



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة القادسية  
كلية الإدارة والإقتصاد  
قسم العلوم المالية والمصرفية

بحث عن :

# (النظام الضريبي ودوره في دعم الموازنة العامة العراقية)

بحث تقدم به الطالب  
حسنين نبيل موسى

وهو جزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في

العلوم المالية والمصرفية

إشراف  
د . عقيل الشرع

## الشكر والعرفان

لا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الدكتور المشرف على هذا البحث ( د . عقيل الشرع ) لما بذله من جهد معي في إتمام البحث المتواضع ، سائلين العلي القدير أن يمن عليه بالصحة والأمان ...

كما أتقدم بالشكر والعرفان أيضاً إلى أساتذة قسم العلوم المالية والمصرفية جمِيعاً .....

والشكر والتقدير لكل من أسهم في إنهاء هذا البحث ...

هذا وأخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين ..

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وَقُلْ إِعْمَلُوا فَسِيرِي اللَّهُ عَمَلُكُمْ



وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ

صَدَقَ اللَّهُ الْعَلِيُّ الْعَظِيمُ

الْتَّوْيِةُ الْآيَةُ ١٠٥

## إهادء

\* إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار  
إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب  
الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤية وجهك \*

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار .. إلى من أحمل  
إسمه بكل إفتخار .. والدي الغالي ..

إلى بسمة الحياة وسر الوجود .. إلى من كان  
داعوها سر نجاحي .. أمري الحبيبة ..

### المقدمة :-

تعد الضريبة أحد مصادر التمويل الهامة للخزائن العامة ويتم تحصيلها من الأفراد متساهمة ورغم المال اللازم للإنفاق .

وتعتبر عنصراً هاماً من عناصر إيرادات الدولة في حال الاقتصاد الحر أما إذا كانت الدولة تمتلك أو توجه وسائل الإنتاج فإن الربح الذي يتحقق هو المصدر الرئيسي في تمويل الخزينة ورغم ذلك يبقى للضريبة دور أساسى كمصدر من مصادر التمويل .

أي أنها كانت مقابل خدمة ولمنفعة مادية بمعنى أن لها مظهراً تعقدياً يبين طرفياً هم دافع الضريبة (المكلف) ومن يتلقى الضريبة أو الحاكم وبقي الأمر كذلك حتى القرن التاسع عشر وتوسعت رقعة المجتمعات وظهرت الحكومات وتزايدت الخدمات التي تؤديها وبرزت الحاجة إلى التمويل فظهرت الآراء التي تفرض مبدأ التعاقد بين المكلف والحاكم وأصبحت الضريبة أمراً إلزامياً تبرره حاجة الدولة حيث تتمتع الدولة بسلطة سياسية في تدبير الأموال الازمة للإنفاق على الخدمات العامة التي تؤديها بهدف تحقيق الرفاهية للمجتمع .

ويتم تقدير الإيرادات الازمة لتغطية النفقات العامة وتقوم السلطة التنفيذية بتحصيل تلك الإيرادات بحكم القانون مما يؤكّد مبدأ السلطة والسيادة للدولة كما قد تكون أحد مصادر الإيرادات والإستثمارات وتحقق من خلالها الأرباح التي تعتبر مصدراً من مصادر التمويل الخزينة العامة ، حيث أن الدولة تلجأ للتبنّي بالنفقات العامة لسنة القادمة وعلى أساس ذلك بتقدير الإيرادات المواجهة لتلك النفقات .

### **هيكلية البحث :-**

ينقسم البحث إلى ثلاثة مباحث وتصنف كالتالي :-

جاء المبحث الأول بعنوان النظام الضريبي (المفهوم النظري) ، وجاء المبحث الثاني دورها في تمويل النشاط الاقتصادي ، وتضمن المبحث الثالث دور الضرائب في دعم وتمويل الميزانية العامة لسنوات ١٩٩٥ - ٢٠٠٥ .

### **مشكلة البحث :-**

تكمّن مشكلة البحث في ما مر به العراق من ظروف أمنية وإقتصادية وسياسية صعبة جداً منذ التسعينات من القرن الماضي ولحد الآن ، مما أدت إلى عدم وضوح إتجاهات النظام الضريبي والسؤال هنا هل إن تغيير إتجاهات النظام الضريبي في العراق يؤدي إلى زيادة دور الضريبة في تمويل الميزانية العامة؟

### **أهمية البحث :-**

تكمّن أهمية البحث في دراسة الضريبة وكونها أداة لتمويل النفقات العامة وتوجيه الاستثمار وبهذا تبرز أهمية الضريبة بما تشكله من أداة مهمة من أدوات تمويل الميزانية العامة .

### **فرضية البحث :-**

هناك دور ضعيف للضريبة في تمويل الميزانية العامة للعراق .

### **أهداف البحث :-**

تلخص أهداف البحث في النقاط الآتية :-

- ١- بيان أهمية الضريبة في تمويل الاقتصاد الوطني .
  - ٢- بيان دور الميزانية العامة في تمويل النشاط الاقتصادي وتحسين الأوضاع الإقتصادية .
  - ٣- دراسة أهمية ودور النظام الضريبي في تمويل الميزانية العامة العراقية .
- المبحث الأول :-

## النظام الضريبي (المفهوم ، الخصائص ، السياسة الضريبية ، الأهداف )

### - مفهوم النظام الضريبي

إن مفهوم النظام الضريبي يتراوح بين مفهوم واسع ومفهوم ضيق .

**المفهوم الواسع :** - هو مجموعة العناصر الآيديولوجية والإقتصادية والفنية والتي يؤدي تراكبها إلى كيان ضريبي معين ، وذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام والذي تختلف ملامحه بالضرورة في المجتمع متقدماً إقتصادياً من صورته في مجتمع مختلف .

**أم المفهوم الضيق فهو يعني :** - مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الإستقطاع الضريبي في مراحل متتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل (١) .

