Tikrit University Journal For Rights Year (10) Vol (10) NO (2) Part (1) (2025) 205-228

ISSN: 2519 – 6138 (Print)
E-ISSN: 2663 – 8983(On Line)

TUJR
مجلة جامعة تكريت للحقوق
Tikrit University Journal for Rights

IRAQI Academic Scientific Journals
العراقية المجلات الاكاديمية العلمية

Tikrit University Journal for Rights
Journal Homepage : http://tujr.tu.edu.iq/index.php/t

كلية القانون
College of Law

Legal aspects of preparing the final accounts of the general budget

Assistant. Dr .Maha Haji Shahin Ali

College of Law, Tikrit University, Salahaddin, Iraq

dr.maha.haj25@tu.edu.iq

Article info.

Article history:
- Received 22 March 2025
- Accepted 5 April 2025
-Available online 1 December 2025

Keywords:

- **Financial Management Law**
- **Audit Bureau Law**
- **Final Accounts**

Abstract:The general budget serves as a roadmap that outlines the framework and boundaries of the state's financial activity, with its executive bodies acting as the driving instruments of that activity. When performing their duties, these bodies must adhere to the course set by this roadmap; otherwise, they would be deemed to have deviated from it. And since the budget concerns financial activity, the state bears a legal obligation to document all operations carried out within the scope of its financial activities during the fiscal year, subsequently submitting all evidence thereof in the form of financial documents and records—what is referred to in the doctrine of financial law as the final account of the general budget.

In this study, we focused on the legal aspects of preparing and executing the final account of the state's general budget within the framework of the Iraqi legislative context. By examining all relevant laws and through a structured, logical scientific approach, we sought to address every issue that could be resolved and eliminate all legal obstacles and complications that, in our view, have contributed to the delay in finalizing the closing accounts of previous fiscal years.

© 2023 TUJR, College of Law, Tikrit University

الجوانب القانونية في عمل الحسابات الختامية للموازنة العامة

م.د. مهى حاجي شاهين علي
كلية القانون، جامعة تكريت، صلاح الدين، العراق
dr.maha.haj25@tu.edu.iq

معلومات البحث :

تواريخ البحث:
- الاستلام : ٢٢ / اذار/ ٢٠٢٥
- القبول : ٥ / نيسان/ ٢٠٢٥
- النشر المباشر: ١/كانون الاول/٢٠٢٥

الخلاصة: تعد الموازنة العامة بمثابة خارطة طريق ترسم حدود اطار نشاط الدولة المالي وتكون اجهزتها التنفيذية هي الادوات المحركة لهذا النشاط ويجب عند ممارستها له ان تسلك تلك الخارطة والا وصمت بالانحراف عنها، ولطالما هي بصدد نشاط مالي يقع عليها التزام قانوني بتوثيق كافة العمليات التي تقوم بها ضمن بودقة نشاطها المالي خلال السنة المالية ومن ثم تقديم كل ما يثبت ذلك من مستندات وسجلات مالية وهي ما يعبر عنها في فقه القانون المالي بالحساب الختامي للموازنة العامة.

وفي دراستنا هذه تم التركيز على الجوانب القانونية في عمل الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة في اطار الواقع التشريعي العراقي ومن خلال الرجوع الى كافة القوانين ذات الصلة بذلك وعبر هيكلية علمية منطقية توصلنا من خلالها الى معالجة كل ما يمكن معالجته وازالة كل ما يتطلب ازالته من اشكاليات وعوائق قانونية تسببت من وجهة نظرنا في تأخير عمل الحسابات الختامية للسنوات المالية السابقة.

الكلمات المفتاحية :
- **قانون الادارة المالية**
- **قانون ديوان الرقابة**
- **الحساب الختامي**

© ٢٠٢٣, كلية القانون، جامعة تكريت

المقدمة : **أولا: موضوع البحث:** ان من مستلزمات التعامل المالي في الحياة هو التحاسب بين اطرافه، فلو اننا مثلا كلفنا مقاول ما على بناء منزل لنا وسلمناه مبلغ تخميني فمن الثابت منطقا ان يتم التحاسب معه بعد انجازه ذلك وصولا لمقدار ما انفقه في سبيله وما تبقى فائضا عن الحاجة او العكس تماما نقول ما تطلبه ذلك البناء من مبلغ تعزيزي اضافي للمبلغ التخميني، فالأخير يحتمل دوما الزيادة او النقصان والا ما وصف بالتخميني.

واذا كان ذلك من مستلزمات التعامل المالي اليومي بين افراد المجتمع والذي ايا كان موضوعه والمبلغ المرصود له فانه في كل الاحوال يتصف بالبساطة، فما بالنا بالنسبة للموازنة المالية التي تعدها الدولة لتسيير عجلة انشطتها المختلفة وعلى مدار سنة كاملة فمن باب اولى ان يلحقها تحاسب مالي للتوصل الى ما تم صرفه من مبالغ مرصودة فيها ووجهة صرفها وما نتج عن كل ذلك من زيادة او عجز جراء تنفيذ بنودها المختلفة من قبل مؤسسات الدولة.

فالحسابات الختامية العامة إذن لا تخرج في الواقع عن معنى التحاسب المالي بين اطراف الصفقات المالية الخاصة والمبرمة بين اشخاص القانون الخاص في الحياة اليومية افرادا كانوا ام مجموعات خاصة بعنوان شركات او جمعيات على سبيل المثال، فهي يفترض عملية تتبع تنفيذ الموازنة المالية العامة للدولة في نهاية السنة المقررة لها، كونها مرآة تعكس نسبة تنفيذ بنودها من قبل مؤسسات الدولة ودوائرها ذات الصلة بها.

ثانيا: أهمية موضوع البحث: بلا شك تتأتى اهمية التركيز على موضوع الحسابات الختامية في اطارها القانوني من اهمية القيام بها ذاته، فحرص الدولة على اجراء حساب ختامي بعد تنفيذ موازناتها العامة يضعها امام واقع وصورة هذا التنفيذ من حيث مدى التزام المؤسسات والدوائر الرسمية ببنودها وتوظيف ما رصد لها من اموال ضمن ابواب وحقول الموازنة كل على حدة، ورغم هذه الاهمية نجد ان اغلب الدراسات والبحوث القانونية للمتخصصين والمعنيين بالمالية العامة عموما والتشريع المالي خصوصا ركزت على موضوع الموازنة العامة ولم تسلط الضوء كثيرا على الحسابات الختامية لها سيما الجوانب القانونية منها، ومن هنا جاءت دراستنا بوصفها محاولة علمية قانونية للوقوف على ذلك.

ثالثا: فرضية موضوع البحث: تنطلق دراستنا من فرضية مفادها ان السلطة التنفيذية تتوجس دوما من تقديم الحسابات الختامية بعد تنفيذها لبنود قانون الموازنة العامة بوصفها مناسبة تمهد الرقابة التشريعية والمالية على ادائها التنفيذي، وبالتالي يتطلب الامر عدم تعليق اجراء تلك الحسابات على موافقة تلك السلطة للحيلولة دون اعاقتها او عرقلتها بحجة اكمال البيانات اللازمة لذلك.

رابعا: اشكالية موضوع البحث: ان تأخر سلطات الدولة كلا حسب دورها ان لم نقل اغفالها في تقديم واقرار الحساب الختامي للموازنة العامة كان لابد من مراجعة الجوانب القانونية لعمل تلك الحسابات لضمان تيسير تقديمها في الموعد المناسب من دون اي تأخير يذكر، فتقاعس تلك السلطات عن القيام بواجبها في اطار ذلك يعكس وجود هفوات قانونية قد تبرر لها ذلك التأخر او حتى الاغفال.

خامسا: منهجية موضوع البحث: سنركز في بحثنا لموضوع الحسابات الختامية للموازنة العامة على جوانبه القانونية في العراق فحسب لذا كان من الطبيعي اعتمادنا على المنهج التحليلي المتطلب تجزئة وتفكيك اشكالية الدراسة ومن ثم تتبع النصوص القانونية الحاكمة لها بالتحليل والنقد من اجل تعديل ما يتطلب تعديلها سواء بالإلغاء او الاضافة او التغيير وصولا الى حلول جادة لإشكالية الدراسة.

سادسا: هيكلية موضوع البحث: من اجل الاحاطة بجوانب موضوع البحث الاساسية منها والفرعية سنتبع الهيكلية القائمة على تقسيم البحث الى مبحثين: نوظف الاول لماهية الحساب الختامي للموازنة العامة من خلال بيان المفهوم في مطلب اول والوقوف على مضمونها واهمية تحديده في مطلب ثاني، اما في المبحث الثاني فسنبين مراحل عمل الحساب الختامي للموازنة العامة من خلال مطلبين ايضا، نخص الاول لإعداد وتدقيق الحساب الختامي والثاني لإقراره من خلال سنه واصداره، ثم نختتم بحثنا بخاتمة نوجز فيها استنتاجات البحث وما تتمخض عنها من توصيات.

