The Law Journal for Researches Studies
University of Thi-Qar
College of Law
مجلة القانون للدراسات والبحوث القانونية
https://utq.edu.iq/thiqar UTjlaw@utq.edu.iq

صرف المستحقات المالية المتأخرة بين أحكام قانون الإدارة المالية وتعليمات تنفيذ الموازنة العامة

م. لقاء عبد الساده جالي
كلية القانون – الجامعة المستنصرية
Liqaa649@gmail.com

مستخلص البحث:
تعد المستحقات المالية سواء للأشخاص الطبيعية أم المعنوية من المسائل ذات الأهمية البالغة، إذ إن الهدف الرئيس من قيام هذه الجهات بأي عمل أو مشروع هو الحصول على الأموال اللازمة لتلبية احتياجاتها المختلفة. ومن ثم فإن من حقها الحصول على مستحقاتها في الوقت المناسب، سواء أكان ذلك بعد إنجاز العمل المطلوب أم على شكل دفعات تصرف عقب إتمام كل مرحلة من مراحل التنفيذ. وقد أدرك المشرع العراقي أهمية هذا الموضوع فنص في قانون الإدارة المالية النافذ على ضرورة صرف المستحقات خلال السنة المالية التي تنشأ فيها، ضماناً لحقوق أصحابها وحسن سير النشاط الاقتصادي. غير أن الواقع العملي كشف عن وجود انحرافات واضحة عن أحكام هذا القانون، إذ لم تصرف بعض المستحقات في مواعيدها المقررة، مما أدى إلى الإخلال بمبدأ الالتزام المالي المنصوص عليه تشريعاً. ومن هنا تبرز الحاجة إلى دراسة هذه المخالفات وتسليط الضوء على أسبابها، مع البحث عن حلول قانونية وإدارية ناجعة تكفل تجاوزها، بما يضمن احترام النصوص التشريعية وتحقيق العدالة المالية .

الكلمات المفتاحية : المستحقات المالية ، قانون الإدارة المالية ، تعليمات تنفيذ الموازنة العامة .

المـــقـــدمـــة

اولاً : التعريف بموضوع البحث

يمثل موضوع صرف المستحقات المالية المتأخرة تحدياً مالياً وإدارياً بالغ الأهمية في إطار تنفيذ السياسات العامة للدولة، لما يترتب عليه من آثار على الاتزان المالي وكفاءة الإنفاق العام. وتزداد أهمية هذا الموضوع في ظل التداخل بين الأحكام القانونية المنصوص عليها في قانون الإدارة المالية، الذي يحدد القواعد العامة لضبط الموارد والنفقات، وتعليمات تنفيذ الموازنة العامة السنوية، التي تنظّم آليات الصرف وتمنح في بعض الأحيان مرونة إدارية تتجاوز النصوص القانونية . ويطرح هذا التداخل مجموعة من الإشكاليات العملية المتعلقة بشرعية الصرف، ومدى انسجام الإجراءات المعتمدة مع مبادئ الانضباط والشفافية المالية، مما يستدعي دراسة دقيقة تربط بين النصوص القانونية والتطبيقات الفعلية على مستوى الإدارات المالية.

كما أن استمرار تراكم المستحقات غير المسددة يؤدي إلى خلق التزامات مالية غير مغطاة، قد تتحول إلى ديون داخلية أو خارجية، مما يضعف قدرة الدولة على التخطيط المالي السليم ويؤثر في استدامة السياسات الاقتصادية. ومن هنا تبرز الحاجة إلى دراسة دقيقة تربط بين النصوص القانونية والتطبيقات الفعلية على مستوى الإدارات المالية، بما يضمن المواءمة بين مقتضيات المشروعية القانونية ومتطلبات الكفاءة الإدارية .

ثانياً : منهجية البحث

اعتمدنا في هذا البحث المنهج التحليلي الذي يقوم على عرض نصوص القوانين والتعليمات ذات الصلة وتحليلها لبيان مدى قيام التناسق والتطابق فيما بينها ، هذا فضلاً عن القرارات الصادرة عن مجلس الدولة العراقي وتحليلها لبيان مدى قانونية تلك القرارات .

ثالثاً : إشكالية البحث

تتمثل إشكالية البحث في طرح تساؤل محوري يدور حول : مدى انسجام النص الوارد في تعليمات تنفيذ الموازنة العامة مع الإطار التشريعي الوارد في قانون الإدارة المالية الاتحادي ، ومدى تأثير ذلك على صحة إجراءات الصرف، وإلى أي مدى تحقق السياسات المعتمدة توازناً فعلياً بين الالتزام القانوني وضرورات التسوية المالية ؟

ويتفرع عن هذا التساؤل تساؤلات عدة منها :

- ما المقصود بالمستحقات المالية ؟ وما هي أنواعها ؟
- ما هو موقف مجلس الدولة العراقي من موضوع صرف المستحقات المالية المتأخرة ؟
- ما هو رأي الجهات المختصة مثل ديوان الرقابة المالية الاتحادي ووزارة المالية من الموضوع ؟

رابعاً : اهمية البحث

تنبع أهمية البحث من أهمية موضوع المستحقات المالية ، كونها حقوق مادية يترتب على اغفالها المساس بالذمة المالية لصاحب الحق ، إذ يلاحظ في بعض الحالات عدم استطاعت صاحب الحق المالي حصول عليه في ذات سنة الاستحقاق فهل سيضيع حقه أم أن هناك إجراءات وآليات قانونية متبعة لمعالجة مثل تلك الحالات وضمان الحفاظ على حقوق أصحابها .

