

2017 \ 2016

مذكرة المالية العامة للدولة



المحاسبة لا تفعلها

عن الكتاب

عمل الطلبة

محمد محزم الحبيبي – جاسم طلال الزامل

INSTAGRAM: KUWAIT.LAW

المقدمة من ص 11 الى ص 50

صدر الدستور الكويتي في 11 نوفمبر 1962، حيث كان الصراع بين المذهب الرأسمالي بقيادة الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا الغربية، وبين المذهب الاشتراكي بقيادة الاتحاد السوفيتي وأوروبا الشرقية، وكانت الدول العربية حائره بين المذهبين، ففي ظل الملكية في مصر ساد النظام الرأسمالي الى ان جاءت ثورة جمال عبد الناصر لتتويجا لانتشار الفكر الاشتراكي في الوطن العربي، ثم تبعته الثورات في سوريا والعراق والتي تبنت الفكر الاشتراكي اسوة بمصر، وكانت دول الخليج بعيدة عن هذه الثورات متمسكتا في أنظمتها الوراثية للحكم، فدولة الكويت منذ نشأتها كانت تقوم على مفهوم الدولة الليبرالية الحارسة.

الاقتصاد الكويتي قبل الدستور: كانت إيرادات الدولة في هذه الفترة من الضرائب والرسوم، وحصر دور الدولة في حفظ الامن الداخلي والخارجي وتحقيق العدالة (القضاء)، اما في المجال الاقتصادي والاجتماعي فلم يكن للدولة أي دور، بدليل ان اول مدرسة أنشأت في الكويت كانت مدرسة المباركية بمبادرة القطاع الخاص، ثم أتت المرحلة الثانية في عام 1938 حيث شعر الناس بضرورة تغيير دور الدولة من الدولة الحارسة الى الدولة المتدخلة، فيجب عليها ان تقدم الخدمات للمواطنين وضرورة فصل مالية الدولة عن مالية الحاكم، فكان هذا العام هو نقطة الانطلاق في تغيير الفكر الاقتصادي من الدولة الحارسة الى الدولة المتدخلة، فصدر أول دستور حث المجلس التشريعي على اصدار القوانين الاقتصادية كقانون الميزانية، وفعلا صدر قانون الميزانية وكان هذا اول فصل لمالية الدولة عن مالية الحاكم، وقسم القانون الميزانية الى إيرادات "خمسة أبواب" ونفقات "بابين"، على الوجه التالي:

- الإيرادات:
 - باب الرسوم المتحصلة من تصدير الرمال والصلبوخ الى عبدان.
 - باب واردات الجمارك.
 - باب بدل احتكار تصدير الرمل الى العراق.
 - باب بدل امتياز شركة الضياء والثلج والسيارات العراقية الكويتية.
 - باب زكاة البر وواردات الجوازات والمحاكم والرسوم الصغيرة.
- النفقات:
 - باب رواتب افراد العائلة الحاكمة وتابعيهم.
 - باب رواتب جميع الموظفين.

وكان الفائض من الميزانية يخصص لأعمال الإصلاح والصيانة والعمران وفتح الدوائر الجديدة، وانتهت هذه السنة المالية خلال ثمانية أشهر لتعود الدولة الى دورها السابق كدولة حارسة.

المذهب الاقتصادي في دستور دولة الكويت: يتضح من ديباجة الدستور قبول الحاكم للمنهج الاقتصادي الجديد من خلال تبني الدستور مصطلحات كالرفاهية للوطن والمساواة والعدالة الاجتماعية، كما يتضح من المادة (20) من الدستور الكويتي ان الدولة متدخلة بالاقتصاد الوطني، واساس هذا الاقتصاد العدالة، فعلى المشرع العادي هذا اثناء اصدار التشريعات، ومراعات العدالة والمساواة تجعل من دور الدولة كبيرا، فيشمل الصحة والتعليم والإسكان وغيرها، والاصل ان السوق الكويتي كان يخضع للقطاع الخاص، ومع تدخل الدولة اصبح القطاع الخاص يتشارك في إدارة السوق مع القطاع العام، فالمشرع لم يهمل القطاع الخاص، بل جعل التعاون بين القطاع الخاص والعام أساس الاقتصاد الوطني.

مظاهر الدولة المتدخلة في الدستور الكويتي:

- حماية الفرد والأسرة: بعد صدور الدستور الكويتي أصبحت حماية الاسرة حاجة عامة، فصدرت قوانين الأحوال الشخصية، والزم الدستور كذلك الدولة بحماية النشء وكفالة المعونة للمواطنين في الشيخوخة والعجز.
 - التعليم: كذلك تحول التعليم الى حاجة عامة بعد صدور الدستور، فكان على الدولة السعي لإشباعها، بل جعل الدستور التعليم إلزاميا ومجانا في مراحلہ الأولى، وجعله واجبا وليس حقا للكويتيين.
 - الصحة: الزم الدستور الكويتي الدولة في العناية بالصحة ووسائل الوقاية من الامراض والأوبئة، فقامت الدولة بإنشاء المستشفيات والمستوصفات وتقديم العلاج للمواطنين بالمجان.
- تعريف المالية العامة:** تعرف المالية العامة بـ "هي العلم الذي ينظم النفقات العامة للدولة وكيفية تمويلها من خلال الإيرادات العامة، وكذلك تنظيم الميزانية العامة للدولة باعتبارها أداة قانونية لتحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية التي تتبناها الفلسفة السياسية للدولة".

في هذه المذكرة سيتم شرح **الباب الثاني** بداية "الإيرادات العامة للدولة من ص3 الى ص43" ثم ننتقل لشرح **الباب الأول** "النفقات العامة للدولة من ص44 الى ص52" وأخيرا **الباب الثالث** "الميزانية العامة للدولة من ص53 الى ص81".

الباب الثاني: الإيرادات العامة للدولة ص 243

ان القاعدة التي كانت تسود في ظل الدولة الحارسة هي أولوية النفقات العامة على الإيرادات العامة، فليس للإيرادات وظيفة الا تمويل النفقات، فكانت الميزانية تقوم على الموازنة بين الإيرادات والنفقات، فأى زيادة في الإيرادات على النفقات تعتبر تدخلا غير مشروع من الدولة في الشؤون الاقتصادية والاجتماعية للأفراد، وهذا يخالف مبدأ حرية المنافسة، ومع تطور دور الدولة من الدولة الحارسة الى الدولة المتدخلة أصبحت مسؤولة عن تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، فلم يعد هدف الإيرادات هو تغطية النفقات العامة فقط، بل اتسع ليشمل أهدافا اقتصادية واهدافا اجتماعية، فأصبحت الدولة تتدخل في السوق من خلال عدة وسائل كالضرائب والقروض العامة.

ويمكن حصر الإيرادات العامة في المالية العامة الحديثة الى خمسة إيرادات، وهي إيرادات أملاك الدولة "الدوين"، والرسوم، والضرائب، والقروض العامة، وأخيرا الإصدار النقدي الجديد، هذا مع وجود إيرادات أخرى لا تدخل ضمن هذه الأنواع كالهبات والاعانات الداخلية والخارجية والغرامات الجزائية وغيرها.

أولا: التقسيم الأكاديمي العلمي للإيرادات العامة:

● **تقسيم الإيرادات العامة بحسب مصدرها (اصلية – مشتقة):**

- ☒ **الاصلية:** هي تلك المبالغ التي تحصل عليها الدولة من أملاكها العامة والخاصة اي من الدومين مثل "تأجير أملاك الدولة وبيع الاراضي".
- ☒ **المشتقة:** هي الاموال التي تحصل عليها الدولة من خلال اقتطاعها لجزء من اموال الغير سواء كانوا اشخاصا طبيعيين او اعتباريين (الضريبة والرسوم).
- ☒ يعود هذا التقسيم الى الفكر القديم حيث يمتلك الأمير او الملك الأراضي في نفس الوقت التي تكون فيه هذه الأراضي ملكا للدولة، حيث لم يكن يفرق بين مالية الدولة ومالية الحاكم،
- ☒ **ينتقد هذا التقسيم،** حيث أصبح هذا التقسيم مخالفا للفكر الحديث ولم تعد أموال الدولة مملوكة للحكام وأصبحت الضرائب أساس الإيرادات العامة، مما أدى لانهايار هذا التقسيم.

● **تقسيم الإيرادات العامة بحسب نظرية الجبر:**

- في هذا التقسيم يتم التمييز بين الإيرادات العامة
- ☒ **الجبرية:** هي التي تستخدم فيها الدولة السلطة العامة مثل "الضرائب والرسوم"، وبين الإيرادات العامة
 - ☒ **غير الجبرية:** هي التي تحصل عليها الدولة من خلال الاختيار مثل "الاثمان العامة والقروض الاختيارية".
 - ☒ **ينتقد هذا التقسيم في أمرين، أولهما انه لا يميز بين أنواع الاكراه المادي والمعنوي والواقعي، وثانيهما انه لا يدخل بعض الإيرادات العامة في أي من التقسيمين كالإصدار النقدي والهبات والتعويضات.**

● **تقسيم الإيرادات العامة الى سيادية وغير سيادية:**

- ☒ **السيادية:** هي إيرادات الاقتصاد العام والتي تحصل عليها الدولة بوصفها شخصا معنويا عاما يتمتع بالسيادة مثل "الضرائب والرسوم".
- ☒ **غير السيادية:** هي الإيرادات الشبيهة بإيرادات الاقتصاد الخاص وتحصل عليها الدولة دون اتباع وسائل السلطة العامة بل باعتبارها شخصا خاصا، مثل "بيع الأراضي التي تملكها"
- ☒ **النقد الموجه لهذا التقسيم هو ان الدولة بعد انتقالها من دولة حارسة الى متدخلة ثم منتجة أصبحت في كثير من الأحيان تحتكر بعض المشروعات الاقتصادية، فهل تعتبر إيرادات هذه المشروعات سيادية ام انها غير سيادية.**

● تقسيم الإيرادات العامة الى عادية وغير عادية:

- يقوم هذا التقسيم على فكرة مدى انتظام ودورية الإيرادات العامة من عدم انتظامها
- ⊗ **العادية:** هي تلك الإيرادات التي تتكرر بانتظام وبشكل دوري في الميزانية العامة للدولة مثل "الضرائب والرسوم".
 - ⊗ **غير العادية:** هي التي لا تتكرر بانتظام وبشكل دوري في الميزانية العامة للدولة مثل "القرض العام والاصدار النقدي".

- ⊗ **ينتقد هذا التقسيم** بغياب الحدود الفاصلة بين حقيقة اعتبار الإيرادات العامة عادية او غير عادية، ولاسيما القروض العامة التي أصبحت في بعض الدول تتكرر وبشكل منتظم، ومع ذلك، يبقى هذا التقسيم **هو التقسيم الأفضل**.

ثانيا: التقسيم العملي للإيرادات العامة في دولة الكويت:

عمد المشرع الكويتي بتقسيم الإيرادات العامة للدولة الى تقسيم يغاير بعض الشيء ما تعارفت على تقسيمه الميزانيات العامة في القانون المقارن، وعلّة ذلك ان الدولة تعتمد على ما تحصله من إيرادات نتيجة لمبيعات النفط، وقبل ذلك كانت الدولة حتى عام 1975 تعتمد في إيراداتها على النظام الضريبي، اذ انه قبل هذا التاريخ كانت الثروة النفطية في البلاد معهودة وفقا لنظام الامتياز الى شركات النفط العالمية، فكانت الدولة تعتمد على ما تحصله من ضرائب على دخل تلك الشركات النفطية، وما تحصله من الربح والايجار من تلك الشركات النفطية.

أشكال الميزانيات التي تبنتها دولة الكويت:

تأخذ الكويت من الناحية العلمية بالشكل الثلاثي للميزانيات العامة على الوجه التالي:

- **الميزانية العامة للدولة:** وتشمل فقط ميزانية الوزارات والإدارات الحكومية.
- **الميزانيات الملحقة:** تشمل الأشخاص الاعتبارية العامة ذات النشاط الأكاديمي والديني والإداري والتي لا تستطيع ان تحقق إيرادات ذاتية تغطي مصروفاتها، وفي حال عجزها تمول من الميزانية العامة تلقائيا.
- **الميزانيات المستقلة:** تشمل الأشخاص الاعتبارية العامة ذات النشاط الاقتصادي "مالي-تجاري-صناعي"، والتي تحقق إيرادات تغطي مصروفاتها، أي تتمتع بالاكتمال الذاتي.

ومن الأمثلة الغريبة في التشريع الكويتي منح الهيئة العامة للاستثمار الميزانية الملحقة بالرغم من استقلالها القانوني وطبيعة نشاطها الاستثماري ولما لها من ايراد مالي ضخم، في حين منح المشرع الميزانية المستقلة لمعهد الكويت للأبحاث وهو مؤسسة أكاديمية عاجزة عن تغطية نفقاتها ذاتيا !!

والتقسيم السابق لا يحول دون وجود ميزانيات أخرى كالميزانيات الأكثر من سنة او الحسابات خارج الميزانية العامة، مثالها الميزانية التعزيزية لوزارة الدفاع بعد الغزو العراقي الغاشم على دولة الكويت.

■ **ميزانية دولة الكويت قبل السنة المالي 2017/2016 تقسم الى ثمانية أبواب على التفصيل التالي:**

- ⊗ **الباب الأول:** ويشمل الإيرادات النفطية ويشكل القسم الأكبر من اقسام الإيرادات العامة، ويمثل عادة في دولة الكويت الايراد الأعظم بين جملة الإيرادات العامة بنسبة 90%، في حين بلغة النسبة 92% في عام 2012/2011.

- ⊗ **الباب الثاني:** يشمل الضرائب على صافي الدخل والأرباح، باب خاص بشركات النفط وباب خاص لغير شركات النفط.

- ⊗ **الباب الثالث:** يشمل الضرائب والرسوم على الممتلكات ويشمل إيرادات الضرائب غير المباشرة على التسجيل العقاري.

- ⊗ **الباب الرابع:** يشمل الضرائب والرسوم على السلع والخدمات كتسجيل الشركات وطلبات التراخيص ورسوم دمع المعادن الثمينة كالذهب ورسم منح العلامات التجارية وتراخيص المحلات التجارية.

- ✗ **الباب الخامس:** يشمل الضرائب والرسوم على التجارة والمعاملات الدولية كالضرائب الجمركية والرسوم الجمركية كرسوم الأرضية ورسوم الشهادات الجمركية.
- ✗ **الباب السادس:** ويشمل إيرادات الخدمات، ويشمل نوعين من الإيرادات:
1. مجموع إيرادات خدمات الامن والعدالة كالرسوم القضائية والغرامات الجزائية ورسوم اصدار رخص القيادة والاعلانات التجارية في الاعلام الحكومي.
 2. مجموع إيرادات الخدمات الصحية والكهرباء والماء وخدمات النقل والمواصلات والبريد والهاتف، ومقابل خدمات الموائى.
- ✗ **الباب السابع:** ويشمل إيرادات الرسوم المتنوعة من مناقصات وإصدار رسوم إقامة الخدم والالتحاق بعائل والمبيعات الحكومية والخصومات على الموظفين ومقابل ايجار وسائل النقل.
- ✗ **الباب الثامن:** ويشمل إيرادات الدولة الرأسمالية، أي مبيعات الدولة للأراضي والعقارات المحاجر المملوكة لها.
- **التقسيم الجديد: في السنة المالية 2017/2016 قسمة الميزانية الى ستة أبواب على التفصيل التالي:**
- ✗ **الباب الأول:** ويسمى باب الإيرادات النفطية، ويشمل المبالغ التي تقوم وزارة النفط بتحصيلها من مؤسسة البترول الكويتية نظير تسويق النفط الخام والغاز الطبيعي محليا وخارجيا بعد خصم تكاليف الإنتاج.
- ✗ **الباب الثاني:** باب الضرائب والرسوم، ومن المعيب ان كثيرا من الضرائب الواردة في هذا الباب لم تصدر بقانون من المشرع الكويتي، وينقسم هذا الباب الى المجموعات التالية:
1. **مجموعة الضرائب على الدخل والارباح والمكاسب الرأسمالية:** وتشمل ما يفرض من ضرائب على الأجور والرواتب وارباح الشركات المساهمة وغيرها، وتقسم هذه المجموعة الى ثلاث فئات:
 - الضرائب المستحقة الدفع من الافراد.
 - الضرائب المستحقة الدفع من الشركات والمشروعات.
 - الضرائب غير المخصصة.
 2. **مجموعة الضرائب على مجموع الرواتب والأجور والقوى العاملة:** وتشمل الضرائب التي يتم جبايتها من ارباب العمل ويشترط الا تكون هذه الضرائب مخصصة لنظام الضمان الاجتماعي.
 3. **مجموعة الضرائب على الملكية:** وتشمل الضرائب المفروضة على استخدام الثروة وملكيته ونقل ملكيتها، ومن صورها الضريبة على التسجيل العقاري.
 4. **مجموعة الضرائب على السلع والخدمات:** وتشمل جميع الضرائب المفروضة على استخراج او بيع او نقل ملكية او تأجير أو توريد سلع وتقديم خدمات او مزاوله نشاط.
 5. **مجموعة الضرائب على التجارة والمعاملات الدولية:** وتشمل مجموعة الضرائب الجمركية وارباح التغيير في سعر صرف العملات والضرائب الأخرى على التجارة الدولية.
 6. **مجموعة ضرائب أخرى:** وتقسم الى الضرائب الأخرى مستحقة الدفع من شركات الاعمال فقط، والضرائب الأخرى مستحقة الدفع من جهات أخرى عدا شركات الاعمال والغير والمصنفة.
- ✗ **الباب الثالث:** ويسمى باب المساهمات الاجتماعية، وهي متحصلات الوحدات الحكومية من ارباب العمل نيابة عن عاملهم، او من العاملين، او من العاملين لحساب أنفسهم، او من العاطلين عن العمل ضمن احقية المساهمين او من يعولون او ورتتهم في الحصول على منافع اجتماعية. ويقسم هذا الباب الى مجموعتين هما:
1. مجموعة مساهمات الضمان الاجتماعي: والمتحصلة في صندوق الضمان الاجتماعي، وتصنف حسب مصدرها، وليس لهذه المجموعة وجود واقعي.

2. مجموعة مساهمات اجتماعية أخرى: وتشمل مجموعة المساهمات في برامج التأمين الاجتماعي التي تديرها الحكومة بوصفها رب العمل.

✘ **الباب الرابع:** ويسمى باب المنح، والمقصود هنا بالمنح التي تحصل عليها الدولة من حكومات اجنبية او منظمات دولية أو وحدات حكومية اخرى وليس لهذه المنح أي وجود واقعي.

✘ **الباب الخامس:** ويسمى باب الإيرادات الأخرى ويشمل كافة الإيرادات الحكومية بخلاف المذكور سابقا أي بدون إيرادات "النفط، الضرائب، المساهمات الاجتماعية، المنح"، فيشمل هذا الباب على:

1. مجموعة دخل الملكية: أي الأرباح التي تحققها الحكومة كالإيجار.
2. مجموعة مبيعات السلع والخدمات: والتي تقوم بها وحدات حكومية مثل شركة المطاحن.
3. مجموعة الغرامات الجزاءات والمصادرات.
4. مجموعة التحويلات الطوعية عدا المنح: فتشمل الهدايا والهيئات المقدمة من الافراد او المؤسسات.
5. مجموعة إيرادات متنوعة وغير مصنفة في مكان آخر، كقيم الطوابع المالية والتعويضات.

✘ **الباب السادس:** باب إيرادات التخلص من أصول إيرادات غير تشغيلية ويشمل هذا الباب على المبالغ المتحصلة من بيع أملاك الدولة والإيرادات غير التشغيلية كفوارق سعر العملة، ويحتوي على مجموعتين:

1. مجموعة إيرادات التخلص من الأصول غير المالية، كالأصول الحيوية والبيولوجية والتخلص من الاعمال قيد الانشاء.
2. مجموعة إيرادات فروقات تغير أسعار العملة.

هذا وسوف تكون دراسة اهم الإيرادات العامة على النحو التالي:

الفصل الأول: إيرادات أملاك الدولة "الدومين"

الفصل الثاني: الرسوم.

الفصل الثالث: الضرائب.

الفصل الرابع: القروض العامة.

الفصل الخامس: الإصدار النقدي الجديد "التضخم".

الفصل الأول: إيرادات أملاك الدولة "الدومين" ص 264

ويقصد بالدومين هو "مجموعة الأموال المملوكة للدولة سواء كانت عقارية او منقولة، مادية او معنوية، منتج او غير منتج، وسواء كانت ملكية الدولة عليها خاصة ام عامة"، وينقسم الدومين الى دومين عام ودومين خاص.

المبحث الأول: الدومين العام: ص 264

يتكون الدومين العام من الأموال العقارية والمنقولة، المادية والمعنوية، سواء كانت هذه الأموال منتجة ام غير منتجة، والتي تكون ملكية الدولة عليها ملكية عامة، ويعتبر الدومين عاما إذا خصص للمنفعة العامة او بحكم القانون، ويخضع الدومين العام لأحكام القانون الإداري وللقضاء الإداري في حل منازعاته والرقابة عليه، فهو لا يخضع للتقادم ولا يجوز الحجر أو التنفيذ عليه، كالطرق العامة والمباني الحكومية والمطارات والشواطئ. الأصل ان الأموال العامة مخصصة لمنفعة افراد المجتمع دون مقابل، ولكن قد تفرض الدولة رسوما على استعمال هذه الأموال لتنظيم استعمالها وصيانتها ولضمان حسن استخدامها، كرسوم دخول الحدائق العامة والمطارات.

المبحث الثاني: الدومين الخاص:

ويقصد به الأموال العقارية والمنقولة، المادية والمعنوية سواء كانت منتجة ام غير منتجة والمملوكة للدولة ملكية خاصة.

س: لماذا يعتبر الدومين الخاص هو المورد للإيرادات العامة؟

ج: ذلك لاعتبار ان ملكية الدولة على هذه الأموال كملكية القطاع الخاص، فتستطيع الدولة استغلالها واستعمالها والتصرف فيها على خلاف الدومين العام الذي لا تستطيع الدولة التصرف فيه بالبيع او التنازل.

يخضع الدومين الخاص لأحكام القانون الخاص، ومن ثم تخضع منازعته للقضاء العادي الذي يطبق عليه أحكام القانون المدني والتجاري، فيجوز الحجز والتنفيذ على هذه الأموال بحسب الأصل، ولكن المشرع الكويتي استثنى الدومين العام والخاص من إمكانية الحجز والتنفيذ عليه لأي سبب من الأسباب.

يدر الدومين الخاص إيرادات على الدولة تسمى "الثمن العام"، ويعود مصطلح عام على الدولة وليس القانون العام، وذلك لتمييزاً للثمن هنا عن الثمن الخاص الذي يحصل عليه القطاع الخاص مقابل تقديمه للسلع والخدمات.

■ **ويقسم الدومين الخاص الى ثلاثة أنواع هي:** (الدومين العقاري، الدومين الاقتصادي، الدومين المالي)

1. **الدومين العقاري:** ويشمل مجموعة الأموال المملوكة للدولة ملكية خاصة، كالغابات والبساتين والأراضي الزراعية والمحاجر وغيرها، وكان الدومين العقاري يمثل اهم الإيرادات العامة للدولة في العصور الوسطى، ولم يتبقى في العهد الحديث سوى الدومين العقاري للثروات الطبيعية كأبار النفط والمحاجر والمناجم، وقد نص الدستور الكويتي ان كل استثمار للموارد الطبيعية يكون بقانون، وان الموارد الطبيعية ملك عام للدولة لا يجوز التنازل عنها وانما من الممكن استثمارها من قبل القطاع الخاص بعقود ولأجل معلومة، ومن المعلوم ان الدومين الخاص يمكن بيعه اما الدومين العام فلا يمكن بيعه، والثروات الطبيعية في الكويت هي أموال عامة بتحديد القانون، فلا يجوز بيعها او التنازل عنها.

2. **الدومين الاقتصادي "التجاري والصناعي":** ويقصد به المشروعات الصناعية والتجارية المملوكة للدولة، والتي تقوم بالنشاط الإنتاجي كالمشاريع الخاصة، ويطلق عليها القطاع العام، وكان السبب في ظهور هذه المشاريع هو تحول الدولة من الدولة الحارسة الى الدولة المتدخلة.

س: ما هو هدف الدولة من انشاء المشاريع الاقتصادية؟

- 1- لتحقيق التنمية في الدولة نظرا لعجز رأس المال الخاص من انشاء هذه المشروعات لضخامة تكلفتها.
- 2- توفير السلع والخدمات لأفراد المجتمع بأسعار مناسبة.
- 3- لاعتبارات اجتماعية وسياسية قامت الدولة بإنشاء سكك الحديد والمطارات ومحطات الكهرباء والماء ووسائل الاعلام.
- 4- لتحقيق اعتبارات عسكرية قامت الدولة بإنشاء مصانع الاسلحة والذخائر والمعدات العسكرية.

والاصل في المشاريع السابقة انها مشاريع اقتصادية، وهذا ما يميز الدومين الخاص عن الدومين العام، فالدومين الخاص يرد على المرافق العامة الاقتصادية، في حين يرد الدومين العام على المرافق العامة الإدارية، وهناك نشاطين في الأنشطة الاقتصادية، فعلى سبيل المثال في الكهرباء هناك نشاط اداري تحصل الدولة على رسوم في مقابلته "توصيل الكهرباء للمنزل"، وهناك نشاط اقتصادي وهو الأموال التي تحصل عليها مقابل التيار الكهربائي المستهلك.

س: علل: ان الدولة تستطيع ان تتنازل عن المرفق العام الاقتصادي كمرفق الكهرباء ولكنها لا تستطيع ان تتنازل عن المرافق العامة الإدارية كمرفق الدفاع والقضاء والصحة والتعليم؟

ج: لان المشرع الدستوري الزم الدولة بتوفير التعليم المجاني في مراحلها الأولى، والزم كذلك الدولة بتوفير الرعاية الصحية للمواطنين.

✘ هذا التمييز بين النشاط المرفقي الإداري والنشاط المرفقي الاقتصادي ينعكس على مقابل الخدمة أو السلعة من النشاط ففي النشاط المرفقي الإداري تحصل الدولة على رسوم في مقابل الخدمات والسلع التي يحصل عليها المستفيدون في حين تحصل الدولة في حال بيعها للسلع والخدمات من النشاط المرفقي الاقتصادي على ثمن عام.

○ **الثنان العام:** هو ما يعود على الدولة من خلال بيع منتجاتها السلعية والخدمية التي تنتجها المشروعات ذات الطبيعة الاقتصادية، والأصل ان الثمن العام يتحدد وفق قواعد السوق "العرض والطلب"، ولكن الدولة تعتمد لتخفيض أسعار بعض منتجاتها رغبتنا منها في توفيرها بأسعار مناسبة للمواطنين، وقد تحتكر الدولة السلعة أو الخدمة وتوفرها بأسعار أقل من سعر السوق، وقد تحتكرها أيضاً وتقدمها بسعر أعلى من السوق لتحقيق إيرادات كبيرة "الاحتكار المالي".

○ **الاحتكار المالي:** وهو انفراد الدولة بإنتاج السلعة أو الخدمة وتقديمها بسعر يفوق السعر في حالة التنافس، ويكون الاحتكار عادة على السلع غير المرنة، التي لا يقل الطلب عليها إذا ارتفع ثمنها كونها ضرورية، كما هو في احتكار البنزين في الكويت، واختلف الفقهاء في التكليف القانوني للاحتكار المالي، فذهب بعضهم الى ان العائد من الاحتكار المالي ما هو الا ثمن عام وهو ايراد عادي للدولة بقصد تحقيق إيرادات عامة يتم من خلالها اشباع الحاجات العامة، وذهب آخرون الى ان العائد من الاحتكار المالي ينقسم الى شقين، اما الأول هو الثمن العام وهو ما يساوي تكلفة الإنتاج، اما الثاني فهو الزائد على نفقات الإنتاج وهو لا يمثل الا ضريبة غير مشروعة لأنها فرضت بغير الطريق المرسوم بالدستور، أي دون قانون.

3. **الدومين المالي:** هي الأسهم والسندات المملوكة للدولة، والتي تصدرها الشركات والمؤسسات المالية، سواء داخل الدولة ام خارجها، والتي تدر على الدولة أرباحاً وفوائد تدخل ضمن املاكها الخاصة، ويعتبر احدث أنواع الدومين الخاص و أخذ بالاتساع في الكويت، فتم انشاء الهيئة العامة للاستثمار للقيام بهذا النشاط المالي للدولة وخصص للهيئة 10% سنويا من الايرادات العامة للدولة لتستثمرها، وقد بلغت عائدات الهيئة من الاستثمار في الأسهم والسندات ما يساوي الإيرادات النفطية، ولاشك ان مساهمة الدولة في الشركات يعد دافعا للأفراد للمشاركة فيها مما يعزز حركة التنمية الاقتصادية، وكما تسعى الدولة كذلك الى إدارة بعض الشركات من خلال تملك مجموعة كبيرة من الأسهم فيها.

الفصل الثاني: الرسوم صـ 274

تعتبر الرسوم من اهم الاستقطاعات المالية التي تقتضيها الدولة بعد الضرائب وتمارسها الدولة بما لها من سيادة وسلطان وهي عنوان لسلطتها المالية في مواجهة الافراد والاشخاص عموماً.

المبحث الأول: تعريف الرسم:

تعرف الرسوم على انها "هو مبلغ من النقود تحصل عليه الدولة أو أحد اشخاص القانون العام جبراً من المستفيد مقابل منفعة خاصة تعود عليه مقرونة بنفع عام"،

❖ عناصر الرسم:

1. **الرسوم مبلغ من النقود:** كما هو معروف ان النقود حلت محل الأشياء العينية في الاقتصاد، فالنقود العامة تتم بالنقود وتحصل الدولة على ايرادها بالنقود كذلك حتى تحقق المساواة في اشباع الحاجات العامة، ولا يتصور اليوم اقتطاع الدولة لأشياء عينية مقابل تقديمها الخدمات.
2. **الرسوم تقتضيها الدولة أو أحد اشخاص القانون العام:** الرسوم هي مقابل خدمات المرافق العامة الإدارية، ومن يملك المرافق العامة الإدارية هي الدولة أو اشخاص القانون العام، ومن الأخطاء الشائعة إطلاق بعض مؤسسات

القطاع الخاص كالبنوك على مقابل ما يقدمونه من خدمات مصطلح "رسم"، مثل رسم استخراج فيزا بل هو ثمن خاص.

3. **الرسم يدفع جبراً:** تتميز الرسوم عن الثمن العام بصفة الجبر وهذا ما يقربها من الضرائب، ومع ذلك يثور لغط عند الحديث عن عنصر الجبر في الرسوم، فالرسوم لا تؤخذ الا ممن يريد خدمة، وهذا اللغط غير صحيح بسبب:
- أ- ان الرسوم لا تخضع للمساومة فالدولة هي من وضعت الرسوم من خلال قانون او بناء على قانون.
ب- ان الجبر يأخذ عدة اشكال، فقد يكون الجبر مادياً عندما تلزم الدولة الافراد في الحصول على الخدمة وتجعل تخلفهم عن الحصول عليها جريمة "البطاقة المدنية"، وقد يكون الجبر واقعياً حيث يجبر الافراد على الحصول على الخدمة لأنه لا سبيل للحصول على حقوقهم الا عن طريقها "القضاء"، وقد يكون الجبر معنوياً فمن يريد قيادة سيارة عليه استخراج رخصة ومن يريد السفر عليه استخراج جواز سفر وهكذا فان الجبر عنصر أساسي في الرسوم.
4. **الرسم مقابل خدمة خاصة:** دافع الرسم يحصل على خدمة خاصة تعود عليه بالمنفعة دون سواه من الافراد فيسمى المنتفع، فقد تكون الخدمة نشاطاً تبذله الدولة كالتعليم بالنسبة للرسوم الدراسية، وقد تكون الخدمة امتيازاً يمنح لشخص يتميز فيه عن سواه كحصوله على رخصة بناء، وقد تكون الخدمة مقابل الانتفاع من نفقه عامة تقوم بها الدولة كدفع أصحاب المنازل رسوم تنظيف الأرصفة والإنارة.

س: هل يجب ان يكون هناك تناسب بين الخدمة والرسم المدفوع؟

ج: نعم يجب ان يكون هناك تناسب بين الخدمة المقدمة والرسم المقابل لها، وذلك لان الرسوم لا تكون الا في المرافق الإدارية المخصصة للمنفعة العامة والتي لا تهدف الى تحقيق الأرباح، والاصل في هذه الخدمات ان الدولة تقدمها بالمجان ولكن لتنظيم المرفق فرضت الرسوم، وعليه يجب ان تكون الرسوم قليلة لتحقيق الحريات وحماية الحقوق وتمكين الافراد منها على حد سواء "الغني والفقير"، بل يفضل الغاء الرسوم على الخدمات التي لا غنى عنها كرسوم التطعيم الاجباري، وبناء على ما سبق فان الرسم يجب الا يزيد عن نفقات تكاليف الخدمة والا كنا امام ضريبة مستترة غير مشروعة.

ومن امثلة الرسوم التي انقلبت الى ضرائب في الكويت رسوم الالتحاق بعائل بالنسبة لغير الكويتيين اذ تفرض وزارة الداخلية مبالغ ماليه تصل الى مائتي دينار مقابل تمكينه من دخول الكويت دون تقديم خدمات أخرى كالتعليم والصحة، وعليه فان حجم هذه الخدمة "الدخول للكويت" تقل بكثير عن قيمة الرسم، وأخيراً فان الرسوم تقوم على فكرة التناسب بين الخدمة وقيمة الرسم، وانها تؤدي جبراً، فيحق للدولة استعمال قواعد التنفيذ المباشر لاقتضاءها، وقد تفرض الرسوم بقانون "رسوم التقاضي"، وقد تفرض الرسوم بناء على قانون عن طريق اللوائح "رسوم استخراج الجواز"، وعلى الدولة مراعات مبدأ العدالة في فرض الرسوم فتأخذ بالحسبان حاجة الافراد للخدمة ومدى استمرارها وعدد مرات اللجوء اليها، وحيث انه من الصعب على الدولة معرفة الحالة المادية لكل الافراد فيجب عليها ان تقلل الرسوم بحيث تكون رمزية لأبعد الحدود.

5. **الرسم يحقق المنفعة العامة:** حقيقة الامر ان الهدف من الرسوم هو تحقيق منفعة عامة، فرسوم القضاء هدفها تنظيم مرفق القضاء، ورسوم البناء هدفها تنظيم قواعد البناء وشكل المساكن ومساحتها وهكذا.

المبحث الثاني: التمييز بين الرسم والاستقطاعات المالية الأخرى: ص 282

أولاً: التفرقة بين الرسم والثمن:

- ☒ الثمن العام هو "المقابل المالي الذي تحصل عليه الدولة أو أحد اشخاص القانون العام نظير بيع منتجاتها من السلع والخدمات من خلال المشروعات العامة التي تمتلكها ملكية خاصة"
- ☒ الرسم هو "المقابل المالي الذي تحصل عليه الدولة أو أحد اشخاص القانون العام جبراً من المستفيدين نظير خدمة خاصة تعود عليه بمنفعة خاصة مقرونة بتحقيق نفع عام"

❖ اهم الاختلافات بين الثمن والرسم:

1. الخدمة التي تحصل من خلالها الدولة على الرسم هي خدمة إدارية في حين ان الخدمة او السلعة التي تحصل من خلالها الدولة على الثمن العام هي خدمة ذات طابع اقتصادي، بعض الأنشطة تجمع الثمن العام والرسم كالكهرباء، فيصالح التيار الكهربائي ومد الكابلات عمل اداري تحصل مقابله الوزارة على رسوم، في حين ان التيار الكهربائي المستهلك عمل اقتصادي وسلعة اقتصادية تحصل من خلالها الدولة على الثمن العام.
2. في حالة الرسم: يتحقق نفع عام الى جانب النفع الخاص، في حين انه في الثمن العام لا وجود للنفع العام، فالنفع هو نفع خاص خالص.
3. يتصف الرسم بالجبر والاكراه: في حين ان الثمن العام يقوم على فكرة العقد ويخضع لقواعد العرض والطلب.
4. الرسوم: هي أملاك مملوكة للدولة ملكية عامة "الدومين العام"، في حين ان الثمن العام أموال مملوكة للدولة ملكية خاصة "الدومين الخاص"، ولكن المشرع الكويتي اعتبر ان الاثمان العامة التي تملكها الدولة ملكية كاملة او تملك منها 25% أموال عامة.
5. الرسم: يفرض بقانون او بناء على قانون باعتباره من التكاليف العامة، فلا يعدل الا بقانون ويخضع للقانون الإداري والقضاء الإداري، في حين ان الثمن العام يفرض بقرار اداري او يتم الاتفاق عليه من مجلس إدارة المشروع والمتعاقد الاخر، ويخضع للقانون المدني والتجاري وللقضاء العادي.

✚ ثانيا: التفرقة بين الرسم والضريبة:

☒ يتشابه الرسم والضريبة في ان كلاهما استقطاع مالي جبري، ولكن توجد اختلافات هي كالتالي:

1. الرسم تحصل عليه الدولة او أحد اشخاص القانون العام في حين ان الضريبة تحصل عليها الدولة فقط.
 2. يفرض الرسم بقانون او بناء على قانون، اما الضريبة فإنها لا تفرض الا بقانون.
 3. الرسم يقوم على فكرة التناسب بين الخدمة التي يحصل عليها المنتفع والمقابل الذي يدفعه، في حين ان الضريبة تقوم على فكرة التضامن الاجتماعي ومنوطها المقدرة التكليفية للفرد، فكلما زادت المقدرة زاد حجم الضرائب.
- من الأخطاء في المصطلحات في الكويت إطلاق المشرع الكويتي مصطلح رسوم على الأراضي الفضاء، حيث فرض مبلغ قدرة عشرة دنانير عن كل متر مربع يملكه الشخص بعد 5000 متر، والحقيقة ان هذا المبلغ ضريبة، وكذلك إطلاق المشرع على الضرائب الجمركية مصطلح رسوم، فالرسوم الجمركية هي التي تحصل عليها إدارات الموانئ نظير الخدمات التي تقدمها، في حين ان الضرائب هي التي تحصل عليها الدولة لمجرد دخول البضائع او الخروج منها.

✚ ثالثا: التفرقة بين الرسم ومقابل التحسين "الاتاوة":

ويعرف مقابل التحسين بأنه "الاستقطاع المالي الجبري الذي تحصل عليه الدولة من ملاك العقارات التي ارتفعت أسعارها نتيجة لقيام الدولة بتنفيذ أشغال عامة"، كشق الطرق او بناء بحيرة اصطناعية او انشاء حديقة، فتقوم الدولة باسترجاع ما زاد من قيمة العقار بسبب هذه الاعمال الانشائية بأكمله او بنسبة منه، خلال فترة زمنية كتوزيع المبلغ على خمسة سنوات.

▪ الخلاف بين الرسم والاتاوة كالتالي:

1. مقابل التحسين لا يكون الا في العقارات في حين ان الرسم يتحقق في كل الخدمات.
2. يتم دفع مقابل التحسين مرة واحدة في حين يتم دفع الرسم كلما تكرر الحصول على الخدمة.
3. مقابل التحسين يتحقق في داخل الدولة فقط في حين ان الرسم قد يتم خارج الدولة، كمن يجدد جوازه في أحدا السفارات خارج البلاد فيقوم دفع الرسم.

الفصل الثالث: الضرائب ص 289

تعتبر الضرائب من أهم مصادر الإيرادات العامة اليوم، فهي الممول الأساسي للخزانة العامة، وأصبحت الدول تعتمد عليها اعتمادا أساسيا في اشباع الحاجات العامة بعد ان كان الاعتماد على إيرادات أملاك الدولة والرسوم، فتحوّلت كثير من الدول التي كانت تعتبر من الجنات الضريبية الى النظام الضريبي.