المبحث الاول

ماهية الحساب الختامي للموازنة العامة

قبل الدخول في معترك دراستنا لابد من إيضاح ماهية الحساب الختامي للموازنة العامة وصولا منا لمعرفة هل انه جزء مقرون بها لحظة صدور قانونها ام يمثل مرحلة لاحقة عليه لابد منها للتحقق بواسطته على التزام السلطة التنفيذية بمضمون ذلك القانون، وهذا برأينا لن نقف عليه الا من خلال بيان مفهوم الحساب الختامي في مطلب أول ومن ثم التعرف على مكوناته واهمية تحديد هذه المكونات في مطلب ثاني تباعا.

المطلب الاول

مفهوم الحساب الختامي

بلا شك ان الوقوف على اهمية اي نظام او اجراء يقتضي بدءا تحديد مدلوله اولا ومن ثم بيان ذاتيته، وهذا ما سيتم من خلال فرعين تباعا:

الفرع الاول

مدلول الحساب الختامي للموازنة العامة

ان وضع تعريف جامع لعناصر الحساب الختامي ومانع لغير الداخلة منها في تحديد مدلوله لهو امر في غاية الصعوبة نظرا لتعدد مراحل انجازه حتى يكتمل واختلاف الهيئات الرسمية المعنية به، فالحساب الختامي يمر بمخاض عسير من الاعداد والنقاش والتصويت والاقرار حتى ينتهي بولادة يعبر عن واقع ما قامت به السلطة التنفيذية طيلة سنة مالية من أوجه انفاق على مشاريعها المخطط لها وعبر ابواب وبنود التمويل المخصصة لكل منها على حده في الموازنة العامة للدولة[١].

فثمة ادعاء تبديه الجهات المنفذة للموازنة العامة فيما ترفعه من الحساب الختامي لتنفيذ الموازنة العامة متضمنا ارقاما للإنفاق والايراد محددة من قبل تلك الجهات على اختلاف طبيعتها و ارتباطها، وبالمقابل هناك حساب ختامي فعلي وواقعي مقر بقانون بعد التدقيق والمراجعة والنقاش والتصويت عليه بحيث يمكن القول بانه يمثل المرآة العاكسة لما قامت به المؤسسات الرسمية التنفيذية منها وغير التنفيذية خلال السنة المالية المنصرمة عبر قانون الموازنة العامة وقد يأتي الثاني مطابقا للأول من عدمه.

---

١) ينظر في الاشارة الى مراحل انجاز الحساب الختامي والجهات المعنية به، د. محمد حافظ الرهوان: مبادئ في فن المالية العامة، مطبعة كلية الشرطة، القاهرة، ٢٠٠٨، ص٤٤٢و ٤٤٣.

وعليه نجد تباين التعاريف التي قيلت بشان مدلول الحساب الختامي، فهناك من عرف الحساب الختامي مركزا على مرحلة الاعداد والافصاح عنه بقوله "بيان فعلي بنتيجة تنفيذ الموازنة او تنفيذ النفقات والواردات العمومية حتى انتهاء المرحلة الاخيرة اي الدفع والتحصيل"[١]، وكذلك عرف بانه "سجّل حسابي تفصيلي تسجل فيه كافة المبالغ التي قامت الدولة بإنفاقها فعليا على مختلف أوجه الانفاق الحكومي، وكافة المبالغ التي قامت بتحصيلها، من مختلف مصادر الإيرادات، وخال فترة زمنية ماضية عادةً سنة"[٢].

وهناك من ركز في تعريفه للحساب الختامي على مرحلة التشريع مقرونا بقانونه قائلا بانه "الجانب الفعلي لما تم تنفيذه من بنود الموازنة العامة فيتضمن الايرادات العامة التي تم تحصيلها والنفقات العامة التي تم صرفها خلال العام الماضي على ان يرفق بمشروع قانون الحساب الختامي جميع الوثائق والمستندات التي تؤكد صحة عمليات الصرف والتحصيل"[٣]، وبذات المعنى عرف بانه "مشروع قانون تقدمه الحكومة الى البرلمان يحتوي ما تم تنفيذه فعلا من الموازنة المنتهية على شكل تقرير مفصل بالعمليات كافة مشفوع بتقرير ديوان الرقابة المالية وفق توقيتات زمنية محددة بموجب القانون يعين السلطة التشريعية على احكام رقابتها على تصرفات الحكومة المحلية المالية ليمثل بعد اقراره حقيقة النشاط الحكومي للموازنة المنتهية"[٤].

وبالرجوع الى قانون الادارة المالية الاتحادية رقم (٦) لسنة ٢٠١٩ المعدل نجده قد عرف في البند ثالثا من المادة الاولى منه الحساب الختامي بقوله "الحساب الختامي للدولة – البيانات المالية الاتحادية– : قائمة المركز المالي للدولة – الموجودات والمطلوبات– كما هي عليه في 31/ كانون الاول من كل

---

١) د. حسن عواضة و د. عبد الرؤوف قطيش: المالية العامة، دراسة مقارنة، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠١٣، ص٢٤٧.

٢) د. محمد الخصاونة: المالية العامة، النظرية والتطبيق، دار المناهج للنشر والتوزيع، ٢٠١٥ نقلا عن مؤيد عفانة: الحسابات الختامية للموازنات العامة الفلسطينية، ورقة استقصائية لتعزيز الشفافية وتفعيل المسالة في ادارة المال العام، منشورات الائتلاف من اجل النزاهة والمسائلة، رام الله، ٢٠١٧، ص٦، رحاب محمد بن نوبه: الحماية القانونية للحساب الختامي للدولة الليبية، بحث منشور في مجلة المنتدى الاكاديمي للعلوم الانسانية، المجلد ٧، العدد ٢، سنة ٢٠٢٣، ص٨٥٣.

٣) د. أحمد خلف حسين الدخيل: المالية العامة من منظور قانوني، مطبعة جامعة تكريت، تكريت، ٢٠١٣، ص٢٢٠.

٤) د. محمد بيدار و حسام الدين محمد فاروق: موقف المشرع العراقي من الحساب الختامي، بحث منشور في المجلة العراقية للبحوث الانسانية والاجتماعية والعلمية، ع٩، س٢٠٢٣، ص٣٠٥.

سنة، وحساب قياس النتيجة الذي يتضمن الايرادات والمصروفات والكشوفات الاخرى للسنة المنتهية فيها".

والملاحظ على التعريف القانوني للمشرع العراقي في القانون سالف الذكر انه يركز على الجانب الفني والاداري في الحساب الختامي مبينا فحسب ما يتضمنه من محتوى مالي من الايرادات والمصروفات خلال السنة المالية المنصرمة على اساس عملية حسابية معتمدة في قياس ذلك لإظهار نتيجة النشاط المالي لمؤسسات الدولة ذات الصلة بالإنفاق.

وفي الواقع يجب الفصل في تعريف الحساب الختامي لموازنة الدولة بين اطاره الاداري واطاره التشريعي قائلين ان الحساب الختامي له مدلولان هما:

١- المدلول الاداري للحساب الختامي: هو الارقام المالية المحددة والمعدة بجدول تفصيلي ومعزز بالمستندات الرسمية من قبل الجهات المعنية بتنفيذ الموازنة العامة للدولة ذات الصلة بأوجه انفاقها ومقدار تحصيلها من الإيرادات المتعلقة بأنشطتها الرسمية.
٢- المدلول القانوني للحساب الختامي: هو قيام السلطة التشريعية بمناقشة بيانات الجهات المسؤولة عن تنفيذ الموازنة العامة بخصوص حجم نفقاتها ومقدار تحصيل ايراداتها الحقيقي والتصويت عليه وصولا منها الى مصادقتها واقرارها بقانون تمهيدا لاعتماده أساسا لموازنات عامة لاحقة.

الفرع الثاني

ذاتية الحساب الختامي للموازنة العامة

في ضوء تحديدنا لمدلول الحساب الختامي للموازنة العامة لابد لنا من تمييزه عن ما يختلط به من تعابير قانونية أخرى وبحسب البندين الآتيين:

أولا: تمييز الحساب الختامي عن الموازنة العامة: يعد الحساب الختامي بمثابة وصل قطع الحساب لتنفيذ الموازنة العامة، فلا وجود للأول من الثانية، فالصلة بينهما صلة تكاملية، فهو اي الحساب الختامي من مقتضيات انجاز الموازنة العامة، وفضلا عن هذه الصلة بينهما فثمة مشتركات بينهما ما يجعل الفصل بينهما عسير بعض الشيء، فكلاهما من اعداد السلطة المسؤولة عن الانفاق وتحصيل الايراد ويتطلبان لاعتمادهما الى تدخل السلطة التشريعية لإقرارهما بقانون، ورغم هذا وذاك ثمة اوجه فرق بينهما تتمثل بالاتي[١]:

---

١) ينظر في هذا الفرق: د. زهير احمد قدورة: علم المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاته في المملكة الاردنية الهاشمية، ط١، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠١٢، ص٢١٠و٢١١.