مفهوم النظام الضريبي في تعريف هو هيكل ضريبي ذي ملامح وطريقة عمل محددة وملائمة للنهوض بدوره في تحقيق أهداف المجتمع التي نصوغها مثله وظروفها المختلفة والتي تشمل بدورها الإطار الذي تعمل فيه الضرائب (٢) كما يراها (د.حامد دراز ) على أن النظام الضريبي هو : مجموعة الضرائب التي بدأوا بإختيارها وتطبيقاتها في مجتمع معين وزمن معين محدد تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي إرتضاها ذلك المجتمع .

١- يونس أحمد البطريق ، د. علي عباس عباد ، النظام الضريبي ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ١٩٨٣ ، ص ٣٠ .

٢- د. سعيد عبد العزيز عثمان ، النظام الضريبي وأهداف المجتمع ، مدخل تحليلي معاصر ، الدار الجامعية ، بيروت ، ٢٠٠٨ ، ص ١٢-١٣ .

## خصائص النظام الضريبي :-

بعد تعرفنا مفهوم النظام الضريبي من الواسع إلى الضيق نتعرف في ما يلي على مختلف الخصائص الواجب توفرها في النظام الضريبي من أجل تحقيق الأهداف المرغوبة ، وتشمل هذه الخصائص فيما يلي : - (١)

١ - أن يتميز النظام الضريبي بقوته على تحقيق الهدف وبمختلف المكونات المساعدة على بلوغ هذا الهدف ، حين يختلف هدف النظام الضريبي حسب نوع النظام الاقتصادي أي من نظام إقتصادي إلى آخر ، فهدف النظام الضريبي وفقاً لكل من النظامين الرأسمالي والإشتراكي في الصفر الموالي ، كما أن هدف النظام الضريبي في الدول المتقدمة يختلف عنه في الدول المختلفة .

٢ - أن يراعي النظام الضريبي مقدرة المكلفين على الدفع ، وألا يثقل عليهم بعبء الضريبة وبأسعارها المرتفعة ، وعدم الإكثار من فرضها ومراعاة الحالات الشخصية للأفراد المكلفين بالضريبة ، ومن ضرائب تماشى وإمكاناتهم ، لتفادي الوقوع في مشكلة التهرب من دفع الضريبة ، ولأن إرهاق المكلفين بفرض ضرائب كبيرة وذات أسعار مرتفعة يؤدي إلى التأثير على رأس المال المكلف وبالتالي نفاده تدريجياً ، إلى أن يؤثر ذلك على نشاط المكلف ، وقد ينتج عن ذلك إنهاء المشروع وبالتالي عرقلة النمو الاقتصادي .

١ - مؤيد جميل ميالة ، علاقة النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي في فلسطين ، مذكرة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة النجاح الوطنية ، فلسطين ، ٢٠٠٦ ، ص ١٣-١٤ .

٣- أن يتصرف النظام الضريبي بالوضوح من أجل إستيعاب معالمه ، وسهولة فهمه من طرف الموظفين الجدد وتخصيص نسبة التهرب الناتجة عن إستغلال مختلف التغيرات فيه .

٤- أن يكون النظام الضريبي مرنًا وقابلًا لإخضاع نشاط جديد للضريبة أو إعفاء نشاط آخر منها ، حسب الظروف الإقتصادية السائدة لفترة معينة ، ولكن دون أن يؤثر هذا التغيير على جوهر النظام الضريبي بحيث يبقى أساسه قائماً .

٥- توثيق الصلة بين المكلف بالضريبة والخزائن العامة محاولة التقليل من التوتر والخلاف بينها بهدف السعي إلى تحقيق المصلحة العامة .

#### **العلاقة بين النظام الضريبي والنظام الإقتصادي :-**

يعتبر النظام الضريبي جزءاً من النظام المالي وهذا الأخير يعتبر جزء من النظام الإقتصادي ، أي أن علاقة النظام الضريبي بالنظام الإقتصادي وإجتماعي معين ويقتضى ذلك ما يلي :-

١- يتفق النظام الضريبي مع النظام الإقتصادي والإجتماعي الذي يقوم فيه .

٢- يختلف النظام الضريبي من دولة إلى أخرى تبعاً للنظام الإقتصادي للدولة ، كما يختلف عبر الزمن تبعاً للتغيرات الإقتصادية . (١)

### **أهداف النظام الضريبي :**

تسعى النظم الضريبية من وراء فرض الضريبة إلى تحقيق أهداف مختلفة أهمها :-

١- زيادة الإيرادات المحلية إلى أقصى حد ممكن وذلك من أجل تغطية نفقات الدولة المتزايدة والناجمة من تزايد الخدمات التي تقدمها للمجتمع وتوسيعها في دعم المشاريع الإنمائية الملحة ( وفرة الحصيلة ) .

٢- إعادة توزيع الدخل الفردي عن طريق فرض الضرائب المتضاعدة التي تؤدي إلى إقطاع جزء من هذا الدخل من الفئة مالياً وإنفاقه لمنفعة فئات أخرى قدرها أقل تحقيقاً لأغراض إجتماعية إصلاحية أهمها .

( هدف إجتماعي ) :-

أ- عدم تركز الثروة في يد فئة محددة من أفراد المجتمع .

ب- تضييق حدة التفاوت بين مستويات الدخل المختلفة .

٣- تشجيع القطاع الخاص على الإستثمار في المشاريع الإنمائية وبخاصة الصناعية والزراعية والفندقية والصحية وأعمال النقل البحري .  
عن طريق ( هدف إقتصادي ) .

أ- منح إعفاءات ضريبية كاملة أو جزئية تخفف من الكلفة الإنتاجية وتزيد من إمكانية الأرباح الإستثمارية .

ب- توفير الحاجة الكافية للصناعة المحلية عن طريق منع إستيراد السلع والبضائع المماثلة لها من الخارج أو فرض ضرائب مالية عليها .

ج- إعفاء الصادرات إلى الخارج من الضريبة بشكل كلي أو جزئي . (١)

١- د. خليل عواد أبو حشيش ، المحاسبة الضريبية ، حالات وتطبيقات لإحتساب ضريبة الدخل المستحقة ، مكتبة الجامعة ، عمان ، دار أثراء للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٩ ، ص ٣٣-٣٤ .

