

النظام المالي والرقابي للمؤسسات العامة في لبنان بين النصوص والتطبيق

د. مروان القطب (*)

مقدمة

المؤسسة العامة هي شخص عام متخصص يتولى ادارة مرفق عام ويتمتع بالاستقلال المالي والاداري الذي يهدف الى تمكين المؤسسة من اعتماد انظمة تتناسب مع طبيعة نشاط المرفق العام سواء كان له الطابع الاداري او الصناعي والتجاري.

وتعد اموال المؤسسات العامة من الاموال العمومية التي يقتضي ان تحاط ادارتها بضوابط وقيود تحول دون اساءة استعمالها وتضمن المحافظة عليها وتكريسها للغرض المعدة له. وفي الوقت عينه لا بد من تمكين المؤسسة من اعتماد انظمة مالية وادارية تراعي خصوصية نشاطها، لذلك سمح المشرع للمؤسسات العامة ان تضع نظاما ماليا مستقلاً عن الانظمة المالية المعمول بها في الادارات العامة. وتشكل الرقابة على ادارة اموال المؤسسة

العامة وتنفيذ ايراداتها ونفقاتها احدى الضوابط الاساسية التي تضمن حسن ادارة المرفق العام وتفيد المؤسسة باختصاصها وتحقيق الغرض من انشائها.

وفي هذه الدراسة سنتناول النظام المالي والرقابي للمؤسسات العامة وذلك في جزئين متتاليين على الشكل الاتي:

الجزء الاول: النظام المالي للمؤسسات العامة

الجزء الثاني: النظام الرقابي للمؤسسات العامة

الجزء الاول: النظام المالي للمؤسسات العامة

ليست الدولة الشخص العام الوحيد، وانما يوجد الى جانبها اشخاص عامة اخرى كالمؤسسات العامة والبلديات، وهذه الاشخاص

(*) استاذ محاضر في الجامعة اللبنانية.

ثانياً: المرجع الصالح لإعداد والتصديق على موازنة المؤسسة العامة

١ - اعداد مشروع موازنة المؤسسة العامة

يضع مدير عام او مدير المؤسسة العامة قبل نهاية شهر نيسان من كل سنة مشروع موازنة المؤسسة للسنة المقبلة، ويودعه مجلس الادارة لاقراءه. وتقدر في مشروع الموازنة النفقات السنوية التي يستلزمها نشاط المؤسسة وتنفيذ برامجها وتحقيق الغاية من انشائها، كما تقدر فيه الايرادات اللازمة لتغطية نفقاتها.

وتقدر ايرادات المؤسسة العامة في مشروع موازنتها استنادا الى العناصر الآتية:

أ - تحصيلات السنة الاخيرة السابقة لسنة اعداد الموازنة.

ب - تحصيلات الاشهر المنقضية من سنة اعداد الموازنة.

ت - التطورات والاضاع الجديدة المرتقبة.

ث - الايرادات الاضافية او الاستثنائية.

اذا تجاوزت اعتمادات النفقات في مشروع الموازنة المستقلة الواردات الذاتية المقدرة يقترح المدير العام او مدير المؤسسة تغطية الفرق بالمصادر الآتية:

أ - زيادة ايرادات المؤسسة الذاتية.

ب - مأخوذات من مال الاحتياط اذا كان ذلك ممكناً.

ت - طلب سلفات خزينة، يحدد قيمتها وطرق ومهل تسديدها.

ث - بمساهمات من الدولة، تحدد قيمتها.

ج - بقروض تحدد مصادرها وقيمتها وطرق ومهل تسديدها.

ويقدم المدير العام او مدير المؤسسة مشروع الموازنة الى مجلس الادارة مشفوعاً

العامة تتمتع بالاستقلال المالي والاداري، ولديها موازنات مستقلة عن موازنة الدولة، يجري اقرار هذه الموازنات من قبل السلطات التقريرية لدى الاشخاص العامة المستقلة، كمجلس ادارة المؤسسة العامة والمجلس البلدي في البلديات.

اولاً: مفهوم الموازنة المستقلة

الموازنة المستقلة هي موازنة الاشخاص العامة اللامركزية سواء كانت لامركزية محلية كالبلديات او لامركزية مرفقية كالمؤسسات العامة. فالشخص العام اللامركزي يتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة عن الدولة وينتج عن ذلك الاستقلال المالي بحيث يكون للشخص اللامركزي موازنة مستقلة تتضمن ايرادات ونفقات مستقلة عن ايرادات ونفقات الدولة^(١).

ومن أهم اسباب منح الاستقلال المالي والاداري للمؤسسات العامة هو طبيعة المرفق الذي يدار من قبل المؤسسة والتي تعطي امكانية تحقيق ايرادات ذاتية كافية لتغطية اعباء التشغيل وهي حالة المؤسسات العامة ذات الطابع الاستثماري مثل مؤسسة كهرباء لبنان ومؤسسات توزيع المياه، وفي بعض الدول العربية كالعراق يطلق عليها مؤسسات التمويل الذاتي أي لدى هذه المؤسسات قدرة على تمويل نفسها من خلال مواردها.

ونظم المرسوم رقم ٣٣٩٨ الصادر في ١١ كانون الاول من العام ١٩٦٥ اصول تنظيم وتصديق الموازنات المستقلة. كما ان لكل مؤسسة عامة نظامها المالي الذي يحدد اصول تنفيذ الموازنة المستقلة والذي يكون غالباً مستوحى من قانون المحاسبة العمومية مع بعض الفروقات التي تتطلبها طبيعة نشاط كل مؤسسة عامة.

(١) فوزي عطوي: المالية العامة. النظم الضريبية وموازنة الدولة. منشورات الحلبي الحقوقية. بيروت ٢٠٠٣. ص ٣٥١.

الادارة اتخاذ قرار بالتقيد به او برفع الخلاف الى مجلس الوزراء من خلال وزير الوصاية الادارية وذلك قبل ٢٠ تشرين الثاني. وفي هذه الحالة يقرر مجلس الوزراء اما تصديق مشروع الموازنة كما ورد اليه او تصديق المشروع بعد تعديله أخذا ببعض او كل نقاط الاعتراض.

ثالثاً: التمييز بين الموازنة المستقلة والموازنة العامة

تتشرك الموازنة المستقلة للمؤسسات العامة مع الموازنة العامة للدولة في الصفة التقديرية أي انها تتضمن إيرادات ونفقات مقدرة لسنة مقبلة الا انها تختلف عنها فيما يلي:

١ - من حيث الشخص العام الذي

يضعها، الموازنة المستقلة توضع من قبل شخص عام لامركزي وتتضمن نفقاته وإيراداته الذاتية، اما الموازنة العامة فتوضع من قبل الدولة وتتضمن نفقات وإيرادات المرافق العامة ذات الطابع الاداري للدولة.

٢ - من حيث طبيعة الموازنة، للموازنة

العامة الصفة التشريعية وبالتالي تعتبر عملاً تشريعياً يترجم بقانون يصدره رئيس الجمهورية وينشره في الجريدة الرسمية، اما موازنة المؤسسات العامة فليس لها الصفة التشريعية بل تعتبر عملاً ادارياً.

٣ - من حيث الجهة التي تعد مشروع

الموازنة، يتولى المدير العام او مدير المؤسسة العامة اعداد الموازنة المستقلة، اما الموازنة العامة فيجري اعدادها من قبل وزارة المالية.

٤ - من حيث الجهة التي تقرر مشروع

الموازنة أي توافق عليه بالصيغة النهائية، فمجلس الادارة هو الذي يتبنى مشروع موازنة المؤسسة العامة بصيغته النهائية اما الموازنة العامة فان مجلس الوزراء هو الذي يتبنى مشروع الموازنة العامة بصيغته النهائية وذلك باغلبية ثلثي اعضاء الحكومة كما في مرسوم تشكيلها.

بتقرير يحلل ويبرر ارقام كل من إيراداته ونفقاته، ويبين وضع المؤسسة المالي والاعباء المترتبة عليها، وبيان حاجات المؤسسة وطرق معالجتها والايضاحات اللازمة بشأن المشاريع المراد تنفيذها.

٢ - اقرار مشروع موازنة المؤسسة

العامة

يقر مجلس الادارة مشروع الموازنة بصيغته النهائية، ويودعه وزارة المالية بواسطة المراقب المالي او مديرية المحاسبة العامة عند عدم وجود مراقب مالي في المؤسسة، كما تودع سلطة الوصاية بواسطة مفوض الحكومة مشفوعاً بالمستندات الايضاحية وذلك قبل نهاية شهر ايار من السنة التي تسبق سنة الموازنة.

٣ - التصديق على مشروع موازنة

المؤسسة العامة

تودع سلطة الوصاية الادارية وزارة المالية ملاحظاتها على مشروع الموازنة خلال شهرين من تاريخ وروده اليها، وتخفف هذه المهلة الى شهر واحد، ان تضمن المشروع طلب مساهمة الدولة باعتمادات ترصد في الموازنة العامة.

ومن ثم تودع وزارة المالية سلطة الوصاية الادارية رأيها في مشروع الموازنة قبل نهاية شهر ايلول فان كان الرأي بالتصديق اودعتها المشروع مصدقاً، اما اذا كان الرأي بالاعتراض فتحدد مواضع الاعتراض واسبابه والاعتمادات والإيرادات المعترض عليها كلياً او جزئياً. وفي كلا الحالتين تبلغ وزارة المالية المؤسسة العامة المختصة رأيها في المشروع.