١- ارقام النفقات والايرادات المبينة في الموازنة العامة للدولة مفترضة وبالتالي قابلة للتغيير فهي تخمينية اي مقدرة تقديرا يحتمل الزيادة والنقصان بينما ارقام النفقات والايرادات المدرجة في الحساب الختامي جازمة وفعلية ومطابقة للواقع السنوي.

٢- يتم اعداد موازنة الدولة استنادا واعتمادا على الحساب الختامي للموازنة العامة عن السنة المنصرمة، لذا ثمة فرق اخر يظهر هنا وهو ان الحساب الختامي يمثل حلقة وصل بين موازنتين مستقلتين يكون فيها للسابقة قطع حساب وللاحقة مستند اعداد، ومن هنا يمكن القول لاوجود لأي صلة بين موازنة الدولة السابقة واللاحقة بينما لهذه الصلة وجود للحساب الختامي بينهما .

٣- اخيرا الموازنة العامة للدولة تقر بقانون يسنه البرلمان بينما الحساب الختامي يقر عبر مصادقة البرلمان ويلحق بقانون الموازنة التي تم ختم العمل بها بهذا الحساب، وبتعبير اخر يمكن القول ان الموازنة العامة للدولة تصدر بقانون مستقل بينما الحساب الختامي لها يصدر بقانون مكمل تبعا واستنادا له.

ثانيا: تمييز الحساب الختامي عن الحساب الابتدائي: تستمر حياة الموازنة العامة في الوضع الطبيعي للدولة لمدة سنة كاملة، تتولى خلالها جهات عدة متابعة وتدقيق عمليات الصرف في الغالب فضلا عن اجراءات تحصيل الايرادات احيانا وهذه الجهات تتمثل اما برؤساء الهيئات المسؤولة عن تنفيذ بنود الموازنة العامة او جهات مستقلة قد تكون السلطة التشريعية عبر اللجان المنبثقة عنها لها دور في ذلك بما تتمتع بها من صلاحية المراقبة الى جانب صلاحية التشريع، لذلك من الطبيعي جدا ان تطلب مثل هذه الهيئات من جهات تنفيذ الموازنة العامة تقديم تقارير دورية مشفوعة بمستندات عن أنشطتها تلك[1]، وعليه فان ثمة ما يسمى بالحساب الابتدائي يبرز خلال تنفيذ الموازنة العامة وهو يختلف عن الحساب الختامي من حيث:

١- الحساب الابتدائي يعد بمثابة رقابة مصاحبة لتنفيذ الموازنة العامة أيا كانت طبيعتها ادارية او قضائية او تشريعية، بينما الحساب الختامي يجسد صورة الرقابة اللاحقة على تنفيذ الموازنة العامة وعليه يمكن القول ان الحساب الختامي يمثل مجموع الحسابات الابتدائية المنجزة خلال حياة تنفيذ الموازنة العامة.

٢- يركز الحساب الابتدائي على عمليات الانفاق في الغالب وعلى تحصيل الايرادات احيانا، بينما الحساب الختامي ينصب على كلاهما بذات القدر كونه يمثل قطع الحساب لسنة مالية كاملة

---

٢) ينظر في المزيد من التفاصيل: د. عادل فليح العلي: المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، ط١، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٧، ص٥٦٧-٥٧٠؛ د. قبس حسن عواد البدراني: المالية العامة والتشريع المالي، دار ابن الاثير، جامعة الموصل، ٢٠١٠، ص١٧٧-١٨٠.

ويؤسس لموازنة عامة لاحقة للدولة لذا من الطبيعي ان يأتي شاملا لكل ما يتصل بتنفيذ الموازنة من عمليات مالية.

المطلب الثاني

مضمون الحساب الختامي واهمية تحديدها

بلا شك يتضمن الحساب الختامي لموازنة الدولة مكونات ولذكرها اهمية كبيرة، لذا اثرنا من خلال هذا المطلب بيان هذا وذاك عبر فرعين تباعا:

الفرع الاول

مضمون الحساب الختامي

يضم الحساب الختامي لموازنة الدولة حقلين لابد من ادراجهما ويمكن ايجازهما من خلال بندين:

أولا: حقل النفقات والايرادات : ويشمل بدوره جانبين:

١- جانب النفقات المنجزة وأوجه توظيفها اذ يوعز وضع الموازنة العامة كما يعلم الجميع بالإنفاق على انشطة الدولة المختلفة والمتنوعة من تشغيلية واستثمارية وغيرهما كثير، وهذا يتطلب حتما رسم خارطة انفاق للدولة عبر الموازنة العامة تمكنها من القيام بذلك دون تجاوز او انحراف، لهذا من الطبيعي ان يتضمن الحساب الختامي للموازنة بعد تنفيذ الاخيرة ارقاما تعبر عن المقدار الواقعي والحقيقي لما تم صرفه من قبل الدولة خلال السنة المالية وضمن اطار ما هو مرسوم لها في قانون الموازنة العامة[١].

٢- يضاف الى ما تقدم يشمل الحقل المالي جانب الايرادات ومصادر تحصيلها: بالمقابل يجب ان يتضمن الحساب الختامي للموازنة العامة حجم ما قامت الدولة بتحصيله من ايرادات على اختلاف طبيعتها ومنابعها من ضرائب ورسوم وغرامات الى المورد الاساسي طبعا وهو ريع بيع النفط، فالحساب الختامي يعكس حجم كل الاموال التي دخلت الخزينة العامة للدولة مما يعطي مؤشرا لمركز الدولة المالي خلال سنة التنفيذ، وهو ان كان يزيد عن حجم الانفاق الفعلي معناه ان المركز

---

١) ينظر في تفاصيل هذا الحقل: أحمد شنان و سرود هوشيار: الموازنة العامة للدولة، مفهومها، مكوناتها، اجراءات تشريعها والرقابة عليها، دائرة البحوث والدراسات النيابية، قسم بحوث الموازنة، ٢٠٢٢، ص٦و٧.

المالي للدولة في حالة ايجابية وان كان يقل عن ذلك يعني ان ثمة عجز مالي تعاني منه الدولة يشير له الحساب الختامي[١].

ثانيا: حقل الاهداف والبرامج: فمن دون اي شك تكمن العلة في وضع موازنات الدولة تحقيق الاهداف الاجتماعية والاقتصادية وحتى السياسية المرجوة منها والتي ترد ضمن منهاج البرنامج الحكومي في كل دورة برلمانية وعلى مسارها يجب ان توجه أوجه الانفاق والصرف وصولا الى تحقيقها وتنفيذ المراد منها[٢].

لذا فان الحساب الختامي لتلك الموازنات يجب ان يبين ايضا مدى تحقق كل تلك الاهداف خلال السنة المالية عبر انشطة الجهات المعنية بتنفيذ الموازنة العامة وهذا ما يكشفه الحقل الخاص بالأهداف والبرامج ، فيجب التأكيد هنا ان وظيفة الموازنة ليست مالية فحسب بل تنموية وهي الأهم، وعليه الانحراف في تنفيذ الموازنة لا يقتصر على الجانب المالي بل يشمل كذلك الجانب البرامجي[٣].

الفرع الثاني

أهمية تحديد مضمون الحساب الختامي

قلنا في اكثر من مناسبة ان الحساب الختامي يمثل المرآة العاكسة لنشاط الجهات الرسمية والمعنية بتنفيذ الموازنة العامة خلال سنة مالية كاملة ومدى مواكبة ذلك النشاط لأبواب وبنود قانون الموازنة العامة، فهو – اي الحساب الختامي يبين واقع المركز المالي للدولة وكذلك يكشف درجة الانحراف عن بنود و أهداف الموازنة العامة، ولتوضيح ذلك مفصلا سنفرد لكل جانب من الاهمية بند مستقل:

أولا: أهمية الحساب الختامي في تحديد المركز المالي للدولة: ان حقيقية وواقع المركز المالي للدولة لا يعبر عنه ارقام الموازنة العامة الموضوعة فيها بل يتبين بشكل جازم ويقيني بعد اسدال الستار عن تنفيذ

---

١) ينظر في التفاصيل الدقيقة لمضمون الحساب الختامي، د. أسعد محمد علي وهاب العواد: أساسيات المحاسبة الحكومية، ط١، دار ومكتبة النصار، بيروت، ٢٠١٢، ص ٢٢١-٢٢٣.