خامساً : هيكلية البحث

اقتضت طبيعة الموضوع تقسيمه على مطلبين، خصصنا **المطلب الأول** للتعريف بالمستحقات المالية، وقد انقسم بدوره إلى فرعين: تناولنا في الفرع الأول مفهوم المستحقات المالية، بينما خصصنا الفرع الثاني لبيان أنواعها. أما **المطلب الثاني** فقد عني ببحث موقف كل من قانون الإدارة المالية الاتحادية وتعليمات تنفيذ الموازنات العامة من مسألة صرف المستحقات المالية المتأخرة، وقد انقسم أيضاً إلى فرعين : تناولنا في الفرع الأول مسألة تعارض النصوص بين قانون الإدارة المالية الاتحادية وتعليمات تنفيذ الموازنات العامة، في حين خصص الفرع الثاني لعرض موقف الجهات الحكومية ومجلس الدولة العراقي من الموضوع . واختتم البحث بخاتمة تضمنت أبرز الاستنتاجات التي توصلنا إليها، إلى جانب مجموعة من المقترحات التي نرى أنها تسهم في معالجة الإشكاليات المطروحة .

المطلب الأول
التعريف بالمستحقات المالية

نظراً لما تتمتع به المستحقات المالية من أهمية متزايدة بوصفها مرتبطة ارتباطاً مباشراً بالمركز المالي للأفراد، فقد أصبح من الضروري التطرق لمفهومها وذلك في (**الفرع الأول)** ثم الانتقال إلى بيان أنواعها في (**الفرع الثاني**) .

الفرع الأول
مفهوم المستحقات المالية

تمثل المستحقات المالية جوهر العمل المحاسبي ، لارتباطها بالعديد من المبادئ المحاسبية والخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومة المحاسبية ، لذا عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بأنها : " إجراء محاسبي يقوم على الاعتراف بالمعاملات والأحداث المالية وإدراجها في القوائم المالية وقت حدوثها ، من دون انتظار السداد أو التحصيل النقدي لها " [1] .

وهناك من يرى بأن المستحقات تعني : " تحميل الفترة المحاسبية بما يخصها من نفقات وإيرادات من دون النظر إلى وقت الدفع أو التحصيل ، ويترتب على تطبيقه تحميل الفترة المحاسبية بالنفقات والايرادات الحقيقية التي تخص الفترة المحاسبية ، وفي الوقت نفسه استبعاد النفقات والايرادات التي يتم انفاقها أو تحصيلها وتخص فترات مالية سابقة أو لاحقة فبناء على اساس الاستحقاق يتم الاعتراف بالإيرادات عندما تكتسب وتسجل النفقات والمصاريف عندما تستخدم " [2] .

كما عرفت بأنها : " نظام تسجل فيه الإيرادات في الفترة التي تحصل فيها (سواء أكانت مستلمة أم لا) ، والنفقات في الفترة التي يتم تكبدها فيها (سواء أكانت مدفوعة أم لا) [3] .

عليه وفي ضوء التعريفات السابقة يمكننا إن نعرف المستحقات المالية على أنها : حقوق مالية ذات طبيعة نقدية تنشأ بموجب علاقة قانونية أو تعاقدية، تترتب في ذمة جهة معينة لصالح شخص طبيعي أو معنوي، لقاء قيامه بعمل أو تقديم خدمة أو تنفيذ التزام محدد، ويكون من الواجب الوفاء بها في مواعيد محددة، سواء دفعت دفعة واحدة أو على شكل دفعات متتالية .

الفرع الثاني
أنواع المستحقات المالية

تصنف المستحقات المالية إلى أنواع عديدة سوف نوضحها عن طريق البيان التالي :

اولاً : أنواع المستحقات من حيث المدة

تصنف المستحقات من حيث مدتها إلى نوعين :

1- المستحقات طويلة الأجل

وهي المستحقات المرتبطة بالأصول والالتزامات طويلة الأجل ، والتي يمتد تأثيرها لأكثر من فترة مالية [4] ، لذا فهي ترتبط بالأنشطة التمويلية والاستثمارية للمؤسسات وتعد الضرائب المؤجلة من أكثر الامثلة شيوعاً لهذا النوع من المستحقات، كما تدخل ضمن هذا النوع المستحقات الناشئة عن إصدار السندات، أو الصكوك، أو عقود المشاريع الاستثمارية الكبرى التي تتجاوز دورة مالية واحدة [5] .

