

عمليات تنفيذ نفقات الموازنة العامة الادارية والمحاسبية وتحصيل الإيرادات في العراق

هبة عيدان عبد علي

د. مروان محي الدين القطب

Iraq's Budget Expenditure Implementation, Accounting and Revenue

Collection Processes

Heba Aidan Abd Ali

Dr. mrawan Mohiuddin Al-Qutb

AI- Qasim Green University

Islamic University of Lebanon

hebaEdan@uoqasim.ed Marwan.kotob@ul.edu.lb

الملخص

لضمان نجاح عملية تنفيذ الموازنة العامة الادارية والمحاسبية لا بد من الالتزام بالطرق القانونية الصحيحة، وتوضيح العمليات الادارية والحسابية لتنفيذ نفقات الدولة وكيفية تحصيل الإيرادات وترتبط العمليات الادارية والمحاسبية بالسلطة التنفيذية، من حيث (عقد النفقة والتصفية والصرف والدفع) وعقد النفقة يجب ان يكون قانوني يهدف الى المصلحة العامة يكون يلزم في الارتباط بالصرف ان يكون صادر من الجهات المختصة بالتنفيذ، ويقصد بالجهات الادارية التنفيذية العليا وهم اعلى السلطات الادارية في الجهات العامة كالوزير أو المحافظ أو مدراء المؤسسات وغيرهم واي عملية صرف لا تتضمن الشروط القانونية تعد مخالفة وتحمل الادارة المسؤولية عن التصرفات المخالفة من ناحية ، اما العمليات الحسابية فان المحاسبين هم المعنيين فهم يتحملون المسؤولية عن صحة ودقة الاموال وصرفها والرقابة عليها وفقا للشروط القانونية ومن ناحية استيفاء المبلغ المالي هل كان مطابق للشروط، والتأكد من صحة السندات التي تثبت استحقاق الدين الذي بذمة الدولة للتعليمات والضوابط المحاسبية، جميع ما ذكر هو لأهمية القواعد المحاسبية في الصرف لتحديد المستندات وتنظيمها ومعرفة انواعها ومددها القانونية. الكلمات المفتاحية: تنفيذ، الموازنة، الادارية، المحاسبية.

Abstract

ensure the success of the implementation of the general administrative and accounting budget, it is necessary to adhere to the correct legal methods, and to clarify the administrative and accounting operations to implement state expenditures and how to collect revenues. The administrative and accounting operations are linked to the executive authority, in terms of (expenditure contract, liquidation, disbursement and payment). The expenditure contract must be legal and aim to serve the public interest. It is necessary to be linked to the disbursement by the competent authorities for implementation, and the executive administrative authorities are the highest administrative authorities in public authorities such as the minister, governor, directors of institutions, etc. Any disbursement operation that does not include the legal conditions is considered a violation and the administration bears responsibility for the violating actions on the one hand. As for the accounting operations, the accountants are concerned. They bear responsibility for the accuracy and validity of the funds, their disbursement and oversight thereof in accordance with the legal conditions. In terms of collecting the financial amount, was it in accordance with the conditions, and ensuring the validity of the bonds that prove the entitlement of the debt owed by the state to the accounting instructions and controls. All of the above is due to the importance of accounting rules in disbursement to determine and organize documents and know their types and legal periods

keywords: Implementation, budgeting, administrative, accounting.

مقدمة

تنفيذ الموازنة العامة يقصد به مجموع العمليات التي يتم العامل عليها لتحصيل الإيرادات العامة للدولة (المبالغ المالية)، وانفاق المبالغ التي تم الحصول عليها في جانب النفقات العامة)، وطالما كانت الموازنة العامة محكمة ودقيقة وموضوعية في اعدادها والاسلوب المتبع فيها متطابق مع الواقع، يكون من السهل تنفيذها والرقابة عليها لصرف نفقاتها في الأوجه المحددة لها، لذا نلاحظ عند اعداد الموازنة واقرارها اعطاءها اهمية بالغة ومناقشات عديدة وطويلة، لأن تنفيذ الإيرادات العامة يكون خاضع لقاعدة العمومية، اما تنفيذ النفقات العامة فيكون خاضع لقاعدة تخصيص الاعتمادات المالية التي من غير الممكن تجاوز الحد المقرر لها، اما ادارة الخزانة العامة للدولة

فتخضع لقاعدة وجوب الاتمام في فترة زمنية معينة، والمشرف الاعلى على الخزينة العامة للدولة هو وزير المالية والمسؤول عن عمليات التنفيذ جميعها^(١).

ان عمليات التنفيذ تعكس غايات واهداف تسعى الدولة لتحقيقها وهي مختلف باختلاف العمليات الادارية والمالية والمحاسبية مجتمعة كلها لتنفيذ الموازنة بالشكل المطلوب من الناحيتين القانونية والمالية.

اهمية البحث: لأهمية عمليات الصرف يتم تقدير الموازنة العامة على ما متوقع الحصول عليه من الإيرادات العامة وتقدير النفقات لصرفها على ضمان سير المرافق الدولة بانتظام، وهي عملية في غاية الصعوبة وتحتاج إلى دقة متناهية اذ ان تقديرهما ايجاد نوع من التوازن واتباع افضل الاساليب العلمية لضمان حسن تنفيذ الموازنة العامة، لذا تبرز اهمية الموضوع في معرفة الاليات القانونية التي حددها المشرع للقيام بتخصيص الاعتمادات المالية وصرفها بالطرق القانونية المشروعة وحصر إيرادات الدولة ولو بشكل نسبي للزيادة إيرادات الدولة وتعظيمها .

مشكلة البحث: تظهر اشكالية البحث في معرفة الاليات القانونية المنظمة للعمليات الادارية لصرف الاعتمادات المالية للدولة ، وماهي واردات الدولة وكيفية جبايتها وتعظيمها وتطويرها ومدى صحة تطبيقها من قبل موظفي الدولة لضمان المحافظة على المال العام .

منهجية البحث: اعتمدت الباحثة على المنهج التحليلي القائم على استقراء النصوص القانونية التي تنظم العمليات الادارية و لتنفيذ الموازنة العامة وتطوير وارداتها .

هيكلية البحث: يقسم البحث الى مقدمة ومبحثين وخاتمة المبحث الاول عن عمليات التنفيذ الادارية، المبحث الثاني : تحصيل الإيرادات وبعدها الخاتمة والاستنتاجات والتوصيات .

المبحث الاول

عمليات التنفيذ الإدارية

لا تتم عملية تنفيذ النفقات بمجرد المصادقة عليها بل ترتبط بعدة عمليات واصول واجراءات يجب اتباعها لإجراء عمليات الصرف، بدقة وشفافية ونزاهة وكفاءة بما ان النفقات العامة هي الاساس للنشاط الاقتصادي للدولة فهي اداة ووسيلة فعالة للسياسة المالية ومهمة ولمواجهة التقلبات الاقتصادية، والنفقات العامة هي اللبنة الاساسية للموازنة العامة وهي تتأثر بعدد من العوامل، منها عوامل تقلص النفقات العامة تسمى لدى الاقتصاديين (سياسة إنفاقيه انكماشية) عند التقليل أو (سياسة انفاق توسعية) عند الزيادة، ولهذا كله وجب ايجاد طرق وعمليات ادارية صحيحة لإدارة النفقات العامة مما يتطلب عدد من الاجراءات سيتم تناولها في هذا المبحث من عقد النفقة وتصفية النفقات العامة وعمليات التنفيذ الحسابية وتحدد عمليات الارتباط بعقد النفقة الى اربع اصناف (عقد النفقة والتصفية والصرف والدفع).

المطلب الأول

عمليات الارتباط بتنفيذ النفقة

ترتبط عمليات الصرف بالسلطة التنفيذية بعد ان تتخذ قرار في الانفاق من قبلها، أو بعد حدوث حدث معين يتطلب الزام الدولة بالإنفاق ، ومثال على قرار الانفاق من قبل الدولة قرارات الدولة الصادرة لبعض لأعمال من المتعلقة بأهداف الدولة لتحقيق المنفعة العامة، اما فيما يخص حدوث امر محدد كما في حالة قيام الدولة بدفع تعويضات عن خطأ يقع ضمن مسؤولياتها، كما في حالة سقوط الاعمدة الكهربائية أو احدى الابنية الحكومية وتسبب بأضرار للأشخاص انفسهم(معنوية) أو اضرار مادية في مثل هذه الحالة نكون امام ارتباط بالصرف الأول ارادي والآخر غير ارادي^(٢)،ويقصد بعقد النفقة : (اصدار القرارات أو القيام بالتصرف أو العمل أو التوقيع الاتفاق ما يكون نتيجته تحقيق الانفاق العام)، ويتضح عدد من الشروط الواجب اتباعها في تمييز عقد النفقة عن غيره :

الشرط الأول : ان يكون الانفاق في العقد قانونيا : هذا الشرط يفرض ان تكون هناك اعتمادات وفي حدود هذه الاعتمادات تكون النفقات العامة وكما هو مقرر في قانون الموازنة العامة ، ويشترط عدم جواز ان تتجاوز النفقات ما مقرر لها ولا يكون ذلك الا في حالا استثنائية، وهذا الصرف من الاعتماد يتطلب ان يكون ضمن الجهات المحددة لها، وبما ان لعقد النفقة اثار مما

يستلزم ان لا تكون اثاره إلى السنوات التالية لان اثار عقد النفقة تنعكس على السنة التي تصرف فيها النفقة انفاق صحيح وعملي، وان تحمل توقيع وتأشيرة للمحاسب صاحب الاختصاص .

الشرط الثاني : ان يكون صادر من جهات المختصة :يلزم في الارتباط بالصرف ان يكون صادر من الجهات المختصة بالتنفيذ، ويقصد بالجهات الإدارية التنفيذية العليا وهم اعلى السلطات الإدارية في الجهات العامة كالوزير أو المحافظ أو مدراء المؤسسات وغيرهم^(٣).

