in controlling the course of the overall developmental performance of the society.

Keywords: financial reform, economic reform, supervision of public revenue collection, fiscal policy reforms.

المقدمة:

يمثل موضوع الإصلاح وتفعيل التدابير أهمية كبيرة لدى مختلف الأطراف والجهات، سواء كانت حكومية أو معارضة أو وسائل إعلام مختلفة، بل إن مختلف الحكومة تفرد مساحة خاصة بالإصلاح المالي والاقتصادي، ومحاربة الفساد في برامجها، كما أن الإصلاح والتطوير السياسة عملية مستمرة ومتجددة من أجل القضاء على الفساد والمظاهر السلبية التي تعاني منها أجهزة الإدارة العامة، فإذا كانت السياسة المالية قد عرفت العديد من الإصلاحات في جانبها القانوني، تبعاً للإصلاحات التي خضعت لها الدولة ككل، فإن تلك الإصلاحات مع ذلك لم تسهم في تحقيق سياسة مالية كفيلة بإنعاش الاقتصاد المحلي، وبالتالي سوف يتم التطرق إلى تفعيل آليات الرقابة لتحصيل الإيرادات العمومية (الفرع الأول) والإصلاح المالي والاقتصادي (الفرع الثاني).

المطلب الأول: تفعيل آليات الرقابة لتحصيل الإيرادات العامة

من أجل تجاوز الانتقادات الكمية والنوعية الموجهة للجهات التحصيل ومن أجل جعلها أكثر بساطة ومتلائمة مع المناخ الحالي، وذات مردودية جيدة للمنظور الشمولي للتنمية، فإن كل إصلاح جبائي لا يمكن أن يحقق أهدافه إلا من خلال الإجراءات الحديثة التي تأتت وتجهز الحقل العمومي، وهذا ما يقود إلى تحليل التحديثات التي تستخدمها الحكامة. ويكتسي مفهوم الحكامة أهمية بالغة على جميع الأصعدة ومرد ذلك أنه اعتبر كحل ناجح للمشكلات وآفات التنمية، وعملاً جوهرياً في إصلاح سياسة الدولة والمجتمع وأدى لترشيد وحسن تدبير الموارد البشرية والمالية، ومدخلا لتحقيق الديمقراطية. فهذه الأخيرة، ومن خلال المقاربة التي تعتمدها والمبادئ التي تقوم عليها، تهدف إلى تحقيق بعدين متلازمين البعد التنموي والبعد الديمقراطي، الأمر الذي سنحاول التركيز عليه من أجل تحقيق تحصيل جبائي جيد، وذلك من خلال تعزيز عنصر الرقابة (أولا)، ثم تفعيل علاقة الإدارة بمحيطها (ثانياً)، وذلك من أجل تحسين العلاقة بين الملزم والإدارة الجبائية انسجاماً مع التوجهات الفلسفية للإصلاح الجبائي.

أولاً: تفعيل عنصر الرقابة

تعد الشفافية كإحدى ممارسات الديمقراطية التي تكفل المساءلة والمحاسبة، والحرية في الحصول على المعلومات والاطلاع عليها، ويمكن لأجهزة الرقابة العليا بموجب صلاحيتها القانونية، أن تلعب دوراً كبيراً في نشر قيم الشفافية والوضوح للإعمال الحكومية والتصدي لأشكال الفساد ومكافحته، ففي المجتمعات الحرة والديمقراطية يؤمن جميع الأطراف بأن الحكومة ليست أكثر من وكيل للمجتمع في إدارة شؤونه العامة، وهو ما يقتضي حتماً وضع الحكومة تحت ضوء الفحص والتدقيق العام في مجتمع ينبغي أن تكون العلاقات فيه مفتوحة بين الحكومة بالمواطنين. وبعتبار

معايير التدقيق الدولية لها دور في تعزيز الشفافية والمساءلة المحاسبية، حيث أصدرت الجمعيات والمنظمات المهنية المعنية العديد من المعايير المعتمدة في هذا المجال، ومن أهمها معياري الانتوساي رقم (20) و (21) الخاصة بمبادئ الشفافية والمساءلة، وأفضل الممارسات، إذ إن الهدف من هذين المعيارين هو الأرتقاء بتلك المبادئ في الأجهزة العليا للرقابة، من أجل مساعدتها على الريادة بإعطاء المثل في حوكمتها وممارستها، وأن ما جاء بالمعيارين يتوافق مع ما جاء بالمادة (9) من أتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد حيث قضت الفقرتان) (2و(3) من المادة أعلاه بان تتخذ كل دولة طرف وفقاً للمبادئ الأساسية لنظامها القانوني، تدابير مناسبة لتعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة الأموال العمومية ومنها الآتي:

- إجراءات لاعتماد الميزانية الوطنية؛
- الإبلاغ عن الإيرادات والنفقات في حينها؛
- نظام يتضمن معايير للمحاسبة ومراجعة الحسابات، وما يتصل بذلك من رقابة.

كما تتخذ تدابير للمحافظة على سلامة دفاتر المحاسبة أو السجلات أو البيانات المالية أوالمستندات الأخرى، ذات الصلة بالنفقات والإيرادات العمومية ولمنع تزوير تلك المستندات.

كما تعبر الرقابة عن الإشراف والفحص، والمراجعة من جانب سلطة أعلى لها هذا الحق للتعرف على كيفية سير العمل وللتأكد من استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها ومن أن الموارد تحصل طبقاً للقوانين والتعليمات المعمول بها، وللتأكد من تحقق الأعمال والمراكز المالية، وتحسين معادلة الأداء وللكشف عن المخالفات والإنحرافات، وتبحث الأسباب التي أدت إلى حدوثها، واقتراح وسائل علاجها لتفادي تكرارها وحماية الأموال العامة من العبث والإسراف.

وتمكن الرقابة الفعالة من الحد من الهدر الذي تعرفه الإيرادات، وكذا التأكد من مدى ملائمة نظم الفرض والتحصيل الضريبيين لخصوصيات كل نوع جبائي من جهة وخصوصيات كل مستوى من جهات التحصيل، وتحقق المراقبة الفعالة من خلال وضع منظومة من المساطر البسيطة، والوسائل وإجراءات الأمان القادرة على الارتقاء بالكفاءة المهنية للموارد البشرية المعنية بوضع وتحصيل الإيرادات، كما أن الرقابة والتقييم وإن كانا يختلفان من حيث المفهوم وإجراءات التنفيذ، فإنهما يقودان إلى نفس الهدف أو النتيجة، وهو التأكد من مدى تحقق الأهداف وجودة طرق تنفيذها، ومن ثم الوقوف على مواطن القوة والضعف وكذا الفرص المتاحة والمخاطر المحيطة، من أجل معالجة الاختلالات وتقويم الإنحرافات.