2- المستحقات قصيرة الأجل

وهي المستحقات المرتبطة بالأصول والالتزامات المتداولة قصيرة الأجل ، وتعد تسويات على التدفقات النقدية التشغيلية تتم قبل أو بعد الاعتراف بتلك التدفقات النقدية بما لا يزيد عن فترة مالية واحدة [6] ، ويطلق على هذا النوع من المستحقات (استحقاق رأس المال العامل) كما جاء في نموذج Dechow [7] وتتمثل هذه المستحقات في التغير في حسابات القبض والتغير في المخزون ، والتغير في الأصول المتداولة ، هذا فضلاً عن التغير في الخصوم المتداولة وبعض المصاريف والإيرادات غير النقدية ، وتعد هذه المستحقات مؤشراً مهماً على كفاءة إدارة رأس المال العامل، إذ تعكس قدرة المؤسسة على إدارة مواردها قصيرة الأجل بما يضمن السيولة اللازمة لمواجهة الالتزامات الفورية [8] .

ثانياً : أنواع المستحقات من حيث دورة النشاط

تصنف المستحقات حسب النشاط غلى ثلاثة أنواع أساسية :

1- المستحقات التشغيلية

تتعلق هذه المستحقات بالنشاط الرئيس للمؤسسة ، أي العمليات اليومية التي تحقق الإيرادات وتولد النفقات. وتشمل هذه المستحقات التغيرات في المخزون، والتغير في حسابات الذمم المدينة، والديون قصيرة الأجل، فضلاً عن المصروفات المستحقة والإيرادات المؤجلة ذات الصلة بالنشاط التشغيلي. وتُعد هذه المستحقات مؤشراً أساسياً على كفاءة إدارة رأس المال العامل، إذ تعكس قدرة المؤسسة على إدارة مواردها التشغيلية وتوفير السيولة اللازمة لمواجهة الالتزامات الفورية [9] .

2- المستحقات الاستثمارية

تتمثل هذه المستحقات في الحسابات المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية، والناتجة عن التغيرات في الأصول غير المتداولة مثل شراء أو بيع العقارات، الآلات، أو الاستثمارات طويلة الأجل في الأوراق المالية ، ويظهر هذا النوع من المستحقات مدى قدرة المؤسسة على توجيه مواردها نحو مشاريع استثمارية تحقق عوائد مستقبلية، كما يعكس استراتيجيتها في تنمية الأصول وتعزيز القيمة الاقتصادية على المدى الطويل [10].

3- المستحقات التمويلية

وتشمل المستحقات الناتجة عن الأنشطة التمويلية، أي التغيرات غير النقدية في بنود حقوق الملكية والالتزامات غير المتداولة، مثل إصدار الأسهم أو السندات، أو إعادة هيكلة الديون طويلة الأجل. ويُعد هذا النوع من المستحقات مؤشراً على السياسة التمويلية للمؤسسة، ومدى اعتمادها على مصادر التمويل الداخلية أو الخارجية، كما يوضح أثر القرارات التمويلية على هيكل رأس المال واستدامة الوضع المالي [11] .

ثالثاً : أنواع المستحقات من حيث المرونة المحاسبية المتاحة

تقسم المستحقات حسب المرونة المتاحة في النظام المحاسبي إلى :

1- المستحقات الاختيارية

هي مستحقات تقديرية تنشأ نتيجة الخيارات والمعالجات المحاسبية التي تعتمدها الإدارة ضمن الحدود المسموح بها في المعايير المحاسبية. وتستعمل هذه المرونة أحياناً للتأثير على نتائج المؤسسة، سواء بتضخيم الأرباح أو تخفيضها، بما قد يؤدي إلى إظهار المركز المالي على غير

حقيقته. وتشمل هذه المستحقات حسابات الزبائن المدينة، والحقوق المشكوك في تحصيلها، وحسابات المخزون، والذمم الدائنة، والإيرادات المؤجلة. ويطلق عليها في الأدبيات المحاسبية أحياناً مصطلح المستحقات التقديرية (DiscretionaryAccruals)، إذ تعكس قدرة الإدارة على تقدير بعض البنود المالية. وعلى الرغم من أن هذه المرونة قد تكون ضرورية لمواكبة طبيعة النشاط الاقتصادي، إلا أنها قد تستغل في إدارة الأرباح أو التلاعب بالقوائم المالية، مما يستدعي وجود رقابة صارمة للحد من مخاطرها [12].

2- المستحقات الاجبارية

وهي المستحقات التي تعتمد على القياس الحقيقي والفعلي القائم على الحدث المالي والمحاسبي، ولا تخضع لتقدير الإدارة أو خياراتها، بل تسجل وفقاً لمبدأ الاستحقاق بمجرد تحقق الحدث المالي. ومن أمثلتها حساب الرواتب والأجور، وحسابات الإيجار، والفوائد المستحقة، والضرائب المستحقة الدفع. ويطلق عليها أيضاً المستحقات غير التقديرية (Non-DiscretionaryAccruals)، إذ تعكس الالتزامات الحقيقية التي لا يمكن تأجيلها أو التلاعب بها، وتشكل أساساً لمصداقية القوائم المالية [13].