### **مفهوم السياسة الضريبية :-**

يمكن تعريف السياسة الضريبية بأنها : مجموعة البرامج الضريبية المتكاملة التي تخططها وتتنفيذها الدولة ، مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية وإجتماعية وسياسية مرغوبة ، وبنسب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع (١) .

وبالنظر إلى هذا المفهوم نظرة فاحصة يتضح ما يأتي :-

١ - أن السياسة الضريبية ينظر إليها على أنها مجموعة متكاملة من البرامج وليس مجموعة متتالية من الإجراءات ، وبالتالي فإن المفهوم الصحيح يسمح بوضع وتصميم مكونات السياسة الضريبية في ضوء علاقات التناقض والترابط بين أجزائها ، حيث لا يتم النظر إلى كل مكون على حدة بل ينظر إليه على أنه جزء من مكونات السياسة الضريبية بصفة خاصة والسياسة المالية بصفة عامة يساهم في تحقيق أهداف المجتمع .

٢ - يسمح المفهوم السابق للسياسة الضريبية بأن يمتد نطاقها ليشمل الإيرادات الضريبية الفعلية والمحتملة والبرامج المتكاملة المرتبطة بها ، وبذلك يمكن أن يمتد نطاق السياسة الضريبية ليشمل الحوافز الضريبية التي تمنحها الدولة لأنشطة إقتصادية معينة ترغب الدولة في تشجيعها وذلك بإعتبار أن هذه الحوافز هي إيرادات ضريبية محتملة مضحى بها في الفترة القصيرة محتمل توضيحها في الفترة الطويلة .

٣ - إن المفهوم السابق للسياسة الضريبية يوضح لنا بصورة محددة وقاطعة أن السياسة الضريبية ما هي في الواقع إلا أداة من أدوات السياسة الإقتصادية التي تساهم في تحقيق أهداف المجتمع . كما أن الأهداف التي يمكن أن تضعها الدولة لسياسة الضريبية ما هي في الواقع إلا أهداف فرعية تنبثق من الأهداف العامة للمجتمع وتساهم في تحقيقها في نفس الوقت .

**المبحث الثاني :-**

**الموازنة العامة :-**

**مفهوم الموازنة العامة :-**

يعرفها الكثير من الكتاب المعاصرین على أنها نظام موحد يمثل البرنامج المالي للدولة لسنة مالية قادمة وتعكس الخطة المالية التي هي جزء من الخطة الإقتصادية والإجتماعية والسياسية للدولة (١) .

أما الذي عالج تعريف الموازنة معالجة دقيقة فهو آرون ويلدافسكي في مؤلفه الشهير تسييس عملية الموازنة ( وفيه أعطى تسعة تعاريف على الأقل لهذه الكلمة منها يعتمد على الغرض من الموازنة ، وعليه فقد ينظر إلى الموازنة كوثيقة ( تحتوي كلمات وأرقام ، وتفترض نفقات لأغراض وبنود معينة ) أو كسلوك مقصود أو كتبرء ( تصبح وسيلة إرتباط بين المصادر المالية والسلوك الإنساني لتحقيق أهداف وسياسات معينة ) ، أو كسلسلة من الأهداف كل له تكاليف محددة ، أو كجهاز وأداة للإختيار من بين بدائل للإنفاق أو كخطة عندما يتم التنسيق بين عدة خيارات أو كعقد بين البرلمان والسلطة التنفيذية ، أو كمجموعة إلتزامات متداولة ورقابية متبادلة (٢) .

١- زكريا محمود بيومي ، مبادئ المالية العامة ، القاهرة ، مطبعة جامعة القاهرة والكتب الجامعية ، ١٩٧٨ ، ص ٥٨٦ .

2-Aarom wildavsky , the polities of the Budgetary process (Boton : Little Brown and Co.1964 ) P P .1.5

أما الدكتور شيرود وهو أحد المختصين في كتابات الموازنة فيعرفها ( خطة شاملة ، متمثلة بأرقام يتم تحديد برنامج كامل لفترة محددة وهي تتضمن تقديرًا للخدمات ، والنشاطات والمشاريع ، ونفقات ومصادر ضرورية للإنفاق ) (١) ويرتبط هذا التعريف بك ( Buck ) سنة ١٩٣٤ .

الموازنة خطة تعرض المتطلبات النقدية للحكومة لفترة زمنية محددة في المستقبل - عادة لمدة سنة - وبهذا فهي تمثل علاقة متوازنة بين النفقات المقدرة والدخل المتوقع . (٢)

وليست الموازنة مجرد أرقام ، إذ كما قال ( جلادستون ) ليست الموازنة أرقام حسابية ، ولكن بوسائل متعددة تعوض إلى أعمق أو جذور رفاهية الأفراد ، وعلاقات الطبقات وعزمة المالك ، وبالإضافة لذلك فإن الموازنة بشكلها المتكامل تقع في قلب العملية السياسية . (٣)

1-Frank Sherwood , the management Approach to Budytng ( Brussels :

International Insitie for Administrative sciences , 1959 P.g)122

2- A.E Buck ,the Budgeet in Governments for yoday ( New york : the Macmillan Co.,1954) P.153

### **الموازنة العامة والموازنة الخاصة ( التقديرية ) :-**

يعني مصطلح الموازنات الخاصة ، الموازنات التقديرية للمنشآت أو المؤسسات الخاصة أو للشركات أو للأفراد . ويقصد بالموازنة الخاصة بأنها عبارة عن خطة تتناول العمليات المالية المستقبلية لفترة زمنية مقدارها سنة ، وتحتوي على النفقات والإيرادات خلال تلك الفترة . ويشمل النشاطات والأهداف الإجمالية المختلفة للمشروع ، وكذلك برنامج العمل والفائض المتوقع علاوة على صورة تقديره للمركز المالي للشركة في نهاية فترة الموازنة التقديرية .