هنا يطرح تساؤل في حالة عدم الالتزام بما ورد من النفقة أو في حالة عدم وجود اعتمادات مالية وتجاوزت الجهات المختصة لصلاحياتها هل يعد عقد النفقة عقدا باطلا؟

ان عقد النفقة قائم كونه صادر من الجهات المختصة ولا يعد عقدا باطلا، لأنه دائن للدولة والدولة بمركزها المدين ملزمة بفتح اعتماد ويضمن في الموازنة العامة، بمعنى ادق ان الدائن يبقى مدينا للدولة إلى ان يضمن ذلك في الموازنة العامة، ومن الملاحظ ان القانون الاداري بنظرياته تؤكد على ان جميع الاعمال التي يقوم الموظف المختص وتجاوز صلاحياته لا تعد اعمالا وقرارات باطلة، بل تعطي حق مكتسب للدائن في مواجهة المدين وذات قيمة قانونية لأصحاب النوايا الحسنة في التعامل، اذ يعد عقد النفقة عقدا صحيحا ومنتجا لأثاره، وقد وضع المشرع الاداري شرطا وهو اثبات حسن النية في التعامل^(٤).

الشرط الثالث : الالتزام بالاعتمادات المالية:في عقد الانفاق يجب التقييد بما ورد بالتخصيصات والاعتمادات المالية من بنود في الموازنة العامة، ولا يجوز ارتباط عقد النفقة بغير الغاية والهدف المرصود له والمبلغ المالي المحدد، واي تصرف لا يتضمن انطباق جميع شروط عقد النفقة يعد مخالف للقانون وعلى الادارة تحمل المسؤولية.

الشرط الرابع : ان يحقق عقد النفقة المصلحة العامة وهذا الشرط هو من اهم شروط وجود النفقات العامة وما يميزها عن غيرها من النفقات^(٥)،وقد أوضحت المادة (١٦) الفقرة (الثالثة) ان من صلاحيات وزارة المالية وعلى وجه الحصر اطلاق الاعتمادات المالية، وهي الجهة المسؤولة عن اطلاق المبالغ المالية للنفقات الجارية والاستثمارية لوحدات الانفاق، وكما ألزمت ذات المادة من الفقرة (أولا / ب) وحدات الانفاق ان تقوم بتسديد المبالغ المخصصة لها في موعدها وعدم جواز تأجيلها^(٦)، ويتبين ان عقد النفقة اما ان يكون دائم أو عقد نفقة مؤقت وينتهي عقد النفقة بانتهاء الهدف والغرض منه، كمثال على ذلك تعيين موظف جديد في الدولة هنا يكون الموظف في مركز دائن ومركز الدولة مدين للموظف براتبه المقرر له، وهذا الارتباط هو

ارتباط بعقد النفقة التي تخصصه الدولة في الانفاق العام المقرر في الموازنة العامة ، وتتمثل صور عقد النفقة الدائم والمؤقت في صورتين :

الصورة الأولى : الصفقات الخاصة بالأشغال وعقود المناقصات العمومية هنا نكون امام عقد نفقة مؤقت .

الصورة الثانية : ويشمل النفقات العامة التي تتصف بالاستمرار والانتظام وان انتهت السنة المالية بعدم وجود موازنة عامة للدولة، وفقا للقواعد القانونية والرابطة التي يتزود منها عقد النفقة كما في حالة التعاقد مع خبير امني أو خبير قضائي أو خبير مالي أو خبير محاسبي وغيرهم^(٧). مما سبق يتضح ان عقد النفقة هو عبارة عن رابطة بين الدولة والدائن ، وتنشأ هذه الرابطة نتيجة القيام بالتزام لصالح الدولة، وهذه الاعمال الإدارية ينشأ عنها حق للغير على الدولة مما يترتب عليها ديون وابعاء مالية، وفي بعض الحالات تنشأ الرابطة والدولة لا علاقة لها بالإمر إلا انه صدر حكم قضائي الزامها بذلك، أو تنشأ نتيجة عمل لا ارادي للأضرار التي لحقت بالغير مما يترتب على ذلك التعويض، فتجد الدولة نفسها ملزمة بالدفع .

المطلب الثاني

تحديد مبلغ النفقة (التصفية)

تعرف التصفية على انها: (مقدار الدين المحدد والمترتب على ذمة الدولة وتم تضمينه في الموازنة العامة)، ويمكن تعريفه بانه: (المبلغ المالي الحقيقي والفعلي الواجب تسديده وحلول موعد استحقاقه مع التأكيد على انه يدفع لمرة واحدة فقط). وبالاستناد إلى ما سبق ذكره من تعاريف للتصفية يشترط توافر ثلاث شروط :

الشرط الأول : وجود عقد أو ارتباط بعقد النفقة : بالمعنى القانوني والاداري وجود معاملة أو دين بشكل رسمي ووجود المعاملات يعطي حقا للدائن، والقائم بإعمال التصفية ليس من حقه الامتناع أو الاعتراض كون حسابها الانفاقي مطابق للقوانين والتعليمات .

الشرط الثاني : اداء المهام والواجبات : مما يعني العمل بالشكل الصحيح لكي يستحق الانفاق.

الشرط الثالث : تحديد مقدار الدين : وهو معرفة مقدار المبلغ المستحق وعدم السقوط بالتقادم، ويتم ذلك عن طريق تقديم المستندات والوثائق التي تثبت حقوقهم^(٨).

أولا : التخصيصات المالية

ويقصد بالتخصيصات المالية : المبالغ المالية المعتمدة من قبل السلطة التشريعية والتي تم اقتراح هذه الاموال، بالتخطيط مع وزارة المالية ووزارة التخطيط بالاستناد إلى المناقشات والبيانات

والجداول والحاجات المقدمة من قبل الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والهيئات وغيرها، ويجب ان تتصف التقديرات المقدمة في الموازنة العامة بالدقة والمصادقية ، ويلزم ان منح القانون وزارة التخطيط الاتحادية صلاحيات تحديد ووضع الاسس التفصيلية لتقدير التكاليف المالية للمشاريع الاستثمارية، وحجم الانفاق التشغيلي ووضع الجدوى الاقتصادية ومناقشتها مع بقية الوزارات الجهات غير المرتبطة بوزارة والاقاليم والمحافظات وغيرها من الجهات المعنية ، بعدها تقدم بالصيغة النهائية من اجل توحيد وتحديد الاعتماد المالي ضمن الموازنة العامة للدولة^(٩).

ثانيا : تحديد مبلغ النفقة: بعد معرفة التخصيصات المالية وثبوت ارتباطها بعقد النفقة من الالزام معرفة تحديد مبلغ النفقة ، اذ يصدر قرار من الجهات ذات الصلاحية بتحديد المبلغ ويقع عبء ذلك على الدولة لاذ هي الملزمة بالوفاء به، ويتم تحديد ذلك عن طريق اما الجهات الإدارية الممنوح لها صلاحية الصرف على وفق قرار اداري شامل لأركانه القانونية الصحيحة ، واما يتم اللجوء إلى القضاء في الحالات التي تستوجب ذلك اذ ما نشأ نزاع حول عقد النفقة أو مقدار النفقة^(١٠)، واما عن الجهة المختصة بأعمال التصفية فالوزير هو الذي يملك صلاحية التصرف وبما يتلاءم مع احتياجات وزارته، وكما هو محدد في الاعتمادات المالية في الموازنة العامة، وفي بعض الحالات يخول جزء من صلاحياته إلى رؤساء الدوائر للارتباط بالإنفاق العام، وتتصف هذه الامور بالطبيعة الإدارية وبما اذ مستندات وأوراق بحاجة إلى تدقيق ومتابعة لذا تم منح بعض الصلاحيات للموظفين من دون الوزراء .

ثالثا : الأمر بالصرف: المقصود بالأمر بالصرف بشكل قانوني هو كل شخص مكلف بوظيفة عامة في الدولة وله الصفة القانونية في ادارة وتسيير المرفق العام اداريا وماليا، كما هو الحال بالنسبة للوزير أو رئيس الدائرة وغيرهم وبعبارة ادق كل شخص مؤهل من الناحية القانونية لاكتساب صفة الامر بالصرف^(١١)، والأمر بالصرف ملزم بتوثيق كل النفقات العامة وارتباطاتها في(حسابات ادارية) تعنى بذلك، لمتابعة ارتباط عقد النفقة وعدم تجاوز الاعتمادات من المبالغ المالية المخصصة، وكما بينت ذلك المادة (١٥) الفقرة (أولا) بالنص على ذلك: (لا يجوز لوحدات الانفاق ان تتجاوز مصروفاتها التخصيصات المرصودة لها في قانون الموازنة العامة على اي وجه من أوجه الصرف ولأي سبب كان)^(١٢)، وقد حدد المشرع العراقي في المادة (٣٢) الفقرة (أولا) على ماذا يجب ان يحتوي مستند الصرف من (تصديق الامر بالصرف، توقيع الموظف، المسؤول وتوقيع المدقق)، وقد قيد المشرع الجهات الثلاثة بعدم امكانية ان يحل احد

مكان الاخر في العمل والتوقيع وغيرها من الامور، وقيد الامر بالصرف ومنعه من المصادقة على المستندات الخاصة به إلا اذا كان هو المسؤول عن الدائرة، وفي حالات حدوث نزاع أو خلاف بين الامر بالصرف والموظف المسؤول فهنا على الامر بالصرف الحسم عن طريق اصدار امر تحريري وعلى الجهات الرقابية والتدقيق الداخلي اعلام ديوان الرقابة الاتحادية برأي الطرفين خلال (١٥) من تاريخ امر الصرف كحد ادنى^(١٣)، وتوفر الاعتمادات المالية في الموازنة لا يلزم ان يكون هناك انفاقا، وهو مما لا ينشئ حقوقا للأخرين، بل هو إمكانية الانفاق بالطرق المشروعة التي حددها القانون، وعلى الوزراء والمعنيون بالإنفاق ممن فتحت اعتمادات مالية لهم ان يلتزموا بما حدد لهم القانون من اجل تنفيذها وتخضع عمليات الانفاق وتنفيذها إلى قاعدتين أساسيتين: الأولى (رقابة وزارة المالية في مرحلتي الأمر بالصرف) والثانية (الصرف الفعلي).