أضف إلى ذلك فهما يمكنان من تحديد نوعية وطبيعة التحفيز سواء بالنسبة للعاملين أو الملزمين من جهة، ومن جهة أخرى تحديد المسؤولية الجبائية وإقامة المساءلة، وتحدد مناهج الحكامة هذه صداه في الوضع المبكر لآليات المراقبة الداخلية وتقويم الإنجازات والطعون، ويهدف إلى جعل الإدارة عموماً تتحمل مسؤولياتها أكثر، وذلك من خلال إنشاء إدارات الرقابة والتفتيش والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

ويعتبر النجاح في تطبيق الشفافية يتطلب ضرورة توفر الجهود المنظمة والمنسقة على مستوى الدولة ككل، وبالتعاون مع الدول والشركات ذات الخبرة في هذا المجال تمكنهم من وضع إستراتيجية تتوفق مع جوانبها التحصيل التي تلحظ خصوصيتها على مستوى الدولة، أو البيئة المستهدفة وبما لا يتقاطع مع قوانينها وتشريعاتها لزيادة الشفافية في الخدمة المدنية، ومكافحة الفساد وتضيق الخناق على مرتكبيه.

أما المساءلة فهي القدرة على مساءلة المسؤولين على اختلاف مستوياتهم ثواباً وعقاباً دون أي تمييز بسبب مناصبهم لتشكل ركيزة أساسية لتفعيل الرقابة، إذ لا رقابة بدون مساءلة ومحاسبة، وبدون ذلك فإن الشفافية تتحول إلى مجرد تشهير بالمفسدين وحديثاً لوسائل الإعلام، ويترتب على ذلك لاحقاً تراجع دور الرقيب في استخدام الشفافية لمنع أو الحد من المخالفة أو الفساد، لذا فإن طردية العلاقة بين مفهومي المساءلة والشفافية، وتبادليتها يجب أن تراعى فكلما زاد معدل الشفافية يجب أن يترافق ذلك مع زيادة في مستوى المساءلة والعكس صحيح.

ولقد أدت الأزمة المالية العالمية إلى أنهيار العديد من الشركات الكبرى والبنوك والمنظمات، وكان النقد موجهاً بصفة أساسية لإدارات الأعمال والمعايير التي أعتمدتها بعيداً عن أي أطار مهني شفاف، فضلاً عن انتشار مظاهر الفساد الإداري والمالي، الأمر الذي يستلزم الاعتماد على مبادئ الشفافية والمساءلة المحاسبية للحد من الممارسات الخاطئة وتحجيم ظواهر الفساد الإداري والمالي. ومن هنا تبرز الحاجة للدور الذي يجب أن تلعبهُ أجهزة الرقابة العليا بأعتبارها أجهزة دستورية متخصصة مهمتها الحفاظ على المال العام والأرتقاء بالأداء الحكومي بما يخدم عملية التنمية الشاملة وتحقيق المصلحة العامة وضمان توفير المساءلة والشفافية لذلك الأداء. ويعتبر نجاح عملية الرقابة لا يمكن أن يتحقق، إلا إذا توفرت عدة شروط للعمل، أهمها أقتناع السلطة والجهات بجدوى الرقابة على المال العام، أي بضرورة إسناد الرقابة إلى هيئة مختصة، تتمتع بمصداقية مهنية وعلمية، واعتماد كفاءات عليا ومناهج وضمانات الحيطة، في ممارسة المهام المنوطة بها.

ثانياً: تفعيل علاقة الإدارة بمحيطها

يعتبر الملزم أحد عناصر العلاقة الجبائية، بإعتباره المعني الأول بكل العملية الجبائية، بدءا من التشريع وأنتهاء بعملية التحصيل. لذلك فإن أي إصلاح جبائي يتوقف بشكل كبير على مدى أنخراطه ووعيه، وكذلك أقتناعه بكون الضريبة التي يؤديها إنما هي تعبير وتجسيد لقيم وثقافة المواطنة والشعور بالأنتماء إلى الجماعة والوطن، بيد أن الوصول إلى هذا المستوى، يفرض أن تلعب الإدارة الجبائية دوراً هاماً ومحورياً في توضيح وتبسيط العلاقة التي تربطها بالملزم، وفقاً لمبادئ الشفافية والعدالة الضريبية كإحدى عناصر القيادة الجبائية.

فالعلاقة بين الملزم والإدارة الجبائية، تتميز بكونها علاقة ضرورية وحتمية بموجب القوانين والتنظيمات الجبائية والتي تربط بمهام الإدارة الجبائية، من ضرورة تأسيس الجباية وتحصيلها من الملزمين، إضافة إلى كونها علاقة يغيب فيها عنصر التكافؤ والتوازن. فالإدارة تتمتع بسلطات وحقوق واسعة بموجب القانون تستخدمها إزاء ملزم مثقل بالإلتزامات. وهو ما جعل مجموعة من المشاكل تبرز بين أطراف العلاقة ناتجة بالأساس عن الشعور النفسي غير المواتي بالنسبة للملزم تجاه الإدارة الجبائية واتجاه الضريبة بشكل عام، كما تنتج عن البحث عن العدالة والمساواة والتوازن بين حقوق الإدارة والتزاماتها، كما أن واقع التواصل بين الإدارة الجبائية والملزم بالأداء، يحيل على أزمة تواصلية حقيقية تتنوع وتتعدد أسبابها ومرجعياتها، فهي ثقافية وأيديولوجية واقتصادية واجتماعية، كما أن لها جذور تاريخية كذلك.