وقد اقترن النظام المحاسبي الموحد للدولة الضريبية إقتراح استخدام إصطلاح ( الموازنة التخطيطية ) بدلاً من الموازنة التقديرية الخاصة وذلك من أجل تميزها عن إصطلاح ( الميزانية العمومية التي تقوم بإعدادها الشركات والمنشآت كقائمة مالية للموجودات والمطلوبات في تاريخ محدد ، وتتشابه الموازنة العامة للدولة مع الموازنة الخاصة ( التخطيطية للشركات ) في أن جداول الإيرادات والنفقات هي تقديرية متوقعة لفترة زمنية قادمة وأن الموازنة العامة تعد للدولة والموازنة الخاصة ( التخطيطية ) تعد لمؤسسة أو منشأة تجارية ، وإن الموازنة العامة معقدة وأقل مرونة من الموازنة الخاصة (١)

## قواعد الموازنة العامة :-

قام الباحثين في المالية العامة بوضع عدد من القواعد لموازنة الدولة ، وكان الهدف من ذلك تنظيم الموازنة العامة ، التعرف على المركز المالي للدولة وتبسيط إجراءات الرقابة من قبل السلطة التنفيذية والتشريعية للدولة ، والحد من التبذير والهدر في المال العام .

### أهم قواعد الموازنة العامة :-

أولاً :- قاعدة سنوية الموازنة العامة ، والمقصود بذلك أن تعد الموازنة لفترة زمنية مقدارها عام ، وأن تكون موافقة السلطة التشريعية عليها سنوياً وذلك للأسباب التالية :-

١- تساعد على إجراء المقارنات بين مختلف بنود الموازنة بين سنة وأخرى ، مما يسهم في رسم السياسات المالية والتنموية .

٢- لم تم عد الموازنة لمجدة أطول من سنة ، لستين أو ثلاث سنوات مثلاً ، لكن من الصعب تقرير الإيرادات والنفقات نظراً للظروف والمتغيرات غير المتوقعة ، بينما لم تم عد الموازنة بأقل من سنة ، لمدة أربعة أو ستة أشهر فإن ذلك يؤدي إلى تفاوت بين النفقات والإيرادات ، فالسنة مكونة من أربعة فصول ، ومواسم سياحية وإقتصادية وإنذاجية مما يؤدي إلى ارتفاع الإيرادات إرتقاً كثيراً في بعض الفصول مثل فصل الصيف في فصول أخرى .

٣- إن عملية إعداد وتحضير الموازنة العامة ومناقشتها من قبل السلطة التشريعية وإعتمادها من قبل السلطة التشريعية يتطلب وقتاً وجهداً ليس من السهل أن يتكرر في فترات تقل عن سنة . ولذا فإن تقصير السنة المالية إلى مدة أقل من السنة سيؤدي إلى إشغال السلطة التنفيذية ، ولا يعطها الوقت اللازم للقيام بالواجبات الموكلة لها .

٤- إن إعداد الموازنة لمدة سنة تساعد على تبسيط إجراءات الرقابة من قبل السلطة التشريعية على أعمال السلطة التنفيذية ، أو لو كانت الموازنة لأكثر من سنة لكان الرقابة ضعيفة أما إذا رضعت الموازنة العامة لمدة أقصر من سنة فإن الرقابة تصبح مرهقة وشديدة ، وتؤدي إلى تعطيل السلطة التنفيذية عن القيام بإنجاز الأعمال المسئولة عنها (١) .

---

١- خطار شلبي ، العلوم المالية والموازنة ، (بيروت ، وبن ، ١٩٦٥) ، ص ٧-٢٨.

ثانياً :- قاعدة شمولية الموازنة :- وتنص هذه القاعدة أن تكون الموازنة شاملة لجميع نفقات وإيرادات الدولة ، كما يجب أن تدرج في الموازنة كافة الإيرادات مهما كان مصدرها ونوعها ومقدارها . وتساعد هذه القاعدة على :-

١- التخفيف من الإسراف والتبذير للمال العام ، نظراً لكون الإعتمادات المخصصة للإنفاق محددة ولا يجوز تجاوزها عند الصرف .

٢- يتضمن المركز المالي والأوضاع المالية للدولة فعلياً .

٣- تساهم في فاعلية الرقابة سواءً من قبل السلطة التنفيذية أو السلطة التشريعية وهناك إستثناءات لهذه القاعدة مثل الموازنات المستقلة للمؤسسات العامة والتي لها شخصية معنوية اعتيادية ولها نوعاً من الاستقلال المالي والإداري من أجل تمكينها من القيام بأعمالها التجارية أو الصناعية أو المجتمعية أو التعليمية مثل على ذلك الجامعات الحكومية .

ثالثاً :- قاعدة وحدة الموازنة والمقصود به القاعدة يكون للحكومة موازنة واحدة تحتوي على كافة الإيرادات وال النفقات ، فالحكومة تمثل وحدة إدارية متكاملة وبالتالي فإن الموازنة تظر في وثيقة أو مجلد واحد . وإن تطبق هذا المبدأ يعني عدم تعدد الموازنات الدولة .

رابعاً :- قاعدة عدم تخفيض الإيرادات :-

والمقصود هنا ألا يخصص إيراد معين لتعطيلية نفقات معينة ، إذ أن جميع الإيرادات تجمع وترسل إلى الخزينة العامة للدولة ثم يعاد توزيع الإيرادات بين الوزارات والدوائر والمؤسسات ويطلق على هذا القاعدة في بعض الحالات قاعدة شروع الموازنة العامة (١) .

---

١- عبد الكريم بركان وحامد دراز ، علم المالية ، (الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة ، ١٩٧٢ ) ، ص ٥٩٠ .

**خامساً :- قاعدة توازن الميزانية العامة :**

والمقصود هنا أن تكون النفقات الحكومية في حدود الإيرادات ، ويطلق عليها بعض الأوقات مبدأ التوازن الكلي للميزانية وقد نادى بهذا المبدأ المدرسة الاقتصادية والمالية التقليدية . إلا أنه نظراً للأزمات الاقتصادية والسياسية أصبح هذا المبدأ غير علمي للدولة ولا يدعى فل هذه المشاكل من بطالة وإرتفاع أسعار وكساد إقتصادي عن طريق زيادة الإنفاق الحكومي أو ما يسمى بالتمويل بالميزانية عن طريق العجز ، والذي يتم تحويله بواسطة القروض الداخلية والخارجية والإصدار النقدي من قبل الحكومة (١) .