واذا لم ترسل وزارة المالية او سلطة الوصاية الادارية الى المؤسسة العامة المختصة اعتراضاً معللاً على مشروع الموازنة قبل تشرين الثاني من السنة التي تسبق سنة الموازنة، اعتبر المشروع مصدقاً حكماً.

اما اذا ارسل الاعتراض من قبل احدي السلطتين المذكورتين او كليهما، فعلى مجلس

المستقلة في طابعها التقديري، الا انها تختلف عنها في النطاق، فالموازنة التخطيطية تتضمن عددا من الموازنات الفرعية المترابطة فيما بينها والتي تشمل المبيعات والانتاج وكلفة الايدي العاملة والمواد الاولية، في حين تقتصر الموازنة المستقلة على تقدير النفقات والواردات فقط.

وللاسف لا يجري اعداد الموازنات التخطيطية لدى المؤسسات العامة الاستثمارية أي التي تقوم بنشاط مماثل للنشاط القائم في القطاع الخاص والذي يتسم بالطابع الصناعي والتجاري، واعداد مثل هذه الموازنات اصبح ضرورة لا يمكن تجاوزها او التقليل من اهميتها بالنسبة للمؤسسات العامة التي تدير مرافق عامة ذات طابع صناعي وتجاري.

ويمكن للقطاع العام الاستفادة من ادوات اعداد الموازنة التخطيطية خصوصا فيما خص توقع حاجاتها من المواد الاولية وكلفة العاملين لديها ومن ثم تقدير السيولة النقدية وتدفقها خلال العام، مما يجنبها الوقوع في العجز عن تأمين نفقاتها و الحد من كلفة الاقتراض.

القسم الثاني:

تنفيذ موازنة المؤسسة العامة

يعقب التصديق على موازنة المؤسسة العامة البدء بتنفيذها، وتتطابق مراحل تنفيذ موازنة المؤسسة العامة مع المبادئ العامة التي نص عليها قانون المحاسبة العمومية مع بعض الفروقات النابعة من الاستقلال المالي والاداري للمؤسسة العامة والتي سنركز عليها في هذا القسم الذي سنتناول فيه اجراءات تنفيذ الايرادات ثم ننتقل الى اجراءات تنفيذ النفقات.

٥ - من حيث المرجع الصالح للتصديق على مشروع الموازنة، بالنسبة للموازنة العامة البرلمان هو من يصدق على مشروع الموازنة العامة، اما بالنسبة لمشروع موازنة المؤسسات العامة فيجري التصديق عليه من قبل وزارتي المالية والوصاية وعند الخلاف يعرض الامر على مجلس الوزراء ليبت فيه.

رابعاً: اعتماد الموازنة التقليدية وغياب الموازنات التخطيطية

مازالت المؤسسات العامة تعتمد النموذج التقليدي للموازنة التي تقوم على تبويب يستند الى التنظيم الاداري للدولة ولا تتضمن برامج ووظائف الادارة، كما لا يجري تحديد اهداف كل نشاط من أنشطة المؤسسة. وعلى الرغم من سلبيات الموازنة التقليدية والدعوات المتكررة لتبني الموازنة المؤسسة على البرامج والاداء الا ان المؤسسات العامة مازالت متخلفة عن ذلك ويرجع ذلك بصورة اساسية الى ان ثقافة الاداء لم تأخذ نصيبها بعد في الادارة العامة اللبنانية^(٢).

ولا يقتصر اعداد الحسابات التقديرية على القطاع العام، فالمنشآت الصناعية والتجارية في القطاع الخاص تعد موازنة تخطيطية تتضمن تخطيطا لمبيعاتها لفترة مالية مقبلة، والانتاج الذي تحتاج اليه لبلوغ مستوى المبيعات المخطط له، بالاضافة الى كلفة اليد العاملة والمواد الاولية، وما تحتاج اليه المنشأة من سيولة نقدية وصولا الى اعداد حساب نتيجة تقديري و ميزانية عمومية تقديرية^(٣).

تشارك الموازنة التخطيطية مع الموازنة

(٢) مروان القطب: موازنة الاداء في فرنسا، خطوة نحو اصلاح مالي شامل. الحياة النيابية. العدد ٧١. ٢٠٠٩. ص ٨٥ وما بعدها.

(٣) عادل الحسن، على الشريف: تنظيم ادارة الاعمال. دار النهضة العربية. بيروت ١٩٨٨. ص ٤٢٩ وما بعدها.

مالية الدولة بالفصل بين عمليات التحصيل والتحقق بحيث تتولى كل مرحلة جهة مختلفة عن الأخرى بالاستناد الى مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والحسابية^(٤).

وتجدر الإشارة الى ان بعض المؤسسات العامة تستطيع تلزيم عمليات الجباية إلى أشخاص طبيعيين او معنويين خارج ملاك المصلحة بواسطة اتفاقيات خاصة يقرها مجلس الادارة.

ثانياً: اجراءات تنفيذ النفقات

تمر عملية تنفيذ النفقات في اربع مراحل متتالية هي العقد، التصفية، الصرف والدفع.

١ - عقد النفقة

عقد النفقة هو القيام بعمل من شأنه ان يرتب ديناً على المؤسسة، كتنعيين مستخدمين او منح مكافآت او البت بصفقة شراء معدات او تجهيزات. ولا يترتب الدين في هذه المرحلة وانما يكون محتمل الترتب، فمثلاً تعيين مستخدم في المؤسسة فان الدين لا يترتب الا اذا باشر المستخدم المعين وظيفته وفقاً للاصول اما في حال لم يباشر وظيفته فلا يترتب أي دين على المؤسسة.

اما فيما خص بصفقات اللوازم والاشغال والخدمات فان عقد النفقة يأتي في مرحلة لاحقة على اختيار المتعاقد مع المؤسسة سواء تم ذلك بموجب مناقصة عمومية او استدرج عروض او اتفاق رضائي، فان ملف المعاملة يرفع الى المدير العام او مجلس الادارة حسب الصلاحية للتصديق النهائي عليه، وعند التصديق على الصفقة تعقد النفقة، الا ان ذلك لا يعني حتماً ترتب الدين على الدولة، فالدين لا يترتب الا عند تنفيذ المتعاقد مع الادارة للصفقة واستلام المؤسسة لها وبمقدار اللوازم او الاشغال او الخدمة المنفذة.

اولاً: إجراءات تنفيذ الإيرادات

تمر عملية تنفيذ الإيرادات بمرحلتين: مرحلة التحقق ومرحلة التحصيل.

١ - مرحلة التحقق

تعني مرحلة التحقق البحث عن حقوق المؤسسة من الإيرادات وتحديد قيمتها واصدار المستند اللازم لتحصيلها، وقد يكون هذا المستند فاتورة او امر قبض او امر تحصيل وفقاً للاصول الموضوعه لهذه الغاية.

ويبرم المحتسب الفواتير او اوامر القبض ويأمر بتنفيذها. فمثلاً في مؤسسة كهرباء لبنان تبدأ عملية التحقق بقراءة الملاحظين لعدادات المشتركين بهدف تحديد كمية الطاقة المستهلكة من قبل كل مشترك، من ثم يجري اصدار الفواتير التي تحتسب على اساس التعرفة الرسمية. ومن ثم يتم ايداع هذه الفواتير قسم الجباية للعمل على تحصيلها. وفي حال تبين وجود سهو او نقص او كتمان يجري اصدار جداول او فواتير او اوامر قبض اضافية تبرم ايضاً من قبل المحتسب.

وعملية التحقق هي من العمليات الادارية التي لا تتضمن تعاملات نقدية وانما مجرد بحث وتحديد قيمة الحقوق المستحقة للمؤسسة واصدار المستند اللازم للتحصيل، ومن ثم تتم عملية جباية هذه الحقوق وفي مرحلة التحصيل يتم التعامل النقدي ويكون لهذه المرحلة الطابع الحسابي.

٢ - مرحلة التحصيل

تحصر عمليات التحصيل بالمحتسب ومعاونيه. ونلاحظ ان المحتسب يتولى عملية ابرام مستندات التحقق وفي الوقت عينه يتولى عمليات التحصيل، أي ان عمليات التحقق والتحصيل تتولاها جهة واحدة. في حين ان قانون المحاسبة العمومية قضى على مستوى

(٤) فوزات فرحات: المالية العامة والاقتصاد المالي. منشورات الحلبي الحقوقية. بيروت ٢٠٠١. ص ١٩٤ وما بعدها.

وتجدر الاشارة الى ان عقد النفقة والتصفية والصرف هي من المراحل الادارية لتنفيذ النفقات بحيث لا تتضمن هذه المراحل أي تعامل نقدي. وانما يحصر التعامل النقدي في المرحلة الاخيرة وهي مرحلة دفع النفقة.

٤ - دفع النفقة

تتضمن هذه المرحلة تحويل الحوالة او امر الصرف الى نقد. والمحتسب هو الذي يتولى الامر بدفع النفقة، وتصبح الحوالة صالحة للدفع بعد توقيع المحتسب عليها.