ويبرز ضعف التواصل بين الإدارة كهيكل تنظيمي، وبين الملزمين كمصادر للتمويل من خلال ندرة الحملات الإعلامية، والتواصلية التي تقوم بها الإدارة المعنية بغية تعريف الملزمين بأهمية أدائهم لواجباتهم الجبائية، وتبسيط وشرح طرق الأداء المتاحة أمامهم، ذلك أنه مهما تكن قيمة النص القانوني لا يمكن أن يكون له أية فعالية ما دام الموجه إليهم لا يتوفرون على الوسائل، والشروط والقدرة على فهمه وأستعماله، وعلى جعله حياً، وكذلك من خلال غياب أدنى شروط الأستقبال الجيد للملزمين من طرف مصالح هذه الإدارة مما يبعث على الشعور بإنعدام الجدية، والمسؤولية بالتالي يساهم في توتر العلاقة بينهما. كما أن وجود ظاهرة التملص الجبائي بأشكاله المتعددة (التهرب الجبائي، الغش الضريبي) تدل على وجود خلل على مستوى علاقة الملزم بالإدارة الجبائية. وهذا الأمر يعود إلى أسباب متشابكة وترتبط أساساً بالوضع الاجتماعي والاقتصادي المتردي للخاضع للجبايات، والمتمثلة أساساً في أرتفاع نسبة الأمية وفي ضعف مدخوله وكثرة مصاريفه المرتبطة بالعلاج والأكل والملابس، وكذا بظروفه النفسية التي تجعله يبدي رد فعل سلبي مقابل ما يعتبره أنتقاص من ملكيته الخاصة.

ومن العوامل الدافعة إلى التهرب الجبائي نجد ضعف الحس الجبائي أو نقص المواطنة الجبائية، فالمواطن كيفما كان مستوى تفكيره يجب أن يضع نصب عينيه ضرورة أداء الضريبة، ولكن ما هو مجسد على أرض الواقع هو العكس، حيث نجده مناهضاً لواجبه الضريبي، بل يفاخر بعدم أداء هذا الواجب وبالتهرب منه، فمخالفة القانون الجبائي لا تولد لديه أي شعور بالإثم، فسرقة المال العام لا يعتبر بالنسبة له سرقة.

وهكذا فالتوجه نحو الهدف العام للجباية كأداة فعالة للسياسة الجبائية، بقصد معالجة الاختلالات الحاصلة في التوازنات الاجتماعية والاقتصادية في المجتمع، و نجد أنه ليس بالضرورة أن يوجد تناقض بين أهداف الضريبة وتشجيع الاستثمار. بل على العكس من ذلك نجد الجباية العادلة تحقق حصيلة مالية كبيرة من خلال عمومية الجباية، على الأفراد وعلى جميع مصادر الدخل والثروة، وبمحاربة التهرب الضريبي وثقل العبء الضريبي.

ويتحقق تعزيز التواصل الجبائي كعنصر من عناصر الحكامة الجبائية، عبر القيام بعمليات التحسيس والتوعية التي تعتبر سلاحاً لخلق أسس الحوار بين أطراف العلاقة الجبائية، فمن جهة تمكن الملزم من معرفة حقوقه وواجباته، ومن جهة أخرى تمكن الإدارة من معرفة المشاكل وضبطها، ولتحقيق هذا الأمر لابد من توافر مجموعة من الوسائل والأساليب كتوظيف وسائل الإعلام للقيام بحملات الدعاية ولكي تترسخ ثقافة وفلسفة الضرائب في عقل الملزم، لابد كذلك من تدريس التكوين الجبائي في المدارس الإبتدائية من طرف جباة الدولة كما هو الشأن في أمريكا اللاتينية، وهذه الأساليب يجب أن تكون ممهدة لكل إصلاح جبائي ومزامنة له، حيث أن هذه الإجراءات تهدف إلى إشراك الملزمين، فعندما يحس الملزم بأنه شريك الإدارة في أتخاذ القرار، يصعب عليه خرقه، وبهذا تضمن طواعية أداء الضرائب من طرف الملزم.

كما أن تعميق أسس العمل الجماعي الهادف رهين بمدى وجود أواصر للتعاون والتنسيق والأحترام المتبادل بين كل الأطراف المعنية بهذا العمل، وهذه الأواصر لن تتأتى إلا بإقرار نوع من التوازن بين الإدارة والملزمين، وذلك على مستويين اثنين، المستوى الأول يتم فيه إقرار التوازن في أساس فرض الجبايات، ثم المستوى الثاني الذي يهمنا بالأساس يتعلق بضمان التوازن في الحقوق والضمانات الممنوحة للملزم، والتي يؤطرها عدم التكافؤ بين طرف قوي وهو الإدارة الجبائية، وطرف ضعيف وهو الملزم بالجباية، لذلك بات من الضروري الالتفات إلى هذا الأخير وضمان حقوقه بأعتباره المخاطب الرئيسي في عملية التحصيل الجبائي.

المطلب الثاني: الإصلاح المالي والاقتصادي

عملت عوامل داخلية وخارجية إلى أتجاه اليمن نحو الاخذ برنامج إصلاح شامل، هدفت الحكومة إلى إحداث تحول شامل في بناء الدولة اليمنية، وقد كانت بدايات التوجه نحو تنفيذ برنامج الإصلاح في مارس1995م، حيث بُدء بتطبيق برنامج الإصلاح الاقتصادي والمالي، وتأجل تنفيذ الإصلاح الإداري إلى العام 1997م، ومنذ ذلك الحين عمل على تنفيذ العديد من خطوات وإجراءات الإصلاح الإداري عبر ما عُرف ببرنامج الإصلاح الذي لم يقتصر على بعد إصلاح الوظيفة، وإنما شمل في إطاره أبعاد الإصلاح الإداري بمفهومه الشامل.

ولقد سعت اليمن ومنذ مطلع التسعينيات من القرن الماضي الى احداث متغيرات غير متوقعة، من خلال مرتكزين رئيسيين تمثلا في إعادة توحيد شطري اليمن في مايو 1990 وما ترتب عليه من خسائر باهظة على الاقتصاد اليمني، وحرب الخليج الثانية 1990 – 1991 والتي نتج عنها رجوع ما يقارب من 800 ألف مغترب، والسياسات الخاطئة التي أنتهجتها الدولة في تلبية رغبات كثير من القيادات الحزبية وتوظيف كل حزب لمعارفه مما استنزف الموازنة العامة وحملها أعباء كثيرة نتج عنها انهيار للعملة الوطنية وكثرة طبع النقود بدون دراسة مسبقة لأثارها التضخمية، وأعقبها حرب عام 1994 وقد نتج على كل ذلك صعوبات اقتصادية واجتماعية اخذت اليمن إلى حافة الهاوية، مما جعل الحكومة إلى تبني برنامج للإصلاح، ولمواجهة هذا الوضع، قامت السلطات اليمنية خلال النصف الثاني من التسعينات بعمل سلسلة من الإصلاحات الشاملة بمساعدة من المؤسسات الدولية المعنية، والتي تضمنت إجراءات لاستعادة الامن والاستقرار الاقتصادي الكلي مثل إصلاحات السياسة المالية حجر زاوية بها.

