



Taxes and their role in enhancing the revenues of the state budget

Analytical study for the period (2003 - 2016)

الضرائب ودورها في تعزيز إيرادات الموازنة العامة للدولة دراسة تحليلية للفترة من سنة (2003 - 2016)

*م.م. أنور عباس ناصر

Abstract Taxation in the modern era has assumed an important position as it is considered one of the most important revenues that the state can receive to meet its need for expenditure. The importance of taxes is not only one of the most important public revenues of the state, but because of tax, economic, legal, social and political problems. The tax policy is one of the most important tools of economic policy and the most profound in the impact of the research dealt with the role of taxes in financing the public budget in Iraq, the economy of Iraq is a rent economy with a large reliance on oil has reached the researcher to a set of conclusions from The most important of which is the value of the coefficient of difference cv to the existence of a very large dispersion in the values of tax revenues compared to other variables and this is the result of government interest in the input of taxes after the decline witnessed by the prices of oil markets and also recommended the researcher a set of recommendations, most important work to increase government interest in the issue of taxes and being an important resource Of state resources to support public budget revenues and thus provide different services to community members.

مستخلص:- أحتلت الضرائب في العصر الحديث مكانة مهمة كونها تعد واحدة من اهم الايرادات التي يمكن ان تحصل عليها الدولة لسد حاجتها من النفقات ، ولاتاتي اهمية الضرائب كونها من اهم الايرادات العامة للدولة فحسب ، وانما لما تثيره الدراسات الضريبية من مشاكل اقتصادية وقانونية واجتماعية وسياسية تذكر حيث ان السياسة الضريبية تعد من اهم ادوات السياسة الاقتصادية واكثرها عمقا في التأثير ، لذا يتناول البحث التطرق الى دور الضرائب في تمويل الموازنة العامة في العراق كون اقتصاد العراق اقتصاد ريعي ذو اعتماد كبير على النفط وقد توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات من اهمها اشارت قيمة معامل الاختلاف CV الى وجود تشتت كبيراً جداً في قيم الايرادات الضريبية مقارنة بالمتغيرات الاخرى وهذا ناتج من الاهتمام الحكومي بمدخلات الضرائب بعد الهبوط الذي شهدته اسعار النفط في الاسواق العالمية وتوصل البحث الى جملة من التوصيات اهمها العمل على زيادة الاهتمام الحكومي بمسألة الضرائب وكونها مورداً مهماً من موارد الدولة لدعم ايرادات الموازنة العامة وبالتالي تقديم الخدمات المختلفة لافراد المجتمع .

المقدمة: عد الضرائب من الركائز الأساسية التي تعتمد عليها الدولة في المساهمة ببناء المجتمع، إذ تحتل مركز الصدارة لمختلف الدول لتمويل الخزينة العامة للدولة، وفي العراق لم تجد الضرائب موقعها ضمن المرتكزات الرئيسية كمورد مهم يرفد خزينة الدولة وكذلك لم تحتل الضرائب مكانة مهمة لدى نفسية ابناء البلد ، لقناعتهم بأن ما يدفع من ضريبة لا يصب في الصالح العام، ولا يجد ما يقابله لتمويل الدولة نتيجة سوء التطبيق من قبل البعض للتشريعات الضريبية ، فضلا عن ضعف الوعي الوطني بالخدمات ، مما أدى إلى ضعف الاهتمام بهذا الرافد المالي المهم والحيوي من كلا الطرفين الدولة والمواطن ، فالمتحصلات الضريبية تشكل جزءاً مهماً من الإيرادات العامة للدولة، عن طريق تنفيذ السياسات المالية لدعم الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية بالشكل الذي يجعل من النظام المالي القوة المحركة للنشاط الاقتصادي

منهجية البحث

1 - **مشكلة البحث:** يعد فرض الضريبة وجبايتها عملاً من اعمال السلطة العامة ، كما تعد مظهراً من مظاهر الدولة ، خصوصاً بعد الزيادة الكبيرة في احتياجات الدول ونفقاتها والتي ما تزال في تضاعف مستمر مع تطورات الحياة مما دفع الدول الى فرض الضرائب معتبرة اياها واجبا وطنياً تضامنياً يقوم الافراد بدفعها مشاركة منهم في تحمل الاعباء العامة ، ولكن على الرغم من هذه الاهمية نجد ان الحصيلة التمويلية للضرائب في العراق هي ضعيفة وليس لها اهمية في الموازنة حتى بعد انخفاض اسعار النفط في الاسواق العالمية .

2- **اهمية البحث** : تشكل الضرائب اهمية كبيرة في رقد موازنة الدول بالمورد المالي الذي يساهم في تعزيز قدرة هذه الموازنة في مواجهة الابعاء المالية التي تكون ملزمة بأداها اتجاه افراد المجتمع انطلاقا من مسؤولية الدولة في التدخل في الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لمواطنيها .

3- **هدف البحث** : انطلاقا من اهمية دور الضرائب في وقتنا الحاضر كونها مصدر مهم للدولة لاستغني عنه مع وجود المصدر الرئيس للايرادات العامة في الدولة الا وهو النفط لذا يتناول البحث بيان اهمية اعتماد الموازنة العامة في العراق على هذا المورد في تمويل ايرادات الدولة المختلفة حتى لو كان ذلك بنسبة قليلة ومقارنة مع الايراد الرئيس النفط حيث تشكل مجموع الايرادات الضريبية المتنوعة في العراق ايرادا لا يستهان به للدولة .

4 - **فرضية البحث** : ينطلق البحث من فرضية مفادها ان الحصيلة التمويلية للضرائب يمكن ان تكون موردا مهما من الموارد التي يمكنها من تنويع موارد الدخل ولها دور ايجابي في تمويل الموازنة العامة .

5 - **هيكلية البحث** : لقد أرتأى الباحث من التحقق من فرضية البحث وتحقيقه هدفه فقد تم تقسيمه الى عدة مباحث فضلا عن الاستنتاجات والتوصيات . فالمقدمة قد خصصت لمنهجية البحث متناولا فيها مشكلة البحث واهميته وهدفه الجوهرى وفرضيته . أما المبحث الاول فقد كان أطارا نظريا للضرائب حيث خصص المطلب الاول منه الى المفهوم العام للضرائب وخصائص الضريبة كمطلب ثاني ، في حين تناول المطلب الثالث الاساس القانوني لفرض الضريبة ، اما المبحث الثاني حيث خصص المطلب الاول منه الى القواعد العامة التي تحكم فرض الضريبة و التقسيمات العامة للضرائب كمطلب ثاني . اما المبحث الثالث فقد خصص كاطار مفاهيمي للموازنة العامة فقد خصص المبحث الاول منه الى مفهوم الموازنة العامة كمطلب اول و خصائص الموازنة العامة كمطلب ثاني و مبادئ اعداد الموازنة العامة كمطلب ثالث و انواع الموازنة العامة كمطلب رابع و مكونات الموازنة العامة كمطلب خامس . اما المبحث الرابع فقد خصص لبيان دور الضرائب في تمويل الموازنة العامة في العراق حيث خصص المطلب الاول منه الى نشأة الموازنة العامة في العراق و تحليل هيكل الايرادات العامة الممولة للموازنة العامة كمطلب ثاني و الجانب العملي للبحث كمطلب ثالث . ثم بعد ذلك يتم استعراض للاستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل لها .

المبحث الاول : الاطار النظري للضرائب

المطلب الاول : المفهوم العام للضرائب

ظهرت الضريبة للوجود مع تكون المجتمعات وبروز الروح الجماعية وهي اساسا مرتبطة بأفكار مالية او سياسية حيث كان الافراد يقدمون الضرائب للحكام على انها مساهمة طوعية وليست اجبارية مقابل نفع مباشر يحصل عليه دافع الضريبة، بمعنى انها كانت مقابل خدمة وثمر لمنفعة وكنائها عقد بين طرفين هما دافع الضريبة والحاكم الذي تؤول اليه الضريبة ، ومع توسع المجتمعات وتطورها وظهرت الحكومات وتعدد الخدمات والمهام التي تؤديها الدولة للمجتمع ، برزت الحاجة الى التمويل فظهرت الاراء التي ترفض مبدأ التعاقد بين الافراد المكلفين بدفع الضريبة والحاكم واصبحت الضريبة إلزامية (الكرعوي ، 2010: 20) ، يمكن ان تعرف الضريبة بانها اقتطاع يدفعه الافراد جبرا للدولة دون مقابل ويصفه نهائية وفقا لمقدرة الافراد التكاليفية وذلك لتحقيق اهداف مالية واقتصادية واجتماعية (كاظم ، 2013: 14) ، او هي فريضة الزامية تحدها الدولة ويلزم المكلف بادائها بلا مقابل تمكينا للدولة من القيام بتحقيق اهداف المجتمع (بركات واخرون ، 1986: 183)، وتعرف بانها استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الافراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الاعباء العامة (الخطيب وشاميه ، 2012: 145) ، وكذلك تعرف بانها فريضة مالية نقدية تتأديها الدولة جبرا من الافراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الاهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية (العلي ، 2003: 91).