المطلب الثاني

المستحقات المالية بين قانون الإدارة المالية الاتحادية وتعليمات تنفيذ الموازنات العامة

سوف نتولى في هذا المطلب بيان موقف كل من قانون الإدارة المالية الاتحادية وتعليمات تنفيذ الموازنات العامة من موضوع صرف المستحقات المالية من سنوات لاحقة (الفرع الأول) ، ثم نعزف على بيان موقف مجلس الدولة العراقي من الموضوع (الفرع الثاني) .

الفرع الأول

تعارض النصوص بين قانون الإدارة المالية الاتحادية وتعليمات تنفيذ الموازنات العامة

عادة ما يحدد نطاق سريان الموازنة العامة بسنة مالية واحدة ويمنع ترحيل التخصيصات المتعلقة بها إلى سنوات لاحقة إلا في حدود ضيقة نص عليها القانون [14] . وفي هذا السياق تناولت التشريعات المالية العراقية هذه المسألة بوضوح ، فقد نص قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 الملغى بأن : " تقر الموازنة لسنة مالية ويسري مفعولها خلال السنة التي اقرت لها التخصيصات غير المنفقة والموافق عليها سوف تسقط في نهاية السنة المالية ، ما عدا الحد الذي تكون فيه البضائع والخدمات كانت قد طلبت واستلمت بصورة صحيحة " [15] .

وبعد صدور قانون الإدارة المالية الاتحادي رقم (6) لسنة 2019 النافذ استمر المشرع على النهج ذاته في عدم السماح بصرف مستحقات سنة من تخصيصات سنة لاحقة وذلك عندما نص بأن : " تلتزم وحدة الانفاق بتسديد المبالغ المستحقة بموعدها ولا يجوز تأجيلها إلى السنة اللاحقة " [16] .

عليه يلاحظ أن كلا القانونين قد تبنيا نفس النهج القائم على رفض مبدأ ترحيل المستحقات المالية إلى سنوات لاحقة، غير أن درجة التشدد في تطبيق هذا المبدأ اختلفت بينهما، إذ أتاح القانون الملغى استثناءً محدوداً يتعلق بالالتزامات القائمة فعلياً، بينما جاء القانون النافذ أكثر صرامة، مؤكداً على ضرورة الالتزام المطلق بالسنة المالية وعدم السماح بأي ترحيل خارج نطاقها. وعلى الرغم من وضوح موقف القانونين من الموضوع ، بيد أن وزارة المالية العراقية عند أصدراها لتعليمات تنفيذ الموازنة العامة أدرجت نصوصاً أجازت فيها صرف المستحقات المالية المتأخرة من التخصيصات المالية للسنة المالية اللاحقة ، وذلك ابتداءً من تعليمات تنفيذ الموازنة العامة

لسنة 2016 وما بعدها [17] ، وقد شكل هذا التوجه مساراً ثابتاً دأبت الوزارة على اتباعه والالتزام به، ولا سيما في الضوابط الأخيرة التي صدرت عنها ونصت صراحة بأن : " يخول الوزير المختص أو رئيس الجهة غير المرتبطة بوزارة أو المحافظ أو رئيس مجلس المحافظة أو رئيس حكومة الاقليم صلاحية صرف مستحقات السنوات السابقة ومن ضمن التخصيصات المرصدة في موازنة الجهة ذات العلاقة لعام ٢٠٢٣ بعد تأييد الدائرة القانونية بعدم وجود مانع قانوني من الصرف وتأييد القسم المالي التابع الى الجهات المذكورة بتوفر التخصيصات المالية اللازمة بتسديد تلك المستحقات ضمن موازنة الجهة المعنية للسنة الحالية أو طلب اجراء مناقلة بعد عرضها على الوزير المختص أو رئيس الجهة غير المرتبطة بوزارة أو المحافظ أو رئيس مجلس المحافظة أو رئيس حكومة الاقليم للمصادقة عليها [18] .

وهنا يثور التساؤل حول مدى قانونية النصوص الواردة في تعليمات تنفيذ الموازنات العامة الاتحادية التي أجازت عملاً ما منعته نصوص قانون الإدارة المالية الاتحادي النافذ وقانون الإدارة العامة والدين العام الملغي قبل ذلك . في الحقيقة أن الجواب على التساؤل اعلاه يبدو بديهياً ، فما سارت عليه وزارة المالية يعد مخالفة لمبدأ تدرج القواعد القانونية الذي يمثل أحد مقومات الدولة القانونية ، إذ لا يمكن تصور النظام القانوني للدولة القانونية من دون هذا التدرج الذي يظهر في سمو بعض القواعد القانونية على بعض، وتبعية بعضها للبعض الآخر، وهو ما يستلزم بالضرورة خضوع القاعدة الأدنى للقاعدة الأسمى شكلاً وموضوعاً، فأما خضوعها شكلاً فبصدورها من السلطة التي حددتها القاعدة الأسمى وبإتباع الإجراءات التي بينتها [19] ، وأما خضوعها موضوعاً فذلك بأن تكون متفقة في مضمونها مع مضمون القاعدة الأعلى ، فلا يصح أن تتعارض قاعدة قانونية دنيا مع أخرى تعلوها في مرتبة التدرج حتى لا يحدث خلل في انسجام البناء القانوني للدولة [20] . ومن ثم فإن مسلك وزارة المالية في مخالفة نصوص القانون النافذ عبر التعليمات التنفيذية يفتقر إلى المشروعية القانونية. وأن معالجة هذه الإشكالية تتطلب الالتزام بأحكام قانون الإدارة المالية الاتحادية وعدم الخروج عليها، ضماناً لاحترام مبدأ المشروعية وتحقيق الانضباط المالي في إدارة المال العام .