المطلب الثالث

الامر بدفع مبلغ النفقة وصرفها

بعد ان تتم الموافقة وتحصيل توقيع الأمر بالصرف على حوالات الدفع يتم ارسالها إلى المحاسب، ويكون الدفع في مراحل التنفيذ من اجل خروج الاموال من خزينة الدولة، وتدخل بعدها في ذمة الدائن للدولة وتتولى ذلك جهات مختلفة من الجهات الإدارية، في العراق العمليات الحسابية تعد من قبل المحاسبين من الموظفين والعمل يكون طبقا للتعليمات الحسابية تبدا من الدفع لإيفاء التزامات الدولة وما في ذمتها وبعد استكمال المراحل النهائية بعد استلام الدائن لاستحقاقاته المالية، ان هناك اختلافات بين العمليات الإدارية والعمليات المحاسبية لصرف العمليات وهو ما يتطلب ان تكون كل جهة مسؤولة عن اعمال محده، كما هو الحال في العمليات الإدارية في صرف الاعتمادات المالية الذي يتم عن طريق تقرير الارتباط بالنفقة وتحديد المبلغ واصدار الامر بالدفع، كلها تعد من الامور التي من ضمن الصلاحيات الممنوحة للسلطة الإدارية وفي رأس الهرم يكون رئيس الدائرة هو المسؤول، كما في وزارة التعليم العالي والبحث العلمي فان الوزير هو المسؤول والمختص هذا فيما يخص العمليات الإدارية، اما العمليات الحسابية فان المحاسبين هم المعنيين بذلك اذ تعهد اليهم المهمات المحاسبية من المبالغ التي يصدر امر بدفها والرقابة عليها، والنظر فيما اذا كانت صادرة من الجهات المعنية وذات الاختصاص وهل استوفت الشروط القانونية ومن ناحية استيفاء المبلغ المالي هل كان مطابق للشروط، وهل السندات تثبت استحقاق الدين الذي بذمة الدولة للتعليمات والضوابط

المحاسبية، جميع ما ذكر هو لأهمية القواعد المحاسبية في الصرف لتحديد المستندات وتنظيمها ومعرفة انواعها ومددها القانونية^(١٤).

يصدر كتاب يوجه امر بالصرف إلى المحاسب المختص ليدفع مبلغ من المال إلى شخص محدد، ويصدر امر الصرف على شكل سند قبض بالمبلغ المطلوب ليتم سحبه من خزينة الدولة، فأمين الصندوق لا يؤدي لصرف اي مبلغ من دون مستند صرف موقع من الأمر بالصرف، وهناك شكل محدد لمستند الأمر بالصرف فلا يجوز ان يكون على شكل ورقة وغيرها، وان يكون المستند محتوي على كل من تصديق من الامر بالصرف وتوقيع المحاسب كونه المسؤول عن تحضير واعداد هذا المستند، ومع ما تم ذكره فان القانون أوجب ان يكون الصرف بإمر وقرار من صلاحية كل من (الرئيس الاعلى، رئيس وحدة الانفاق، من يخول بالإنفاق وفقا للصلاحيات القانونية المشروعة)^(١٥).

وفي العراق فان قانون الادارة المالية الاتحادي المعدل حدد بدء تنفيذ الموازنة عن طريق (دفعات التمويل) ومن حساب الخزينة العامة للدولة، وتستند بذلك على التقديرات التي تعمل عليها وزارة المالية بالتطابق مع الاعتمادات المالية التي تقرر في قانون الموازنة العامة الاتحادية، وان الاعتمادات المالية المحددة وفقا للقانون هي الحد القانوني والمسموح به لأي انفاق، وان يكون الانفاق مطابق للغرض الذي اعد وخصص له المبلغ المالي، والمشرع العراقي يعتمد في ذلك على قاعدة (تخصيص الاعتمادات)، اذا ان القانون العراقي لم يجز لأي جهة ان تنفق لأي غرض غير مخصص في الموازنة العامة، وقد منح قانون الادارة المالية الاتحادي المعدل وزارة المالية صلاحية تحديد مبلغ الانفاق، واشترط على وزارة المالية ان امكانية توفر الاموال وعلى ان تحتفظ وزارة المالية بنسبة لا تقل عن ٢٠% من الرصيد المالي^(١٦)، هنا الدولة تكون ملزمة بصرف مبلغ النفقة لذوي العلاقة كونهم دائنين للدولة، ويكون المبلغ على شكل صك يسحب من البنك المركزي، والذي يحفظ حسابات الدولة والتأكد من عدم صرفه وانه متوفر الاعتماد المالي له في الموازنة العامة^(١٧).

المبحث الثاني

تحصيل الإيرادات العامة

للإيرادات العامة للدولة مكانة خاصة ومهمة في الدستور والتشريع بسبب اعتمادها من قبل الدولة كوسيلة لتمويل نفقاتها ومعرفة مركزها الاقتصادي ، إذ تعد الضرائب وعوائدها المالية من اقدم مصادر الإيرادات العامة، واصبحت المادة الأساسية للدراسات المالية لما تثيره الضريبة من مشكلات فنية واقتصادية واجتماعية وقانونية وغيرها، وما تنتج من اثار اقتصادية لها الاثر الكبير في اقتصاديات الدول، وتعد السياسة الضريبية من اهم الادوات السياسة الاقتصادية والاكثر تأثيرا، إذ شغلت نظرية الإيرادات العامة افكار فقهاء المالية حينئذ يمكن القول إذ سبقت في الاهمية نظرية النفقات العامة (١٨).

لقد ادى التطور الاقتصادي وزيادة نفقاتها إلى تطور نظرية الإيرادات العامة مما يعني تطور في حجم الإيرادات وانواعها واغراضها، وقد حاول المفكرين الالمان تقسيم الإيرادات إلى إيرادات القطاع الخاص والشبيه لها، منها على سبيل الذكر إيرادات الدولة إذا كانت من اموالها الخاصة كالإيرادات الحاصلة عليها من الاراضي الزراعية والإيرادات التجارية، والقسم الاخر إلى إيرادات متعلقة بالنشاط الدولة العام كونها صاحبة السلطة منها الضرائب والاموال التي لا وارث لها كونها الوريث لمن لا وريث له بحكم القانون والغرامات القضائية وغيرها، كما اقترح بعض من المفكرين امكانية وضع تمييز بين نوعين من الإيرادات الاختيارية التي يتم دفعها من قبل الافراد بإرادتهم كإيرادات الدولة الخاصة من إيرادات تجارية وصناعية، والإيرادات الاجبارية التي يتم دفعها من قبل الافراد ولكن جبرا، كالضرائب والرسوم مع الإيرادات التي تتمكن الدولة من الحصول عليها عن طريق الاعانات والهبات والمنح، كما اقترح بعض من الفقهاء تقسيمها إلى إيرادات عادية وهي سنوية وتحصل عليها الدولة بصورة منتظمة كإيرادات الدولة من املكها الخاصة والرسوم والضرائب، أو كإيرادات غير عادية (استثنائية) كالقروض والاصدارات النقدية وبيع بعض من اموال الدولة (١٩).

ان الهدف من وجود الإيرادات العامة في الفكر التقليدي تنحصر في القيام بوظائفها التقليدية في تغطية نفقاتها، اما في الفكر الحديث فانه يقصد بها تحقيق جميع الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتعليمية وغيرها، مما يعني حاجة الدولة بازدياد إلى الاموال بسبب اتساع مهامها هو ما سيتم توضيحه عن طريق بيان ذلك في المطالب الآتية :

المطلب الاول

التعريف بالإيرادات العامة وانواعها

تعرف الإيرادات العامة من قبل جانب من الفقه المالي على انها : مجموع الاموال التي تحصل عليها الدولة، باختلاف انواعها ومصادر تمويلها للإيفاء بالحاجات العامة ، فالإيرادات العامة من اهم مكونات السياسة المالية، ان مفهوم الإيرادات العامة لم يكن بالشيء المعروف عندما تكونت الجماعات اذ ان الشيء المشترك الوحيد هو الدفاع عن الجماعة، وبدأت الحاجة إلى الإيرادات مع تطور معنى الإيرادات العامة فتعمل على توزيع الاعباء على وفق مبدأ العدل والمساواة، وهي وسيلة تمكن الدولة من تحقيق اهدافها وسياساتها الاقتصادية والمالية^(٢٠)، وبعد التطورات الاقتصادية والتطور الذي اخذت به الدولة الحديثة والتي تسعى إلى زيادة إيراداتها العامة لسد نفقاتها من اجل تقديم الخدمات العامة وهذه الخدمات التي تقدمها الدولة يمكن تقسيمها إلى قسمين :

- ١- خدمات مجزئة والتي من الممكن تقدير قيمة ما يحصل الفرد من خدمات صحية وتعليمية وبلدية ومواصلات وغيرها .
- ٢- خدمات غير مجزئة ويقصد بها عدم امكانية تحديد ما يحصل عليها الفرد من خدمات مثل الامن الداخلي والدفاع^(٢١) .

تعرف الإيرادات العامة على انها: الزيادة في الاصول (التدفق النقدي الداخلي) أو زيادة الارصدة القابلة للتحويل والنتيجة من عمليات المشاريع التي تحدد وتقاس على وفق مبادئ المحاسبة ، ومن الانتقادات التي وجهت لهذا التعريف انه ينظر إلى الإيرادات العامة على اذ تدفق مجموعة من الاموال إلى الوحدة المحاسبية وعلى السواء ان كان هذا السداد على شكل دائني قائمة للعملاء أو سداد نقدي، وعرفت الإيرادات العامة ايضا باذ(معادلة الربح والجانب الايجابي عن طريق معرفة الإيرادات وتقابلها النفقات والتي من الممكن معرفة الربح أو الخسارة)، ووفق هذا التعريف فان الإيرادات تمثل قائمة الدخل ولا يشمل الإيرادات التي يتم الحصول عليها عن طريق بيع الاصول فهو لا يشمل الإيرادات غير المستمرة والإيرادات التي يتم الحصول عليها عن طريق القضايا القانونية^(٢٢).

وعرفت الإيرادات العامة بانها:(مجموع الاموال التي تحصل عليها الحكومة للأنفاق على المرافق والمشروعات العامة ووضع سياساتها المالية موضع التنفيذ)^(٢٣)، ومن التعاريف الاخرى للواردات

العامة هو: (المبالغ النقدية التي تجبها الدولة من مختلف المصادر والجهات لتمويل النفقات والايفاء بالحاجات العامة) (٢٤).

ولا يقتصر تعريف الإيرادات العامة على هذه النصوص بل تعددت التعاريف الخاصة بها منها: (المبلغ الذي يتم تحقيقه عن طريق النشاط الاقتصادي)، وكذلك بانها: (جميع المبالغ المالية التي يتم تحصيلها من قبل الحكومة وفي فترة زمنية محددة من ضرائب ورسوم ومنح وقروض وغيرها من مصادر الإيرادات وهو ما ينطبق على الدولة) (٢٥)، فالإيرادات العامة: هي المصادر التي تحصل الدولة عن طريقها على الاموال اللازمة لسد نفقاتها، اي اذ الاموال العينية والنقدية والمنقولة والعقارية التي ترد على الخزينة العامة للدولة، وبحسب تقسيماتها اما ان تكون إيرادات عادية أو غير عادية وبحسب مصدرها وبحسب سلطة الدولة (٢٦).