وقد عملت السلطات اليمنية على الحد من الخسائر المالية للحكومة قدر المستطاع، وذلك من خلال ترشيد النفقات والعمل على زيادة الإيرادات، مع بذل الجهود للقضاء على اللجوء لتمويل العجز نقدياً من خلال البنك المركزي، والاعتماد بدلاً عن ذلك على التمويل من المصادر غير التضخمية، وقد سعت الحكومة كذلك إلى معالجة بعض الاختلالات الاقتصادية والاجتماعية من خلال تبني برنامج الإصلاح الاقتصادي والمالي، والإداري والاجتماعية في عام 1995، والذي كان عاملاً أساسياً في تحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعية وتنشيط الاقتصاد وزيادة الدخل وتوفير فرص عمل جديدة. كما ان الخطط الخمسية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ابتداء من 1996 . 2000 جميع عناصر الإصلاح الاقتصادي والمالي والإداري، وبالتالي سوف يتم التطرق إلى إصلاحات السياسة المالية (أولاً)، والإصلاح الاقتصادي (ثانياً).

أولاً: إصلاحات السياسة المالية

يعتبر عملية إصلاح قطاع المالية، من أهم الخطوات الرئيسية للإصلاح الاقتصادي والاجتماعي، حيث يتطلب إصلاح جانب الإيرادات وتحسين تحصيلها وأبتكار وسائل جديدة لزيادته، وأن اهم هذا الإصلاح ينصب على إصلاح الإدارة الضريبية وسياستها، فالمعلومات الخاصة بالأنشطة الاقتصادية والاجتماعية صارت صعبة، وذلك لأسباب كثيرة من أبرزها، ازدياد عدد الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية، وكذلك زيادة عدد الخاضعين للضريبة، وازدادت حالات التهرب الضريبي. وذلك يعني تغيير عمل الدولة بشكل جذري، من التدخل الواسع وغير المحدود في الاقتصاد وبصورة غير كفء أحيانا إلى القيام باعمال محددة وواضحة ولكن بصورة أكثر كفاءة وفاعلية، أي أن الدولة عليها أن تتولى الأمور الاجتماعية على نطاق واسع وتنفق الإيرادات بصورة أكثر إنتاجية لتحقيق أهدافها.

ومن جهة اخرى إصلاح سياسة الأنفاق الحكومي يجب على الحكومة ان تقوم بإتباع سبل أكثر كفاءة ونجاح لتحسين الإيرادات العامة، وذلك من اجل تحسين وضع الموازنة الحكومية، أما بالنسبة لجانب الإيرادات العامة، فقد عملت السلطات على تحسين الإيرادات الضريبية حيث أدخلت بعض التعديلات على القوانين الضريبية الثلاثة التي تم إقرارها بعد الوحدة، والتي أدخل أحدها ضريبة على الإنتاج والاستهلاك الخدمات والثاني هيكلاً جديداً للجمارك والثالث نظم الضرائب على الدخل والأرباح.

ومع ذلك يلاحظ أن التطور في جانب الإيرادات الحكومية كان مرتبطاً بالتطورات سواء السلبية أو الإيجابية في تكرير وإنتاج النفط وأسعاره العالمية، حيث يلاحظ ارتفاع درجة الاعتماد على هذه الإيرادات والتي مثلت نحو نصف الإيرادات الدولة، ونتيجة للتطورات سابقة، وخاصة التطورات بالنسبة مداخل النفطية، ادي الى تحسن العجز الكلي للموازنة مبدئياً خلال عام 1996، ثم تأثر مرة أخرى بتراجع الإيرادات النفطية في العامين التاليين قبل أن يتحسن ثم يتحول إلى فائض استمر حتى عام 2002. أما في السنوات الثلاثة الأخيرة، أدى الأرتفاع في تكاليف الدعم إلى إزالة أثر أرتفاع الإيرادات النفطية الذي صاحب أرتفاع الأسعار العالمية للنفط، وبما أدى عجز في الموازنة.

وبالنسبة لاضافة الحكومة عدداً متنوعاً من الضرائب الجديدة، بأعتبار أن الإيرادات الضريبية المحور الرئيس للإيرادات الحكومية بعد النفط، كما أن عليها في الوقت نفسه، إن تقوم بتحديث نظم تصنيف الفئات الجديدة من ممولي الضرائب وأشكال النشاط الاقتصادي والاجتماعي البارزة حديثاً. وعموماً يشمل إصلاح الإدارة الضريبية نظاقاً واسعاً من الأنشطة والآليات والإجراءات النوعية يمكن تصنيفها على ثلاثة مستويات، وذلك على النحو الأتي:

- **المستوى الأول:** اصلاح الإدارة الضريبية، حيث تفتقر الإدارة الضريبية إلى كفاءة التنظيم، وهذا ناجم عن عدم كفاية الموظفين المؤهلة وسوء التدريب وأنخفاض الأجور والفساد الإداري والمالي.
- **المستوى الثاني:** النظام والإجراءات، ضعف الإجراءات الخاصة بالتقديرات الذاتية للضرائب، وأحتجازها من المنيع وسدادها للدولة، فضلاً عن أن هناك صعوبة في فرض الضرائب على الكثير من المشروعات الخاصة ولا سيما الصغيرة منها.
- **المستوى الثالث:** العمل بالقوانين الضريبية، هناك العديد من المشاكل المتعلقة بقضية تنفيذ السارية المفعول، وبخاصة في مسالة عدم الامتثال للضريبة وتدخل القضاء، وتبني أساليب المصادرة وبيع الممتلكات لمن لايرغب عن سداد دين الضريبة في بعض الأحيان. وهناك تدابير إضافية أخرى، يمكن إن تؤثر على السلطة الضريبية وتقليل من فاعليتها في تحصيل دين الضريبة، والمتمثلة بإقامة معايير حسابية حديثة وجداول بالضرائب الجديدة، وبيان حقوق والتزامات وواجبات دافعي الضرائب وضوابط لأخرى ترتبط بمكننة النظام الضريبي، وتدريب المكلف الضريبي على التعامل مع المتغيرات السريعة في بيئة اقتصاد السوق الجديدة.