س: تحدث عن نظام الضرائب في دولة الكويت؟

كانت دولة الكويت حتى عهد قريب من الجنات الضريبية، ثم أصبح لديها أكثر من خمسة أنواع من الضرائب هي:

- 1-الضريبة على دخل الشركات غير الكويتية.
- 2-الضريبة على الأراضي الفضاء غير المبنية.
- 3-الضريبة على الشركات المساهمة الكويتية.
- 4-الضرائب الجمركية وضرائب التسجيل العقاري.
- 5-الضريبة على دخل الشركات المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

المبحث الأول: المبادئ العامة في الضريبة:

المطلب الأول: تعريف الضريبة: ص 290 تعرف الضريبة على انها **"استقطاع مالي جبري تحصل عليه الدولة من الممولين بصفة نهائية وبدون مقابل لغرض تحقيق النفع العام"**,

العناصر التي تتكون منها الضريبة هي:

1. الضريبة استقطاع مالي: فتحصل الدولة الضريبة بصورة نقدية لا عينية، فالعينية لا تحقق العدل والمساواة، فعلى سبيل المثال تختلف جودة وثمان كيلو قمح عن كيلو قمح آخر، اما النقود فهي تحقق العدل والمساواة، فلو فرضت الدولة نسبة معينة على الدخل النقدي لكل صاحب دخل، فان ما ستحصل عليه الدولة يكون متساويا.
2. الدولة هي التي تفرض الضريبة: الضريبة العامة تطلق على الضرائب التي تفرضها وتجتبيها الدولة لتمويل النفقات العامة، ولا يستطيع أي شخص آخر غير الدولة فرض الضرائب العامة، ويتم تخصيص حصيلة الضرائب لتمويل النفقات العامة ومن ثم اشباع الحاجات العامة وتحقيق اهداف وغايات الدولة، والضريبة العامة لا تكون الا بقانون، وهناك ضرائب أخرى كضرائب البلدية او الضرائب المستقلة فان هذه الضرائب من الممكن ان تفرض بناء على قانون وهي خارج محور دراستنا للضرائب، وكما ان الضرائب العامة لا تكون الا بقانون فهي كذلك لا تعدل ولا تلغا ولا يتم اعفاء احد منها الا بقانون.
3. الممول هو الدافع الضريبي: يسمى دافع الضريبة بالمول، وقد يكون شخصا طبيعيا وقد يكون شخصا اعتباريا، فالعبارة بالملتزم بدفع الضريبة لا بمن يقوم بسدادها "الشركة عليها ضريبة ويقوم مالكةا بدفع الضريبة، فالملتزم هنا هي الشركة وليس صاحب الشركة".

س: هل من الممكن ان يكون الممول شخصا معنويا عاما؟ او هل من الممكن ان تجتبي الدولة ضرائب من نفسها؟

ج: قد يكون الممول شخصا معنويا عاما، فالأشخاص المعنوية العامة تخضع للضرائب العامة إذا كانت تستقل عن الدولة بذمة مالية خاصة، لذلك تحرص الدولة على النص صراحة في قوانين انشاء الاشخاص الاعتبارية العامة على عدم خضوعها للضرائب، مثل البنك المركزي الكويتي.

4. الجبر عنوان الضريبة: تستخدم الدولة سلطتها وسيادتها لفرض وجباية الضرائب، وتحصلها بالقوة وبوسائل التنفيذ المباشر، وهذا ما يميز الضريبة عن الثمن العام والقرض الاختياري.

5. نهائية الضريبة: ويقصد بهذا العنصر ان دافع الضريبة لا يسترد ما دفعه من الضرائب للدولة بأي شكل من الاشكال، وهذا ما يميز الضريبة عن القرض العام الاجباري، حيث تلتزم الدولة برد القرض العام الاجباري وفوائده.

6. الضريبة بدون مقابل: فالممول يدفع الضريبة دون ان يتوقع ان يحصل على منفعة له بالذات تميزه عن غيره من الأشخاص، بل هو يدفعها باعتباره عضوا في المجتمع، وفق نظرية "التضامن الاجتماعي"، فكل فرد في المجتمع يتنازل عن جزء من حرياته وفقا للتضامن الاجتماعي حتى تقوم الدولة، ومن اهم الحريات التي يتنازل عنها الافراد جزء من املاكهم الخاصة "أموالهم"، وتراعى هنا "المقدرة التكلفة" التي غدت العنصر الرئيسي الذي تعتمد عليه الدولة في الزام الأشخاص بتحمل العبء الضريبي، وهذا ما يميز الضريبة عن الرسم، فدافع الرسم يحصل على منفعة خاصة.

7. الضريبة تهدف الى النفع العام: فالدولة لا تنظر للمنفعة الخاصة التي ستعود على كل ممول، ولكنها تنظر للمنفعة العامة المتمثلة في اشباع الحاجات العامة، ولا شك ان النفع العام تطور مع تطور الدولة من دولة حارسة الى دولة متدخلة، فبعد ان كانت الضرائب تمول الامن الداخلي والخارجي فقط، امتدت الى قطاعات كثيرة كالصحة والتعليم.

س: هل يجوز ان تنفق الضرائب لتحقيق مصلحة خاصة؟

ج: من المسلم فيه ان الضرائب تكون لتحقيق المنفعة العامة ولتحقيق جميع الاغراض التي تسعى الدولة لتحقيقها، فلا يمكن للدولة ان تفرض الضرائب لإشباع حاجات خاصة واي ضريبة يكون هدفها ذلك تكون ضريبة غير مشروعة، فالضريبة تقوم على مبدأ العدالة الاجتماعية.

المطلب الثاني: أهداف الضريبة: ص 297 (غرض مالي، أغراض غير مالية)

في السابق كان الهدف من الضريبة هو تمويل النفقات العامة "العدل، الامن الداخلي والخارجي"، ومع تغير الدولة من الدولة الحارسة الى المتدخلة، اضيف على الهدف السابق اهداف جديدة اجتماعية واقتصادية، وتفصيلها التالي:

- **اولا: الغرض المالي التقليدي للضريبة:** وهو تمويل النفقات العامة التقليدية، فكانت للضرائب قواعد عامة هي:
 1. قاعدة إنتاجية: وهي ان تحقق الكفاية لتمويل النفقات العامة كلها، فعلى الدولة ان تختار من الضرائب التي تحقق هذه الغاية، بشرط الا تؤثر في دخول المشروعات الخاصة ولا يشعر بوطأتها الممولون ولا يترتب عليها مصروفات جباية، ويجب الا تتعدا الضرائب النفقات العامة.
 2. قاعدة الثبات: وتكون الضريبة ثابتة إذا لم تتأثر بالتغيرات الاقتصادية في المجتمع، ففي حالة الكساد لا يقل الطلب على السلع والخدمات التي تجتبي الدولة ضرائبها منها، فتوضع الضرائب على السلع الأساسية دون الثروات التي تتأثر في الكساد فتقل الضرائب.
 3. المرونة: وتكون الضريبة مرنة إذا زادت حصيلتها بزيادة معدلها، وتكون الضريبة غير مرنة إذا قلت حصيلتها بزيادة معدلها، لذلك يتعين على الدول اختيار السلع ذات الطلب غير المرن التي لا يتأثر الطلب عليها بزيادة أسعارها، كالحليب والخبز، والابتعاد عن السلع ذات الطلب المرن والتي يقل الطلب عليها إذا ارتفع سعرها كاللحم والعصائر.

4. الحياد: دور الضريبة هو تمويل الخزنة العامة للدولة دون احداث تغيير في المراكز القانونية للممولين فتنغير مراكزهم المالية والاقتصادية والاجتماعية، فيتأثر البنين الاقتصادي للدولة.

○ ثانيا: الأغراض غير المالية للدولة:

1. الأغراض الاقتصادية:

- دعم الأوجه المختلف للنشاط الاقتصادي كتقديم الدعم للمشروعات والاعفاء الضريبي.
- اعفاء رؤوس الأموال الأجنبية من الضرائب لتشجيعهم على الاستثمار في الدولة.
- توجيه النشاط الاقتصادي، كتشجيع الصناعة على الزراعة.
- محاربة التضخم من خلال فرض الضريبة لسحب النقود من السوق.

- التشجيع على الادخار والاستثمار من خلال فرض الضرائب على الاستهلاك.
 - حماية الصناعات المحلية من خلال فرض الضرائب الجمركية.
 - خلق التشغيل الشامل من خلال زيادة الضرائب على الدخول المرتفعة.
 - قد تخصص الدولة حصيلة الضرائب لإنشاء الموانئ والمطارات مثلا لدعم البرامج الاقتصادية.
2. الأغراض الاجتماعية:
- استخدام الضرائب للحد من التفاوت بين طبقات المجتمع، ووسيلة لإعادة توزيع الدخل القومي، وأفضل الضرائب لتحقيق ذلك هي الضرائب على التركات.
 - تشجيع زيادة النسل او تخفيضه بحسب رؤية الدولة، وكذلك لحل بعض المشكلات الاجتماعية كالطلاق فتقرر فرض ضريبة عالية على معاملات الطلاق للحد منه.
 - محاربة بعض السلوكيات المضرة في المجتمع كمحاربة الكحول.

المطلب الثالث: المبادئ الأساسية للضريبة: ص 302

- هناك مجموعة من المبادئ التي يجب على المشرع الضريبي ان يلتزم بها، وهذه المبادئ تعتبر ذات قيمة دستورية، بمعنى ان التشريع الذي يخالفها يوصف بعدم الدستورية، وهذه المبادئ هي:
1. مبدأ العدالة: وقد نص الدستور الكويتي في المادة 21 منه على ان العدالة الاجتماعية أساس الضرائب، ويقصد بالعدالة الضريبية فرض الضرائب وفقا للمقدرة التكاليفية، وبشكل عام على الأشخاص والأموال، فتشمل جميع الأشخاص كل على حسب قدرته التكاليفية، وتشمل كل الأموال العقارية والمنقولة، العينية والمادية.

س: متى تتحقق العدالة الضريبية؟

ج: ذهب بعضهم الى ان العدالة الضريبية تتحقق بفرض الضريبة النسبية، على جميع الناس وعلى جميع الأموال، بمعدل ثابت، ولكن هذه الضريبة عادلة في شكلها الظاهر فقط، فهي شديدة الوطء على الفقراء، فظهرت نظرية المنفعة الحدية فأصبح اللجوء للضريبة التصاعدية عنوان العدالة، وهذا هو الراجح، واقتضى هذا المبدأ اعفاء الحد الأدنى للمعيشة من الضرائب.

2. مبدأ اليقين: يقوم هذا المبدأ على وجوب التحديد الفني للضريبة دون غموض، فيتعين ان يبين القانون الضريبي وعاء الضريبة بشكل واضح، وهل هو الدخل ام الثروة، ومعدل الضريبة وطرق تقديرها وقواعد تحصيلها، وهذا المبدأ مقرر لمصلحتين، **المصلحة الأولى للممول**، حتى يستطيع حساب ما عليه من ضرائب ثم منازعة الإدارة إذا اقرت عليه أكثر مما هو مقرر، **والمصلحة الثانية للدولة**، فكون الضرائب واضحة مما يشجع الافراد على دفعها والمستثمر على الاستثمار دون خشية من مصادرة أموالهم بذريعة الضرائب.
3. مبدأ الملائمة في الدفع: ويقوم هذا المبدأ على ضرورة اختيار المواعيد المناسبة لدفع الضريبة، حتى لا تؤثر في حياة الممول الاقتصادية والاجتماعية، فتكون الضريبة على الدخل بعد الحصول على الدخل، ومن الأمثلة التي تجربها الدولة "الحجز من المنبع"، فتحصل الدولة الضريبة على دخل الموظفين عند صرف رواتبهم، وكذلك تضيف الدولة الضرائب على الاستهلاك مع أسعار السلع فلا يشعر الممول بها.
4. مبدأ الاقتصاد في نفقات الجباية: لما كانت الضرائب تهدف الى تحقيق المنفعة العامة، كان لا بد ان تسعى الدول لتحصيلها بأكمل وجه دون الاسراف في مصروفات جبايتها، فتأخذ الدول بوسائل الدفع الحديثة، كالدفع الالكتروني، او إلزام الغير بتحصيلها للدولة دون مقابل كما هو في الضرائب على الاستهلاك.

المطلب الرابع: الأساس القانوني للضريبة: ص 306 س: ما هو الأساس القانوني للضريبة؟

من خلال البحث في الأساس القانوني للضريبة نجد ان هناك نظريتين، الأولى هي نظرية العقد، والثانية هي نظرية سيادة الدولة، وتفصيلها التالي:

● نظرية العقد

1. الضريبة عقد بيع: قيل هي عقد بيع بين الدولة ودافع الضريبة، والبائع في هذا العقد هو الدولة، والمشتري هو دافع

الضريبة، فتقوم الدولة ببيع وسائل الحماية الداخلية والخارجية والعدالة لدافع الضريبة، ولا شك ان هذا التبرير منتقد، فوجود العقد الاجتماعي بين المواطن والدولة يلزم الدولة بتقديم الحماية والخدمات للمواطن، ثم ان عقد البيع يقتضي وجود تقابل بين المنفعة الخدمة او السلعة والثمن، ولا يتحقق هذا في الضريبة، فليس كل دافع للضريبة يستفيد من الخدمات وهناك من هو معفي من الضريبة ويستفيد.

2. الضريبة عقد إيجار: قيل انه عقد ايجار تقوم فيه الدولة بإيجار الخدمات والممول يدفع مقابل استئجاره الخدمات

والضريبة هي الأجرة، ولا شك ان هذا التصور منتقد، فعقد الايجار من العقود المؤقتة، ويرتبط كذلك عقد الايجار بالمنفعة التي يحصل عليها المستأجر وبالتناسب بين الخدمة وبين المقابل، ولا نجد ذلك التناسب في الضرائب.

3. الضريبة عقد تأمين: ذهب البعض لتكييف الضريبة بأنها عقد تأمين بين الدولة المؤمن وبين دافع الضريبة المؤمن

له، وان مقدار الضريبة هو قسط التأمين، ولا يمكن قبول هذا التبرير ففكرة عقد التأمين تقوم على التناسب بين قيمة المؤمن عليه وقسط التأمين، كما ان عقد التأمين يلزم المؤمن بتعويض المؤمن له في حال الخسارة، وهذا ما لا نجده في الضريبة، أخيرا فان عقد التأمين يقصر وظيفة المؤمن على حماية المؤمن له فقط، في حين في الضريبة لا يقتصر دور الدولة على الحماية، بل أصبحت تتدخل في تحقيق اغراض اقتصادية واجتماعية.

● نظرية سيادة الدولة

وهي الرأي الراجح، وتقوم على فكرة التضامن الاجتماعي، فالدولة ملزمة بإشباع الحاجات العامة لتحقيق التضامن الاجتماعي، ولا تسعى الدولة لتحقيق مصالح الافراد كل على حدة، وان هذا التضامن ليس وقتيا، بل هو ارتباط بين الماضي والحاضر والمستقبل، وديمومة الدولة لا تتحقق الا بتحمل كل جيل جزءا من المحافظة على الأجيال السابقة واللاحقة، فالدولة تملك السيادة والسلطان في الزام من هم على أراضيها او من هم مواطنون بتمويل النفقات العامة كل على حسب مقدرته التكاليفية، ويبرر لنا مبدأ سيادة القانون "اقتضاء الضريبة جبرا" و انها تدفع بصفة "نهائية" و انها تدفع "بدون مقابل من اجل تحقيق المنفعة العامة" وتبرر كذلك "مبدأ العدالة الضريبية"، وكذلك "عمومية الضرائب" و "اعفاء أصحاب الدخل الضعيفة"، وتبرر أخيرا "التصاعد في الضريبة".

المبحث الثاني: التنظيم الفني للضريبة: ص 311

ان الدساتير في الدول الديمقراطية تفرض قواعد واحكام على المشرع العادي وهو في سبيل تشريع الضريبة، فاختصاص المشرع العادي أصبح مقيدا في المجال الضريبي، بعد ان كان يتمتع بسلطة تقديرية واسعة، وذلك يرجع لكون الضريبة تدفع جبرا ودون مقابل وبصفة نهائية، ويقصد بالتنظيم الفني للضريبة تحديد مكوناتها بشيء من التوضيح، كبيان وعائها وتحديد قواعدها واحكامها.

المطلب الاول: وعاء الضريبة: ص 312

ويقصد بوعاء الضريبة انؤها الذي تغترف منه الدولة مؤونتها من الضرائب، أي تطبق الضريبة على ماذا، وعلى المشرع ان يحدد وعاء الضريبة، ووعية الضريبة متعددة، وهي:

• أولاً: الضرائب على الأشخاص ام على الأموال

1. **الضرائب على الأشخاص:** عندما يكون اناء الضريبة ومحلها هو الانسان البشري دون النظر الى ما يملكه، وتسمى الضريبة على الأشخاص بالضريبة على الرؤوس، وقد عرفتها البشرية منذ القدم، وفي الإسلام فقد شرع الله تعالى على المسلمين الزكاة وعلى غيرهم الجزية، واتخذت الضريبة على الأشخاص عدة أنواع هي:
 - **ضريبة الفرد البسيطة او الواحدة:** وتفرض على جميع الافراد في الدولة بذات القيمة، فهذه الضريبة تفرض على الرأس البشري الذي هو محلها بصرف النظر عن كونه ذكرا ام انثى، طفلا ام شابا ام شيخا، متزوجا ام أعزب، ويؤخذ عليها غير العدالة وغير المنطقية، فالرجل يختلف عن المرأة في قدرته، ويختلف المتزوج عن الاعزب، والصغير عن الكبير، كما يؤخذ عليها قلة إيرادات الضريبة.
 - **ضريبة الفرد المدرجة:** حيث قسم المجتمع الى طبقات اجتماعية وفئات عمرية، وتقسيما أخرى بحسب الجنس ونوع العمل، وضربت على كل طبقة وفئة مبلغا محددًا من الضريبة يختلف عن الطبقات والفئات الأخرى، ويؤخذ عليها عدم اخذها بالفوارق المالية بين الطبقة الواحدة او الجنس الواحد فلم تأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية للأفراد.

س: اذكر موقف التشريعات الحديثة من الضرائب على الأشخاص؟

مع التقدم الاقتصادي والاجتماعي وظهور المنظمات الدولية لحقوق الانسان وتقدم فنون الاستقطاعات المالية والاخذ بمبدأ المقدرة التكليفية في فرض الضرائب، ذهبت الدول الى الاستغناء عن مبدأ الضريبة على الأشخاص، فخلت التشريعات الضريبية الحديثة من الضرائب على الأشخاص لكونه لا يحقق العدالة الاجتماعية بين الممولين، ولما يمثله من مساس في كرامة الانسان، ولا يعني ذلك اختفائها تماما، بل اصبحت نادرة الوجود، حيث فرضت بلدية لندن عام 1990 ضريبة على رؤوس سكان لندن لتمويل نفقات البلدية.

2. **الضرائب على الأموال:** تم اللجوء الى الأموال كوعاء للضريبة بدل الأشخاص، وقد تكون هذه الأموال دخلاً "وهي الأموال التي يحصل عليها الفرد بصفة دورية ومستمرة" او رؤوس الأموال "العقاري والمنقول"، ونطلق على الضريبة عليهم الضريبة المباشرة، وقد تفرض الضريبة على استعمالات الدخل ورأس الأموال أي على وقائع مادية وتصرفات قانونية، ونكون هنا بصدد ضريبة غير مباشرة.

• ثانياً: الضريبة الوحيدة او الضرائب المتعددة

لا شك ان الدولة وهي تفرض الضرائب تفاضل بين معيارين، الأول تحقيق اكبر قدر من الإيرادات العامة والثاني مراعات المقدرة التكليفية للممول، ولقد ساد في القرنين السابع والثامن عشر نظام **الضريبة الوحيدة** للحصول على الإيرادات العامة وتمويل النفقات العامة، وبالتحديد الضريبة على الأراضي الزراعية بمقدار العشر وباقي الأراضي ولو كانت غير زراعية كالمصانع والمنازل، وبرر من دعا لنظام الضريبة الواحدة ذلك بأن فرض الضرائب على دخول التجار والصناع سيؤدي الى ارتفاع السلع والخدمات التي يحصل عليها ملاك الأراضي الزراعية بمقدار الضريبة التي فرضت على التجار والصناع، ومن ثم فان الضريبة في النهاية تقطع من ملاك الأراضي الزراعية، ونادى بعض العلماء لفرض الضريبة الواحدة على الزيادة في قيمة الأراضي بحجة ان الظروف الاجتماعية والاقتصادية في الدولة هي التي أدت الى زيادة قيمة العقار وليس الفضل في ذلك للملاك، وعلى تقيضهم دعا غيرهم من العلماء لتبني الضريبة الواحدة على الانفاق، وذلك لعدم الشعور بها ولان الضريبة على الدخل تؤدي الى اقتطاع جزء من الثروة ومن ثم تؤثر سلبا في عوامل الإنتاج، ومن الانتقادات التي وجهت

لنظام الضريبة الواحدة انه يؤدي الى التركيز على المشاريع الخالية من الضريبة، وانه بعيد عن تحقيق العدالة وعمومية الضريبة، وتؤدي أخيرا الى التهرب الضريبي، كل ما سبق من عيوب نظام الضريبة الواحدة، ومع تطور الدول تحولت الى نظام **الضرائب المتعددة**، فتختار ما يتلاءم مع تحقيق إيرادات الامة والعدالة الضريبية من اجل تحقيق الأغراض الاقتصادية والاجتماعية للدولة، ولا يعني التعدد الضريبي التماذي والافراط في فرض الضرائب، ومن الأفضل فرض الضريبة المباشرة على الدخل فهو المعيار الحقيقي للمقدرة التكلفة، وفي الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك بحسبان ان الانفاق يعبر عن المقدرة التكلفة للأفراد، مع مراعات السلع والخدمات الضرورية.

• **ثالثا: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة**

وهو اهم التقسيمات السابقة، وهو المعول عليه في فقه القانون المالي والتشريعات المعاصرة، وتكون **الضرائب مباشرة**، إذا كانت على الدخل ورأس المال، فتفرض عند تحقق الدخل ووجود رأس المال، اما **الضرائب غير المباشرة**، فتتحقق عند تداول رأس المال والدخل في الاستهلاك والانفاق، وقد وضع الفقه معايير ثلاثة للفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة وهي:

1. **المعيار الإداري**: وتكون الضرائب مباشرة اذا امكن وضع أسماء الممولين في جداول اسمية، فتكون هناك علاقة مباشرة بين الممول والجهة الضريبية، وتكون الضريبة غير مباشرة اذا لم يكن بالإمكان وضع أسماء الممولين في جداول ومعرفة المال الخاضع للضريبة، ويتميز المعيار الإداري بالوضوح والبساطة، ولكن وجه لهذا المعيار فقدان هما، النقد الأول انه معيار تحكيمي، فان استطاعت الدولة وضع أسماء العاملين في كشف كنا بصدد ضريبة مباشرة واذا لم تستطع ذلك كنا بصدد ضريبة غير مباشرة لسبب لا يتعلق بطبيعة الضريبة بل بسبب عدم مقدرة الدولة على ادراج أسماء العاملين في الجداول، والنقد الاخر انه يخالف ما استقر عليه الجميع في بعض الأحيان، فوفق هذا المعيار تعتبر الضرائب على السندات الخالية من الاسم "لحامله" ضرائب غير مباشرة في حين انه من المتعارف عليه انها ضرائب مباشرة باعتبارها من الضرائب على الدخل.

2. **معيار نقل عبء الضريبة**: ويقوم هذا المعيار على معرفة من يستقر عليه العبء الضريبي، فان كان الممول هو من يتحمل عبءها دون إمكانية نقل هذا العبء الى شخص اخر كنا في صدد ضريبة مباشرة، اما اذا تمكن الممول من نقل عبء الضريبة الى شخص اخر كنا في صدد ضريبة غير مباشرة، ويمتاز كذلك هذا المعيار بالبساطة، ولكن وجهة اليه فقدان، النقد الأول ان مسألة نقل العبء الضريبي من المسائل المعقدة، فالضريبة على الأرباح التجارية هي ضريبة مباشرة، فاذا تمكن التاجر من نقل هذا العبء الى المستهلك عن طريق رفع أسعار السلعة تحولت الضريبة على الأرباح الى ضريبة غير مباشرة، والنقد الثاني انه في حالات الكساد قد تتحول الضريبة غير المباشرة الى ضريبة مباشرة، فالضريبة الجمركية هي ضريبة على وقائع مادية أي هي ضريبة غير مباشرة، فاذا كنا في مرحلة كساد يضطر التاجر لتحمل هذه الضريبة بخفض قيمة السلعة، فتتحول من ضريبة غير مباشرة الى ضريبة مباشرة.

3. **معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة واستقرارها**: وفق لهذا المعيار تكون الضريبة مباشرة اذا كان وعاءها ثابت او قابل للثبات، كالدخل ورأس المال، في حين ان الضرائب تكون غير مباشرة اذا كان وعاءها غير ثابت او غير مستقر، كالوقائع المادية التي تحصل وتتم في لحظة من الزمن، كالاستهلاك مثلا، ويعتبر هذا المعيار هو الأكثر دقة والاقرب لتحقيق العدالة، ويؤخذ عليه انه معيار غير جامع ولا مانع، فالضريبة على التركة تعتبر من اهم صور الضرائب المباشرة على رأس المال، وتعتبر وفق هذا المعيار من الضرائب غير المباشرة فلا يتصف وعاءها بالثبات والاستقرار.

4. أخيراً، فقد استقر الفقه على تقسيم الضرائب الى مباشرة وغير مباشرة وفقاً للتالي: الضرائب على الدخل ورأس المال تعتبر ضرائب مباشرة، والضرائب على الانفاق والتداول تعتبر ضرائب غير مباشرة.

تقدير الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

- **من حيث العدالة:** تعتبر الضرائب المباشرة أكثر عدالة من الضرائب غير المباشرة، فالضرائب المباشرة تفرض على الدخل ورأس المال، والدخل يعتبر مقياساً حقيقياً للمقدرة التكاليفية للممولين وكذلك رأس المال يعتبر مقياساً ثانوياً للمقدرة التكاليفية للممولين، أما الضريبة غير المباشرة فلا تميز بين أصحاب المقدرة التكاليفية في فرض الضرائب، فتفرض أعباءً متساوية لا تحقق المساواة والعدل ولا سيما السلع الضرورية.
 - **من حيث اليقين:** تعتبر الضرائب المباشرة أكثر وضوحاً من الضرائب غير المباشرة فيما يتعلق بوعائها وقواعد فرضها ومواعيد جبايتها، فيستطيع الممول الدفاع عن حقوقه ضد تعسف الإدارة في موضوعات الضريبة كافة، وهي أكثر قدرة في خلق الوعي الضريبي للممولين وأشعارهم بواجباتهم الضريبية، في حين أن الضرائب غير المباشرة لا يشعر بها الممولون في حساب أنها تدخل في أسعار السلع والخدمات.
 - **من حيث الملائمة في الدفع:** تعتبر الضرائب المباشرة أكثر ملائمة في أوقات الدفع من الضرائب غير المباشرة، ففي الضرائب على المرتبات يكون الحجز من المنبع مما يؤدي إلى التخفيف من الشعور في عبئها، ومع ذلك فإن الضرائب غير المباشرة تؤدي إلى تحقيق مبدأ الملائمة من خلال اختفاء الضريبة في سعر السلعة، ولكنها تظهر واضحة وجلية في غير ذلك، كالضريبة الجمركية وضريبة التسجيل العقاري.
 - **من حيث مبدأ الاقتصاد في نفقات الجباية:** تتميز الضرائب المباشرة في قلة نفقات جبايتها مقارنة في نفقات جباية الضريبة غير المباشرة، فهي تفرض على عناصر ثابتة ومستقرة ومعروفة لدى الإدارة الضريبية ومن ثم لا تحتاج في جبايتها إلى موظفين كثيرين لحصرها وتحصيلها، في حين أن الضرائب غير المباشرة تتطلب الكثير من الموظفين الضريبيين لتتبع وقائع تحققها.
- أخيراً، فإن الدولة تلجأ إلى النوعين من الضرائب المباشرة وغير مباشرة، وفقاً لاعتبارات سياسية واقتصادية، فالدول الديمقراطية دائماً ما تلجأ إلى الضرائب المباشرة لأنها أكثر عدالة، في حين تلجأ الدول غير الديمقراطية إلى الأخذ بالضريبة غير المباشرة، حيث أن صناعات القرار في هذه الدول هم أصحاب الدخل الكبير وأصحاب الثروات والأموال فتكون التشريعات الضريبية منصبة على الاستهلاك لكيلا تشملهم.

المطلب الثاني: الضرائب على الدخل: ص 330

تعتبر الضريبة على الدخل من أهم الضرائب التي تعتمد عليها الدول المختلفة لتمويل نفقاتها العامة، وتأتي أهميتها من خلال:

1. الدخل يتسم بالتجدد والتكرار.
2. استطاعت الدولة رفع معدل الضريبة على الدخل في أوقات الحاجة.
3. أصبح الدخل أهم من الثروة في قياس المقدرة التكاليفية.

• **أولاً: تعريف الدخل: ص 330**

تذهب التشريعات إلى نظريتين لتعريف الدخل، فنجد نظرية المنبع ونظرية الزيادة الإيجابية في ذمة الممول، وتفصيلها التالي:

☒ **نظرية المنبع:** يعرف الدخل وفق هذه النظرية بأنه "المبلغ من النقود او ما يمكن تقويمه بالنقود يتم بصورة دورية متكررة من مصدر ثابت او قابل للثبات"، وعليه فيجب توافر **ثلاث شروط** وفق هذه النظرية لتكون بصدد دخل، وهي:

1. **التقويم بالنقود:** من الواجب ان تأخذ الضريبة من مصدر نقدي او على الأقل مصدر قابل للتقويم بالنقود، ومن امثلة النقد على سبيل المثال راتب الموظف واجر العامل ومعاش المتقاعد والربح التجاري والصناعي وفوائد الأسهم والسندات، ومن امثلة القابل للتقويم بالنقود السلعة او الخدمة او الوجبات الغذائية والملابس والاشياء العينية وتذاكر السفر وكوبونات المحروقات، ويستثنى من ذلك الخدمات التي لا يمكن تقويمها بالنقود، كعمل ربات البيوت في بيوتهن، **وتفرض الدولة**، الضريبة على ملاك العقار الساكنين في عقاراتهم على اعتبار ان سكنهم من المنافع التي تقوم بالنقود.

2. **الدورية والانتظام:** حتى يعتبر المبلغ من النقود او ما يمكن ان يقوم بالنقود دخلا يجب ان يتصف بالدورية والانتظام، وهذا هو **العنصر المميز في نظرية المنبع**، وينظر في الدورية والانتظام الى طبيعة هذا المال، فعلى سبيل المثال الموظف الذي يعين ثم يفصل بعد شهر، فهل يعتبر الراتب الذي اخذه عن الشهر هذا يتصف بالدورية والانتظام، بكل تأكيد نعم لأننا ننظر الى طبيعة المال بصرف النظر عن تحقق الدورية، فأصل الراتب ان يكون دوريا وبانتظام، ويجب التنبيه الى ان الأرباح العرضية لا تدخل في الدخل لعدم توافر صفة الدورية والانتظام فيها، فلا يعتبر دخلا جوائز اليانصيب والربح الذي يتحقق من توسط شخص في بيع عقار بشكل عرضي (ان هذا الشخص ليس سمسار عقار)، أخيرا فان صفة الدورية والانتظام تتحقق دون النظر الى حجم المبلغ النقدي المتكرر، فالربح التجاري والصناعي تتحقق به الدورية مهما كان حجمه.

3. **ثبات المصدر:** يتعين كذلك ان يكون المصدر الذي اتى منه المال ثابتا او قابلا للثبات حتى يمكن ان نعتبر ذلك المال دخلا، والحقيقة ان الثبات هو نتيجة حتمية لعنصر الدورية والانتظام، والمقصود بالثبات هنا ليس دوام المصدر الى الابد، فجميع المصادر تنضب وتتوقف في يوم ما، وثبات المصدر يعتبر مهما للمشرع في تقرير معدل الضريبة بحسبان ان مصادر الدخل ليست متساوية في جردة بقائها، وعليه تختلف المعاملة الضريبة بحسب درجة بقاء المصدر وثباته، فكلما كانت درجة بقاء المصدر امكن زيادة معدل الضريبة والعكس صحيح، ومصادر الدخل ثلاثة، هي:

- **العمل:** سواء يدوي او ذهني.
 - **رأس المال:** عقار او منقول، ولو كان ماديا كبراءات الاختراع.
 - **المصدر المختلط:** ويتكون من العمل ورأس المال معا كالمحال التجارية والمكاتب المهنية "المحاماة".
- العمل يتميز بقصر مدته، اذ يعتمد العامل على صحته وشبابه، ويمتاز رأس المال العقاري بطول مدته وكذلك بعض رؤوس الاموال المنقولة، فالموناليزا يمتد وجودها الى زمن بعيد، فيفرض المشرع معدلا ضريبيا اعلى كلما كان بقاء المصدر أطول، اما المصدر المختلط فالمشرع يفرض عليه ضريبة وسطية بين الدخل الناشئ عن العمل والدخل الناشئ عن رأس المال.

☒ **نظرية الزيادة الإيجابية في ذمة الممول:** تضيق نظرية المنبع من حجم الدخل الداخل في الضريبة، فاشتراط الدورية والانتظام اخرج الدخول العرضية، فتخل في مبدأ العدالة ولا سيما في العمومية المادية للضريبة، فيدفع العامل ضريبة على أجرته بينما لا يدفع المقامر الذي كسب مبلغا طائلا من اليانصيب، لذلك ظهرت نظرية الزيادة الإيجابية في ذمة الممول، فعرفت الدخل على انه "أي مبلغ من النقود او ما يمكن تقويمه بالنقود حصل عليه الممول وترتب

عليه زيادة في الذمة المالية تمت ولو في لحظة واحدة تعتبر دخلاً، فأي أموال يحصل عليها الشخص ولو بصفة استثنائية تدخل من الدخل في هذه النظرية.

❖ الجدير بالذكر ان التشريعات قد تأخذ بإحدى النظريتين او تتبناها معا، والمعيار في ذلك هو حاجة الدولة للإيرادات العامة من ناحية وتحقيق أغراض الضريبة من ناحية أخرى، وبالنسبة للشركات فان الدول تأخذ بالنظريتين معا، وهذا ما فعله المشرع الكويتي.

• **ثانياً: مفهوم الدخل الخاضع للضريبة "طرح تكاليف الدخل": ص 337**

لتحقيق العدالة الضريبية فانه يتعين عدم فرض الضريبة على الدخل الإجمالي الذي يحققه الممول، ذلك ان الممول حتى يحصل على الدخل الإجمالي يبذل مصروفات مختلفة، وتقاس المقدرة التكاليفية للممول من خلال الدخل الصافي، فيتعين طرح كافة النفقات التي تكبدها الممول في سبيل الوصول الى الدخل الإجمالي، ويمكن حصر هذه التكاليف في التالي:

1. **نفقات الاستغلال:** ويقصد بها المبالغ المالية التي يبذلها الممول وتكون لازمة وضرورية لتسيير المشروع وإنتاج الدخل الإجمالي، كثمن المواد الأولية واجرة العمال والدعاية والاعلان وغيرها، ويجب ان تكون هذه من النفقات المشروعة، اما النفقات غير المشروعة فلا تعتبر من التكاليف، فلا تعتبر تكاليف المواد الأولية المخالفة للقانون نفقات استغلال، وتختلف النفقات بحسب المشروع، فنقات المحل التجاري تختلف عن نفقات مكتب محاماة، اما بالنسبة للدخول الفردية الناشئة عن العمل كالمرتبات واجور العمال، فان المشرع يعفي الحد الأدنى للمعيشة من الضرائب.

2. **نفقات الصيانة:** تعتبر النفقات اللازمة لإصلاح مصدر الدخل وترميمه نفقات صيانة، فهذه التكاليف يستلزمها مصدر الدخل، وهي ضرورية لاستمرار الإنتاج وتحقيقه، فتعتبر نفقات الكشف الدوري على الآلات والمعدات تكاليف صيانته، وتعتبر إزالة الأجزاء التالفة من العقارات تكاليف صيانته كذلك، ولكن لا تعتبر اعمال الصيانة التحسينية (تجميلية) التي تدخل على العقار من التكاليف فلا تخصم.

3. **نفقات الاستهلاك:** تعتبر النفقات اللازمة لاستبدال مصدر الدخل لإمكانية انتاجه والاستمرار فيه هي نفقات استهلاك، فيترتب على انتاج الدخل الإجمالي هلاك وتدهور رأس المال، فيجب على المشروع من الاجل الاستمرار في الإنتاج ان يستبدل هذا المصدر، والاستهلاك على ثلاثة أنواع هي:

○ **الاستهلاك العادي:** وهو تدهور المصدر مع الزمن وفقاً للعمر الافتراضي له، فيتم خصم نفقات الاستهلاك وفقاً لمعدل الاستهلاك السنوي وبعد السنين التي يتعين بعدها استبدال المصدر، وعادة يحدد المشرع معدل الاستهلاك بالنسبة للأشياء العينية، فاذا كان سعر الآلة المنتجة 10,000 دينار وكانت نسبة الاستهلاك التي حددها المشرع هي 10% كل سنة، فان معدل ما يتعين خصمة من الدخل الاجمالي عن نفقة الاستهلاك سنوياً هو 1000 دينار.

○ **الاستهلاك الفني او العملي:** ويتحقق نتيجة ظهور اكتشافات علمية حديثة تجعل الآلات رغم حداثة متدهورة لا قيمة لها، فيضطر صاحب المشروع للاستغناء عنها واستبدالها بتلك الجديدة، ويتم خصم المتبقي من ثمن الآلة (بعد خصم معدل الاستهلاك السنوي) من الدخل الاجمالي بسبب استبدالها مره واحدة.

○ **الاستهلاك المفاجئ:** ويحدث بسبب تعرض الآلات والمعدات الى حوادث غير متوقعة، كالحريق او السرقة، وتعتبر قيمتها من الخسائر التي تخصم مرة واحدة وبقومتها وقت وقوع الحادث، أي تقدر قيمتها وقت وقوع الحادث وتخصم من الأرباح وليس من الدخل الإجمالي، والمشرع الكويتي يسمح ان تخصم هذه الخسارة على ثلاثة سنوات إذا لم تغطي الأرباح تكلفة الخسارة من اول مرة، ومن المهم التنبيه الى انه لا يتم خصم قيمة الاستهلاك المفاجئ إذا كانت

الآلات او المعدات التالفة مأمناً عليها.

كيفية حساب ضريبة الدخل		
أولاً: حساب الدخل الإجمالي:		
نظرية المنبع: إذا كان ينطبق على المال الشروط التالية كنا امام دخل: ان يكون نقود او ما يتقوم بالنقود. الدورية والانتظام. ثبات المصدر او قابليته للثابت. التعليل دائما يكون بذكر تعريف النظرية.	نظرية الزيادة الإيجابية في ذمة الممول: إذا كان ينطبق على المال الشروط التالية كنا امام دخل: ان يكون نقود او ما يتقوم بالنقود. لا تشترط الدورية والانتظام، فيعتبر الدخل العرضي من الدخل الإجمالي. التعليل دائما يكون بذكر تعريف النظرية.	
ثانياً: حساب الدخل الصافي:		
بعد استخراج الدخل الإجمالي يتم خصم النفقات التي تكبدها الممول للحصول على الدخل الإجمالي، وهذه النفقات هي:		
نفقات الاستهلاك "عادية، فنية، مفاجئة"	نفقات الصيانة "الصيانة، الترميم، إزالة العوالق من العقار"	نفقات الاستقلال "ان تكون هذه النفقات مشروعة"
نخلص أخيراً الى الدخل الصافي للمول، والذي يتم أخذ الضرائب بناء عليه		

• ثالثاً: استعمالات الدخل: ص 341

وهي النفقات الناشئة عن الانتفاع بالدخل، أي الغاية من الحصول على الدخل، ولا تخصم استعمالات الدخل من الضريبة كأصل عام، اما تكاليف الدخل فهي النفقات اللازمة والضرورية لإنتاج الدخل وتسيير المشروع أي هي الوسيلة للوصول للدخل الإجمالي، ومثالها قيام احد ملاك المحلات التجارية بدعوة فنان للقيام بالدعاية لبضاعته "تكاليف الدخل"، وقيام شخص اخر من ملاك المحلات التجارية بدعوة فنان لإحياء حفل زفاف ابنته "استعمال الدخل"، فالفرق بين الأول والثاني ان الأول كان عمله لازماً للحصول على الدخل، اما الثاني فعلمه لا علاقة له في تسيير المشروع، وترد على المبدأ العام من عدم احتساب استعمالات الدخل في الضريبة استثناءً ان هما

• رابعاً: استثناءات بشأن بعض المبالغ المصروفة من الممول: ص 342

1. ضريبة الدخل التي تؤدي وفقاً للقانون محل الضريبة: حتى يستمر الممول في تحقيق دخله الإجمالي عليه ان يقوم بدفع الضرائب، فيطرح سؤال هنا:

س: هل من الممكن اعتبار مبلغ الضريبة على الدخل السنوي من تكاليف الدخل ام من استعمالاته؟

لا شك انه يتعين على الممول ان يدفع الضريبة لاستمرار المشروع ومن ثم الحصول على الدخل الإجمالي، فهذه الضريبة تكون ضرورية ولازمة للحصول على الدخل، ولا يمكن الحصول على الدخل دون دفعها للدولة، ومع ذلك إذا أراد المشرع عدم احتساب ضريبة الدخل من تكاليف الدخل فعليه النص صراحة على ذلك في القانون.