الفرع الثاني

موقف الجهات الحكومية ومجلس الدولة العراقي من صرف المستحقات المالية المتأخرة

تعد مسألة صرف المستحقات المالية المتأخرة من أبرز الإشكاليات التي أثارت جدلاً واسعاً بين الجهات الحكومية والرقابية والقانونية ، وقد كشف هذا الجدل عن تضارب واضح في التفسيرات القانونية والإدارية ، بين اتجاه يسعى إلى معالجة المتأخرات وتخفيف الأعباء المالية، واتجاه آخر يتمسك بمبدأ السنوية حفاظاً على مبدأ المشروعية والانضباط المالي.

فقد اتجهت وزارة المالية بصفتها الجهة التنفيذية إلى السماح بالصرف من موازنة السنة اللاحقة، استناداً إلى تعليمات تنفيذ الموازنة الاتحادية لسنة 2019، ولا سيما المادة (7/ ثانياً /2) التي أجازت هذا الصرف عند توافر التخصيصات وموافقة الوزير المختص أو المحافظ [21] . ويعكس هذا الموقف رغبة الوزارة في معالجة المتأخرات ومنع تراكمها، بما يحقق نوعاً من المرونة الإدارية في مواجهة العجز المالي أو ضعف التخطيط المالي في السنوات السابقة .

وبذات الاتجاه، سار ديوان الرقابة المالية الاتحادي حين أجاز صرف المستحقات المالية المتأخرة وفق الآلية الواردة في تعليمات تنفيذ الموازنة العامة [22] .

أما مجلس الدولة العراقي فقد تبنى موقفاً أثار إشكالات قانونية بارزة ، إذ انتهى إلى جواز صرف المستحقات المالية المتأخرة من تخصيصات سنة لاحقة، مستنداً بصورة رئيسة إلى تعليمات تنفيذ الموازنة الاتحادية لسنة 2019، ومتجاهلاً النص الصريح في قانون الإدارة المالية الاتحادي الذي يقضي بسقوط التخصيصات بانتهاء السنة المالية وعدم جواز استعمالها بعد ذلك إلا بقانون [23] . الأمر الذي منح التعليمات صلاحية لم يمنحها المشرع إطلاقاً .

ويلاحظ أن المجلس الدولة العراقي خلق استثناء على مبدأ السنوية، بل اعتمد تفسيراً وظيفياً يقوم على تيسير الصرف، الأمر الذي أفقد قراره الأساس القانوني المتين. وقد ترتب على هذا النهج توسع خطير في إمكانية تجاوز مبدأ سنوية الموازنة العامة، إذ فتح الباب أمام الجهات الحكومية لتقديم التعليمات على القانون، وهو ما ظهر جلياً في الضوابط الأخيرة الصادرة من وزارة المالية ، التي اعتمدت على تعليمات تنفيذية لا على نص تشريعي صريح.

وبذلك ساهم قرار مجلس الدولة في تكريس سابقة قانونية تضعف رقابة السلطة التشريعية على الإنفاق العام، وتمنح السلطة التنفيذية مساحة أوسع لممارسة الصرف خارج الحدود الصارمة التي رسمها قانون الإدارة المالية، بما قد يؤدي على المدى الطويل إلى اضطراب منظومة المالية العامة وتراجع دور القانون لصالح التعليمات التنفيذية .

الخاتمة

بعد استعراض موضوع " صرف المستحقات المالية المتأخرة بين أحكام قانون الإدارة المالية وتعليمات تنفيذ الموازنة العامة " ، يمكن الوصول إلى جملة من الاستنتاجات والتوصيات نوردها في الآتي :

أولاً : الاستنتاجات

1. يتضح أن هناك تعارضاً جوهرياً بين النصوص القانونية الواردة في قانون الإدارة المالية الاتحادي، التي تقرر سقوط المستحقات بانتهاء السنة المالية، وبين تعليمات تنفيذ الموازنة العامة التي أجازت الصرف من تخصيصات سنة مالية لاحقة.
2. إن اعتماد التعليمات التنفيذية كمرجع لتجاوز النصوص التشريعية يعد مخالفة لمبدأ المشروعية، ويمنح التعليمات صلاحيات لم يمنحها المشرع أصلًا.
3. استمرار هذا النهج منذ سنة 2016 يعكس ضعف التخطيط المالي وتراكم المتأخرات، مما يؤثر على الثقة بالمؤسسات المالية.
4. أسهم موقف مجلس الدولة العراقي بتبنيه جواز الصرف من تخصيصات سنة مالية لاحقة في تعميق الإشكالية القانونية، إذ تجاهل النصوص التشريعية الصريحة، مما أوجد فراغاً تشريعياً وتضارباً في التفسير.