المطلب الثاني

إيرادات املاك الدولة

ويقصد بأملاك الدولة ما تملكه الدولة من الاموال العقارية والمنقولة وهذه الملكية قد تكون عامة أو خاصة، والفرق بينهما الأولى تخضع لأحكام القانون العام والآخرى تخضع لأحكام القانون الخاص، ويجب معرفة ان الاصل في نشأت الدومين بصفته الاساسية هو الدومين الزراعي، بسبب إيراداته المالية الكبيرة وهو يمثل ايراد مهم واساسي لدى الدولة لاسيما في القرون القديمة، وبسبب التطورات ظهرت صور اخرى لأنواع مختلفة من الدومين لإشباع حاجات المجتمع وبما يتناسب مع متطلباتها، من اجل دعم الإيرادات للحصول على واردة لزيادة تدخلها في جميع جوانب الحياة الاقتصادية منها الدومين التجاري والصناعي والمالي، اخذ الدومين بالتناقص في تكوين الإيرادات العامة بالأخص للدول التي تعتمد الانظمة الاقتصادية الرأسمالية بسبب التطور وظهور الضرائب التي عدت المصدر الاساس لواردات الدولة اي طرق اخرى لجباية الاموال، اما الانظمة الاقتصادية الاشتراكية فان معظم وارداتها تعتمد على الدومين (٢٧)، وسنبين المقصود من الإيرادات بشكل عام من اموال الدولة العامة واملاكها مع الاخذ بأبرز الإيرادات للدولة العراقية سنوضحه في الاتي:

أولاً : اموال ذات ملكية عامة (الدومين العام)

ويقصد بها جميع ما تمتلكه الدولة من اموال وتخضع هذه الاموال لأحكام القانون العام وتكون مخصصة للمنفعة العامة، لتحقيق الدولة بعض من اهدافها في الاحتفاظ بهذه الاموال منها الموائى الطرق الجسور الحداثق العامة ، وتخضع لأحكام مجانية الانتفاع ولكم من الممكن ان تفرض الدولة بعض من الرسوم من اجل الانتفاع بهذه الممتلكات، كما في زيارة المتاحف والهدف من فرض بعض من الاثمان هو لاستعمالها من قبل الافراد بشكل منظم، ولهذا يقال ان إيرادات الدولة من املاكها العامة ليست مصدر اساسيا والسبب انها تفرض بشكل رمزي، ولا يحق للدولة التصرف بها إلا في حدود ما يحقق المصلحة العامة ، وان اموال الدولة لا تُملك ولا تباع بالتقادم^(٢٨).

ثانياً : اموال الدولة ذات الملكية الخاصة (الدومين الخاص): يطلق مصطلح اموال الدولة ذات الملكية الخاصة على ما تمتلكه الدولة من اموال وتخضع هذه الاموال لأحكام القانون الخاص، وتعمل الدولة على ادارة هذه الاموال والمشاريع واستثمارها ومن حق الدولة التصرف فيها بالبيع والايجار، ويعد من اهم مصادر الدولة لدعم ورفد إيراداتها من املاكها لتحقيق إيرادات مالية اقتصادية ، وتتصرف الدولة في هذه الاموال كما تتصرف مع اموالهم الخاصة وتقسم إلى :

١- الإيرادات العقارية (الدومين العقاري)

بما ان للدولة اموالاً عقارية فهي تحقق مردود اقتصادي لواردتها وتدخل في الخزينة العامة للدولة بما تملكه من اراضي وابنيه وغابات، اذ يعد امتلاك الدولة للأراضي من اقدم اشكال الدولة في الانتفاع اذ انتقلت ملكيتها من الجماعة إلى الحاكم أو الامير، ومع التطور والاحداث انتقلت ملكيتها إلى الافراد ومع بقاء جزء منها للدولة، ويرى الاقتصاديين ان اللجوء إلى بيع ممتلكات الدولة يعمل على نقص راس المال الوطني^(٢٩)، وان عقارات الدولة التي تمكنت من الحصول عليها منها :

أ- قوانين اغلب الدول تعد وراثا لمن لا وارث له وبهذه الحالة تعود ملكية الاموال والعقارات إلى الدولة .

ب- قد يهب المالكين بعض من عقاراتهم للدولة اما بالهبة أو لسداد ضريبة .

ت- حدوث عدد من الثورات التي اطاحت بالأنظمة مما جعل سيطرة الحكام على الممتلكات والاموال يعود إلى الدولة كما في فرنسا عام ١٧٨٧ وروسيا ١٩١٧^(٣٠).

٢- الإيرادات الصناعية والتجارية (الدومين الصناعي والتجاري)

وهو جميع المؤسسات والمنشآت والشركات التجارية والصناعية التي تمتلكها الدولة وتعمل على ادارته منها انشاء الدولة للمصانع الحربية من الاسلحة والمعدات، والتي تقصد من وراء ذلك سد احتياجات الدولة وليس تحقيق الربح، ومنها مصانع الاسمدة والبتروكيماويات وغيرها، وقد تأخذ اشكال مختلفة للإيراد الصناعي منها حق الامتياز والادارة المباشرة والادارة المختلطة، وتعمل الدول من اجل تطوير قطاعها الاقتصادي لقيامها بالمشاريع العملاقة والضخمة والتي من غير الممكن للأفراد القيام بها^(٣١).

٣- الإيرادات المالية (الدومين المالي)

ويقصد بها الاسهم والسندات وفوائد القروض التي تمنحها الدولة للأفراد عن الفوائد والمستحقات للحكومة لإيداع اموالها في المصارف، ان معظم دول العالم تحتكر الاعمال المصرفية كما في السويد وانكلترا وفرنسا، لاسيما المصارف الكبرى وهذه السيطرة تؤمن للدولة حصولها على الإيرادات المالية عن طريق السيطرة على السياسة النقدية للدولة منها صناديق الادخار والاقراض التي تمنح للمشاريع الخاصة والافراد من سلف ومع ظهور نظام الخصخصة تخلت معظم الدول عن المصارف لصالح القطاع الخاص^(٣٢).

المطلب الثالث

الإيرادات النفطية

تعد الإيرادات النفطية مرتكز مهم ورئيسي في المتبنيات الاقتصادية، ويصدر العراق ما يزيد عن اكثر من ثلاثة مليون برميل يوميا، ويعد العراق من دول ذات الاقتصاد الريعي الذي يعتمد بشكل كبير على الواردات النفطية، والمرفق النفطي من المرافق العامة الاقتصادية واهم ما يميز هذا المرفق انه تنطبق عليه قواعد القانون العام في الامور التي تتعلق بالتنظيم والادارة وممارسة امتيازات السلطة، اما من ناحية الاستغلال والامور المالية فهي تخضع لقواعد القانون الخاص كفرض الضرائب عليها كما تفرض على الافراد، اي اذ من ضمن الاملاك الخاصة للدولة (الدومين الخاص للدولة)، وبما اذ يمكن التصرف بها وبمنتجاتها بالبيع أو الايجار ومعدة لاستغلالها اقتصاديا وترفد الدولة بالإيرادات هو ما يطلق عليه مسمى (الثمن العام)^(٣٣)، إلا اذ غير مخصصة للمنفعة العامة بل ان الدولة تقوم باستثمارها كونها المالكة لها، والهدف منها تحصيل الإيرادات والذي يعود إلى خزينة الدولة العامة ، ويمكن ان نكون امام دومين خاص في الثروة النفطية عن طريق ما سنوضحه في الصورتين ادناه :

الصورة الأولى : الدومين العقاري : هو ما ارتبط بالأرض ويعود بواردات للدولة منها الاراضي والابنية والثروات الطبيعية التي بداخلها ، واهم ما فيها هو المناجم والمعادن والذي يتضمن الثروات الطبيعية وكيفية الاستفادة منها كالنفط والذهب والكبريت وغيرها، التي تعد هبة الله للبشرية لكن تحتاج إلى نفقات كبيرة لاستخراجها واستكشافها .

الصورة الثانية : الدومين التجاري والصناعي : وهو كل ما تحتويه المشاريع الصناعية أو التجارية من اعمال تقوم بها الدولة في المجالات المختلفة، منها النشاط الاقتصادي الذي يكون مماثل لنشاط الافراد أو عن طريق الاحتكار المالي لسلمة معينة، لأنها تحقق نسبة عالية من الارباح، مما يعني ايراد عالي للدولة كعمليات استخراج النفط وبيعه، من هنا جاء تكييف الايراد على انه ثمن عام والاياردات النفطية من اكثر الايرادات مردودا مالي ووفرة^(٣٤).

اذ تمثل الايرادات النفطية اهم المورد الاقتصادية للبلد، ومازال النفط يسيطر على هيكل التجارة الخارجية ومساهم اساسي في الناتج المحلي الاجمالي، اذ تشكل الايرادات النفطية عن تصدير النفط الخام اكثر من ٩٥% من اجمالي الايرادات، ان تنظيم الثروات النفطية محل خلاف كبير في الدولة العراقية (بين المركز والاقليم) ويعد من اهم المسائل الدستورية، فالإمارات العربية المتحدة هي دولة اتحادية ولكن نظمت امور ثرواتها وفق القانون والدستور اذ ان ملكية الثروة النفطية تعود للإمارة لكن اشترطت على الإمارة شرطا مهم، وهو ان تساهم في الحصول على الايرادات للاتحاد في الموازنة ونسبة تحدد بحسب الإمكانية المالية^(٣٥).

في حين حدد الدستور الحكومة الاتحادية بإدارة حقول النفط والغاز بالاشتراك مع حكومات الاقليم والمحافظات المنتجة، مع رسم السياسات الاستراتيجية اللازمة لتطوير ثروة العراق النفطية ، هذا التنظيم الدستوري لإدارة الموارد النفطية يؤشر على وجود قصور تشريعي يجب تداركه، لان ادارتها بهذا الشكل وابعاد المحافظات غير المنتجة عن الاشتراك في رسم السياسات الاستراتيجية، كان الحال بهذه المحافظات تكون تابعة للمحافظات المنتجة وما تقرر، والرأي الفقهي القائل بان الشعب العراقي لا يتمتع بالشخصية القانونية هو رأي صائب ، وان الملكية هي حق عيني لا بد ان تكون للدولة كونها الشخص القانوني بموجب المادة (٤٧) من القانون المدني العراقي^(٣٦).