وقد نص المشرع الكويتي صراحة في القانون على عدم احتساب ضرائب الدخل السنوي من تكاليف الدخل، وذلك لاعتبارات موضوعية، فلا يخصم من الدخل الإجمالي ولا الصافي.

2. التبرعات وما في حكمها: مما لا شك فيه ان التبرعات والهبات وما في حكمها ليست ضرورية واسباباً لتسيير

المشروع وإنتاج الدخل الإجمالي، ومع ذلك فان المشرع ومن اجل تشجيع الافراد على التبرعات والهبات والاعانات، وتحقيقاً لغايات إنسانية واجتماعية، سمح باحتساب هذه المبالغ من تكاليف الدخل ومن ثم يتم خصمها من الدخل الإجمالي وصولاً للدخل الصافي، ويضع المشرع عادة بعض الشروط لتفادي التهرب الضريبي وتفادي وصول هذه الأموال لأيدي الإرهاب، وقد نص القانون الكويتي للضريبة على خصم تلك المبالغ فجاء فيه:

1. التبرعات او الهبات التي تؤدي الى جهات حكومية في دولة الكويت.

2. الهبات والتبرعات والاعانات المدفوعة لجهات خاصة بشرط الا يتجاوز الاقتطاع 2.5% من صافي الدخل.

ومن الملاحظ ان اللائحة التنفيذية جعلت التبرعات والهبات والاعانات كخصائر تخصم من صافي الدخل وليس من الإجمالي، وأخيرا فان هذه الخصومات ليست مخالفه للدستور الذي نص على ان كل اعفاء من الضرائب يكون بمرسوم، فهذه الإعفاءات تتماشى مع اهداف الضريبة.

• خامسا: أنواع الضرائب على الدخل: ص 346

1. **الضرائب النوعية على فروع الدخل:** قد تقسم الدولة الدخل الى فروع متعددة بحسب مصدرها، فتفرض ضريبة على الدخل الناشئ عن العمل بسعر مختلف عن الناشئ عن رأس المال والناشئ عن مصدر مختلط، فتفرض ضرائب على الرواتب، وضرائب على دخل العقارات، وضرائب على المنقولات، وضرائب على المهن الحرة وهكذا، بل من الممكن ان تذهب الدولة الى اكثر من ذلك فتقسم الضريبة في نفس المصدر، فتفرض ضريبة اكثر على الدخل الناشئ عن الوظيفة العامة الضريبة اقل على الدخل الناشئ عن الوظيفة في القطاع الخاص لتشجيع الاشخاص للتوجه للقطاع الخاص، وقد وجه نقد لهذا النوع مفاده زيادة تكاليف جباية الضريبة، اذ يتطلب الامر نفقات إدارية كثيرة وتعيين الكثير من العمال ومحاسبين والمفتشين وغيرهم.

2. **الضريبة العامة على مجموع الدخل:** يتم جمع الدخول المختلفة من مصادرها المتنوعة وفرض ضريبة واحدة على مجموع هذه الدخول جميعها، ويمتاز هذا النوع بميزتين هما:

- تحقيق العدالة من خلال احتساب مجموع الدخل الذي يعبر عن المقدرة التكلفة للممول.
- الاقتصاد في نفقات الجباية من خلال وجود جهاز ضريبي واحد.
- لا تتبنى التشريعات الحديثة نوعا واحدا من الضرائب على الدخل، وانما الغالب الاعم من التشريعات تأخذ بالنظامين معا، ففي الدول المتخلفة يتم تطبيق الضرائب النوعية بشكل أكبر لعدم وجود أجهزة متقدمة فيها، اما في الدول المتقدمة فالاعتماد يكون على الضريبة العامة على مجموع الدخل لتطور أجهزتها الضريبية.

3. **الضرائب الاستثنائية على الدخل:** قد يترتب في حالات استثنائية كحالات الحرب والأزمات الاقتصادية ان يحقق بعض الأشخاص دخولا استثنائية، يرجع الفضل فيها لهذه الظروف والاحوال غير العادية، فتقوم الدولة بالتدخل لامتناس هذه الزيادة في الدخل من خلال الضرائب لتعويض ما تم انفاقه من قبلها لمواجهة هذه الأحوال والأزمات، ويتم التمييز بين الأرباح والاستثنائية والأرباح العادية من خلال معيارين هما:

- مقارنة الأرباح المحقق في السنة الاستثنائية بمتوسط الأرباح في السنوات السابقة.
- تحديد الدولة لمعدل الربح السنوي وما يزيد عليه يعتبر ربحا استثنائيا.

المطلب الثالث: الضرائب على رأس المال: ص 349

اصبح رأس المال في الدول الحديثة وعاء ثانويا للضريبة، فهو لا يتصف بالدورية والانتظام والتجدد، وكذا فان الاعتراف من رأس المال قد يقضي عليه، ولا يفرق في القانون المالي بين الثروة ورأس المال، في حين ان رجال الاقتصاد يفرقون بين الثروة ورأس المال، فالثروة عند فقهاء المالية هي أوسع من رأس المال باعتبارها تشمل على جميع الأموال التي يمتلكها الشخص في لحظة من اللحظات، في حين ان رأس المال عند فقهاء الاقتصاد يعني الأموال المنتجة فقط، وعليه فانه يمكن تعريف رأس المال من الناحية الضريبية على انه "مجموعة الأموال العقارية والمنقولة، المادية والمعنوية، سواء كانت هذه الأموال منتجة لدخل عيني او نقدي او خدمات ام كانت هذه الأموال غير منتجة"، فالعقارات تعتبر رؤوس أموال سواء كانت فضاء ام مبنية، زراعية ام بور، وكذا المنقولات كالمعادن والمجوهرات واللوحات الفنية، والمادية كالأشياء الملموسة العينية، والمعنوية كالاسم التجاري والعلامة التجارية

وبراعة الاختراع، وسواء كان كل ما سبق منتجاً لدخل أم لا فإنه يعتبر رأس مال، وتنقسم الضرائب على رأس المال إلى نوعين هما:

• **أولاً: الضريبة على رأس المال التي تدفع من دخل رأس المال: ص 351**

إن كانت الضريبة منخفضة حيث يتمكن الممول من دفعها من الدخل الذي يدره رأس المال دونما الحاجة إلى التصرف في رأس المال، فإن الضريبة تكون من الضرائب على رأس المال التي تدفع من دخل رأس المال، ويهدف المشرع من خلال فرض هذه الضريبة إلى تحريك رأس المال وتنشيطه حتى يستفيد منه المجتمع، وفرض الضريبة على رأس المال بمعدل منخفض يقصد منها استثمار رأس المال لكي يدر دخلاً يدفع من خلاله الضريبة، ونظراً لضآلة معدلها فإنه من الممكن فرضها بشكل دوري "سنوي"، فإن كانت الضريبة على رأس المال 1% سنوياً، وكان سعر العقار هو 300,000، فالضريبة هي 3 آلاف، فإن مالك العقار يؤجر العقار لكي يدفع هذه الضريبة ويستفيد من باقي الأجر ويفيد المجتمع، وقد قامت الكويت بفرض هذه الضريبة على الأراضي الفضاء بواقع عشرة دنائير على كل متر يزيد عن خمسة آلاف متر مربع يملكها الشخص متى كانت الأرض فضاء غير مبنية، ويهدف المشرع من خلال ذلك إلى جبر الأفراد أما على استغلالها أو بيعها لحل المشكلة السكانية في الكويت، وفي الدول الأخرى تستخدم هذه الضريبة لحمل ملاك التحف واللوحات الفنية لعرضها في المتاحف ليطلع عليها الناس بدل الاحتفاظ بها، أخيراً فإن أغلب التشريعات تأخذ بهذه الضريبة كضريبة تكميلية إلى جوار الضريبة على الدخل.

• **ثانياً: الضريبة على رأس المال التي تدفع من رأس المال ذاته: ص 354**

تفرض الدولة هذه الضريبة بعدل مرتفع، فيضطر مالك رأس المال للتصرف في جزء منه ليتمكن من سداد الضريبة المفروضة عليه، وتهدف الدول منها لتفتيت رأس المال وإعادة توزيع الدخل القومي والقضاء أو التخفيف من حدة التفاوت بين الطبقات، ولا يمكن فرض هذه الضريبة بصفة دورية لما يسببه من قضاء على رأس المال وهذا ما يخالف الحماية الدستورية لحقوق الملكية، لذا فإن الضريبة المفروضة على الأرض الفضاء في الكويت هي ضريبة غير دستورية لأنه فرضت بشكل دوري مما يجبر ملاك الأراضي على بيعها لإمكانية سدادها، وهناك ثلاثة أنواع للضريبة على رأس المال التي تدفع من رأس المال هي:

1. **الضريبة الاستثنائية على رأس المال: ص 355**

وتفرض في أوقات الحروب والأزمات الاقتصادية والتي تكون الدولة حينها في حاجة إلى إيرادات كبيرة لتغطية نفقاتها في مواجهة مثل هذه الظروف، واستند فقهاء القانون المالي المنادين بهذه الضريبة على مبدأ العدالة الضريبية، بحسبان أن تحقيق أصحاب الثروات لها كان بفضل الدولة وإذا كان الوطن يقدم إبنائه شهداء فإنه ليس أقل من تقديم أصحاب الثروات لجزء من ثرواتهم كتضحية في سبيل الوطن. وجه لهذه النظرية النقد التالي:

☒ إنها شديدة الوطأة، وتؤدي إلى إضعاف القوة الإنتاجية في الدولة، **والرد** على هذا الانتقاد بالقول إن هذه الضريبة تنتقل رؤوس الأموال من يد إلى يد أخرى فقط، فالدولة بالغالب ستقوم بسداد دينها لحملة الأسهم الذين سيقومون بالغالب باستثمار هذه الأموال.

☒ تدفع هذه الضريبة إلى الاستهلاك، **والرد** على هذا الانتقاد بالقول إن هذه الضريبة تدفع إلى الادخار بحسبان أن أصحاب رؤوس الأموال المقتطعة يريدون أن يعوضوا ما تم اقتطاعه منهم.

☒ تؤدي إلى التهرب الضريبي، **والرد** على هذا النقد بالقول إن التهرب الضريبي موجود في جميع أنواع الضرائب، وهذا التهرب يتوقف على الوعي الضريبي والحس الوطني في الوقوف بجانب الدولة.

✘ ان هذه الضريبة تدفع أصحاب رؤوس الأموال في التصرف برؤوس أموالهم دفعة واحدة، مما يؤدي لزيادة العرض ومن ثم انخفاض الأسعار، الا ان الدولة لمواجهة هذه الحالة تقوم بتقسيط الضريبة على الممولين او تقوم هي بتملك الأسهم والعقارات المعروضة ومن ثم تقوم ببيعها للحصول على المبالغ اللازمة لسد القرض. **أخيرا:** فان ما يشفع لهذه الضريبة انها استثنائية لا يتم اللجوء لها الا في حالات الحرب او الازمات، وكذا الشعور الوطني والواجب في التضحية من اجل الوطن في المحن.

2. الضريبة على الزيادة في قيمة العقار او المنقول: ص 358

تزداد قيمة العقار والمنقول لأسباب عامة، اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية، فترى الدولة في تلك الزيادة سببا وجيها لفرض الضريبة، فوعاء هذه الضريبة هو ليس العقار او المنقول، وانما الزيادة في قيم العقار او المنقول عما كانت عليه في السابق، وتنقسم هذه الضريبة الى:

الضريبة على الزيادة في قيمة العقار: وربما تكون هذه الزيادة بسبب ظروف عامة اجتماعية او اقتصادية او سياسية، ولا يكون لملاك العقار أي دور إيجابي في هذه الزيادة، فبسبب ندرة الأراضي او زيادة السكان او التنظيم العمراني في الدولة تزداد أسعار العقارات، فترى الدولة التدخل لسحب هذه الزيادة، وتمتاز هذه الضريبة بانها تحقق العدالة من جهة ووفرتها المالية وسهولة جبايتها من جهة أخرى، فالعدالة تكون في إعادة هذه الزيادة للدولة وادخالها في مشاريع جديدة تعيد توزيعها على الافراد من خلال اشباع حاجاتهم، وتختلف هذه الضريبة عن مقابل التحسين الذي يكون فيه سبب ارتفاع ثمن العقار هو قيام الدولة بمشاريع من شأنها زيادة قيمة العقارات، اما الضريبة عبي زيادة قيمة العقار فهي بسبب ظروف عامة في المجتمع، **وتعاب هذه الضريبة بالتالي:**

- ان الزيادة في قيمة العقار قد تكون بسبب انخفاض القيمة الشرائية للعملة، **وعلاج** ذلك يكون من خلال متابعة المستوى العام للأسعار ودراسة معدلات التضخم، فلا تفرض الضريبة ان كانت زيادة قيمة العقار راجعة للتضخم.
- يمكن ان تزداد الأسعار في مناطق دون أخرى، او في العقار السكني دون الاستثماري مثلا، **والرد** على هذا النقد ان الضريبة تطال العقار الذي تأثر في الزيادة دون العقار الذي لم يتأثر.

أساليب فرض هذه الضريبة:

- بشكل دوري متباعد المدة: فتقوم الدولة بتقييم العقارات كل فترة زمنية قد تصل الى عشرة او عشرين سنة، ثم تفرض الضريبة على الزيادة في القيمة العقارية.

- من خلال الضريبة على التسجيل العقاري: فتقوم الدولة بحساب الزيادة كلها او جزء منها من خلال اللجوء للضريبة غير المباشرة من خلال الضريبة على التسجيل العقاري، فعند بيع العقار تقدر الدولة الزيادة في قيمة العقار منذ وقت شراؤه وتقوم بفرض الضريبة على مقدار الزيادة مع الاخذ بالاعتبار ما تم صرفه من مبالغ على العقار.

الضريبة على الزيادة في قيمة المنقول: تزداد قيمة المنقولات أيضا لظروف عامة في المجتمع، كتحسن الوضع الاقتصادي ونمو الاهتمام في الفن والآداب وجمع السيارات القديمة والتحف وغيرها، وتفرض الضريبة على الزيادة في قيمة المنقول بإحدى الوسائل التالي:

- ربط نقل ملكية المنقولات بضريبة الدمغة بالنسبة للأوراق المالية والتجارية.
- اشتراط بيع اللوحات الفنية والتحف في المزاد العلني فتحصل على الضريبة اثناء رسو المزاد.
- قد تلجأ الدولة الى نظرية الزيادة الإيجابية في ذمة الممول وتعتبر زيادة قيمة المنقول دخلا فتفرض عليه الضريبة على الدخل.

3. الضريبة على التركات:

تعتبر الضريبة على التركات من أهم صور الضرائب على رأس المال التي تدفع من رأس المال ذاته، وتعتبر كذلك من أقدم أنواع الضرائب، وتحقق الضريبة على التركة عائدات عالية دون مجهود، وتؤدي كذلك الى الحد من تفاوت الطبقات في المجتمع من خلال اعادة توزيع الثروات على الشعب، والحقيقة ان الدولة بما لها من سيادة وسلطان، ووفق نظرية التضامن الاجتماعي تستطيع الدولة ان تلجأ للضريبة على التركات لتحقيق أغراض مالية واجتماعية، واختلف الفلاسفة في تكييف الضريبة على التركات على قولين:

- القول الأول: ان الضريبة هي ثمن لخدمة تقدمها الدولة وهي حفظ المال المتروك.
- القول الثاني: ان الدولة تشارك الورثة في ميراثهم بحسبان ان المتوفى ينتمي اليها، فقد يكون قد فوت شيء من الضرائب، فيتم تعويضها من خلال الضريبة على التركة.

وتعتبر التبريرات السابقة غير منطقية وخاصة في ظل الشريعة الإسلامية اذ ان الميراث والوصية حقوق حددها الله، وأيضا عدم دستوريتها بحسبانها تدخل في الحق الإلهي المقرر للمواريث وفي ذلك مخالفة صريحة للشريعة الإسلامية "الضريبة على مجموع التركة"، اما الضريبة على نصيب كل وارث فتعتبر ضريبة على رأس المال لا تتدخل في نصيب الورثة، وتنقسم الضريبة على التركة الى ثلاثة أنواع، وهي كالتالي:

الضريبة على مجموع التركة: وتفرض على جميع الأموال التي تركها المتوفى بعد خصم الديون وتنفيذ الوصية في حدود الثلث وقبل توزيع التركة على الورثة، وتمتاز بالسهولة والغزارة، في حين يعاب عليها مخالفتها لأحكام الشريعة الإسلامية وعدم مراعاتها للظروف الشخصية لكل وارث ودرجة قرابتهم للمتوفى.

الضريبة على نصيب كل وارث: تفرض الضريبة على نصيب كل وارث بعد خصم الديون والتركة بحدود الثلث وبعد توزيع الورث على الورثة، وتمتاز بالعدالة، فتستطيع الدولة ان تنوع بالمعدل الضريبي بحسب درجة قرابة الشخص الوارث، وعادة تقوم التشريعات بالمقارنة بين قيمة التركة ونصيب كل وارث، وتقوم كذلك بإجراء التناسب بين قرابة الوارث مع المورث، فكلما قربت درجة القرابة قل معدل الضريبة، والعكس صحيح، وكذلك يقوم المشرع بالموازنة بين مستوى معيشة الورثة في حياة المورث ومستوى معيشتهم بعد وفاته، فيحاول الإبقاء على هذا المستوى، وأخيرا يراعي المشرع الفترة الزمنية بين تملك المال ووفاة المورث، فان كانت الفترة قصيرة تخفض نسبة الضريبة والعكس صحيح.

الاخذ بصورتي الضريبة على التركات: قد تلجأ الدولة الى فرض الضريبتين على التركات معا في آن واحد، فنفرض ضريبة على مجموع التركة ثم تفرضها على نصيب كل وارث بعد توزيع التركة، وتمتاز بإيراداتها المرتفعة على كل التركة، وتراعي قواعد العدالة في الضريبة على نصيب كل وارث، ويعاب عليها مخالفتها لأحكام الشريعة، وعدم عدالتها، وإنها تؤدي للتهرب الضريبي، وتؤدي كذلك ببعض الأشخاص لتبديد ثرواتهم خشية هذه الضريبة مما يؤثر سلبا في الاقتصاد الوطني ونمو الاستثمارات.

المطلب الرابع: الضرائب غير المباشرة: ص 366

تحقق الضرائب غير المباشرة إيرادات ضخمة للخزانة العامة، فهي تصيب انفاق الدخل واستعمالاته وتداول رؤوس الأموال، وان كانت تصلح اكثر في النظم غير الديمقراطية، الا انه حتى الدول الديمقراطية تأخذ بالضرائب غير المباشرة ولا سيما على الانفاق، فتمتاز بالإيرادات الغزيرة، والشفافية والحرية وانتشار المبادئ الديمقراطية جعلت الافراد ينفقون دخولهم بالصورة الملائمة وفي حدود احتياجاتهم وقدراتهم المالية، ويمكن استخدام الانفاق كمقياس ثانوي للمقدرة التكاليفية بعد الدخل، وتقسّم الضرائب غير المباشرة الى نوعين رئيسيين هما:

• أولاً: الضرائب على التداول: ص 367

وهي الضرائب على التصرفات القانونية التي تتحقق بسبب انتقال رأس المال من يد الى أخرى، فهذه التصرفات تكشف عن المقدرة التكميلية للممولين، على اعتبار ان انتقال رأس المال يحدثنا عن مقدرة من انتقلت منه الملكية او من انتقلت اليه، فوعاء هذه الضريبة هو التصرف القانوني، وهو محل غير ثابت وغير قابل للثبات، وعليه تصنف هذه الضريبة بانها غير مباشرة، وتتخذ الضريبة على التداول صورتين هما:

- الصورة الأولى: ضريبة الدمغة: وتفرض بمناسبة تحرير العقود والمستندات والأوراق التجارية والمالية كالشيكات وغيرها، ويحدد سعر الضريبة اما على أساس نسبة مئوية من قيمة السند وتعرف بـ "الضريبة القيمة"، واما تحدد الضريبة بسعر يفرض على كل مستند "الضريبة النوعية".

س: هل تعتبر الرسوم التي تفرض على بعض المحررات التي لا علاقة لها بالتداول ضريبة دمغة؟

ج: يتم تكيف ما يدفع مقابل المحررات التي لا علاقة لها بالتداول على حسب تناسبها مع الخدمة، فان كانت الخدمة مناسبة للمبلغ المدفوع كنا امام رسوم، اما إذا كان المبلغ يفوق حجم الخدمة المقدمة فإننا نكون امام ضريبة دمغة.

- الصورة الثانية: ضريبة التسجيل العقاري: وهي ما تعرف شيوعاً برسم التوثيق او رسم الملكية، فقد كانت في بدايتها رسوم تفرض من الدولة مقابل التسجيل العقاري، وفي الوقت الراهن أصبحت الإدارة المالية تستقطع مبالغ كبيرة فتحصل على نسبة من قيمة العقار المراد نقل ملكيته، ويعتبر وعاء هذه الضريبة هو التصرف القانوني أيضاً، وتفرض الضريبة بشكل قيمي، أي بنسبة مئوية من قيمة العقار، وفي الكويت حدد المشرع هذه الضريبة بـ "0.05%" من قيمة العقار عند نقل ملكيته، واشترط المشرع لنقل الملكية التسجيل، وعادة ما تحدد التشريعات الممول لهذه الضريبة، فاعتبر التشريع الكويتي على سبيل المثال ان الممول هو الشاري مالم يتفق على غير ذلك، وتتقد هذه الضريبة لشدة وطأتها على الممول، مما يترتب عليه عرقلة التعاملات العقارية ومحاولة التهرب الضريبي.

• ثانياً: الضرائب على الانفاق: ص 370

تعتبر الضرائب على الانفاق اهم صور الضرائب غير المباشرة وأكثرها تعبيراً عن المقدرة التكميلية للممول، وتتخذ الضريبة على الانفاق ثلاثة اشكال هي:

الضريبة النوعية على الاستهلاك: تهدف الدولة منها لتحقيق أغراض مالية واجتماعية واقتصادية، فالأغراض المالية من خلال الحصول على الإيرادات العامة لتغطية النفقات العامة واشباع الحاجات العامة، والاقتصادية كتشجيع الادخار والاستثمار على الاستهلاك، والاجتماعية كتجنب استهلاك المسكرات والسجائر وتوجيه الافراد نحو الخدمات والسلع الثقافية كالمسرح والسينما، وتفرض هذه الضريبة بالتوفيق بين تحقيق اعلى إيرادات للدولة وحاجة الافراد للسلع، وعادة ما تميز التشريعات الضريبية بين ثلاثة أنواع من السلع وهي:

1. السلع الضرورية: وهي اللازمة لحياة الانسان والتي لا غنى عنها لإشباع الحاجات الأساسية، وتتميز باستهلاك كبير من قبل الطبقات الفقيرة ومحدودي الدخل، ودائماً ما تكون هذه السلع غير مرنة كالكسكس والقمح والأدوية والمواصلات والاتصالات، وتمتاز الضريبة على هذه السلع بإيراداتها العالية، ويعاب عليها انها تعصف بالاعتبار الإنساني وبالعدالة الاجتماعية وتؤثر بشكل كبير على الطبقات محدودة الدخل.

2. السلع الكمالية: وهي السلع التي تمثل الرفاهية بالنسبة للطبقات الغنية، ويعتبر الطلب على هذه السلع مرناً بحسب الأصل العام لها، ولكنها غير مرنة بالنسبة للطبقات الغنية فتقبل على شرائها حتى لو زادت اسعارها، ومنها العطور ومستلزمات التجميل، وتمتاز هذه الضريبة بتحقيقها إيرادات عالية دون المساس بالاعتبار الإنساني او العدالة

- الاجتماعية، وأخيرا فان مسألة تحديد ما إذا كانت السلعة ضرورية ام كمالية هي مسألة نسبية، لهذا تقوم التشريعات بوضع ملاحق في القوانين الضريبية تتم مراجعتها كل فترة لتحديد السلع الضرورية من السلع الكمالية.
3. السلع الشائعة: وهي السلع التي اعتاد الناس على استهلاكها دون ان تكون سلع ضرورية لحياتهم ودون اعتبارها سلعا تحقق الرفاهية لهم، فالغالبية العظمى من الطبقات تستهلكها "الفقيرة والغنية والمتوسطة"، كالشاي والقهوة والمشروبات الغازية، وتمتاز هذه السلع بالطلب غير المرن، وتمتاز هذه الضريبة بتحقيقها إيرادات عالية دون المساس بالاعتبار الإنساني او العدالة الاجتماعية، ويعاب عليها انها تمس أصحاب الدخل المنخفضة اكثر من مساسها بأصحاب الدخل المرتفعة، فالطبقات الفقيرة هم اكثر استعمالا للسلع الشائعة وقد اعتادوا عليها، واي زيادة تؤثر عليهم ولا تؤثر على أصحاب الدخل المرتفعة، أخيرا فتأخذ الدول من هذه الضريبة موقفين مختلفين، ففي وقت الشدة المالية تقوم بزيادة الضريبة على السلع الشائعة في حين انها في وقت الرخاء تخفض الضريبة عليها او تلغيها.
- الضريبة العامة على الاستهلاك: تلجأ الدولة لفرض الضرائب العامة على الاستهلاك بغض النظر عن نوع السلعة او الخدمة "ضرورية او كمالية"، ومع ذلك قد تخفض الضرائب عن بعض السلع وخاصة الضرورية منها كالخليب والأدوية، فالضريبة العامة على الاستهلاك لا تراعي الظروف الشخصية للممولين وأهمية السلع بالنسبة للطبقات الاجتماعية المختلفة، وهناك ثلاثة أنواع للضريبة العامة على الاستهلاك هي:
1. الضريبة على المبيعات: وتفرض هذه الضريبة على السلعة في واقعة استهلاكها من المشتري الأول وهو تاجر التجزئة في وقت انتقالها اليه من تاجر الجملة، ويقوم تاجر التجزئة بنقل عبئها الضريبي الى المستهلك على حسب الأوضاع الاقتصادية في الدولة.
 2. الضريبة على رقم الأعمال: وتفرض هذه الضريبة على السلع في جميع المراحل التي تمر بها "مرحلة الإنتاج، مرحلة وجودها عند تاجر الجملة، مرحلة وجودها عند تاجر التجزئة، مرحلة انتقالها الى المستهلك"، ويكون فرض الضريبة على رقم الاعمال على سعر السلعة مضافا اليه ما حققه البائع من أرباح ومقدار الضريبة التي دفعت في كل مرحلة، وهكذا يزداد وعاء الضريبة خلال مرورها بمراحل انتقال السلعة، وتفرض هذه الضريبة بمعدلات منخفضة في كل مرحلة، وتتميز هذه الضريبة بسهولةها وبغزارة حصيلتها وعدم شعور الممول بها، وتستطيع الدولة ان تخفضها على السلع الضرورية فتحقق العدالة، ومن عيوبها أن إساءة استخدامها قد تؤدي الى تشجيع الافراد على الاستيراد بدل الإنتاج مما يؤدي الى القضاء على الصناعة المحلية وتجارة التجزئة مما يؤثر في ارتفاع معدلات البطالة في الدولة، ومما يعاب عليها أيضا انها ضريبة غير متساوية في مقدارها النهائي اذ يتوقف على عدد المراحل التي تمر بها السلعة من الإنتاج الى الاستهلاك، ولتفادي هذه العيوب تلجأ الدول الى فرض ضريبة رقم الاعمال على مرحلة واحدة من المراحل التي تمر بها السلعة، كفرضها على مرحلة شراء المواد الأولية او مرحلة انتقالها الى تاجر الجملة او أي مرحلة أخرى، ويطلق عليها الضريبة الواحدة على رقم الأعمال، وتمتاز بانها تحمل عبء ضريبيا واحدا بغض النظر عن المراحل التي تمر بها السلعة او الخدمة.
 3. الضريبة على القيمة المضافة: تفرض هذه الضريبة على السلع المختلفة في جميع المراحل التي تمر بها، ولكنها تختلف عن الضريبة على رقم الأعمال، فهي تفرض على القيمة المضافة للسلعة في كل مرحلة تمر بها، ويتحمل عبئها الممول في حدود ما اضافته من قيمة جديدة الى هذه السلعة، فعلى سبيل المثال "لو اشترى احد المنتجين ذهباً خاما بمقدار 100.000 دينار، ثم قام بإدابته فنتج عن هذا النشاط ان اصبح سعر الذهب 120.000 دينار فان الضريبة تفرض على الزيادة فقط وهي 20.000 دينار، ولو قام صانع بشراء هذا الذهب وقام بصياغته على شكل اساور فأصبحت قيمته 300.000 دينار فان الضريبة تفرض على الزيادة فقط وهي 180.000 دينار وهكذا"، وتمتاز هذه الضريبة بتحقيق العدالة وعدم تضخم الاوعية التي تفرض عليها.

الضرائب الجمركية: تفرض الضرائب الجمركية على السلع لحظة دخولها او خروجها الحدود الجمركية، فوعاء الضريبة يتكون من واقعة مادي وهي اجتياز السلع والبضائع الحدود الجمركية دخولا او خروجا، ومن الملاحظ ان الحدود الجمركية لا يقصد بها الحدود السياسية للدولة وانما هي خطوط ومناطق تضعها الدولة "كالمطار، والميناء"، وتفرض جميع الدولة تقريبا الضرائب على الواردات في حين تعفي معظم الدول الصادرات من الضرائب رغبة منها في زيادة حجم ميزان المدفوعات والحصول على العملة الصعبة والارتقاء بمعدلات التبادل التجاري، وتختلف الدول في موقفها من الضريبة الجمركية، فجد ان الضريبة الجمركية على الواردات في الدول **المتخلفة** تحقق نسبة كبيرة من حصيلة الضرائب نظرا لحاجة هذه الدول للسلع والبضائع الأجنبية بسبب تخلف الصناعة فيها او بسبب رداءة المنتج المحلي، وتحقق الضرائب الجمركية غزارة في الإيرادات لسهولة فرضها وجبايتها، ومع ذلك تعتمد كثير من الدول الى التقليل منها او حتى الاعفاء كما في السوق المفتوح في دول الاتحاد الأوروبي، وكذلك دول مجلس التعاون قامت بإلغاء الكثير من الضرائب الجمركية.

● **وتقسم الضريبة الجمركية أكاديمياً الى:**

1. **مستقلة واتفاقية:** والمستقلة هي التي تضعها الدول بقانون بإرادتها المنفردة كي تطبق على اقليمها، اما **الاتفاقية** فهي التي تضعها الدول مع دول اخرى عن طريق الاتفاقيات الدولية، وعادة ما تضع الاتفاقيات الجمركية شرط الدولة الأولى بالرعاية.
2. **موحدة ومتعددة:** اما **الموحدة** فهي التي تفرض على جميع السلع بصرف النظر عن بلد الاستيراد، اما **المتعددة** فيعني وجود ضرائب جمركية مزدوجة في الدولة تطبق تعرفات جمركية مختلفة على ذات السلعة بحسب الدولة المستورد منها.
3. **ضرائب ذات غرض مالي وضرائب ذات غرض حمائي:** فالضرائب ذات **الغرض المالي** هي الأكثر انتشارا بين الدول، فهي التي تفرضها الدولة بهدف الحصول على الإيرادات العامة، اما الضرائب الجمركية ذات **الغرض الحمائي** فهي التي تفرضها الدولة لحماية أوجه النشاط الاقتصادي او الاجتماعي، وتفرض على السلع الأجنبية بهدف حماية الصناعة المحلية "الاقتصادي" وتفرض على بعض السلع التي تضر بصحة المجتمع كالخمور والسجائر "اجتماعي".
4. **نوعية وقيمية:** وتكون **نوعية** متى فرضت على كل وحدة من السلع او البضاعة "مثل كل طن شعير ضريبته 10 دنانير"، وتكون الضريبة الجمركية **قيمية** متى ما فرضت بشكل نسبي على قيمة السلعة "مثل فرض 7% على قيمة الشعير كاملة" - وفي الكويت 5%.
5. **عادية واستثنائية:** اما **العادية** فهي التي تفرض في الأوقات العادية، اما **الاستثنائية** فهي التي تفرض في الأوقات غير العادية كالأزمات الاقتصادية والحروب وحالات المنافسة غير المشروعة.

● **الأنظمة الجمركية الخاصة:**

وهي حالات خاصة تضعها الدول لتقرير حالات الاعفاء من الضرائب الجمركية او لتحقيق غايات اقتصادية معينة، وهي:

1. **نظام الترانزيت:** وهو الاعفاء من الضرائب الجمركية للبضائع التي تعبر الدولة وهي في طريقها الى دولة أخرى، ولا يخشى من السلع العابرة لعدم منافستها للمنتج المحلي، وتمتاز السلع العابرة بتنشيط حركة النقل الداخلي والبحري والجوي، وانتعاش السوق وتحريك الأنشطة الفندقية والمصرفية، وأخيرا فانه لا يمنع من فرض الدولة الرسوم الجمركية مقابل الخدمات التي تقدمها كالحماية وضمان إيصال السلع الى خارج البلاد.

2. نظام الاعفاء الجمركي المؤقت: ويقصد به اعفاء السلع والبضائع غير مكتملة الصناعة او المواد الأولية التي تدخل الى الدولة بغرض إعادة تصنيعها ثم تصديرها خلال فترة معينة، فاذا تجاوزت هذه الفترة ولم تخرج من البلاد فان الضريبة الجمركية تصبح واجبة الدفع.
3. نظام الدروبواك: على عكس الاعفاء المؤقت تحصل الدولة على الضرائب بمجرد دخول السلع والبضائع غير مكتملة التصنيع الى الدولة، ولكنها تقوم بإرجاع هذه الضرائب متى خرجت هذه السلع، ويتميز هذا النظام بضمان الدولة الى حد معين خروج السلع والبضائع وعدم منافستها للمنتج المحلي.
4. نظام المناطق الحرة: المناطق الحرة هي أجزاء من إقليم الدولة من الناحية السياسية، أي انها توجد داخل حدود الدولة، ولكنها تعتبر ضريبيا خارج حدود الدولة، فلا تخضع السلع فيها للضريبة الجمركية، ولا تستطيع السلع تعدي حدود المنطقة الحرة دخولا الى إقليم الدولة والا فرضت عليها الضرائب، **يشجع** هذا نظام المناطق الحرة قيام المنشآت الصناعية العالمية بفتح فروع لها في الدول النامية نظرا لانخفاض اجور الأيدي العاملة مما يؤدي إلى توظيف المواطنين وتحقيق إيرادات كبيرة للدولة من ناحية كما يؤدي نظام المناطق الحرة إلى تشغيل اوجه نشاط اقتصادي مختلفة كالفنادق والمصارف والمقاهي والمطاعم ويمكن للدولة ان تحصل على رسوم متنوعة مقابل الخدمات التي تقدمها في المناطق الحرة من ناحية ثانية. أخيرا، فقد اخذت الكويت بنظام المناطق الحرة في المطارات ومنطقة ميناء الشويخ واتبعت ذلك في نظام الـ "P.O.T".

المطلب الخامس: معدل "سعر" الضريبة: ص 408

● الضرائب النوعية والضرائب القيمة: ص 408

النوعية هي فرض ضريبة على كل وحدة من وعاء الضريبة، كأن يفرض دينار على كل كيلو قمح، اما القيمة فهي التي تفرض نسبة معينة على قيمة الوعاء كاملا، وتعتبر القيمة أكثر عدالة لأنها تتبع قيمة الوعاء وليس مبالغ من وحداته، فأسعار الاوعية تتغير من حين الى اخر، وتلجأ الدول الى تطبيق الضريبة القيمة لعدالتها وغازاتها.

● الضرائب التوزيعية والضرائب التحديدية: ص 409

ولم يعد هذا التوزيع للضرائب معمولا به بالدول الحديثة، فالضرائب التوزيعية هي تقدير لمدخل الضريبة ثم توزيعه على الأقاليم بالدولة، لا يوجد تطبيق لهذا النوع من الضرائب على ارض الواقع حاليا، وأصبحت كل الضرائب تحديدية، ويقصد بها تحديد المشرع معدل الضريبة مقدما دون تحديد حصيلتها.

● الضرائب العينية والضرائب الشخصية: ص 409

يتم التمييز بينهما بالنظر الى الظروف الشخصية للممول إذا ما كانت ذات اعتبار ام لا:

- الضرائب العينية: تعتبر الضرائب ضرائب عينية اذا كانت الظروف الشخصية للممول لا تدخل في الاعتبار عند حساب معدل الضريبة، ويتم الاعتماد على المال كوعاء للضريبة وباعتباره المقدرة التكلفة دونما تأثر بالمتغيرات الشخصية للممول وحجم ما عليه من ديون وظروفه الاجتماعية وغيرها "مثالها ان تفرض ضريبة على دخل الموظف بغض النظر عن ظروفه الاجتماعية اعزبا كان ام متزوجا، لديه أبناء ام لا"، وتجد الضريبة العينية تطبيقا لها في الضرائب غير المباشرة "الضرائب على الانفاق والضرائب على التداول"، وتمتاز الضرائب العينية بغازاتها وسهولة جبايتها، **ويعاب** عليها انها تخل بمبدأ العدالة فهي لا تحقق المساواة.
- الضرائب الشخصية: وهي التي لا تعتمد على المال فقط كوعاء للضريبة، بل تأخذ بالحسبان الظروف الشخصية للممول لحساب المقدرة التكلفة له، وتنتج التشريعات الجديدة للأخذ بها عند فرض الضرائب ولا سيما الضرائب المباشرة، ويمكن بيان عناصر تشخيص الضريبة في التالي:

1. **اعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة:** أي المبالغ الضرورية واللازمة للفرد واسرته للمحافظة على حياتهم ماديا ومعنويا، فتكفل لهم العيش بصفة إنسانية وآدمية، ومن مبررات هذا المبدأ اعتبارات إنسانية تتمثل في ضرورة المحافظة على حياة الإنسان واسرته، ومبررات اقتصادية تتمثل في المحافظة على عناصر ثروة الممول من الزوال، واعتبارات إدارية تتمثل في ان اعفاء الدخول المنخفضة من الضريبة يشكل تخفيفا للعبء على الجهاز الضريبية نظرا لقلّة حصيلة هذه الضرائب بالنسبة الى إجراءات تحصيلها، ويعتمد المشرع في تحديد الحد الأدنى للمعيشة على ثلاثة أمور هي "المستوى العام للأسعار – مستوى الدخل بالنسبة للفرد في المجتمع – حالة النشاط الاقتصادي".
 2. **مراعات الأعباء العائلية للممول:** الأعباء العالية للممول تختلف من الاعزب الى المتزوج، وبين الاعزب والاعزب أيضا، فهل لديه من يعوله من الافراد ام لا، فيخفف العبء الضريبي على الافراد كلما زادت التزاماتهم العائلية، وتتجه الدول الى تقرير الإعفاءات العائلية لتحقيق أهداف اجتماعية مثل تشجيع الزواج وزيادة النسل.
 3. **مراعات أعباء الديون:** لا تعتبر الديون كلها من عناصر تشخيص الضريبة، فيجب في الديون الواجبة الخصم من الدخول ان تكون متعلقة بإنتاج الدخل "مثل الديون التي يتحملها رب العمل بمناسبة مزاوولته نشاطا انتاجيا"، فيعتبر هنا من نفقات الاستغلال ويخصم من الدخل قبل فرض الضريبة، اما الديون الشخصية لرب العمل والتي لا صلة لها بإنتاج الدخل فإنها تعتبر نفقات استعمال ومن ثم لا تخصم من الدخل.
 4. **التمييز في المعاملة الضريبية بين مصادر الدخل:** ذكرنا في السابق ان هناك ثلاثة أنواع من الدخول "الدخل الناتج عن العمل – الدخل الناتج عن رأس المال – الدخل المختلط"، فنفرض الضريبة على الدخل الناتج من العمل بشكل منخفض، في حين تفرض الضريبة على الدخل الناتج من رأس المال بسعر مرتفع، اما الدخل الناتج من مصدر مختلط فيعامل معاملة وسط.
 5. **التصاعد في سعر الضريبة:** يزداد سعر الضريبة مع زيادة مقدار الوعاء الضريبي، وسبب ذلك ان المقدرة التكلفة لصاحب الدخل او رأس المال الكبير تكون أكبر من المقدرة التكلفة لصاحب الدخل او رأس المال المنخفض، مما يتطلب التمييز في المعاملة الضريبية.
- **الضرائب النسبية والضرائب التصاعديّة: ص 414**
- تقسم الضرائب الى نسبية وتصاعديّة بالنظر الى معدلها على الوجه التالي
1. **الضرائب النسبية:** تفرض بمعدل ضريبي واحد لا يتغير ولا يتأثر بحجم الوعاء الخاضع للضريبة، فيطبق بمعدل ثابت مهما بلغ حجم الوعاء الضريبي، ومبرراتها انها تحقق العدالة لوحدة العبء المالي، وإنها تتميز بالبساطة والسهولة، وقال من اخذ بنظرية العقد ان الضريبة ثمن للخدمة فيجب ان تكون الضريبة واحدة مهما اختلف الدخل، ولكن من البديهي ان العدالة فيها هي عدالة حسابية فقط.
 2. **الضرائب التصاعديّة:** وتكون إذا فرضت بمعدلات مختلفة على حسب ظروف الممولين، وتمتاز بأنها أكثر عدالة حيث تراعي الظروف الشخصية للممول، وتحد من مشكلة التفاوت بين الطبقات، ومما يبررها الاخذ بنظرية المنفعة الحدية، فتنقص منفعة السلعة والأموال كلما زاد استخدامها، فحاجة الانسان للوحدات الأولى من الأموال عظيمة، وتبدأ هذه الحاجة بالتناقص كلما زادت الأموال لديه، وتبنت الدول الضرائب التصاعديّة خاصتا في الضريبة على الدخل.