المطلب الثاني : خصائص الضريبة

اولاً: الضريبة فريضة مالية : في العصر الحديث اصبحت الضريبة تدفع في صورة نقود تماشياً مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل ، لان جميع المعاملات باتت تقوم على استخدام النقود سواء القطاعات العامة او الخاصة وبما ان النفقات العامة تتم بصورة نقدية فأن الايرادات العامة بما فيها الضرائب لا بد ان تجبى بالنقود كذلك (الكرعوي ، 2010: 23) ، الاصل في الضريبة انها مبلغ من النقود اي انها اقتطاع نقدي وهذا هو الحال في العصر الحديث فأن تم استيلاء الدولة على مال غير نقدي خرج الامر من نطاق الضريبة واصبح مصادرة بالنسبة للمنقولات وهو امر لا يتم الا في حالات استثنائية كالمدافع الوطني لتمويل نفقات الحرب كما لا يعد تقديم الخدمات الاجبارية كالسخرة او الخدمة العسكرية ضريبة (العلي ، 2003: 92) .

ثانياً : الضريبة اجبارية غير عقابية : ان الضريبة فريضة اجبارية وهذا يفسر ان المكلف ليس حراً في دفع الضريبة بل هو مجبر على دفعها للدولة ، وبذلك فانها تختلف عن المنحة او المساعدة لكونها اختيارية للدولة فعندما يحاول الفرد الامتناع عن دفع الضريبة فانه يقع تحت طائلة عقاب الدولة في سبيل تحصيل الضريبة المفروضة عليه (نور والشريف ، 2002: 13) . حيث اصبحت في العصر

الحديث تتميز بعنصر الإلزام والاجبار اي انها أصبحت فريضة
إلزامية تتولى السلطات العامة بتحديد اسعارها والعناصر الخاضعة لها دون ان يكون للمكلف دخل في
ذلك ويلاحظ ان عنصر الإلزام يميز الضرائب عن القروض التي تكون اختيارية (عبد الحميد
،2005:241) .

ثالثاً: الضريبة فريضة بدون مقابل : من خصائص الضريبة انها تدفع بدون مقابل او ان دافعها
لايؤديها لغرض الحصول على فائدة خاصة وعليه حيث يدفع الفرد الضريبة كعضوا في جماعة تربطه
بها روابط عديدة ويجب عليه تحمل نفقاتها العامة والتي تكون لازمة لاستمرارية وانتظام الحياة الجماعية
بها لذلك يجب على المكلف الا يطلب من الدولة نفعاً خاصاً مقابل دفعه للضريبة التي يلتزم بها لتغطية
نفقات الدولة عندما تقدم الخدمة العامة التي قد لايستفيد منها دافع الضريبة (العلي ،2003:123) .
وبناء عليه فإن الالتزام بالضريبة يعتمد على مدى قدرة الشخص على المساهمة في تغطية تكاليف
الاعباء العامة وليس على مدى تمتعه بالخدمات العامة ، فالفقراء يستفيدون من الخدمات العامة التي
تقدمها الدولة في مجال الصحة والتعليم وما شابه ذلك على الرغم من انهم لايدفعون من الضرائب شيئاً
او يدفعون مبالغ بسيطة تتناسب وقدرتهم على الدفع بينما تفرض الضريبة على الاغنياء باسعار
تصاعدية او مرتفعة على الرغم من عدم افادتهم بشكل كبير من الخدمات التي تقدمها الدولة كالصحة
والتعليم مثلاً (أحمد ،2012:75) .

رابعاً : الضريبة تدفع بصفة نهائية : ويقصد بهذه الخصيصة ان الفرد الذي يلتزم بدفع الضريبة انما
يدفعها للدولة بصفة نهائية فلا تلتزم الدولة برد قيمتها اليه بعد ذلك ، وفي هذا تختلف الضريبة عن
القروض العام الذي تلتزم الدولة برده الى المكنتبين في سنداتهم ويدفع فوائد عن المبالغ المكتتب بها في
اغلب الاحيان (حشيش ،2006:153) .

المطلب الثالث : الاساس القانوني لفرض الضريبة : ان الاساس القانوني للضريبة كان مثار جدل بين
نظريات كثيرة انتشرت في القرن التاسع عشر منها من قال ان فرض الضريبة يستند الى العلاقة
التعاقدية بين الدولة والفرد ومنهم من اعتبر فرض الضريبة واجبا وطنياً (نظرية التضامن) حيث
سنتاول هاتين النظريتين (الخطيب وشامية ،2012:156) .

1-نظرية العقد الاجتماعي : ان مؤسس هذه النظرية جان جاك روسو ومفادها ان البشر عندما بدعوا
حياة الجماعة تعاقدوا على ان يضحي كل فرد عن قسم من حرياته الطبيعية الى هيئة حاكمة ترعى

شؤون الجماعة اخذ سلطاتها من هذا العقد المشترك الا ان الكتاب مختلفون في تكييف طبيعة العقد المالي فطرحوا التطورات الاتية :

أ- عقد ايجار اعمال ، حيث تقدم الدولة خدماتها ويقوم الافراد بدفع ايجارها .

ب- انها عقد بيع ، حيث تمثل ثمن أي يشتري به الفرد حماية له (الزبيدي ، 1996:48) .

ج- عقد تأمين ، حيث يقوم المكلف بتقديم قسط في حالة تأمين الجزء الباقي (ناشد ، 2003:122) .

2-نظرية التضامن الاجتماعي : اما الاساس القانوني الذي تستند اليه الدولة في فرض وجباية الضرائب في وقتنا الحاضر ، فإن الفكر الحديث يتجه الى نظرية التضامن الاجتماعي والى تأسيس حق الدولة في ذلك على مفهوم التضامن الاجتماعي حيث تصبح الدولة ضرورة اقتصادية واجتماعية وسياسية ، وان الافراد فيها متحدون بعضهم مع البعض الاخر ، ولكي تقوم الدولة بمهامها كإشباع الحاجات العامة وتحقيق الامن والعدالة لكافة ابناء المجتمع بلا استثناء وبغض النظر عن مدى مساهمتهم الفردية في تحمل الابعاء العامة فإنه يجب على المواطنين في الدولة التضامن معها في مواجهة اعباء التكاليف العامة كل بحسب طاقته ومقدرته (حشيش ، 2003:156) .

ان هذه النظرية تقرر قاعدة اساسية من قواعد العدالة الضريبية هي تتناسب حجم الضرائب المدفوعة من قبل المكلفين مع مقدرتهم التكليفية وليس بمقدار استفادتهم من الخدمات العامة (الجنابي ، 2007:140) .

المبحث الثاني : قواعد الضريبة وتقسيماتها العامة

المطلب الاول : القواعد العامة التي تحكم فرض الضريبة

نظراً لما قد يحصل من تعارض في المصالح بين الدول والافراد او بعبارة اوضح بين مصلحة الخزينة ومصلحة المكلف كان لا بد من قواعد اساسية عامة يجب اتباعها او اعتمادها عند فرض الضريبة هذه القواعد او ما تسمى بقانون الضريبة هي التي تقاس بها سلامة الضريبة في التوفيق بين الحصيلة والعدالة وكالاتي (العلي ، 2003:95) .

1-قاعدة العدالة : تعني هذه القاعدة انه يجب توزيع عبء الضريبة توزيعاً عادلاً بين المواطنين ، ولتحقيق ذلك يجب على المشرع الضريبي ان يراعي المقدرة التكليفية لكل فرد مع ضرورة اعفاء اصحاب

الدخول المنخفضة من اداء الضريبة لحد الكفاف والاعباء العائلية بما يتناسب ومستوى المعيشة في المجتمع (البطريق ،1984:51) .

وكان كتاب المالية العامة التقليديون يرون في الضرائب النسبية التي تفرض على الافراد بالتناسب مع مدخولاتهم في كنف حماية الدولة هي التي تحقق هذه القاعدة ، ولكن الفكر المالي الحديث يرى في الضرائب النسبية لا تحقق العدالة ، بل ان الذي يحقق العدالة الصحيحة هي الضرائب التصاعدية لانها المعيار الاكبر عدالة في تقدير القدرة على الدفع اي المقدرة التكليفية لكل مواطن في تحمل الاعباء العامة وذلك لانها تزداد مع زيادة الدخل المتحققة لهم (حلوكي واخرون ،1985:111) .

2-قاعدة اليقين : يقصد بقاعدة اليقين هو علم المكلف علماً قاطعاً بالوقت الذي يدفع فيه الضريبة وكيفية الدفع ومقدار المبلغ الذي يجب دفعه حيث تكون الضريبة واضحة لا تثير التباساً او اجتهاداً بحيث تكون مفهومة لعامة الناس (ال علي ،2002:177) .