ومن الملاحظات التي تؤخذ على دستور ٢٠٠٥ انه يشوبه الكثير من الغموض وعدم الدقة والمغالطات لاسيما فيما يخص الموارد النفطية فنأخذ على سبيل المثال، وهو ما يخص موضوعنا المادة (١١١) جاءت بالنص (النفط والغاز هو ملك الشعب العراقي في كل الاقاليم

(والمحافظات)، هذا ما يخص النفط والغاز والثروات التي يزخر بها وطننا أليس ملكاً للشعب؟ وكان الاجدر به وضع هذه المادة ضمن المبادئ الاساسية للدستور وليس ضمن باب السلطات العامة وعدم تخصيص فقط النفط والغاز، وورد في المادة ١١٢ من الدستور ان إدارة الموارد النفطية يتم بطريقة مشتركة بين الحكومة الاتحادية والحكومة المنتجة وهذا ما يعد تناقض واضح، وما هو مصير الحقول غير المكتشفة والمستقبلية؟ وذكرت المادة ذاتها ان تشترك ايضا برسم السياسية الاستراتيجية للثروات، والحال يتضح ان الاقليم لم يشر إلى الاشتراك في الثروات النفطية للمطلع على قانون النفط والغاز لإقليم كردستان رقم ٢٢ لسنة ٢٠٠٧، فيما يخص الحقول الحالية كما جاء في تقسيم الحقول إلى حالية وحقول مستقبلية ان عدها ملكا للإقليم وهذا ما تؤكدته المادتين (٣٠-٣١) في فقراتها الأولى ان نصت على (العائدات: عائدات حكومة الاقليم المستحقة من العمليات النفطية ومن ضمنها مبيعات النفط والغاز والريع والمكافآت والتوقيع والانتاج عن العقود النفطية المبرمة مع الشركات الاجنبية والمحلية)، اما الريع فقد عرفه القانون السابق ذكره بانه (نسبة من النفط المنتج المضمون والتي تخصص لحكومة الاقليم ضمن منطقة العقد)، و بلا اشراك لحكومة المركز ان جميع العقود التي ابرمتها هي وفق (نظام تقاسم) الانتاج الذي اعطى الأولوية والمصلحة للشركات الأجنبية على مصلحة الشعب العراقي، والمتتبع يلاحظ ان جميع التصرفات والعقود التي يبرمها الاقليم يتصرف كانه دولة مستقلة بعيدة عن الدولة الاتحادية التي وردت في متن الدستور^(٣٧).

وقد أوردت العديد من التشريعات بنصوص قانونية موضحة معنى الواردات النفطية منها قانون الادارة المالية الاتحادي اذ عرفها بانها: (إيرادات ناتجة عن مبيعات النفط الخام ومشتقاته والغاز محليا و خارجيا أو وتدخّل إلى الموازنة العامة بصورة كاملة)^(٣٨)، كما حددت المادة (٣٥) العوائد النفطية وهي :

- ١- مجموع العائدات الكلية للشركات العامة من مبيعات النفط الخام المحلية والاجنبية ومنتجات النفط الخام والغاز .
- ٢- جميع المبالغ الناشئة من عقود النفط والغاز .
- ٣- حصة الخزينة العامة من ارباح الشركات^(٣٩).

المطلب الرابع

تحصيل إيرادات الدولة من الضرائب والرسوم والقروض

لقيام بعمليات التنفيذ لابد من وجود جهة ادارية للتأكد من نشوء الحق بإيراد محدد لمصلحة الدولة هذا من جانب، اما الجانب الاخر (المحاسبي) وهو تحصيل الإيرادات والمبالغ المستحقة، فالعمليات الإدارية يباشرها المعنيون من الوزراء والمديرين، اما العمليات المحاسبية يتولاها الموظفون المحاسبون وبحسب الجداول والمبالغ المكلفين بها^(٤٠)، كما هو معلوم انه لا يجوز جباية وتحصيل اي مبلغ مالي مالم يوجد قانون كونه الرخصة القانونية لجميع الضرائب والرسوم والقروض وغيرها، ولكل دولة طرقها والياتها في تحصيلها.

أولاً : إيرادات الضرائب والرسوم

بالإشارة إلى نبذة مختصرة عن نشأت الضريبة وقوانينها فيعد العراق أول من انشأ هيئة الضرائب العامة في الوطن العربي بعد تأسيس أول دولة عراقية عام ١٩٢٠^(٤١)، وشرع أول قانون لضريبة الدخل بعد تأسيس الحكومة الوطنية عام ١٩٢٠ وعلى اساسها تم تشكيل مديرية الضريبة العامة عام ١٩٢٣، وبعدها اصدر قانون الضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٢٧، اما بقية الدول العربية فلم تعرف قوانين الضريبة وجبايتها إلا في اربعينات القرن الماضي^(٤٢)، ومن هنا يصدق القول بان العراق من اقدم الدول في وضع التشريعات والمنتبع لتاريخه يعرف معنى التاريخ التشريعي للدولة العراقية .

تساهم الضريبة في تحقيق اجمالي الإيرادات العامة عن طريق تعدد انواعها المفروضة، إلا انه ما يلاحظ على قوانين الضريبة في العراق اذ تمنح اعفاءات متعددة غير مدروسة، وان تعدد القوانين واختلافها دون دراسة ومن دون الحصول على جدوى اقتصادية ومالية منها يعمل على ضعفها، وهذا يؤدي إلى صعوبات كبيرة لاسيما على الادارة الضريبية والمكلف بجبايتها، مما يعني سهولة التهرب ضريبي^(٤٣).

ويعد ضعف الادارة وكثرة التشريعات من اهم الاسباب التي تعمل على اعاقا العمل بالنظام الضريبي، كضعف المعلومات والبيانات وتعدد القوانين التي تختص بالضرائب، مما يواجه الموظف والمكلف صعوبة في فهمها وتطبيقها، ونتيجة لذلك نلاحظ ضعف في الإيرادات الضريبية بالإضافة إلى ذلك الصياغات القانونية التي تتصف بعدم الدقة وعدم الوضوح ، وهو مؤشر سلبي في تطبيق السياسة الضريبية^(٤٤).

تعرف الضريبة على انها: (مبالغ مالية نقدية تدفع بصورة مستمرة لتمويل نفقات الدولة وتطبق وفقا للأحكام القانونية وتعليماتها) :وبين قانون الضريبة العامة العراقية كل من :

أ- ضريبة الدخل: المفروضة بموجب هذا القانون وعرف الدخل: بأنه الإيراد الصافي للمكلف الذي يحصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من هذا القانون.

ب- السنة التقديرية: مدة الاثني عشر شهرا تبدأ من اليوم الأول من كانون الثاني ومراعاة المدد القانونية .

ت- الشخص ويقصد به الشخص الطبيعي أو المعنوي .

ث- المكلف : كل شخص خاضع للضريبة .

ج- المتزوج : شخص طبيعي مرتبط بعقد الزواج الشرعي .

ح- المقيم وغير المقيم^(٤٥).

وتحمل الضرائب انواع عدة لزيادة إيرادات الدولة منها :

أولاً : الضرائب المباشرة : وهي ضرائب تفرض على المكلفين بها ولا يمكن نقل عبئها الضريبي إلى الغير ، منها ضريبة العقار وتتنوع هذه الضريبة بحسب تنوع ومنفعة العقار وتحققه الضريبة منفعتها عندما تفرض سواء اكان العقار مبني أو فضاء وضرائب على الاراضي الزراعية تفرض على مدخل الفلاح .

ثانياً : الضرائب على الإيرادات منها :

١- ضريبة على رؤوس الاموال المنقولة كالفوائد على السندات والديون والودائع والقروض وغيرها .

٢- الضريبة على الارباح التجارية والصناعية وعلى ارباح المهن غير التجارية .

٣- الضريبة على المرتبات والتي تشمل الاشخاص المقيمين وغير المقيمين ومن الشركات والهيئات الخاصة .

٤- الضريبة على الدخل وتعد ضريبة تكميلية نوعية تفرض على صافي الارباح السنوية بما فيها الاراضي الزراعية وإيرادات العقارات .

٥- الضريبة على شركات الاموال والثروات وتشمل (التركة والورث الاموال المنقولة وغير المنقولة منها) .

ثالثاً : الضرائب غير المباشرة: وتفرض على واقع التداول والانفاق كضريبة الجمارك والضريبة على المبيعات والقيمة المضافة^(٤٦)، وجميع ما ذكر هي من الإيرادات التي تقوم بدعم الدولة

لسد العجز في الموازنة وتفرضها لقاء خدمات تقدمها لسير مرافق الدولة العامة وتسير شؤونها ودعم اقتصادها.

كان الاجدر بالمشروع العراقي العمل على مواكبة التطورات الزمنية واتباع التكنولوجيا الحديثة، لاسيما فيما يخص الجباية الالكترونية وازادتها كمادة لقانون الادارة المالية الاتحادية، والتي تمت اضافتها ضمن موازنة ٢٠١٩ المادة (١٦) الفقرة (ثانيا) وقرار مجلس الوزراء المرقم ٣٧٨ لسنة ٢٠١٨ الذي تضمن مشروع الجباية والدفع الالكتروني والحكومة الإلكترونية، ثانيا : الرسوم : يعرف الرسم على انه (مبلغ مالي يدفعه الافراد إلى الدولة أو إلى مؤسسات الدولة الإدارية العامة وتتصف انها من اشخاص القانون العام تحقق منفعة مشتركة للفرد والدولة ويستحصل الرسم بالاستناد إلى القوانين)، يتضح للرسم عدة خصائص منها :

- ١- يدفع على شكل مبلغ مالي ونقدي .
- ٢- يدفع بالإجبار القانوني جراء خدمة مقدمة للفرد .
- ٣- يحقق المنفعة العامة .
- ٤- يفرض على وفق القوانين^(٤٧).