ولا يحق للمحتسب ان يتولى بنفسه قبض او دفع الاموال التي يشرف على ادارتها بل يؤمن اجراء ذلك بواسطة امناء الصناديق، وعلى المحتسب ان يراقب اعمال امناء الصناديق والجبابة وان يسألهم عن كل مخالفة.

نلاحظ ان مدير عام المؤسسة يهيمن على اجراءات تنفيذ النفقات فهو المرجع الصالح لعقد النفقة وهو الذي يعين المستخدم الذي يتولى تصفيتها، وهو الامر بالصرف، كما ان المحتسب هو موظف يتبع بالتسلسل الاداري المدير العام اضافة الى ذلك ان مراقب عقد النفقات هو ايضا مستخدم في المؤسسة يتبع المدير العام، في حين ان قواعد المحاسبة العمومية على مستوى الدولة تضع اجراءات ضبط داخلي لتنفيذ النفقات تمكن من اجراء رقابة فعالة، فمرحلة العقد والتصفية يتولاها الوزير المعني في حين ان صرف النفقة يتولاها مدير الصرفيات في وزارة المالية اما دفع النفقة فتجري داخل مديريةية الخزينة في وزارة المالية من قبل المحتسبين، بالاضافة الى ان مراقب عقد النفقات هو تابع لوزارة المالية ومستقل عن الوزير المعني.

لذلك نقترح ان يكون مراقب عقد النفقات موظفاً تابعاً لوزارة المالية كما هو قائم في فرنسا بحيث ينتدب لدى المؤسسة العامة من اجل الرقابة على معاملات عقد النفقات، بشكل يحقق الاستقلال والحياد في ممارسة مهامه الرقابية بعيداً عن

والمرجع الصالح لعقد النفقة في الاصل هو المدير العام او مدير المؤسسة او من ينتدبه لذلك، ما لم ينص النظام المالي على خلاف ذلك. واغلب الانظمة المالية للمؤسسات العامة تعطي المدير العام صلاحية البت بالصفقات الى حدود قيمة معينة كخمسين مليون ليرة لبنانية مثلاً، واذا تجاوزت النفقة هذه القيمة فتكون صلاحية عقد النفقة لمجلس الادارة.

وتجدر الاشارة الى ان كل معاملة تؤول الى عقد نفقة يجب ان تقترن قبل توقيعها من المرجع الصالح بتأشير مراقب عقد النفقات. وهذا الاخير هو مستخدم في المؤسسة ويتبع المدير العام، بخلاف مراقب عقد النفقات المنتدب الى الوزارات فانه يتبع وزير المالية مما يعطيه القدرة على الحياد والموضوعية والعمل باستقلالية دون التأثر بضغوط الادارة التي يراقب عليها.

٢ - تصفية النفقة

تصفية النفقة هي اثبات ترتب الدين على المؤسسة وتحديد مقداره واستحقاقه وعدم سقوطه بمرور الزمن او لاي سبب اخر. ويتولى التصفية مستخدم معين لهذه الغاية بقرار من المدير العام.

تجري التصفية عفواً او بناء لطلب صاحب الحق، وتبنى على المستندات التي من شأنها اثبات الدين كالجداول الاسمية بالنسبة لرواتب المستخدمين ومحاضر الاستلام بالنسبة للصفقات.

٣ - صرف النفقة

صرف النفقة هو اصدار المستند الذي يجيز دفع قيمة الدين، ويطلق على هذا المستند تسمية «حوالة» او «امر صرف». ويأمر بالصرف مدير عام المؤسسة او من ينتدبه من المستخدمين لهذه الغاية.

ولا يجوز الامر بالصرف الا بعد التثبت من ان النفقة قد عقدت وفقاً للاصول ومن صحة معاملة وحسابات التصفية.

وهذا يعني وجود نوعين من الأنظمة المحاسبية داخل المؤسسة العامة الواحدة: الأول هو نظام تقليدي يقوم على القاعدة النقدية وطريقة القيد المنفرد والثاني يراعي قواعد المحاسبة العامة ويستند الى مبدأ الاستحقاق وطريقة القيد المزدوج.

أولاً: نظام المحاسبة التقليدي او محاسبة الموازنة

ان محاسبة موازنة تقوم على مسك قيود نفقات وواردات الموازنة العامة، وقد اطلق عليها تسمية «محاسبة صندوق Comptabilité de caisse»، حيث تقيد الايرادات والنفقات بتاريخ دخولها وخروجها من الصناديق العامة^(٦). وتكمن المشكلة الاساسية في محاسبة الموازنة في انها لا تعكس حقيقة الاوضاع المالية للمؤسسة، لانه في ختام السنة المالية يجري اعداد بيان اساسي هو قطع حساب الموازنة، والذي يبين وجود الوفرة او العجز. وان كان يدل هذا البيان على صحة تقدير الادارة في اعدادها للموازنة، وحجم الانفاق والتحصيل، الا انه لا يبين ما على الدولة من ديون اجمالية، والالتزامات المستحقة للسنوات اللاحقة. كما تقوم هذه المحاسبة على القاعدة النقدية وطريقة القيد المنفرد.

١ - طريقة القيد المنفرد

تعني طريقة القيد المنفرد تحريك حساب واحد عند قيد عمليات الواردات والنفقات. وتعد محاسبة نفقات وايرادات الموازنة وفقاً للطريقة المعتمدة حالياً في الادارات والمؤسسات العامة احدى صور القيد المنفرد. ولشرح ذلك سنستعرض كيفية مسك هذه المحاسبة:

الضغوط النابعة من التسلسل الاداري^(٥). وتجدر الاشارة الى ان مبدأ الفصل بين الوظائف الادارية والحسابية مكرس في اطار اجراءات تنفيذ النفقات بحيث يتولى المرحلة الحسابية المحتسب دون ان يقوم باي مهمة ادارية تتعلق بتنفيذ النفقات وهذا الامر يتجانس مع مبادئ المالية العامة المعمول بها في لبنان.

القسم الثالث:

النظام المحاسبي في المؤسسات العامة

عرف التصميم المحاسبي العام الصادر بمرسوم رقم ٤٦٦٥ بتاريخ ٣٠/١٢/١٩٨١ المحاسبة بأنه نظام لتنسيق المعلومات المالية، وهو يتناول ضبط المعطيات بصورة رقمية وتسجيلها وتبويبها وتقديمها بعد معالجتها على شكل بيانات مالية تعكس نتائج العمليات المسجلة والمركز المالي للمؤسسة.

كما نصت المادة الثانية من التصميم العام لحسابات الدولة والمؤسسات العامة والبلديات الصادر بمرسوم رقم ١٠٣٢٨ تاريخ ٩/٦/١٩٩٧ على ان محاسبة الدولة والمؤسسات العامة تهدف الى وصف العمليات المالية والرقابة عليها وإعداد المعلومات عنها وإبلاغها الى الجهات المختصة بالإدارة والرقابة.

تتمحور المحاسبة القائمة في المؤسسات العامة حول مسك قيود نفقات وايرادات الموازنة. وتمسك محاسبة الموازنة بالاستناد الى القاعدة النقدية وطريقة القيد المنفرد. في حين يطلب من المؤسسات العامة اعداد حسابات مختلفة عن حسابات الدولة كحساب الارباح والخسائر والميزانية العمومية، وهذان الحسابان من المفترض ان يقوموا على مبدأ الاستحقاق وطريقة القيد المزدوج.

Armand Laferrère: Finances Publiques. La documentation française. Paris 2000. p47.

(٥)

Armand Laferrère: op. cit. p14.

(٦)

أ - مسك محاسبة النفقات

نوع النفقة	الاعتمادات الأساسية	الاعتمادات الإضافية	الاعتمادات المدورة من سنوات سابقة	الاعتمادات المنزلة	الاعتمادات النهائية
	(١)	(٢)	(٣)	(٤)	+ (١) = (٥) - (٣) + (٢) (٤)
الجزء البند ١١ -	هي الاعتمادات الملحوظة في الموازنة عند تصديقها من المراجع المختصة	هي الاعتمادات المفتوحة لتضاف الى الاعتمادات الأساسية	هي الاعتمادات غير المصروفة من سنوات سابقة	هي الاعتمادات المنقولة من هذه النبذة الى نبذات اخرى	تشكل هذه الاعتمادات سقف الانفاق المسموح به ولا يجوز تجاوزه.

الإعتمادات النهائية	الإعتمادات المعقودة	الإعتمادات المصروف	الإعتمادات المعقودة غير المصروفة	الإعتمادات غير المعقودة
(٥)	(٦)	(٧)	(٨) - (٦) = (٧)	(٩) - (٥) = (٦)
تشكل سقفاً للانفاق لا يجوز تجاوزه	هي الاعتمادات التي عقدت وفقاً للأصول	هي التي صدر بصدها «حوالة» او «مصرف»	هي التي عقدت ولكنها لم تصرف تدور في حال تعلق بها حق الغير وكانت من الجزء الاول، واذا كانت من الجزء الثاني تدور سواء عقدت ام لا.	اذا كانت من الجزء الاول تلغى، وتدور اذا كانت من الجزء الثاني.