٢) وفي هذا الصدد يعلق احدهم قائلا " الموازنة العامة هي في الواقع وثيقة سياسة تبرز فلسفة الدولة في شتى الميادين السياسية والاقتصادية وغيرها، فهي بذا الوصف مرآة عاكسة للساسة العامة للدولة"، ينظر للمزيد من التفاصيل د. نزيه عبد المقصود محمد مبروك: شفافية الموازنة العامة للدولة- اهميتها واليات تعزيزها- مجلة كلية الشريعة والقانون بطنطا، جامعة الازهر، المجلد ٣٠، العدد ٣، ٢٠١٥، ص٧٤٧.

٣) ينظر في المزيد من التفاصيل بو حفص حفيظة فيروز و بن شرفي زكريا: الرقابة على تنفيذ الميزانية العمومية، رسالة ماجستير، جامعة عين تموشنت ، الجزائر، ٢٠٢٢، ص٣٥و٣٦.

كافة بنود الموازنة العامة، فالأرقام التي ترد في الاخيرة افتراضية سيما ومن جانب الايرادات العامة، بينما ما ترد في قانون حسابها الختامي هي ارقام واقعية بل قد تكون ابعد من هذا حقيقية كذلك، لذلك فان مقدار حتى العجز المالي المسجل في قانون الموازنة العامة قد يظهر في قانون الحساب الختامي اقل بكثير او يثبت صوريته اصلا وكل ذلك متوقف حتما على حجم الانفاق الفعلي ومقدار الايراد المتحصل الذي قابله خلال السنة المالية[١].

ومن هنا نؤكد كان من الطبيعي جدا التعويل على قانون الحساب الختامي للموازنة العامة في معرفة وتحديد مركز الدولة المالي، فالحسابات الختامية ترشد السلطة التنفيذية لحقيقة أوجه الانفاق العام وحجم التمويل الحقيقي واللازم لتغطيتها في السنة المالية اللاحقة وبالتالي لا غنى عنها في اعداد الموازنة العامة لها بشكل تتسم بالجودة والدقة خصوصا من حيث تحديد ارقامها بما تتطابق مع الواقع الخدمي والتنموي للدولة، فالحسابات الختامية والالتزام بإجرائها في نهاية السنة المالية من قبل السلطات ذات الشأن بها يسهم كثيرا في تشخيص الاخطاء التي رافقت تخمين أرقام الموازنة العامة السابقة والاستفادة منها في تفاديها عند الشروع في وضع موازنة عامة لاحقة.

ثانيا: أهمية الحساب الختامي في تجنب الفساد المالي وكشفه والتصدي له عند حصوله: اذ لا يخفى ما للفساد من دور كبير وهام في الحيلولة دون وقوع الفساد المالي، فالجهات المعنية بتنفيذ بنود الموازنة العامة عندما تستشعر مسبقا بان ثمة حساب ختامي المختلفة طوال السنة المالية تنفيذ لقانون الموازنة العامة ستطالب بتقديمه فهذا يفترض في الوضع الطبيعي ان تنأى بنفسها عن التورط باي عمليات هدر للمال العام وبشتى صوره، وفي حال انحرافها عن الاطار القانوني للموازنة العامة فان الحساب الختامي لها حتما سيكشف الغطاء عن ذلك ان لم يكن عند تقديمه فعند تدقيقه من قبل الهيئات المستقلة عنها على اختلاف طبيعتها من مالية كديوان الرقابة المالية وقضائية كهيئة النزاهة العامة [٢] وتشريعية كاللجنة المالية المنبثقة عن مجلس النواب.

وعليه يمكن القول بان الحساب الختامي للموازنة العامة يلعب دورا وقائيا وعلاجيا في ما يتصل بعمليات الفساد المالي والاداري التي يمكن ان تنجم عن تنفيذ بنود الموازنة العامة والتي بدورها تتخذ أشكالا متعددة ومتنوعة في ان واحد كالانحراف في توظيف في أوجه الانفاق او تمويل مشاريع لم تكن مدرجة اصلا في قانون الموازنة او تجاوز التخصيص المالي لمشروع ما او توظيف التخصيص المالي

---

١) د. اعاد حمود القيسي: المالية العامة والتشريع الضريبي، ط٩، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٥، ص١٠٧.

١) ينظر في دور هاتين الهيئتين مفصلا د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي و عمر غانم خالد: رقابة الهيئات المستقلة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة في التشريع العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد ١٦، العدد ٥٨، السنة ١٨، ٢٠١٣، ص١١٩وما بعدها.

لمشروع على حساب مشروع اخر وايضا عدم تحصيل ايرادات الدولة كلا او جزءا بقصد او بغير قصد، فكل صور الفساد هذه يمكن ان ترافق عملية تنفيذ الموازنة العامة ويمكن لحسابها الختامي في الوقت ذاته ان يساهم في اظهارها ومن ثم تمكين السلطات المعنية بالتصدي لها[١].

المبحث الثاني

مراحل عمل الحساب الختامي للموازنة العامة

يمر الحساب الختامي للموازنة العامة منذ الشروع بإجرائه ولحين اكتماله عبر عدة محطات بحيث تكون لكل جهة رسمية مقرة دستوريا بصمة ودورا في ذلك من خلال اعداده مرورا بتدقيقه وصولا لتشريعه، واذا كان كل من الاعداد والتدقيق من مهام السلطة التنفيذية فان اقراره بقانون يكون على عاتق السلطة التشريعية حتما، وللتعرف تفصيلا على دورة حياة الحساب الختامي للموازنة العامة سيكون من خلال مطلبين على التوالي:

المطلب الاول

اعداد وتدقيق الحساب الختامي

اعداد الحساب الختامي وتدقيقه مرحلتان مستقلتان رغم انهما عملان ذو طابع تنفيذي يتمان من قبل السلطة التنفيذية، لذا سنفرد لكل عمل فرع على حده:

الفرع الاول

اعداد الحساب الختامي

من المهم اولا بيان الجهة المعنية بإعداد الحساب الختامي للموازنة العامة ومن المهم اكثر بيان الاثر القانوني لتأخر او عدم اجراءه، وهذا ما سيتم بيان كل منهما في بندين تباعا:

أولا: جهة اعداد الحساب الختامي واجراءاته: يمر اعداد الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة عبر عدة محطات تكون لوحدات الانفاق ووزارة المالية ومجلس الوزراء دورا يتناسب من الطبيعة والاهمية بحسب المهام القانونية والدستورية لكل من تلك الجهات ودرجة صلتها بإعداد الحساب الختامي لموازنة السنة المالية المنصرمة.

---

٢) للمزيد من التفاصيل عن ذلك ينظر: د. علي حسين احمد الفهداوي: الموازنة العامة والرقابة عليها في التشريعات العراقية، مجلة العلوم السياسية، كلية التراث، العدد٥٩، ٢٠٢٠، ص٤٢٩ وما بعدها.

اذ تلتزم وحدات الانفاق كافة في الدولة من وزارات وجهات غير مرتبطة بوزارة بتقديم بياناتها المالية بصورة دورية لوزارة المالية ليتسنى للأخيرة الاطلاع عليها وتبويبها تمهيدا لرفعها للجهات الاخرى، وهذا استنادا للمادة (٣٤) من قانون الادارة المالية المعدل والتي نصت على انه ((اولا: تلتزم وحدات الانفاق بتقديم بياناتها المالية الشهرية الى وزارة المالية خلال الايام الاولى من الشهر لغرض تدقيقها وتوحيدها مع بقية حسابات الدولة. ثانيا: تتولى وزارة المالية اعداد بيانات مالية اولية كل (٤) اربعة اشهر تقدم الى مجلس الوزراء والى مجلس النواب)).

عليه فمن واجب وحدات الانفاق كافة الممولة مركزيا تقديم تقارير تفصيلية شهرية لوزارة المالية خاصة بأوجه انفاقها معززا بوثائق ومستندات اصولية ورسمية، وهذا في الواقع يمثل صورة من صور الرقابة الذاتية والادارية على تنفيذ قانون الموازنة العامة من قبل جهات الانفاق والتي تكفل في الواقع عدم انحرافها عن تنفيذ مواد هذا القانون سواء عبر تجاوز ما هو مخصص لها من مبالغ او صرفها في مجالات غير مخصصة لها اصلا[١].

ويقع على عاتق وزارة المالية عند ورود البيانات المالية لوحدات الانفاق لها شهريا التزامها بتدقيق تلك البيانات وتوحيدها كل اربعة اشهر لغرض رفعها لمجلس الوزراء ليتسنى للأخير القيام بالدور المناط به من الناحيتين الدستورية والقانونية بشأنها من غير حاجة لتقديم طلب منه لوزارة المالية بخصوص ذلك الا اذا وجد تقصيرا او تأخيرا من قبلها في رفع ذلك.

ويتولى مجلس الوزراء ممارسة الدور الموكول له دستوريا في عمل الحساب الختامي طبقا لما جاء في المادة (٨٠) من الدستور النافذ والتي تنص على انه ((يمارس مجلس الوزراء الصلاحيات الأتية:- -- رابعا: اعداد مشروع الموازنة العامة والحساب الختامي وخطط التنمية)).