ثانياً : التوصيات

1. ضرورة أن يعيد مجلس الدولة النظر في موقفه بشأن صرف المستحقات المالية المتأخرة ، بما ينسجم مع القوانين النافذة، لكونه جهة قانونية عليا يعول عليها في حسم المسائل القانونية المختلف عليها وتوضيحها للوزارات والجهات الحكومية.
2. أن تلتزم وزارتا المالية والتخطيط عند إصدار تعليمات تنفيذ الموازنات العامة الاتحادية بأحكام قانون الإدارة المالية الاتحادية النافذ، ضماناً للانسجام التشريعي وتحقيق الانضباط المالي.

3. وضع آليات رقابية صارمة تحد من تراكم المستحقات المالية ، عن طريق إلزام الوزارات والجهات الحكومية بتسوية التزاماتها ضمن السنة المالية ذاتها.
4. تفعيل التخطيط المالي متوسط وطويل الأمد لضمان استدامة الموارد المالية وتفادي تراكم الالتزامات، بما يعزز الانضباط المالي ويحقق العدالة في توزيع النفقات.

الهوامش :

([1]) بلخيري محمد سعد الدين وكيموش بلال ، دور المستحقات المحاسبية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية (حالة المؤسسات المدرجة في مؤشر CAC40 خلال الفترة 2014 – 2018 ، بحث منشور في مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، الجزائر المجلد 8 ، العدد 1، 2021 ، ص 621 .

([2]) سمير موسى زيتون ، العلاقة بين كل من المستحقات والتدفقات النقدية التشغيلية والدخل من جهة وجودة المعلومات المحاسبية من جهة أخرى للشركات الصناعية ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الأعمال – جامعة عمان العربية ، 2013 ، ص 37 .

([3]) امينة هناء جابي ، أهمية إصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي – تجربة نيوزيلندا والمملكة المتحدة - ، بحث منشور في مجلة الدرسات المالية والمحاسبية والإدارية ، الجزائر ، العدد 8 ، 2017 ، ص 689 .

([4]) بلال كيموش ، قدرة المستحقات المحاسبية قصيرة الأجل على التنبؤ بالتدفقات النقدية للشركات الجزائرية ، بحث منشور في مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية) ، الجزائر ، المجلد 33 (7) ، 2019 ، ص 1159 .

([5]) د. وليد بن محمد الشباني ، مبادئ المحاسبة والتقرير المالي ، الطبعة الأولى ، العبيكان للنشر ، المملكة العربية السعودية ، 2014 ، ص 200 – 201 .

([6]) شيراز محمد خضر ، تقنيات محاسبة الشركات ، الطبعة الأولى ، تعريب دار الأكاديمية للطباعة والنشر والتوزيع ، بريطانيا ، 2022 ، ص 4 .

([7]) نموذج " Jones " يفترض هذا النموذج أن رقم الأعمال وإجمالي الأصول الثابتة أقل عرضة للتلاعب من طرف الإدارة ، إذ اقترح " Jones " نموذج يخفف من افتراض أن المستحقات غير الاختيارية (العادية) ثابتة من فترة لأخرى بإدخال العاملين سالفي الذكر (رقم الاعمال وإجمال الأصول الثابتة) وذلك لتقدير المستحقات غير الاختيارية . وفي سنة 1995 Dechow قدمت نسخة معدلة لنموذج " Jones " للتصدي لأي تأثيرات ناتجة عن التلاعب في المبيعات من طرف الإدارة التي تؤدي إلى تقديرات منحازة عند قياس المستحقات غير الاختيارية والتي بدورها على قيمة المستحقات الاختيارية ، والفرق الوحيد بين نموذج " Jones " الأصلي والنموذج المعدل هم أن الأخير يأخذ في الحسبان التغير الحاصل في المبيعات النقدية كعنصر غير معرض للتلاعب بدلاً من التغيرات الحاصلة في رقم الأعمال . للمزيد من التفاصيل ينظر : د. عبد المجيد الطيب الفار ، إدارة الأرباح ، الطبعة الأولى ، دار جليس الزمان ، الأردن ، 2011 ، ص 63- 65 . وكذلك خالدي عادل و د. موسى سعداوي ، استخدام نموذج جونز المعدل في كشف أساليب المحاسبة الابداعية – دراسة عينة من المؤسسات الفرنسية المدرجة في البورصة - ، بحث منشور في مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية ، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي ، الجزائر ، العدد 10 ، الجزء 1 ، 2017 ، ص 89 – 90 .
هو نموذج جونز المعدل أو ما يعرف بطريقة المستحقات الاختيارية

([8]) بلال كيموش ، مصدر سابق ، ص 1159 .

([9]) د. نوفان حامد العليمات و براءة إياد عبد اللطيف الحشاش ، أثر إدارة الأرباح في العلاقات بين التدفقات النقدية التشغيلية وعوائد الأسهم في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ، لحث منشور في المجلة العربية للإدارة ، المجلد (42) ، العدد (4) ، 2022 ، ص 310 .