حدد الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥ صلاحيات مجلس النواب بفرض الضرائب، لأنه لا يجوز فرضه إلا بقانون، وكذا الحال للرسوم فهي ثابتة ومنظمة فقد نصت المادة (٢٨/أولاً) بالقول (لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها الا بقانون)، وأشار دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ في المادة (١١٠/ ثالثاً) منه إلى ان رسم السياسات المالية والجمركية يعد من اختصاص السلطات الاتحادية، والعراق كبقية الدول الذي يحتوي على عدد من القوانين المنظمة للرسوم والضرائب منها قانون الرسوم العدلية رقم (١١٤) لسنة ١٩٨١ وتعديله بقانون رقم (١١) لسنة ٢٠١٥، اذ جاء في نص المادة (١/ ثانيا / ثالثاً) لتبسيط اجراءات استيفاء الرسوم ولتوحيد رسوم الدعاوى والمعاملات والمكلف بها هو شخص يعين وفق القانون، في موازنة ٢٠٢٣ حدد المشروع العراقي في المادة (١٠) بتقييد كافة الإيرادات المتحصلة عن تطبيق احكام المادة (١) من رسوم المركبات رقم (٤٠) لسنة ٢٠١٥ إيرادا نهائي لحساب الخزينة العامة الاتحادية للدولة ولوزير المالية اضافة ما يقابلها من تخصيصات مالية للجهات ذات العلاقة لسنة ٢٠٢٣ ويتم التمويل وفق القانون^(٤٨)، وبما ان للرسوم القيمة التشريعية ذاتها للضرائب يثار تساؤل عن مدى امكانية الادارة في فرض رسوم؟ وبالرجوع إلى النصوص الدستورية لا سيما نص المادة (٢٨) أولاً من دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ هو ما اكد واثبت القيمة القانونية للرسوم كما للضرائب من

ناحية التعديل والفرص والجباية والاعفاء، والمشرع العراقي استعمل مصطلح (بالقانون) وليس في (حدود القانون) كما ورد في التشريع الاماراتي، والفرق كبير بين المصطلحين وكان النص واضح وصريح في التشريع العراقي، كون الدستور العراقي اكد على ان فرض الضرائب والرسوم لا يكون إلا بقانون، و اذا جاء نص تشريعي واعطى صلاحية وحق للسلطة الإدارية في فرض الضرائب والرسوم هنا نكون امام مخالفة للنصوص الدستورية، بسبب ان الدستور أوجب الالتزام (بالقانون) وليس في (حدود القانون)، وفي تفسير للمادة (١٢٢/ خامسا) فان المحكمة الاتحادية العليا وجدت ان قانون التعديل الأول لقانون المحافظات غير المرتبطة بإقليم رقم (٢١) لسنة ٢٠٠٨، اكد ان مجلس المحافظة جهة تشريعية و رقابية، وله حق اصدار التشريعات المحلية لإدارة امورها على وفق نظام اللامركزية الإدارية واشترطت في ذلك ان لا يتعارض مع الدستور والقوانين الاتحادية، وعلى سبيل المثال تجاوز محافظ الديوانية لصلاحيته وفرض رسوم على معاملات التسجيل العقاري وهو قرار لا يستند إلى قانون^(٤٩)، كون ان رسوم التسجيل العقاري مثبتة في قانون الرسوم العدلية^(٥٠) وبالرجوع إلى القوانين اعلاه نجدها خالفة الدستور اذ فوضت السلطة التنفيذية صلاحية الاعفاء و فرض و تعديل الضريبة، الذي حدد عناصر قانونية الضريبة بالسلطة التشريعية، ولا بد من معرفة ان الهدف من وجود النظام الضريبي هو لتمويل النفقات العامة والعمل على تحقيق العدالة الاجتماعية، وكيفية الاستفادة من الضريبة وجعلها مساهمة في تحقيق النمو والاستثمار للدولة .

ثالثاً : الإيرادات من القروض

القروض من الانواع الرئيسية للإيرادات العامة ومصدرا لتمويل غير المنتظم وتلجأ الدولة اليه لتمويل المشروعات الاقتصادية والاجتماعية، ولتنوع الإيرادات فهي وسيلة قانونية لتنفيذ الدولة سياساتها على وفق مبدأ العدالة والمساواة، وتعرف على انها: مبلغ مالي تحصل عليه الدولة عن طريق الافراد أو المصارف أو اي مؤسسة مالية، وتتعهد بإرجاعه مع جميع الفوائد وفقاً المدد القانونية التي تحدد بعد اكمال شروط القرض، عند عدم كفاية الإيرادات من الضرائب والموارد الاخرى لسد نفقات الدولة تلجأ في العادة إلى القروض لذلك يتم اللجوء اليها في الحالات الاستثنائية^(٥١).

واكد قانون الادارة المالية الاتحادية على الخطة المالية فيما يخص القروض المحلية والخارجية قصيرة الاجل، و ضمانات الصادرة من الحكومة الاتحادية والاقليم والمحافظات واي تغيير قد

يحدث، إذ اعطى صلاحية لوزير المالية بعد ابلاغ الجهات المذكورة تحديد التوقيتات للموافقة على القروض ضمن الخطة المعدة على اساس دعم الاقتصاد الكلي واعتبارات القروض^(٥٢).
نظم المشرع العرقي في المادة (٣٩) الفقرة (أولاً) من قانون الادارة المالية الاتحادية القروض وحدد صلاحيتها بوزير المالية في ابرام القروض المحلية والخارجية، وكان الافضل بالمشرع لو اعطى تلك الصلاحية لمجلس الوزراء من وزارة المالية كونها تعد من المهام المناطة بمجلس الوزراء رسم السياسة المالية، وحدد القروض بان تكون قصيرة الاجل لتجنب مشاكل قروض طويلة الاجل، ومنح البنك المركز العراقي مسالة تنظيم واصدار السندات تخويل عن وزارة المالية ومنع الوزارات والجهات المركزية الاخرى من الاقتراض فقط من صلاحية وزارة المالية لسد عجز الموازنة ضمن حدود معينة وتسحب على المكشوف من حسابها المصرفي^(٥٣).
كان على المشرع العراقي تأسيس هيئة عامة للمراقبة على كيفية تخصيص الواردات الاتحادية، وتتألف من خبراء من الحكومة الاتحادية والاقليم والمحافظات وممثلين عنها لتقوم بعدد من المهام منها :

- ١- التحقق من العدالة في توزيع المساعدات والقروض والمنح وكلا بحسب استحقاقه .
 - ٢- الاستعمال الامثل للموارد الاتحادية واقتسامها بالشكل الصحيح .
 - ٣- لضمان مبدأ العدالة والشفافية عند تخصيصها للأموال .
- ان ضمانات حماية المال العام في الدستور اكد على وجوب التزام المحافظين والاقليم بالتخصيصات المالية المحددة، إذ يرى الفقه ان الحماية القانونية يجب ان تكون شاملة للأموال العامة والخاصة للدولة، وهذا الامر يتطلب اجراء تعديل نص البند (أولاً) من المادة (٢٧) من الدستور لتحقيق الحماية القانونية^(٥٤).

الخاتمة

اولاً : النتائج

- ١- تطبيق مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية يكون واضح في تنفيذ النفقات العامة على العكس من الإيرادات بسبب الغموض وعدم المرونة عند تنفيذها ولكنه في الوقت ذاته يمنع اساءة استعمال السلطة ويضمن مراعاة الاختصاص وحسن التنفيذ .
- ٢- يتمتع عقد النفقة بالسريان وعدم البطلان لأنه دائن إلى الدولة والدولة بمركز المدين وهو ما عده القانون الاداري حقا مكتسبا للدائن في مواجهة المدين الدولة ، فهو عقد صحيح منتج لآثاره قانونية .

٣- تتشابه الدول المقارنة في الامر الصرف والرقابة فوزارة المالية هي الجهة المختصة في الرقابة والتنفيذ في عمليات الصرف وكذا الحال لعمليات التنفيذ الإدارية .

٤- الضعف وعدم الاهتمام بالضريبة والتهرب الضريبي مما ينعكس بشكل سلبي في تعزيز ودعم واردات الدولة، الزام مؤسسات الدولة بعدم فرض رسوم الا بقانون فان المادة (١٢٣) من الدستور بينت ان التفويض اداري ومن السلطات الحكومية حصرا ولا تفويض للوزارات والمؤسسات غير المرتبطة بوزارة .

٥- تطبيق الحوكمة الضريبية مما يعزز ثقة المكلفين بالدولة ويسهل للدولة التحصيل الضريبي وهو ما يقلل من التلاعب بالقوانين والانظمة وعدم التحايل عليها ، ويحقق التزام اجباري للمكلفين ويحقق الشفافية.

ثانيا :التوصيات

١- ندعو إلى اجراء اصلاح اقتصادي مالي ووضع سياسة مالية مدروسة لقروض الدولة ، وصياغة خطط تساهم في تعزيز القطاع الانتاجي وتنويع مصادر الدخل غير النفطي .

٢- وجوب تشريع قانون التفويض لكي تزول اسباب الغموض والقصور في فهم فرض الرسوم لبيان صلاحيات وسلطات الجهات التي لها الحق في فرضها وهو حق للسلطة التشريعية على وفق المبدأ الدستوري(قانونية الضرائب والرسوم).

٣- نرى ضرورة تطبيق نظام الحوكمة الإلكترونية للضريبة لما له من اثر ايجابي في زيادة واردات الدولة ، وادخال التقنيات الحديثة في الانظمة الضريبية وتعزيز الالتزام بالقوانين .

٤- ندعو إلى تعديل الموازنة العامة في تقديراتها بعد انتهاء السنة المالية الأولى لان ذلك سيعمل على التلكؤ في عمليات تنفيذ الموازنة العامة بسبب التعديلات على التخصيصات المالية، وصعوبة تنفيذها بسبب صعوبة تقدير حجم الإيرادات والنفقات من سعر الصرف واسعار النفط وغيرها .

٥- نوصي المشرع بفرض عقوبات على كل من يتجاوز الاعتماد المالي المخصص له في الموازنة العامة من قبل وحدات الانفاق، والعمل على ان يكون هناك تخطيط دقيق وان تكون عملية التقدير متوازنة نسبيا .

٦- العمل على تخفيض النفقات عن طريق ترشيد النفقات والحصول على الانتاج باقل الكلف الممكنة، والزام وحدات الانفاق بعدم تجاوز الاعتمادات المالية .