حيث ان الضريبة التي لا يعرف المكلف مقدارها وزمان جبايتها ومكان دفعها معرفة تامة تعد ضريبة تعسفية حيث تؤدي الى سوء الاستعمال والى ارهاق المكلفين ، كما تتطلب هذه القاعدة استقرار التشريع الضريبي وابعاده عن التعديلات المستمرة التي تجعل المكلف الضريبي عاجز عن تتبع هذه التعديلات (قدي ،2011:40) .

3-قاعدة الملائمة : يجب على الضريبة ان تجبى في اكثر الاوقات ملائمة للمكلف وبالكيفية الاكثر تيسيراً له ويعتبر الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله اكثر الاوقات ملائمة لدفع الضريبة كأن تجبى ضريبة الرواتب والاجور من المكلفين في اوقات استلام اجورهم وتجبى ضريبة الارباح الصناعية والتجارية في نهاية الدورة المالية وعند تحقيق الربح وتجبى ضريبة ريع العقارات من المكلفين بعد دفع بدلات الايجار (الخطيب وشامية ،2012:159) . وان تكون اجراءات الجباية والتحصيل مناسبة لظروف المكلف اذ يجب الا يكون دفع الضريبة عليه ثقيلاً بشكل يجعله عاجزاً عن الدفع او يدفعه الى التهرب منها (خلف ،2008:180) .

4-قاعدة الاقتصاد : تقضي هذه القاعدة بأن تكون نفقات جباية الضرائب في حدها الادنى أي يجب الا توجد حالة للإسراف والتبذير لهذه النفقات واختيار اساليب واجراءات تتطلب اقل التكاليف (طاقة والعزاوي ،2007:40) وتتصل هذه القاعدة مباشرة بدائرة الضريبة اذ ينبغي ان تكون نفقات هذه الدائرة

اقل من الايرادات التي تحصل عليها حيث اذا لم تتحقق هذه الحالة اصبح وجود الضريبة غير اقتصادي (الكعبي ،2008:9) .

المطلب الثاني : التقسيمات العامة للضرائب :

ان الضرائب الموجودة في اي بلد هي ضرائب تفرض على الاموال وهناك ضرائب تفرض على الاشخاص وان الانظمة الضريبية تقوم على الجمع بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة بمعنى اعتماد هذه الانظمة على نظام الضرائب المتعددة وليس نظام الضريبة الواحدة والضرائب المباشرة في اي بلد منها مفروضة على الدخل وهي ضريبة الدخل وضريبة العقار وهناك ضريبة واحدة مفروضة على رأس المال هي ضريبة العرصات (اسماعيل ،2002 : 85) .ويتعرض الشخص لدفع بعض الضرائب عند الانفاق على اقتناء السلع والخدمات المذكورة ويدفعها بطريق غير مباشرة كجزء من ثمن السلع او الخدمات المقنتاة ، ويطلق على هذا النوع من الضرائب ضرائب الاستهلاك وتعرض عناصر المال المتداول الى بعض الضرائب غير المباشرة التي تفرض على المعاملات وتداول الاموال بين الاشخاص ويطلق على هذا النوع من الضرائب ضرائب التداول (العبيدي ،2012:30) .وسيتم تناولها بشيء من الايجاز وكالاتي :

أ-الضرائب المباشرة : تحتل الضرائب المباشرة في أي بلد ومنها العراق اهمية كبيرة لكونها تستهدف شريحة واسعة من الاموال والاشخاص عند الخضوع للضريبة (البدراني ،2010:234). والضرائب المباشرة في العراق نوعين ويمكن ان نتعرف على هذه الانواع كالتالي :

الفرع الاول / الضرائب على الدخل :

لايوجد اتفاق يذكر بين رواد المالية على تحديد مفهوم موحد للدخل فمنهم من يضيق من تعريف الدخل ليعرفه حسب مصدره ومنهم من يوسع من تعريف الدخل ليحمله شاملا لكل زيادة في المقدرة المالية للمكلف (يونس ،2004:136). ان تحديد مفهوم الدخل مسألة مهمة في الدراسات الضريبية حتى لاتشمل الضريبة بعض الاموال التي لاتعد من قبيل الدخل بالإضافة الى منع تهرب بعض الانواع من الدخول التي تنطوي تحت هذا النوع من الدخل ويمكن التمييز بين نوعيين من هذه الضرائب هما الضريبة على مجموع الدخل والضريبة النوعية على الدخل (دراز وابو الفتوح ،2005:59) .

الفرع الثاني / الضرائب على رأس المال : يقصد برأس المال قيمة ما يمتلكه الفرد في لحظة زمنية من عقارات او اموال منقولة ، حيث انها الضريبة التي تفرض على رأس المال نفسه وليس على الدخل

الناجم منه (طاقة والعزوي ،2010:23). وتنقسم الضرائب على رأس المال الى ضرائب العرصات وضرائب التركات (الجنابي ،2009:278).

ب- **الضرائب غير المباشرة:** وهي الضرائب التي تفرض على السلع والخدمات اما عند انتاجها او بيعها او تداولها او استهلاكها او عند استيرادها او تصديرها وتتزايد اهمية الضرائب غير المباشرة في البلدان النامية بسبب الخصائص التي تتصف بها اقتصاديات هذه البلدان اضافة الى اتساع مساهمتها التمويلية قياساً بالضرائب المباشرة ويتكون هيكل الضرائب غير المباشرة في دول العالم ومنها العراق من نوعين وهما (أحمد ،2012:190) .

الفرع الاول : الضرائب السلعية : وتسمى ايضاً ضرائب الاستهلاك او الضرائب المحلية على السلع والخدمات وتفرض هذه الضرائب بمناسبة حدوث واقعة الاستهلاك او الانفاق والفرق بينهما وبين ضريبة الدخل فان الثانية تفرض على الفرد عند حصوله على الدخل اما الاولى فتفرض عند استخدام الدخل والوضع الحالي للضرائب السلعية في العراق هما الضرائب الكمركية وضرائب الانتاج (المكوس) وضرائب المبيعات (النقاش ،1997:160) .

الفرع الثاني : الضرائب على التداول والتصرفات : تفرض هذه الضريبة عندما يتم انتقال حقوق ثروات الافراد وتداولها بينهم وغيرها من التصرفات القانونية التي تكون الاموال محلاً لها وقد عرفت بأنها الوسيلة التي تمكن المشرع القانوني من الوصول الى الاموال التي تكون محلاً لتصرفات مختلف الافراد وتكون امثلة هذه الضرائب هي رسوم التسجيل العقاري والرسوم القضائية ورسوم نقل الملكية (القيسي ،2008:140) .

المبحث الثالث :الاطار المفاهيمي للموازنة العامة

تعتبر فكرة الموازنة العامة للدولة فكرة حديثة نسبياً فلم تكن الموازنة العامة في الماضي كما هي عليه الان ، فقد مرت بمراحل تطور متعددة كانت المرحلة الاولى عندما طالب افراد المجتمع الدولة بعدم فرض الضرائب الا بموافقتهم او ممثليهم ، ولما سلمت السلطة الحاكمة بهذا المبدأ طلب ممثلوا الشعب ان يراقبوا انفاق حصيلة الضرائب ويناقشوا الاسباب التي تدعو الى فرض الضرائب ثم انتقل الشعب وممثلوه الى تأكيد حقهم في مناقشة الايرادات والنفقات كافة ووجه استخدامها ومن ثم جاهدوا في سبيل ان يكون تقرير جباية الايرادات والانفاق بشكل دوري فكانت الموازنة العامة .

المطلب الاول : مفهوم الموازنة العامة

من المتفق عليه بين كتاب المالية العامة ان الموازنة هي عمل سياسي يعبر عن فلسفة الدولة السياسية والاقتصادية وحيث ان مفهوم الدولة وفلسفتها قد تطور مع مرور الزمن من دور الدولة التقليدية (الحارسة) الى الدولة المتدخلة ثم الى الدولة الاشتراكية فأن ذلك التطور كان لابد ان يؤثر في الموازنة فيجعلها تجاري في مفهومها واهدافها مقتضيات التطور في فلسفة الدولة ووظائفها (العلي، 2003:505) . لقد عرفت الحضارة المصرية اول شكل من اشكال الموازنة قبل غيرها من الحضارات حيث ان مفهوم اعداد موازنة تتضمن نفقات وايرادات الدولة عن الفترة المقبلة ارتبطت بنشوء الدولة ذاتها منذ اقدم العصور فحين كان المجتمع يعيش حياة قبلية لم تكن هناك حاجة لموازنة عامة الا بعد ان انتظمت المجتمعات في دول ترأسها حكومات (الشبخلي، 1990:5) . هذا يعني ان الحضارات القديمة انذاك كانت تعرف نوعاً من التنظيم للنفقات والايرادات ولكن مبدأ الموازنة كوسيلة للتوازن بين الايرادات والنفقات العامة وكاداه رقابية لتنفيذ هذين الجانبين من الموازنة لم يتبين ويظهر للعيان الا منذ زمن حديث نسبياً (المعارك وشقيق، 2003:2) .