ومن اجل تسليط الضوء أكثر على إصلاح السياسة الضريبية، وذلك من خلال رفع كفاءة مستوي التحصيل الضريبي ينبغي النظر إلى النظام الضريبي على أنه نظام فرعي من النظام الاقتصادي والاجتماعي السائد فهو لا يشكل نظاماً مستقلاً ذاتياً بل هو جزء من كل أكبر ومن هذه النقطة فإن محاولة إصلاح النظام الضريبي و تطوره بمعزل عن الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تتحكم في تسيير النظام الاقتصادي، والاجتماعي السائد هي محاولة محدودة الفاعلية، ومن الممكن إجراء بعض الإصلاحات الجزئية هنا وهناك في النظام الضريبي القائم، ولكنها تبقي في النهاية محكومة في جدواها في حدود النظام الأكبر الذي تتحقق فيه.

يعتبر تطوير النظام الضريبي إلى مستوى المهام والوظائف التي يجب أن يؤديها في مجال تعبئة الموارد واستخداماتها على نحو فعال، تبقي في النهاية كجزء من عملية الإصلاح الشامل والجزئي للنظام الاقتصادي والمالي في الدولة. ومن جانب أخر أن كفاءة عمل الجهاز الضريبي لغرض زيادة الطاقة الضريبية يجب أن تقوم الإدارة المالية بالتخلص من العرقيل التي تعمل دون دعم كفاءة الجهاز الضريبي ويمكن الإشارة إلى أهمها على في التالي:

1. محاربة التهرب الضريبي: تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من الظواهر المنتشرة في معظم اقتصاديات العالم، إذا لم تكن في جميعها وأن تفاوتت هذه الظاهرة من اقتصاد إلى أخر، بحكم

تفاوت المصالح الاجتماعية والسياسية، ودرجة تطور المجتمع والوعي الاجتماعي، والاقتصادي وبحكم قوة الأجهزة الحكومية في مكافحة هذه الظاهرة.

وتكون موثرات تلك الظاهرة أكثر سلبية على الاقتصاديات النامية، من الاقتصاديات المتقدمة، وعليه فان ظاهرة التهرب الضريبي تمثل مورداً مالياً ضائعاً ذا وزن نسبي هام أضف إلى ذلك أن حجم وأنتشار هذه الظاهرة أقوى وأوسع في الاقتصاديات النامية عنها في الاقتصاديات المتقدمة وهو أمر يرتبط بضعف جهاز الدولة الضريبي.

2. رفع مستوي الموظفين بإدارات التحصيل الضريبي من اجل تحسين قدراتهم بالمعلومات الكافية، والتدريب المطلوب لمزاولة أعمالهم، مما بودي الى أرتفاع معامل التكلفة والعائد، ويعود أنخفاض هذه الكفاءة إلى سوء بيئة العمل التي يعمل فيها هؤلاء الموظفون، من حيث أفتقارهم المكاتب والأجهزة الإدارية والحسابية التي تساعدهم في زيادة كفاءة الانجاز، كذلك أنخفاض الأجور والمرتبات التي يتقاضاها هؤلاء الموظفون، قد لا تخلق لديهم الحوافز والبواعث الكافية لانجاز العمل المنوط بهم على خير وجه وينعكس هذا بشكل واضح في ظاهرة المتأثرات.

3. زيادة المجالات الممكنة في الربط الضريبي: يتطلب من الأجهزة الضريبية العمل على تحسين إجراءاتها وضوابطها ومعايير محددة قد لا تؤثر سلباً على أداء الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية، و يجب أن توصف بالعدالة الاجتماعية، وهذه العملية لا ترتبط بالجهاز الضريبي فحسب وإنما تشمل جميع السلطات الأخرى التشريعية والسلطة القضائية، إذ على السلطة المالية أجراء دراسات جديدة على الأنشطة الاقتصادية المختلفة، والتي تكون خارج الإدارة الضريبية لأسباب معينة لكي تشملهم بالضريبة، و تؤدي تلك السياسة إلى الضغط على مستويات الاستهلاك، كما قد تؤدي إلى نشوء آثار سلبية على الاقتصاد القومي والوضع الاجتماعي، وذلك إذا قامت هذه السياسة على أسس عشوائية خاطئة لا تراعي نواحي الضغط الممكنة.

إن العمليات الضريبية تقتضي القيام بدراسات دقيقة، حتى يمكن تحديد أين توجد الموارد الضريبية، التي يمكن للجهاز الضريبي أن يصل إليها ويبلغها، وذلك في ضوء مراعاة ثلاثة أعتبارات اساسية هي:

- أعتبارات رفع الحصيلة الضريبية، دون المساس بحوافز الأدخار والأستثمار وزيادة الإنتاج.
- أعتبارات العدالة الاجتماعية، التي قتضي بضرورة توزن العبئ الضريبي في المقدرة على الدفع.
- أعتبارات المرونة، التي تعني استخدام الحصيلة الضريبية في أتجاه مواز دائماً لزيادة الدخل والناتج.

وجدير بالذكر أن أهم خطوات إصلاح السياسة المالية في اليمن، قد تشمل في الانتقال من تمويل عجز الموازنة العامة للدولة الى التمويل النقدي التضخمي، من خلال البنك المركزي اليمني عبر التمويل من مصادر فعلية، من خلال إصدار أذون الخزانة. فقد حففت الحكومة عن التمويل النقدي من البنك المركزي وبدأت بإصدار أذون الخزانة من عام 1995، وذلك لأجل، ثم بدأت في إصدار أذون بآجال أطول (ثلاثة وستة أشهر) في عام 1996 وأخيراً تم إصدار أذون بأجل سنة، مع زيادة عدد المزادات لتصبح مزادات أسبوعية.هذا، وقد أسهم هذا الإجراء في نقص التوسع النقدي والضغوط التضخمية وإتاحة الفرصة للبنك المركزي لممارسة تحكم أقوى في السيولة المحلية.