---

١ - سليمان أحمد اللوزي و د . فيصل مراد والأستاذ وائل العكاشة ، إدارة الميزانيات العامة بين النظرية والتطبيق ، ( عمان - دار المسيرة ، ١٩٧٩ ) ، ص ٢٥ .

## مفهوم الإيرادات العامة :-

منذ أن أخذت الدولة الحديثة بمبدأ التدخل سعت إلى زيادة حصيلة إيراداتها العامة بهدف تغطية نفقاتها الناجمة من تأدية الخدمات العامة وهذه الخدمات التي تقوم بها الدولة تنقسم إلى قسمين :-

أ- خدمات قابلة للتجزئة ، وهي التي يمكن تقدير قيمة ما يحصل عليه الفرد منها مثل المواصلات والخدمات التعليمية ..... الخ .

ب- خدمات غير قابلة للتجزئة ، وهي التي يمكن تحديد نصيب كل فرد من خدمات الدفاع الخارجي والأمن الداخلي (١) .

والإيرادات العامة ( وهي عبارة عن مجموعة الأموال التي تحصل عليها الحكومات للإنفاق على المرافق والمشروعات العامة ، ووضع سياستها موضع التنفيذ (٢) .

وتعدد تعاريف الإيرادات العامة منها : هي المصادر التي تستمد الدولة منها الأموال الازمة لإنفاقها وهذه الإيرادات متعددة أهمها إيرادات الدولة من أملاكها الخاصة ، والضرائب والرسوم والقروض والوسائل النقدية (٣) .

وأيضاً عرف الإيرادات العامة : بأنها جميع الأموال النقدية والعينية والمنقوله والعقارية والتي ترد إلى الخزينة العامة للدولة وتغطي بنود الإيرادات العامة في الموازنة العامة (٤) .

١- عبد الملك أسعد ، إقتصاديات المالية العامة ، مصر ، دار المصارف ، ١٩٩٦ ، ص ٢١٩ .

٢- ثلثي الشريف رميس ، الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة ، مصر ، دار الفكر العربي ، ١٩٧٩-١٩٧٨ ، ص ٢١٤ .

٣- عوضه حسن ، المالية العامة ، بيروت ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٨ ، ص ٣٨٥ .

٤- عناية غازي ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، عمان ، دار البيارق ، ١٩٩٨ ، ص ٤٨ .

### النفقات العامة :-

النفقات العامة : هي المبالغ من المال يخرج من الذمة العامة للدولة ( خزينة الدولة ) أو إحدى المؤسسات التابعة لها بهدف إشباع حاجة عامه (١) .

كما يذهب البعض الآخر من علماء المالية إلى أنها مبلغ نقدی يخرج من الذمة لشيء معين عام بقصد إشباع حاجة عامه (٢) .

النفقات العامة : ( هي مبالغ من المال يخرج من خزانة الدولة لسداد الحاجة العامة ) (٣)

النفقات العامة : هي تلك المبالغ المالية التي تقوم بصرفها السلطة العمومية أو إنها مبلغ نقدی يقوم بإتفاقها شخص عام بقصد تحقيق منفعة عامه " كما يمكن تعريفها بأنها استخدام مبلغ نقدی من قبل هيئة عامه بهدف إشباع حاجة عامه (٤) .

١- إبراهيم علي عبد الله و أنور العجار ، مبدأ المالية العامة ، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع ، ص ١ .

٢- حسين مصطفى حسين ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ط ١٩٩٥ ، ص ١١

٣- عبد المنعم فوزي ، المالية العامة والسياسة المالية ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، ١٩٧١ ، ص ٤١ .

٤- محمد عباس حموزي ، إقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ٢٠٠٣-١١ ، الساحة المركزية ، بن عكنون ، الجزائر ، ص ٦٥ .

### دور الضرائب في دعم وتمويل الموازنة العامة العراقية :-

إن الدولة هي في إطار مواجهة الاحتياجات العامة للمجتمع من نفقات مالية يتوجب عليها معرفة قدرتها على تنفيذ خطط الإنفاق عن طريق تحديد مصادر الإيرادات الالزامية لذلك وأن تحديد تلك المصادر يتم حسب فلسفة وتوجيه الدولة ومن أهم مصادر الإيرادات هي الإيرادات الضريبية حيث تعتبر من أهم المصادر المهمة في تمويل الموازنة العامة في معظم دول العالم فضلاً عن استخداماتها في تحقيق أهداف سياسية وإجتماعية وإقتصادية .

وإذا ما استقرأنا واقع الموازنة العامة في العراق ومدى مساهمة الإيرادات الضريبية من خلال المصادر التي إستخدمها وإعتمد عليها في البحث نرى أن الضرائب في العراق قد تميزت بضعف تأثيرها في تمويل الموازنة بسبب إعتماد الموازنة بشكل أساس على الإيرادات النفطية لتمويل نفقاتها إذ نرى نسبة مساهمة الإيرادات النفطية لا تقل عن ٩٠% في تمويل الموازنة وعليه فإن أي متغير خارجي كانخفاض أسعار النفط الخارجي أو أي متغيرات سياسية أخرى ينعكس سلباً على الاقتصاد العراقي بإعتباره المصدر الرئيسي للتمويل .

وعند تقييم النظام الضريبي الحالي نلاحظ أن الاقتصاد الداخلي كان مسيطرًا عليه مركزياً بإعتبار العراق بلد غني بالنفط ، وأن النظام الضريبي أو القوانين والتشريعات الضريبية لم تكن لها ذلك الإهتمام بالمجتمع ومؤسسات الدولة العراقية وكذلك فإن القوانين الحالية التي ترسم الإدارة الضريبية لم تشرع متطلبات الالتزام بالقوانين بشكل واضح فضلاً عن تعدد القوانين التي تفرض على مصادر الدخل المختلفة الأمر الذي يؤدي إلى تعقيد في الإجراءات التي تعاصي عملية التحاسب الضريبي ، وهذا يؤدي بدوره إلى العزوف المكلفين عنها ومحاولة التهرب من دفعها ، وكذلك أن ضعف الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع إتجاه فهم دور الضريبة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والإجتماعية .