اما ما يخص تعريف الموازنة العامة فهي خطة او برنامج عمل للحكومة تترجم فيها سياساتها الاقتصادية والاجتماعية الى اهداف سنوية رقمية وليست مجرد برنامج عمل خاص بوزارة المالية بين الكفاءة في ادارة الاموال وحسن استعمالها (الجميلي، 2012:203) . كذلك عرفها قانون المحاسبة الفرنسي لسنة 1926 (الموازنة هي وثيقة تنبؤا واقرار الايرادات والنفقات السنوية للدولة او الانواع الخدمات التي تخضع هي الاخرى للقواعد والتنظيمات القانونية نفسها (اللوزي ومراد، 1997:14) . وتعرف الموازنة ايضاً بأنها خطة مالية سنوية تعرض على السلطة التشريعية لقرارها وتحتوي على تقديرات لنفقات وايرادات الدولة لسنة مقبلة لاجل تحقيق اهداف اقتصادية واجتماعية (العبيدي، 2011:186) . اما في العراق فقد عرفها قانون اصول المحاسبات رقم (28) لسنة 1940 المعدل بأنها (الجداول المتضمنة تخمين الواردات والمصروفات لسنة مالية واحدة تعين في قانون الموازنة) (العلي، 2003:505).

المطلب الثاني : خصائص الموازنة العامة

يمكن تلخيص اهم خصائص الموازنة العامة للدولة وكالاتي (هلاي، 2002:60) .

1-ان موازنة الدولة تقدير مفصل لايرادات الدولة ونفقاتها .

2-الموازنة العامة معتمدة من قبل السلطة التشريعية .

3-تعبر الموازنة العامة للدولة عن سنة مالية مقبلة .

4-انها تعبير مالي عن اهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية .

5-الموازنة وسيلة للتنسيق بين أنشطة الدولة المختلفة واداة للرقابة المالية العامة على هذه الأنشطة .

المطلب الثالث : مبادئ اعداد الموازنة العامة :

على الرغم من اختلاف وجهات النظر في تعريف الموازنة الا انها جميعا تتفق على قواعد او مبادئ معينة يجب ان تتوفر في كل موازنة وهي :

1-مبدأ سنوية الموازنة :يقصد بسنوية الموازنة اعداد التقديرات المتعلقة بالايادات والنفقات خلال سنة مالية واحدة بعد حصول موافقة السلطة التشريعية وتقوم بإعداد جميع ما يصرف خلال السنة من نفقات تخص السنة بغض النظر عن الهدف من الانفاق او النتائج المترتبة عليها ، واي انفاق لا يتم صرفه خلال السنة المالية المعينة لا يمكن صرفه في غير السنة التي خصصت له (هاشم ،2013:25).

2-مبدأ وحدة الموازنة : يعني مبدأ وحدة الموازنة ان ترد نفقات الدولة وایاداتها ضمن صك واحد او وثيقة واحدة تعرض على السلطة التشريعية لقرارها ، فلا تنظم الدولة سوى موازنة واحدة تتضمن مختلف اوجه النفقات والایادات مهما اختلفت مصادرها ومهما تعددت المؤسسات والهيئات العامة التي يقتضيها تنظيم الدولة الاداري (الخطيب وشامية ،2012:278) .

3-قاعدة الشمول (شمولية الموازنة) : يمكن القول ان قاعدة الشمول تستلزم ادراج الايرادات والنفقات العامة جميعها مهما قل شأنها وبدون اجراء مقاصة بينهما ولهذا يطلق البعض على هذه القاعدة قاعدة عمومية الموازنة العامة وقد جاءت قاعدة الشمول لتعالج اوضاعاً معينة في الواقع العملي ، حيث تستلزم تحقيق الايرادات في الكثير من المصالح العامة ، مثل الضرائب والرسوم والاثمان العامة ان تتحمل هذه المصالح في سبيل تحقيق ذلك نفقات عامة يتطلبها عمل الجباية ، كنفقات جباية الضرائب من اجور ومرتببات للمحصلين (عبد الحميد ،2005:90) .

4-قاعدة الشفافية : الموازنة يجب ان تنشر ويتم تبليغ جميع جهات الدولة المختلفة مثل مجلس النواب والوحدات الرئيسية والفرعية وافراد الشعب بجميع تفاصيل الموازنة ويختلف اسلوب النشر ومستوى تفضيل المعلومات وطبيعة نشر البيانات من دولة لاخرى (حماد والبحر ،1990:85) .

5-قاعدة عدم التخصيص : يقصد بهذه القاعدة عدم جواز تخصيص ايراد معين لتغطية نفقة معينة ويعني ان الايرادات التي يتم تحصيلها من قبل الدولة تستخدم للانفاق على برامج وانشطة الدولة المختلفة دون تخصيص ايراد معين بذاته لمواجهه انفاق معين بذاته او لجهات معينة (باش ، 2008:50) .

6-قاعدة توازن الموازنة : ويقصد بهذه القاعدة ان تحدث حالة التوازن بين موارد الدولة واستخداماتها (نفقاتها) من خلال تجهيز طرق تدبير هذه الموارد اللازمة لمقابلة النفقات ، وبمعنى اخر ان يتساوى مجموع النفقات الكلية للموازنة مع مجموع الايرادات (الموارد) الكلية المقابلة لتغطية هذه النفقات اذ لا يزيد جانب النفقات عن جانب الايرادات وتحقيق عجز والعكس صحيح على الرغم انه في وقتنا الحاضر فإن معظم موازنات دول العالم لا يوجد فيها توازن بين كلا جانبيها (شكري ، 1990:65) .

المطلب الرابع: انواع الموازنة العامة

لقد تطورت فكرة اعداد الموازنة العامة للدولة وفقاً للاتجاهات التي تخدمها الموازنة والاعراض التي تسعى اليها وكالاتي :

أ-موازنة البنود (الموازنة التقليدية) :تمثل موازنة البنود التي تقوم على اساس التقسيم الاداري (حسب الوزارات) والتقسيم النوعي (حسب الفصول) الصورة الاولى التي ظهرت فيها الموازنة وتتميز هذه الموازنة بفرض الرقابة على صحة الاموال العامة بحيث يتسنى معرفة حدود الانفاق العام واتجاهاته مما يمكن معه تحديد المسؤولية تحديداً واضحاً عند حدوث اي انحراف او اهمال او تقصير وترجع هذه الميزة الى التطور التاريخي للموازنة العامة اذ انها نشأت اساساً باعتبارها موازنة رقابة على الاموال العامة واستمرت بصفتها الرقابية لمدة طويلة بحيث اصبح الهدف من اعدادها احكام الرقابة على النفقات العامة (الاسعد ، 2007:17) .

ب-موازنة البرامج والاداء : ساعد على ظهور هذه الموازنة الكساد العالمي الكبير في عام 1929 وتغير في الهيكل الاقتصادي والاجتماعي حيث تبنت الفلسفة الكينزية التي تقضي بتدخل الدولة في ترشيد واستخدام الموارد الاقتصادية وتخصيصها على مختلف مجالات الانتاج بالإضافة الى تقدم العلوم الادارية والسلوكية الخاصة باتخاذ القرارات المختلفة (هاشم ، 2013:14) . وقد عرفت موازنة البرامج والاداء من مكتب الموازنة في الولايات المتحدة الاميركية بانها الموازنة التي تبين الاغراض والاهداف

التي تطلب لها الاعتمادات المالية وبيان تكاليف البرامج المقترحة ليتم تحقيق الاهداف وكل ما انجز من الاعمال المدرجة تحت ككل برنامج (البغدادي، 1998:42) .

ج- **نظام التخطيط، البرمجة والموازنة** : لقد عدت الوظيفة الاساسية لهذا النظام هي توجيه اهتمام مستخدمي القرارات الى امكانية اختيار البدائل المختلفة وتحديد احتياجاتها ولولوياتها المختلفة وذلك من خلال تحليل النفع الذي ينتج عن كل من البدائل المختلفة بالقياس الى الموارد العامة المتاحة وكذلك من خلال دراسات الجدوى والتحليل المالي والكمي وغيرها من مختلف الدراسات الاقتصادية (شكري، 1990:190) .

د- **موازنة الاساس الصفري** : تعد الموازنة الصفرية من المجالات الحديثة لتطوير اساليب اعداد الموازنات وهي تعتبر كرد فعل لمواجهة او تجاوز السلبيات التي تعترض تنفيذ الموازنة الخاصة بالدولة حيث بتعبير اخر تمثل موازنة الاساس الصفري تخصيص للموارد بحسب النتائج المتوقعة تأخذ اتجاه عكسي للموازنة التقليدية فبدلاً من تحديد اجمالي التكاليف المقدرة للمرحلة القادمة ثم توزيعها على مختلف الاستخدامات فنبداً بمراجعة وتقويم البرامج المختلفة وقبولها على اساس كفاءتها وفعاليتها ثم يتم اعداد الموازنة بالنهاية كنتيجة لتقويم ومراجعة البرامج للوحدات الادارية المختلفة (نيازي، 1994:26) .