وبالتالي سعت الحكومة اليمنية إلى إنتهاج سياسة مالية برنامج ضمن الإصلاح الاقتصادي، والمالي والإداري بهدف تعزيز دور السياسة المالية، في تحقيق الاستقرار المالي وزيادة النمو الاقتصادي تم اتخاذ مجموعة واسعة من الإصلاحات في جانب السياسة المالية أهمها:

- ربط السياسات المالية بالمتغيرات الاقتصادية الكلية؛
- أستمرار عملية تطوير وتحديث التشريعات المالية؛
- أستمرار العمل على مشروع حوسبة النظام المالي الحكومي والربط الشبكي؛
- إصلاح نظام المناقصات والمزايدات العامة، حيث توجت هذه الإصلاحات بموافقة مجلس النواب على قانون المناقصات والمزايدات العامة وتشكيل اللجنة العليا للمناقصات والمزايدات؛
- إقرار قانون ضريبة المبيعات وإدخال بعض التعديلات على قانون الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والخدمات؛
- إنشاء المحاكم الضريبية في كل من صنعاء وعدن؛
- تحديث النظام الجمركي من خلال مشروع إدخال النظام الآلي.

ثانياً: الإصلاح الاقتصادي

يعتبر الإصلاح الاقتصادي عملية اقتصادية واجتماعية وسياسية، وثقافية شاملة ومستمرة تستدعي فك الارتباط بين المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، وإعادة صياغتها من جديد ويؤدي ذلك لظهور قيم وعلاقات اقتصادية، واجتماعية جديدة، تؤدي لزيادة معدلات النمو الاقتصادي والاجتماعي وتحسين مستوى المعيشة للمواطن. ومن جانب أخر فإن الإصلاح الاقتصادي والاجتماعي، هو عملية إعادة تنظيم لاستغلال الموارد الاقتصادية والاجتماعية المتوافرة في المجتمع، وتخصيصها بشكل أكثر كفاءة وفاعلية، الغرض منها إشباع الحاجات العامة، من خلال توفير السلع

والخدمات الرئيسية لضمان دخل مناسب لإفراد المجتمع، وبلوغ أقصى مستوى من الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للبلد، بما يجعل ذلك البلد ينمو بشكل يوازي اقرأنه في الساحة الدولية.

وعليه يبدو أن الإصلاح عملية اقتصادية اجتماعية شاملة لكونها تشمل جميع القطاعات الاقتصادية (الإنتاجية والخدمية) وتشمل ايضاً جميع الفئات، والشرائح الاجتماعية، بحيث يتأثر الجميع من خطواتها، واذا لم تكن الخطوات مدروسة ومتكاملة، فالنتائج تكون غير عادلة، اذ أنها ستصيب البعض على حساب البعض الأخر، لذلك نلاحظ تضارب الآراء وتعارضها احيانا تجاه الإصلاح والكيفية التي يتم من خلالها. وتحتاج عملية الإصلاح لقوة سياسية وقوة شعبية متكونة من جميع الطبقات والشرائح الاجتماعية التي ستقوم بالإصلاح وتحقيق مصالحها في نهاية المطاف، وكل تردد أوتأجيل للإصلاح يؤدي لانقسامات في الآراء الاجتماعية، ومن ثم تأجيل الإصلاح أوالاكتفاء بالترميم وتعديل وتطوير بعض التشريعات التي لا تشكل في مجموعها الاجزءاً من الإصلاح الاقتصادي.

وخلاصه القول بأن عملية الإصلاح عملية متكاملة تشمل جميع القطاعات الاقتصادية، فلا يمكن أن تقوم بإصلاح القطاع المالي دون أن يرافق ذلك سياسات الإصلاح القطاع النقدي، وإسناد كلامنا أن عملية الإصلاح تمثل مجموعة من العمليات الشاملة والمستمرة التي تتضمن إعادة الهيكلة وتطوير الأنظمة والقوانين، والتشريعات بحيث تساهم في زيادة معدلات النمو الاقتصادي وتحسين أداء الاقتصاد القومي بما يحقق له التنمية الشاملة الاقتصادية والاجتماعية.

ويعتبر الإصلاح الاقتصادي عملية تستهدف تحسين أسلوب تعبئة الموارد وتخصيصها بغية تلبية الإحتياجات الحالية والمستقبلية الاجتماعية على وجه أفضل من ذي قبل. وأن التغيرات التي تصب في عملية الإصلاح لابد أن تبدأ بالضرورة من أدوات السياسة العامة، في الاقتصاد والمؤسسات القائمة، وذلك بشكل تدريجي وشمولي، إذ أن التدرج أمر مطلوب لا في صياغة قوانين وأنظمة الإصلاح وتنفيذها فحسب بل ايضاً في تعيير سيكولوجية كل من له دور في الاقتصاد. ونظراً لأن الإصلاحات الجزئية لا تستطيع أن تجلب في نهاية الأمر إلا نتائج جزئية ومؤقتة تستلزم في نهاية المطاف إجراء إصلاحات شاملة بغية تحقيق نمو يقوم أساساً على المكاسب في إنتاجية عوامل الإنتاج ولا على المدخلات المادية.

ويتطلب الإصلاح الاقتصادي إلى الأخذ باللامركزية الفعالة، وتنسيق القرارات عن طريق أدوات السياسات غير المباشرة ومؤسساتها الداعمة في ظل التوجيه العام لسياسة الاقتصاد الكلي. وأي إلية اقتصادية تؤدي وظيفتها على نحو المناسب لا تشمل تخطيط الاقتصاد الكلي فحسب، بل تسعى أيضاً إلى إسناد دورها نسبياً في تخصيص الموارد إلى سياسات النقد والمالية، والضرائب

والتجارة، والأسعار والدخول بوصفها وسيلة لتنسيق القرارات الاقتصادية، والمواءمة بينها وبين التغيرات الهيكلية المتوسطة الأجل والطويلة الأجل.