3. **الطرق الفنية للتصاعد:** هناك أربع طرق معتمدة تلجأ إليها التشريعات المختلفة لتحقيق التصاعد، وهي كالتالي:

التصاعد بالطبقات: مهم جدا ص 417

تقسم المادة الخاضعة للضريبة الى طبقات، ويطبق على كل طبقة سعر واحد يتزايد من طبقة الى أخرى، ويكون المعدل ثابتا في لكل طبقة.

معدل الضريبة	الدخل من إلى	مسلسل
5%	دينار الى 20,000 دينار	1
10%	20,001 دينار الى 50,000 دينار	2
20%	50,001 دينار الى 100,000 دينار	3
30%	100,001 دينار الى 150,000 دينار	4
40%	150,001 دينار الى 200,000 دينار	5
50%	200,001 دينار الى 500,000 دينار	6
70%	أكثر من 500,001 دينار	7

وفقا للجدول، إذا كان الدخل الصافي للممول هو 200,000 دينار فهو يخضع للنسبة في الفئة الخامسة وهي 40%، ولحسابها نقوم بالتالي:
 $80,000 = 100 \div 40 \times 200,000$ دينار

وتتميز هذه الطريقة بسهولة وبساطتها ولكنها غير عادلة، إذ يترتب على زيادة الوعاء بمقدار بسيط الانتقال الى وعاء آخر، ففي المثال السابق لو كان الدخل الصافي للممول هو 200,001 دينار أي بفرق دينار واحد فقط عن المثال السابق لانتقل الى الفئة السادسة وطبقت عليه نسبة 50%، وعند حسابها $100 \div 50 \times 200,001 = 100,000.5$ ، فزيادة دينار واحد على صافي الدخل أدى الى زيادة 20,000.5 في الضريبة المستحقة.

التصاعد بالشرائح: مهم ص 419

في هذا النوع يتم تقسيم الوعاء الى شرائح يخضع كل منها لسعر معين كلما تم الانتقال الى شريحة أخرى، فلا يعتبر الوعاء برمته شريحة واحدة كما في التصاعد بالطبقات، وللتوضيح نأخذ المثال السابق، فلو كان الدخل الصافي للممول هو 200,000 دينار، فإننا نقوم بتوزيع هذا المبلغ على شرائح وتبعاً للجدول السابق على النحو التالي:

نلاحظ في المثال ان الانتقال بين الشريحة والأخرى لا يترتب فارقا كبيرا، فانتقال الممول من الفئة الخامسة الى السادسة في المثال ترتب عليه فارق نصف دينار فقط، وهو ما يعبر عن العدالة، مع الأخذ بعين الاعتبار تناقص المنفعة الحدية للنقود كلما انتقلنا الى فئة أعلى، وتتجه الدول الديمقراطية غالبا لتطبيق هذا الأسلوب نظرا لاعتبار العدالة.

الشريحة من المبلغ	معدل الضريبة	العملية الحسابية	الضريبة المستحقة
20,000	5%	$100 \div 5 \times 20,000$	1,000
30,000	10%	$100 \div 10 \times 30,000$	3,000
50,000	20%	$100 \div 20 \times 50,000$	10,000
50,000	30%	$100 \div 30 \times 50,000$	15,000
50,000	40%	$100 \div 40 \times 50,000$	20,000
مجموع الضريبة المستحقة على الممول هي 49,000 دينار إذا كان صافي دخله هو 200,000 دينار، ولكن ماذا لو كان صافي دخله 200,001 كما في المقارنة السابقة، فيتم توزيع المبلغ كما هو سابق، ثم يبقا الدينار فنطبق عليه نسبة الفئة السادسة وهي التالي			
دينار	50%	$100 \div 50 \times 1$	نصف دينار

التنازل في سعر الضريبة

يلجأ المشرع في هذا النوع الى الأخذ بالضريبة النسبية أصلا ثم يتم تخفيض المعدل، على سبيل المثال يقوم المشرع بفرض معدل عام وهو 20% ثم يخفض المعدل الى 15% للدخول التي لا تتعدا 500,000 دينار، والى 10% للدخول التي لا تتعدى 300,000 دينار وهكذا، ويأخذ المشرع بهذه الطريقة في حال رغبته بتخفيض العبء على الدخل المنخفضة دون ان يكون اتجاه المشرع الحد من الثروات الكبيرة كما هو الحال في الضريبة التصاعدية بالطبقات او بالشرائح.

- التصاعد بخصم جزء من وعاء الضريبة

- ويتم التصاعد في هذه الضريبة من خلال احدى طريقتين هما
1. الاعفاء او الخصم من وعاء الضريبة: كخصم الحد الأدنى للمعيشة بواقع مبلغ مالي مقطوع ويتم بعد ذلك فرض المعدل الضريبي وليكن على سبيل المثال 20%، فيقل المعدل بمقدار نسبة الخصم من الوعاء الخاضع للضريبة.
 2. الخصم بنسبة مئوية من الوعاء الخاضع للضريبة: كأن يحدد نسبة 20% كضريبة عامة ثم الخصم من الشريحة الأولى بواقع 30% والشريحة الثاني بواقع 25% والثالثة بواقع 20% وهكذا، والجدول التالي يبين هذه الطريقة:

الدخل	200,000	300.000	400,000
النسبة الضريبية	20%	20%	20%
العملية الحسابية	$100 \div 20 \times 200,000$	$100 \div 20 \times 300,000$	$100 \div 20 \times 400,000$
الضريبة المستحقة	40,000	60,000	80,000
نسبة الخصم من وعاء الضريبة	30%	25%	20%
الضريبة المستحقة بعد خصم النسبة من الوعاء الضريبي	$100 \div 30 \times 40,000 = 12,000$	$100 \div 25 \times 60,000 = 15,000$	$100 \div 20 \times 80,000 = 16,000$
	$28,000 = 40,000 - 12,000$	$45,000 = 60,000 - 15,000$	$64,000 = 80,000 - 16,000$
	أي ان الضريبة المستحقة هي 28 ألف	أي ان الضريبة المستحقة هي 45 ألف	أي ان الضريبة المستحقة هي 64 ألف

المطلب السادس: تحقق وجباية الضريبة: ص 421

• أولاً: تحقق وتقدير الضريبة:

تقوم الإدارة بتحديد مقدار الضريبة بقرار اداري منشئ، وتسبق هذا القرار خطوات منها "حصر المادة الخاضعة للضريبة، تحديد الوعاء بشكل دقيق، خصم الإعفاءات الضريبية وعناصر التشخيص، ضرب معدل الضريبة بالوعاء"، ويمكن توضيح ذلك في النقاط التالية:

1. تحقيق ضريبة الدخل:

مقدار الضريبة = الدخل الصافي × معدل الضريبة.

الدخل الصافي = الدخل الإجمالي - تكاليف الدخل.

تكاليف الدخل = نفقات الاستهلاك + نفقات الصيانة + نفقات الاستغلال.

2. تحقيق الضريبة على رأس المال:

مقدار الضريبة = رأس المال × معدل الضريبة.

مقدار الضريبة = الزيادة في رأس المال × معدل الضريبة "إذا كانت الضريبة تفرض على الزيادة في قيمة رأس المال فقط".

3. تحقيق الضريبة على الاستهلاك:

مقدار الضريبة = قيمة السلعة × معدل الضريبة.

مقدار الضريبة = قيمة السلعة + الضريبة في المراحل × معدل الضريبة "في الضريبة على رقم الأعمال".

مقدار الضريبة = قيمة مساهمة المشروع في انتاج السلعة × المعدل الضريبي "في الضريبة على القيمة المضافة".

4. تحقيق الضريبة الجمركية:

مقدار الضريبة القيمة = قيمة السلعة × معدل الضريبة.
مقدار الضريبة النوعية = مبلغ من النقود × عدد الوحدات من السلعة "مثل كل كيلو".

س: ما السبب في صعوبة تقدير وعاء الضريبة؟

ج: تتمثل الصعوبة في تقدير وعاء الضريبة للتالي:
1- عدم مسك الممول لدفاتر تجارية.
2- عدم انتظام هذه الدفاتر مع حصول الممول عليها.
3- تشكيك الإدارة الضريبية بحقيقة الاقرارات الضريبية.

وتتلخص اهم طرق تقدير الضرائب في التالي:

- **الإقرار الضريبي:** يقدم الممول الاقرارات الضريبية للإدارة الضريبية، والممول هو اكثر الناس قدرة في تحديد وعائه الضريبي، وان كان الإقرار الضريبي حجة على الممول فانه لا يعتبر كذلك للإدارة الضريبية، فقد يحصل ان يقوم الممول بالتهرب من خلال إخفاء بعض الأموال، فلا يعتبر الإقرار نهائيا الا بعد اعتماده من قبل الإدارة الضريبية، وتعمل الدولة بالتصريحات الصادرة عن الغير كرب العمل او الجهة الوظيفية العامة مع اخضاعهم للرقابة، وتلزم الدولة في هذه الحالات المدينين "رب العمل او الجهة الوظيفية العامة" بحجز الضريبة من المنبع.
- **التقدير الإداري:** في حال رفض الإدارة الضريبية للإقرار الذي تقدم به الممول او في حال عدم تقديم الإقرار من قبل الممول تقوم الإدارة الضريبية بعمل التقدير للوعاء من خلال الرجوع الى إيرادات الممول في السنوات السابقة، او ان تقوم بالبحث والتحري وجمع المعلومات عن النشاط الذي يقوم به، ويقوم المشرع بتحديد الافراد الذين يحق لهم البحث والتحري بحسبان ان الامر متعلق بالحق في الخصوصية واسرار الممول.
- **التقدير عن طريق المظاهر الخارجية:** يمكن تحديد الضريبة من خلال بعض المظاهر الخارجية التي تكشف عن المقدرة التكاليفية للممول، ويحدد دخله بناء عليها، وتعتبر المظاهر الخارجية ادله دامغة على دخل الممول لا يمكن اثبات عكسها، كالعقارات والسيارات وعدد الخدم، ومع ذلك قد تكون المظاهر الخارجية غير صادقة، فبعض الممولين يعمد الى اخفائها عن طريق السكن في المنازل المتواضعة واستغلال وسائل النقل الجماعي، ويعاب عليها انه في بعض الأحيان لا تدل على دخل الممول الحقيقي، فقد يكون استأجر منزلا بعقد منخفض لقدمه في منطقة تدل على وفرته المالية.
- **التقدير الجزافي:** تعتمد الإدارة في هذه الطريقة الى قرائن قانونية يحددها المشرع كالقيمة الإيجارية للعقار او عدد المرضى الزائرين للعيادة الطبية، وتختلف الطريقة هنا عن التقدير عن طريق المظاهر الخارجية في انه يتم الاعتماد على الدخل من خلال المظهر الخارجي وليس الاعتماد المباشر على المظهر الخارجي، ثم انه في طريقة التقدير الجزافي يتم الاعتماد على قرائن يمكن اثبات عكسها في حين ان المظاهر الخارجية تعتبر ادلة غير قابلة لإثبات العكس.

● **ثانيا: تحصيل الضريبة: ص 426**

يتم تحصيل الضريبة بإتباع عدة طرق هي:

1. **الدفع من قبل الممول مباشرة:** يقوم الممول طواعية بسداد الضرائب المستحقة عليه، وتكون هذه الطريقة متى ساد الوعي الضريبي في المجتمع وكانت الدولة تتعامل بشفافية وتسعى الى تحقيق العدالة وتكافؤ الفرص، وتستخدم الضرائب في تحقيق الأغراض منها.
2. **الدفع من الغير:** ويلجأ الى هذه الطريقة للتقليل من نفقات الجباية "كالحجز من المنبع"، وكذلك في حال عدم الرغبة في اشعار الممول بالضريبة "دمجها في سعر السلعة".

3. **الطوابع:** يتم دفع الضرائب من خلال طوابع ماليه يقوم الممول بدفع قيمتها للإدارة المالية التي تجري التصرف القانوني.

● **ثالثاً: ضمانات تحصيل الضرائب: ص 427**

س: ماهي الضمانات الكفيلة بتحصيل الضريبة في القانون الكويتي؟

- 1- تقرير حق الامتياز لدين الضريبة على سائر ديون الممول الأخرى.
- 2- تقادم الضرائب المستحقة على الممول بمضي خمسة سنوات من تاريخ تقديم الممول للإقرار الضريبي او من تاريخ علم مدير الضرائب بعناصر الأنشطة التي يبينها الممول في الإقرار الضريبي او علمه بالبيانات التي أخفاها الممول والمتعلقة بالتزاماته الضريبية.
- 3- ينقطع التقادم بإخطار الممول بكتاب مسجل بالربط الضريبي او التنبيه عليه او بقرار من لجنة الطعون الضريبية، كما ينقطع التقادم بكافة أسباب انقطاع التقادم في القانون المدني.
- 4- لا يترتب على رفع دعاوى الضرائب من الإدارة المالية او الممول إيقاف استحقاق الضريبة، كما ان أي تنازع في دين الضريبة لا يوقف دفع الضريبة.
- 5- للإدارة الضريبي اتباع إجراءات الحجز الإداري والتنفيذ المباشر على أموال الممولين الذين تخلفوا عن سداد الضرائب والرسوم.

المبحث الثالث: المشكلات التطبيقية في الضريبة: ص 428

تثور مشكلتان عند تطبيق الضرائب أو تحصيلها وهاتان المشكلتان هما "الازدواج الضريبي – التهرب الضريبي"

● **المطلب الاول: الازدواج الضريبي: ص 428**

أولاً: تعريف الازدواج الضريبي: هو فرض ذات الضريبة او ضريبة من نوعها او قريبة منها أكثر من مرة على الممول ذاته بالنسبة للمال وعاء الضريبة خلال المدة نفسها"، ويعتبر الازدواج الضريبي غير عادل، فيتعين لتحقيق العدالة عدم تعرض الممول لدفع الضريبة ذاتها أكثر من مره عن نفس الوعاء.

شروط تحقق الازدواج الضريبي:

1. **وحدة الضريبة المفروضة:** يجب ان يلتزم الممول بدفع ضريبتين او أكثر من نفس النوع، ومثالها ان تفرض احدى السلطات المالية ضريبة نوعية على الدخل من المهن الحرة، وتفرض ضريبة عامة على مجموع الدخل، فيقوم الممول بدفع الضريبة بداية عن دخله من المهنة الحرة وأخيراً عن مجموع دخله بما فيه دخله من المهنة الحرة.

✚ **التمييز بين الازدواج وبين ما يشابهه من المصطلحات الأخرى:**

أ- **الازدواج الضريبي الفعلي او الاقتصادي:** قد تفرض الضريبة على الدخل الناتج عن الملكية العقارية الى جانب فرض ضريبة على رأس المال العقاري، ففي مثل هذه الحالة لا يتحقق الازدواج الضريبي لاختلاف الوعاءين، ولكن من الناحية الفعلية فان الدخل الناتج من العقار هو الذي يتحمل الضريبتين فنكون اما ازدواج فعلي او اقتصادي.

ب- **تعدد الضرائب:** ويقصد به دفع الممول ذاته عدة ضرائب مختلفة من اوعية مختلفة، مثالها ان يدفع الممول ضرائب على الدخل وضرائب على الأرباح التجارية وضرائب جمركية.

ت- **التكرار الضريبي:** كأن يدفع الممول الضرائب على الأرباح على إيرادات ما لديه من أسهم عدة مرات لتكرار التوزيعات التي حصل عليها، ومثالها دفع الضرائب الجمركية للسلعة عدة مرات نتيجة اجتيازها حدود أكثر من دولة، وتقوم الدول غالباً بعقد الاتفاقيات لتجنب الازدواج الضريبي، فلا تخضع السلع لأكثر من ضريبة جمركية واحدة مثال ذلك "مجلس التعاون الخليجي".

2. **وحدة الشخص المكلف بالضريبة:** ويقصد بها وحدة الممول للضريبة، أي تعرض الشخص نفسه لدفع الضريبة أكثر من مرة، وتثور الصعوبة في حالة فرض الضريبة على أرباح الشركات بحساباتها ذات شخصية مستقلة عن الافراد ثم فرض الضريبة على الأسهم والمنح التي تجريها الشركة على مساهميها وهم اشخاص طبيعيين، فالضريبة الأولى هي ضريبة الأرباح التجارية والضريبة الثانية هي ضريبة إيرادات القيم المنقولة.

س: هل يعتبر المساهم في الشركة متعرضا لازدواج ضريبي بسبب خضوع نصيبه للضريبة مرتين؟
ج: من الناحية القانونية لا يوجد ازدواج ضريبي لعدم وحدة الشخص المكلف بالضريبتين، لان الشركة شخصية قانونية مستقلة عن شخصية المساهمين، اما من الناحية الاقتصادية فيمكن اعتبار وجود ازدواج ضريبي، حيث ان المساهم يتحمل عبء الضريبتين في النهاية.

3. **وحدة المال موضوع الضريبة:** أي ان يكون وعاء الضريبة الذي وقع عليه التعدد واحدا، ومن ثم فإن اختلاف الوعاء يؤدي الى عدم وجود الازدواج الضريبي، فالممول الذي يدفع الضريبة عن الدخل الناتج عن العمل وضريبة على مهنته الحرة وضريبة على دخله الناتج عن رأس ماله العقاري لا يكون امام ازدواج ضريبي لاختلاف المال "الوعاء الضريبي"، ويعتبر الازدواج الضريبي متحققا على النطاق الدولي اذا دفع احد الأشخاص ضريبة للدولة (أ) عن أرباحه الناتجة عن مزاولة نشاط تجاري داخل هذه الدولة ودفع ضريبة للدولة (ب) عن أرباحه الناتجة عن نشاط تجاري على اقليمها او خارج حدودها نكون امام ازدواج ضريبي، لان هذا الشخص دفع الضريبة مرتين عن نفس المال.

4. **وحدة المدة المفروضة عنها الضريبة:** أي يكون التعدد في المدة نفسها، كأن يقوم الممول بدفع الضريبة ذاتها او ضريبة مشابهة على الوعاء ذاته في فترة زمنية معينة واحدة.

س: هل يمكن ان يغني شرط وحدة المال عن شرط المدة؟
ج: ذهب بعض الفقهاء الى ان شرط المدة لا ضرورة له حيث يغني عنه شرط وحدة المال لان اختلاف المدة يؤدي حتما الى اختلاف المال، ولا يمكن التسليم بهذا القول لأن بعض الضرائب تتم في لحظات قريبة جدا ففي اختلاف مجال الدخل يؤدي اختلاف الزمن الى اختلاف المال في حين لا يؤثر عامل الزمن في مجال رأس المال، لذا يظل شرط الزمن محتفظا باستقلاله وهذا هو الراجح.

ثانيا: أنواع الازدواج الضريبي: ص 434

○ الازدواج الداخلي والازدواج الدولي:

- **الازدواج الداخلي:** ان تتحقق شروط الازدواج داخل الدولة الواحدة بصرف النظر عن الشكل السياسي للدولة، ويحدث كثيرا في الدول الاتحادية كالإمارات وامريكا، فتفرض الحكومة المركزية ضريبة ثم تقوم الولاية بفرض نفس الضريبة فيقع الازدواج الضريبي، وقد يحدث في الدول البسيطة "الموحدة" كقيام الحكومة بفرض ضريبة نوعية على فروع الدخل ثم فرض ضريبة عامة على مجموع الدخل، فلا يرتبط الازدواج الداخلي بتعدد السلطات المالية داخل الدولة،
- **الازدواج الدولي:** ويتحقق الازدواج الضريبي الدولي نتيجة قيام دولتين او اكثر بفرض الضريبة نفسها او ضرائب متشابهة على الممول نفسة وعلى وعاء الضريبة نفسة خلال فترة زمنية واحدة.

س: ما هو السبب في الازدواج الضريبي الدولي؟

- 1- استقلال كل دولة في وضع قوانينها الضريبية.
- 2- اختلاف الأسس التي تعتمد عليها الدول في فرض الضرائب.

○ الازدواج المقصود والازدواج غير المقصود:

- الازدواج المقصود هو الذي يتعمد المشرع حدوثه، وعادة ما يكون الازدواج الداخلي ازدواجا مقصودا، تحقيقا لبعض الأهداف التي يسعى المشرع لها مثل "زيادة حصيلة الضرائب – الرغبة في إخفاء معدل الضريبة من خلال توزيعها – الحد من بعض الأنشطة الاقتصادية غير المنتجة – الرغبة في تصحيح نظام الضرائب".
- الازدواج غير المقصود فيكون بسبب سوء تنظيم القوانين، والازدواج الضريبي الدولي غالبا ما يكون ازدواجا غير مقصود نظرا لاستقلال الدول في سن قوانينها الضريبية، وفي بعض الأحيان يكون الازدواج الدولي متعمدا، حيث يهدف المشرع لمنع رؤوس الأموال من مغادرة البلاد.

"الازدواج الداخلي في الكويت" بسبب سوء تنظيم قوانين الضريبة في الكويت ظهر ازدواج داخلي غير متعمد، إذ فرضت الضريبة على دخل الشركات المدرجة في البورصة بقانون سنة "2000"، ثم فرضت ضريبة على الدخل الناشئ عن أرباح الشركات المساهمة بمقتضى قانون لسنة "2006"، مما أخضع الشركات لضريبتين في نفس الوقت على نفس الوعاء "الدخل الصافي"، وفي حقيقة الأمر ان الازدواج سابق الذكر يعتبر ازدواجا مقصودا، ويتضح ذلك في التالي:

1. اكدت المذكرة الايضاحية لقانون "2006" بان القصد من هذه الضريبة هو دعم الميزانية العامة للدولة بحجة ان القطاع الخاص بالدولة ينعم بالدعم من الحكومة، فرأى المشرع فرض نسبة 1% على صافي الأرباح السنوية للشركات المساهمة اسهاما منها في دعم الميزانية العامة وتمكينها من دفع الزكاة.
2. كانت مؤسسة الكويت للتقدم العلمي تحصل على مساهمات ماليه من الشركات الكويتية المساهمة بمعدل 5% من صافي أرباحها السنوية اختياريا، في حين رأى صاحب السمو خفض هذه النسبة الى 1.5% بعد صدور قانون "2000" الذي فرض معدل 2.5% سنويا على ربح الشركات، هذا بالإضافة الى نسبة 1% للزكاة، فاذا جمعنا الضرائب السابقة نجد الشركات ما زالت تدفع 5% سنويا وهي نفس النسبة التي كانت تدفعها اختياريا سابقا لمؤسسة التقدم العلمي.

ثالثا: آثار الازدواج الضريبي:

○ آثار الازدواج الضريبي:

س: ماهي آثار الازدواج الضريبي؟

- 1- زيادة العبء الضريبي.
- 2- تقليل حوافز الافراد على العمل والإنتاج.
- 3- زيادة نفقات تحقيق وجباية الضرائب.
- 4- عرقلة عمليات التبادل التجاري والعلاقات الاقتصادية الدولية "انتقال الايدي العاملة ورؤوس الأموال".

ولا شك ان هذا الوضع يؤثر سلبيا على كافة الدول المتقدمة والنامية، فالدول المتقدمة تعاني من زيادة المدخرات ومن ثم تبحث عن فرص في الخارج، والدول النامية تعاني من ضعف مدخراتها وترغب في استقطاب الاستثمارات ورؤوس الأموال اللازمة لسد الفجوة بين حجم الادخار والاستثمار للإسراع في التنمية.

○ وسائل منع الازدواج الضريبي: س: ماهي وسائل منع الازدواج الضريبي؟

1. منع الازدواج الضريبي الداخلي: نظرا لوجود سلطة واحدة فان وسائل القضاء على الازدواج الضريبي الداخلي يسيرة، فمن خلال تعديل القوانين الضريبية وإعادة تنظيمها يمكن تفادي الازدواج الضريبي.
2. منع الازدواج الضريبي الدولي: يمكن منع الازدواج الضريبي الدولي من خلال القوانين الداخلية "تنازل الدولة عن حقها في فرض الضرائب على رؤوس الأموال الأجنبية"، او من خلال الاتفاقيات الدولية الثنائية والجماعية، وقد زاد اللجوء لمثل هذه الاتفاقيات ولا سيما بعد ارتفاع حركة انتقال رؤوس الأموال بين الدول.

- تضع الاتفاقيات احكاما عامة وقواعد اسناد تبين كيفية تلافي الضريبة وفق التالي:

1. في مجال الضرائب على العقار تفرض الضرائب في دولة موقع العقار.
2. في مجال الضرائب على المنقولات "السندات والأسهم" تفرض الضرائب على الدخل في الدولة التي يتم فيها استثمار المنقولات.
3. في مجال الضرائب على فوائد الديون تفرض الضريبة في دولة الدائن "البنك مثلا" بحسبانه الممول.
4. في مجال الضرائب على دخل العمل تفرض الضرائب في الدولة التي يقوم الممول فيها بالعمل.
5. في مجال الضرائب على أرباح المشروعات تفرض الضرائب في الدولة التي يقع بها المشروع "أي فرع للمشروع في دولة أخرى يخضع للضريبة في الدولة التي يقع فيها".
6. في مجال الضرائب على الدخل العام تفرض الضريبة في دولة موطن الممول او دولة تحقق الدخل.

○ منع الازدواج الضريبي في القانون الكويتي:

حاول المشرع الكويتي منع الازدواج الضريبي ولكنه لم يكن موفق، بل انه نص على منع الازدواج بشأن ضرائب لا يمكن ان يتحقق فيها الازدواج.

فمن خلال قانون 2006 يتبين ان الممولين هم فقط الشركات الكويتية المساهمة العامة والمقفلة دون الشركات غير الكويتية، بالمقابل فان الشركات الأجنبية تخضع لقانون 1955 في شأن ضريبة الدخل دون الشركات الكويتية، فالمشرع لم يأتي بجديد بشأن الازدواج الضريبي هنا.

وكان المشرع موفقا في استبعاد الشركات المملوكة ملكية كاملة للدولة بالنص، اما في حال عدم ملكيتها ملكية كاملة من الدولة فيجب رجوعها للأصل العام وتطبيق الضريبة عليها.

أخيرا فان الشركات الكويتية المساهمة والتي تساهم فيها الدولة تخضع لقانون 2000 بشأن دعم العمالة الوطنية فتدفع 2.5% بالإضافة الى 1% وفقا لقانون 2006 حالها كحال الشركات المساهمة العامة التي يملكها الأشخاص العامة او الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية ويعتبر هذا من الازدواج الضريبي، وهذا اخلا من الشرع الكويتي بمبدأ المساواة في الضرائب بين الشركات المساهمة الكويتية وغيرها من الشركات الأجنبية.

● **المطلب الثاني: التهرب الضريبي: ص 445**

يعرف التهرب الضريبي بانه قيام الممول بعدم دفع الضريبة.

أنواع التهرب الضريبي:

1. **تجنب الضريبة:** أي عدم دفع الضرائب دون مخالفة القوانين الضريبية، فيستغل الممول الثغرات في القوانين الضريبية حتى لا تنطبق عليه، كقيام مالك العقار بعمل وكالة غير قابلة للعزل مضافة إلى ما بعد الموت للمشتري فمن ثم يتهرب من دفع ضريبة على التسجيل العقاري. كذلك في الضرائب الجمركية قد يستغل الممول الاتفاقيات الضريبية ويدخل البضاعة من بلد ترتبط مع بلد اخر باتفاقية اعفاء ضريبي بدل من إدخالها من بلد المنشأ.

2. **الغش الضريبي:** يتحقق بعدم دفع الضرائب كليا او جزئيا من خلال مخالفة احكام وقواعد القوانين الضريبية، ويكون في جميع أنواع الضرائب، ففي الضريبة على الدخل يقوم الممول بعدم ذكر الإيرادات كاملة او انه يزور في حجم نفقات الاستغلال بذكر ارقام غير صحيحة او يزيد من معدلات الاستهلاك فيتعمد حرق مصدر الدخل لتسجيل خسائر حتى لا تخصم من الأرباح، وفي الضريبة على رأس المال يقوم الممول بتسجيل الملكية بأسماء وهمية او يحاول إخفاء المنقولات او يهرب رؤوس الأموال إلى الخارج. وفي الضرائب على التركات يكثر

الغش الضريبي فيقوم المالك بعمل عقود بيع صوريه للتهرب من الضريبة على مجموع التركة. وفي مجال الضرائب الجمركية يتم تهريب البضائع والسلع دون مرور في المناطق والحدود الجمركية بإخفاء السلع.

أسباب الغش الضريبي:

1. **السبب الأخلاقي:** ان انحدار اخلاق الافراد وعدم شعور الافراد بالمسؤولية تجاه وطنهم وشعبهم، فالمتهرب انسان عديم الاخلاق فهو سارق للمجتمع وغير جدير بالاحترام.
2. **السبب التنظيمي:** قد تكون التشريعات الضريبية غير محكمة الصياغة او ان الرقابة الضريبية غير منظمة مما يدفع الافراد نحو التهرب الضريبي. فقد يعتمد ربع العمل بسبب غياب التنظيم الفني الدقيق في حساب الدخول إلى الاتفاق مع العمال بذكر دخول تقل عن حقيقة ما يحصلون عليه.
3. **السبب السياسي:** سوء الإدارة السياسية وعدم قيام الحكومة بواجباتها في اشباع الحاجات العامة، وتعتمدها البذخ والاسراف وعدم محاسبة المسيء من الوزراء والمسؤولين عند اساءتهم للمال العام يشجع على التهرب الضريبي بل هو من اهم أسباب التهرب.
4. **الأسباب الاقتصادية:** ففي أوقات الرخاء يقل التهرب بسبب كثرة الأموال، وفي أوقات الكساد يكثر التهرب.
5. **الأسباب الجزائية:** يوازن الممول بين مبلغ الضريبة والجزاء الذي سيفرض عليه إذا تهرب من الضريبة، فكلما كان الجزاء رادعاً قل التهرب الضريبي والعكس صحيح.

آثار التهرب الضريبي:

يؤدي التهرب الضريبي إلى اثار اجتماعية واقتصادية ومالية خطيرة تنعكس سلبا على المجتمع.

1. **من الناحية الاجتماعية:** يؤدي الى تخاذل الافراد واضعاف روح التضامن في المجتمع.
2. **من الناحية الاقتصادية:** يؤدي الى تحول الأنشطة نحو المجالات التي يكثر التهرب الضريبي فيها، لذلك فإن المشرع يخضع جميع الأنشطة للضرائب حتى تلك التي تكون مخالفة للقانون حتى لا يتجه إليها المتهربون.
3. **من الناحية المالية:** يضر بالخزانة العامة ويؤدي الى انخفاض الإيرادات مما يؤدي الى عدم قدرة الدولة على القيام بوظائفها على أكمل وجه.
4. **من ناحية العدالة:** يؤدي الى المساس بالعدالة الضريبية، فالشرفاء يلتزمون بالدفع ويتهرب المجرمون.

طرق مكافحة التهرب الضريبي داخليا:

1. تطبيق العقوبات الجزائية الرادعة على الممولين الذين يمتنعون عن تقديم الاقرارات المطلوبة منهم او يقدمون اقرارات غير صحيحة.
2. اتباع طريقة الحجز من المنبع. (حجز الضريبة في المرتبات من الجهة الوظيفية).
3. تمكين الإدارة الضريبية من حق الاطلاع على الأوراق الرسمية والوثائق الخاصة بالمول.

طرق مكافحة التهرب الضريبي خارجيا:

ابرام اتفاقيات دولية تلتزم بمقتضاها كل دولة بان تقدم الى الدول الأخرى ما لديها من معلومات تفيد في الكشف عن الحالة المالية للممول ووضع قواعد واحكام مكافحة التهرب الضريبي، وتعتبر الكويت رائدة في مجال عقد الاتفاقيات الدولية لمكافحة التهرب الضريبي.

الفصل الرابع: القروض العامة ص 581

- **القرض العام** هو "مجموعة الأموال التي تستدينها الدولة من الغير مع التزامها بردها ودفع الفوائد عنها وفقاً لشروط العقد".

المبحث الأول: الأساس القانوني والفني للقرض العام ص 581

أولاً: **الأساس القانوني للقرض العام**: تستوجب التشريعات الحديثة صدور القرض العام بقانون، بحسبان ان القرض العام بعد حصول الدولة عليه يتحول الى دين عام تلتزم الدولة بسداده "يصبح من النفقات"، ويعتبر القرض العام عمل قانوني مركب يحتوي على اعمال شرطية وشروط تعاقدية، والقانون الذي يصدر به القرض العام هو قانون شكلي بمعنى ان القرض العام يجب ان يوافق عليه مجلس الامة ويصدره بقانون، وليس موضوعي فهو لا يحتوي على قواعد عامة مجردة وهو مؤقت بمدة القرض، فالقانون في القرض العام هو الموافقة على عقدة من السلطة التشريعية الى السلطة التنفيذية، ومن المعروف ان الانفاق العام لا يكون الا بقانون وبما ان الدولة ملزمة برد القرض العام وفوائده فان المبالغ التي تسددها الدولة تعتبر نفقات فيجب ان تصدر بقانون، وهكذا فان الميزانيات التي تصدر بعد القرض العام تلتزم بإيراد نفقات الدين العام وفوائده، وفي جانب اخر نجد ان القرض العام هو عقد اداري بحسبان توافر شروط العقد الإداري فيه، ولا شك في ان تكليف عقد القرض العام بأنه عقد اداري لا يعني إمكانية الدولة التحلل من التزاماتها المالية فيه كسداد اصله وفوائده بحسبان خضوع العقود الإدارية لمفهوم الالتزام بالتوازن المالي وعدم الاخلال بالشروط المالية الواردة في العقود الإدارية وهذه الالتزامات تخضع لرقابة القاضي الإداري الذي يتدخل لإعادة التوازن المالي لمصلحة المتعاقد مع الدولة وتعويضه عما لحقه من خسارة وما فاته من كسب وفقاً لقواعد المسؤولية العقدية في القانون الاداري، ولا شك ان تكليف القرض العام بأنه عقد اداري يبعث الطمأنينة في نفوس المقرضين ويشجعهم.

ثانياً: **الأساس الفني للقرض العام**: تعتبر حصيلة القروض العامة إيرادات للخزانة العامة للدولة وقت ابرامها، وتنقلب الى نفقات عامة للميزانية عند ارجاعها، وتتولى الدولة دفع أصل الدين وفوائده من الموارد العادية للميزانية أي من حصيلة الضرائب وإيرادات أملاك الدولة.

س: اذكر أوجه الاختلاف بين الضريبة والقرض العام؟

- 1- الضريبة اجبارية في حين ان القرض العام الأصل فيه اختياري واستثناء يفرض جبراً على المواطنين.
- 2- توجه الضرائب لسداد نفقات الدولة عامة "شيوخ الميزانية" في حين ان القرض العام يخصص منذ إصداره للإنفاق على غرض معين بالذات.

س: فرق بين القرض العام وديون الدولة؟

لا تعتبر القروض العامة هي ديون الدولة الوحيدة، فالدولة تلتزم بالتزامات مالية متعددة، كتعويض أصحاب الأملاك الذين يتم نزع ملكيتهم للمنفعة العامة ومرتببات الموظفين وغيرها، فتتفق القروض العامة مع الديون في انها تعتبر التزامات تشغل ذمة الدولة، ولكنهما يختلفان في ان ديون الدولة تظهر في الحسابات العامة في باب النفقات اما القروض العامة فتظهر عند عقدها في باب الإيرادات ثم تظهر فيما بعد في باب النفقات.

المبحث الثاني: أنواع القروض العامة ص 586

- القروض الاختيارية والقروض الاجبارية
- **القرض اختيارياً**: عندما يكون الافراد أحراراً في تقرير الاكتتاب او عدم الاكتتاب في القرض العام وهذا هو الأصل العام.

- **القرض اجبارياً:** عندما تجبر الدولة الافراد والهيئات على الاككتاب فيه، ومن الأسباب التي تدعوا الدولة إلى الالتجاء إلى القرض الاجباري هو ضعف ثقة الجمهور في المقدرة المالية للدولة، او رغبة الدولة في سحب جزء من دخول الافراد "الحد من التضخم"، وتقترب القروض العامة الجبرية من الضرائب في صفة الجبر، ولكنها تختلف في ان القروض العامة تدر للمكاتب فيها فوائد اما الضرائب فهي غير مرتجعة اصلاً.
 - **القروض الداخلية والقروض الخارجية**
 - **يكون القرض داخلياً** متى ما تم إصداره في السوق الداخلي وتم الاككتاب فيه بالعملة الوطنية.
 - **يكون القرض خارجياً** متى ما تم إصداره في خارج إقليم الدولة وتم الاككتاب فيه بالعملات الأجنبية، وتلجأ الدولة إلى القروض الخارجية تحت **تأثير عاملين** هما:
 1. عدم كفاية المدخرات المحلية من اجل تمويل المشروعات الاقتصادية والاجتماعية للدولة فلا تستطيع اصدار القرض الداخلي لقلّة الأموال في السوق.
 2. الرغبة في علاج اختلال ميزان المدفوعات، فتحصل الدولة على حاجتها من العملات الأجنبية من خلال القرض العام الخارجي.
 - **تختلف القروض الداخلية عن القروض الخارجية من ثلاثة نواحي هي:**
 1. القروض الداخلية لا تزيد القوة الشرائية، بل يقتصر أثرها على نقل القوة الشرائية من المقرضين إلى الدولة، اما القروض الخارجية فهي تؤدي لزيادة القوة الشرائية الكلية الموجودة في البلد بمقدار قيمة القرض الخارجي.
 2. لا يمثل القرض الداخلي أي عبء على الثروة القومية الكلية، اما القرض الخارجي فهو يمثل عبء على الثروة القومية للبلد مما يعني اقتطاع جزء من ثروات البلد لتسديده للمقرضين خارج البلاد.
 3. يثير القرض الخارجي خطر تدخل الدول الأجنبية الدائنة في الشؤون الداخلية للدولة المدينة سياسياً او اقتصادياً او عسكرياً.
 - **القروض المؤبدة والقروض المؤقتة**
 - **القروض المؤبدة او المستديمة** هي التي لا يحدد فيها موعداً لرد قيمة القرض إلى المكتتبين، وتمتاز هذه القروض بانها لا تلزم الحكومة بموعد للتسديد، فهي تختار الوقت الأمثل للسداد، ولكن يعاب عليها انها تغري الحكومات المتعاقبة على عدم السداد مما يراكم الديون على الدولة وزيد من أعباء الفوائد.
 - **القروض المؤقتة او غير المؤبدة او القابلة للاستهلاك** هي التي تحدد الدولة فيها اجلاً للوفاء، ويعاب عليها إلزام الدولة بالتسديد في وقت قد لا يناسبها، ولكنها تمتاز بمنع تراكم الديون مما يمكنها من إعادة الاقتراض مستقبلاً.
 - **القروض القصير والمتوسطة والطويلة الاجل**
 - **قصيرة الاجل** هي التي لا تتجاوز مدتها سنتين كأذونات الخزنة التي تصدرها الدولة لمواجهة عجز موسمي.
 - **متوسطة الاجل** هي التي تزيد مدتها عن سنتين وتقل عن عشرة سنوات.
 - **طويلة الاجل** هي التي تزيد مدتها عن عشرة سنوات.
- وأحياناً لا يمكن التفرقة بين القروض متوسطة الاجل وطويلة الاجل، ويطلق عليهما القروض المثبتة، وتلجأ الدولة اليهما غالباً لتغطية عجز لا يمكن تغطيته خلال السنة المالية بسبب المشروعات الضخمة التي تقيمها او بالحروب.
- أخيراً،** فان هناك عملية يطلق عليها **"تثبيت الدين"** وتكون في حال رغبة الدولة في الحصول على قرض طويل او متوسط الاجل ولكن الظروف المالية لها لا تسمح فنقوم بإصدار قرض قصير الاجل فاذا تحسنت الظروف المالية لها نقوم بإصدار القرض المتوسط او طويل الاجل.