المطلب الخامس : مكونات الموازنة العامة ، تتكون الموازنة العامة من نوعين وكالاتي :

1- **النفقات العامة** :تتكون الموازنة العامة من بند النفقات العامة التي تقوم بإنفاقها على مختلف الانشطة وتختلف أساليب تقدير النفقات العامة للدولة باختلاف نوع تلك النفقات فبالنسبة الى نفقات العاملين (الرواتب والاجور وما في حكمها من المخصصات) فيجري تقديرها بصورة محددة وعادة ما تكلف لجنة اعداد تقديرات نفقات العاملين بواسطة استمارات خاصة يسجل فيها اسماء العاملين في كل وحدة حكومية ومقدار ما يتقاضونه من رواتب واجور ومخصصات وعلاوات متنوعة ويشمل ذلك ايضا العلاوات للسنة القادمة والدرجات الوظيفية المخصصة الشاغرة للوحدة والمتوقع اشغالها في السنة القادمة (اسماعيل ، 2010 : 153) .

2- **الايرادات العامة** : سيتم تناولها في المطلب الثاني من المبحث الرابع من البحث .

المبحث الرابع

سيتم التركيز في هذا المبحث على نشأة الموازنة العامة في العراق وتحليل هيكل الإيرادات العامة وكذلك تناول الإيرادات النفطية والضريبية الفعلية وتحليلهما احصائيا .

المطلب الاول : نشأة الموازنة العامة في العراق

ان اول موازنة عامة للدولة تم اعدادها في العراق تعود الى عام 1921 تاريخ بداية الدولة العراقية وكانت معدة بعملة الروبية (وهي عمله ادخلها الاحتلال البريطاني للعراق في الحرب العالمية الاولى) وقد الغيت هذه العملة بعد صدور قانون العملة العراقية رقم (70) لعام 1932 (هاشم ، 2013:36) .

صدر بعد ذلك القانون الاساس للعراق سنة 1925 الدستور الذي نص في بابه السادس على الامور المالية والقواعد المنظمة للموازنة العامة ووجوب مصادقتها من قبل البرلمان وكيفية مراقبتها وبقيت الموازنة العراقية على تلك الحال حتى صدور قانون اصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940 (المعدل) الذي حل محل قانون اصول المحاسبات العثماني ونظام السلطة المالية (الزهاوي ، 2008:18) وقد اجريت تعديلات عدة على هذا القانون خلال السنوات اللاحقة ادت الى تطويرها ومواكبة للمستجدات بلغت ثلاثة تعديلات لغاية عام 1959 هي :

-التعديل الاول بالقانون رقم (13) لسنة 1942 .

-التعديل الثاني بالقانون رقم (2) لسنة 1954 .

-التعديل الثالث بالقانون رقم (90) لسنة 1959 .

وبقي هذا القانون هو القانون الوحيد الذي يعتمد عليه في تنظيم الموازنة العامة في العراق حتى صدر قانون الموازنة العامة الموحد رقم (107) لسنة 1985 (الملغي) الذي جاء بأسس ومبادئ جديدة ادى الى تطوير الموازنة وتصنيف مراحل اعدادها واعتمادها وتنفيذها وقد قسم هذا القانون الموازنة العامة الى الموازنة الجارية والموازنة الاستثمارية (هاشم ، 2013: 36) .

حيث تتضمن الموازنة الجارية في العراق الإيرادات والنفقات الجارية لمختلف الوحدات الحكومية الخدمية ذات الصفة المتكررة اي تلك النفقات التي تخصص للقيام باداء المهام المكلفة بها والتي تؤدي الى استمرارية عمل الاجهزة الحكومية في القيام باعمالها على اكمل وجه ولتقديم النفع لافراد المجتمع (السعبري وفريح ، 1992:34) . اما ما يخص الموازنة الاستثمارية فتضمنت ما يتم تخصيصه من مبالغ

لتنفيذ المشاريع الاستثمارية طويلة الاجل كالطرق والجسور ومختلف المشاريع الخدمية وهي مجموعة من الخطط المالية لتحليل وتقسيم فرص استثمار المشاريع الاستراتيجية لتحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية على مختلف مستويات الوحدة ومحددة بمدة زمنية طويلة الاجل وتستخدم كوسيلة رقابة على التنفيذ (جاسم ، 2010: 20)

المطلب الثاني :تحليل هيكل الإيرادات العامة الممولة للموازنة العامة : تمثل البند الثاني من بنود الموازنة العامة ويمكن القول بعدم وجود نص قانوني يلزم محضر الموازنة العامة في العراق بطريقة معينة ولكن على الأقل التقيد بالقواعد العامة المعروفة في العالم وما تقتضيه الظروف المختلفة وتبين التعليمات المالية التي تصدرها وزارة المالية في كل عام القواعد التي يجب الاسترشاد بها من قبل دوائر الدولة عند اعداد موازنتها وهي انه يجب ان تبنى تخمينات الإيرادات على اساس ما تحقق منها من خلال السنتين المالييتين الأخيرتين وفي ضوء ما يتوقع من زيادتها او انخفاضها في السنة المقبلة المراد تحضير موازنتها مع تبيان اسباب النقص او الزيادة (العلي ، 2003 : 540) .

وتتعدد انواع الإيرادات العامة تبعا لاهداف الدولة التي تبغي تحقيقها لافراد المجتمع وكذلك حسب نوع هذا الهدف والخدمة المتوخاة وسنقوم بذكرها وبصورة مختصرة وكالتالي :

أ- **إيرادات الدولة من املاكها (الدومين) :** تمتلك الدولة عادة نيابة عن شعوبها مصادر معينة للثروات لسد نفقاتها والاستخدامات الاخرى وتقسّم املاك الدولة بوصفها شخصا معنويا الى نوعين من الاملاك : الاملاك العامة او الدومين العام وتمثل بالطرق العامة والجسور والسدود والموانئ والكهرباء وكل شيء مخصص للاستخدام العام ولا يقصد منه تحقيق الربح ، اما النوع الاخر فهو الدومين الخاص : وهي الاملاك المعدة للاستغلال الاقتصادي بهدف تحقيق الربح وتنفرع الى الدومين الزراعي والعقاري والدومين التجاري والصناعي (طاقة والعزاوي ، 2010: 77) .

ب- **الضرائب :** تم تناول موضوع الضرائب وإيراداتها بالتفصيل في المبحث الثاني من البحث .

ج- **إيرادات الدولة من الرسوم :** ظهر مفهوم الرسوم مع ظهور الدولة وتطور مفهومها ومع ازدياد الاعباء العامة قامت الحكومات بفرض تكاليف الزامية على الاشخاص وعلى الاموال وذلك عن طريق فرض رسوم يدفعها الافراد مقابل منفعة خاصة يتم الاستفادة منها كرسوم الطرق والجسور ورسوم دخول الاسواق ، ومع ازدياد النفقات العامة وتطور الدولة زادت الاعباء الملقاة على عاتقها ، عجزت إيرادات

الضرائب عن سد النفقات العامة فقامت السلطات العامة بالبحث عن موارد مالية اخرى مثل الرسوم (الخطيب وشامية ، 2012:229) .

د- **القروض العامة** : ان القرض كمورد من موارد الدولة يختلف عن الضريبة ، فالضريبة مساهمة اجبارية في تغطية نفقات الدولة ، بينما يقوم القرض اساسا على الاختيار ، اذ انه مبني على اساس تعاقد بين الشخص المعنوي المقترض من جهة وبين المقرضين من جهة اخرى ، وكقاعدة عامة للمقرض حرية الاكتساب او رفض ذلك ، كذلك نجد ان الضريبة لا تخصص حصيلتها لوجه معين من اوجه الانفاق بل تتمزج الايرادات المستمدة بواسطة مختلف الضرائب لتكون مبلغا واحدا يخصص للانفاق العام اما القرض فالاصل فيه تخصيص حصيلته لغرض معين يحدده القانون الذي يجيزه (بركات واخرون ، 1986:251) .

هـ- **الاصدار النقدي الجديد** : تلجأ الدولة في الوقت الحاضر الى تمويل نفقاتها العامة والاستثمارية منها خاصة الى الاصدار النقدي الجديد او ما يطلق عليه التمويل بالتضخم ويتم ذلك عن طريق زيادة وسائل الدفع بالاصدار النقدي الجديد او عن طريق التوسع في الائتمان المصرفي ، هذا الاسلوب في التمويل لا تلجأ اليه الدول الا عندما تعجز ايراداتها العامة الاعتيادية كالضرائب والرسوم والقروض عن تغطية نفقاتها العامة وعلى ذلك فأن الاصدار النقدي الجديد يتلائم وفكرة وجود العجز المنظم في الميزانية العامة (العلي ، 2003:158) .