ب - مسك محاسبة الإيرادات

الإيرادات المحققة خلال السنة	الإيرادات المدورة من سنوات سابقة	الإيرادات المنزلة	الإيرادات قيد التحصيل
(١)	(٢)	(٣)	(٤) = (١) + (٢) - (٣)
هي المبالغ التي صدر بشأنها: - فاتورة - أمر قبض - أمر تحصيل	هي مبالغ محققة وباقية دون تحصيل من سنوات سابقة	هي المبالغ المحققة ثم الغي تحققها بسبب خطأ او قبول اعتراض	تشكل هذه المبالغ مجموع حقوق المؤسسة التي يقتضي العمل على تحصيلها

مجموع الإيرادات قيد التحصيل	الإيرادات المحصلة	الإيرادات الباقية دون تحصيل
(٤)	(٥)	(٦) = (٤) - (٥)
هي مجموع المبالغ الواجب تحصيلها	هي المبالغ المحصلة بالفعل خلال السنة	هي المبالغ غير المحصلة والتي تدور الى السنة التالية لتحصيلها

٢ - القاعدة النقدية

تقضي القاعدة النقدية بتسجيل الإيرادات بتاريخ قبضها بغض النظر عن تاريخ تحققها، والنفقات بتاريخ دفعها بغض النظر عن تاريخ ترتبها، أي العبرة بتاريخ دخول النقد الى حسابات المؤسسة.

وعلى سبيل المثال لو اصدرت مؤسسة كهرباء لبنان فواتير على المشتركين لديها في العام ٢٠٠٥ الا انها لم تحصلها الا في العام ٢٠٠٦ فيجري تسجيل هذه الإيرادات في عام تحصيلها وليس العام الذي تحققت فيه. وعلى مستوى النفقات اذا قامت المؤسسة بشراء محولات واستلمتها في العام ٢٠٠٥ الا انها لم تدفع قيمة هذا الشراء الا في العام ٢٠٠٦ فيجري تسجيل هذه النفقة في عام دفعها وليس في العام الذي ترتبت فيه.

ثانياً: نظام محاسبة الاستحقاق

تعتمد في المنشآت التجارية المحاسبة القائمة على مبدأ الاستحقاق والتي تعتمد طريقة القيد المزدوج، اما على مستوى الدولة فان معظم الدول ما زالت تعتمد القاعدة النقدية وعدد محدود منها اعتمد مبدأ الاستحقاق، الا ان العديد من المنظمات الدولية تنادي بضرورة تبني الدول لهذا المبدأ والعمل به^(٧).

١ - مبدأ الاستحقاق

يقضي مبدأ الاستحقاق بقيد العمليات المالية في السنة التي استحققت فيها، فالنفقات تسجل في سنة ترتبها سواء دفعت في هذه السنة ام لم تدفع، والإيرادات تسجل في سنة استحقاقها بغض النظر عن تاريخ تحصيلها.

وعلى سبيل المثال لو اصدرت مؤسسة مياه بيروت وجبل لبنان اصدرت اوامر قبض الاشتراكات المترتبة على المشتركين لديها في العام ٢٠٠٣، الا انها لم تحصلها الا في العام ٢٠٠٤ فيجري تسجيل هذه الإيرادات في العام ٢٠٠٤. وفي حال قامت المؤسسة بشراء آليات واستلمتها في العام ٢٠٠٥ الا انها لم تدفع قيمة هذا الشراء الا في العام ٢٠٠٦ فيجري تسجيل هذه النفقة في عام ٢٠٠٥ اي العام الذي ترتبت فيه النفقة.

٢ - القيد المزدوج

تقوم طريقة القيد المزدوج على التسجيل في حسابين عند قيد كل عملية من العمليات المالية التي تتم في المؤسسة. الحساب الاول هو الحساب المدين والذي يمثل استخدام الاموال والثاني هو الحساب الدائن والذي يمثل مصدر هذه الاموال.

وبالتالي فان طريقة القيد المزدوج تبين مصادر الأموال واستخداماتها، وهذا يعني ضرورة ان تكون الحسابات المدينة معادلة

(٧) مروان القطب: الاصلاحات الحديثة في الادارة العامة الفرنسية. الحياة النيابية. العدد ٧٣. ٢٠٠٩. ص ١١٧ وما بعدها.

من حـ / إيرادات محققة غير محصلة
الى حـ / إيرادات العام ٢٠٠٥
وفي العام ٢٠٠٦ يتم اجراء القيد الاتي:
من حـ / مصرف لبنان
الى حـ إيرادات محققة غير محصلة

ثالثاً: النظام المحاسبي وفقاً للتصميم العام لحسابات الدولة والمؤسسات العامة

نصت المادة الرابعة من التصميم العام
لحسابات الدولة والمؤسسات العامة والبلديات
على ان تمسك المحاسبة من قبل المحاسبين،
ما يعني ان تسجيل القيود يكون في المرحلة
الاخيرة من مراحل تنفيذ النفقات أي مرحلة
الدفع وهذه المرحلة لها الطابع الحسابي
والنقدي، لان خلال هذه المرحلة يتم تسجيل
العمليات المتعلقة بالنفقات، كما يجري بعد
توقيع الامر بالدفع على الحوالة خروج النقد من
حسابات المؤسسة.

كما نصت المادة ٢٦ من التصميم المذكور
على ان تمسك المحاسبة على طريقة القيد
المزدوج، وتسجل إيرادات الدولة بتاريخ
تحصيلها فعلياً وتقيد في الموازنة النافذة بتاريخ
التحصيل، وتسجل النفقات بتاريخ توقيعها من
قبل الامر بالدفع وتقيد في الموازنة النافذة
بتاريخ التوقيع.

نلاحظ من خلال النص السابق ان
المحاسبة في الدولة والمؤسسات العامة تقوم
على طريقة القيد المزدوج، الا ان المشرع لم
يتبنى مبدأ الاستحقاق، بل تبنى القاعدة النقدية
في تسجيل الإيرادات حيث تسجل بتاريخ
تحصيلها فعلياً، في حين انه اخذ مبدأ مختلفاً
في تسجيل النفقات، فلم يأخذ بمبدأ الاستحقاق
الذي يقضي بتسجيل النفقات بتاريخ ترتبها،
ولم يأخذ بالقاعدة النقدية أي تسجيل النفقات
عند دفعها فعلياً أي عند خروج النقد من
حسابات المؤسسة، بل اعتمد مبدأ وسطي

للحسابات الدائنة. وعدم التعادل يدل على وجود
خلل في الحسابات تقتضي معالجته، وهذا الأمر
يجعل من طريقة القيد المزدوج إحدى أنظمة
الضبط المحاسبي.

مثلاً: اشترت المؤسسة محروقات ودفعت
قيمتها نقداً خلال العام ٢٠٠٥، فيجري قيد هذه
العملية في حسابات العام ٢٠٠٥ على الشكل
الآتي:

من حـ / مشتريات محروقات (الاستخدام)
إلى حـ / مصرف لبنان (المصدر)
وفي حال دفعت رواتب الموظفين عن شهر
تشرين الاول من العام ٢٠٠٤، فيجري قيد هذه
العملية في حسابات العام ٢٠٠٤ على الشكل
الآتي:

من حـ / رواتب شهر تشرين الاول (مدين)
الى حـ / مصرف لبنان (دائن)
اما في حال دفعت رواتب شهر كانون الثاني
من العام ٢٠٠٥ في ٢٣ من شهر كانون الاول
من العام ٢٠٠٤، لا بد من إجراء قيدين، الاول
في العام ٢٠٠٤ على الشكل التالي:

من حـ / رواتب مدفوعة مسبقاً
الى حـ / مصرف لبنان
وفي العام ٢٠٠٥ يتم اجراء قيد ثاني،
بهدف تطبيق مبدأ الاستحقاق، على الشكل
الآتي:

من حـ / رواتب شهر كانون الثاني
الى حـ / رواتب مدفوعة مسبقاً
اما اذا اصدرت مؤسسة كهرباء لبنان فواتير
عن العام ٢٠٠٥ وحصلتها بالكامل خلال العام
فيجري القيد خلال هذا العام على الشكل التالي:

من حـ / مصرف لبنان
الى حـ / إيرادات المحصلة في العام
٢٠٠٥

وفي حال اصدرت فواتير في العام ٢٠٠٥،
الا انها لم تحصلها الا في العام ٢٠٠٦،
فيقتضي اجراء قيدين، الاولى في العام ٢٠٠٥:

كما يتضمن قطع الحساب بيان النفقات أي التي صرفت أي صدر بشأنها حوالات او اوامر صرف، ولكن لا تحتسب النفقات العقود غير المصرفية والتي يتعلق بها حق الغير والتي تدور الى السنة اللاحقة من اجل صرفها ودفعها، وهذه النفقات تشكل حقوقا تشغل ذمة المؤسسة.

كما لا تدرج في هذا الحساب الاعباء التي لا يترتب عليها خروج نقدية كالاستهلاكات والمخصصات، وهذه الاعباء وفقا لمبدأ الاستحقاق يقتضي تحميل كل سنة جزءا منها ولا ان تحمل على سنة واحدة.