المبحث الثالث: اصدار القروض العامة ص 591

• مبلغ القرض العام

- هناك قروض محددة القيمة وهي التي يحدد القانون مقدارها بمبلغ معين، بحيث لا يسمح بالاكتتاب في هذه القروض الا إذا استطاعت السلطة التنفيذية تجميع كل مبلغ القرض.
- هناك قروض غير محددة القيمة وهي التي لا يحدد القانون مبلغها، ويترك تقدير ذلك للسلطة التنفيذية، وعادة ما يتم طرح للاكتتاب العام ويتم تحديد مدة ينتهي فيها الاكتتاب، وتلجأ الدولة اليه في الحالات التي تخشى من عدم تغطية القرض بالكامل مما يزعزع الثقة بأوضاعها المالية، او تلجأ اليه إذا كانت لا تهدف الى استخدام حصيله القرض لتغطية نفقات معينة، ويعتبر القرض غير محدد القيمة من الحالات النادرة إذ تشترط البرلمانات عادة تحديد القرض لمعرفة حجم الفوائد وتوزيعها على مدة القرض.

• شكل السندات

- السندات الاسمية: عبارة عن سندات يبين فيها اسم صاحبها وتفيد في سجلات يتم الاحتفاظ فيها بالبنك المركزي او وزراه المالية، ولا تنتقل ملكيتها الا لصاحب السند المقيد في السجل.
- السندات لحامله: عبارة عن سندات لا يقيد فيها اسم صاحبها وتخضع لقاعدة الحيازة في المنقول سند الملكية، فتنتقل ملكيتها بمجرد نقلها من يد الى يد، وتشجيعا للتعامل بهذه السندات يتم ارفاق كوبونات فيها تعتبر فائدتها السنوية وتكون أيضا لحامله حتى يتم تداولها واستعمالها في التعاملات التجارية.
- السندات المختلطة: وهي تجمع بين السندات الاسمية وبعض خصائص السندات لحاملها، فتكون اسمية من حيث أسماء المكتتبين وسجل خاص لا تنتقل ملكيتها الا بتغيير بيانات السجل، وتكون لحاملها من حيث الفوائد التي تصدر على شكل كوبونات لحامله.

• طرق اصدار السندات في القرض العام

- الاكتتاب العام: وتقوم الدولة بطرح سندات القرض العام مباشرة الى الجمهور للاكتتاب فيها، فتوفر الدولة من خلال هذه الطريقة العمولات التي يحصل عليها البنوك عادة كوسطاء لتسويق سندات القرض العام، وتحقق هذه الطريقة للدولة ممارسة الرقابة الفعالة على عملية اصدار القرض العام، وتلجأ الدولة اليه إذا كانت تملك جهاز متطور وتملك القدرة على سداد القرض وفوائده، وهذا يتطلب ثقة الجمهور في الدولة.
- الاكتتاب عن طريق البنوك: تلجأ الدولة الى وساطة الجهاز المصرفي لتصريف سندات القرض العام، وتتدخل البنوك بإحدى وسيلتين هما:

1. ان يقوم البنك بدور الوساطة بين الدولة والجمهور في التسويق لسندات القرض العام مقابل الحصول على عمولة يتم الاتفاق عليها بين الدولة والبنوك. وتمتاز هذه الطريقة بانها تبعث الثقة في نفوس الجمهور، مما يضمن الاكتتاب في سندات القرض بالكامل فضلا عن الاستفادة من خبرة البنوك في هذا المجال.
2. ان يقوم البنك بشراء سندات القرض من الدولة ويقوم هو ببيعها على الجمهور لحسابه، وفي هذه الحالة تشتري البنوك السندات بأقل من قيمتها الاسمية لبيعها للجمهور بقيمتها الاسمية، وتحصل البنوك على فرق السعر باعتباره عمولة نظير خدماتها. وتمتاز هذه الطريقة بحصول الدولة على قيمة القرض العام بالكامل وبشكل مقدم ولا شك ان تدخل البنوك يؤدي إلى زيادة ثقة في الائتمان.

- الإصدار في سوق الأوراق المالية "البورصة": تلجأ الدولة لبيع سندات القرض العام في البورصة، ويتم البيع على دفعات تبعا للأسعار السائدة في السوق، ودائما ما تكون السندات صغيرة الحجم حتى لا تتأثر بحالة انخفاض السوق.

• المزايا التي تمنحها الدولة للقروض العامة

- **الفائدة:** تمنح الدولة فوائد سنوية للمكثبين، وتحدد الدولة الفوائد في أسعار سوق المال ومقدار المبلغ المقترض وغيرها من العوامل، وعادة ما يتم طرح السندات بسعر فائدة اعلى من سعر فائدة السوق.
- **اصدار السندات دون سعر التعادل "مكافآت السداد":** هي بيع سندات القرض العام بسعر اقل من السعر الاسمي، مع تعهد الدولة برد قيمة السند وفق السعر الاسمي. فيحصل المكثب على الفرق ويسمى (مكافأة السداد).
- **جوائز اليانصيب:** تقرر الدولة منح جوائز يانصيب لبعض السندات التي يتم سحبها عن طريق القرعة، وتعطي هذه الطريقة إمكانية طرح السندات بسعر فائدة اقل من السوق، حيث يراهن المكثبين على جائزة اليانصيب.
- **الامتيازات الضريبية:** قد تقرر الدولة اعفاء السندات وفوائدها من الضرائب والاعفاء من الضرائب يعني زيادة الفائدة عن معدلها الاسمي وتنتقد هذه الطريقة بانها منافية للعدالة التي هي أساس الضرائب، ومن المميزات أيضا قبول الدولة سندات القروض العامة في سداد الضرائب والديون الحكومية ولكن يعاب على هذه الطريقة انها تؤدي الى استهلاك القرض العام قبل حلول اجله، فنقوم التشريعات بتحديد نوع معين من الضرائب يقبل السداد عن طريق السندات لتلافي هذه العيوب.
- **تقرير بعض المزايا القانونية:** كعدم جواز الحجز على السندات العامة، او عدم قابلية الديون التي تمثلها هذه السندات للتقدم، او جواز قبول هذه السندات للاكتتاب في قرض عام جديد.
- **الضمان ضد تدهور القيمة الشرائية للنقود:** تقوم الدولة بربط قيمة القرض بقيمة معينة ذات استقرار واضح حيث انه إذا زادت قيمة هذا المال نتيجة تدهور القوة الشرائية للنقود فان المبلغ الذي ترده الدولة للمقرضين يزيد بنفس النسبة، ويكون هذا النظام عن طريق احدي الطرق التالية:
 1. ربط القيمة الاسمية للقروض بالمستوى العام للأسعار.
 2. ربط قيمة القرض بقيمة عمله اجنبية.
 3. ربط قيمة القرض بقيمة الذهب.

المبحث الرابع: انقضاء القرض العام ص598

وسائل انقضاء الدين

• الوفاء بالدين

يتم الوفاء بالقرض العام برد قيمته وفوائده الى المكثبين دفعة واحدة، وهذا ما يتحقق عادة في الديون الصغيرة، في حين ان الديون العامة الكبيرة يتم الوفاء بها على دفعات نظراً لعدم قدرة الميزانية السنوية الوفاء بكامل القرض دفعة واحدة.

• تثبيت الدين العام

أي تحويله الى نوع آخر من الديون، وفي القروض العامة يكون التثبيت بالنسبة لأجل السداد، فنقوم الدولة عن طريق التثبيت بتحويل الدين القصير الى متوسط او طويل الاجل، وللتثبيت نوعان هما:

- **التثبيت الاختياري:** ويكون بتقديم الدولة الخيار للمكثبين اما الحصول على قيمة القرض فوراً او تحويل القرض الى قرض جديد بمدة جديدة، ولتعري الدولة المكثبين تقوم برفع سعر الفائدة.
- **التثبيت الاجباري:** ويكون متى ألزمت الدولة المكثبين بإعادة قيدهم في القرض الجديد لمدد جديدة بالإرادة المنفردة، وتلجأ اليه الدولة في حال حلول اجل الوفاء وليس باستطاعتها الوفاء، ولا تلجأ الدولة عادة الى التثبيت الاجباري الا في الديون الداخلية وفي الحالات القصوى حتى لا تفقد ثقة الدائنين.

س: ما هو مبرر الدولة في التثبيت الاجباري؟

ج: هو ان القرض العام عقد اداري يمكن للدولة إعادة اجله، ولكن دون اخلال بالتوازن المالي في العقد، بمعنى ان الدولة عليها الالتزام وتحت رقابة القضاء في ان تعوض الدائن عن المدة الجديدة، كرفع سعر الفائدة او غيره من المميزات.

• تبديل الدين العام

هو تجديده بشروط أفضل للدولة ويكون ذلك بإحلال قرض جديد وبسعر فائدة منخفض مما يترتب على ذلك تخفيف أعباء خدمة الدين على الميزانية العامة للدولة، فهدف الاستبدال هو استمرار الدين ولكن بفائدة اقل.

شروط تبديل الدين العام:

1. انخفاض سعر الفائدة في السوق: تقوم الدولة بعرض تبديل الدين على المقرضين إذا انخفض سعر الفائدة في السوق عن سعر الفائدة في القرض، ولكن يشترط ان تكون مدة القرض الجديد طويلة حتى يضمن المقرضون الحصول على الفوائد.
2. تقديم مزايا للتبديل: كإعفاء القروض الجديدة من الضرائب او التبديل مع منح جائزة مالية او عينية.
3. الشفافية في عمل الحكومة: يجب على الدولة ان تعمل بشفافية لتوفر الثقة للمقرضين، فمدخرات الافراد هي ثروتهم، فيجب ان تكون الفائدة في أسواق المال هي حقيقية وعاكسة للوضع المالي في البلاد.

أشكال تبديل الدين العام:

1. التبدل الاجباري: يمكن ان يكون التبدل اجباريا بشرط الا يضر بالتوازن المالي لعقد القرض، وقد تلجا الدولة الى التبدل الاجباري بصورة مستترة حيث تفرض ضريبة خاصة على فائدة القرض او تخفض من قيمة العملة الوطنية.
2. التبدل الاختياري: ويكون بان تعلن الدولة رغبتها في تخفيض سعر الفائدة وتترك الخيار لحاملي السندات في ان يستبدلوا الدين بسعر فائدة اقل او ان يستردوا قيمة القرض الاصلي.

الاشكال الفنية لتبديل الدين العام:

1. التبدل على التكافؤ: ويكون عندما تخير الدولة المقرضين بين استعادة قيمة القرض او الاكتتاب بالقرض الجديد بذات قيمة السندات، وذلك يكون في حال انخفاض قيمة السندات في السوق بسعر يساوي سعر الفائدة الجديد.
2. التبدل بسعر أقل من سعر التكافؤ: ويكون في حال وجود قرضين، أحدهما ازدادت قيمته السوقية والآخر انخفض، فتقوم الدولة بتبديل القرض الأول بالثاني، فيتم استبدال ثلاثة سندات من القرض الأول بأربعة سندات من القرض الثاني لتساوي قيمة الثلاث الأولى بالأربعة الثانية.
3. التبدل مع دفع الفروقات المالية للدولة: تهدف الدولة في هذه الصورة من التبدل الحصول على مبالغ نقدية جديدة من المقرضين باعتبارها قرضا جديدا ولكن دون المساس في أعباء الدين العام. وتقوم الدولة بعرضها على الدائنين استبدال ديونهم القديمة التي انخفضت قيمة سنداتها عن سعر التكافؤ بدين جديد وبسعر فائدة جديدة تساوي سعر الفائدة في السوق او اعلى منه قليلا وان يلتزم المقرض بالمحافظة على الفائدة التي كان يحصل عليها من قبل من خلال زيادة عدد سنداتته على ان يدفع الفرق بين رأسمال قيمة الفائدة التي صدر بها القرض العام ورأسمال قيمة الفائدة التي انخفضت عند اجراء التبدل.

• استهلاك القرض العام

يكون انقضاء القرض العام برد قيمته تدريجياً للدائنين، والديون المؤقتة تسدد بأجلها جبرا، في حين ان الديون المؤبدة يمكن سداد قيمتها في أي وقت تختاره الدولة، ومن الممكن ان تشتري الدولة السندات من البورصة في أي وقت تشاء وعلى دفعات حتى لا ترتفع قيمتها.

الفصل الخامس: الإصدار النقدي الجديد ص737

يعتبر الإصدار النقدي الجديد وسيلة استثنائية لتمويل النفقات العامة، ولا تلجأ الدولة إليها الا عندما تفقد السبيل في إيجاد الإيرادات العامة اللازمة لتمويل النفقات العامة، فلا يكون لها من طريق سوى خلق كميات جديدة من النقود وطرحها للتداول، فالإصدار النقدي الجديد يهدف الى خلق نقود جديدة لتعويض العجز في الميزانية، ومما يؤخذ على هذه الطريقة انها تؤدي الى انخفاض القيمة الشرائية للنقود مما يشكل عبئاً على دخول و ثروات الافراد والمؤسسات المالية للدولة، وتلجأ الدولة الى الإصدار النقدي الجديد لسببين هما:

1. تحفيز الاستثمار: كما سبق ان قلنا ان الإصدار النقدي الجديد يؤدي لانخفاض القيمة الشرائية للنقود مما يزيد اثمان السلع والخدمات فتزيد الأرباح وتتوسع الاستثمارات. كما يشجع على الادخار ويقلل من الاستهلاك لانخفاض قيمة النقود.

2. تمويل الاستثمارات: يؤدي الإصدار النقدي الجديد لتمويل الاستثمارات الجديدة.

السببين السابقين لا يمكن التسليم بها للتالي:

1. ان إعادة توزيع الدخل لن يتم لأصحاب الدخل المنخفضة مما يترتب عليه زيادة في الحاجة للإنفاق من هذه الفئة.

2. زيادة الدخل لأصحاب الدخل المرتفعة تؤدي لمزيد من الاستهلاك وخاصة في السلع الكمالية.

3. التضخم يؤدي لارتفاع تكاليف المعيشة وخاصة على أصحاب الدخل المتوسطة والفقيرة.

أخيراً فانه يمكن للدول المتقدمة تلاشي عيوب الإصدار الجديد من خلال التشغيل الكامل لمعالجة البطالة والكساد، اما في الدول النامية فلضعف جهازها الإنتاجي لا يمكنها تلاشي عيوب الإصدار النقدي الجديد.

الباب الأول: النفقات العامة للدولة ص 51

تطورت نفقات الدول بتطورها من الدولة الحارسة الى المتدخله ثم المنتجة، وعلى ذلك كانت النفقات محدودة بالقدر اللازم للوفاء في النفقات العامة، فلا يجوز في السابق ان تتجاوز الإيرادات النفقات، وبعد تطور الدولة تغير هذا المفهوم وأصبحت النفقات العامة أداة قانونية ذات تأثير مالي تهدف لتحقيق برامج اقتصادية واجتماعية.

الفصل الأول: تعريف النفقة العامة ص 55

النفقات العامة هي "المبالغ النقدية التي تبذلها الدولة او أحد اشخاص القانون العام بهدف اشباع الحاجات العامة.
المبحث الأول: عناصر التعريف ص 55

العنصر الأول: مبلغ من النقود: الدولة تبذل النقود للحصول على الخدمات والسلع، فهي تقدم النقود للموظفين العموميين لتحصل على خدماتهم، كما انها تقدم النقود للموردين لتحصل على السلع، كما يمكن للدولة ان تقدم النقود بلا مقابل كالإعانات الاجتماعية والمساعدات لإشباع الحاجات العامة.

ويمكن كذلك اعتبار ما يتقوم بالنقود من قبيل النفقات العامة، كتذاكر السفر التي تقدمها الدولة لبعض الموظفين والوجبات الغذائية المقررة للعاملين والملابس وغيرها، فالسيارات التي يحصل عليها أعضاء مجلس الأمة تعتبر من النفقات العامة، وعلى العكس من ذلك لا تعتبر نفقات عامة ما تحصله الدولة من خدمات وسلع واموال دون مقابل، كالخدمات التي تقدمها بعض اللجان الطوعية كتنظيف الشواطئ مثلاً.

هناك ما يسمى "**بأعمال السخرة**" وهي ان تحصل الدولة على اعمال وخدمات دون مقابل، وهي مجرمة دولياً وداخلياً، وقد نص الدستور الكويتي على تحريمها الا في الأحوال التي يجيزها القانون لضرورة قومية وبأجر عادل. **الخلاصة،** انه حتى نكون اما نفقات عامة لا بد ان تقوم الدولة ببذل مبلغ نقدي او ما يمكن تقييمه بالنقود، فلا يتصور ان تقوم الدولة الحديثة بإشباع الحاجات العامة عيناً وذلك لان انتقال الاقتصاد من العيني الى النقدي، ولا شك ان النفقة النقدية تحقق المساواة بحسبان ان الأشياء العينية غير متساوية، وكذلك ان الانفاق النقدي يمكن السلطات العامة من بسط هيمنتها الرقابية على أساليب وطرق الصرف.

العنصر الثاني: صفة القائم بالإنفاق: لابد ان تكون النقود مدفوعة من قبل الدولة او احد اشخاص القانون العام كالمؤسسات العامة والبلديات، ويستوي ان تكون وردت في الميزانية العامة ام المستقلة ام الملحقة، فالعبرة في صفة المنفق وهذا ما يطبق عليه **بالمعيار الشكلي** او القانوني، اما **المعيار الموضوعي** فيستند على طبيعة الوظيفة التي يصدر عنها الإنفاق، فالمبالغ التي تهدف الى تحقيق خدمات عامة هي انفاق عام ولو كانت صادرة من شخص معنوي خاص، ولا شك ان المعيار الشكلي او القانوني هو الأكثر دقة في تحديد الإنفاق العام، لان الدولة قد تعتمد الى انشاء شركات تمتلكها بالكامل او تمتلك جزء من رأسمالها تخضع للقانون الخاص ولكن أموالها لا تدخل في حسابات الدولة الختامية ولا في الميزانية العامة.

وفي الكويت فانه تم اعتماد المعيار الشكلي او القانوني فيعتبر نفقة عامة كل المبالغ النقدية او ما يمكن تقييمه بالنقود متى كانت وارده في الميزانية العامة للدولة او الملحقة او المستقلة، فلا نفقة الا بقانون.

س: ما هو الفرق بين النفقة العامة والمال العام؟

ج: كل نفقة عامة مال عام وليس كل مال عام نفقة عامة، فالمال العام أوسع بكثير من مفهوم النفقة العامة، فالمال العام يشمل النفقة العامة ويضيف عليها جميع الأموال المملوكة للدولة ملكية عامة او خاصة.

العنصر الثالث: إشباع الحاجات العامة: تعتبر النفقة عامة متى ما كانت تهدف الى اشباع الحاجات العامة، وتعتبر الحاجة عامة متى ما كان المستفيد من الإنفاق المجتمع ولو حصل على المنفعة شخص واحد بصفته لا بشخصه

كالمير مثلاً، وعليه فإن تخصيص مبالغ معينة لتنفيع أناس بعينهم لا تعتبر نفقة عامه، في حين تعتبر نفقة عام المبالغ المخصصة لتنفيع فئة بصفتها كالعاجزين عن العمل وذوي الاحتياجات الخاصة، والانفاق العام يصدر بقانون من مجلس الأمة، فالمشرع هو صاحب السلطة في تقرير ما إذا كانت الحاجة عامة ام لا، وهذا يعني بأن الحاجة العامة امر سياسي اكثر منه قانوني فالمشرع هو صاحب السلطة في تقرير ما يعتبر حاجة عامه او غير ذلك، والحاجة العامة تتغير من زمان الى زمان في نفس الدولة ومن مكان الى مكان، واشباع الحاجات العامة هو الغاية من الانفاق مما يعني ان الأمة هي من تتحمل تمويل الميزانية من خلال الضرائب وغيرها.

س: ما هو موقف دولة الكويت من النفقات العامة؟

ج: كانت الكويت قبل اكتشاف النفط وتصديره دولة حارسة فكانت الحاجات العامة مقصورة على تحقيق العدالة والحفاظ على الامن الداخلي والخارجي، وبعد اكتشاف النفط في خمسينيات القرن الماضي وتصديره أصبحت دولة متدخلة فأنشأت المستشفيات والمدارس والمسكن وتوسع مفهوم الحاجات العامة ليشمل الرعاية الاجتماعية، وبعد صدور دستور الكويت عام 1962 أصبحت دولة الكويت دولة منتجة مما توجب معها زيادة الانفاق.

المبحث الثاني: تبعات النفقات العامة "آثارها" ص62

• أثر النفقات العامة على حجم الإيرادات العامة

في النظام الرأسمالي فان زيادة النفقات العامة تؤدي الى زيادة الإيرادات العامة، فإنشاء المصانع والموانئ والمطارات ستؤدي حتما الى انتاج السلع والخدمات وخلق الاستثمارات وفرص العمل وجلب المستثمرين ومن ثم زيادة الإيرادات من خلال الضرائب على الدخول والمبيعات.

وكذلك فان النفقات العامة على التنمية البشرية تؤدي ذات الأثر الذي تحققه النفقات الاستثمارية، فتؤدي الى زيادة الإيرادات العامة، فالإنفاق على الصحة يؤدي الى خلق جيل قوي يستطيع العمل والانفاق على التعليم يخلق جيلا واعيا يستطيع العمل والانجاز، وغيرها من أوجه الانفاق على التنمية البشرية كراية الطفولة والتأمينات الاجتماعية من شأنها تقوية افراد المجتمع وجعلهم قادرين على العمل والعطاء مما يزيد من إيرادات الدولة.

• أثر النفقات العامة على زيادة فرص العمل

تستطيع الدولة من خلال الانفاق زيادة فرص العمل والتخلص من البطالة وشرورها، فمن خلال الانفاق يقبل الناس على الوظائف، وبزيادة الانفاق على المشروعات يضطر القطاع الخاص لمواكبة التطور في القطاع العام فيزيد من نشاطه وتوسعة مما يتطلب زيادة العمال فيوفر فرص عمل، وزيادة الانفاق العام على المواطنين تؤدي لزيادة طلبهم على السلع والخدمات مما يضطر الشركات لزيادة الإنتاج فتتطلب العمال لزيادة الإنتاج مما يوفر فرص عمل.

الفصل الثاني: تقسيم النفقات العامة ص66

المبحث الأول: التقسيم النظري الأكاديمي ص66

• تقسيم النفقات العامة تبعاً لغايتها

1. **النفقات العامة الوظيفية:** وهي المبالغ المخصصة للجهاز الوظيفي العام في الدولة بما يشمله من موظفين وعاملين "المرتبات - الأجور - مزايا عينية ممكن تقييمها بالنقود كالملابس والسيارات"، وتكون الغاية من هذه النفقات تسيير المرفق العام بانتظام واطراد لإشباع الحاجات العامة.
2. **النفقات العامة الاقتصادية:** وهي المبالغ المخصصة لتحقيق غاية اقتصادية كتمويل المشروعات التنموية والاستثمارية مثل بناء المصانع والموانئ، ومنها كذلك الإعانات الاقتصادية "الدعم لبعض الصناعات".
3. **النفقات العامة الاجتماعية:** وهي المبالغ المخصصة لتحقيق اهداف اجتماعية كالتعليم والصحة والإسكان وغيرها.

4. **النفقات العامة المالية:** وهي المبالغ المخصصة لسداد أقساط القروض العامة وفوائدها وشراء الأسهم والسندات.
5. **النفقات العامة العسكرية:** تشمل المبالغ المخصصة لشراء الأسلحة والنظم العسكرية، وغالبا ما تستنزف هذه النفقات نسبة كبيرة من الميزانية.
6. **النفقات الخارجية:** وهي المبالغ التي تخصص للعلاقات الدبلوماسية والدولية كفتح السفارات والمكاتب الدبلوماسية.

• **تقسيم النفقات العامة تبعاً لآثارها في الإنتاج القومي**

1. **نفقات حقيقية:** وهي التي تحقق زيادة مباشرة في الناتج القومي "نفقات منتجة".
2. **نفقات تحويلية:** هي التي تنقل القوة الشرائية من فرد أو جماعة إلى فرد أو جماعة آخرين "تؤدي لتوزيع الدخل".

هناك ثلاثة معايير للتمييز بين النفقات العامة الحقيقية والتحويلية هي:

- **مقياس المقابل:** تكون النفقة العامة حقيقة متى كانت المبالغ التي تدفعها الدولة تؤدي مقابل الحصول على خدمات أو سلع "مثل مرتبات الموظفين"، وتكون النفقة العامة تحويلية متى كانت المبالغ التي تدفعها الدولة تتم دون الحصول المباشر على للخدمة أو السلعة "مثل المعونات الاجتماعية"، والعبرة وفق هذا المعيار في حصول الدولة على السلع والخدمات وليس الغير.
 - **مقياس الاستخدام المباشر للدولة من الموارد الاقتصادية:** تعتبر النفقة العامة حقيقة متى كانت تؤدي إلى زيادة مباشرة في الناتج القومي "أي خلق سلع وخدمات جديدة أو منتجه من قبل"، فالعبرة في زيادة الإنتاج، **ويجاب** على هذا المعيار انه غير واضح، وتعتبر النفقة العامة تحويلية متى كانت لا تؤدي إلى الزيادة المباشرة في الناتج القومي.
 - **مقياس الاستهلاك المباشر للموارد الاقتصادية:** تعتبر النفقة حقيقية بالنظر إلى شخص من يقوم بالاستهلاك المباشر للمواد فإذا كانت الدولة هي من يستهلك هذه الموارد كانت النفقة حقيقية، أما إذا كان الغير كانت نفقة تحويلية "الإعانات الطلابية يستهلكها الغير وليس الدولة إذا هي نفقات تحويلية".
- ويعتبر المعيار المقابل هو **الأكثر وضوحاً وسهولة** من بين المعايير الثلاثة، ومع ذلك فإن هناك بعض النفقات تثير لغطاً من حيث اعتبارها نفقات عامة حقيقية أو تحويلية ومنها التالي:

- I. **المعاشات التقاعدية ومكافآت نهاية الخدمة:** يعتبرها بعض العلماء انها من النفقات التحويلية باعتبار انها تتم دون مقابل تحصل عليه الدولة فالمقاعد لا يؤدي عملاً للدولة مقابل الراتب الذي يأخذه، ولكن الراجح "قول الكاتب" بان المعاشات التقاعدية تعتبر نفقات عامة حقيقية ذلك بان الموظف العام اثناء حياته الوظيفية لا يحصل على مقابل كامل لما يقدمه من عمل وخدمة، فالموظف يفني عمره وشبابه وحياته في خدمة الدولة وما يحصل عليه من راتب لا يساوي هذا العطاء، فالمقابل الذي يحصل عليه هو الراتب التقاعدي.
- II. **فوائد الديون العامة:** قسم بعضهم فوائد القروض التي تدفعها الدولة بالنظر إلى القرض، فان كان القرض استهلاكياً كانت فوائده نفقات تحويلية وان كان القرض استثمارياً كانت فوائده نفقات حقيقية، والراجح "قول الكاتب" ان فوائد الديون تعتبر نفقات حقيقية بصرف النظر عن كون القرض استهلاكياً ام استثمارياً، ففي جميع الأحوال تساهم القروض في زيادة الطلب الفعلي مما يؤدي إلى زيادة الناتج القومي.
- III. **تعويضات الحروب:** تقوم الدول بتعويض المواطنين عن الاعمال التي تقوم بها اثناء الحرب كالاستيلاء على المنقولات "نفقات حقيقية"، وتلتزم الدولة أيضاً بتعويض المواطنين عما يصيبهم من ويلات الحروب "نفقات تحويلية".

• **تقسيم النفقات العام تبعاً لنطاق سريانها**

1. **النفقات العامة القومية:** وتسمى أيضاً بالمركزية وهي التي يكون الهدف منها تحقيق اشباع الحاجات العامة ككل، وهي ترد في الميزانية العامة للدولة كالدفاع والامن والقضاء.

2. النفقات العامة المحلية: وتسمى أيضا بالإقليمية وهي التي يكون الهدف منها خدمة إقليم محدد، وترد في الميزانيات المحلية كالمالية.

وفي الكويت، يصعب التمييز بين هذين النوعين من النفقات، بحسبان وجود بلدية واحدة ذات ميزانية ملحقة بالميزانية العامة، فلا يمكن الاعتماد على هذا التقسيم في الكويت، ومن الأفضل الاعتماد على معيار "صالح المجتمع"، فتكون النفقة العامة قومية متى كانت موجهة لصالح المجتمع، وتكون النفقة العامة محلية متى كانت موجهة الى صالح منطقة جغرافية معينة ومثالها "تأمين فيلكا بعد الغزو".

• تقسيم النفقات العامة تبعاً لانتظامها ودوريتها

1. نفقات عامة عادية: متى كانت متكررة بانتظام في كل سنة مالية، فهي ترد في ميزانية الدولة باستمرار، كرواتب الموظفين مثلاً، والمعيار تكرر نفس النوع وليس نفس الحجم، وهي تمول بواسطة الإيرادات العادية "الضرائب – الرسوم – إيرادات أملاك الدولة".

2. نفقات عامة غير عادية: وهي التي لا تتكرر في الميزانية العامة وغير منتظمة وليست دورية، وانما ترد متى ما دعت الحاجة اليها، مثالها ميزانية تعزيز الدفاع بعد الغزو العراقي، وهي تمول بواسطة الإيرادات غير العادية "القرض العام – الإصدار النقدي الجديد".

يعتبر هذا التمييز بين النفقات تمييزاً حكماً، وقد يساء استغلاله من قبل السلطة التنفيذية، ففي الوقت الراهن كثرت لجوء الدولة الى القرض العام والإصدار الجديد لتغطية النفقات العامة العادية، مما أدى الى تلاشي الحاجز بين ما كان يعتبر إيرادات عامة عادية وإيرادات عامة غير عادية.

أخيراً، فانه في المالية الحديثة اتجه الى تمييز النفقات العامة على أساس تعلقها بمصروفات استهلاكية او استثمارية، فتكون النفقات جارية إذا كانت استهلاكية "التعليم – الصحة – الدفاع"، وتكون النفقات العامة رأس مالية إذا كانت استثمارية ومتعلقة بالثروة القومية وتؤدي الى زيادة رؤوس الأموال العينية "انشاء الموانئ – المصانع – المطارات".

المبحث الثاني: التقسيم الوضعي العملي ص78

■ تقسيم النفقات العامة بحسب طبيعتها:

1. المصروفات الجارية.

2. المصروفات الرأسمالية.

3. الاستثمارات العامة.

4. المصروفات التحويلية.

■ تقسيم النفقات العامة إدارياً:

1. الخدمات العامة "التنظيمية – المالية – الامن والعدالة – الخارجية".

2. الدفاع ويحتوي على وظيفة واحدة هي الدفاع.

3. الخدمات الاجتماعية وفيها وظائف فرعية وهي "التعليم – الصحة – التكافل الاجتماعي والشؤون الاجتماعية".

4. خدمات المجتمع وتحتوي على وظائف فرعية وهي "الخدمات الاعلامية – الدينية – الإسكان – المرافق"

5. الخدمات الاقتصادية "التعدين – النقل – المواصلات – الكهرباء والماء – التجارة والصناعة – الزراعة والثروة السمكية"

6. الخدمات الغير مصنفة "خدمات أخرى – الاستثمارات العامة".

■ تقسم الميزانية الى ثلاثة أجزاء:

1. الميزانية العامة للدولة: الوزارات والإدارات الحكومية مثل "ديوان المحاسبة – مجلس الوزراء – وزارة الخارجية – الديوان الاميري – وزارة العدل والداخلية والدفاع".
2. الميزانية الملحقة: نفقات الهيئات التي تمول بشكل تلقائي من الميزانية العامة مثل "مجلس الامة – جامعة الكويت – الإطفاء – شؤون القصر – البلدية".
3. الميزانية المستقلة: نفقات الجهات ذات الشخصية الاعتبارية المستقلة عن الدولة وغالبا ما تكون ذات نشاط تجاري او صناعي تمول نفسها بنفسها مثل "الإسكان – البنك المركزي – كونا – مؤسسة البترول".

■ وكانت الكويت تعتمد التقسيم **الخماسي** على الوجه التالي:

1. الباب الأول: المرتبات: النقدية "المرتبات والعلاوات وغيرها" وعينية "الملابس والطعام وغيرها".
2. الباب الثاني: المستلزمات السلعية والخدمات: السلعية تشمل "قطع الغيار والوقود والأدوات الصغيرة وغيرها"، والخدمات تشمل "النقل والمواصلات والايجات والصيانة وغيرها".
3. الباب الثالث: وسائل النقل والمعدات والتجهيزات: النقل البري والبحري والجوي، المعدات والآلات، التجهيزات الأثاث والأجهزة.
4. الباب الرابع: المشاريع الانشائية والصيانة والاستملاكات العامة.
5. الباب الخامس: المصروفات المختلفة والمدفوعات التحويلية: المصروفات المختلفة تشمل "المهمات الرسمية والقنصليات وغيرها"، المدفوعات التحويلية تشمل "التحويلات الداخلية كالتعويضات"، المدفوعات التحويلية الخارجية تشمل "التحويلات الخارجية".

■ التقسيم الجديد للنفقات العامة 2016 \ 2017:

تبنى التقسيم الجديد المنهج **الثماني** ويقوم هذا التقسيم على فكرة جمع المصروفات ذات الطبيعة المتشابهة على الوجه التالي:

1. الباب الأول: باب تعويضات العاملين: ويشمل "مجموعة الأجور والرواتب – مجموعة المساهمات الاجتماعية – مجموعة تعويضات العاملين – مجموعة الاعتماد التكميلي"، و**تنتقد** تسمية هذا الباب حيث يوحي مسماه الى ان ما يقدم للعاملين هو تعويض نتيجة خطأ والحقيقة انه يشمل المصروفات المستحقة للعاملين نظير عملهم، وكذلك المبالغ التي يحصل عليها الموظف بعد تقاعده ليست من باب التعويض وانما هو حق اصيل مقابل سنوات العمل واستهلاك العمر.
2. الباب الثاني: باب السلع والخدمات: ويشمل مجموعة السلع "قطع الغيار والوقود وغيرها"، ومجموعة الخدمات "النقل والمواصلات والايجار".
3. الباب الثالث: باب تكلفة التمويل: وهو في حال اخذت الكويت قرضا.
4. الباب الرابع: لا توجد تسمية لهذا الباب.
5. الباب الخامس: باب الإعانات: ويشمل مجموعة الإعانات لي "الشركات العامة غير المالية والمالية – المشروعات الخاصة المالية والغير مالية".
6. الباب السادس: باب المنح: ويشمل المنح المقدم لي "الحكومات الأجنبية – المنظمات الدولية – وحدات تابعة للحكومة – جهات اجنبية".
7. الباب السابع: باب المنافع الاجتماعية: ويشمل المجموعات التالي "الضمان الاجتماعي – المساعدة الاجتماعية – المنافع الاجتماعية".

8. الباب الثامن: باب المصروفات والتحويلات الأخرى: ويشمل "إيجار الأصول الطبيعية – تنفيذ الأحكام – مصروفات دينية – خسائر فروق تغيير العملة وغيرها".

■ **النفقات الرأس مالية في الميزانية الجديدة:**

1. مجموعة شراء الأصول غير المتداولة غير المالية الملموسة.
2. مجموعة شراء الأصول غير المتداولة غير المالية غير الملموسة.
3. مجموعة شراء الأصول البيولوجية "أصول فلاحية".
4. مجموعة مشاريع انشائية وصيانة جذرية.

■ **تقسيم النفقات في الميزانية المستقلة:**

1. الباب الأول: المرتبات.
2. الباب الثاني: المصروفات العامة.
3. الباب الثالث: بحسب بطبيعة عمل الجهة.

■ **الاهمية العلمية للتقسيم الذي تبنته الميزانية الكويتية:**

تحدد هذه التقسيمات اختصاص كل من السلطتين التشريعية والتنفيذية، فالدستور نص صراحة على وجوب ان يصدر قانون بحالة نقل أي مبلغ من باب الى باب في الميزانية، والزم كذلك الدستور موافقة البرلمان في حال احتاجت السلطة التنفيذية لأي مبلغ غير وارد في الميزانية او زائد عن التقديرات، ولكن يجوز للحكومة نقل أي مبلغ من بند الى بند في نفس الباب.

التقسيمات الوظيفية للنفقات العامة:

1. الخدمات العامة: نفقات السلطة التشريعية والتنفيذية وديوان المحاسبة.
2. خدمات الدفاع: مصروفات المدنيين والعسكريين في الجيش والحرس الوطني وعقود التسليح.
3. الخدمات الاجتماعية: مصروفات التعليم والشؤون الثقافية والبعثات والصحة والبيئة والأمومة وغيرها.
4. خدمات المجتمع: مصروفات السكن والمرافق العامة من حدائق وغيرها.
5. الخدمات الاقتصادية: نفقات دعم الصناعة والأنشطة الاقتصادية والقوائم الصناعية وغيرها.
6. الخدمات الأخرى غير المصنفة: النفقات التي لا تندرج تحت البنود المبينة أعلاه.

الفصل الثالث: حجم النفقات العامة ص98

هناك علاقة طردية بين حجم الانفاق العام في الدولة والتطور الاقتصادي والاجتماعي.

المبحث الأول: ضوابط النفقات العامة ص98

تخضع النفقات العامة الى أربعة ضوابط مهمة وهي:

1. **ضابط تحقيق أكبر قدر ممكن من المنافع:** يركز هذا الضابط على تحقيق أكبر قدر من المنفعة العامة بأقل تكلفة، فالنفقة العامة توجه لتحقيق منافع اقتصادية واجتماعية تعود بالنفع على المجتمع برمته، لذلك يتعين توجيه الانفاق الى تحقيق المنافع لأكثر عدد من افراد المجتمع، ويتحقق ذلك بداية بتوجيه الانفاق الى التنمية البشرية ثم توجيهه الى تشييد المشروعات الاستثمارية وجذب رؤوس الأموال وزيادة الدخل القومي.
- ولا يعني تحقيق أكبر قدر من المنافع توزيع الثروات على المواطنين بشكل غير مثمر من اجل ترضية معينة او لأهداف سياسية، وانما يعني هذا الضابط تنمية المرافق العامة كالجامعات والمعاهد وخلق فرص جديدة وجذب الاستثمارات وغيرها.

2. ضابط الاقتصاد في الانفاق العام: ويتحقق هذا الضابط بوضع النفقات بمكانها المناسب، وحسن التخطيط، والوضوح في الانفاق، وتجنب الاسراف والتبذير، ولا يعني ذلك التقثير او عدم الصرف، وانما يعني صرف الأموال في مكانها الصحيح لتحقيق أكبر نفع بأقل تكلفه، ولا شك ان هذا الضابط يشجع الافراد والمؤسسات على احترام المال العام وعدم التفريط فيه وحمايته، في حين ان التبذير على العكس من ذلك، يشجع الافراد والمؤسسات على التهاون في المال العام والتهرب الضريبي.