المطلب الثالث : الجانب العملي للبحث سيتم في هذا المطلب التركيز على نوعين من الايرادات العامة المهمة في العراق الا وهما ايرادات النفط وايرادات الضرائب وتحليلهما احصائيا وكما موضح :

جدول (1) الايرادات العامة للموازنة وايرادات النفط الفعلية والايرادات الضريبية الفعلية

السنة	الايرادات العامة الفعلية	الايرادات النفطية الفعلية	الايرادات الضريبية الفعلية
2003	21460000000	15728000000	17874000
2004	32982000000	32593000000	65575000
2005	40502000000	39449000000	79951000
2006	49055000000	46873000000	95928000
2007	54599000000	51949000000	106548000
2008	80641000000	76297000000	156938000
2009	55243000000	50190000000	105433000

133772000	63594000000	70178000000	2010
20705000	103061000000	103989000000	2011
231143000	111326000000	119817000000	2012
3795776000	110678000000	113767000000	2013
4263681000	97072000000	105386000000	2014
7385339000	56260000000	66470000000	2015
3850000000	44267000000	48506000000	2016

المصدر 1: وزارة المالية ، دائرة الموازنة .

2: وزارة التخطيط والتعاون الانمائي ، الجهاز المركزي للإحصاء وتكنولوجيا المعلومات ، مديرية الحسابات القومية .

الإحصاءات العامة

أوجد الباحث بعض الإحصاءات العامة وهي الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف إضافة إلى أدنى وأعلى قيمة وكما موضحة في الجدول التالي:

جدول (2)

بعض الإحصاءات العامة لمتغيرات البحث

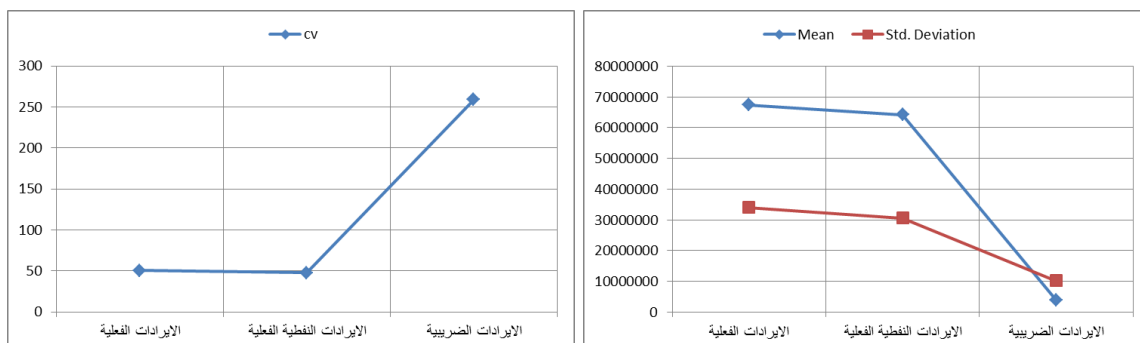
Descriptive Statistics						
معامل الاختلاف CV	Std. Deviation الانحراف المعياري	Mean الوسط الحسابي	Maximum أعلى قيمة	Minimum أدنى قيمة	N حجم العينة	
50	34007235.482	67377214.29	119817000	2146000	14	الإيرادات الفعلية
48	30617495.583	64238357.14	111326000	15728000	14	الإيرادات النفطية الفعلية
259	10199356.495	3938929.14	38500000	17874	14	الإيرادات الضريبية

المصدر : احتسبت الإحصاءات من قبل الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول (1)

إن قيمة معامل الاختلاف CV وهي عبارة عن نسبة الانحراف المعياري إلى الوسط الحسابي تبين أن هناك تشتتاً كبيراً جداً في قيم الإيرادات الضريبية مقارنة بالمتغيرات الأخرى وهذا ناتج من الاهتمام الحكومي بمدخلات الضرائب بعد الهبوط الذي شهدته أسعار أسواق النفط. والشكل البياني التالي يبين الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمتغيرات:

شكل (1)

قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لكل متغير



معاملات الارتباط بين المتغيرات المستخدمة

تم هنا ايجاد قيم الارتباطات ومعنويتها بين المتغيرات المستخدمة وكما في الجدول التالي:

جدول (3)

الارتباطات ومعنويتها بين متغيرات البحث

Correlions				
الايرادات الضريبية	الايرادات النفطية الفعلية	الايرادات الفعلية		
		1	Pearson Correlation	الايرادات الفعلية
	.990**		Sig. (2-tailed)	
	.000		N	
		14	Pearson Correlation	الايرادات النفطية الفعلية
	.990**		Sig. (2-tailed)	
	.000		N	
		14	Pearson Correlation	الايرادات الضريبية
	.990**		Sig. (2-tailed)	
	.000		N	
		14	Pearson Correlation	
	.990**		Sig. (2-tailed)	
	.000		N	

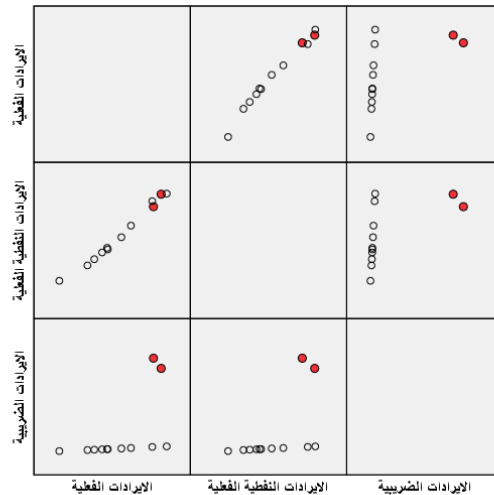
** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

المصدر : احتسبت الاحصاءات من قبل الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول (1)

يتضح ان علاقات الارتباط كانت طردية ومعنوية بين الايرادات النفطية الفعلية والايرادات الفعلية وبلغت قيمته 0.99 هذا يعني ان زيادة الايرادات النفطية الفعلية يؤدي الى زيادة الايرادات الفعلية بشكل كبير، بينما نلاحظ عدم معنوية الارتباط بين الايرادات الضريبية والايرادات الفعلية بقيمة ارتباط -0.085 وان عدم معنوية هذا الارتباط يؤدي الى عدم معنوية الاثر ايضا عندما يتم بحثه وايجاد معلماته وقد وجد الباحث ان سبب عدم المعنوية يعود الى قيم السنيتين الاخيرتين وهما سنة 2015 و 2016 اللتان ارتفعتا قيمهما من ناحية الايرادات الضريبية ولكن بالمقابل انخفضت قيم الايرادات الفعلية نتيجة انخفاض الايرادات النفطية مما ادى الى سلوك غير منتظم لبيانات العينة وبالتالي اثر ذلك على طبيعة علاقات الارتباط والاثر وكما يوضحه الشكل التالي

شكل (2)

الارتباطات ومعنويتها بين الايرادات العامة الفعلية والايرادات النفطية والضريبية



وقد اوجد الباحث قيم الارتباطات بعد استبعاد السنتين المذكورتين سابقا وكما في الجدول التالي:
جدول (4)
الارتباطات ومعنويتها بين متغيرات البحث باستبعاد 2015 و 2016

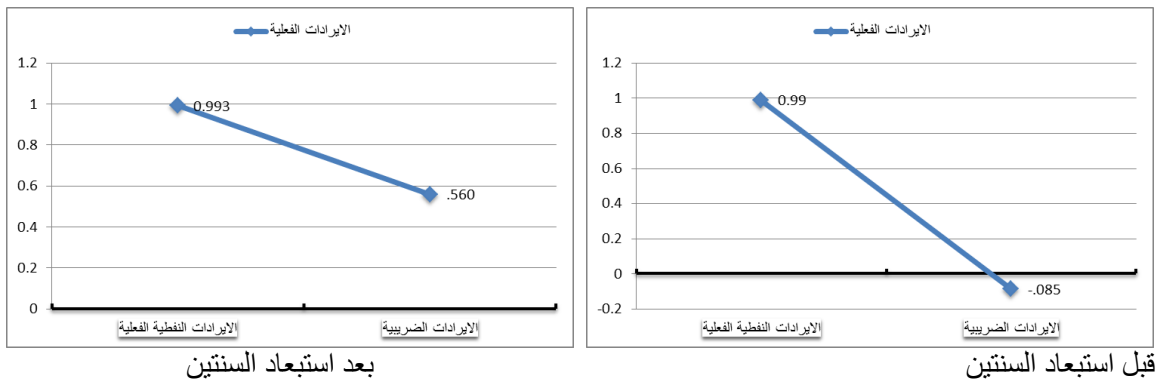
Correlations				
الايرادات الضريبية	الايرادات النفطية الفعلية	الايرادات الفعلية		
.547	.993**	1	Pearson Correlation	الايرادات الفعلية
.066	.000		Sig. (2-tailed)	
12	12	12	N	
.560	1	.993**	Pearson Correlation	الايرادات النفطية الفعلية
.058		.000	Sig. (2-tailed)	
12	12	12	N	
1	.560	.547	Pearson Correlation	الايرادات الضريبية
	.058	.066	Sig. (2-tailed)	
12	12	12	N	

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

المصدر : احتسبت الاحصاءات من قبل الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول (1)

لذلك سوف يتم الاعتماد على البيانات بعد استبعاد السنتين المذكورتين في تحليل الاثر. والشكل التالي يوضح بيانيا الارتباطات بين الایرادات النفطية الفعلية والایرادات الضريبية من جهة والایرادات الفعلية من جهة اخرى للبيانات قبل وبعد استبعاد السنتين 2015 و 2016:

شكل (3)
الارتباطات بين الایرادات النفطية الفعلية والایرادات الضريبية والایرادات الفعلية



تحليل انحدار الایرادات النفطية الفعلية والایرادات الضريبية على الایرادات الفعلية

لغرض ايجاد اثر الایرادات النفطية الفعلية والایرادات الضريبية على الایرادات الفعلية (ايرادات الموازنة العامة) تم استخدام البرنامج الاحصائي SPSS vr.20 وكالاتي.