ويلاحظ من خلال استقراء هذا النص ان مجلس الوزراء يقع على عاتقه اعداد الحساب الختامي للموازنة العامة ومفردة (اعداد) فيها من السعة ما توحي ان مجلس الوزراء يستفرد بهذه المهمة لكن في الواقع ينحصر دورها في التنسيق بين وزارة المالية كجهة اعداد للحساب الختامي وديوان الرقابة بوصفها جهة تدقيق ومجلس النواب بعده جهة مصادقة واقرار لذا نقترح استبدال مفردة (اعداد) في النص اعلاه بمفردة (تقديم) كي يتوائم النص مع نص المادة (٦٢/اولا) من الدستور[٢].

---

١) د. طاهر الجنابي: علم المالية العامة والتشريع المالي، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، توزيع المكتبة القانونية، بغداد، بدون سنة طبع، ص١٢٧؛ د. رعد ناجي احمد: علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، ط١، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، توزيع المكتبة القانونية، بغداد، ٢٠١٢، ص١٢٥.

٢) تنص المادة (٦٢/اولا) من الدستور على انه ((يقدم مجلس الوزراء مشروع قانون الموازنة العامة والحساب الختامي الى مجلس النواب لإقراره)).

فوزارة المالية هي الجهة المسؤولة والمعنية بإعداد الحساب الختامي بالتخاطب مع جهات الانفاق في الدولة وهذا استنادا للمادة (٣٠) من قانون الادارة المالية المعدل والتي تنص بصريح العبارة بقولها ((يكون وزير المالية مسؤولا عن الحسابات المتعلقة بجميع المقبوضات والمدفوعات التي تجري في جميع الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والاقليم والمحافظة غير المنظمة في اقليم العائدة الى الموازنة العامة الاتحادية وعليه ان يراقب معاملاتها المالية والمحاسبية بالطرق التي تحددها وزارة المالية)).

ثانيا: الاثر القانوني لتأخر او عدم الاعداد: قد لا تلتزم جهات الانفاق والادارات الممولة ذاتيا ووزارة المالية او في اقل تقدير تتلكأ في اعداد الحساب الختامي للموازنة العامة ضمن التوقيتات المحددة قانونا وهذا في الواقع يعرض نشاط الدولة المالي للتخبط على اعتبار ان الحساب الختامي يمثل حلقة وصل بين موازنة الدولة السابقة واللاحقة لها لذا فان غياب هذه الحلقة من شانه ان يفقد الدولة الاساس الحقيقي لبناء موازنتها المقبلة.

ومن هنا كان لابد من التساؤل عن الاثر القانوني المترتب على عدم اعداد الحساب الختامي او التأخر في ذلك ؟

في الواقع ان كافة النصوص القانونية والدستورية سالفة الذكر لم تبين الاثر القانوني المترتب على تلكؤ جهات الانفاق او وزارة المالية في اعداد الحساب الختامي وهذا في الواقع يشكل نقصا تشريعيا يمكن لهذه الجهات ان تتهرب من مسؤوليتها في هذا العمل القانوني المهم، ونحن نقصد بالنقص التشريعي في ذلك النص الذي يحمل الجهات اعلاه المسؤولية القانونية عن عدم تنفيذ التزاماتها القانونية في عمل الحساب الختامي كلا بحسب دورها المحدد قانونا، ولا يمكن الاكتفاء هنا بما ورد في البند ثانيا من المادة الذي اتاح لديوان الرقابة المالية اشعار مجلس الوزراء او هيئة النزاهة عن كل امتناع صادر من وحدات الانفاق من تقديم سجلاتها وبياناتها لغرض اجراء التدقيق اللازم بشأنها، فهذا النص يتصل بإجراء التدقيق وليس بإنجاز الحساب الختامي وتقديمه.

أما مسؤولية منتسبي تلك الوحدات من الافراد فيمكن اثارتها طبقا لما ورد في القوانين الجزائية من نصوص تحاسب على الاهمال الوظيفي او الامتناع عن الواجب الوظيفي، وفي هذا الصدد تنص المادة (٢٤٠) على انه ((يعاقب بالحبس كل موظف او مكلف بخدمة عامة تسبب بخطئه الجسيم في الحاق ضرر جسيم بأموال او مصالح الجهة التي يعمل بها او يتصل بها بحكم وظيفته..... ان كان ذلك ناشئا عن اهمال جسيم بإداء وظيفته او عن اساءة استعمال السلطة او عن اخلال جسيم بواجبات وظيفته)).

فهذا النص يكفل قانونا ملاحقة اي مسؤول حكومي عن عرقلة او عدم تقديم بيانات الحساب الختامي للدائرة المنتسب لها لما قد يترتب على هذا السلوك من اخفاء واقعة فساد مالي او هدر للمال العام او

عدم توظيفه للغرض الذي خصص من اجله وكان من شاء الحساب الختامي ان يكشف كل ذلك فيما لو تم انجازه بالشكل والوقت المحدد قانونا.

ورغم هذا النص وجدواه في ملاحقة من يتسبب في عدم انجاز الحساب الختامي الا اننا بحاجة الى نصوص قانونية تكفل وتضمن قيام كل جهة مسؤولة عن عمل الحساب الختامي بإجرائه وفق الدور المناط بها والتوقيت المحكومة خلاله، بالنظر لأهمية اجراء الحساب الختامي ولجعل المسؤولية القانونية عن التأخر او الامتناع عن تقديمه تضامنية.

ومن هنا نقترح إفراد نص في قانون الادارة المالية المعدل يقضي بتخويل وزير المالية سلطة تشكيل لجنة مالية كلما تطلب الأمر برئاسة الوكيل الاقدم وعضوية مدراء دوائر الموازنة والمحاسبة بعد استحصال موافقة السيد رئيس الوزراء على كل وزارة او جهة غير مرتبطة بوزارة للقيام اولا بتقصي أسباب التلكؤ او التقصير في رفع بياناتها المالية ذات الصلة بالحساب الختامي لنشاطها المالي واجراء اللازم من قبلها وخلال فترة لا تتجاوز خمسة عشر يوما تبدأ من تاريخ استحصال الاذن على ان توصي اللجنة ايضا باتخاذ بعض التدابير اللازمة ما تحول دون تكرار حالة التلكؤ او التقصير المسجلة على جهة الانفاق المسؤولة فضلا عن تنبيهها بذلك وبعد مصادقة محضر اللجنة من قبل وزير المالية يتم ارسال نسخة من كتاب المصادقة للأمانة العامة لمجلس الوزراء التي يتوجب عليها مناقشة المحضر واتخاذ القرار باعتماده وارساله لديوان الرقابة المالية الاتحادية لغرض تدقيقه ومحاسبة المتلكئ بتأخيره.

الفرع الثاني

تدقيق الحساب الختامي

تعد البيانات المالية المرفوعة من قبل جهات الانفاق اولية لحين اجراء عملية التدقيق عليها، وفي هذا الفرع سنتطرق لكل من الجهة المختصة بالتدقيق قانونا في بند اول ومن ثم نتعرف على اجراءاتها القانونية ثانيا.

أولا: جهة تدقيق الحساب الختامي: تخضع بيانات الحساب الختامي لكافة جهات الانفاق في العراق لرقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية قبل غلقها من قبل وزير المالية خلال مدة لا تتجاوز (1/31) من السنة اللاحقة للسنة المالية المنتهية[١].

وهذا ما اوجبه قانون الادارة المالية المعدل في مواد متفرقة منها المادة (٣٤/ثانيا) والتي تنص على انه ((تدقق البيانات المالية لوحدات الانفاق والبيان الختامي الاتحادي من ديوان الرقابة المالية

١) البند اولا من المادة (٢٨) من قانون الادارة المالية.

الاتحادي)) وايضا المادة (٤٥/رابعا/ج) والتي تنص على انه ((تعد الحسابات الختامية وفقا للقواعد والمعايير المحاسبية والرقابية المحلية والدولية وتدقق من ديوان الرقابة المالية الاتحادي)).

وديوان الرقابة المالية الاتحادي كما عرفته المادة الخامسة من قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ هو: هيئة مستقلة ماليا واداريا له شخصية معنوية ويعد اعلى هيئة رقابية مالية يرتبط بمجلس النواب يمثله رئيس الديوان او من يخوله[١].

ويسعى الديوان في مهامه الى تحقيق جملة من الاهداف من ابرزها[٢]:

١- الحفاظ على المال العام من الهدر او التبذير او سوء التصرف وضمان كفاءة استخدامه.
٢- تطوير كفاءة اداء الجهات الخاضعة للرقابة.