ونظم التعميم رقم ٣٧٨ تاريخ ٢٥ اذار ١٩٧٨ الصادر عن وزير المالية والموجه الى المؤسسات العامة بشأن الحسابات السنوية (قطع الحساب وحساب الأرباح والخسائر)، حيث قضى بان يتضمن قطع الحساب مجموعة من الجداول المتعلقة بالواردات والنفقات موزعة على الأبواب والفصول والبنود، وخالصة لقطع الحساب، على الشكل الاتي:

١ - تتضمن جداول النفقات:

- الاعتمادات الاساسية المفتوحة في الموازنة.
- (+) الاعتمادات الاضافية المفتوحة بقرارات لاحقة.
- (+) الاعتمادات المدورة من سنين سابقة.
- (-) الاعتمادات الملغاة.
- (=) الاعتمادات النهائية.
- الاعتمادات المعقودة
- الاعتمادات المصرفية.
- الاعتمادات الواجب تدويرها للسنة التالية (الاعتمادات المعقودة غير المصرفية من الجزء الاول، او غير المصرفية من الجزء الثاني).
- الاعتمادات الواجب الغاؤها (الاعتمادات غير المعقودة وغير المصرفية من الجزء الاول).

يقضي بتسجيل النفقات عند توقيع الامر بالدفع على الحوالة، وهي خطوة تسبق خروج النقد من حسابات المؤسسة، واطلق البعض على هذا المبدأ تسمية «مبدأ الاستحقاق المعدل».

وخالصة القول ان المؤسسات العامة لم تأخذ بالنظام المحاسبي الذي يقوم على مبدأ الاستحقاق، على الرغم من تبني طريقة القيد المزدوج في تسجيل العمليات المالية، ومازالت القاعدة النقدية معمولاً بها في تسجيل الإيرادات، اما النفقات تم الاخذ بمبدأ وسطي يختلف عن مبدأ الاستحقاق.

القسم الرابع:

الحسابات الختامية للمؤسسات العامة

تفرض الانظمة المالية للمؤسسات العامة اعداد مجموعة من الحسابات الختامية، بعضها يرتبط بمسك محاسبة الموازنة كقطع حسابها، والبعض الاخر يهدف الى بيان الوضع المالي للمؤسسة ونتائج ممارسة نشاطها كالميزانية العمومية وحساب الأرباح والخسائر. هذا بالإضافة الى اعداد محتسب المؤسسة لحساب مهمة وهو عبارة عن ترصيد للحسابات المسوكة من قبله خلال سنة محددة.

اولاً: قطع حساب موازنة المؤسسات العامة

يتضمن قطع حساب موازنة المؤسسات العامة بياناً بالنفقات المصرفية والإيرادات المحصلة بالفعل خلال سنة تنفيذ الموازنة. بهدف معرفة الوفر او العجز الحاصل.

ويقوم هذا الحساب على القاعدة النقدية لانه يجري احتساب الإيرادات التي حصلت بالفعل ودخلت الى حسابات المؤسسة دون الإيرادات المحققة وغير المحصلة والتي هي من حقوق المؤسسة والتي يجري تدويرها الى السنة التالية لتحصيلها.

- ٢ - تتضمن جداول الواردات:
- تقديرات الواردات الاساسية بموجب قانون الموازنة.
 - (+) الواردات الاضافية بموجب قوانين خاصة.
 - (=) تقديرات الواردات النهائية.
 - المبالغ المحققة خلال سنة الموازنة.
 - (+) المبالغ المحققة خلال سنين سابقة ولم تحصل.
- ٣ - (=) مجموع المبالغ المحققة الواجب تحصيلها.
- (-) المبالغ المحصلة.
- (=) المبالغ الباقية قيد التحصيل (الفرق بين مجموع المبالغ المحققة ومجموع المبالغ المحصلة).
- ٣ - يتضمن خلاصة قطع حساب الموازنة ما يلي:

القيمة مليار / ل.ل		
		القسم الاول: الواردات
	الواردات المحققة خلال السنة	١
	الواردات المحققة والمدورة من السنوات السابقة	٢
	الواردات المنزلة	٣
(١) + (٢) - (٣)	مجموع المبالغ الموضوعة قيد التحصيل	٤
	مأخوذات من مال الاحتياط	٥
(ب) + (ا)	- لتغذية بنود الموازنة	(ا)
	- لتغطية الاعتمادات المدورة	(ب)
(٤) + (٥)	مجموع الواردات قيد التحصيل والمأخوذات من مال الاحتياط	٦
	المبالغ الباقية دون تحصيل	٧
(٦) - (٧)	مجموع الواردات المحصلة	٨
		القسم الثاني: النفقات
	النفقات المصروفة عن الجزء الاول	٩
	النفقات المصروفة عن الجزء الثاني	١٠
(٩) + (١٠)	مجموع النفقات المصروفة	١١

١٢	النتيجة	(٨) - (١١)
	وفر: زيادة الواردات المحصلة على النفقات المصروفة	
	عجز: زيادة النفقات المصروفة على الواردات المحصلة	

النفقات ما تدفعه المؤسسة خلال السنة المالية المعنية عن حقوق ودمم ترتبت عليها من سنين سابقة.

ب - ادراج مبلغ يساوي قيمة الاستهلاكات السنوية للانشاءات والتجهيزات حسب العرف التجاري، بعد ان تخفض من هذه القيمة النفقات التي ترتبت خلال السنة المعنية من صيانة هذه الانشاءات والتجهيزات.

ت - ادراج مبلغ يساوي ٨,٥ ٪ من الرواتب والاجور وملحقاتها المتممة لها والتي تعتمد في حساب تعويض نهاية الخدمة، وتكون قد ترتبت في السنة المعنية.

٢ - مضمون حقل الإيرادات

يقتصر حق الإيرادات في حساب الارباح والخسائر على تحققات السنة المعنية من الإيرادات التي ترتبت على المشتركين والمنتهجين، دون الإيرادات المدورة من سنين سابقة ودون المأخوذات من مال الاحتياط وان تظهر بجلاء المساعدات المعطاة من موازنة الدولة لتغطية العجز في حال حصول مثل هذه المساعدات.

ثانياً: حساب الارباح والخسائر

يقوم حساب الارباح والخسائر على مبدأ الاستحقاق أي تدرج فيه جميع الاعباء التي ترتبت خلال سنة محددة سواء دفعت أم لم تدفع، كما تشمل الاعباء جميع النفقات سواء ترتب على هذه الاعباء خروج النقدية أم لم يترتب كالأستهلاكات والمخصصات، كما تدرج فيه جميع الاعباء المحققة خلال السنة سواء حصلت أم لم تحصل.

ونص التعميم رقم ٣٧٨ تاريخ ٢٥/٣/١٩٧٨ على ان يراعى في تنظيم حساب الارباح والخسائر الاسس التالية:

١ - مضمون حقل الاعباء

يدرج ضمن حقل الاعباء ما يلي:

أ - النفقات التي ترتبت خلال السنة المعنية دون أي اعتبار لكون هذه النفقات دفعت فعلا في السنة المذكورة او جرى تدويرها الى السنة اللاحقة، ودون ان يدخل في هذه النفقات ما يعود منها للتجهيزات والانشاءات الجديدة التي تزيد رأس مال المشروع، ودون ان يدخل في هذه

حساب الارباح والخسائر لمؤسسة..... للسنة المنتهية في ٣١/١٢ / - - ٢٠	
حقل الإيرادات	حقل الاعباء
١ - الواردات المحققة خلال السنة	١ - النفقات المصروفة عن الجزء الاول
٢ - مساهمة الدولة	ينزل: النفقات المدورة عن سنين سابقة
.....
مجموع الواردات المحققة خلال السنة	صافي النفقات المصروفة عن الجزء الاول
	٢ - استهلاكات الاصول الثابتة

ينزل: الصيانة الرأسمالية للأصول الثابتة صافي استهلاكات الاصول الثابتة ٣ - مخصصات تعويض نهاية الخدمة..... مجموع الاعباء المترتبة خلال السنة	النتيجة: ربح او خسارة
.....	

نقدية، سواء كانت داخل الموازنة او خارج الموازنة.

ثالثاً: الميزانية العمومية

تقوم المؤسسات العامة في ختام السنة المالية باعداد بيان مالي ختامي يطلق عليه تسمية «الميزانية العمومية» واصبح يطلق عليه في ظل معايير المحاسبة الدولية «بيان المركز المالي» ويتضمن هذا البيان جميع موجودات المؤسسة وجميع مطلوباتها او الالتزامات الملقاة على عاتقها.

وما يميز الموازنة عن الميزانية العمومية ان الحساب الاول له الطابع التقديري والثاني له الطابع الواقعي. كما ان الموازنة لا تتضمن الا الايرادات والنفقات المقدرة لسنة مالية مقبلة في حين ان الميزانية العمومية تبين المركز المالي للمنشأة في لحظة زمنية محددة.

وبالتالي لا يمكن معرفة اجمالي الديون المترتب على المؤسسة او الايرادات المحققة وغير المحصلة عند الاطلاع على الموازنة العامة او قطع حسابها، وانما يمكن معرفة حقوق والتزامات المؤسسة لسنة معينة. لذلك فرضت معايير المحاسبة الحكومية الدولية على الدولة والمؤسسات العامة اعداد بيان بمركزها المالي بختام كل عام يتضمن موجوداتها وحقوقها من ناحية والالتزامات المترتبة عليها من ناحية اخرى بهدف بيان وضعها المالي بصورة واضحة وواقعية^(٨).