1- تحليل انحدار (الایرادات النفطية الفعلية) على (الایرادات الفعلية)

وجد الباحث متطلبات اختبار اثر الايرادات النفطية الفعلية على الايرادات الفعلية (العامة) لغرض اختبار الفرضية الصفرية التالية:

H0: عدم وجود اثر معنوي للايرادات النفطية الفعلية على الايرادات الفعلية
مقابل الفرضية البديلة

H1: وجود اثر معنوي للايرادات النفطية الفعلية على الايرادات الفعلية

والجدول التالي يبين الاحصاءات وقيم المعلمات والاختبارات المطلوبة لنموذج الانحدار المستخدم وكما في التالي:

جدول (5)

ملخص جدول نموذج الانحدار

المتغير	معامل التحديد R ²	قيمة F المحسوبة	معنوية قيمة F Sig.	قيمة معلمة الانحدار	قيمة t المحسوبة	معنوية قيمة t Sig.	القرار	قيمة دربن-واتسون
الايرادات النفطية الفعلية	98%	664.761	0.00	0.99	25.783	0.00	معنوي تحت مستوى دلالة 10%	1.8

المصدر : احتسبت الاحصاءات من قبل الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول (1)

يتضح من النتائج ان قيمة اختبار F بلغت (664.761) وقيمة معنوية sig مساوية الى 0.00 وهذه القيمة اقل من مستوى الدلالة 10% ومنه يستنتج الباحث قبول نموذج الانحدار المستخدم بمعامل تفسير (تحديد) R² مساوية الى (0.98) ويعني ذلك ان متغير الايرادات النفطية الفعلية فسرت 98% من الاختلافات الحاصلة في الايرادات الفعلية. كذلك تشير قيمة اختبار ديربن واتسون 1.8 القريبة من 2 الى عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي في نموذج الانحدار.

وقد بلغت قيمة اثر الايرادات النفطية الفعلية المعيارية في نموذج الانحدار (0.99) وقيمة اختبار t لها بلغت (25.783) وهي قيمة معنوية تحت مستوى دلالة 10% وتدل على رفض فرضية العدم H0 وقبول الفرضية البديلة ونستنتج ان ارتفاع الايرادات النفطية الفعلية بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى ارتفاع الايرادات الفعلية بمقدار (0.99) .

وبذلك يمكن كتابة معادلة الانحدار المعيارية (استبعاد الحد الثابت) بالصيغة التالية:

$$\hat{y} = 0.99 x_1 \quad R^2 = 0.98$$

$$(t) (2.964) \quad F = 664.761$$

حيث ان

Y يمثل الايرادات الفعلية

X1 يمثل الايرادات النفطية الفعلية

2- تحليل انحدار (الايرادات الضريبية) على (الايرادات الفعلية)

وجد الباحث متطلبات اختبار اثر الايرادات الضريبية على الايرادات الفعلية (العامة) لغرض اختبار الفرضية الصفرية التالية:

H0: عدم وجود اثر معنوي للايرادات الضريبية على الايرادات الفعلية

مقابل الفرضية البديلة

H1: وجود اثر معنوي للايرادات الضريبية على الايرادات الفعلية

والجدول التالي يبين الاحصاءات وقيم المعلمات والاختبارات المطلوبة لنموذج الانحدار المستخدم وكما في التالي:

جدول (6)

ملخص جدول نموذج الانحدار

المتغير	معامل التحديد R ²	قيمة F المحسوبة	معنوية قيمة F Sig.	قيمة معلمة الانحدار	قيمة t المحسوبة	معنوية قيمة t Sig.	القرار	قيمة دربن- واتسون
الايرادات الضريبية	29%	4.269	0.066	0.55	2.066	0.066	معنوي تحت مستوى دلالة 10%	1.7

المصدر : احتسبت الاحصاءات من قبل الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول (1)

يتضح من النتائج ان قيمة اختبار F بلغت (4.269) وبقية معنوية sig مساوية الى (0.066) وهذه القيمة اقل من مستوى الدلالة 10% ومنه يستنتج الباحث قبول نموذج الانحدار المستخدم بمعامل تفسير (تحديد) R² مساوية الى (0.29) ويعني ذلك ان متغير الايرادات الضريبية فسرت 29% من الاختلافات الحاصلة في الايرادات الفعلية. كذلك تشير قيمة اختبار ديربن واتسون (1.7) القريبة من 2 الى عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي في نموذج الانحدار.

وقد بلغت قيمة اثر الايرادات الضريبية المعيارية في نموذج الانحدار 0.55 وقيمة اختبار t لها بلغت (2.066) وهي قيمة معنوية تحت مستوى دلالة 10% وتدل على رفض فرضية العدم H0 وقبول الفرضية البديلة ونستنتج ان ارتفاع الايرادات الضريبية بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى ارتفاع الايرادات الفعلية (العامة) بمقدار 0.55.

وبذلك يمكن كتابة معادلة الانحدار المعيارية (استبعاد الحد الثابت) بالصيغة التالية:

$$\hat{y} = 0.55 x_2 \quad R^2 = 0.29$$
$$(t) (2.066) \quad F = 4.269$$

حيث ان

Y يمثل الايرادات الفعلية

X2 يمثل الايرادات الضريبية

اولا : الاستنتاجات

بعد تحليل النتائج توصل الباحث الى الاستنتاجات التالية:

1. اشارت قيمة معامل الاختلاف CV الى وجود تشتت كبير جدا في قيم الايرادات الضريبية مقارنة

بالمغيرات الاخرى وهذا ناتج من الاهتمام الحكومي بمدخلات الضرائب بعد الهبوط الذي شهدته

اسعار النفط في الاسواق العالمية.

2. ان علاقات الارتباط كانت طردية ومعنوية بين الايرادات النفطية الفعلية والاييرادات العامة الفعلية وهذا ناتج من ارتفاع الايرادات النفطية .

3. عدم معنوية الارتباط بين الايرادات الضريبية والاييرادات العامة الفعلية.

4. ان سبب عدم معنوية الايرادات الضريبية يعود الى قيم السنتين الاخيرتين وهما سنة 2015 و 2016 اللتان ارتفعتا قيمهما من ناحية الايرادات الضريبية ولكن بالمقابل انخفضت قيم الايرادات العامة الفعلية نتيجة انخفاض الايرادات النفطية.

5. ظهور معنوية للارتباط بين الايرادات الضريبية والاييرادات العامة الفعلية بعد استبعاد السنتين 2015 و 2016.

6. ان ارتفاع الايرادات النفطية الفعلية بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى ارتفاع الايرادات العامة الفعلية بمقدار (0.99) .

7. ان ارتفاع الايرادات الضريبية بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى ارتفاع الايرادات العامة الفعلية بمقدار (0.55).

ثانياً: التوصيات

1. العمل على زيادة الاهتمام الحكومي بمسألة الضرائب كونها مورداً مهماً من موارد الدولة لدعم ايرادات الموازنة العامة وبالتالي تقديم الخدمات المختلفة لإفراد المجتمع .

2. ان تحفيز الافراد لدفع الضريبة لا يأتي الا من خلال نظرهم الى الدولة بدافع وطني وذاتي وبذلك يتجه الفرد الى دفع الضريبة بشرط ان يرى امامه خدمات وبنى تحتية تقدمها الدولة له .

3. العمل على زيادة مجمل الايرادات المختلفة للموازنة ودعمها مثل الايرادات المتأتية من القطاع الزراعي والصناعي وقطاع السياحة من خلال النهوض بواقع هذه القطاعات .

4. العمل على تفسير وتعديل القوانين والتشريعات الضريبية النافذة وبما يتلائم مع الوضع الاقتصادي للدولة ومدى قدرة الفرد على دفع الضريبة .

5. رفع مستوى الادارة الضريبية العاملة في العراق من الناحية المهنية بزج الموظفين بمختلف الدورات المهنية من قبل كوادر متخصصة حبذا لو كانت خارج حدود البلد لما تمتاز به تلك الدول من تطور كبير في هذا المجال ومن الناحية الالكترونية بإدخال مختلف التقنيات البرمجية لدعم نظام المعلومات الضريبية المعمول به في هذه الادارة .