وبخصوص الجهة التي تتولى احالة الحسابات الختامية لديوان الرقابة المالية، فقد أوجب المشرع في قانون الادارة المالية المعدل كافة وحدات الانفاق الممولة مركزيا[٣] والادارات الممولة ذاتيا[٤] طبقا لنص المادة (٢٨/ثانيا) منه تقديمها مباشرة لديوان الرقابة المالية الاتحادي وفي موعد اقصاه نهاية شهر حزيران من السنة اللاحقة.

والملاحظ ان القانون اعلاه اوجب في البند اولا من المادة (٢٨) على وزير المالية غلق الحسابات الختامية للسنة المالية المنتهية في موعد اقصاه (١/٣١) من السنة اللاحقة، ثم فسح المجال لوحدات الانفاق والادارات الممولة ذاتيا تقديم حساباتها الختامية لمدة ما يقارب الشهرين بدءا من تاريخ الغلق، وهذا التوقيت في الواقع من شانه ان يؤخر اتمام عمل الحساب الختامي لموازنة السنة المالية المنصرمة وبالتالي ينعكس سلبا على اعداد موازنة السنة اللاحقة في التوقيت المناسب سيما وانها تعتمد في تقديراتها

---

١) ينظر في تفاصيل مفهوم هذا الجهاز: علي عبد العباس نعيم: الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠١٤، ص٢٤-٢٨.

٢) المادة الرابعة من قانون ديوان الرقابة المالية النافذ.

٣) تشمل وحدات الانفاق الممولة مركزيا بحسب البند الخامس عشر من المادة الاولى من قانون الادارة المالية المعدل ((الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة للحكومة الاتحادية والجهات الادارية التابعة للحكومة الاتحادية والمحلية والجهات التي تخصص لها اموال ضمن الموازنة العامة الاتحادية المخولة صلاحية صرفها وجباية الايرادات المكلفة بتحصيلها وفقا للقانون)).

٤) تشمل الادارات الممولة ذاتيا بحسب البند السادس عشر من المادة الاولى من القانون اعلاه ((الشركات العامة المملوكة للدولة والهيئات والمديريات العامة التي تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والاداري والتي تعتمد على مواردها الذاتية في تمويل موازناتها)).

على ارقام الحساب الختامي للموازنة السابقة، وعليه نقترح ان يكون تاريخ تقديم الحسابات الختامية لديوان الرقابة المالية مدة لا تتجاوز في كل الاحوال ١٥ يوما من تاريخ الغلق.

ثانيا: اجراءات تدقيق الحساب الختامي: بعد ورود الحسابات الختامية لوحدات الانفاق والادارات الممولة ذاتيا لديوان الرقابة المالية فمن واجب الاخير فحصها وتدقيقها والتحقق من سلامة التصرف في الاموال العامة المخصصة لها وعدم تجاوز معاملات الانفاق للاعتمادات المقررة لها فضلا عن عدم حصول هدر او تبذير فيها وايضا تأشير كل المخالفات المؤشرة على تلك الجهات اثناء تنفيذها لبنود الموازنة العامة[١].

ويجب على ديوان الرقابة المالية مراعاة كافة القواعد والاصول والمعايير المحلية والدولية المعتمدة والطرق والوسائل المتعارف عليها عند اجراءها التدقيق على الحسابات الختامية لجهات الانفاق والادارات الممولة ذاتيا[٢]، ولها عند الضرورة الانتقال الى مواقع عمل هذه الجهات لمراجعة كل ما له صلة بتلك الحسابات من سجلات و مستندات وسندات صرف وعلى الجهات الخاضعة لرقابة الديوان تسهيل موظفي الديوان في مهمتهم هذه ولهم ابلاغ السلطات ذات العلاقة باي معوقات او عقبات وضعت في طريقهم للحيلولة دون اتمام التدقيق[٣].

وعلى ديوان الرقابة المالية اصدار تقريره المالي عن الحسابات الختامية لوحدات الانفاق والادارات الممولة ذاتيا في موعد اقصاه نهاية شهر حزيران من السنة المالية اللاحقة[٤]، وهذه المدة برأينا طويلة بحيث لا تفسح المجال للاستفادة من الحساب الختامي للموازنة المنصرمة في اعداد الموازنة الجديدة التي يفترض انجازها في الربع الاول من السنة على اقل تقدير، وعليه نقترح جعلها مدة (١٥) يوما من تاريخ ورودها للديوان.

---

١) ينظر المادة السادسة من قانون ديوان الرقابة المالية رقم ٣١ لسنة ٢٠١١.
٢) المادة الحادية عشر من قانون الادارة المالية المعدل.
٣) المادة الثانية عشر من قانون ديوان الرقابة المالية النافذ.
٤) البند ثالثا من المادة الثامنة والعشرون من قانون الادارة المالية الاتحادية المعدل.

المطلب الثاني

اقرار الحساب الختامي للموازنة العامة

بعد اكتمال مسودة الحساب الختامي لموازنة الدولة عن السنة المالية المنصرمة من الجهات التنفيذية والتدقيقية المختصة يتم رفع هذه المسودة لمجلس النواب ليتولى اتخاذ ما يلزم قانونا بشأنها وصولا لإقرارها بشكل نهائي، واقرار قانون الحساب الختامي يمر بمحطتين هما السن من قبل مجلس النواب والاصدار الذي يكون على عاتق رئاسة الجمهورية، وسيتم بحث كلتا المحطتين من خلال فرعين تباعا:

الفرع الاول

سن قانون الحساب الختامي

طبقا لنص المادة (٦٢) من الدستور النافذ يختص مجلس الوزراء بتقديم الحساب الختامي لموازنة الدولة عن السنة المالية المنصرمة لمجلس النواب الا ان هذه المادة لم تبين المدة التي يجب على مجلس الوزراء تقديم ذلك وقد جاء النظام الداخلي لمجلس الوزراء رقم (٢) لسنة ٢٠١٩ خاليا ايضا من تحديد تلك المدة، وهذا في الواقع من شانه ان يؤخر اقراره في الوقت المناسب رغم اهميته الكبيرة لذا نقترح ان تحديد مدة (١٥) يوما كحد اقصى لتقديم مسودة الحساب الختامي لمجلس النواب من قبل مجلس الوزراء.

وعند قيام مجلس الوزراء للحساب الختامي لموازنة الدولة عن السنة المنتهية لمجلس النواب لابد من تقديم وزير المالية تقريرا مفصلا يتضمن النتائج التي حققتها الموازنة والمدى الذي حققته من اهدافها المالية والاقتصادية والنقدية ومستوى التنفيذ وما صاحبه او نتج عنه من اختلال او تجاوزات فضلا عن الكيفية التي مولت بها الحكومة عجز الموازنة ان وجد والاثار المترتبة على ذلك، وبدوره ايضا يقوم رئيس ديوان الرقابة[١].

ويلاحظ من خلال الرجوع لنص المادة (٢١) من قانون مجلس النواب رقم ١٣ لسنة ٢٠١٨ المعدل انه يقضي بعرض الحساب الختامي على المجلس في مدة لا تزيد على تسعة اشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية وهذا النص في الواقع يثير الاستغراب حقا وان العمل به يجرد في الواقع الحساب الختامي من قيمته واهميته وقد يبقيه في ادرج مجلس النواب لمدة طويلة وبالتالي يحول دون اعتماده اساسا لتشريع قانون الموازنة العامة للدولة للسنة اللاحقة، وعليه نقترح الغاء النص اعلاه والاستعاضة عنه بنص يلزم

---

١) المادة الثانية والعشرون من قانون مجلس النواب المعدل.

رئيس مجلس النواب اتخاذ ما يلزم بشان الحساب الختامي عند عرضه عليه واعتبار هذا من قبيل المسائل المستعجلة.

عموما يتولى رئيس مجلس النواب بموجب المادة الثالثة والعشرون حال ورود الحساب الختامي للموازنة العامة للمجلس احالته رفق التقارير المتعلقة به الى اللجنة المالية لدراستها وتقديم تقرير عنها للمجلس باتخاذ ما يراه بشأنها في جلسة تخصص لهذا الغرض يحضرها وزير المالية الاتحادي، وبعد ان يفرغ المجلس من مناقشة تقرير اللجنة يشرع في اجراء التصويت على مشروع الحساب الختامي لموازنة الدولة بابا بابا تصدر موافقة المجلس بقانون[١].

والملاحظ هنا ان نص المادة اعلاه يقضي بصريح العبارة ان الحساب الختامي يخرج من رحم مجلس النواب بقانون[٢] في حين لو رجعنا الى نص المادة السابعة عشر من القانون ذاته يقضي بالقول ان جل ما يقوم به مجلس النواب هو المصادقة على الحساب الختامي من دون الاشارة الى سن قانون خاص به وهذا ما يفهم من عبارة ((يمارس المجلس ..... والبت في مشروعي قانون الموازنة العامة للدولة والموازنة التكميلية والمصادقة على الحساب الختامي)).