3. ضابط الترخيص المسبق للإنفاق العام: يجب قبل الانفاق الحصول على الاذن من البرلمان وفقا للإجراءات التي رسمها الدستور، فلا نفقة الا بقانون، ويتحقق هذا الضابط بوجود إدارة مالية كفؤ في كل الإدارات والمؤسسات تراجع النظم المالية وتتابعها بدقة وفعالية ولا توافق على الصرف المالي الا بعد التأكد من ان جميع الإجراءات سليمة وموافقه للنظم واللوائح "موافقة الفتوى والتشريع إذا كانت قيمة العقد لا تجاوز 80 ألف – موافقة الفتوى والتشريع وديوان المحاسبة إذا كانت قيمة العقد تجاوز 100 ألف".

4. ضابط الرقابة المالية: ويهدف الى تحقيق النزاهة والشفافية في الانفاق العام وان الأموال قد اتجهت نحو تحقيق الأهداف المخطط لها، وفي دولة الكويت تخضع النفقات العامة لطرق الرقابة التالية:

- الرقابة الذاتية: وهي رقابة الجهة على نفسها، ففي كل إدارة او وزارة تتواجد إدارة مالية تراقب قرارات الانفاق قبل ان يتم صرفها، ويوجد في هذه الإدارات المالية موظفين ورؤساء ومدراء تتركز أعمالهم في الشؤون المالية وعلى الأخص التدقيق والتثبت من الإجراءات القانونية والمحاسبية في شأن الانفاق العام.
- رقابة وزارة المالية: تقوم وزارة المالية بإصدار تعميم سنوي بعد إقرار الميزانية توجه فيه كافة الجهات بطرق صرف النفقات العامة ومراقبتها، كما تقوم الوزارة بتعيين موظف في كل وزارة تكون مهمته مراقبة الإجراءات المالية وفحص مدى التزامها باللوائح ورفع التقارير الدورية عن كل عملية صرف للأموال العامة.
- رقابة ديوان المحاسبة: أنشأ ديوان المحاسبة في الكويت بناء على الدستور، وكان ملحقاً بمجلس الامة من الناحية الشكلية، ويقوم الديوان برقابة سابقة ورقابة لاحقة، ويقوم كذلك بعمل تقارير دورية وتقارير نهائية يبين فيها المخالفات والملاحظات المتعلقة بالإنفاق العام، وترسل هذه التقارير لمجلس الامة والسلطة التنفيذية.
- رقابة مجلس الأمة: وتتمثل رقابة مجلس الامة في التالي:
 - رقابة لجنة الميزانيات والحسابات الختامية.
 - رقابة اللجنة المالية.
 - رقابة لجنة حماية الأموال العامة.
 - رقابة المجلس اثناء التصويت على قانون الميزانية.
 - رقابة المجلس بكامل أعضائه من خلال ادواتهم "طرح الأسئلة البرلمانية والاستجابات".

المبحث الثاني: محددات النفقات العامة ص104

والمحددات هي:

- 1. طبيعة دور الدولة:** تختلف النفقات تبعا لطبيعة الدور الذي تلعبه الدولة على الوجه التالي:
 - ا. الدولة الحارسة: تقل النفقات العامة لمحدودية الحاجات العامة فهي تقتصر على توفير الامن الداخلي والخارجي وتحقيق العدالة.
 - ا. الدولة المتدخلة: تزيد النفقات العامة نظرا لتنوعها بسبب تنوع وظائف الدولة، فهي مطالبة بتحقيق التوازن الاجتماعي والاقتصادي.

III. الدولة المنتجة: تزيد النفقات العامة الى حد مساوات الناتج القومي، نظرا لتملك الدولة وسائل الإنتاج وقيامها بالإنتاج.

2. **قدرة الدولة في زيادة الإيرادات العامة:** الدولة لها وحدها القدرة على فرض الرسوم والضرائب باعتبارها وسائل جبرية سيادية، ولا تعتبر هذه القدرة مطلقة للدولة، فهي تتحدد بالمقدرة التكاليفية للأفراد والمؤسسات، فيجب ان لا تؤثر في القدرة الإنتاجية القومية، **والطاقة المالية القومية تتوقف على:**

I. حجم الدخل القومي وتوزيعه.

II. المحافظة على قيمة النقود.

III. مستوى المعيشة.

IV. مستوى النشاط الاقتصادي.

المبحث الثالث: ظاهرة تزايد النفقات العامة ص105

توجد علاقة طردية بين النفقات العامة والدخل القومي، فلكما تحقق معدل من النمو الاقتصادي في المجتمع فانه يؤدي الى توسع النشاط المالي ومن ثم زيادة الانفاق العام، والواقع ان الأعباء المالية للدولة تزايد كما تزايدت مسؤوليتها الاجتماعية والاقتصادية مما يتطلب زيادة النفقات بشكل مستمر، ولا تعني زيادة النفقات زيادة المنافع، فزيادة المنافع التي يحصل عليها الافراد قد تكون ظاهرية غير حقيقة تتعلق بتضخم المبالغ التي تنفقها الدولة دون ان يصاحب ذلك حصول الافراد على منافع إضافية، وقد تكون زيادة النفقات العامة مصحوبة بتعاطم المنافع التي يحصل عليها الافراد فتكون هناك زيادة حقيقة بالمنافع.

■ الأسباب الظاهرة لتزايد النفقات العامة:

1. **تدهور قيمة النقود:** أي انخفاض القيمة الشرائية لها، مما يعني ان النقود فقدت جزء من قوتها في الحصول على المنافع التي كانت تحققها في فترة زمنية سابقة، فكلما انخفضت قيمة النقود زاد إنفاق الدولة لمواجهة هذا الفقد في القيمة الشرائية والحصول على ذات المنافع، وهي زيادة ظاهرة.
2. **اختلاف طرق المحاسبة المالية:** يقضي مبدأ شمول الميزانية في الدول الديمقراطية بذكر جميع النفقات في الميزانية وقد تبني الدستور الكويتي هذا المبدأ، مما يعني عدم جواز اجراء المقاصة بين الإيرادات والنفقات في الميزانية فتظهر النفقات بشكل كامل، اما في دول أخرى تتبنى نظام الصوافي في الميزانية العامة فيتم ذكر النفقات العامة بشكل صاف بعد اجراء المقاصة مع الإيرادات، وعليه فان الزيادة في النفقات عند تبني مبدأ الشمولية هي زيادة ظاهرة.
3. **زيادة عدد السكان ومساحة إقليم الدولة:** تضطر الدولة لزيادة الانفاق عند زيادة السكان او اتساع رقعتها الجغرافية دون ان يرتب ذلك زيادة في المنافع التي يحصل عليها الافراد فهي زيادة ظاهرة، ولكن قد تكون زيادة حقيقة إذا قامت الدولة بتحسين الخدمات وزيادة المنافع.

■ الأسباب الحقيقية لتزايد النفقات العامة:

رأينا في النقاط السابقة ان الزيادة الظاهرية في الانفاق لا يترتب عليها زيادة في المنفعة التي يحصل عليها الفرد، في حين انه يترتب على الزيادة الحقيقية في الانفاق زيادة ملموسة للمنفعة العامة التي يحصل عليها الفرد، وهناك أربعة أسباب حقيقية لزيادة النفقات العامة هي:

1. الفلسفة الفكرية للدولة: "الدولة الحارسة – الدولة المتدخلة – الدولة المنتجة".

2. الأسباب السياسية:

أ. انتشار الديمقراطية والأحزاب السياسي: فتتنافس الأحزاب في تقديم المنافع للأفراد من خلال برامجها، ولكن يخشى ان يؤدي ذلك سوء استخدام النفقات لإرضاء الناخبين من اجل استقطابهم للتصويت للحزب.

ب. اتساع العلاقة الدبلوماسية مع الدول الأخرى.

ج. النفقات العسكرية ولا سيما بعد ارتفاع أسعار المعدات العسكرية، والحروب والتعويضات.

3. الأسباب المالية والإدارية:

أ. تلاشي معيار التمييز بين النفقات العامة العادية والغير عادية وما ترتب عليه من اللجوء الى القروض العامة لتمويل الأنواع المختلفة من النفقات، وترجع سهولة اللجوء الى القروض العامة لكثرة مؤسسات الإقراض، مما يفرض على الدولة التزام برد القرض وفوائده.

ب. تحقيق الدول لفوائض مالية تغري التيارات السياسية في الدول على زيادة النفقات العامة ولو في غير ضرورة ولا سيما في ظل غياب الخطط التنموية.

ج. سوء التنظيم الإداري والتخبط في الهياكل الوظيفية في الدولة ومنها البطالة المقنعة والاسراف في ابرام عقود التوريد للمستلزمات المكتبية دون زيادة حقيقة في المنفعة.

4. الأسباب الاقتصادية:

عدم تحقيق التوازن الاقتصادي يؤدي الى زيادة النفقات العامة بشكل كبير في الدول:

أ. الدول المتقدمة: عند حدوث الازمات الاقتصادية نرى تدخل الدول من خلال زيادة النفقات العامة لرفع الطلب الفعلي ومن ثم تحقيق التشغيل الشامل في الاقتصاد.

ب. الدول المتخلفة: زادت الدول المتخلفة النفقات العامة لمحاربة البطالة وتحقيق التنمية الاقتصادية من خلال الإعانات للمشروعات الاقتصادية وتسهيل دخول الاستثمارات الأجنبية ومحاربة الاحتكار.

الباب الثالث: الميزانية العامة للدولة ص 741

الميزانية العامة للدولة هي وثيقة تحتوي على تقدير لحجم النفقات العامة وحجم الإيرادات العامة، وهي إجازة من قبل السلطة التشريعية للحكومة بصرف هذه النفقات وتحصيل هذه الإيرادات، وذلك لمدة محددة عادة ما تكون سنة، وتحتوي الميزانية عادة على "تقدير كافة النفقات العامة – تقدير كافة الإيرادات العامة"، وهي اقتراح من الحكومة بحسبانها هي الاقدر على تقدير النفقات العامة اللازمة لإشباع الحاجات، وهي كذلك الاقدر على تحصيل الإيرادات العام لما تملكه من سلطة، والسلطة التشريعية هي المؤتمنة على الأموال العامة فكان لزاما اخذ موافقتها على النفقات والإيرادات والحصول على الترخيص منها، وأصبحت الميزانية العامة اليوم أداة قانونية تعكس الخطة الاقتصادية والاجتماعية للدولة للسنة المالية المقبلة، وهي كذلك تعكس النشاط الحكومي وبرنامج العمل وخطط التنمية في الدولة.

الفصل الأول: تعريف الميزانية العامة للدولة وتحديد طبيعتها القانونية ص 745

المبحث الأول: تعريف الميزانية العامة ص 746

الميزانية العامة للدولة هي "وثيقة تخمينية وإجازة للنفقات العامة والإيرادات العامة عن سنة مالية مقبلة".

• عناصر التعريف

1. **التخمين:** أي ان النفقات والإيرادات العامة تكون تقديرية غير حقيقية، فالحكومة تتوقع المصروفات التي ستبذلها لإشباع الحاجات العامة والبرامج التي تسعى الى تحقيقها وتتوقع الإيرادات من الضرائب والرسوم وغيرها، ولا شك ان التخمين ليس عشوائيا، فهو يبنى على دراسة النفقات السابقة وحجم الدخل والمتغيرات في الحاجات العامة ويتم تقدير النفقات بناء عليها، وكذلك يجب ان يكون توقع الإيرادات متشائماً بأقل التقديرات.

2. **الإجازة:** ويقصد بها الاذن الصادر من البرلمان بالموافقة على توقعات السلطة التنفيذية لتقديرات النفقات والإيرادات، وتصدر الميزانية العامة بقانون وهو الاذن او الاجازة، وهذا الاذن مؤقت بسنة.

• التمييز بين الميزانية العامة والمفاهيم المشابهة

الميزانية العامة وميزانية المشروعات الخاصة: تتشابهان في ان كل منهما عبارة عن تقدير للمبالغ التي يتوقع انفاقها والإيرادات التي يتوقع الحصول عليها، وتختلفان في ان الميزانية العامة للدولة تتطلب موافقة السلطة التشريعية في حين ان ميزانية المشروعات الخاصة تقوم على إجازة مجلس الإدارة لها.

الميزانية العامة والميزانية القومية والحسابات القومية: تتفق الميزانية القومية مع الميزانية العامة في كونها تقديرات وانهما لمدة سنة، وتختلفان في ان الميزانية القومية تقديراتها لكافة أوجه النشاط الاقتصادي "العام والخاص – داخليا وخارجيا"، اما الميزانية العامة للدولة فتقديراتها لنفقات وإيرادات الدولة فقط، ويختلفان في اشتراط موافقة مجلس الامة على الميزانية العامة، اما الميزانية القومية فلا تتطلب موافقة احد فهي توضح النشاط الاقتصادي فقط، وكذلك الحسابات القومية فهي وثيقة تسجل فيها كافة أوجه النشاط الاقتصادي للمجتمع بأسره عن فترة سابقة، وتكمن أهمية الحساب القومي في كونه يوجه الحكومة في وضع سياساتها الاقتصادية والمالية ومن ثم وضع الميزانية العامة.

الميزانية العامة والميزانية النقدية: الميزانية النقدية عبارة عن إجراءات محاسبية تتضمن تقديرا لنفقات الدولة وإيراداتها من العملة الأجنبية خلال سنة، وهي تشابه الميزانية العامة في كونها تقديرية ولسنة، ولكنها تخالفها بكونها بالعملة الأجنبية في حين ان الميزانية العامة بالعملة الوطنية، ولا تتطلب الميزانية النقدية إجازة البرلمان.

الميزانية العامة والحساب الختامي: الحساب الختامي هو وثيقة محاسبة تصدر بقرار من البرلمان تبين ما انفقته الدولة وما حصلته فعليا وبشكل حقيقي، عن السنة المالية المنتهية، فيتشابه مع الميزانية العامة في كونه صادرا من البرلمان في حين يختلف في كونه حقيقيا وعن السنة المنتهية.

س: ما أهمية الحساب الختامي؟

يشكل أهمية كبيرة عند اعداد الميزانية العامة الجديدة، فيعتبر مرشدا للسلطة التنفيذية للتطورات الجديدة للنفقات والايادات على ضوء ما تم أنفقاؤه وتحصيله بالفعل خلال الفترات السابقة.

س: ماهي أهمية الميزانية العامة؟

- 1-تعتبر الميزانية العامة وسيلة قانونية لإدارة اقتصاد الدولة حيث يمكن من خلالها تمويل جميع برامجها.
- 2-سياسيا، تؤثر الميزانية على استقرار النظام السياسي في الدولة، فإجازتها من قبل البرلمان ممثل الشعب يحقق المفهوم الديمقراطي.
- 3-اقتصاديا، تعتبر أداة لتوجيه والتأثير في الإنتاج والاستثمار والتوظيف والتجارة الداخلية والخارجية والائتمان والتداول والادخار.
- 4-اجتماعيا، تعتبر أداة لإعادة توزيع الدخل بين طبقات المجتمع من خلال توفير التأمين الاجتماعي والصحي، وتوجيه الإيرادات للتعليم والصحة والإسكان وغيرها من احتياجات المجتمع.

المبحث الثاني: الطبيعة القانونية للميزانية العامة للدولة ص 751

ينظر القاضي الإداري والقاضي الدستوري لقانون الميزانية العامة على انه قانون مؤقت يؤثر ويتأثر في القوانين الأخرى، واكد القضاء على ان قانون الميزانية لا يصلح أساسا لمبدأ المشروعية وتدرج القواعد القانونية.

● مفهوم قانون الميزانية العامة

تعريف الميزانية العامة:

التعريف الشكلي او الهيكلي للميزانية العامة: الميزانية العامة هي عمل قانوني يصوت عليه البرلمان وفقاً للإجراءات وبالكيفية التي يحددها الدستور لصدور القوانين، فهو بداية يكون مشروع قانون مقدم من الحكومة، ثم يقوم المجلس بمناقشته والتصويت عليه باعتباره قانوناً من حيث الإجراءات والشكل.

التعريف الموضوعي: يجب ان يمثل التشريع المالي "قانون الميزانية" ما يطلبه الدستور من موضوعات مخصصة، على انه في حال صدور قانون الميزانية العامة دون ان يحتوي ما يطلبه الدستور من موضوعات لا يعتبر من قوانين الميزانية العامة، ولا يمكن لقانون الميزانية ان يعدل أي قانون آخر ولا ينشأ ضرائب جديدة.

التأصيل النظري لقانون الميزانية العامة:

س: هل يعتبر قانون الميزانية قانونا من حيث الموضوع في نظر الفقه والقضاء؟

رأي الفقه: بما ان قانون الميزانية لا يحتوي على قواعد عامة ومجردة مقرونة بجزاء فانه لا يعتبر قانون على حد تعبير بعض الفقهاء، وقال بعضهم انه قانون ولكنه ليس كباقي القوانين فهو لا يهتم إلا في العلاقة بين الحكومة والمجلس ولا ينتج آثارا مباشرة في مواجهة موظفي الدولة المسؤولين عن تنفيذه ولا يعتبر مصدرا للحقوق او الالتزامات.

رأي القضاء: كانت الاحكام القضائية غير واضحة في اعتبار قانون الميزانية قانونا من الناحية الموضوعية ام لا، فقانون الميزانية العامة ليس سوى ترجمة مالية للقوانين الأخرى، فهو أسلوب متبع من قبل السلطتين لتنفيذ الخطط التي رسمها البرلمان بواسطة القوانين العادية، فتمثل وظيفة قانون الميزانية في إجازة النفقات العامة واجبار الحكومة على تحصيل الإيرادات العامة التي وافق عليها البرلمان، وقد اقر القضاء من خلال تناوله موضوع الميزانية العامة عدة مبادئ.

س: اذكر المبادئ التي اقرها القضاء في شأن قانون الميزانية العامة؟

- 1- ان الغاء الاعتمادات المالية في الميزانية لوظيفة ما لا يعني الغاء الوظيفة نفسها.
- 2- الموضوعات المالية البحتة المنصوص عليها في قانون الميزانية لا تصلح ان تنشئ حقوقاً.
- 3- لا يمكن للموظف التمسك بوجود اعتماد مالي لوظيفته ومن ثم التحجج بعدم إمكانية فصله.
- 4- مخالفة نشاط ما للقوانين القائمة لا يمكن اجازته بحجة وجود اعتماد مالي لهذا النشاط في الميزانية.

● المفهوم الجديد لقانون الميزانية العامة

المفهوم القانوني: لا يجبر قانون الميزانية الحكومة على صرف جميع النفقات الواردة فيه، وعلى العكس من ذلك فان الحكومة ملزمة ببناء على هذا القانون بجباية كل الإيرادات الواردة في قانون الميزانية، ويتميز قانون الميزانية بشكله المختلف عن باقي القوانين، فهو يتميز بشقين "شق النفقات – شق الإيرادات".

المفهوم السياسي: يترجم قانون الميزانية برنامج الحكومة وهو الموعد السياسي بالنسبة للبرلمان لمحاسبة الحكومة، فهو الفرصة الكبرى للمواجهة السياسية بين الحكومة والبرلمان، وهو أداة رقابية للمجلس على اعمال الحكومة، وبالنسبة للرأي العام فان قانون الميزانية يعبر عن إجازة الشعب للإيرادات والنفقات العامة من خلال ممثليه.

س: بين مدى جواز اصدار قانون استثنائي في حالة الغاء قانون الميزانية؟

دعي البرلمان الفرنسي في اخر اسبوع من السنة المالية 1979 لإقرار مشروع قانون يجيز تحصيل الإيرادات العامة، عرض هذا القانون على القضاء الدستوري الذي اقر بان هذا القانون ليس قانون ميزانية عامة، فهو قانون يقتصر على العناصر المرتبطة والتمهيدية الأولية والمؤقتة لقانون الميزانية العامة، ويجب عند صدور قانون الميزانية ان يحتوي ويشمل هذا القانون بالضرورة.

الفصل الثاني: مبادئ الميزانية العامة للدولة ص764

"سنوية الميزانية العامة – وحدة الميزانية العامة – شمولية الميزانية العامة – شمولية الميزانية العامة – توازن الميزانية العامة – مصادقية الميزانية العامة"

المبحث الأول: مبدأ سنوية الميزانية العامة ص765

تتفق قوانين معظم الدول وقبلها الدساتير على ان توضع الميزانية لفترة سنة واحدة، وهذا ما يسمى بمبدأ سنوية الميزانية العامة، فقانون الميزانية العامة قانون مؤقت ذو أثر محدد، ويعتبر تاريخ نفاذ قانون الميزانية العامة هو تاريخ تمكين السلطة التنفيذية من جباية الإيرادات والانفاق بحسب الوارد في قانون الميزانية، وهو الترخيص الصادر من المجلس للحكومة بذلك، على ان هذا الترخيص ليس دائماً وانما يجدد كل سنة.

قراءة الثورة البريطانية والفرنسية ومبدأ السنوية ص768 الى ص779

● أهمية مبدأ سنوية الميزانية العامة

س: أذكر المسوغات الحديثة لمبدأ سنوية الميزانية العامة؟

1- ان فترة سنة تتلاءم مع تقدير حجم النفقات العامة والإيرادات العامة، فهي تغطي كافة فصول السنة، فتشمل المحاصيل الزراعية الموسمية، وكذلك النفقات تختلف من الصيف الى الشتاء، وتسهل مدة السنة من اجراء مقارنات بين سنة وأخرى مما يساعد الحكومة في رسم سياساتها المالية والاقتصادية المستقبلية.

2- فترة سنة تتلاءم مع اعداد الميزانية العامة التي يتطلب اعدادها مجهودا ووقتنا قد يستغرق عدة شهور، فليس من السهل تكرار كل ذلك كل فترة زمنية قصيرة، كما يصعب إطالة المدة لفترة أكثر من سنة نظرا لصعوبة وضع التوقعات الدقيقة للنفقات والإيرادات بسبب صعوبة التنبؤ بالتطورات الاقتصادية خلال فترة تزيد عن السنة.

3- فترة السنة تتلاءم مع الميزانية من الناحية السياسية، نظرا لما تحققه من ضمان رقابة البرلمان وفعالية هذه المراقبة، فلو طالت المدة لضعفت الرقابة، ولو قصرت المدة لأصبحت الرقابة مرهقة وتعطل سير المصالح.

- كانت السنة المالية في الكويت تبدأ من يناير الى ديسمبر الى سنة 1964.
- ثم أصبحت السنة المالية في الكويت تبدأ من ابريل وتنتهي في مارس الى سنة 1976.
- ثم عادت السنة المالية في الكويت لتبدأ من يناير وتنتهي في ديسمبر الى سنة 2000.
- ثم عادة مرة أخرى لتبدأ في ابريل وتنتهي في مارس وهو المعمول به الى يومنا الحالي.

● حسابات السنة المالية

في حال انتهاء السنة المالية دون تحصيل بعض الإيرادات العامة او دون صرف جميع النفقات العامة المقررة، دائما ما يثار تساؤل عن مدى إمكانية قيد هذه الإيرادات والنفقات العامة ضمن السنة المالية المنتهية او اضافتها لحساب السنة المالية التي يتحقق فيها التنفيذ الفعلي.

س: كيف يتم اغلاق حساب السنة المالية؟ او ما هي الطرق المتبعة في اغلاق السنة المالية؟ "الحساب الختامي".

الأساس النقدي "حساب الخزانة او حساب القطع": يدرج في الحساب الختامي الإيرادات المحصلة والنفقات التي دفعت فعلا وحقيقتاً، دون النظر الى كون هذه الإيرادات او النفقات تخص ميزانية سابقة او لاحقة، فالعبرة بوقت التحصيل لا وقت الاستحقاق، تمتاز هذه الطريقة بالسهولة والسرعة وعدم الحاجة الى إجراءات التسوية ولا تتطلب كفاءة محاسبية عالية، ولكن يعاب عليها افتقارها للدقة في النتائج وتوفر جميع المعلومات اللازمة للرقابة، وصعوبة اجراء الدراسات المقارنة مع الميزانيات السابقة، ولا يعبر الحساب الختامي في هذه الطريقة عن المركز المالي الحقيقي، كما تشجع هذه الطريقة على الإسراع في الانفاق والاسراف والتبذير من قبل الإدارات الحكومية.

أساس الاستحقاق "حساب التسوية": يتم اثبات الإيرادات بمجرد الاستحقاق وبصرف النظر عن تحصيلها في نفس السنة ام سنة أخرى وكذا المصروفات، فيشمل الحساب الختامي كل النفقات والإيرادات التي تم تحصيلها والمستحقة للدولة او عليها، وتتمتاز هذه الطريقة اتفاقها مع الأصول العلمية المحاسبية حيث تحمل كل سنة بما لها من إيرادات وما عليها من مصروفات مما يساعد على المقارنات، ويعاب عليها تأخير ظهور الحساب الختامي بسبب بقاء الدفاتر والحسابات مفتوحة لحين التحصيل الحقيقي للإيرادات فيها او الصرف الحقيقي للنفقات فيها.

الأساس النقدي المعدل: يعتمد هذا الأساس على قاعدة الأساس النقدي بالنسبة للإيرادات والمصروفات مضافا اليه أساس الالتزام او الاستحقاق بالنسبة للمصروفات، ويعتبر في حكم المصروفات فئتين هما "النفقات التي تقرر صرفها بموجب سندات صرف وتعذر دفعها لأي سبب كان - النفقات التي صدرت بها سندات صرف من الجهات المختصة وتم دفعها فعلا"، اما النفقات غير الفئتين السابقتين فتضاف الى الميزانية اللاحقة. "انا مو فاهم شي ☺"

أساس الالتزام: أي تحميل الحساب الختامي جميع النفقات التي تم الارتباط بها خلال السنة، بصرف النظر عما إذا كانت هذه النفقات استحققت قانونا او دفعت فعلا خلالها ام لا، وتتمتاز هذه الطريقة بتسهيل مهمة الوزارات ويحول دون الغاء الاعتمادات المفتوحة في الميزانية في نهاية السنة، ويعاب عليها انه يحمل الميزانية مصروفات لم تستحق قانونا، ويؤدي الى ترك حسابات الامانات مفتوحة مدة طويلة مما يسهل تضخم ارصدها.

الأساس المحاسبي المعتمد لإقفال حسابات السنة المالية طبقاً للقانون المالي الكويتي: تبنى المشرع الكويتي نظام يجمع بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، فقرر ان الأساس المحاسبي الواجب اتباعه فيما يخص الإيرادات والمصروفات هو الأساس النقدي، الا انه في نهاية السنة المالية يستخدم الأساس النقدي المعدل فيما يخص المصروفات "يعتبر في حكم المصروفات المبالغ المستحقة عن الاعمال التي أنجزت او لم يكتمل إنجازها بعد"، ويسري هذا على كل الجهات الحكومية والجهات الملحقة، اما الجهات ذات الميزانية المستقلة فانه يتم اقفال حسابها الختامي في نهاية السنة المالية وفق أساس الاستحقاق.

س: قيم الطريقة المتبعة في وضع الحساب الختامي في الكويت؟ ثم اذكر أفضل طريقة للحساب الختامي؟

ان الأساس القانوني الذي تتبعه دولة الكويت في وضع الحساب الختامي هو الأساس النقدي، وهو حساب غير دقيق في بيان الحالة المالية للدولة، ومن ثم فانه لتحقيق الشفافية والدقة والمصادقية لابد من اللجوء الى أساس الاستحقاق بدلا من الأساس النقدي في الكويت، فهو "أي أساس الاستحقاق" يعكس حقيقة المركز المالي للدولة بصورة يستطيع معها مجلس الامة ان يتأكد من تنفيذ الحكومة برنامجهما السنوي الذي أعلنت عنه في مشروع قانون الميزانية العامة.

● الاستثناءات على مبدأ السنوية

استثناءات لأقل من سنة

1. نظام الميزانيات الاثني عشرية: عندما لا تتمكن السلطة التشريعية من اعتماد الميزانية الجديدة قبل بدء السنة المالية، يقوم مجلس الامة بتفويض الحكومة فتح اعتمادات شهرية مؤقتة لمواجهة نفقاتها الضرورية على حساب الميزانية الجديدة حتى يتم اعتمادها، ويصدر هذا التفويض بقانون وبصفة مؤقتة لحين صدور قانون الميزانية العامة.
2. الاعتمادات الاضافية او المؤخرة: عندما تواجه السلطة التنفيذية نقصا في الاعتمادات المالية بسبب الظروف المفاجئة والغير متوقعة، تلجأ الى مجلس الامة لأخذ موافقته على اعتمادات إضافية مؤقتة لمواجهة هذه الظروف، وتكون هذه الاعتمادات للمدة المتبقية من السنة المالية.

استثناءات لأكثر من سنة

1. ميزانية الدورة الاقتصادية: تتراوح عادة الدورة الاقتصادية ما بين 7 الى 10 سنوات، وتقوم الدولة بالتدخل من خلال ميزانية الدورة الاقتصادية لمعالجة الاثار الاقتصادية الضارة للدولة، والإسراع نحو الدخول الى حالة التوازن، فتقوم في حالة الرخاء بتكوين احتياطي يوضع في صندوق خاص، وفي حالة الكساد تقوم بالتدخل لتنشيط الاستثمار او الاستهلاك من خلال ما إدخرته في وقت الرخاء.
2. ميزانية البرامج الاقتصادية والاجتماعية: يترتب على ربط المشاريع التي تستغرق فترة زمنية طويلة بالميزانية العامة تأخيرا لتنفيذ هذه المشاريع، فكل سنة يجب اعتمادها بالميزانية العامة، الامر الذي دعا الحكومات للخروج عن مبدأ السنوية واتباع احدي الطريقتين لمواجهة مشكلات المشروعات التي تستغرق وقتا طويلا، وهذه الطريقتين هما:
 - طريقة الاعتماد بالربط: حيث يتم قيد جميع المبالغ اللازمة لتنفيذ البرامج في السنة الأولى للخطة، على ان يقيد في كل ميزانية سنوية المبلغ اللازم لتغطية نفقة الجزء المنفذ خلال نفس السنة، وفي حال مصادقة السلطة التشريعية على الميزانية تعتبر هذه المصادقة موافقة ضمنية على الارتباط بكامل المشروع.

- طريقة القانون ببرنامج: تقدم الحكومة مشروع قانون خاص ومستقل عن قانون الميزانية العامة، يحدد فيه بصفة عامة نفقات المشروعات التي تتطلب أكثر من سنة، ويتم تقسيم التنفيذ لمراحل كل مرحلة سنة، وفي كل سنة يتم ادراج الجزء المخصص للإنفاق فيها في الميزانية العامة، وهو المتبع في دولة الكويت. أخيراً، فإن هذه الاستثناءات على مبدأ سنوية الميزانية العامة لا تتم الا بقانون.

س: ما مدى المساواة بين السلطة التشريعية والتنفيذية لحق المبادرة في الشؤون المالية وخاصة قانون الميزانية العامة؟

وان كانت الميزانية العامة تصدر بقانون وبموافقة مجلس الأمة، الا انها في الحقيقة لا تعدوا ان تكون عملاً إدارياً تعبر من خلاله الدولة عن الخطة المزمع تنفيذها خلال السنة المالية، فالحكومة تعتبر اقدر من المجلس على تقدير النفقات اللازمة لتسيير المرافق العمومية واشباع الحاجات، وهي الاقدر على تقدير الحصيلة المنتظرة من الإيرادات العامة لكونها تملك السبل في جبايتها، ومن المسلم فيه افتقار الكثير من نواب المجلس للعلم والدراية التي تمكنهم من فهم حقيقة هذا العمل، وكذلك فان منح السلطة التشريعية الحق في اقتراح قانون الميزانية العامة يقضي على التجانس بين السلطتين، وكذا فان أعضاء المجلس يأخذون بعين الاعتبار ناخبهم الذين اوصلوهم الى البرلمان، وربما يحاولون ارضائهم من خلال زيادة الانفاق دون مراعات للمصلحة الاقتصادية للدولة، من اجل كل ما سبق استقرت الدساتير على ايكال مهمة وضع الميزانية للحكومة ولم تغفل في نفس الوقت دور المجلس في المصادقة عليها.

المبحث الثاني: مبدأ وحدة الميزانية العامة ص795

يقصد بمبدأ وحدة الميزانية ادراج كافة الإيرادات العامة وكافة النفقات العامة في وثيقة واحدة هي الميزانية العامة للدولة دون بعثرة النفقات والإيرادات في وثائق متفرقة، وقد تبنى الدستور الكويتي هذا المبدأ، ويهدف مبدأ وحدة الميزانية الى اظهار حقيقة المركز المالي للدولة من خلال:

1. تمكين أعضاء البرلمان من الوقوف على ما اذا كانت الميزانية العامة متوازنة ام انها في حالة عجز او فائض.
 2. تسهيل دراسة العلاقة بين نسبة النفقات والإيرادات العامة مع الدخل القومي، ذلك ان تعدد الميزانيات يصعب من دراستها.
 3. تحقيق الرقابة الفعالة للبرلمان على اعمال الحكومة.
- ولا يتعارض هذا المبدأ مع عرض الميزانية العامة للدولة في اكثر من مجلد بشرط ان تكون هذه المجلدات متصلة ببعضها البعض بحيث تكون في مجموعها وثيقة واحدة.

• الاستثناءات على مبدأ وحدة الميزانية

الميزانيات المستقلة: عند انتقال الدولة من الدولة الحارسة الى المتدخلة منحت بعض المؤسسات والهيئات الشخصية الاعتبارية المستقلة لتمارس نشاطها وتحقق الهدف الذي إنشأت من اجله بعيداً عن البيروقراطية الحكومية مما يعطيها قدراً من المرونة، ولها ميزانية مالية مستقلة ولا يشترط القانون المقارن عرضها على البرلمان، كما لا تخضع للأحكام والقواعد المالية والمحاسبية التي تخضع لها ميزانية الدولة، وهي لا تخضع الى ذات جهات الرقابة التي تخضع لها الميزانية العامة، كما ان فائض إيراداتها يكون لها ولصناديقها، واذا أصابها عجز تقوم بتمويله من صناديقها او بالاقتراض وتعطى للأشخاص المعنوية العامة التي تتمتع بالشخصية القانونية المستقلة وغالبا الاقتصادية منها، اما في دولة الكويت، فان الميزانيات المستقلة تختلف عن فلسفة ومفهوم الاستقلال المالي من عدة نواحي هي:

1. نص الدستور على ان الميزانيات المستقلة تنشأ بقانون، وفرض عليها ذات القواعد والاحكام التي فرضها على الميزانية العامة للدولة.

2. تخضع الميزانيات المستقلة في الكويت لرقابة ديوان المحاسبة سواء المسبقة او اللاحقة "وهذا الشيء منتقد فهو يتنافى مع الهدف من الميزانية المستقلة وهو تحقيق المرونة".
3. تختلف الميزانيات المستقلة بالكويت، فبعضها تغطي نفقاتها بإيراداتها وفي حالة عجزها تلجأ الى القرض "مؤسسة الموانئ"، وبعضها يكون تمويل العجز فيها إلزاميا على الميزانية العامة للدولة "الخطوط الجوية الكويتية"، وتوجد في الكويت اثنا عشر ميزانية مستقلة.

الميزانيات الملحقة: تحتاج بعض الإدارات في الدولة الى نوع من الحرية والسرعة في اتخاذ القرارات المالية نظرا لطبيعة عملها المتميز، وهي في نفس الوقت لا تستطيع تحقيق إيرادات ذاتية لتغطية نفقاتها، فيمنحها المشرع الميزانية الملحقة بالميزانية العامة للدولة، فتستطيع التحرر من القيود الإدارية في اتخاذ القرارات المالية، وهي تمول بشكل كامل من الميزانية العامة للدولة، وتخضع لكافة احكام وقواعد الميزانية العامة للدولة فيما عدا بعض الموضوعات، فمدراء هذه الجهات يقومون مقام وزير المالية في شأن بعض القرارات المالية، والميزانية الملحقة يناقشها البرلمان وترتبط بدايتها ونهايتها مع الميزانية العامة للدولة، وتخضع لرقابة ديوان المحاسبة السابقة واللاحقة، ويلاحظ على الميزانيات الملحقة في الكويت التالي:

1. كثير من الجهات يعطيها المشرع الشخصية القانونية المستقلة ويقرر لها ميزانية ملحقة وهذا خطأ.
2. بعض المؤسسات في الكويت ذات طابع اقتصادي ويقرر لها المشرع ميزانية ملحقة، كالهيئة العامة للاستثمار.

3. بعض الجهات ليس لها أي شخصية اعتبارية ومع ذلك يمنحها المشرع ميزانية ملحقة مثل جامعة الكويت. وفي الكويت توجد اثنا عشرة ميزانية ملحقة منها الهيئة العامة للبيئة والهيئة العامة للزراعة وغيرها.

الميزانيات غير العادية: وهي الميزانيات التي تدرج بها الإيرادات غير العادية والنفقات الغير العادية لمواجهة ظروف او أزمات اقتصادية معينة كتمويل الحرب والكوارث، وقد تكون مدتها أكثر سنة وتنتهي بنهاية الظروف التي اقرت من اجلها، وهي تنشأ بقانون، ومن امثلة الميزانيات غير العادية في الكويت ميزانية تعزيز الدفاع التي أنشئت في عام 1992.

الحسابات الخاصة خارج الخزنة: هي تلك المبالغ التي تخرج من الميزانية العامة ولكنها لا تعتبر نفقات عامة، كالتأمينات واجبة الارجاع، وبعض القروض الاجتماعية "قرض الزواج" ولا تعتبر هذه المبالغ من ضمن حسابات الميزانية بحسبان ان وجودها او خروجها مؤقت.

المبحث الثالث: مبدأ شمولية الميزانية العامة ص802

يقصد بهذا المبدأ وجوب وضع كافة النفقات العامة في الميزانية العامة بشكل تفصيلي دون اجراء المقاصة بينها وبين الإيرادات العامة، وكذا وضع كافة الإيرادات العامة بتفصيلها دون اجراء اية حسومات وخصم للنفقات التي تتم اثناءها ولحسابها، فعلى سبيل المثال فان الدولة وهي تقوم بجباية الضرائب تقوم بالإنفاق على عملية الجباية، فيجب عليها تطبيقا لمبدأ الشمولية ذكر نفقات الجباية في باب النفقات وذكر إيرادات الضرائب في باب الإيرادات دون اجراء المقاصة بينها، وهو مبدأ دستوري لا يجوز استثناء عليه، وتظهر أهمية هذا المبدأ للتالي:

1. يحقق رقابة فعالة لمجلس الامة وديوان المحاسبة من خلال تتبع النفقات والإيرادات بشكل تفصيلي.
2. ان الميزانية الصافية "التي تتم فيها المقاصة" تشجع على الاسراف والتبذير والتلاعب بالمال العام، بحسبان ان النفقات التي تبذل في سبيل تحصيل الإيرادات لا تذكر فيها.

المبحث الرابع: مبدأ شيوع الميزانية العامة ص803

يقصد بهذا المبدأ عدم جواز تخصيص إيراد معين الى نفقة معينة، بل ان الإيرادات العامة للدولة ضامنة لكافة النفقات العامة، فلا يجوز على سبيل المثال "وفقا لهذا المبدأ" تخصيص رسوم القضاء لخدمة مرفق القضاء فقط، وتظهر أهمية هذا المبدأ في التالي:

1. قد يؤدي تخصيص الإيرادات العامة لأوجه معينة من النفقات الي عدم كفاية الإيرادات لهذه النفقة مما يحول دون تحقيق اشباع الحاجات العامة.

2. قد يؤدي الى تحقيق فائض في الإيرادات العامة نتيجة للتخصيص مما يترتب على ذلك تبذير هذه الفوائض او صرفها في غير محلها.

ويرد على مبدأ شيوع الميزانية ثلاثة استثناءات هي:

1. تخصيص إيرادات القرض العام لنفقات معينة.

2. الميزانيات المستقلة والملحقة.

3. تمويل صندوق الاحتياجات القادمة.

وتقرر هذه الاستثناءات بقانون، وهي ليست خروجاً على الدستور الذي نص في احدى مواده على انه "لا يجوز تخصيص أي إيراد من الإيرادات العامة لوجه معين من وجوه الصرف الا بقانون".

صندوق الأجيال القادمة:

- يتم استقطاع نسبة سنوية مقدارها 10% من الإيرادات العامة للدولة لهذا الصندوق.
- لا يجوز خفض النسبة المنصوص عليها او اخذ أي مبلغ من احتياطي الأجيال القادمة ولو كان لمواجهة عجز في الميزانية.

- قررت إدارة الفتوى والتشريع بناء على طلب الحكومة ان الحد الأدنى للاستقطاع للصندوق هو 10% ولا يوجد مانع قانوني من زيادته، وكان هذا الرأي بناء تحقيق فوائض مالية كبيرة عام 2013.