ولقد شهد الاقتصاد اليمني خلال السنوات الثلاث الماضية مجموعة من التطورات الاقتصادية والاجتماعية الشاملة جاءت كنتيجة للسياسات الحكومية المتذبذبة على الرغم أن الحكومة تقول أن هذه السياسة متسقة مع برامج إصلاحية، وسياسات اقتصادية لتحسين الأداء الاقتصادي لتحقيق الأهداف التنموية التي تضمنتها خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية 2006 . 2010 الثالثة للتخفيف من الفقر، والتي شملت مختلف أوجه النشاط التنموي مستندة في ذلك إلى مجموعة من الرؤى الإستراتيجية والأهداف الوطنية العليا، التي تضمنتها كل من الرؤية الإستراتيجية لليمن 2025، أهداف التنمية الألفية 2015، برنامج الإصلاح الاقتصادي والمالي والإداري، أجندة الإصلاحات الوطنية والرامية جميعاً إلى تسريع وتيرة الإصلاحات الوطنية، وتحسين البيئة الاستثمارية وتعزيز وتطوير جوانب التعاون مع شركاء التنمية والمضي في مسار الأندماج في مجلس التعاون لدول الخليج العربية. كما قامت اليمن بإدخال تغييرات جوهرية في سياساتها الاقتصادية تهدف إلى تحقيق استقرار اقتصادي على المدى البعيد، مع تحسين معدلات النمو، وزيادة القدرة على التكيف مع التغيرات في النظام الاقتصادي إلا أن هذه السياسات في مجملها تشمل الأتي:

1. الانضباط والتصحيح المالي: بتخفيض العجز في موازنة الدولة، من خلال ترشيد الجهاز الحكومي وضغط حجمه، وزيادة كفاءته وضبط نفقاته، وتطوير وتنويع مصادر إيراداته.
2. تخفيض الدخل الحكومي المباشر في الأنشطة الاقتصادية، بما في ذلك التخطيط المركزي، والاعتماد بدرجة أكبر على أدوات ووسائل غير مباشرة لتوجيه الأنشطة الاقتصادية.
3. تحرير أسعار الصرف وتحقيق الأنضباط النقدي، من خلال ترك عوامل السوق تحدد أسعار صرف العملة الوطنية، ومن خلال ضبط السيولة النقدية المعروضة من قبل الحكومة والقطاع المصرفي.
4. تصحيح هياكل الأسعار في أتجاه أن تصبح أسعار السلع والخدمات معبرة عن عوامل التكلفة الحقيقية لها، وعن تفاعل قوي العرض والطلب. ويتحقق هذا من خلال تفعيل قوى السوق وتخفيض الدعم الحكومي وإزالة القيود، والتدخلات الحكومية المقيدة للتفاعل الطبيعي لقوى العرض والطلب.
5. تحرير التجارة والاستثمار وحركة عوامل الإنتاج، وأهمها عنصر رأس المال ويشمل هذا تحرير التجارة الخارجية، بتخفيف القيود عن الأستيراد والتصدير وتشجيع الاستثمار الخارجي وتخفيف القيود عنه، وتوفير ضمانات لحركة رؤوس الأموال من والى البلاد.

6. التخصصية وتطوير المشروعات العامة، من خلال إشراك القطاع الخاص في ملكية وإدارة المشروعات العامة كلياً او جزئياً او من خلال تطوير نظم إدارتها وفصلها عن نظم وموازنة الدولة، وزيادة اعتمادها على نفسها وتشغيلها على أسس اقتصادية بالتفاعل مع قوي السوق.

7. التركيز على تنمية القطاعات التي تتمتع فيها البلد بميزة نسبية، والتي تعتبر وأعدة فيما يتعلق بمؤشرات الإنتاجية فيها، ويشمل هذا الأهتمام بالاستثمارات ذات العائد العالي، وتلك الواعدة بقدرات تصديرية، والتي تحقق إنتاجية عالية لعوامل الإنتاج.

8. إعادة هيكلة وظائف وأدوار الدولة ذات المضامين الاقتصادية، لتتوجة نحو تنشيط وحماية المنافسة ومنع قيام الأحتكارات الخاصة وضمان حسن توزيع الدخل وإدارت المرافق الأساسية، وتوجيه المزيد من العناية للخدمات الأساسية للتنمية البشرية، وعلى رأسها والتعليم والتدريب والصحة، وكذلك إدارة الاقتصاد القومي بما يضمن استقرار الأسعار، وزيادة مستوى العمالة، وزيادة معدلات الإنتاجية ومؤشرات النمو الاقتصادي وتنمية القدرة التنافسية للاقتصاد ككل في الأسواق الخارجية.

ولا يوجد أي انعكاس على كل من توجهات الحكومة المتمثلة في الموازنة العامة السنوية، وخطط التنمية الاجتماعية الخمسية، حيث لا يوجد ترابط بين الموازنة العامة وبين كل من السياسة الاقتصادية والبنية التحتية وجهود مكافحة الفقر. كما تتصاعد النفقات العامة من سنة إلى أخرى بعض النظر عن التغيرات الاقتصادية، وإن تقديرات الموازنة العامة لا تبنى على أي نوع من التوقعات الاقتصادية، وينطبق نفس الأمر فيما يخص خطط التنمية الاقتصادية الخمسية، إنها لا تحتوي على أي أولويات وإنما هي عبارة عن قائمة طويلة من المشاريع المتعثرة والجديدة، ومن الغريب في الأمر أنه لا يوجد أي أرتباط بين هذه الخطط ومخصصات الموازنة العامة، لا على مستوى القطاعات ولا المشاريع ولا حتى التوجهات.

ولقد ترتب على تشوه الوظيفة الاقتصادية للدولة في اليمن تشوهات في أداء الموازنات العامة في اليمن، وكذلك فإن كامل الإيرادات العامة قد أصابها الجمود.

الخاتمة:

تعتبر الاليات الجوهرية لتفعيل التدابير والتوصيات الإصلاحية للتحصيل المالي في قلب مبادرات إصلاح المالية العامة التي تبنتها الدول المختلفة، وهناك تغيرات كبيرة في مفهوم الوظيفة السياسية للدولة، وكذلك إصلاح الشؤون القانونية و التنظيمية وعليه فإن الوظيفة الاقتصادية للدولة قد تغيرت، فلم يعد من الوظائف الاقتصادية للدولة ممارسة الأنشطة الاقتصادية مباشرة، ولكن بالمقابل فإن الوظيفة الاقتصادية وخصوصاً في الدول النامية، قد شملت مجالات جديدة، مثل تطوير

البنية التحتية ومكافحة الفقر، ولا شك أن ذلك قد أثر على موضوعات المالية العامة في معظم دول العالم، ويعتبر إصلاح الإطار القانوني أو التنظيمي أي كان مجاله لا يمكن إلا أن يكون إيجابياً في تعزيز النظام الجبائي في اتجاه تمكين هذه الأخيرة من موارد جبائية قادرة كفيلة بتمويل برامجها التنموية، ومساعدتها على ممارسة كامل أختصاصاتها وتجاوز العائق المالي الذي طالما أثقل كاهل القائمين على الشأن العام.