([10]) د. محمد علي سويلم ، شرح قانون الاستثمار الصادر بالقانون رقم (72) لسنة 2017 ولائحته التنفيذية في ضوء الفقه والقضاء (دراسة مقارنة) ، دار النهضة العربية ، مصر ، 2018 ، ص 4 .

([11]) ممدوح صادق محمد الرشيدي ، الدور الإعلامي للاستحقاق المحاسبية ، بحث منشور في مجلة البحوث المعاصرة ، الجزائر ، المجلد 27(1) ، 2013 ، ص 13 .
([12]) الزين عبد الله بابكر عبد الله ، الاستحقاقات المحاسبية الإختيارية وأثرها في التنبؤ بالأرباح المحاسبية وزيادة قيمة المصرف (دراسة تطبيقية على عينة من المصارف المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية في الفترة من 2009 – 2014) ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الدراسات العليا ، جامعة السودانللعلوم والتكنولوجيا ، 2016 ، ص 49 .
([13]) محمد سعد الدين بلخيري و بلال كيموش ، الدور الإعلامي للمستحقات المحاسبية من خلال التدقيقات النقدية – دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للفترة 2011 – 2018 ، بحث منشور في مجلة نماء للاقتصاد والتجارة ، المجلد 5 ، العدد 1 ، 2021 ، ص 36 .
([14]) د. رائد ناجي أحمد ، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، الطبعة الثالثة ، دار السنهوري للنشر ، بيروت ، 2023 ، ص 135 – 136 ، وينظر كذلك : د. محمد خصاونة ، المالية العامة (النظرية والتطبيق)، دون ذكر دار نشر ، 2014 ، ص 158 – 159 .
([15]) تنظر : الفقرة (1) من المادة (4) من قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 .
([16]) الفقرة (ب) من المادة (16) من قانون الإدارة المالية النافذ رقم (6) لسنة 2019 .
([17]) تنظر : الفقرة (سابعاً / أ) من المادة (2) من تعليمات تنفيذ الموازنة العامة الاتحادية لسنة 2016 . وكذلك الفقرة (ثامناً / د) من المادة (2) من تعليمات تنفيذ الموازنة العامة الاتحادية لسنة 2017 . والفقرة (ثامناً / ه) من المادة (2) من تعليمات تنفيذ الموازنة العامة الاتحادية لسنة 2018 ، والمادة(7 / ثامناً / أ) من المادة (2) القسم الثاني من تعليمات تنفيذ الموازنة الاتحادية لسنة 2019 . وكذلك الفقرة (ثامناً) من المادة (2) من تعليمات تنفيذ الموازنة العامة الاتحادية لعام 2021 .
([18]) صدرت تلك الضوابط بموجب كتاب وزارة المالية العراقية المرقم (24938) في 2023/7/3 .
([19]) د. عصمت عبد المجيد بكر ، مشكلات التشريع (دراسة نظرية وتطبيقية مقارنة) ، الطبعة الأولى ، دار الكتب العلمية ، بيروت ، 2014 ، ص 8 .
([20]) د. سامي جمال الدين ، تدرج القواعد القانونية ومبادئ الشريعة الإسلامية ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية 2013 ، ص 17 – 18 .
([21]) ينظر : كتاب وزارة المالية العراقية المرقم (26128) في 2019/8/20 .
([22]) ينظر : كتاب ديوان الرقابة المالية الاتحادي المرقم (17471/3/19) في 2019/7/30 .
([23]) ينظر : قرار مجلس الدولة العراقي المرقم (91 / 2019) في 2019/10/31 .

المصادر : References

اولاً : الكتب
- د. رائد ناجي أحمد ، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، الطبعة الثالثة ، دار السنهوري بيروت ، 2023 .
- د. سامي جمال الدين ، تدرج القواعد القانونية ومبادئ الشريعة الإسلامية ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية 2013 .
- شيراز محمد خضر ، تقنيات محاسبة الشركات ، الطبعة الأولى ، تعريب دار الأكاديمية للطباعة والنشر والتوزيع ، بريطانيا ، 2022 .

- د. عبد المجيد الطيب الفار ، إدارة الأرباح ، الطبعة الأولى ، دار جليس الزمان ، الأردن ، 2011 .
- د. عصمت عبد المجيد بكر ، مشكلات التشريع (دراسة نظرية وتطبيقية مقارنة) ، الطبعة الأولى ، دار الكتب العلمية ، بيروت ، 2014 .
- د. محمد خصاونة ، المالية العامة (النظرية والتطبيق)، دون ذكر دار نشر ، 2014 .
- د. محمد علي سويلم ، شرح قانون الاستثمار الصادر بالقانون رقم (72) لسنة 2017 ولائحته التنفيذية في ضوء الفقه والقضاء (دراسة مقارنة) ، دار النهضة العربية ، مصر ، 2018 ، ص 4 .
- د. وليد بن محمد الشباني ، مبادئ المحاسبة والتقرير المالي ، الطبعة الأولى ، العبيكان للنشر ، المملكة العربية السعودية ، 2014 ، ص 200 – 201 .