وبعد استعراض مضمون كل من قطع حساب الموازنة وحساب الارباح والخسائر يمكن التمييز بينهما على الشكل التالي:

١ - من حيث مضمون قطع الحساب فانه يتضمن جميع الواردات المحصلة والنفقات المصروفة العائدة لموازنة سنة محددة، اما حساب الارباح والخسائر فانه يتضمن جميع الاعباء والواردات داخل وخارج الموازنة.

٢ - من حيث المبدأ الذي يستند اليه قطع الحساب فهو المبدأ النقدي لذلك تدرج النفقات المصروفة سواء ترتبت خلال سنة التنفيذ او مدورة من سنين سابقة، كما يدرج في قطع الحساب الواردات المحصلة سواء كانت محققة خلال سنة التنفيذ او في سنوات سابقة. اما حساب الأرباح والخسائر فيقوم على مبدأ الاستحقاق بحيث يدرج في هذا الحساب الأعباء والواردات المترتبة والمستحقة خلال السنة المعنية دون غيرها.

٣ - من حيث هدف قطع حساب الموازنة، فانه يهدف إلى الوقوف على الأرقام الفعلية لتنفيذ الموازنة أي تحديد الإيرادات والنفقات المنفذة بالفعل خلال سنة معينة والوفر او العجز الناتج عن هذا التنفيذ والنتيجة التي يظهرها قطع الحساب قاصرة على الحسابات الداخلة في الموازنة. اما حساب الأرباح والخسائر فانه يهدف الى بيان نتيجة ممارسة المؤسسة لنشاطها لذلك تدرج فيها جميع الأعباء سواء كانت نقدية او غير

(٨) مروان القطب: مدخل لدراسة المالية العامة والتشريع المالي والضريبي. مكتبة الجاعة اللبنانية صيدا. ص ٣٠ وما بعدها.

على المؤسسة وتشكل مصدر الاموال المستخدمة. وتتكون الميزانية العمومية على الشكل التالي:

وتتكون الميزانية العمومية من قسمين الاول يتضمن الموجودات التي تمثل اصول المؤسسة ويمثل استخداماتها للاموال، والقسم الثاني يتضمن المطلوبات التي تمثل الالتزامات المترتبة

الميزانية العمومية لمؤسسة			
للسنة المنتهية في ٢٠٠٠.			
ل.ل	المطلوبات	ل.ل	الموجودات
	الذمم الدائنة		الاراضي
	مستحقات		الابنية
	سلفات خزينة		الالات
	قروض		آليات ووسائل نقل
	مؤونات		الاثاث والتجهيزات المكتبية
	نتيجة الدورة المالية		المخزون
			الذمم المدينة
			سندات الخزينة
			اسهم في شركات اخرى
			النقدية
	مجموع المطلوبات		مجموع الموجودات

أ - الأراضي: هي من الاصول الثابتة المادية التي تستعملها المؤسسة في نشاطها ويقتضي تقييمها وادراجها ضمن الميزانية العمومية، والاراضي لا تستهلك لانها لاتبلى بالاستعمال. وقد تكون الاراضي في المؤسسات العامة مشتراة فيقتضي ادراج قيمتها بقيمة شرائها الى حين اجراء اعادة التقييم وفقا لأصول المحاسبية، كما يمكن ان تكون قد اعطيت للمؤسسة كهبة فيجب ادراجها ضمن موجوداتها، كما يمكن ان تكون المؤسسة تشغل بعض اراضي الدولة والبلديات على سبيل التسامح فلا تعد هذه الاراضي من

١ - القسم الاول: الموجودات

تدرج ضمن هذا القسم حقوق المؤسسة وموجوداتها من اصول، وتصنف هذه الاصول الى اصول ثابتة واصول متداولة، والاصول الثابتة هي التي تستعمل في نشاط المؤسسة وهي تستعمل لمدة تتجاوز السنة، اما الاصول المتداولة وهي الأصول ذات عمر قصير ويتوقع إن يتم تحويلها إلى نقد خلال سنة واحدة، والموجودات المتداولة هامة لتسهيل تشغيل أنشطة المؤسسة والدورة التشغيلية للمؤسسة. ومن اهم الموجودات:

يقتضي وجود سجل للأثاث يعطي لكل منها رقما متسلسلا ويحدد مكان وجودها ونوعها وقيمتها ومعدل استهلاكها. تحدد قيمة الأثاث بكلفة شرائها بالإضافة الى نقلها وتركيبها ويجري استهلاكها وفقا للمعدلات القانونية.

ح - النقدية: وتشمل حساب الصندوق والحسابات المصرفية، والقاعدة عدم جواز للمؤسسات العامة ان تفتح حسابات في المصارف التجارية وانما يقتصر فتح الحسابات في مصرف لبنان. كما لا يجوز للمؤسسة ان تسحب من حسابها الجاري لدى مصرف لبنان على المكشوف الا بكفالة الدولة.

خ - المخزون: يعد من الاصول المتداولة التي يتوقع ان تتحول الى نقدية خلال الدورة التشغيلية، يختلف المخزون السلعي في المنشآت التجارية عنه في المنشآت الصناعية. في المنشآت التجارية يتكون من البضاعة التامة الصنع التي تشتري لاجل بيعها، وفي المنشآت الصناعية يتكون من المواد الاولية والمواد قيد الصنع والمنتجات النهائية. ويتحقق المخزون في المؤسسات العامة ذات الطابع الصناعي والتجاري اما في المؤسسات ذات الطابع الاداري لا وجود له وانما توجد مخازن تدرج فيها المواد التي تستعملها المؤسسة في نشاطها.

د - الذمم المدينة: تعد من الاصول المتداولة. وتظهر في الميزانية العمومية رصيذا واحدا للمدينين، ويمثل مجموع ارصدة العملاء وفقا لدفتر استاذ العملاء. بحيث يقتضي التطابق بين الرصيدين. وحساب المدينين اهمية كبيرة في المؤسسات العامة الاستثمارية لانه يمثل الفواتير غير المحصلة او المتأخرات والتي لم تسقط بعد بمرور الزمن او لاي سبب آخر،

موجودات المؤسسة^(٩).

ب - الأبنية: هي من الاصول المادية التي تستخدمها المؤسسة في نشاطها، وتدرج ضمن موجودات المؤسسة وفقا لقيمة شرائها، وعند بناء الابنية من قبل المؤسسة فان قيمة البناء هي كلفة اقامته بالإضافة الى مصاريف التسجيل واتعاب المحاماة... الخ. والابنية تستهلك وذلك بالاستناد الى معدل الاستهلاك القانوني.

ت - الآلات: هي من الاصول الثابتة المادية التي تشتري ليس من اجل بيعها بل من اجل استعمالها في تشغيل المرفق الذي تديره المؤسسة. الآلات لفظ عام يستعمل بالنسبة للآلات الصغيرة والكبيرة، وعلى ادارة المؤسسة ان تعد سجلا يتضمن جميع الآلات ويعطى لكل منها رقم ويحدد نوعها ومكان وجودها وقيمتها ومعدل استهلاكها. يجري استهلاك الآلات سنويا وفقا لمعدل الاستهلاك القانوني وتعد هذه الاستهلاكات من الاعباء. توجد الآلات خصوصا لدى المؤسسات العامة ذات الطابع الاستثماري كمؤسسة كهرباء لبنان.

ث - أليات ووسائل النقل: يقتضي ان تكون ملكية السيارات ووسائل النقل عائدة الى المؤسسة، كما يجب تكوين سجل يشمل السيارات ونوعها وطرازها ورقم هيكلها ورقم اللوحة التي تحملها، وقيمة هذه السيارات ومعدل استهلاكها، وعادة ما يكون معدل استهلاك سيارات النقل الكبيرة اعلى من معدل استهلاك السيارات الصغيرة.

ج - الأثاث والتجهيزات المكتبية: يشمل الأثاث ما هو موجود في مكاتب المؤسسة وفروعها من خزن، تركيبات كهربائية، لوازم تستعمل في المكاتب، الآلات الحاسبة... الخ.

(٩) عبد الفتاح الصحن: مراجعة الحسابات وتحليل الميزانيات. منشأة المعارف الاسكندرية. ١٩٦٤. ص ٢٢٨ وما بعدها.

تستحق خلال مدة تتجاوز السنة. ومن اهم الخصوم:

أ - الذمم الدائنة: هي الديون المترتبة على المؤسسة للمتعهدين والموردين، وتشكل الذمم الدائنة مصدرا للاموال لانها تؤمن مشترياتها دون استعمال النقدية في الحال. فمثلا مؤسسة كهرباء لبنان تشتري المحروقات من الموردين وفقا لشروط العقد الذي قد يسمح بالدفع لاجل محدد وعلى دفعات، وبالتالي فان المبالغ غير المدفوعة تبقى دينا على المؤسسة الى حين الوفاء بها، وتجدر الاشارة الى ان التأخر في الدفع عن الاجال المحددة يرتب على مؤسسة غرامات تأخير مما يزيد الاعباء على المؤسسة.

ب - مستحقات: قد تترتب على المؤسسات العامة مستحقات للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي او مؤسسة كهرباء لبنان او مصالح المياه، وتدرج ضمن خصوم المؤسسة على اعتبار انها مترتبة عليها وملزمة بسدادها.