- اصدر مجلس الوزراء "بعد قرار إدارة الفتوى والتشريع" قراره بزيادة نسبة الاستقطاع الى 25%.

- صدر قانون الميزانية العامة بعدها ينص على انه يتم استقطاع 10% من الإيرادات لصندوق الأجيال القادمة ونسبة 15% مبلغ إضافي.

- وقد خالف قانون الميزانية بالزيادة التي قررها عدة مواد من الدستور وهي:

1. نص المادة 143 "لا يجوز ان يتضمن قانون الميزانية .. تعديل قانون قائم"، من المعلوم ان نسبة 10% حددها مرسوم بقانون، كما خالفت مبدأ شيوع الميزانية المنصوص عليه بالدستور.

2. نص المادة 141 الذي نص على "ولا يجوز تخصيص أي إيراد من الإيرادات العامة لوجه معين وجوه الصرف الا بقانون" فلا يجوز تخصيص أي جزء من الإيرادات الا بقانون، ومن المعلوم ان زيادة نسبة 15% من الاستقطاع للصندوق صدرت بقرار من مجلس الوزراء وليس بقانون.

3. نص المادة 146 والتي تقضي بان كل مصروف غير وارد في الميزانية او زائد على التقديرات الواردة في الميزانية يجب ان يكون بقانون، وهذا الذي لم يحصل كما هو مبين في النقطة السابقة.

المبحث الخامس: مبدأ توازن الميزانية العامة ص 811 ملغى من ص 842 الى ص 849

يقصد بالعجز المالي هو زيادة النفقات العامة على الإيرادات العامة خلال مدة زمنية معينة تكون عادة سنة مالية، وينظر الى العجز المالي سابقا على انه مؤشر اكيد لسوء الإدارة المالية في الدولة، والواقع ان مفهوم توازن الميزانية العامة تقلب بين ثلاثة آراء هي:

1. توازن النفقات الحكومية والإيرادات الحكومية في فترة معينة من الزمن.
2. مجموع التوازن المالي القومي، أي توازن مجموع النشاطات المختلفة داخل الدولة.
3. التوازن مبدأ أساسي من مبادئ القانون المالي، فهو لا يقتصر على الميزانية العامة للدولة وإنما يمتد ليشمل الاقتصاد الوطني في المجموعة.

مفهوم التوازن المالي "غير مهم" مجرد قراءة من ص 815 الى ص 823.

نظريات العجز المالي

نظرية العجز المنهجي او المنظم:

يمثل العجز في الميزانية العامة عنصرا إيجابيا في تنشيط الاقتصاد الوطني على الأقل من الناحية النظرية، أما من الناحية العملية فإن العقبات تحول دون اللجوء إليها كمنهج مستقل.

إيجابيات نظرية العجز المنهجي:

1. لا يشكل العجز ضررا على الاقتصاد لأنه من الممكن معالجته، كما ان وجود العجز لا يؤدي لإثقال كاهل الدولة بالدين العام.
2. فائدة العجز المنهجي من حيث ان زيادة الانفاق تؤدي الى حقن المجتمع بالقوة الشرائية مما يؤدي لتحريك الإنتاج وصولا للتشغيل الكامل.

المعوقات العملية:

1. مواجهة الحكومة للعجز المالي من خلال الإيرادات غير العادية "القرض او الإصدار الجديد".
 2. يؤدي العجز اذا كان منهجا مستمرا لحرمان الدولة من ارصدها المالية.
- وفي الواقع ان نظرية العجز المنهجي لم تلق أي تطبيق عملي لها على خلاف نظرية العجز الدوري.

نظرية العجز الدوري

تتعمد هذه النظرية على المراقبة لدورة الاقتصاد، فالإقتصاد يمر بدورات رخاء تعقبها دورات كساد وهكذا، وتمتد الفترة الواحدة عشر سنوات تقريبا، والتوازن المالي المطلوب هو ليس التوازن السنوي وإنما التوازن في الدورة الاقتصادية كاملة، فإذا كنا في فترة رخاء يجب على الدولة الاحتفاظ بالفائض المالي وانفاقه في تنشيط الاقتصاد في أوقات الكساد، وبتطبيق هذه النظرية تنتفي الحاجة للجوء الى القرض العام، والواقع العملي لتطبيق هذه النظرية اظهر عدة صعوبات تتلخص في التالي:

1. صعوبة ضبط الدورة الاقتصادية "أي تحديد سنوات الكساد وسنوات الرخاء".
2. حسابيا هناك مشكلة حساب الفوائض المتحصلة في سنوات الرخاء، وسياسيا هناك مشكلة كيفية الحفاظ على هذه الفوائض المالية.
3. لم تقضي هذه النظرية على البطالة في الدول التي طبقتها.
4. لم تخرج عن حقيقة التوازن التقليدي الا في بناء هذا التوازن على أساس الدورة الاقتصادية.

نظرية الرهان ملغية

المبحث السادس: مبدأ مصداقية الميزانية ص850

يعتبر من المبادئ الحديثة والجديدة نسبياً، ويشمل مصطلح المصداقية الشفافية، وتعني في ذات الوقت الإحساس الروحي والأخلاق بما يحتويه ذلك من معنى الإدارة الجدية والصادقة للمالية العامة، وقد نص القانون على انه يجب ان تكون حسابات الدولة عاكسة بصورة واضحة ومصداقية حقيقة الوضع المالي للدولة وما في ذمتها من أموال، ويجب ان تكون التقديرات ذات مصداقية ولا تكون بعيدة عن الواقع او تكون محل شك، ويعتبر العجز المتكرر دليلاً على عدم مصداقية الحكومة في تقديم مشروعات قوانين الميزانية، وكثير ما يحصل في الكويت زيادة النفقات العامة خلال انشاء المشاريع وكل ذلك بسبب ضعف المصداقية عند اعداد مشروع قانون الميزانية.

الفصل الثالث: دورة الميزانية العامة ص853

تمر الميزانية بعدد من المراحل حتى تصبح واجبة التنفيذ، وتسمى هذه المراحل بدورة الميزانية العامة، وهذه المراحل هي "اعداد الميزانية العامة - إجراءات التصويت على مشروع قانون الميزانية - قواعد تنفيذ الميزانية العامة" وسيتم شرحها تباعاً في المباحث القادمة:

المبحث الأول: اعداد الميزانية العامة ص853

هناك نوعان من القواعد التي يجب مراعاتها في مرحلة اعداد الميزانية العامة، قواعد عامة وقواعد خاصة، وتفصيلها التالي:

● القواعد العامة في عملية الاعداد

س: من هو صاحب اليد العليا في إقرار الميزانية العامة؟

دور السلطة التنفيذية في عملية الاعداد:

دور الحكومة: يهيمن مجلس الوزراء على مصالح البلد، والحكومة هي التي تحدد وترسم السياسة واجبة الاتباع للمجتمع، وهي التي تشرف على سير العمل فيها، فقبل بداية كل سنة مالية تقدم الحكومة مشروع الميزانية الذي يحدد أوجه الانفاق الذي سوف تقوم به من اجل تحقيق النفع العام، كما تبين أصول الإيرادات التي سوف يسمح لها ان تقود سياستها المرسومة، ويقتصر دور رئيس مجلس الوزراء على تجميع آراء وزرائه الذين يعرفون جيداً النفقات التي تحتاجها وزارته والنفقات التي ستحققها.

دور وزير المالية: يعتبر وزير المالية من الوزراء بل هو اكثر الوزراء انفاقاً لان الأعباء العامة تصب عليه ويتحمل هو وطنها، وهو وزير التوازن، فهو ملتزم بعد تحديد احتياجات وزارته ان يحدد الإيرادات اللازمة من اجل تحقيق التوازن مع مجموع الانفاق العام، ولوزير المالية سلطة تشكيل لجنة عليا للميزانية برئاسته لمناقشة وتحديد الاطار العام لمشروع الميزانية، وعلى الوزراء ان يطبقوا ويراعوا التعديلات التي يصدرها وزير المالية، ويقوم وزير المالية قبل بداية السنة المالية بإصدار الدليل النمطي الذي يجب على كل الوزراء الالتزام به في اعداد ميزانياتهم الخاصة.

ويبدأ اعداد الميزانية في كل وحدة إدارية في الوزارة، وترفع هذه الإدارات تقديراتها الى الوزير المختص مع مراعات التسلسل الهرمي في الوزارة، ويحدد وزير المالية الأوقات التي يجب خلالها تقديم مشروع الميزانية، وفي الكويت يعتبر اقصى موعد لاستلام مشروعات الميزانية هو بداية شهر ديسمبر، ومن يتأخر تقوم وزارة المالية بنفسها بتقدير الإيرادات اهداء بالإيرادات المحققة خلال السنوات المالية الأخيرة وتقوم بتقدير النفقات اهداء بميزانية السنة المالية الجارية.

س: كيف يتعامل وزير المالية مع مشكلة التوازن المالي في الواقع العملي؟

ج: من النادر على الصعيد العملي ان يحصل هناك تعادل بين تقديرات الإيرادات وتقديرات النفقات، وهنا يأتي الدور الفعال لوزير المالية في تحقيق مبدأ التوازن المالي، ولا يكون امامه الا خيارين:
الخيار الأول: زيادة الإيرادات: ولكن هذا الخيار من الصعب القيام به في نظام الدولة الحديثة التي تراعي في وادتها العامة مقدره المكلفين فيها على اختلاف فئاتهم، وهي عملية قانونية واقتصادية، فمن الناحية القانونية لا يجوز زيادة الضرائب الا بقانون، ومن الناحية الاقتصادية يجب الاخذ بعين الاعتبار حالة الاقتصاد ان كان في مرحلة نشاط ام في مرحلة كساد.
الخيار الثاني: انقاص النفقات: من السهل اتباع هذا الخيار وخاصة ان عملية الانفاق تخضع برمتها لتقدير السلطة التنفيذية المسؤولة عن اشباع الحاجات العامة للمواطنين، فهنا يستطيع وزير المالية ان يعارض زيادة النفقات المقدره او ان يقوم بخفيضها او الغائها، ويجب على وزير المالية اقناع زملائه بموقفه، ولكل وزير التمسك بموقفه وعرض الامر على مجلس الوزراء لتقرير حسم الخلاف.

كيفية التقدير

تقدير الإيرادات العامة: لا يمكن بسهولة التكهّن بما قد تجتبيه الدولة في السنة المالية القادمة، الا ان هذه الصعوبة ليست مستحيلة، وتسعى الدولة الى تبيني اتجاهين من حيث أسس التقدير وهم:

1. الإيرادات المستقرة: وهي التي يمكن تحديدها مسبقا على وجه الدقة او على الأقل بدون احتمالات خطأ كبيرة باعتبار ان هذه الإيرادات ثابتة ولا تخضع لتقلبات كبيرة، ومن امثلتها إيرادات أملاك الدولة كالتاليهات والجواخير وايجار المناطق الصناعية
2. الإيرادات غير المستقرة: وهي المتقلبة والتي يتعذر التنبؤ بحصيلتها الفعلية، وتمثل في الكويت القسم الأكبر من الإيرادات العامة، ومن امثلتها النفط والغاز وضرائب الشركات.

وقد جرى المشرع الى اعتماد مفهوم التقدير الوسطي من اجل تحقيق اقرب الأرقام الى الحقيقة، فيقوم بالنظر الى ارقام الجباية الفعلية خلال السنوات المالية الأخيرة ويؤخذ معدلا وسطا للسنوات السابقة، ويصحب تقدير النفقات في الكويت بيان الإحصاءات التي بنى عليها التقدير مع الإشارة الى العوامل التي يكون من شأنها ان تؤثر في التقدير خلال السنة المالية.

تقدير النفقات العامة "المصروفات": وضع القانون أسس تهدف الى ان يكون التقدير للنفقات العامة اقرب الى الحقيقة، ويجب لتحقيق ذلك ان يكون المشروع مشفوعا بالمستندات والإحصاءات والايضاحات اللازمة لتبرير كل اعتماد من الاعتمادات المطلوبة، فعند استلام وزير المالية للنسخ من جهاتها المعتمدة يقوم بإرسالها الى الجهة المسؤولة عن التخطيط وديوان الخدمة المدنية، كي تقوم كل من هذه الادارتين المجهزتين فنيا وتقنيا بدراسة أصولية، ثم ترسل نتائج هذه الدراسة الى وزارة المالية مشفوعة بملاحظات الجهتين لتقوم بإعداد التقديرات النهائية، ولوزير المالية السلطة المطلقة بأخذ آراء هذه الأجهزة او استبعادها.

● القواعد الخاصة في عملية الاعداد

قراءة التطور التاريخي من ص 862 الى ص 869

- يعد وزير المالية مشروع الميزانية، كما يعد بيانا يتضمن عرضا عاما للأسس التي بنى عليها المشروع وتحليلا لما يهدف اليه.
- يعرض وزير المالية مشروع الميزانية مصحوبا بالبيان على مجلس الوزراء لإقرارهما، ويجب ان يتم اقرارهما في وقت يسمح بتقديم المشروع الى السلطة التشريعية قبل انتهاء السنة المالية بشهرين على الأقل.
- لنواب الشعب في الكويت الحق في تعديل المشروع عن طريق ما يقدمونه من اقتراحات في المجلس اثناء مناقشة قانون الميزانية، بل ان لمجلس الامة الحق في رفض مشروع الميزانية برمته.

س: متى تبدأ السنة المالية في الكويت؟ ثم اذكر سبب تبني المشرع لهذا الوقت؟

كانت السنة المالية في الكويت تبدأ في الأول من يناير وتنتهي في 31 من ديسمبر، وذلك حتى يتناسب مع الفترة الخاضعة للضريبة، ولكن تم تعديل هذا القانون وأصبحت السنة المالية في الكويت تبدأ في الأول من ابريل وتنتهي في آخر مارس، وقد تبني المشرع الكويتي ذلك لسبب وجيه، فمن المعروف ان الميزانيات تبدأ بتقدير المصروفات ثم الإيرادات فان الكويت على العكس من ذلك، فهي تقوم بتقدير الإيرادات بداية ثم تقوم بتقدير المصروفات، ولما كان النصيب الأكبر من إيرادات الدولة يعتمد على النفط فان النفط لا يتم تقديره الا في ديسمبر من كل سنة، لذا ارتأى المشرع انه من المناسب ان يتأخر في تقدير الإيرادات في الميزانية العامة الى هذا الشهر، ثم يجري تقدير المصروفات، وتتخذ الإجراءات لإصدار قانون الميزانية الأشهر الثلاثة التالية لشهر ديسمبر وهي يناير وفبراير ومارس، فتبدأ في اول ابريل.

وقد مرت الميزانية في الكويت بأوقات متغيره، فقد كانت تبدأ في الأول من يناير وتنتهي في آخر ديسمبر، ثم تغيرت لكي تبدأ في اول ابريل وتنتهي في اخر مارس، ثم تغيرت لتبدأ في اول يوليو وتنتهي في آخر يونيو، وفي عام 2000 عدل القانون لنعود السنة المالية لتبدأ في أول ابريل وتنتهي في آخر مارس وهو المعمول به الى اليوم.

س: هل يتوجب على الحكومة ارفاق البيان التفسيري مع مشروع الميزانية المحال الى مجلس الامة؟

ج: يحتوي البيان التفسيري على شرح مفصل عن الحالة الاقتصادية والمالية للدولة، وتقرير عن سير الإيرادات والنفقات في السنة المالية الجارية، ويحتوي كذلك على تقرير مفصل عن السياسة المالية المزمع انتهاجها في السنة المالية القادمة، والمشاريع والإصلاحات التي تنوي الحكومة تحقيقها في شتى الميادين، وعلى مجلس الوزراء التصويت على البيان في نفس الوقت الذي يصوت فيه على مشروع قانون الميزانية، ولم يوجب القانون الكويتي على مجلس الوزراء تقديم البيان التفسيري الى مجلس الامة، ولكن طبيعة الميزانية العامة تستوجب ان يتزامن ايداع البيان التفسيري مع مشروع القانون الى رئاسة مجلس الامة، ولوجود البيان التفسيري لدى مجلس الامة أهمية كبيرة تتمثل في تمكين المجلس من تكوين تصور عاما عن الأمور التالية:
"الحالة الاقتصادية والمالية في الدولة - سير الإيرادات والنفقات في السنة الجارية - السياسة المالية التي تنوي الحكومة اتباعها - الأرقام الواردة في جدول الميزانية العامة والفروق الظاهر فيه"
ويجري العمل في الكويت على تقديم مشروع قانون الميزانية الى مجلس الامة مصحوبا بالذاكرة التفسيرية التي تتناول بشيء من التفسير الحالة الاقتصادية والمالية للدولة والأسباب التي دفعت الحكومة لانتهاج هذه السياسة المالية، مع ذكر المشاريع والإصلاحات التي تنوي الحكومة تحقيقها، وتحل المذكرة التفسيرية محل البيان التفسيري في الكويت.

المبحث الثاني: إجراءات مناقشة مشروع قانون الميزانية ص 877

وضع المشرع جدولا زمنيا دقيقا لمناقشة مشروع الميزانية العامة نظرا لأهمية هذا القانون في الدولة، ولم يترك المشرع للبرلمان سلطة النظر في مشروع الميزانية متى شاء بل هو ملزم في الأوقات التي حددها، فمن غير المقبول ان تبقى الدولة ولفترة طويلة دون قانون ينظم أمور الجباية والانفاق فيها، لذلك حرص المشرع الى إيجاد نوع من العقاب على فترة التأخير.

● مناقشة مشروع قانون الميزانية

تجري مناقشة مشروع قانون الميزانية العامة على مرحلتين، الأولى امام لجان المجلس والثانية امام المجلس.
المناقشة في لجان مجلس الامة: تعتبر لجنة الميزانيات والحسابات الختامية من اللجان الدائمة في مجلس الامة، التي يتم تشكيلها في كل دور انعقاد، واللجان الدائمة هي:

1. لجنة العرائض والشكاوى واعضاؤها خمسة.
2. لجنة الشؤون الداخلية والدفاع واعضاؤها خمسة.
3. لجنة الشؤون التشريعية والقانونية واعضاؤها سبعة.

4. لجنة شؤون الثقافة والتعليم واعضاءها خمسة.
5. لجنة الشؤون الصحية والاجتماعية والعمل واعضاءها خمسة.
6. لجنة الشؤون الخارجية واعضاءها خمسة.
7. لجنة المرافق العامة واعضاءها سبعة.
8. لجنة الشؤون المالية والاقتصادية واعضاءها تسعة.
9. لجنة الميزانيات والحسابات الختامية واعضاءها سبعة.
10. لجنة حماية الأموال العامة.

وتعتبر لجنة الميزانيات والحسابات الختامية لجنة حديثة نسبياً، وتتكون من سبعة أعضاء، ولا يشترك الوزراء في اجتماعاتها ولكن للوزير المختص حضور جلسات اللجان عند النظر بموضوع يتعلق بوزارته، ولا يقوم بالتصويت داخل اللجنة وإنما يكتفي بتثبيت رأيه بالتقرير الصادر عن اللجنة، وتجتمع اللجان خلال دور الانعقاد وفي العطل وفي حال تأجيل جلسات مجلس الأمة، ويحق لرئيس مجلس الأمة دعوتها للانعقاد فيما بين أدوار الانعقاد إذا ما وجد ضرورة لذلك أو من خلال طلب الحكومة أو رئيس اللجنة، وينتخب رئيس اللجنة من بين أعضائها بموافقة اغلبية الحاضرين أو بناء على دعوة رئيس مجلس الأمة أو ثلث أعضاء مجلس الأمة، وتنتخب كذلك مقرراً لها، ولها سكرتيرها الخاص، ولها الاستعانة بخبير أو أكثر من المجلس أو من الحكومة أو من خارجهما، وتعد جلسات اللجان بصورة سرية، ويتم التصويت بأغلبية الحضور، ويدون رأي الأقلية في تقرير اللجنة، وحتى يكون الاجتماع صحيحاً يجب حضور اغلبية أعضاء اللجنة، وفي حال غياب الرئيس يدير الجلسة المقرر ثم الأكبر سناً.

س: ماهي اختصاصات لجنة الميزانيات والحسابات الختامية؟

1. دراسة ومناقشة مشروعات القوانين بربط الميزانيات.
2. دراسة ومناقشة مشروعات القوانين باعتماد الحسابات الختامية.
3. دراسة ومناقشة مشروعات القوانين الخاصة بفتح اعتمادات إضافية، والنقل بين الأبواب بميزانية الجهات.
4. دراسة ومناقشة ملاحظات ديوان المحاسبة الناتجة عن تدقيقه وتفتيشه على ميزانيات الوزارات والإدارات الحكومية والجهات الملحقة والمستقلة وفقاً لقانون انشائه.
5. دراسة ومناقشة أي مقترحات بقوانين واقتراحات برغبة مقدمة من أعضاء مجلس الأمة تتعلق بالميزانية أو الحساب الختامي.

س: كيف تتم مناقشة مشروع قانون الميزانية في اللجان؟

1. يحال مشروع الميزانية الى اللجنة فور تقديمه من الحكومة الى رئاسة مجلس الأمة وقبل مناقشته في مجلس الأمة.
2. يقوم رئيس اللجنة بدعوة اللجنة للاجتماع، ويوجه الدعوة اليهم قبل 24 ساعة على الاجتماع على الأقل مع توزيع المشروع وبيانه التفسيري عليهم.
3. تبدأ المناقشة العامة على سياسية الحكومة المالية والميزانية في جملتها ثم تبدأ بعد ذلك المناقشة التفصيلية التي تتناول باباً باباً، ويؤخذ الرأي على كل باب على حدة بعد الفراغ من مناقشته.
4. على اللجنة ان تفرغ من مشروع الميزانية واقاراره خلال مدة لا تتجاوز 42 يوماً من تاريخ استلامها للمشروع، أي قبل 18 يوم من بداية السنة الجديدة، ويجوز منحها مدة أخرى لا تزيد على الأسبوعين، ولكن الواقع العملي لا يتصور منحها المهلة لان معنى ذلك الدخول في السنة المالية الجديدة.
5. لوزير المالية حضور جلسات اللجنة وله اصطحاب أي احد من كبار موظفيه، وله ان ينيب عنه، وللجنة طلب حضور الوزير أو من ينوب عنه من خلال رئيس مجلس الأمة، وفي حال الطلب للوزير الحضور أو ارسال من ينوب عنه.
6. لا يحق لمجلس الأمة ان يحيل مشروع قانون الميزانية الى لجنة أخرى في حال تأخر اللجنة عن تقديم تقريرها في الموعد المحدد.

ولا يمنع مشاركة اللجان الأخرى في دراسة مشروع الميزانية، فقد يظهر موضوع يتعلق باختصاص لجنة أخرى من لجان مجلس الأمة، كأن يرد في مشروع الميزانية انقاص ظاهر في نفقات التعليم، فيكون هناك اختصاص للجنة شؤون التعليم والثقافة في مجلس الأمة في بحث المسألة والتقليل من النفقات، ومن الممكن في هذه الحالة إحالة الموضوع إلى اللجنة المختصة من مجلس الأمة أو بناء على طلبها، أو يحيلها إلى لجنة مشتركة "مثلا لجنة التعليم ولجنة الميزانية"، وتكون الرئاسة فيها للأكثر سنناً من الرئيسين، والمقرر فيها الأكبر سنناً من المقررين، وتشرط الأغلبية لانعقاد اجتماعاتها، والتصويت يكون بموافقة أغلبية الحضور.

المناقشة أمام مجلس الأمة: تبدأ المناقشة في جلسة علنية يدعو إليها رئيس مجلس الأمة قبل الموعد المحدد لنظرها بثمان وأربعين ساعة على الأقل مالم يقرر المجلس بناء على طلب الحكومة أو رئيس المجلس أو عشرة أعضاء على الأقل أن تكون الجلسة سرية، وتبدأ المناقشة العامة لمشروع قانون الميزانية قبل البدء في مناقشتها بابا بابا.

المناقشة العامة لمشروع قانون الميزانية:

1. تهدف المناقشة العامة إلى تكوين الرأي والملاحظات عند أعضاء مجلس الأمة على مشروع القانون دون طلب التصويت.
2. تبدأ بتلاوة المشروع كما قدمته الحكومة والبيان التفسيري له.
3. ثم يتلى تقرير لجنة شؤون الميزانية والحسابات الختامية.
4. ثم يعرض ممثل الحكومة المشروع ويبين إيجابياته والأسباب التي دعت الحكومة لانتهاجه "غالبا وزير المالية".
5. ثم يأتي دور أعضاء مجلس الأمة للمناقشة العامة بحسب التسلسل في الجدول، ويلتزم وزير المالية بالرد على استفسارات الأعضاء.
6. لمقرر لجنة شؤون الميزانية والحساب الختامي وممثل الحكومة والأعضاء الكلام مرتين فقط مالم يقرر المجلس غير ذلك.

المناقشة بابا بابا:

1. تبدأ المناقشة ببيان محتوى الباب المعد للنقاش أو ذلك الذي انتهت من مناقشته لجنة شؤون الميزانيات والحساب الختامي دون التمسك بالترتيب الذي تصدر به الميزانية.
2. بعد ذلك يطرح النقاش لأعضاء مجلس الأمة، وعلى من يريد الكلام أن يقيده اسم في الجدول وان يذكر الموضوع الذي يريد الكلام فيه.
3. يقتصر الحديث في المجلس على المواضيع التي يطلب الأعضاء الحديث فيها.
4. لكل عضو طلب الكلام ان يقترح التعديل في الباب المعروض للمناقشة او حذف بعض بنوده، الا انه يجب ان يقدم اقتراح التعديل او الحذف كتابتاً وقبل الجلسة المحددة بأربعة وعشرين ساعة على الأقل، ويجوز بعد موافقة المجلس ان يقبل الاقتراح ولو بعد المدة المحددة او اثناء المناقشة.
5. على مقرر لجنة الميزانيات والحساب الختامي بيان رأي اللجنة في التعديلات المقترحة.
6. يجوز للحكومة ولمقرر لجنة الميزانيات والحساب الختامي طلب إحالة التعديل المقترح إلى اللجنة، وتكون إجابة الطلب ملزمة من قبل المجلس مالم يكن اقتراح التعديل قد سبق تقديمه إلى اللجنة.
7. على خلاف المناقشة العامة فان مناقشة الميزانية بابا بابا يتبعها التصويت على تلك الأبواب.

• اجراء التصويت على مشروع قانون الميزانية

ينظر مشروع الميزانية في مجلس الامة على وجه الاستعجال، لذلك فقد ألغى المشرع تطبيق المداولة الثانية على مناقشة مشروع الميزانية، كما وضع قواعد في شأن التصويت على المشروع.

أولاً: عدم سريان شرط المداولة الثانية:

يشترط بعد موافقة المجلس على أي مشروع بقانون في المداولة الأولى ان يعود للموافقة عليه مرة أخرى في المداولة الثانية بعد أربعة أيام مالم يقرر المجلس بأغلبية الأعضاء الذين يتألف منهم غير هذه المدة، وتقتصر المداولة الثانية على مناقشة التعديلات فقط ثم التصويت نهائياً على المشروع، وهذا ما لا يسري على مشروع الميزانية، فيقتصر مشروع الميزانية على التصويت بالموافقة في مداولة واحدة.

ثانياً: قواعد التصويت على مشروع قانون الميزانية:

يتم التصويت على الأبواب وليس على المجموعات، ولا يؤدي ذلك لإضعاف رقابة المجلس ابدأ، فمن حق كل عضو اثناء مناقشة أي باب اقتراح زيادة إيرادات مجموعة معينة مثلاً او اقتراح إنقاص نفقات مجموعة معينة.

ثالثاً: طريقة التصويت:

التصويت على أبواب الإيرادات:

يبدأ التصويت على اوسعها مدى وابعدها عن طلب إقرار الإيرادات المعتمد من لجنة شؤون الميزانية والحساب الختامي "لو كان هناك طلب بزيادة ايراد معين وطلب بخفضه وطلب بإلغائه فيكون التصويت بداية على الإلغاء ثم الخفض ثم الايراد المتفق عليه في لجنة شؤون الميزانيات والحساب الختامي ثم طلب الزيادة" اما اذا كان هناك طلبان بالتعديل وكانا مختلفين في الرقم فيطرح الطلب الأكبر أولاً "لو كان هناك طلبان لزيادة ايراد ما احدهم طلب رفعه الى 2 مليون والآخر طلب رفعه الى 1.5 مليون يناقش الطلب الأول 2 مليون فان لم يوافق عليه يناقش الثاني فان لم يحصل على الأغلبية المطلوبة يعتمد الرقم المطلوب في المشروع الأصلي دون اقتراح".

التصويت على أبواب النفقات:

يبدأ التصويت على اوسعها مدى وابعدها عن طلب إقرار النفقات المعتمد من لجنة شؤون الميزانية والحساب الختامي "يقدم الإلغاء ثم الخفض ثم الاعتماد المقرر من لجنة شؤون الميزانيات والحساب الختامي ثم الزيادة" وكذلك إذا قدم طلبان مختلفان للتعديل قدم الأكبر منهما كما في التصويت على الإيرادات.

أخيراً، فان المشروعات بقانون يتم التصويت عليها مناداة بالاسم، ومع ذلك يجوز بموافقة مجلس الامة جعل التصويت سرىاً إذا طلبت الحكومة او رئيس مجلس الامة او عشرة أعضاء على الأقل، ويكون ادلاء الرئيس بصوته بعد تصويت سائر الأعضاء.

رابعاً: قانون ربط الميزانية:

يصدر قانون ربط الميزانية محددًا الرقم الإجمالي للإيرادات والرقم الإجمالي للمصروفات، ويرفق به جدول صرف (أ) مشتملاً على تفصيلات ميزانية الإيرادات، و جدول صرف (ب) مشتملاً على تفصيلات ميزانية المصروفات، وكما سبق القول فان القانون الخاص بربط الميزانية هو قانون شكلي لا يحتوي على قواعد عامة ومجردة، وانما هو تحديد للإيرادات من مصدرها وتوزيع لها على مصارفها العامة بما يكفل سير المرافق العامة لسنة مالية، وهذا العمل هو عمل تنفيذي اداري بحت.

خيرا فعل المشرع حين نص في الدستور على عدم جواز تضمين قانون الميزانية أي نص من شأنه انشاء ضريبة جديدة، او زيادة ضريبة قائمة، او تعديل قانون قائم، ذلك لأنه من غير المقبول ان تلحق قوانين دائمة بقانون محدد بمدة سنة مالية، فضلا عن ان الحاق قانون عادي بالميزانية لا يتيح الفرصة للتريث في دراسته نظرا لحالة الاستعجال، لذلك فلا يجوز ان يلحق بمشروع قانون الميزانية مشروع قانون موضوعي آخر كمشروع قانون الضرائب على سبيل المثال.

المبحث الثالث: ميكانيكية العلاقة بين السلطتين اثناء مناقشة قانون الميزانية ص 897

• وسائل الحكومة في الحد من رقابة البرلمان:

لم يبين المشرع الدستوري الكويتي الجزاء المترتب على الحكومة في حال عدم التزامها بإيداع مشروع قانون الميزانية قبل نهاية السنة المالية بشهرين على الأقل.

أولا: عدم الالتزام بمواعيد إيداع مشروع الميزانية: نص دستور الكويت في المادة 145 على انه "اذا لم يصدر قانون الميزانية قبل بدأ السنة المالية يعمل بالميزانية القديمة لحين صدوره".

التأخير في إيداع مشروع قانون الميزانية، قد تتأخر الحكومة في إيداع مشروع قانون الميزانية الى مجلس الامة الى ما بعد انتهاء الاجل الذي حدده الدستور، وقد يرجع هذا التأخير الى قوة قاهره ليس للحكومة دخل فيها، كقيام حرب او ثورة او حدوث الزلازل وغيرها، فلا يتصور في هذه الحالة تحميل الحكومة تبعات التأخير، وقد يرجع التأخير الى تعمد الحكومة من تلقاء نفسها الى تأخير تقديم مشروع الميزانية للبرلمان رغبة منها في تقصير المدة التي يناقش فيها البرلمان الميزانية، مما يمكنها من اجبار مجلس الامة على الاستعجال في إقرار الميزانية دون دراسة متعمقة ودقيقه، ولا شك ان مجلس الامة لا يملك في هذه الحالة اللجوء الى القضاء مثلا لإجبار الحكومة على تقديم مشروع الميزانية في الموعد المحدد، كون الأمور التي تدخل في العلاقة بين السلطتين "ومنها الميزانية" من اعمال السيادة وهي بعيدة عن سلطة القضاء، بل ولا يملك المجلس ذلك حتى في حال امتناع الحكومة عن تقديم مشروع الميزانية، ولا يملك المجلس الا اثاره المسؤولية السياسية في مواجهة تعنت الحكومة في تقديم مشروع الميزانية.

الاثار المترتبة على تأخير إيداع قانون الميزانية، تصدى الدستور الكويتي لهذه الحالة فأوجب العمل في الميزانية القديمة لحين صدور التشريع الجديد، فمن المعلوم ان الحكومة لا تستطيع جباية أي ايراد او صرف أي نفقات دون اذن مسبق من المجلس، ولكن هناك نفقات لا تستطيع الدولة التأخير في صرفها كمعاشات الموظفين، فتقوم الدولة بصرفها بناء على الميزانية السابقة، ويتم الاعتماد على الأشهر الأخيرة من الميزانية القديمة، فتقوم الحكومة بجباية الضرائب وفقا لأخر تعديل طرأ على الميزانية السابقة، وتقوم بالإفناق وفق آخر تعديل طرأ على الميزانية السابقة، وتجدر الإشارة الى ان العمل في الميزانية السابقة مرهون بصدور قانون الميزانية الجديد، فمتى صدر توقف العمل بالميزانية السابقة، واذا تم اعتماد باب او اكثر في الميزانية الجديدة فانه يعتمد من تاريخ صدوره، ويعاب على هذه الطريقة وضع مجلس الامة امام الامر الواقع وجعل الحكومة تقدم نفقات كان من الممكن ان يقوم مجلس الامة بتخفيضها او الغائها.

ثانياً: امساك الحكومة بزمام المبادرة البرلمانية:

المناقشة في لجنة شؤون الميزانيات والحسابات الختامية، أي تعديل على مشروع الميزانية المعتمد من قبل الحكومة تقوم به لجنة الميزانيات والحساب الختامي يجب ان يؤخذ فيه رأي الحكومة، وعلى اللجنة بيان الأسباب في التعديلات، ويفرق في ما اذا كانت التعديلات لنفقة ام لإيراد على الوجه التالي:

1. النفقة: كل تعديل يتضمن زيادة حجم الاعتماد "الانفاق" عما هو مقرر في مشروع الميزانية يجب ان يكون بموافقة الحكومة، فان لم توافق الحكومة تسعى اللجنة الى الانقاص في نفقة من النفقات الأخرى "مثال للتوضيح: لو ارادت اللجنة زيادة الاعتماد للتعليم من 8 مليون الى 10 مليون ولم توافق الحكومة، تقوم بخفض الاعتماد لجهة أخرى ولتكن الدفاع مثلاً بواقع 2 مليون، وذلك للحفاظ على التوازن المالي في الميزانية".

2. الإيرادات: اذا ارادت اللجنة انقاص الإيرادات فانه يجب عليها اخذ موافقة الحكومة على هذا التعديل، واذا لم توافق الحكومة تتجه اللجنة الى رفع ايراد اخر "مثال للتوضيح: لو ارادت اللجنة انقاص الإيرادات المتحصلة من الضرائب بواقع 2 مليون ولم توافق الحكومة، تقوم اللجنة بزيادة ايراد اخر ولنفرض إيرادات الدولة من ايجار املاكها بواقع 2 مليون، وذلك لتحقيق التوازن المالي في الميزانية".

المناقشة في داخل مجلس الامة

1. لا يملك الأعضاء اقتراح الغاء دائرة او وظيفة قائمة بموجب القوانين المعمول بها.

2. لا يملك الأعضاء اقتراح تعديل قانون قائم عن طريق الغاء الاعتمادات المدونة في الميزانية.

أي انه لا يمكن لأعضاء مجلس الامة الغاء وظيفة او هيئة أنشأت بقانون من خلال الغاء الاعتماد المالي المخصص لها، بل يجب في هذه الحالة اصدار تشريع مستقل لإلغاء او تعديل وظيفة او جهة مستقلة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فان المشرع حين الزم الحكومة بتقديم مشروع الميزانية الى المجلس في موعد أقصاه نهاية شهر يناير فان المجلس يكون امامه شهران فقط، فمن الممكن ان يكون امام المجلس لمناقشة مشروع الميزانية 4 أيام فقط وهذه مدة قصيرة جداً لانتهاء من مناقشة الميزانية في اطارها العام ثم الانتقال للمناقشة التفصيلية للأبواب، مما لا يمكنه من دراستها بشكل متعمق وتفصيلي.

• وسائل مجلس الامة في تشديد الرقابة البرلمانية: **"تذكروا دستوري"**

أولاً: الوسائل التقليدية للرقابة:

حق السؤال، هو توجيه استيضاح الى احد الوزراء او الى رئيس مجلس الوزراء للاستيضاح عن امر داخل في اختصاصاتهم، وللسؤال البرلماني مميزات فهو سهل ويمكن المجلس من التخلص من التضامن الحكومي، وقد نظمت اللائحة الداخلية لمجلس الامة كيفية السؤال، ويشترط بالسؤال ان يكون مكتوباً، وللوزير المسائل تأجيل الإجابة عن السؤال لمدة أسبوعين، اما اذا أراد التأجيل لأكثر من ذلك فيجب موافقة المجلس، ويجوز اثناء مناقشة الميزانية توجيه الأسئلة شفويّاً، ولا يجوز اتخاذ أي قرار من المجلس بناء على السؤال، ولمقدم السؤال تحويله الى استجواب، ويسقط السؤال اذا استرده صاحبه ما لم يتبينه عضو اخر.

طرح موضوع عام للمناقشة، يجب ان يقدم طلب المناقشة خمسة أعضاء، ولرئيس الحكومة او الوزير المختص تأجيل المناقشة لأسبوعين، ويجب ان يكون الطلب مكتوباً وموقعا من طالبه.

الاستجواب، لكل عضو من أعضاء مجلس الامة ان يوجه الى رئيس مجلس الوزراء والى الوزراء استجابات عن الأمور الداخلة في اختصاصاتهم، ولا تجري المناقشة في الاستجواب الا بعد ثمانية أيام على الأقل.

- **إجراءات الاستجواب**: يجوز لأي عضو من الأعضاء اثر مناقشة مشروع الميزانية ان يوجه استجوابا الى رئيس مجلس الوزراء او الى وزير المالية باعتباره المسؤول عن الميزانية، ولما كانت الميزانية تقرر على صفة الاستعجال فانه يجوز مناقشة الاستجواب قبل 8 أيام بشرط موافقة من وجه اليه الاستجواب، ويوجه الاستجواب كتابتا من 3 أعضاء على الأكثر.
- **الآثار المترتبة على الاستجواب**:

- أ. المسؤولية الفردية للوزراء: قد يقرر مجلس الامة طرح الثقة بالوزير بعد الاستجواب، ويكون بطلب كتابي موقع من 10 أعضاء، ويكون سحب الثقة بأغلبية الأعضاء الذين يتألف منهم مجلس الامة، ولا يشترك الوزراء في التصويت.
- ب. عدم إمكانية التعاون مع رئيس الوزراء: يتبع في ذلك نفس الإجراءات المتبعة في طرح الثقة بالوزير، فان قرر المجلس عدم إمكانية التعاون مع رئيس الوزراء، رفع الامر الي الأمير ليقدر اما حل المجلس او تنحية رئيس الوزراء، على انه في حال حل المجلس وإقرار المجلس الجديد لعدم إمكانية التعاون فلا يكون امام الأمير سوى تنحية رئيس الحكومة.

ثانيا: رفض مجلس الامة لمشروع الميزانية والآثار المترتبة على ذلك: طالما ان مجلس الامة هو صاحب الحق في الموافقة على مشروع الميزانية وتعديلها فله الحق في رفضها، فمن يملك الاجازة يملك الرفض.