فلو ان المشرع كان يقصد البت في الحساب الختامي بقانون كما اشار في نص المادة الثالثة والعشرون لجاءت صياغة التعبير المقتطع اعلاه من نص المادة السابعة بالشكل الاتي ((يمارس المجلس ..... البت في مشروعات قوانين الموازنة العامة للدولة والموازنة التكميلية والحساب الختامي))، وعليه ندعو المشرع هنا الى تحقيق الموائمة بين نصي المادة السابعة والمادة الثالثة والعشرون من حيث الية البت في الحساب الختامي من قبل مجلس النواب ونفضل ان تكون عبر قانون يسنه لهذا الغرض.

الفرع الثاني

اصدار قانون الحساب الختامي

بعد اتمام مجلس النواب دوره المناط به دستوريا وقانونيا في ما يتعلق بسن قانون الحساب الختامي للموازنة العامة عن السنة المالية المنصرمة يصبح عليه لزاما ارساله لرئاسة الجمهورية لإصداره من خلال مصادقته والايعاز بنشره وهو الاختصاص الحصري للسيد رئيس الجمهورية، وهذا ما صرحت به المادة الثالثة والسبعون من الدستور النافذ بقولها ((يتولى رئيس الجمهورية الصلاحيات الاتية: .. يصادق ويصدر القوانين التي يسنها مجلس النواب، وتعد مصادقا عليها بعد مضي خمسة عشر يوما من تاريخ تسلمها)).

---

١) المادة الثالثة والعشرون من قانون مجلس النواب وتشكيلاته رقم ١٣ لسنة ٢٠١٨ المعدل.

٢) ينظر في هذا الرأي أيضا د. علي حسين أحمد الفهداوي: مصدر سابق، ص٤٣٢.

فهذا النص يبين الصلاحية الدستورية للسيد رئيس الجمهورية فيما يتصل بالتشريع والمتمثل بالإصدار والذي يعني منح شهادة الميلاد للتشريع، فالإصدار يعد احد مراحل العملية التشريعية في الدولة، ويلاحظ على النص اعلاه ان الدستور منح السيد رئيس الجمهورية مدة اقصاها خمسة عشر يوما من تاريخ تسلمها لإبداء رأيه حول قانون الحساب الختامي بالمصادقة عليه او عدمه، و عد مضي تلك المدة من دون الافصاح عن ذلك مصادقا ضمنيا عليه[١].

فالحساب الختامي وبصمة مجلس النواب عليه لطالما ترتقي الى درجة التشريع فلا بد من عرضه على السيد رئيس الجمهورية لإبداء رايه فيه خلال مدة خمسة عشر يوما، وهنا نرى بان الحساب الختامي وان كان يشرع بقانون من حيث تمريره الا انه يبقى من حيث المضمون ذو طابع فني ومالي لا يمت بمسائل تحرص رئاسة الجمهورية على رعايتها وصونها بوصفها مقررة بنصوص صريحة في الدستور الذي يعد الالتزام بمضمونه من ابلغ واجبات السيد رئيس الجمهورية.

وعليه نقترح ان تكون مصادقة السيد رئيس الجمهورية اجراءا شكليا بخصوص قانون الحساب الختامي لا يخضع للشد والجذب الذي لربما يحصل احيانا بخصوص المصادقة واصدار بعض القوانين وان كان النص الدستوري لا يمنح حق الاعتراض للسيد رئيس الجمهورية ولكن عمليا يمكن حصوله[٢] وبالتالي سيتسبب في تأخير اقرار قانون الحساب الختامي، وهذا لا يمكن تفاديه الا بجعل مسالة اصدار قانون الحساب الختامي من قبيل المسائل العاجلة التي يتطلب عرضها مباشرة على السيد رئيس الجمهورية على ان يتولى مصادقته فورا دون اي تحفظ باعتبار هذا من باب الاجراءات الشكلية والروتينية.

---

١) حسن خضير عباس: الصلاحيات ذات الطابع التشريعي للرئيس العراقي بعد عام ٢٠٠٥، بحث منشور في مجلة القرار، العدد ٧، المجلد ٧، السنة ١، ٢٠٢٤، ص٣٠٥.

٢) د. عبد الفتاح عبد الرزاق محمود و محمد عبد الكريم شريف: الرقابة الدستورية على الامتناع التشريعي، بحث منشور في مجلة قلاي زانست العلمية، المجلد ٣، العدد ٣، ٢٠١٨، ص١٧١.

الخاتمة

في ختام رحلتنا البحثية هذه كان لابد من ابراز اهم الاستنتاجات التي توصلنا اليها فضلا عن المقترحات التي قدمناها في ضوئها وهذا ما سيتم من خلال بندين تباعا:

أولا: الاستنتاجات: ويمكن لنا ايجازها وابراز اهمها بالاتي:

١- يجب الفصل في تعريف الحساب الختامي لموازنة الدولة بين اطاره الاداري واطاره التشريعي قائلين ان الحساب الختامي له مدلولان هما:

- المدلول الاداري للحساب الختامي: هو الارقام المالية المحددة والمعدة بجدول تفصيلي ومعزز بالمستندات الرسمية من قبل الجهات المعنية بتنفيذ الموازنة العامة للدولة ذات الصلة بأوجه انفاقها ومقدار تحصيلها من الإيرادات المتعلقة بأنشطتها الرسمية.
- المدلول القانوني للحساب الختامي: هو قيام السلطة التشريعية بمناقشة بيانات الجهات المسؤولة عن تنفيذ الموازنة العامة بخصوص حجم نفقاتها ومقدار تحصيل ايراداتها الحقيقي والتصويت عليه وصولا منها الى مصادقتها واقرارها بقانون تمهيدا لاعتماده أساسا لموازنات عامة لاحقة.

٢- ان للحساب الختامي ذاتية مستقلة عن كل من الموازنة العامة للدولة في أوجه عدة رغم الصلة الادارية والقانونية بينهما وان القيام به هو من مستلزمات تنفيذ الثانية، وكذلك الحال فان تلك الذاتية تمتد ايضا على الحساب الابتدائي رغم ان هذا الحساب يعد جزءا لا يتجزأ من الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة وخطوة اولية من خطوات انجازها.

٣- للحساب الختامي للموازنة العامة عن السنة المالية المنصرمة دور لا ينكر في اظهار المركز المالي للدولة، فهو يرشد السلطة التنفيذية لحقيقة أوجه الانفاق العام وحجم التمويل الحقيقي واللازم لتغطيتها في السنة المالية اللاحقة وبالتالي لا غنى عنها في اعداد الموازنة العامة، وايضا الحساب الختامي للموازنة العامة يلعب دورا وقائيا وعلاجيا في ما يتصل بعمليات الفساد المالي والاداري التي يمكن ان تنجم عن تنفيذ بنود الموازنة العامة، فكل صور الفساد يمكن ان ترافق عملية تنفيذ الموازنة العامة ويمكن لحسابها الختامي في الوقت ذاته ان يساهم في اظهارها ومن ثم تمكين السلطات المعنية بالتصدي لها.

٤- تمر عملية وضع الحساب الختامي لموازنة الدولة عن السنة المالية المنصرمة بمخاض عسير من الاجراءات وعبر جهات تنفيذية وتدقيقية وتشريعية تتولى كلا منها دورها المرسوم لها قانونا في اتمام ذلك، لذا يفترض ان يكون خير رقيب على نشاط الدولة المالي لا بل افضل موجه لها في بناء اقتصاد قادر على تسيير عجلتها نحو التنمية والاعمار على اختلاف جوانبه وصوره.

٥- يعد الحساب الختامي لموازنة الدولة استنادا لما تقدم من قبيل الرقابة الادارية والتشريعية السابقة منها واللاحقة على النشاط المالي للدولة خلال السنة المالية ولا يمكن الاستعاضة عنها في تقوم سلوك

الدولة بمختلف مؤسساتها في تعاملاتها مع الاموال العامة وكيفية توظيفها في المجالات المخصصة لها ولتحقيق الاهداف المرسومة لهذا التوظيف وصولا الى الارتقاء بالواقع المالي والاقتصادي للدولة.

٦- تعد التوقيتات القانونية لعمل الحساب الختامي للموازنة العامة عن السنة المالية المنصرمة مبالغ كثيرا في مددها مما تفوت برانا على الدولة فرصة الاستفادة من الحساب الختامي في اعداد الموازنة الجديدة وفي الوقت ذاته قد تجد السلطات المعنية بإنجاز الحساب الختامي من تلك المدد تبريرا في التأخر او التخبط او حتى عدم ممارسة دورها القانوني في ذلك.

٧- رغم المسؤولية التضامنية لسلطات الدولة منفردة او مجتمعة في انجاز واتمام الحساب الختامي لموازنة الدولة عن السنة المالية المنصرمة الا اننا لم نجد اي نص او حتى فقرة قانونية تحمل تلك السلطات المسؤولية القانونية عن اي تأخر او تخبط او تسبب في عدم انجازه في الوقت المناسب والذي يضمن للدولة فرصة الانتفاع من فقراته.