ت - سلفات خزينة: سمح قانون المحاسبة العمومية للدولة ان تمول صناديق المؤسسات العامة والبلديات بسلفات خزينة، وهذه السلفات متوجبة الرد إلى الخزينة عند حلول الأجل المحدد في مرسوم منحها، وبالتالي تعد من الالتزامات المترتبة على المؤسسة والتي تدرج ضمن مطلوباتها في الميزانية العمومية. وسنعالج مسألة سلفات الخزينة في القسم التالي.

ث - القروض: يحق للمؤسسات العامة ان تبرم القروض من اجل تمويل مشاريعها سواء مع المصارف التجارية او صناديق التمويل المحلية او الدولية، ويشترط التصديق على قرار الاقتراض من قبل وزارتي الوصاية والمالية. والقرض هو مبلغ من المال تستدينه المؤسسة

وتشكل هذه الذمم حقوقا للمؤسسة يقتضي العمل على تحصيلها.

ذ - سندات الخزينة: تعد سندات الخزينة التي لا تتجاوز مدتها السنة الواحدة ضمن الاصول المتداولة بسبب سهولة تحويلها الى نقد، لذلك تصنف تحت خانة «شبه النقدية». وغالبا ما تمتلك المؤسسات العامة في لبنان سندات خزينة عندما تكون لهذه المؤسسات مستحقات على الدولة والاخيرة لا تملك خزينتها السيولة النقدية لدفعها فتعمد الى تسديد هذه المستحقات بواسطة سندات خزينة، فتصبح هذه السندات ملكاً للمؤسسة وتدرج ضمن موجوداتها. كما لا يوجد ما يمنع ان تستثمر هذه المؤسسات فائض الاموال لديها في سندات الخزينة بحيث تحصل على عائد سنوي هو الفائدة المترتبة على هذه السندات.

ر - اسهم في شركات اخرى: يمكن للمؤسسة العامة ان تمتلك حصصا او اسهما في شركات اخرى، وفي حال امتلكت كامل رأسمال شركة معينة تعتبر الشركة الاخيرة شركة عامة. وعلى سبيل المثال يمتلك مصرف لبنان وهو مؤسسة عامة حوالي ٩٩,٢٪ من اسهم شركة طيران الشرق الاوسط، وبالتالي فان قيمة هذه الاسهم يقتضي ان تدرج ضمن موجودات مصرف لبنان^(١٠).

٢ - القسم الثاني: المطلوبات

يدرج ضمن المطلوبات جميع الالتزامات المترتبة على المؤسسة، ويطلق عليها ايضا تسمية «الخصوم» وهي تنقسم الى خصوم متداولة او قصيرة الاجل وخصوم طويلة الاجل. والخصوم المتداولة هي الخصوم التي تستحق خلال سنة اما الخصوم طويلة الاجل هي التي

(١٠) مروان القطب: طرق خصخصة المرافق العامة. منشورات الحلبي الحقوقية. بيروت ٢٠٠٩. ص ٢٢٤.

موجودات الصندوق الفعلي مع القيود، وفي حال وجود زيادة أو نقصان نذكر ذلك في وضعية الصندوق اليومية.

٢ - شهرياً: أ - إيقاف القيود.

ب - تحضير ميزان بالحسابات تودع نسخة منه للمراقب المالي.

٣ - سنوياً: تحضير حساب مهمة يرسل إلى ديوان المحاسبة، وتودع نسخة منه للمراقب المالي.

ويتضمن حساب المهمة:

- وضعية الحساب في اول السنة او في التاريخ الذي استلم فيه المحتسب مهمته اذا كان بعد أول السنة.

- مجموع العمليات التي قام بها المحتسب من قبض او دفع خلال السنة او خلال مدة العمل الفعلية اذا كانت دون السنة.

- وضعية الحساب في آخر السنة او في تاريخ انتهاء مهمة المحتسب اذا انتهت هذه المهمة قبل آخر السنة.

القسم الخامس:

دعم الدولة للمؤسسات العامة

وتحرص الدولة على استمرارية المؤسسة في تشغيل المرفق العام باضطراد وانتظام، وذلك انطلاقاً من المبدأ العام القاضي باستمرارية تشغيل المرافق العامة وعدم توقفها لما في ذلك من ضرر للمصلحة العامة حيث يتعطل اشباع حاجات عامة للمجتمع.

لذلك تقوم الدولة بدعم المؤسسات العامة من الناحية المالية بهدف تمكينها من القيام بدورها، وذلك من خلال اعطاء سلفات خزينة او منح مساهمات للمؤسسات العامة.

اولاً: منح مساهمات للمؤسسات العامة

المساهمة هي اعتمادات مالية ترصد في الموازنة العامة للدولة وتخصص لمؤسسة عامة

وملزمة برده عند بلوغ اجل معين بالاضافة الى فائدة محددة في عقد القرض. وبالتالي فان الاقتراض يرتب اعباء اضافية على المؤسسة هي الفوائد المترتبة.

ج - مؤونات: نص القرار رقم ٣٧٨ لعام ١٩٧٨ الصادر عن وزير المالية بتكوين مخصص لدفع تعويضات نهاية الخدمة كما اشرنا سابقاً، وبالتالي فان مجموع هذه المخصصات يدرج في الميزانية العمومية ضمن بند مؤونات لمواجهة دفع تعويضات نهاية الخدمة. ويمثل المخصص العيب المحمل للربح، يدرج ضمن الاعباء وينزل من الايرادات.

ح - نتيجة الدورة المالية: يظهر رصيد حساب الارباح والخسائر في الميزانية العمومية في جانب الخصوم، على اعتبار ان هذه الارباح هي من المطلوبات خصوصاً ان وفر المؤسسات العامة يفترض تحويله الى خزينة الدولة على اعتبار انه من ايرادات الموازنة العامة.

رابعاً: حساب مهمة المحتسب

نصت المادة الرابعة من التصميم العام لحسابات الدولة والمؤسسات العامة والبلديات من قبل المحتسبين، حيث يتم اجراء القيود وفقاً لطريقة القيد المزدوج وذلك عند التحصيل الفعلي للايرادات وعند توقيع المحتسب لامر الدفع او الحوالة.

وتقضي المادة ٢٣ من مرسوم رقم ٣١٤٨ - صادر في ١٦/١١/١٩٦٥ المتعلق بتحديد تصميم الحسابات وأصول مسكها في المؤسسات العامة التابعة للدولة يحظر على المحتسبين أن يكون لديهم أكثر من صندوق واحد و أن يمكوا أكثر من محاسبة واحدة.

كما قضت المادة ٢٤ من النص السابق على ان يقوم المحتسبون بتأمين الإجراءات التالية:

١ - يومياً: إيقاف الصندوق، أي مطابقة

اللبنانية تمارس نشاطا تعليميا، وفي اطار سياسة تأمين التعليم العالي الى جميع اللبنانيين، تتقاضى رسوما رمزية لا تغطي سوى جزء بسيط من نفقاتها الكبيرة، لذلك تعتمد الدولة الى دعم الجامعة من خلال رصد مساهمة للجامعة في الموازنة العامة بهدف تحقيق التوازن المالي في الموازنة المستقلة للجامعة اللبنانية.

ونلاحظ هنا ان الجامعة اللبنانية قد اعطيت الاستقلال المالي والاداري ليس انطلاقا من اعتبارات مالية وانما انطلاقا من اعتبارات اكااديمية بحيث تستطيع الجامعة ادارة شؤونها باستقلال وبعيدا عن التدخل في شؤونها.

معينة بحيث تشكل ايرادا في موازنتها المستقلة. وعلى سبيل المثال تدرج الدولة اللبنانية في موازنتها العامة ضمن اعتمادات وزارة التربية مساهمة مالية للجامعة اللبنانية، تحول هذه المساهمة سنويا الى الموازنة المستقلة العائدة للجامعة اللبنانية بحيث تشكل ايرادا رئيسيا لها.

ويفترض ان تدفع المساهمات الى المؤسسات العامة الادارية، على اعتبار ان هذه المؤسسات تمارس نشاطا له الطابع الاداري وهو غير منتج للايرادات الكافية لتغطية نفقات تشغيل المرفق العامة.

ولو عدنا الى المثال السابق فان الجامعة

مساهمات محولة من الموازنة العامة الى المؤسسات العامة(*) // الارقام مليار ل.ل.			
المؤسسة العامة	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣
مساهمة الجامعة اللبنانية	١٣٨	١٦١,٢	١٣٨,٩
مساهمة الى الصندوق المركزي للمهجرين	٤	٧,٧	٦,٥
مساهمة الى مجلس الجنوب	٠	٧	٥,٥
مساهمة الى مجلس الانماء والاعمار	٢٢,١	٨,٠١	٣١,٦
(*) قانون رقم ٧١٦ تاريخ ٢٠٠٦/٢/٣ قطع حساب موازنة الدولة للعام ٢٠٠٣			

موازنتها إجبارياً الاعتمادات اللازمة لتسديد السلفة في المهلة المحددة.

٣ - على موافقة السلطة التشريعية إذا كانت مهلة تسديدها تجاوز الاثني عشر شهراً.

وتعطى سلفات الخزينة بمرسوم بناء على اقتراح وزير المالية وطلب الإدارات المختصة. وفي حالات استثنائية طارئة يمكن إعطاء سلفات خزينة بمرسوم يتخذ في مجلس الوزراء. يتوجب على الحكومة أن تطلع المجلس النيابي على السلفات المقررة بظرف شهر.