- ٧- نأمل بإجراء تعديل على النص الدستوري للمادة (١١١) وإضافة الثروات الأخرى ووضع هذه المادة ضمن المبادئ الأساسية للدستور وليس ضمن باب السلطات العامة، والمادة (١١٢) التي تم تأني على ذكر الحقوق المكتشفة والمستقبلية .
- ٨- ندعو المشرع إلى تعديل المادة (٣٩/أولاً) من قانون الإدارة المالية الاتحادية رقم ٦ لسنة ٢٠١٩ وجعل صلاحية إبرام القروض من قبل مجلس الوزراء كونه المعني برسم السياسة المالية العامة للدولة وهو حق دستوري لمجلس الوزراء لا لوزارة المالية.
- ٩- نقترح على المشرع تأسيس هيئة عامة للمراقبة على كيفية تخصيص وارادات الدولة وتتألف من خبراء من الحكومة الاتحادية والأقليم والمحافظات لتحقيق الحماية القانونية للمال العام، مما يتطلب اجراء تعديل على نص المادة (٢٧) البند (أولاً) من الدستور.

المصادر

- ١- احمد خلف حسين الدخيل، المالية العامة من منظور قانوني ، مطبعة جامعة تكريت ، ٢٠١٣.
- ٢- احمد جامع ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، ج ١، ط٣، دار النهضة العربية ، القاهرة ، مصر ، ١٩٧٠.
- ٣- باقي كريم شريف ، الموازنة العامة واثرها في الفساد المالي من المنظور الاسلامي (دراسة اقتصادية) ، اطروحة دكتوراه ، جامعة السليمانية ، ٢٠٢٠.
- ٤- باسل حميد شهاب ، ، تنفيذ الموازنة العامة في اطار قانون الادارة المالية الاتحادية رقم ٦ لسنة ٢٠١٩ المعدل ، مجلة كلية التراث الجامعة ، العدد التاسع والعشرون.
- ٥- بان صلاح عبد القادر ، مقومات الانفاق العام ، مجلة العلوم القانونية ، كلية القانون ، جامعة بغداد ، العدد الخاص لبحوث مؤتمر فرع القانون العام المنعقد تحت عنوان " الاصلاح الدستوري والمؤسساتي الواقع والمأمول ، ، ٢٠١٨ .
- ٦- بتول مطر عبادي الجبوري و رائد خضر عبد العزاوي، ضريبة الدخل ودورها في الإيرادات العامة في العراق دراسة تحليلية للمدة (١٩٩٠-٢٠١٦)، مجلة كلية التربية للبنات للعلوم الانسانية ، العدد ٢٥ ، السنة الثالثة عشر ، ٢٠١٩.
- ٧- بتول مطر عبادي و عباس جليل حسن ، نحو اليات وادوات جديدة لتفعيل السياسة الضريبية في العراق ، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد ١٨ ، العدد ٣ ، ٢٠١٦ .
- ٨- خالد شحادة الخطيب واحمد زهير شامية ، اسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، ط٣، ٢٠٠٧.
- ٩- خالد شحادة الخطيب واحمد زهير شامية ، اسس المالية العامة ، ط٤، دار وائل للنشر ، ٢٠١٢ .
- ١٠- رباب ابراهيم خليل وبنان صلاح عبد القادر ، اثر الخصخصة على الإيرادات العامة لموازنة الدولة دراسة مقارنة في القانونين العراقي والفرنسي ، مجلة العلوم القانونية ، كلية القانون - جامعة بغداد ، العدد الخاص بالتدريسيين وطلبة الدراسات العليا(١٠) ، ٢٠٢٠.
- ١١- رائد ناجي احمد ، المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، ط٣، بغداد ، ٢٠١٨ .
- ١٢- رانيا محمود عمارة ، المالية الإيرادات العامة ، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع ، ط١، ٢٠١٥.

- ١٣- زاد عبدالرحمن الهيتي ومجيد عبداللطيف الخشابى ، المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٤ .
- ١٤- زيدان محمد فياض الخطار، الإيرادات والنفقات في الموازنة العامة للدولة، المجلة العربية للنشر العلمي ، الإصدار الخامس، العدد خمسون، ٢٠٢٢ .
- ١٥- سكوتي خالد، دور الأمر بالصرف في مراقبة الميزانية ، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية ، المجلد العاشر ، العدد الثاني ، ٢٠١٧ .
- ١٦- صلاح الدين حمدي ، المالية العامة، ط ١، منشورات زين الحقوقية ، بيروت ، لبنان، ٢٠١٥ .
- ١٧- عادل فليح العلي ، المالية العامة والتشريع المالي ، بلا طبعة ، دار الجامعة للطباعة والنشر، ٢٠٠٢ .
- ١٨- علي وليد صالح الدليمي وبن صلاح عبدالقادر، مخالفات الموظف المالي في اعماله القانونية ، عدد خاص لبحوث التدريسيين مع طلبة الدراسات العليا، الجزء الرابع، المجلد ٣٦، كانون الأول، ٢٠٢١ .
- ١٩- علي عبد الرسول لفته ، الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم في دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ دراسة مقارنة ، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط ، ٢٠٢١ .
- ٢٠- عزت عبد الحميد البرعي، مبادئ الاقتصاد المالي (المالية العامة) ، الولاء للطبع والتوزيع ، مصر ، ٢٠٠٥ .
- ٢١- علي هادي حميدي الشكراوي واسماعيل صعصاع البديري وعلاء عبدالحسين كريم العنزي، التنظيم القانوني للمركزية المالية في الدولة الفيدرالية (دراسة مقارنة)، مجلة المحقق الحلبي، كلية القانون جامعة بابل ، مجلد ٥ ، العدد ٢ ، ٢٠١٣ .
- ٢٢- عصام حاتم حسين ، الرقابة على الإيرادات العامة توزيعا وانفاقا في التشريع المالي العراقي ، اطروحة دكتوراه ، جامعة بغداد ، كلية القانون ، ٢٠١٦ .
- ٢٣- علي هادي حميدي الشكراوي واسماعيل صعصاع البديري وعلاء عبدالحسين كريم العنزي ، التنظيم القانوني للمركزية المالية في الدولة الفيدرالية (دراسة مقارنة) ، مجلة المحقق الحلبي ، كلية القانون جامعة بابل ، مجلد ٥ ، العدد ٢ ، ٢٠١٣ .
- ٢٤- علي يوسف الشكري و احمد عبد جابر الكفيشي ، التنظيم القانوني للإيرادات العامة في الدولة الفدرالية العراقية ، مجلة جامعة الكوفة ، المجلد ١، العدد ٤٤ .

- ٢٥- عذراء كاطع حنون، الاجازة التشريعية لقانون الموازنة العامة العراقي، رسالة ماجستير، كلية القانون ، ٢٠٠٨ .
- ٢٦- غسان فاروق غندور، الإيرادات الضريبية في سورية ومساهمتها في إيرادات الموازنة العامة للدولة ، رسالة ماجستير ، جامعة دمشق ، ٢٠٠٩ .
- ٢٧- قيس حسن عواد البدراني و زينب منذر جاسم الوائلي ، التكييف القانوني لإيرادات النفط ، مجلة جامعة تكريت للحقوق ، السنة ٢ ، العدد ٢ ، الجزء ١ .
- ٢٨- لحسن دردوري ، سياسة الميزانية في علاج عجز الموازنة العامة للدولة دراسة مقارنة الجزائر تونس ، جامعة محمد خيضر ، اطروحة دكتوراه ، ٢٠١٤ .
- ٢٩- لحسن دردوري ، سياسة الميزانية في علاج عجز الموازنة العامة للدولة دراسة مقارنة الجزائر تونس ، جامعة محمد خيضر ، اطروحة دكتوراه ، ٢٠١٤ .
- ٣٠- محمد خالد المهاني ، محاضرات في المالية العامة ، المعهد الوطني للإدارة العامة (الدورة التحضيرية) ، ٢٠١٣ .
- ٣١- محمود حسين الوادي وزكريا احمد عزام ، مبادئ المالية العامة ، ط ١ ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان، ٢٠٠٧ .
- ٣٢- محمد الصغير بعلي ويسرى ابو علاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٣ .
- ٣٣- مجدي شهاب ، اصول الاقتصاد العام ، دار الجامعة الجديدة ، مصر ٢٠١١ .
- ٣٤- ناز غفور عمر، دور ضريبة المهن الحرة في تمويل الموازنة العامة / النفقات التشغيلية دراسة تطبيقية في دائرتي الضريبة الدخل في محافظة السليمانية ، رسالة ماجستير ، جامعة السليمانية ، ٢٠٢٢ .

الهوامش

- ١- عذراء كاطع حنون، الاجازة التشريعية لقانون الموازنة العامة العراقي، رسالة ماجستير، كلية القانون، ٢٠٠٨، ص ٧٩.
- ٢- رائد ناجي احمد، المالية العامة والتشريع المالي في العراق، ط٣، بغداد، ٢٠١٨، ص ١٥٠.
- ٣- باقي كريم شريف، الموازنة العامة واثرها في الفساد المالي من المنظور الاسلامي (دراسة اقتصادية)، اطروحة دكتوراه، جامعة السليمانية، ٢٠٢٠، ص ١٠٨-١٠٩.
- ٤- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي، بلا طبعة، دار الجامعة للطباعة والنشر، ٢٠٠٢، ص ٦٢٢.
- ٥- باقي كريم شريف: مصدر سابق، ص ١٠٩.
- ٦- قانون الادارة المالية الاتحادي رقم (٦) لسنة ٢٠١٩ المعدل اذ بين وحدات الانفاق والمقصود بها في الفصل الاول من المادة (١/ الفقرة ١٥): (الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة للحكومة الاتحادية والجهات الادارية التابعة للحكومة الاتحادية والمحلية والجهات التي تخصص لها اموال ضمن الموازنة العامة الاتحادية المخولة صلاحية صرفها وجباية الإيرادات المكلفة بتحصيلها وفقا للقانون).
- ٧- علي وليد صالح الدليمي وبنان صلاح عبدالقادر، مخالفات الموظف المالي في اعماله القانونية، عدد خاص لبحوث التدريسيين مع طلبة الدراسات العليا، الجزء الرابع، المجلد ٣٦، كانون الأول، ٢٠٢١، ص ٣٦٨.
- ٨- بان صلاح عبد القادر، مقومات الانفاق العام، مجلة العلوم القانونية، كلية القانون، جامعة بغداد، العدد الخاص لبحوث مؤتمر فرع القانون العام المنعقد تحت عنوان " الاصلاح الدستوري والمؤسساتي الواقع والمأمول"، ٢٠١٨، ص ٣٤٠.
- ٩- ينظر المادة (٦)، الفقرة (ثالثا)، من قانون الادارة المالية الاتحادية المعدل رقم ٦ لسنة ٢٠١٩.