النتائج:

- تعتبر توحيد القوانين المنظمة للإيرادات وسيلة إلى الاستقرار المالي مما يؤدي إلى تحسين وظائف القطاع الحكومي.
- تعتبر الرقابة عصراً هاماً في نجاعة التحصيل المالي مما ينعكس على كفاءة المالية العامة.
- يعتبر تنظيم الموارد البشرية من العناصر الجوهرية في كفاءة المالية العامة والتحصيل المالي.

التوصيات:

- ضرورة الالتزام بتوحيد القوانين المنظمة للإيرادات.
- يجب إن تتميز القوانين والإجراءات على تحصيل الإيرادات بالوضوح والشفافية لغرض تقوية الرقابة الخارجية
- ضرورة أيجاد طرق فنية لقياس التهرب الضريبي واستخدام المعادلات الرياضية الكمية في حصر المبالغ المتهربة من دفع الضرائب.
- إعادة النظر في اللوائح والقوانين والأنظمة.
- ينبغي العمل على إعداد أدلة للأنظمة والقوانين والتعليمات المتعلقة بالعمل والعاملين ووضعها بين أيدي المسئولين والموظفين للاطلاع والرجوع إليها في التعرف على حقوقهم وواجباتهم تجاه المؤسسة التي يعملون فيها.

قائمة المصادر والمراجع:

1. عبد المجيد المخلافي، الإصلاح والتطوير الإداري في الجمهورية اليمنية، المؤتمر الاقتصادي اليمني "اليمن – الاقتصاد – المستقبل"، المركز اليمني للدراسات الإستراتيجية، خلال الفترة 25–27 أكتوبر 2010م.

2. الورقة القطرية التحديات التي تواجه ضمان الشفافية والمساءلة المحاسبية في الإدارة المالية العامة، المؤتمر المشترك الأول للانتوساي، استنبول، تركيا، 24 ايلول 2011.

3. الورقة القطرية التحديات التي تواجه ضمان الشفافية والمساءلة المحاسبية في الإدارة المالية العامة، المؤتمر المشترك الأول للانتوساي، يورو ساي للفترة من-24/ :ايلول /2011، استانبول، تركيا.

4. المادة 9 الفقرة 2 . 3 من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد.

5. عبد الهادي الأتراسي، " الرقابة على مالية الجماعات المحلية"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط – أكدال، السنة الجامعية 2001-2002.

6. المغرب الممكن 50 سنة من التنمية البشرية وآفاق سنة 2025، الدار البيضاء، مطبعة دار النشر المغربية 2006.

7. حركات محمد، ملاحظات منهجية حول مشروع المحاكم المالية، منشورات المجلة المغربية للتدقيق والتنمية، عدد 12 دجنبر 2000.

8. . قليش احمد، المنظومة الجبائية المحلية بين إشكالية التنازع وحركية التقاضي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق، الدار البيضاء، 2000. 2001.

9. أورده بولرباج عبد الله والوزاني عبد العزيز: علاقة الملزم بالإدارة الجبائية المحلية، تقرير نهاية التدريب بسلك الكتاب العامين للجماعات، مركز التكوين الإداري، الرباط، فوج 1994.

10. تمازي مولاي الحسن: مصير ثقافة المواطنة في ظل علاقة الخاضع للضريبة بالإدارة الجبائية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 44. 45، ماي، غشت، 2002.

11. أبو الفضل كريمة، الإدارة الجبائية وإشكالية الاستقلال المالي المحلي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا، جامعة الحسن الأول، سطات، 2008.

12. عطفان عزيزة، الجبائية العقارية وإشكالية التنمية-دراسة حالة بلدية سطات- رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، جامعة الحسن الأول، كلية الحقوق سطات، 2006-2007.

13. لبيب شائف محمد، برنامج تحديث (إصلاح) الخدمة المدنية في الجمهورية اليمنية (دراسة تقييمية)، المؤتمر الاقتصادي اليمني "اليمن – الاقتصاد – المستقبل"، المركز اليمني للدراسات الإستراتيجية، خلال الفترة 25-27 أكتوبر 2010م.

14. محمد على جبران، فضل لطف عبيدان، مشروع الشفافية في الإيرادات "دراسة حالة الجمهورية اليمنية "، برلمانيون عرب ضد الفساد.

15. احمد الصفتي، مسيرة الإصلاح الاقتصادي وتهيئة البيئة الاستثمارية في اليمن، المؤتمر "فرص الاستثمار في اليمن" الذي عُقد بصنعاء يومي 22 و 23 أبريل 2007، صندوق النقد العربي، أبو ظبي – دولة الإمارات العربية المتحدة، 2007

16. احمد الصفتي، مسيرة الإصلاح الاقتصادي وتهيئة البيئة الاستثمارية في اليمن، المؤتمر "فرص الاستثمار في اليمن" الذي عُقد بصنعاء يومي 22 – 23 أبريل 2007، صندوق النقد العربي، أبو ظبي – دولة الإمارات العربية المتحدة، 2007.

17. غادة شهير الشمراني، متطلبات إصلاح وتطوير الموازنة العامة (شفافية الموازنة . إصلاح النظام المحاسبي . الإصلاح الاقتصادي . الإصلاح الإداري)، جامعة الملك سعود، 2010، السعودية.

18. نزيه عبدالمقصود محمد ميروك، الفساد الاقتصادي، الطبعة الأولي، الاسكندرية، دار الفكر الجامعي، 2013.

19. أحمد مصطفي محمد معبد، الآثار الاقتصادية للفساد الإداري، دار الفكر الجامعي، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2012.

20. سيف العسلي، إصلاح المالية العامة في اليمن، المؤتمر الاقتصادي اليمني "اليمن – الاقتصاد – المستقبل"، المركز اليمني للدراسات الإستراتيجية، خلال الفترة 25-27 أكتوبر 2010م.

21. Abdelaziz el ghali: "la fiscalité locale et le devloppement local" approche prospective lien et interdépendances. Manchourate kaouss. 2007.

22. Akla (a): Ladministration marocaine dans les relation avec le public. Thèse de doctorat d ETATen droit. Rabat.

23. Jean Claude Dugros: Sociologie financière. Presses Universitaires de France. 1ère édition. 1982.