وبعد عام ٢٠٠٣ وقد تميزت بـإلغاء الحصار الاقتصادي ورفع القيود عن الصادرات النفطية نلاحظ إنخفاضاً كبيراً في نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل الميزانية العامة وهي نسبة منخفضة جداً إذا ما قورنت في كل من الدول المتقدمة والنامية وهذا يضع أمام العراق ضرورة القيام بإصلاحات حقيقة في النظام الضريبي به في المستوى الذي يحقق الأهداف المطلوبة وفي مقدمتها الصرف التمويلي للميزانية .

أي لا بد من العمل على تعزيز دور الضرائب في تمويل الميزانية العامة للدولة من خلال القيام بإصلاحات جديدة في النظام الضريبي من خلال إعادة النظر في قوانين الضرائب ضمن الهيكل الضريبي فضلاً عن وضع المستوى الوعي الضريبي وترسيخ كون الضريبة أداة مالية وإقتصادية وإنجذابية مهمة في ذهن المواطن ، وكذلك لا بد من الإنفتاح على تجارب والأنظمة الضريبية المتقدمة والاستفادة منها في مجالات العمل المختلفة .

جدول (١)

يبين أهم الإيرادات الضريبية في العراق للمرة ( ١٩٩٥ - ٢٠٠٥ )

الإيرادات الضريبية (مليون دينار)	الضرائب غير المباشرة (مليون دينار)	الضرائب المباشرة (مليون دينار)	السنوات
٣٧٤٤٥.٥	٤٤١٣٢٩.٦	١٢١٩٧	١٩٩٥
٧٤٣٨٩.٧	٥٧٧٤٤.٢	١٦٦٤٥.٥	١٩٩٦
٥٩٠٧١.٩	٢٦٥٢٣.٦	٣٢٥٤٨.٣	١٩٩٧
١٩٦٥٥٦.٢٢	٥٠٩١٦.٢	٥٥٦٤٠.٢	١٩٩٨
١٩٧٧٨٨.٩٣	٩٤٧١٢.٩٣	١٠٢٩٧٦	١٩٩٩
٦٥٠.٧	٣٦٠.٥٥	٢٩٠.١٥٠٠	٢٠٠٠
٦٠٧.٨٨	٣٣٧.٢٢	٢٧٠.٦٦٠١	٢٠٠١
٦٨٦.٩٨	٣٩٥.٩٩	٢٩٠.٩٩١١	٢٠٠٢
٨٥٥.٦٥	٥٥٥.٤٠٠	٣٠٠.٢٥٢٢	٢٠٠٣
٩١٩.٠٩	٥٨٨.٦٠	٣٣٠.٤٩٠	٢٠٠٤
٧٢٢.٢٦٥	٤٨١.٥٤	٢٤٠.٧٢٥	٢٠٠٥

المصدر : وزارة المالية : دائرة لموازنة : قسم البحوث والإحصاء ، العراق ، وزارة التخطيط ، الحسابات الختامية ، قاعدة بيانات و الرسوم البيانية لمؤشرات الحسابات القومى للسنوات المختلفة .

يبين الجدول (١) أهم الإيرادات الضريبية في العراق للفترة من ١٩٩٥-٢٠٠٥ حيث بلغت الضرائب المباشرة في عام ١٩٩٥ الضرائب المباشرة ١٢١٩٧ مليون دينار و بلغت الضرائب غير المباشرة ٤٤١٣٢٩.٦ مليون دينار و كانت الإيرادات الضريبية ٣٧٤٤٥.٥ مليون دينار و أخذت هذه المتغيرات بالانخفاض حتى أصبحت في عام ٢٠٠٥ الضرائب المباشرة ٢٤٠.٧٢٥ مليون دينار و الضرائب غير المباشرة ٤٨١.٥٤٥ مليون دينار و الإيرادات الضريبية ٧٢٢.٢٦٥ مليون دينار و هذا دليل على انخفاض المبالغ التي حصلت عليها الدولة من الضرائب المباشرة و غير المباشرة و انخفاض الإيرادات الضريبية و ذلك نتيجة انخفاض الوعي الضريبي و انخفاض قابلية الجهاز الضريبي و تخلفه في العراق .

## جدول (٢)

**أهم المؤشرات الاقتصادية في العراق للمدة (١٩٩٥ - ٢٠٠٥)**

السنوات	الأيرادات العامة (مليون دينار)	الإنفاق العام (مليون دينار)	الناتج المحلي الإجمالي (مليون دينار)
١٩٩٥	١٠٦٩٨٥.٧	٥٠٦١٠٢	٢٧٧٤٢.٥
١٩٩٦	١٥٣٥٧٧	٥٠٦١٠٢	٢٧٧٤٢.٥
١٩٩٧	٤٠٦٨٠٥٣٧٥٠	٥٣٠٩٥	٣٢٥٤٨.٣
١٩٩٨	٥٢٤٩٠٧٥٤	٨٢٤٧٠٥	٤٦٣٦٦.٨٣٣
١٩٩٩	٦٨٦٥٠٦٦٦	٨٣١٥٩٢	٦٤٣٦٠
٢٠٠٠	٢١.١٩٧	٣٨٠١٧٧٦٣١	١٤٥٠٧٥
٢٠٠١	٢١.٨٨٨	٢٧٠٦٦٠١	١٦٩٠١٦٢٥٦
٢٠٠٢	٢٢.٢٣٤٥	٢٨٠٥٢٨٥٣	٢٤٢٠٤٩٢٥٨
٢٠٠٣	٢٢٣٤٥٦	٢٨٠٨٧٠٤٣	١٨٧٠٦٥٧٦
٢٠٠٤	٢٣٠٥٦٨٧	٣١٠٤٧٥٢٣٨	١٦٥٠٢٤٥
٢٠٠٥	١٩٠٢٥٨٠	٢٢٠٢٨٩٣٥١	١٥٠٤٥٣١٢

المصدر : وزارة المالية ، دائرة الموارزنة ، قسم البحث و الإحصاء ، العراق ووزارة التخطيط ، الحسابات الختامية ، قاعدة البيانات و الرسوم البيانية لمؤشرات الحسابات القومية ، لسنوات مختلفة ،