رفض مشروع قانون الميزانية، حدد الدستور الكويتي ان الميزانية العامة تصدر بقانون، ومن ثم يمتنع على الحكومة ان تتصدى من تلقاء نفسها لتنظيم الميزانية عن طريق اصدار مرسوم بقانون، ولا شك ان رد الميزانية دون اعداد بديل لها له عواقب وخيمه، فهو يؤدي الى شل كل نشاطات الدولة، ويعوق استمرار الحياة، وفي الدول الديمقراطية يعد نزع للثقة من الحكومة، وعليه تقوم الحكومة بالانسحاب وتترك المجال امام حكومة أخرى تحوز على ثقة البرلمان، ولم يحدث في تاريخ الكويت ان قام مجلس الامة برفض مشروع الميزانية، ولكن حصلت حادثه سابقة قام فيها مجلس الامة برفض ميزانية احدى المؤسسات العامة ذات الميزانية المستقلة، مما اضطر الحكومة للرضوخ لرأي المجلس، وغالبا ما تسعى الحكومة لضمان أكثرية تقف الى جانب مشروعها للميزانية من خلال إرضاء رغبات النواب وتحقيق مصالحهم الانتخابية، كما انها تقوم بالاتفاق مع لجنة الميزانيات والحساب الختامي على مشروع ميزانية موحد مما يجعل للجنة تقف الى جانبها، وتختلف الدول في تنظيم العلاقة بين السلطتين اثناء إقرار الميزانية على الوجه التالي:

1. دول تحظر دساتيرها على البرلمان طرح الثقة بالحكومة اثناء مناقشة قانون الميزانية العامة والاقتراع عليها.
2. بعض الدول اجازت للحكومة في حال رفض الميزانية من قبل البرلمان ان تنفذ الميزانية على مسؤوليتها وان تحل البرلمان وتقيم انتخابات جديدة.
3. وفي الكويت في حال نشوب نزاع على الميزانية فانه من حق الأمير ان يتدخل اما بإعفاء رئيس الوزراء من منصبه او بحل مجلس الامة والعودة للاحتكام الى الشعب، ولا يستطيع الأمير اثناء فترة حل مجلس الامة اصدار الميزانية العامة بمرسوم بقانون، وفي حال عادت نفس الأغلبية الراضة لمشروع الميزانية لمجلس الامة فان الأمير لا يكون امامه سوى تنحية رئيس الحكومة.

أثر رفض الميزانية:

1. امتداد أدوار الانعقاد: يمتد دور الانعقاد في حال عدم إقرار الميزانية، حتى ولو تجاوز الثمانية أشهر، ولا شك ان هذا الحكم يشكل ضغطاً على الحكومة والمجلس، مما يدفعهم الى التعاون من اجل إقرار مشروع الميزانية.
2. عدم إمكانية مخالفة التقديرات الواردة في قانون الميزانية: فلا تستطيع الحكومة ان تخالف التقديرات المالية الواردة في قانون الميزانية او تعديلها "الميزانية القديمة" من اجل ان تتجنب مشكلة رفض مجلس الامة لمشروع قانون الميزانية الجديد، ومن المحتمل ان لا تكون هناك اعتمادات لأعمال ما فلا تستطيع الحكومة إنجازها، ولا يجوز في كل الأحوال مخالفة التوقعات الواردة في قانون الميزانية سواء كان مجلس الامة منحلاً ام في حالة تأجيل اجتماعاته.
3. تاريخ نفاذ قانون الميزانية العامة للدولة: يهيمن مبدأ سنوية الميزانية على قانون الميزانية، فيجب ان تبدأ الميزانية من تاريخ 1 / 4 وتنتهي في تاريخ 31 / 3، فقانون الميزانية هو الاذن الذي تحصل عليه الحكومة للإفناق والجباية من مجلس الامة خلال هذه المدة، ويحقق مبدأ السنوية كما ذكرنا سابقاً الرقابة والاشراف من قبل البرلمان على اعمال الحكومة، ولكن قد يحدث ان تنتهي السنة المالية دون صدور قانون الميزانية الجديد، وتختلف الدساتير في تنظيم هذه الحالة، فمنها تبني الميزانية الاثني عشرية ومنها ما تبني العمل في الميزانية القديمة لحين صدور الميزانية الجديدة، وهذا ما اخذ به الدستور الكويتي.

س: في حال تأخر صدور قانون الميزانية الجديد. هل تعتبر الإيرادات والنفقات المصروفة في السنة الجديدة وقبل صدور القانون الجديد على حساب السنة القديمة ام الجديدة؟ وهي يعمل بقانون الميزانية بأثر فوري ام بأثر رجعي؟

من البديهي ان يصدر قانون الميزانية العامة لكي يعمل به من بداية السنة المالية بصرف النظر عن تاريخ صدوره، ومن ثم فان صدور قانون الميزانية العامة في أي وقت بعد دخول السنة المالية الجديدة يرتد الى بداية السنة المالية لإجازة النفقات والإيرادات التي تمت في غيابه واعطائها الصفة المشروعة وفقاً لأحكام الدستور والمبادئ التي تبناها، واذا افترضنا بانه يعمل بقانون الميزانية بأثر فوري وكان القانون صادراً بعد دخول السنة المالية الجديد، ومع علمنا ان قانون الميزانية انتهى مع نهاية السنة المالية السابقة، فهذا يعني وجود ثمة نفقات وإيرادات قد تمت دون وجود لإذن نيابي، وهي تلك النفقات والإيرادات التي حصلت خلال الفترة من نهاية السنة المالية السابقة لحين نفاذ قانون الميزانية العامة الجديد، مما يعني حتماً عدم دستورية هذه النفقات والإيرادات، ولكن يشترط في التصويت على قانون الميزانية العامة للدولة موافقة اغلبيية الأعضاء الذين يتألف منهم مجلس الامة متى بدأت السنة المالية قبل صدور القانون.

4. الاغلبية اللازمة لصدور قانون الميزانية العامة: يجب بداية ان يتضمن قانون الميزانية النفقات التي تمت بعد انقضاء السنة المالية السابقة وقبل صدوره، أي ان يصدر بأثر رجعي، الامر الذي يتطلب ان يوافق اغلبية الأعضاء الذين يتألف منهم مجلس الامة على قانون الميزانية.

المبحث الرابع: قواعد تنفيذ الميزانية العامة ص 932

بعد صدور قانون ربط الميزانية العامة يرسل وزير المالية الى الوزارات المختلفة بياناً بالمبالغ المخصصة لكل وزارة، كما يرسل لها تفاصيل المصروفات والإيرادات المختلفة، ويصدر وزير المالية تعميماً قبل بداية السنة المالية يبين فيه قواعد التنفيذ.

● تنفيذ الإيرادات العامة

عملية تنفيذ الإيرادات العامة تقتضي تقرير الإيرادات ثم تحصيلها، ويجب التقيد بعدم تخصيص الإيرادات العامة "مبدأ شيوع الميزانية"، كما وانه لا يجوز لأي إدارة او جهة وتحت أي تبرير ان تستحدث أي بند او نوع جديد من الإيرادات بغير موافقة مسبقة من وزير المالية، وعند قيام الوزارات او الادارات بتحصيل إيراداتها يجب ارسالها

الى حسابها في البنك المركزي في مدة أقصاها 3 أيام من تاريخ استلام الوزارة او الإدارة للشيك، اما بالنسبة للمبالغ المالية فعلى الجهة المستلمة ان تقوم بالتدقيق الحسابي لهذه الأموال وايداعها في حسابها في البنك المركزي بذات المدة المقررة للشيكات، يتضح مما سبق انه لا يجوز لأي جهة ان تقوم بتحصيل إيراداتها عن طريق اخر غير البنك المركزي الا ان وزارة المالية تستطيع ان تأذن لبعض الجهات بذلك العمل ولكن وفقا لما يلي:

1. ان يكون التعامل مع بنك محلي "كويتي الجنسية".
 2. ان تلتزم الجهة المتعاملة مع البنك بكافة القواعد "المالية والحسابية" الواردة بموافقة وزارة المالية.
 3. ان يتم نقل الأموال من حسابها في البنك المحلي الى حسابها في البنك المركزي، الذي يتلقى كل أسبوع كتابا من الجهة المرسله، هذا بالنسبة للأسابيع الأربعة الأولى، اما بالنسبة لإيرادات الأيام المتبقية من الشهر فيتم توريدها بشكل منفصل خلال الأسبوع الأول من الشهر السابق. "مثال للتوضيح: مجموع اول أربعة أسابيع هو 28 يوم، أي متبقي يومان او ثلاثة على نهاية الشهر، يتم تضمينها مع الأسبوع الأول من الشهر التالي".
- بعد هذه العملية يقوم البنك المركزي بفيد جميع الإيرادات ويخطر وزارة المالية وفقا للكتاب المتفق عليه بينه وبين وزارة المالية، فتقوم وزارة المالية بإجراء القيود اللازمة في السجلات، ومن ثم تخطر البنك المركزي بمطابقة التحويلات، وتشترط وزارة المالية على سائر الوزارات ان تقوم بتحصيل المبالغ المستحقة من المتعاملين عن طريق الدفع الكلي المثبت في أداة واحدة، فلا يجوز ان تقبل الوزارة استلام جزء من إيراداتها من شخص واحد بوسيلتين "المقصود عدم جواز استلام جزء من الايراد كاش وجزء وشيك"، كما ان العمل في الكويت يمنع استلام الإيرادات بواسطة البطاقات المالية.

• تنفيذ النفقات العامة

ان مجرد فتح اعتماد في الميزانية لا يعني بالضرورة تنفيذ النفقة، فيجب الالتزام بالمبادئ الرئيسية التي تحكم تنفيذ النفقات العامة، "على سبيل المثال اذا تم رصد مبلغ مليون دينار للجامعة لا يعني بالضرورة ان الجامعة ملزمة بإنفاق هذا المبلغ كله خلال السنة المالية".

س: ماهي المبادئ الرئيسية التي تحكم قواعد تنفيذ الانفاق العام:

مبدأ عدم الارتباط: ويعني هذا المبدأ عدم جواز الارتباط بأعمال انفاق بهدف التخلص من قيمة الاعتمادات المرصودة، فيجب ان تتجنب كل جهة القيام في الاشهر الاخيرة من السنة المالية بالارتباط بأعمال او مشتريات عاجلة لا يتوفر فيها البحث والدراسة بغية استنفاد الأرصدة، ذلك ان كل اعتماد لم يصرف خلال السنة المالية يبطل فيرجع للدولة، ويعتبر في حكم المصروف ما يستحق من عمل أدى فعلا او عن مهمات تم تسليمها خلال السنة المالية، ويعتبر في حكم المصروفات حالة ما اذا لم يتم تسليم احد المشاريع الانشائية الذي كان مقررا تسليمه خلال السنة المالية، وذلك لعدم تعطيل المشاريع في البلد، ولكن المشرع اشترط في هذه الحالة القيام بالتسوية، ولكن يعاب على هذه الطريقة احتمالية اخذ المتعهد للمبلغ المالي ومن ثم التراخي في انجاز باقي العمل والتسليم، واذا حدث ذلك وتم الالتجاء التقاضي للفصل في المسألة، فلا يخفى على الجميع ان مدة التقاضي تطول وخاصة اذا كان المتعهد اجنبي، ويمكن تحاشي ذلك من خلال تقييد التسوية بنسبة معينة لا تتجاوز ربع المبلغ "ما يعطونه المبلغ كامل" او ان يتطلب بالنسبة للأجانب كفيل كويتي.

أخيرا يجب ان نشير الى ان الرقابة المالية المسبقة من ديوان المحاسبة لا تحقق الغرض منها، فالديوان مخول في الرقابة على التعاقدات التي تزيد قيمتها عن مائة الف دينار فاكثر، وهي رقابة أولية سابقة على الالتزام فلا تمتد الى الرقابة على تنفيذ الالتزام، اما الرقابة اللاحقة فلا تقع الى على الجهات الإدارية في حين لا يراقب الديوان الجهات الخاصة "القطاع الخاص" مراقبة لاحقة، كذلك فان هذه المراقبة تقتصر على المراقبة المالية دون الإدارية.

مبدأ عقد النفقة: ان تنفيذ الانفاق بالرغم من وجود الرخصة البرلمانية يستوجب نشوء رابطة مسبقة ما بين الدولة ودانيتها، وهذه الرابطة هي العقد، ولكن المقصود بالعقد هنا يتعدى فكرة العقد التقليدي، فرابطة العقد قد تنشأ من عمل اداري يجعل الدولة مدينة، كعقد صفقة وايفاد شخص بمهمه رسمية، وقد تنشأ الرابطة العقدية دون ان يكون للدولة يد في نشوئها كصدور حكم قضائي على الدولة، وقد يساهم مجلس الامة في نشأت الرابطة العقدية من خلال إقرار زيادة في رواتب الموظفين، وعليه فان محور الدراسة سيكون على اهم مصدرين للإنفاق وهم التعاقد الإداري المباشر للإدارة، والمرتببات.

أولاً: التعاقد الإداري المباشر للإدارة: القاعدة العامة للإنفاق تقتضي عدم ترتيب التزامات تجاوز السنة المالية محل الصرف الى السنة المالية المقبلة دون إجازة تشريعية، واستثناء هناك عقود تقتضي بطبيعتها الامتداد الى ما يجاوز السنة المالية كعقود الاستخدام والايجار والصيانة وغيرها، ولكن يشترط الا ترتب زيادة في اعتمادات الميزانية في السنوات المقبلة، اما إذا كانت هذه الالتزامات لا تتعدى الاعتمادات الواردة في قانون الميزانية تعتبر كحكم المصروفات، وقد أورد المشرع الكويتي قيوداً لهذا الاستثناء وهي:

1. اجراء دراسة الاعتمادات على مستوى النوع وفي حدود اعتمادات البند المخصص.
 2. لا يزيد التعاقد عن ثلاث سنوات.
 3. في حال زيادة التعاقد عن ثلاثة سنوات يجب اخذ موافقة وزير المالية.
 4. ان يكون التعاقد بالدينار الكويتي الا اذا وافق وزير المالية على غير ذلك.
 5. ان تحرر العقود باللغة العربية، او على الأقل اعتبار اللغة العربية هي الأصل المعتمد.
- اذا زادت قيمة العقد عن خمسة آلاف دينار فانه يجب ان يجري التعاقد عن طريق المناقصات العامة عن طريق لجنة المناقصات المركزية.
 - اذا زادت قيمة المشتريات عن الف دينار في حال شراء مواد ومعدات غير محتكرة ولا تحكمتها تسعيرة جبرية، يجب ان تلجا الجهة الى نظام الممارسة.
 - في كل الأحوال لا يجوز ان تبرم أي جهة عقد اذا تجاوز قيمته 75 الف دينار الا بعد عرضه على إدارة الفتوى والتشريع.
 - يجب على الوزارات والإدارات ان تضمن عقودها الشروط الصحية التي توجبها وزارة الصحة، وان تضمن عقودها ما يضمن تدريب الكوادر الكويتية، واذا كانت هناك شركات كويتية فانه يفضل التعاقد معها.
 - ضرورة التقيد بأصل العقود مع عدم جواز تغيير او إضافة او زيادة اتعاب مستشارين على شكل أوامر تغييريه على العقود المبرمة معهم دون اذن من الأمانة العامة للتخطيط.

ثانياً: المرتببات:

المبدأ الأساسي هو التقيد بالوظائف العامة المعتمدة في قانون الميزانية للسنة المالية، فلا يجوز تعديل عدد الوظائف المدرجة بالميزانية ولا درجتها ولا تعيين موظف على حساب وفر في الميزانية او ترقية على حساب الوفر وهكذا، ولا يجوز شغل الوظائف التي تشغل اثناء السنة المالية الا بعد استنفاد الفترة التي صرفت عنها مرتببات لشاغليها المنتهية خدماتهم، واذا صدر قرار من السلطة المختصة بإلغاء احدى الوظائف او خفض درجتها او نقلها ينبغي تنفيذ القرار مع مراعات إجراء هذا التعديل في مشروع ميزانية السنة المالية.

اما المرتببات فإنها تجب في مواعيد استحقاقها، وعلى جميع الوزارات والإدارات ان تقوم بإعداد كشوف المرتببات عن طريق الجهة المختصة، اما المبالغ المخصومة من مرتببات الموظفين كعقوبة او نظير تغيبهم او تأخيرهم عن العمل يجب ان تقيد كإيراد للدولة، ومن ثم لا يجوز ادراجها في حساب النفقات، وتقيد تحت بند التسوية، ومرتبات

الموظفين المصروفة عن الاجازات المرضية والبدل النقدي الذي تقدمه الدولة نظير انها خدمات بعض الموظفين، ولا يجوز بأي حال من الأحوال اجراء خصم او توقيع حجز على المبالغ واجبة الأداء من الحكومة للموظف الا في ثلاثة أحوال هي:

1. وجود حكم بنفقة مقررة من القضاء.
 2. لأداء ما يكون مطلوباً للحكومة من الموظف بسبب يتعلق بأداء الوظيفة.
 3. لاسترداد ما صرف له بغير وجه حق.
- وفي كل الأحوال لا يجوز ان يتعدى الخصم نصف الراتب، وفي حالة تراحم الديون يقدم دين النفقة، اما بالنسبة للموظفين المستفيدين من الإسكان الحكومي فانه يتم استقطاع مقابل نقدي منهم، ويتم توريد هذه المبالغ لوزارة المالية والتي تقيدتها لحساب الواردات.
- مبدأ الصرف الفعلي:** يجب صرف الاعتماد في حدود الغرض المخصص من اجله، وعليه يجب التالي:

1. تحميل كل سنة مالية بما يخصها من مصروفات لكي يكون الحساب الختامي معبرا تعبيراً صادقاً عن مصروفات الميزانية في السنة المالية.
2. التقيد بعدم تجاوز نسبة 4% من اعتماد النوع في البرنامج عند الصرف من العهدة النقدية الشخصية.
3. يجب ان تمتنع الجهة الصارفة عن تسليم الدفعة الأخيرة المستحقة للشركات والهيئات الأجنبية حتى تبرز هذه الشركات شهادة صادرة عن إدارة ضريبة الدخل تثبت براءة ذمتها الضريبية.
4. الالتزام بمبدأ عدم تجاوز الصرف للرصيد المعتمد لدى بنك الكويت المركزي.
5. ضغط مختلف أوجه الصرف غير الضرورية التي من شأنها تضخم الانفاق على الأبواب المختلفة دون ان يكون لها مردود اقتصادي.
6. عدم جواز تعدي الحد الأقصى لتقديرات المصروفات الواردة في قانون الميزانية العامة

س: هل يجوز النقل بين الأبواب في الميزانية؟

ج: نقل أي مبلغ من باب الى باب اخر داخل الميزانية لا يجوز الا بقانون، اما النقل من بند الى بند في نفس الباب امر جائز في حال موافقة وزير المالية، وفي غير هذه الأحوال من يقوم بالنقل يعرض نفسه للمسؤولية الرئاسية لارتكابه مخالفه ماليه، وفي كل الأحوال تكون طلبات النقل واقرارات الصرف موجهة الى وزير المالية وليس الى مجلس الوزراء مباشرة.

الفصل الرابع: الرقابة على تنفيذ الميزانية ص 948

تتم الرقابة على ميزانية الدولة على مستويات وهي:

1. رقابة على مستوى وزارة المالية.
 2. رقابة على مستوى مجلس الامة.
 3. رقابة ديوان المحاسبة.
- وقد سبق الحديث عن رقابة وزارة المالية ورقابة مجلس الامة، ونتطرق الان الى رقابة ديوان المحاسبة.

المبحث الأول: رقابة ديوان المحاسبة الكويتي ص950

ان الرقابة في الأصل من اختصاص السلطة التشريعية، ولكن لصعوبة عملية التدقيق التي تتطلب مهارات محاسبية جعل السلطة التشريعية تستعين بهيئة عليا تابعة لها تتولى الرقابة مع تزويدها بالنتائج المستخلصة كي تقوم بواجبها الدستوري.

• نشأت ديوان المحاسبة

نص الدستور الكويتي على انشاء ديوان للمراقبة المالية بقانون، وصدر القانون رقم 30 لسنة 1964 فأنشئت بموجبه هيئة مستقلة للمراقبة تسمى ديوان المحاسبة، وتلحق بمجلس الامة، ويهدف الى تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة، ويرأس الديوان رئيس يعاونه وكيل مساعد وموظفين، ويتألف الديوان من إدارات ومراقبات واقسام وشعب، وتشمل رقابته المالية جميع الوزارات والإدارات والمصالح العامة والبلديات والهيئات المحلية وغيرها، وتمتد رقابته لتشمل الشركات التي تمتلك الدولة 25% من رأس مالها فأكثر "قديما كان يشمل الشركات التي تمتلك الدولة 50% من رأس مالها فأكثر فقط".

• اختصاصات الديوان

1. مراقبة تحصيل إيرادات الدولة واوجه الصرف في حدود الاعتمادات المالية في الميزانية.
2. يتأكد من كفاية الأنظمة والوسائل المتبعة لصيانة الأموال العامة.
3. مراقبة حساب الوزارات والمصالح الإدارية الحكومية والجهات ذات الميزانية المستقلة والملحقة بما فيها مجلس الامة.
4. الرقابة السابقة من خلال مراقبة المناقصات الخاصة بالتوريد والاشغال العامة اذا بلغت قيمة المناقصة الواحدة 100 الف دينار فأكثر.
5. الرقابة اللاحقة، حيث يتولى الديوان التحقق من ان النفقات العامة قد صرفت في الأغراض التي خصصت من اجلها، من خلال المستندات المؤيدة للإنفاق العام.
6. الرقابة اللاحقة على الإيرادات من خلال التأكد من قيام الأجهزة المختصة بتحصيل إيرادات الدولة ومستحققاتها.
7. يمارس الديوان حق التفتيش المالي المتمثل في:

أ. الفصح على كافة العهد والاعمال في المخازن والمستودعات العامة.

ب. فحص ومراجعة جميع حسابات التسوية والسلف والقروض الممنوحة.

ج. الكشف عن حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية.

ويباشر الديوان مهام عمله من خلال الابعاز لموظفيه بالقيام بأعمال الفحص والمراقبة، ويبلغ الديوان الملاحظات الى الجهات المختصة، كما يتوجب على هذه الجهات موافاة الديوان بالردود على الملاحظات خلال شهر من تاريخ استلامها للملاحظات، وفي حال الخلاف يرجع الى مجلس الوزراء ليحكم بين الديوان والجهة المختلف معها، على انه في جميع الأحوال يعتبر قرار مجلس الوزراء نهائياً ولا يجوز التظلم عليه.

س: ما هو الفرق بين الرقابة المالية الادارية والرقابة المالية البرلمانية؟

ج: اما الرقابة المالية الادارية لا تخرج عن كونها رقابة من الإدارة على نفسها، ويقوم بها موظفون عموميون يخضعون في نهاية الامر لأوامر رؤسائهم الإداريين الذين قد يطالبونهم بإخفاء بعض المعلومات مما يتعذر معه كشف المخالفات المالية، اما الرقابة البرلمانية فقد اثبتت التجارب عدم مقدرة أعضاء البرلمان على القيام بالرقابة على الأموال العامة بشكل تقني وفعال، وذلك لانشغالهم بأمر أخرى ولعدم توافر الخبرات لديهم، الامر الذي دفع كثير من الدول الى تبني أجهزة تتولى الرقابة على الأموال العامة، ومنها دولة الكويت، حيث تبنت ذلك من خلال ديوان المحاسبة.

اختصاص وأساليب ديوان المحاسبة في الرقابة على الحساب الختامي: أحاط الدستور والقانون ديوان المحاسبة بشيء من الضمانات لكي يقوم بواجبه في مراقبة الأموال العامة على أكمل وجه، وتتمثل باستقلال ديوان المحاسبة "فتبعيته الى مجلس الامة هي مجرد تبعية رمزية"، ومما يدل على هذا الاستقلال التالي:

1. يتعين رئيس الديوان بمرسوم اميري بناء على ترشيح مجلس الامة له في جلسة سرية، وبعد موافقة مجلس الوزراء عليه، ويعامل معاملة وزير من حيث الامتيازات المالية وسائر البدلات والمزايا الأخرى، كما ان عزل الرئيس يتطلب موافقة اغلبية الأعضاء الذين يتألف منهم مجلس الامة.
2. يتعين جميع القياديين في ديوان المحاسبة بمرسوم اميري بناء على ترشيح رئيس الديوان لهم وموافقة رئيس مجلس الامة ومجلس الوزراء.
3. يمتاز الديوان بنظام خاص لموظفيه.
4. يتمتع الديوان بميزانية مستقلة عن ميزانية مجلس الأمة.
5. لا يعد ديوان المحاسبة جزء من الهيكل التنظيمي لمجلس الامة.

العلاقة بين الديوان ومجلس الامة

1. يقدم رئيس الديوان الى مجلس الامة في موعد أقصاه نهاية شهر أكتوبر تقريراً سنوياً عن الحساب الختامي للسنة المالية المنصرمة، مبسطاً فيه ملاحظات الديوان على الجهات التي يراقبها.
 2. قد يعهد مجلس الامة الى ديوان المحاسبة بفحص ومراجعة أي حساب او أي عمل اخر.
- حدد قانون انشاء الديوان الجهات التي تخضع لرقابته، وهي:**

1. الوزارات والإدارات والمصالح العامة التي يتألف منها الجهاز الإداري للدولة.
2. البلديات وسائر الهيئات المحلية ذات الشخصية المعنوية العامة.
3. الهيئات والمؤسسات والمنشآت العامة التابعة للدولة او البلديات او غيرها من الهيئات المحلية ذات الشخصية المعنوية العامة.
4. الشركات والمؤسسات التي تمتلك الدولة 25% من رأس مالها فأكثر.
5. الشركات المرخص لها باستغلال وإدارة المرافق العامة او الممنوحة امتيازاً لاستغلال مورد من موارد الثروة الطبيعية.
6. مراقبة تحصيل الإيرادات وانفاق المصروفات في حدود الاعتمادات الواردة في الميزانية.

يراقب ديوان المحاسبة في الجهات الحكومية الأمور التالية:

1. الإيرادات.
 2. المصروفات.
 3. شؤون التوظيف.
 4. حسابات المعاشات والمكافآت وصرفيات التأمين الصحي والضمان الاجتماعي.
 5. المناقصات والممارسات والعقود والارتباطات.
 6. العهد والمخازن والمستودعات.
 7. حسابات التسوية والحسابات الجارية والحسابات النظامية.
 8. السلف والقروض الممنوحة من الدولة او احدى المؤسسات العامة او المعقود لصالحها.
 9. أوجه استثمار أموال الدولة.
 10. الحساب الختامي.
 11. كل حساب او عمل آخر يعهد اليه من مجلس الامة او مجلس الوزراء.
 12. اللوائح المالية والإدارية والمحاسبية من قانون الديوان.
- ### رقابة ديوان المحاسبة فيما يختص بالمؤسسات العامة والشركات:

1. فحص ومراجعة حسابات الشركات وفقاً للأصول والأوضاع التي تجري عليها في اعداد حساباتها تبعا لطبيعة نشاطها.
2. فحص ومراجعة تقارير الحسابات بالشركات المساهمة وتقارير مجلس الإدارة بها، ويبلغ الملاحظات الى مجلس ادارتها قبل انعقاد الجمعية العمومية بثلاثين يوم.

الرقابة المالية المسبقة

وهي المراقبة التي تجري قبل الارتباط بمصروف او صرفه فعلاً، ولا يتصور وجود رقابة سابقة على الإيرادات، فهي تختص بالمصروفات فقط، وقد يتسع نطاقها ليشمل جميع المصروفات العامة وقد يضيق ليقصر على مصروفات معينة، وهي رقابة حمائية لكونها تمنع من مخالفة قانون الميزانية وتمهد لإصدار الحساب الختامي بصورة متطابقة مع الميزانية، وتشمل هذه الرقابة:

1. المناقصات الخاصة بالتوريدات والاشغال العامة.
 2. كل التصرفات التي من شأنها انشاء التزام او مصروفات على الدولة او أحد اشخاص القانون العام إذا كانت قيمة هذا الالتزام او المصروف تتجاوز 100 ألف دينار.
- ويراعي الديوان الاعتبارين التاليين:

1. التثبت من ان الاعتمادات الواردة في الميزانية تسمح بهذا الارتباط.
 2. انه تم مراعات جميع الإجراءات والقواعد المالية المقررة.
- يعاب على الرقابة المسبقة التالي:

1. صعوبة مراقبة العمليات المالية في مجموعها.
2. بطء إجراءات الرقابة السابقة مما يعطل سير العمل.

الرقابة المالية اللاحقة

يقصد بها الرقابة التي تتم بعد انتهاء السنة المالية واستخراج الحساب الختامي، أي بعد اجراء عمليات الانفاق، حيث تهدف هذه الرقابة الى اظهار مواطن الضعف والخلل، والعمل على معالجتها وتلافي الوقوع في الأخطاء مستقبلاً.
الفرق بين الرقابة السابقة والرقابة اللاحقة:

- الرقابة السابقة تهدف الى منع الوقوع في الأخطاء في المستقبل.
- الرقابة اللاحقة تهدف الى اكتشاف هذه الأخطاء ومعالجتها.

الجهات الحكومية والملحقة:

أوجب القانون المالي الكويتي على مختلف الجهات الحكومية والملحقة ان توافي دوان المحاسبة بصورة عن حساباتها الشهرية والربع سنوية، كما ترسل للديوان صورة من حساباتها الختامية، وتقوم وزارة المالية بإرسال صورة من الحساب الختامي للإدارة المالية للدولة والتقرير الخاص به، ويتم تخصيص لكل جهة حكومية ادارتين داخل ديوان المحاسبة لمراقبة حساباتها تحت اشراف الوكيل المساعد للرقابة على الوزارات الحكومية والادارات، اما الملحقة فيتم تخصيص إدارة واحدة للرقابة عليها تحت اشراف الوكيل المساعد للرقابة على الجهات الملحقة والشركات.

الهيئات والمؤسسات المستقلة:

فإنها تقوم بتقديم صورة من تقاريرها الربع سنوية ومن حساباتها الختامية الى الديوان، وتقوم وزارة المالية بإرسال صورة من تقارير وزير المالية عن المركز المالي لهذه الجهات، ويتم تخصيص لكل جهة مستقلة ادارتين داخل ديوان المحاسبة لمراقبة حساباتها تحت اشراف الوكيل المساعد.

رقابة ديوان المحاسبة على الإيرادات:

1. التأكد من الأجهزة الإدارية قامت بجباية إيرادات الدولة ووردها للخزانة العامة.
2. التثبت من الاحكام والقوانين واللوائح والتعميمات المالية المطبقة والمعمول بها.
3. التحقق من ان اللوائح والأنظمة الإدارية جار تطبيقها.

- ويجب على الديوان ان يتثبت بوجه خاص من:

1. ان المبالغ المبينة قد تم توريدها للخزائن العامة واضيفت الى أنواعها في الحسابات الخاصة بها.
2. ان البيانات المقدمة من مختلف أجهزة الدولة تدل على ما ان ما تم تحصيله هو كل ما يستحق للدولة بمقتضى القوانين، وانه لم يدخر أي جهد في سبيل تحصيل تلك الإيرادات.
3. انه لم يحدث اعفاء من ضريبة او رسم او تكاليف في غير الأحوال المنصوص عليها قانوناً.
4. ان تحصيل الضرائب والرسوم والتكاليف قد تم طبقاً للقوانين.

رقابة ديوان المحاسبة على النفقات:

1. الرقابة على ان المصروفات قد صرفت في الأغراض التي خصصت الاعتمادات من أجلها، وان الصرف قد تم طبقاً للقوانين واللوائح.
 2. التأكد ان المستندات المقدمة تأييداً للصرف صحيحة، وان المبالغ المصروفة مطابقة للأرقام الصحيحة.
- ويجب ان يتحقق الديوان من التالي:
1. ان المبالغ المصروفة على كل بند من بنود الميزانية مطابقة للأرقام الواردة في المستندات.
 2. ان لم يحدث تجاوز للاعتمادات لكل باب او بند من الميزانية.

3. ان المبالغ المصروفة خصما من الاعتمادات المقررة للمشاريع الانشائية قد صرفت في الأوجه التي خصصت لها تلك الاعتمادات.
4. صحة الأسباب التي أدت الى عدم القيام بالإفناق "كلي او جزئي"، من الاعتمادات المقرر بالميزانية للمشاريع الانشائية.
5. عدم ارتباط احدى المصالح بارتباط يترتب عليه تجاوز المربوط من بنود ميزانيتها.
6. عدم شغل الوظائف الممنوحة بصفة شخصية او التي تقرر إلغاؤها او تعديلها عند اول خلو.
7. صحة تنفيذ الاحكام الواردة في القوانين الصادرة بربط الميزانية.

اختصاص ديوان المحاسبة بشؤون الموظفين:

يراقب الديوان القرارات الصادرة بشأن التعيينات والترقيات والعلاوات والتسويات والبدلات والمرتبات الإضافية وما في حكمها، وكذلك بدل السفر ومصاريف الانتقال، وذلك للتأكد من مطابقتها للميزانية والقوانين واللوائح والقرارات المنظمة لموضوعها، حيث ان هذه القرارات ترتب حقوقا مالية على الدولة، فوجب اخضاعها لرقابة ديوان المحاسبة.

رقابة ديوان المحاسبة على الحسابات خارج الميزانية:

1. التفتيش على كافة العهد والاعمال بالمخازن والمستودعات العامة وفروعها المختلفة، حيث عليه ان يتثبت من سلامة العهد وبحث أسباب تلفها ان كانت تالفه، والحد من تكسها في المستودعات.
2. القيام بكشف حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية، واذا ساور الديوان شك في حدوث عبث جاز له ان يطالب الجهة المختصة بإجراء جرد فوري، وعليها القيام به، وفي هذه الحالة يكون للمفتش التابع للديوان حضور عمليه الجرد للتأكد من صحة إجراءات الجرد، دون ان يشترك في الجرد.
3. فحص ومراجعة حسابات التسوية من أمانات وعهد جارية.
4. القيام بمراجعة حسابات السلف والقروض الممنوحة من الدولة او احدى الهيئات او المؤسسات العامة، او المعقودة لصالحها.
5. مراجعة حسابات الاستثمار الخاصة بأموال الدولة.
6. مراجعة حسابات التشغيل والمتاجرة والارباح والخسائر والميزانية العمومية بالنسبة للشركات والمؤسسات التي يكون للدولة او احد اشخاص القانون العام حصه لا تقل 25% من رأس مالها.

كيفية تفتيش ديوان المحاسبة:

تتم عملية التفتيش اما في الديوان او في مقر الجهات التي تتواجد بها السجلات والدفاتر، والديوان هو من يقرر ذلك وفق مصلحة العمل وحسن انتظامه.

يشترط في موظف الديوان التالي:

ان يكون حاصلًا على مؤهل علمي في الحقوق او التجارة "المحاسبة"، فرقابة الديوان هي رقابة محاسبية وقانونية.

صلاحيات موظف الديوان:

- لموظف الديوان الحق في مراجعة أي مستند او اوراق "بالإضافة الى السجلات والمستندات المنصوص عليها" يرى انها ضرورية ولازمة للقيام بعمله على اكمل وجه.
- لموظف الديوان الحق في الاتصال المباشر برؤساء الحسابات ومديرها ومراقبيها او من يقوم مقامهم في كافة الجهات التي تشملهم رقبته.

إجراءات الديوان في حال وجود ملاحظة او مخالفة:

- للديوان الحق في التبليغ عن الملاحظات التي تسفر عنها عمليات التفتيش والفحص الى الجهات التي تخضع لرقابته، ويجب على هذه الجهات الرد على تلك الملاحظات في خلال شهر على الأكثر.
- يعتبر عدم الرد على هذه الملاحظات خلال المدة المحددة مخالفة مالية.
- للديوان الحق في الطلب من الجهة الخاضعة لرقابته تحصيل المبالغ المستحقة للدولة او غيرها من الهيئات والمؤسسات العامة والمنشآت والشركات التابعة لها او المبالغ التي صرفت بغير وجه حق.
- في حال النزاع بين الديوان الجهة الخاضعة لرقابته المالية يتم اللجوء الى مجلس الوزراء لحل النزاع، ويكون قرار مجلس الوزراء في ذلك نهائيا ولا يقبل الطعن، وهو امر منتقد، فالهيئات والمؤسسات وغيرها من الجهات التي تخضع لرقابة ديوان المحاسبة هي تتبع بشكل او بآخر لمجلس الوزراء، فهو الجهة المهيمنة على مصالح الدولة "هو الخصم وهو الحكم"، ولاشك ان هذا يضعف من رقابة الديوان مما يضعف معه رقابة مجلس الامة، وكان من الاسلم انشاء جهة محايدة تختص بفحص المسائل الخلافية.
- يخضع ديوان المحاسبة لمراقبة وزارة المالية.

تقارير ديوان المحاسبة عن نتائج فحصه ومراجعتها:

تعتبر المهمة الرئيسية للديوان هي اصدار التقارير الفنية على الإيرادات والنفقات العامة وايصال هذه التقارير الى مجلس الامة لممارسة سلطته الرقابية على اعمال الحكومة، ويعتبر تقرير الديوان من اهم المخرجات المحسوسة للعمل الرقابي، فهو يمثل خلاصة العمل الذي يقوم به الجهاز الرقابي خلال السنة المالية برمتها، فهو حصيلة الاستنتاجات والتوصيات والاقتراحات والمسؤوليات المترتبة على المخالفات التي يصل اليها الديوان، كما يبين هذا التقرير أوجه القصور وعناصر الضعف في الإدارات والجهات الخاضعة لرقابته وكيفية معالجة القضايا المختلفة.

السند القانوني لتقرير ديوان المحاسبة:

- الدستور الكويتي.
- قانون انشاء الديوان

مراحل اعداد تقرير ديوان المحاسبة:

● المرحلة الأولى: التقارير الدورية لمدققي الحساب:

1. يقدم المدقق للمراقبة تقريرا اوليا لنتائج فحص ومراجعة حسابات الجهات المكلف بها بعد نهاية السنة المالية.
2. تتم دراسة ومراجعة التقرير الاولي بمعرفة كل من كبير المدققين والمراقب ومدير الإدارة.
3. يعد التقرير في صورته النهائي بعد التعديل عليه.
4. يتم عقد اجتماع مع المختصين في الجهة التي صدر في شأنها التقرير لمناقشة ملاحظات الديوان.
5. يتم اعداد محضر الاجتماع مطبوعا ومتضمناً رد الجهة على الملاحظات.

● المرحلة الثانية: اعداد تقرير الحساب الختامي:

1. بمجرد ورود الحسابات الختامية من الجهات المشمولة في مراقبة ديوان المحاسبة، يتولى الوكلاء المساعدون في الديوان تشكيل لجنة او اكثر وفقا لما تتطلبه ظروف العمل، وذلك لتحول اليها الحسابات الختامية لتقوم بمباشرتها بما يناسبها من إجراءات.
2. تبدأ لجنة الحساب الختامي التابعة لكل مراقبة بعقد اجتماع لتوزيع المهام.
3. تنتقي اللجنة الملاحظات المهمة من كل تقرير "الدوري - الختامي"، خاصة فيما يتعلق منها بهدر المال العام بمبالغ كبيرة.

4. يجب ان يقتصر التقرير على الملاحظات القائمة وقت اعداد التقرير.
 5. متابعة تسلم الديوان للحسابات الختامية للجهات، واحاطة المسؤولين بالنتائج أولاً بأول، ولا يحول تأخر أي جهة في تقديم حسابها الختامي دون ان ينجز الديوان تقريره.
 6. تقوم اللجنة بدراسة ارقام وبيانات الحساب الختامي ميدانياً.
 7. يتم في ختام هذه العملية اعداد مشروع تقرير الحساب الختامي متضمناً:
 - البيانات المالية.
 - الملاحظات التي اسفر عنها فحص الحساب الختامي.
 - الملاحظات المختارة من التقرير النهائي.
 - بعض البحوث والدراسات.
 8. يعرض مشروع التقرير على الوكيل المساعد في موعد أقصاه 15 / 9 من كل عام.
 9. يعاد عرض مشروع التقرير على الوكيل المساعد والإدارة العليا لإقراره.
 10. يتم طبع التقرير ومراجعته نهائياً من قبل لجنة الحسابات الختامية تمهيدا لإرساله الى الجهات المحددة في القانون، على الا يتجاوز ذلك 30 / 10 من كل سنة.
 11. يرسل التقرير الى "امير البلاد – مجلس الامة – مجلس الوزراء – وزير المالية".
- المبحث الثاني: ملغي من ص 982 الى نهاية الكتاب**

انتهت المذكرة بحمد لله
نسألكم الدعاء ونتمنى لكم التفوق
Instagram: Kuwait.law