ثانياً : البحوث

- امينة هناء جابي ، أهمية إصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي – تجربة نيوزيلندا والمملكة المتحدة - ، بحث منشور في مجلة الدرسات المالية والمحاسبية والإدارية ، الجزائر ، العدد 8 ، 2017 .
- بلخيري محمد سعد الدين وكيموش بلال ، دور المستحقات المحاسبية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية (حالة المؤسسات المدرجة في مؤشر CAC40 خلال الفترة 2014 – 2018 ، بحث منشور في مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، الجزائر المجلد 8 ، العدد 1، 2021 .
- خالدي عادل و د. موسى سعداوي ، استخدام نموذج جونز المعدل في كشف أساليب المحاسبة الابداعية – دراسة عينة من المؤسسات الفرنسية المدرجة في البورصة - ، بحث منشور في مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية ، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي ، الجزائر العدد 10 ، الجزء 1 ، 2017 .
- بلال كيموش ، قدرة المستحقات المحاسبية قصيرة الأجل على التنبؤ بالتدفقات النقدية للشركات الجزائرية ، بحث منشور في مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية) الجزائر ، المجلد 33 (7) ، 2019.
- محمد سعد الدين بلخيري و بلال كيموش ، الدور الإعلامي للمستحقات المحاسبية من خلال التدفقات النقدية – دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للفترة 2011 – 2018 ، بحث منشور في مجلة نماء للاقتصاد والتجارة ، المجلد(5) ، العدد (1) ، 2021.
- ممدوح صادق محمد الرشيدي ، الدور الإعلامي للاستحقاق المحاسبية ، بحث منشور في مجلة البحوث المعاصرة ، الجزائر ، المجلد 27(1) ، 2013.
- د. نوفان حامد العليمات و براءة إياد عبد اللطيف الحشاش ، أثر إدارة الأرباح في العلاقات بين التدفقات النقدية التشغيلية وعوائد الأسهم في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ، لحث منشور في المجلة العربية للإدارة ، المجلد (42) ، العدد (4) ، 2022 .

ثالثاً : الرسائل والاطاريح الجامعية

- الزين عبد الله بابكر عبد الله ، الاستحقاقات المحاسبية الإختيارية وأثرها في التنبؤ بالأرباح المحاسبية وزيادة قيمة المصرف (دراسة تطبيقية على عينة من المصارف المدرجة بسوق

الخرطوم للأوراق المالية في الفترة من 2009 – 2014) ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الدراسات العليا ، جامعة السودانللعلوم والتكنولوجيا ، 2016 .
- سمير موسى زيتون ، العلاقة بين كل من المستحقات والتدفقات النقدية التشغيلية والدخل من جهة وجودة المعلومات المحاسبية من جهة أخرى للشركات الصناعية ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الأعمال – جامعة عمان العربية ، 2013 .

رابعاً : القوانين والتعليمات

- قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 الملغي .
- تعليمات تنفيذ الموازنة العامة الاتحادية لسنة 2016 .
- تعليمات تنفيذ الموازنة العامة الاتحادية لسنة 2017 .
- تعليمات تنفيذ الموازنة العامة الاتحادية لسنة 2018 .
- تعليمات تنفيذ الموازنة الاتحادية لسنة 2019 .
- قانون الإدارة المالية الاتحادي النافذ رقم (6) لسنة 2019 .
- تعليمات تنفيذ الموازنة العامة الاتحادية لسنة 2021 .
- تعليمات تسهيل تنفيذ قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنوات المالية (2023 – 2024 – 2025) رقم (1) لسنة 2023 .

خامساً : الكتب الرسمية والقرارات

- كتاب وزارة المالية العراقية المرقم (26128) في 2019/8/20 .
- كتاب ديوان الرقابة المالية الاتحادي المرقم (17471/3/19) في 2019/7/30 .
- قرار مجلس الدولة العراقي المرقم (91 / 2019) في 2019/10/31 .
- كتاب وزارة المالية العراقية المرقم (24938) في 2023/7/3 .

Disbursement of outstanding financial entitlements: between the provisions of the Financial Management Law and the instructions for implementing the general budget

Abstract:

Financial entitlements, whether for individuals or legal entities, are of paramount importance, as the primary objective of any undertaking by these entities is to secure the necessary funds to meet their various needs. Therefore, they have the right to receive their dues in a timely manner, whether upon completion of the required work or in installments disbursed after each stage of implementation. The Iraqi legislator recognized the importance of this matter and stipulated in the current Financial Management Law the necessity of disbursing entitlements within the fiscal year in which they arise, thus guaranteeing the rights of their owners and ensuring the smooth functioning of economic activity. However, practical experience has revealed clear deviations from the provisions of this law, as some entitlements have not been disbursed on their scheduled dates, leading to a breach of the legally enshrined principle of financial obligation. Hence, the need arises to study these violations and shed light on their causes, while simultaneously seeking effective legal and administrative solutions to overcome them, thereby ensuring respect for legislative provisions and achieving financial justice.

Keywords: Financial entitlements, Financial Management Law, Instructions for Implementing the General Budget.