يبين الجدول (٢) الإيرادات العامة و النفقات العامة و الناتج المحلي الإجمالي في العراق للمدة ١٩٩٥-٢٠٠٥ إذ بلغت الإيرادات العامة في عام (١٩٩٥) ١٠٦٩٨٥.٧ مليون دينار و كانت النفقات العامة ٥٠٦١٠٢ مليون دينار وكان الناتج المحلي الجمالي ٢٧٧٤٢.٥ مليون دينار و أخذت هذه المؤشرات بالارتفاع و الانخفاض على طول المدة المبينة في الجدول نتيجة الظروف الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية المختلفة في العراق لتصبح الإيرادات العامة ١٩٢٥٨٠ مليون دينار و بلغت النفقات العامة ٢٢٢٨٩.٣٥١ مليون دينار ، كان الناتج المحلي الإجمالي ١٥٢٠٤٥٣ مليون دينار ، و كان الناتج المحلي الإجمالي ١٥٠٤٥٣ مليون دينار عام ٢٠٠٥ .

### جدول (٣)

**الأهمية النسبية للضرائب إلى إجمالي الإنفاق العام في العراق للمدة (١٩٩٥-٢٠٠٥) (%)**  
**بالأسعار الجارية (%)**

السنة	الضرائب غير المباشرة الى إجمالي الإنفاق (%)	الضرائب المباشرة الى إجمالي الإنفاق (%)
١٩٩٥	٣	٦
١٩٩٦	٥.٤	٢.٥
١٩٩٧	٦	٦.٦
١٩٩٨	١٠.٤	٨
١٩٩٩	١٠.٣	١١.٨
٢٠٠٠	٧.٦	١١.٦
٢٠٠١	١٠	١١
٢٠٠٢	١٠.٢	١٧
٢٠٠٣	١٠.٤	١٧.٥
٢٠٠٤	١٠.٥	١٧.٦
٢٠٠٥	١٠.٨	١٧

المصدر: الجدول من عمل الباحث بالاعتماد على الجدول (١) و (٢)

**•الأهمية النسبية للضرائب إلى إجمالي الإنفاق العام :**

يعكس هذا المؤشر دور و أهمية كل من الضرائب المباشرة و غير المباشرة في تمويل الإنفاق العام خلال مدة الدراسة كما يتضح من خلال الجدول (٣) الذي يشير إلى أن إسهام الضرائب المباشرة في تمويل .

النفاق العام كانت منخفضة بصورة عامة ألا إنها ازدادت خلال الفترات الأخيرة للبحث ، أما دور الضرائب غير المباشرة في تمويل النفاق العام فكانت منخفضة أيضا خلال سنوات الدراسة نتيجة الإعتماد على الإيرادات النفطية و بسبب ظروف الحرب و الحصار .

### جدول (٤)

**المتغيرات المتضمنة في حساب الطاقة الضريبية في العراق للمدة (١٩٩٥-٢٠٠٥)**

الدخل القومي (مليون دينار )	اجمالي الضرائب (مليون دينار )	السنة
٢١٧٧.٦٤	٣٧٤٤٥.٥	١٩٩٥
٤٢٩٩.٩٨٢٧	٧٤٣٨٩.٧	١٩٩٦
٣٤٥٤.٤٩٧١	٥٩٠٧١.٩	١٩٩٧
٣١٨٨٥.٣١١	١٩٧٦٨٨.٩٣	١٩٩٨
٣١٨٨٥.٣١١	١٩٧٦٨٨.٩٣	١٩٩٩
٤٦.٨١٢	٦٥٠.٧	٢٠٠٠
٣٦.٨٤١	٦٠٧.٨٨	٢٠٠١
٣٤٠٦٩٥٦	٦٨٦.٩٨	٢٠٠٢
٥٢.٨١٧٩٠١	٨٥٥.٦٥	٢٠٠٣
٧١.٢٤٧	٩١٩.٠٩	٢٠٠٤
٥٦.٨٧١	٧٢٢.٢٦٥	٢٠٠٥

المصدر : وزارة المالية ، دائرة الموازنة ، قسم البحوث و الإحصاء – العراق ، وزارة التخطيط ، الحسابات الختامية ، قاعدة البيانات و الرسوم لمؤشرات الحسابات القومية لسنوات مختلفة .

يبين الجدول (٥) إجمالي الضرائب و الدخل القومي في العراق للمدة ١٩٩٥-٢٠٠٥

حيث بلغ إجمالي الضرائب ٣٧٤٤٥.٥ مليون دينار و الدخل القومي ٢١٧٧.٦٤ مليون دينار عام ١٩٩٥ و أخذت هذه المؤشرات بالتزاياد و الانخفاض خلال مدة الدراسة نتيجة للظروف المختلفة التي مر بها العراق لتصبح إجمالي الضرائب في عام ٢٠٠٥ ، ٧٢٢.٢٦٥ مليون دينار و كان الدخل القومي ٥٦.٨٧١ مليون دينار . و كان الدخل القومي ٥٦.٨٧١ مليون دينار .

### جدول (٥)

**الطاقة الضريبية في العراق للمدة (١٩٩٥-٢٠٠٥)**

الطاقة الضريبية	السنة
١٧.٢	١٩٩٥
١٧.٣	١٩٩٦
١٧.١	١٩٩٧
٧.٠	١٩٩٨
٦.٢	١٩٩٩
١٣.٩	٢٠٠٠
١٦.٥	٢٠٠١
١٩.٨	٢٠٠٢
١٦.٢	٢٠٠٣
١٣.٩	٢٠٠٤
١٢.٧	٢٠٠٥

المصدر : الجدول من عمل الباحث بالاعتماد على الجداولين (١) و (٢)

### معايير كفاءة الأداء الضريبي في العراق

#### • الطاقة الضريبية

من خلال تحليل بيانات الجدول (٥) نلاحظ انخفاض الطاقة الضريبية في العراق طيلة المدة (١٩٩٥-٢٠٠٥) بسبب الظروف المالية التي واجهت الاقتصاد العراقي التي تمثلت بالعجز في الميزانية العامة ، و جود الطاقة الضريبية المتداينة و ظروف الحرب و الحصار و مدة السقوط تحمي زياد الاعتماد على المصادر غير النفطية في تمويل الميزانية العامة .