- ١٠ - احمد خلف حسين الدخيل، المالية العامة من منظور قانوني ، مطبعة جامعة تكريت ، ٢٠١٣، ص٣١٧- ٢١٨.
- ١١ - سكوتي خالد، دور الامر بالصرف في مراقبة الميزانية ، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية ، المجلد العاشر ، العدد الثاني ، ٢٠١٧، ص٥٠٩.
- ١٢ - ينظر قانون الادارة المالية الاتحادية رقم (٦) لسنة ٢٠١٩.
- ١٣ - ينظر المادة (٣١) الفقرة (ثالثا) ، من قانون الادارة المالية الاتحادية رقم (٦) لسنة ٢٠١٩.
- ١٤ - علي وليد صالح الدليمي وبن صلاح عبدالقادر، مصدر سابق، ص٣٧١- ٢٧٣.
- ١٥ - ينظر المادة (١٩ / اولا) من الفصل الرابع، تنفيذ الموازنة ، قانون الادارة المالية العامة الاتحادية رقم ٦ لسنة ٢٠١٩.
- ١٦ - ينظر الفصل الرابع ، تنفيذ الموازنة ، المادة (١٤ / ثالثا) من قانون الادارة المالية الاتحادية المعدل رقم ٦ لسنة ٢٠١٩ المعدل .
- ١٧ - احمد جامع ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، ج ١، ط٣، دار النهضة العربية ، القاهرة ، مصر ، ١٩٧٠، ص٢٨٣.
- ١٨ - غسان فاروق غندور، الإيرادات الضريبية في سورية ومساهماتها في إيرادات الموازنة العامة للدولة ، رسالة ماجستير ، جامعة دمشق ، ٢٠٠٩، ص٩.
- ١٩ - محمد خالد المهاني ، محاضرات في المالية العامة ، المعهد الوطني للإدارة العامة (الدورة التحضيرية) ، ٢٠١٣ ، ص٤٢.
- ٢٠ - رباب ابراهيم خليل وبن صلاح عبد القادر ، اثر الخصخصة على الإيرادات العامة لموازنة الدولة دراسة مقارنة في القانونين العراقي والفرنسي ، مجلة العلوم القانونية ، كلية القانون - جامعة بغداد ، العدد الخاص بالتدريسيين وطلبة الدراسات العليا(١٠) ، ٢٠٢٠، ص١٠٥.

٢١ - منيس اسعد عبد الملك ، اقتصاديات المالية العامة ، ط٢، دار المعارف ، ١٩٦٦ ، ص٢١٩.

٢٢ - رانيا محمود عمارة ، المالية الايرادات العامة ، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع ، ط١، ٢٠١٥، ص٣١.

٢٣ - مجدي شهاب ، اصول الاقتصاد العام ، دار الجامعة الجديدة ، مصر ٢٠١١، ص٢٥٥.

٢٤ - محمود حسين الوادي وزكريا احمد عزام ، مبادئ المالية العامة ، ط١ ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان، ٢٠٠٧، ص٥٢.

٢٥ - زيدان محمد فياض الخطار، الايرادات والنفقات في الموازنة العامة للدولة، المجلة العربية للنشر العلمي ، الاصدار الخامس، العدد خمسون، ٢٠٢٢، ص ٥٥٩.

٢٦ - لحسن دردوري ، سياسة الميزانية في علاج عجز الموازنة العامة للدولة دراسة مقارنة الجزائر تونس ، جامعة محمد خيضر ، اطروحة دكتوراه ، ٢٠١٤، ص٦١.

٢٧ - محمد الصغير بعلي ويسرى ابو علاء ، المالية العامة ، دار العلوم للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٣، ص٥٤.

٢٨ - زاد عبدالرحمن الهيتي ومجيد عبداللطيف الخشابى ، المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٤، ص ٨٥.

٢٩ - لحسن دردوري ، سياسة الميزانية في علاج عجز الموازنة العامة للدولة دراسة مقارنة الجزائر تونس ، جامعة محمد خيضر ، اطروحة دكتوراه ، ٢٠١٤، ص ٦٣.

٣٠ - خالد شحادة الخطيب واحمد زهير شامية ، اسس المالية العامة ، ط٤، دار وائل للنشر ، ٢٠١٢ ، ص١٣٦.

٣١ - لحسن دردوري ، مصدر سابق ، ص ٦٤.

٣٢ - خالد شحادة الخطيب واحمد زهير شامية ، اسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، ط٣، ٢٠٠٧، ص١٤٣.

- ٣٣ - خالد شحادة الخطيب واحمد زهير شامية، المصدر السابق ، ص ٢٣١.
- ٣٤ - قيس حسن عواد البدراني و زينب منذر جاسم الوائلي ، التكيف القانوني لإيرادات النفط ، مجلة جامعة تكريت للحقوق ، السنة ٢ ، العدد ٢ ، الجزء ١ ، ٢٠١٧ ص ٢٠٠-٢٠١.
- ٣٥ - عصام حاتم حسين ، الرقابة على الإيرادات العامة توزيعا وانفاقا في التشريع المالي العراقي ، اطروحة دكتوراه ، جامعة بغداد ، كلية القانون ، ٢٠١٦ ، ص ٢١-٢٢.
- ٣٦ - علي هادي حميدي الشكراوي واسماعيل صعصاع البديري وعلاء عبدالحسين كريم العنزي ، التنظيم القانوني للمركزية المالية في الدولة الفيدرالية (دراسة مقارنة) ، مجلة المحقق الحلي ، كلية القانون جامعة بابل ، مجلد ٥ ، العدد ٢ ، ٢٠١٣ ، ص ٢١٥.
- ٣٧ - علي يوسف الشكري و احمد عبد جابر الكفيشي ، التنظيم القانوني للإيرادات العامة في الدولة الفدرالية العراقية ، مجلة جامعة الكوفة ، المجلد ١ ، العدد ٤٤ ، ص ١٠.
- ٣٨ - المادة الاولى ، الفقرة (١٧) ، من قانون الادارة المالية الاتحادية رقم ٦ لسنة ٢٠١٩ المعدل .
- ٣٩ - للمزيد ينظر قانون الادارة المالية الاتحادية رقم ٦ لسنة ٢٠١٩ المعدل .
- ٤٠ - باسل حميد شهاب ، ، تنفيذ الموازنة العامة في اطار قانون الادارة المالية الاتحادية رقم ٦ لسنة ٢٠١٩ المعدل ، مجلة كلية التراث الجامعة ، العدد التاسع والعشرون ، ص ٧٦.
- ٤١ - علي عبد الرسول لفته ، الشرعية الدستورية للضرائب والرسوم في دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ دراسة مقارنة ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الاوسط ، ٢٠٢١ ، ص ١١-١٢ .
- ٤٢ - ناز غفور عمر ، دور ضريبة المهن الحرة في تمويل الموازنة العامة / النفقات التشغيلية دراسة تطبيقية في دائرتي الضريبة الدخل في محافظة السليمانية ، رسالة ماجستير ، جامعة السليمانية ، ٢٠٢٢ ص ١٦.
- ٤٣ - بتول مطر عبادي الجبوري و رائد خضر عبد العزاوي، ضريبة الدخل ودورها في الإيرادات العامة في العراق دراسة تحليلية للمدة (١٩٩٠-٢٠١٦)، مجلة كلية التربية للبنات للعلوم الانسانية ، العدد ٢٥ ، السنة الثالثة عشر ، ٢٠١٩ ، ص ١٠٣-١٠٤.

- ٤٤ - بتول مطر عبادي و عباس جليل حسن ، نحو اليات وادوات جديدة لتفعيل السياسة الضريبية في العراق ، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد ١٨ ، العدد ٣ ، ٢٠١٦ ، ص ١٤١ .
- ٤٥ - للمزيد ينظر الفصل الاول / المادة الاولى ، من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته .
- ٤٦ - ناز غفور عمر ، دور ضريبة المهن الحرة في تمويل الموازنة العامة (النفقات التشغيلية دراسة تطبيقية في دائرتي الضريبة الدخل في محافظة السليمانية) ، رسالة ماجستير ، جامعة السليمانية ، ٢٠٢٢ ، ص ٢٧-٢٨ .
- ٤٧ - صلاح الدين حمدي ، المالية العامة، ط ١ ، منشورات زين الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، ٢٠١٥ ، ص ١١٤ .
- ٤٨ - الفصل الثالث، الاحكام العامة، من قانون الموازنة العامة الاتحادية رقم (١٣) لسنة ٢٠٢٣ للسنوات المالية (٢٠٢٣-٢٠٢٤-٢٠٢٥)، المنشورة في جريدة الوقائع العراقية بالعدد ٤٧٢٦ في ٢٦/٦/٢٠٢٣، ص ١٣ .
- ٤٩ - عصام حاتم حسين ، مصدر سابق ، ص ٢٩ .
- ٥٠ - للمزيد ينظر الباب الثالث رسوم اجهزة العدل الاخرى (الفصل الاول / رسوم التنفيذ ، الفصل الثاني / رسوم كاتب العدل ، الفصل الثالث ، رسوم التسجيل العقاري)، من قانون تعديل الرسوم العدلية رقم (١١) لسنة ٢٠١٥ .
- ٥١ - عزت عبد الحميد البرعي، مبادئ الاقتصاد المالي (المالية العامة) ، الولاء للطبع والتوزيع ، مصر ، ٢٠٠٥ ، ص ٤٦٥ .
- ٥٢ - المادة (٨ / و) ، من قانون الادارة المالية الاتحادية رقم ٦ لسنة ٢٠١٩ المعدل .
- ٥٣ - للمزيد ينظر قانون الادارة المالية الاتحادية رقم ٦ لسنة ٢٠١٥ المعدل .

عمليات تنفيذ نفقات الموازنة العامة الادارية والمحاسبية وتحصيل الإيرادات في العراق

مجلة كلية التربية الأساسية للعلوم التربوية والإنسانية
مجلة علمية محكمة تصدر عن كلية التربية الأساسية – جامعة بابل

^{٥٤} - علي هادي حميدي الشكراوي واسماعيل صعصاع البديري وعلاء عبدالحسين كريم العنزي،
التنظيم القانوني للامركزية المالية في الدولة الفيدرالية (دراسة مقارنة)، مجلة المحقق الحلبي،
كلية القانون جامعة بابل، مجلد ٥، العدد ٢، ٢٠١٣، ص ٢١٦.