ثانيا: التوصيات: في ضوء استنتاجات رحلتنا البحثية والتي مرت بكل محطات الحساب الختامي لموازنة الدولة واحاطت بكل جوانبه القانونية انتهينا الى جملة من المقترحات وهي:

١- ان مفردة (اعداد) الواردة في المادة (٨٠) من الدستور فيها من السعة ما توحي ان مجلس الوزراء يستفرد بهذه المهمة لكن في الواقع ينحصر دورها في التنسيق بين وزارة المالية كجهة اعداد للحساب الختامي وديوان الرقابة بوصفها جهة تدقيق ومجلس النواب بعده جهة مصادقة واقرار لذا نقترح استبدال مفردة (اعداد) في النص اعلاه بمفردة (تقديم) كي يوائم النص مع نص المادة (٦٢/اولا) من الدستور.

٢- نقترح إفراد نص في قانون الادارة المالية المعدل يقضي بتخويل وزير المالية سلطة تشكيل لجنة مالية كلما تطلب الأمر برئاسة الوكيل الاقدم وعضوية مدراء دوائر الموازنة والمحاسبة بعد استحصال موافقة السيد رئيس الوزراء على كل وزارة او جهة غير مرتبطة بوزارة للقيام اولا بتقصي أسباب التلكؤ او التقصير في رفع بياناتها المالية ذات الصلة بالحساب الختامي لنشاطها المالي واجراء اللازم من قبلها وخلال فترة لا تتجاوز خمسة عشر يوما تبدأ من تاريخ استحصال الاذن على ان توصي اللجنة ايضا باتخاذ بعض التدابير اللازمة ما تحول دون تكرار حالة التلكؤ او التقصير المسجلة على جهة الانفاق المسؤولة فضلا عن تنبيهها بذلك وبعد مصادقة محضر اللجنة من قبل وزير المالية يتم ارسال نسخة من كتاب المصادقة للأمانة العامة لمجلس الوزراء التي يتوجب عليها مناقشة المحضر واتخاذ القرار باعتماده وارساله لديوان الرقابة المالية الاتحادية لغرض تدقيقه ومحاسبة المتلكئ بتأخيره.

٣- نقترح ان يكون تاريخ تقديم الحسابات الختامية لديوان الرقابة المالية مدة لا تتجاوز في كل الاحوال ١٥ يوما من تاريخ غلق الحسابات الختامية من قبل وزارة المالية.

٤- نقترح على ديوان الرقابة المالية اصدار تقريره المالي عن الحسابات الختامية لوحدات الانفاق والادارات الممولة ذاتيا في موعد اقصاه (١٥) يوما من تاريخ ورودها للديوان.

٥- نقترح تحديد مدة (١٥) يوما كحد اقصى لتقديم مسودة الحساب الختامي لمجلس النواب من قبل مجلس الوزراء.

٦- الغاء نص المادة (٢١) من قانون مجلس النواب رقم ١٣ لسنة ٢٠١٨ المعدل الذي يقضي بعرض الحساب الختامي على المجلس في مدة لا تزيد على تسعة اشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية لأنه يجرد في الواقع الحساب الختامي من قيمته واهميته وقد يبقيه في ادرج مجلس النواب لمدة طويلة وبالتالي يحول دون اعتماده اساسا لتشريع قانون الموازنة العامة للدولة للسنة اللاحقة، وعليه نقترح الاستعاضة عنه بنص يلزم رئيس مجلس النواب اتخاذ ما يلزم بشان الحساب الختامي عند عرضه عليه واعتبار هذا من قبيل المسائل المستعجلة.

٧- ندعو المشرع الى تحقيق الموائمة بين نصي المادة السابعة والمادة الثالثة والعشرون من قانون مجلس النواب بحيث يكون آلية البت في الحساب الختامي من قبل مجلس النواب عبر قانون يسنه لهذا الغرض.

٨- ندعو المشرع هنا الى تحقيق الموائمة بين نصي المادة السابعة والمادة الثالثة والعشرون من حيث الية البت في الحساب الختامي من قبل مجلس النواب ونفضل ان تكون عبر قانون يسنه لهذا الغرض.

٩- اخيرا ندعو المشرع الى جعل اصدار قانون الحساب الختامي من قبيل الاجراءات الشكلية العاجلة للحيلولة دون تأخير اقراره وتحقيق الفائدة المرجوة منه.

قائمة المصادر

أولا: الكتب.

١) د. أحمد خلف حسين الدخيل: المالية العامة من منظور قانوني، مطبعة جامعة تكريت، تكريت، ٢٠١٣.

٢) أحمد شنان و سرود هوشيار: الموازنة العامة للدولة، مفهومها، مكوناتها، اجراءات تشريعها والرقابة عليها، دائرة البحوث والدراسات النيابية، قسم بحوث الموازنة، ٢٠٢٢.

٣) د. أسعد محمد علي وهاب العواد: أساسيات المحاسبة الحكومية، ط١، دار ومكتبة النصار، بيروت، ٢٠١٢.

٤) د. اعاد حمود القيسي: المالية العامة والتشريع الضريبي، ط٩، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٥.

٥) د. حسن عواضة و د. عبد الرؤوف قطيش: المالية العامة، دراسة مقارنة، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠١٣.

٦) د. رعد ناجي احمد: علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، ط١، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، توزيع المكتبة القانونية، بغداد، ٢٠١٢.

٧) د. زهير احمد قدورة: علم المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاته في المملكة الاردنية الهاشمية، ط١، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠١٢.

٨) د. طاهر الجنابي: علم المالية العامة والتشريع المالي، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، توزيع المكتبة القانونية، بغداد، بدون سنة طبع.

٩) د. عادل فليح العلي: المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، ط١، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٧.

١٠) د. قبس حسن عواد البدراني: المالية العامة والتشريع المالي، دار ابن الاثير، جامعة الموصل، ٢٠١٠.

١١) د. محمد حافظ الرهوان: مبادئ في فن المالية العامة، مطبعة كلية الشرطة، القاهرة، ٢٠٠٨.

ثانيا: البحوث.

١) حسن خضير عباس: الصلاحيات ذات الطابع التشريعي للرئيس العراقي بعد عام ٢٠٠٥، بحث منشور في مجلة القرار، العدد ٧، المجلد ٧، السنة ١، ٢٠٢٤.

٢) رحاب محمد بن نوبه: الحماية القانونية للحساب الختامي للدولة الليبية، بحث منشور في مجلة المنتدى الاكاديمي للعلوم الانسانية، المجلد ٧، العدد ٢، سنة ٢٠٢٣.

٣) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي و عمر غانم خالد: رقابة الهيئات المستقلة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة في التشريع العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد ١٦، العدد ٥٨، السنة ١٨، ٢٠١٣.
٤) د. عبد الفتاح عبد الرزاق محمود و محمد عبد الكريم شريف: الرقابة الدستورية على الامتناع التشريعي، بحث منشور في مجلة قلاي زانست العلمية، المجلد ٣، العدد ٣، ٢٠١٨.
٥) د. علي حسين احمد الفهداوي: الموازنة العامة والرقابة عليها في التشريعات العراقية، مجلة العلوم السياسية، كلية التراث، العدد٥٩، ٢٠٢٠.
٦) د. محمد بيدار و حسام الدين محمد فاروق: موقف المشرع العراقي من الحساب الختامي، بحث منشور في المجلة العراقية للبحوث الانسانية والاجتماعية والعلمية، ع٩، س٢٠٢٣.
٧) مؤيد عفانة: الحسابات الختامية للموازنات العامة الفلسطينية، ورقة استقصائية لتعزيز الشفافية وتفعيل المسالة في ادارة المال العام، منشورات الائتلاف من اجل النزاهة والمسائلة، رام الله، ٢٠١٧.
٨) د. نزيه عبد المقصود محمد مبروك: شفافية الموازنة العامة للدولة– اهميتها واليات تعزيزها– مجلة كلية الشريعة والقانون بطنطا، جامعة الازهر، المجلد ٣٠، العدد ٣، ٢٠١٥.

ثالثا: الرسائل الجامعية.

١) بو حفص حفيظة فيروز و بن شرفي زكريا: الرقابة على تنفيذ الميزانية العمومية، رسالة ماجستير، جامعة عين تموشنت ، الجزائر، ٢٠٢٢.
٢) علي عبد العباس نعيم: الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠١٤.

رابعا: التشريعات.

١) دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ.
٢) قانون ديوان الرقابة المالية رقم ٣١ لسنة ٢٠١١.
٣) النظام الداخلي لمجلس الوزراء رقم ٢ لسنة ٢٠١٩.
٤) قانون الادارة المالية الاتحادية رقم ٦ لسنة ٢٠١٩ المعدل.
٥) قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠٢١.