6. العمل على الاهتمام المتزايد بمهمة الكبس (التفتيش المفاجئ) الذي تقوم به الادارة الضريبية لكي يتم منع حالات التهرب الضريبي الموجودة عند اكثر اصحاب الدخول في البلد .

7. العمل على منح امتيازات الى المكلفين الملتزمين بدفع الضريبة ورفع مستوى شهرتهم التجارية في السوق وبالتالي تكون حافزا لبقية المكلفين مما ينعكس تأثيره إيجابيا على زيادة الحصيلة الضريبية .

المصادر :

الكتب

- 1-بركات واخرون ،عبد الكريم صادق و يونس احمد البطريق و حامد عبد المجيد دراز ، المالية العامة ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1986.
- 2-الخطيب وشامية ، خالد شحادة واحمد زهير ، اسس المالية العامة ، دار وائل للنشر ، ط4 ، عمان ، الاردن، 2012 .
- 3-العلي ، عادل فليح ، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، ط1 ، عمان ، الاردن، 2003 .
- 4-نور والشريف ، عبد الناصر وعليان ، ، الضرائب ومحاسبتها ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، ط 1 ، عمان ، الاردن، 2002 .
- 5-عبد الحميد ، عبد المطلب ، اقتصاديات المالية العامة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 2005
- 6-احمد ، رائد ناجي ، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، العاتك للطباعة ، ط 1 ، القاهرة، 2012 .
- 7-حشيش ، عادل احمد ، مدخل لدراسة اصول الفن المالي للاقتصاد العام ، دار الجامعة الجديد ، الاسكندرية ، مصر ، 2006.
- 8-الزبيدي ، محمد علي ، المحاسبة الضريبية ، مكتبة الجيل الجديد ، صنعاء ، اليمن ، 1996 .
- 9-ناشد ، سوزي عدلي ، اساسيات المالية العامة - المالية العامة ، النفقات العامة ، الايرادات العامة ، الميزانية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، 2003 .
- 10- الجنابي ، طاهر ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، العاتك للطباعة، القاهرة ، مصر ، 2007 .
- 11- البطريق ، يونس احمد ، المالية العامة ، دار النهضة العربية ، بيروت ، لبنان ، 1984 .
- 12-حلوكي واخرون ،اياد عبد الجبار وحكمت عبد الكريم وعبد الرؤوف ، التشريعات المالية والتجارية ، مطبعة مؤسسة المعاهد الفنية ، بغداد، 1985 .
- 13- ال علي ، رضا صاحب أبو حمد ، المالية العامة ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الكوفة ، العراق ، 2002 .
- 14- قدي ، عبد المجيد ، دراسات في علم الضرائب ، دار جرير للنشر والتوزيع ، ط1، عمان ، الاردن، 2011 .
- 15- خلف ، فليح حسن ، المالية العامة ، عالم الكتاب الحديث ، ط1، عمان ، الاردن، 2008 .

- 16- طاقة والعزاوي ، محمد وهدى ، اقتصاديات المالية العامة ، دار المسيرة للطباعة والنشر ، ط2 عمان ، الاردن ، 2007 .
- 17- الكعبي ، جبار محمد علي ، التشريعات الضريبية في العراق ، مطبعة الكرار ، ط2، العراق ، 2008 .
- 18- اسماعيل ، اسماعيل خليل، المحاسبة الضريبية ، دار الكتب للطباعة والنشر ، ط1، بغداد ، العراق ، 2002 .
- 19- البدراني ، قيس حسن عواد ، المالية العامة والتشريع المالي ، دار ابن الاثير للطباعة والنشر ، جامعة الموصل ، العراق ، 2010 .
- 20 – يونس ، منصور ميلاد ، مبادئ المالية العامة - النفقات العامة ، الايرادات العامة ، الميزانية العامة، 2004 .
- 21- دراز وابو الفتوح ، حامد عبد المجيد ومحمد عمر ، مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية، مصر ، 2005 .
- 22- الجنابي ، طاهر ، المالية العامة والتشريع المالي ، العاتك للطباعة ، القاهرة ، مصر ، 2009 .
- 23- النقاش ، عبد الرزاق غازي ، المالية العامة ، دار وائل للنشر ، عمان ، الاردن ، 1997 .
- 24 – القيسي ، اعاد حمود ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، دار الثقافة ، ط1، عمان ، الاردن ، 2008 .
- 25- المعارك وشقيق ، محمد عبد العزيز وعلي ، اصول وقواعد الموازنة العامة ، مطابع جامعة الملك سعود ، الرياض، السعودية ، 2003.
- 26- اللوزي ومراد ، سليمان وفيصل ، ادارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق ، دار المسيرة ، عمان ، الاردن ، 1997 .
- 27- العبيدي ، سعيد علي ، اقتصاديات المالية العامة ، دار دجلة ، عمان ، الاردن ، 2011 .
- 28- هلاي ، محمد جمال ، المحاسبة الحكومية ، دار صفاء للطباعة ، ط1 ، عمان ، الاردن ، 2002 .
- 29- حماد والبحر ، احمد هاني و حصة محمد ، اصول المحاسبة الحكومية مع دراسة لدولة الكويت مطبعة ذات السلاسل ، الكويت ، 1990 .
- 30- شكري ، فهمي محمود ، الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها في النظرية والتطبيق ، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر ، ط1 بيروت ، لبنان ، 1990 .
- 31- الزهاوي ، سيروان عدنان ميزا ، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي ، الدائرة الاعلامية لمجلس النواب العراقي ، ط1، بغداد ، العراق ، 2008 .

32- السعبري وفريخ ، عبيد محل و ابراهيم عبد موسى ، المحاسبة الحكومية ، دار الحكمة للطباعة والنشر ، بغداد ، العراق ، 1992 .

33- اسماعيل وعدس ، اسماعيل خليل ونائل حسن ، المحاسبة الحكومية ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، ط العربية ، عمان ، الاردن ، 2010 .

الرسائل الجامعية :

1-الكرعاوي ، حسين علي عبد ، تحليل واقع السياسة الضريبية في العراق وسبل النهوض بها للمدة (1970 - 2008) ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الكوفة ، العراق ، 2010 .

2-كاظم ، حيدر عودة ، تقييم فعالية النظام الضريبي العراقي على وفق قواعد ضريبية ، بحث تطبيقي لعينة من كبار المكلفين في الهيئة العامة للضرائب ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، العراق ، 2013 .

3-العبيدي ، زهرة خضير عباس ، تحليل العوامل المؤثرة في حصيلة الضرائب المباشرة وغير المباشرة في العراق للمدة (1995 - 2010) ، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، العراق ، 2012 .

4-الشيخلي ، فاخنة شاكر رشيد ، الموازنة العامة للدولة دراسة تطبيقية اساليب ومعايير اعداد تقديرات الموازنة الجارية في العراق ، بحث دبلوم عالي ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، العراق ، 1990 .

5-هاشم ، صدام كاظم ، العوامل المؤثرة في تخطيط النفقات الجارية في الموازنة العامة الاتحادية للدولة ، بحث تطبيقي في عينة من دوائر وزارة الصحة ، بحث تطبيقي لنيل شهادة المحاسبة القانونية (المعادلة للدكتوراه) ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، العراق ، 2013 .

6-باش ، علي عبد العظيم باقر علي ، دور الضرائب في تمويل الموازنة العامة في العراق (دراسة تحليلية للمدة 1990 - 2005) بحث دبلوم عالي ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، العراق ، 2008 .

7-الاسعد ، الاء مصطفى عبد القادر ، اسلوب اعداد الموازنة العامة للدولة وفق قانون الادارة المالية والدين العام (دراسة تحليلية) ، بحث لنيل شهادة المحاسبة القانونية (المعادلة للدكتوراه) ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، العراق ، 2007 .

8-البغدادي ، صلاح صاحب شاكر ، الموازنة واسبس تخطيطها في الوحدات الاقتصادية الخدمية ، بحث لنيل شهادة المحاسبة القانونية (المعادلة للدكتوراه) ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، العراق ، 1998 .

9-نيازي ، اغاريد اسماعيل خليل ، دور الادارة المالية الحكومية في ترشيد الانفاق الحكومي ، بحث دبلوم عالي ، مقدم الى كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، العراق ، 1994 .

10-جاسم ، احلام حمزة ، دور المعلومات المحاسبية في تقويم المشاريع المنفذة ضمن الموازنة الاستثمارية في الوحدات الخدمية ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، وهي جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير في علوم المحاسبة ، العراق، 2010 .

المجلات :

1-الجميل ، احمد طه حسين ، دراسة الملامح الاساسية لخطط الموازنة العامة للدولة العراقية للسنوات (2012 – 2013) ، مجلة جامعة تكريت للعلوم ، مجلد (19) ، العدد (12) ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة تكريت ، العراق ، 2012 .