## الأستنتاجات :

- تعد الضرائب هي احد العناصر المهمة في استقطاب الاستثمار المحلي والأجنبي.
- إن دور الضرائب غير المباشر في النتائج المحلي الإجمالي كانت أعلى من دور الضرائب المباشرة .
- إن دور الضرائب في الإنفاق العام كانت متباعدة فقد بلغت في العراق ١٢٪١٠ حيث إن هناك تباين في مستوى الدور الذي مارسته مجموع الضرائب في تمويل الإنفاق العام .
- ضعف فعالية النظام الضريبي في العراق في تكوين و تعبئة الفائض الاقتصادي خلال المدة (١٩٩٥-٢٠٠٥) حيث بلغ الأهمية النسبية لأجمالي الضرائب إلى إجمالي الفائض الاقتصادي ٦.١٥٪ خلال مدة الدراسة .
- ضعف فعالية النظام الضريبي في تحقيق الاستقرار الاقتصادي وتمويل الموارنة العامة في العراق خلال الفترة الدراسية (١٩٩٥-٢٠٠٥) .
- يلاحظ إنخفاض معدل الضرائب في تكوين الإيرادات بتمويل النفقات العامة فهي منخفضة إلى حدود متدنية جداً رغم إن العالم يعتمد بدرجة كبيرة على هذا المصدر في تمويل نفقاتها .

## **التوصيات**

- حتى يتمكن النظام الضريبي من تحقيق الاستقرار الاقتصادي الاجتماعي و الحد من التفاوت في توزيع الدخل فانه يجب تحقيق التنسيق و التفاعل بين مختلف أنواع الضرائب و ضرورة تحقيق التوافق و الانسجام بين السياستين الضريبية والإإنفاقية والذي من شأنه أن يؤدي إلى تفعيل دور الضرائب في الوصول إلى توزيع أفضل للدخل و الثروة .
- العمل على فرض ضريبة القيمة المضافة في نطاق الضرائب غير المباشر على أن تبدأ هذه الضرائب بأسعار معتدلة و التمييز في المعاملة الضريبية بين السلع وفقا للأهداف الاقتصادية و الاجتماعية .
- وجوب رفع كفاءة الجهاز الضريبي وتوسيع القاعدة الضريبية لتتواءم الإيرادات العامة .
- جعل الإيرادات الضريبية بشقيه المباشر و غير المباشر دوراً محورياً في الموارنة العامة .

## المصادر والمراجع

### المصادر العربية :-

- ١- يونس أحمد البطريق ، د . علي عباس عباد ، النظام الضريبي ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ١٩٨٣ ، ص ٣٠ .
- ٢- د . سعيد عبد العزيز عثمان ، النظام الضريبي وأهداف المجتمع ، مدخل تحليلي معاصر ، الدار الجامعية ، بيروت ، ٢٠٠٨ ، ص ١٢-١٣ .
- ٣- مؤيد جميل ميالة ، علاقة النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي والإجتماعي والسياسي في فلسطين ، مذكرة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة النجاح الوطنية ، فلسطين ، ٢٠٠٦ ، ص ١٣-١٤ .
- ٤- د . خليل عواد أبو حشيش ، المحاسبة الضريبية ، حالات وتطبيقات لاحتساب ضريبة الدخل المستحقة ، مكتبة الجامعة ، عمان ، دار أثراء للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٩ ، ص ٣٣-٣٤ .
- ٥- د . سعيد عبد العزيز عثمان ، النظام الضريبي وأهداف المجتمع ، مصدر سابق ، ص ٢٣ .
- ٦- زكريا محمود بيومي ، مبادئ المالية العامة ، القاهرة ، مطبعة جامعة القاهرة والكتب الجامعية ، ١٩٧٨ ، ص ٥٨٦ .
- ٧- خطار شلبي ، العلوم المالية والموازنة ، (بيروت ، وبن ، ١٩٦٥) ، ص ٧-٢٨ .
- ٨- عبد الكريم بركان وحامد دراز ، علم المالية ، (الإسكندرية ، مؤتة شباب الجامعة ، ١٩٧٢) ، ص ٥٩-٦٠ .
- ٩- سليمان أحمد اللوزي و د . فيصل مراد والأستاذ وائل العكاشه ، إدارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق ، (عمان - دار المسيرة ، ١٩٧٩) ، ص ٢٥ .
- ١٠- عبد الملك أسعد ، إقتصadiات المالية العامة ، مصر ، دار المصارف ، ١٩٩٦ ، ص ٢١٩ .
- ١١- ثكلى الشريف رميس ، الأساس الحديثة لعلم مالية الدولة ، مصر ، دار الفكر العربي ، ١٩٧٨-١٩٧٩ ، ص ٢١٤ .
- ١٢- عوضه حسن ، المالية العامة ، بيروت ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٨ ، ص ٣٨٥ .
- ١٣- عناية غازي ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، عمان ، دار البيارق ، ١٩٩٨ ، ص ٤٨ .
- ١٤- إبراهيم علي عبد الله و أنور العجار ، مبدأ المالية العامة ، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع ، ص ١ .
- ١٥- حسين مصطفى حسين ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ط ١٩٩٥ ، ص ١١ .
- ١٦- عبد المنعم فوزي ، المالية العامة والسياسة المالية ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، ١٩٧١ ، ص ٤١ .
- ١٧- محمد عباس حموزي ، إقتصadiات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ٢٠٠٣-١١ ، الساحة المركزية ، بن عكنون ، الجزائر ، ص ٦٥ .

**المصادر الأجنبية :-**

- 1-Aarom wildavsky , the polities of the Budgetary process (Boton : Little Brown and Co.1964 ) P P .1.5
- 2-Frank Sherwood , the management Approach to Budytting ( Brussels : International Insitie for Administrative sciences , 1959 P.g)122
- 3- A.E Buck ,the Budgeet in Governments for yoday ( New york : the Macmillan Co.,1954) P.153