يذكر في مرسوم يتخذ في مجلس الوزراء:

ثانياً: اعطاء المؤسسات العامة سلفات الخزينة

نصت الفقرة المادة ٢٠٣ من قانون المحاسبة العمومية على امكانية اعطاء المؤسسات العامة و البلديات و كذلك الصناديق المستقلة المنشأة بقانون سلفات الخزينة لتغذية صناديقها.

ويعلق منح سلفات الخزينة الى المؤسسات العامة على الشروط الاتية:

١ - على تثبيت وزير المالية من إمكان الجهة المستلفة إعادة السلفة نقداً في المهلة المحددة لتسديدها.

٢ - على تعهد الجهة المستلفة بأن ترصد في

المساهمة هي جزء من الموازنة التي يجاز الانفاق منها بقانون من مجلس النواب وتدفع بموجب حوالة صادرة على الموازنة العامة.

يمكن اعطاء سلفات الخزينة الى المؤسسات العامة سواء كانت ادارية او ذات طابع صناعي وتجاري، فيمكن اعطاء المؤسسة الادارية سلفة خزينة للقيام بمشروع معين او لمواجهة اعباء محددة على ان ترد هذه السلفة لاحقا من ايراداتها الذاتية. ويهدف اعطاء سلفة خزينة في هذا المجال الى عدم زيادة قيمة المساهمة المخصصة للمؤسسة العامة الادارية وبالتالي زيادة الاعباء على الدولة.

اما فيما خص المؤسسات العامة ذات الطابع الصناعي والتجاري التي تمارس نشاطا مماثلا للأنشطة القائمة في القطاع الخاص والتي يمكن ان تدر ايرادات كافية لتغطية نفقاتها وتحقيق الارباح، فاستقلالها المالي نابع من قدرتها على التمويل الذاتي، ولا تحتاج الى سلفات الخزينة الا في الظروف الطارئة او وجود اوضاع تشغيلية استثنائية تؤدي الى وقوعها في العجز المالي ويعرضها لخطر التوقف عن التشغيل، لذلك تتدخل الدولة وتدعم المؤسسة بهدف تأمين استمرارية التشغيل^(١١).

وعلى سبيل المثال تعد مؤسسة كهرباء لبنان مؤسسة عامة ذات طابع صناعي وتجاري تتولى ادارة مرفق الكهرباء، وهذا المرفق بطبيعته قادر على توفير الايرادات اللازمة لتغطية النفقات وتحقيق الارباح وهذا الامر كان يتم في سبعينيات القرن الماضي.

الا ان المؤسسة تمر منذ اكثر من عقدين بظروف تشغيلية صعبة جدا اوقعتها في عجز مالي، لا مجال هنا لذكر هذه الظروف، وهدد

القيم على السلفة، والجهة المستلفة، والغاية من السلفة، ومقدارها، وطريقة دفعها، وشروط تسديدها، وغيرها من الشروط التي يرى وزير المالية ضرورة فرضها.

بالاضافة الى ما تقدم نشير الى ان وزير المالية اصدر بتاريخ ١٩٨٠/٨/٧ قرارا رقمه ١/٣ قضى بان تضاف فائدة الزامية الى جميع سلفات الخزينة المعطاة، وقضى بتحديد معدل الفائدة بقدر المعدل الذي تدفعه الخزينة على سحباتها من القرض المعقود بينها وبين مصرف لبنان.

وتدفع سلفات الخزينة بناء على أوامر صادرة عن المحتسب المركزي ويشار فيها إلى المرسوم المتخذ في مجلس الوزراء الذي أجازها. وتسدد السلفات المعطاة لتغذية صناديق المؤسسات العامة بإعادة قيمتها نقداً إلى الخزينة ضمن المهل المحددة لذلك.

وان اردنا التمييز بين سلفات الخزينة ومساهمات الموازنة فيمكن ذلك على الشكل التالي:

١ - المساهمات هي اعتمادات ترصد في الموازنة العامة اما سلفات الخزينة فهي مبالغ نقدية تدفع من الخزينة العامة مباشرة.

٢ - وان كانت السلفات والمساهمات تدخل في حسابات الخزينة الا ان السلفات تدخل في الحسابات خارج الموازنة في حال تدخل المساهمات ضمن حسابات الموازنة.

٣ - يجب على المؤسسة العامة رد السلفة نقدا الى الخزينة عند حلول الاجل المحدد، اما المساهمات فتدفع بصورة نهائية على اعتبار انها نفقة من نفقات الموازنة العامة.

٤ - تمنح سلفات الخزينة بموجب مرسوم وتدفع بامر من المحتسب المركزي في حين ان

(١١) محمد رفعت عبد الوهاب: مبادئ واحكام القانون الاداري. منشورات الحلبي الحقوقية. بيروت ٢٠٠٣. ص ٢٩٠ وما بعدها.

المعني وبعد ذلك ترد المؤسسة هذه المبالغ من موازنتها المستقلة.

الا ان الدولة اللبنانية قد اعطت مؤسسة كهرباء لبنان في الفترة الممتدة بين العامين ١٩٩١ و٢٠٠٤ حوالي ٢٣٢٤ مليار ل.ل كسلفات خزينة دون ان ترد المؤسسة قيمة هذه السلفات عند حلول الاجل المحدد في مراسيم اعطاء السلفات ويرجع ذلك الى عجز المؤسسة في تخطي الازمة التي تعانيتها والتي تتفاقم يوما بعد يوم.

تراكم العجز بتوقف تشغيل مرفق الكهرباء، مما حمل الدولة على التدخل ودعم المؤسسة من خلال سلفات خزينة بهدف تمكينها من توليد وتوزيع الطاقة الكهربائية في حده الأدنى.

وقدرة المؤسسة العامة ذات الطابع الصناعي والتجاري على تأمين التوازن المالي من إيراداتها الذاتية يفرض ان يكون دعم الدولة لها في صورة سلفات خزينة وليس مساهمة، فالدولة عندما تعطي المؤسسة سلفة خزينة تكون قد دعمت المؤسسة بمبالغ مالية بصورة مؤقتة الى حين تجاوز ازمته او اقامة المشروع

ارصدة سلفات الخزينة المعطاة لعدد من المؤسسات العامة منذ العام ١٩٩١ ولغاية نهاية العام ٢٠٠٤ (*) / الأرقام مليار ل.ل			
الرصيد غير المسدد	القيمة المسددة	قيمة السلفة	
٢٠٦٢,٩	٦٠,٧	٢٣٢٤,٦	مؤسسة كهرباء لبنان
١٦٣,٣	١٠١,١	٢٧٧,٤	مجلس الإنماء والاعمار
٥٩	١٣٦	١٩٥	مجلس الجنوب
٧,٢	٢٢,٧	٣٠	المؤسسة العامة لتشجيع الاستثمارات
(*) قانون رقم ٧١٦ تاريخ ٢٠٠٦/٢/٣ قطع حساب موازنة الدولة للعام ٢٠٠٣			

لهذه الاسباب نصت المادة ٥١ من مشروع موازنة الدولة للعام ٢٠٠٥ الى ان «أي مبلغ يحول الى أي من المؤسسات العامة لاسيما مؤسسة كهرباء لبنان يقتضي ان يلحظ في الموازنة العامة...» وورد في الاسباب الموجبة لمشروع موازنة العامة ٢٠٠٥ ان «الغاية من وضع هذا النص، إدراج جميع نفقات الدولة ضمن الموازنة العامة والحد من الإنفاق من الخزينة...»^(١٢).

لذلك وجدت وزارة المالية ان المبالغ المحولة الى مؤسسة كهرباء لبنان لم تعد تأخذ معنى «السلفة» لأنها تدفع من الخزينة الى المؤسسة دون ان ترد، وانما يقتضي ان تأخذ معنى «المساهمة» أي ان المبالغ المدفوعة من الخزينة العامة تعطى الى المؤسسة دون الطلب من المؤسسة ردها، بحيث تدرج المساهمة ضمن اعتمادات الموازنة العامة وتدفع بموجب حوالة الى مؤسسة كهرباء لبنان.

(١٢) راجع الورقة التقديمية لمشروع موازنة العام ٢٠٠٥ المعدة من قبل وزارة المالية والمنشورة على موقع الوزارة الالكتروني. ص ٨٨ من الاسباب الموجبة وما بعدها.

ثانياً: اقتطاع ضريبة الأرباح لغير المقيمين (المواد ٤١ و ٤٢ و ٤٣ من قانون ضريبة الدخل)

نصت المادة ٤١ من قانون ضريبة الدخل على ان المبالغ التي يتقاضاها في لبنان اشخاص ليس لهم فيه محل لمزاولة المهنة، عن اعمال خاضعة لهذه الضريبة، وكذلك الأرباح والإيرادات والحاصلات التي يجنونها في لبنان، تكلف وفقاً لاحكام المادتين ٤٢ و ٤٣ من قانون ضريبة الدخل حيث يتولى الشخص الذي دفع المبالغ الى غير المقيم باحتساب الضريبة واقتطاعها وتوريدها الى الخزينة.

وتتعامل المؤسسات العامة وخصوصاً منها الاستثمارية مع افراد وشركات غير مقيمة من ناحية الضريبة، وبالتالي يتوجب عليها عند عقد صفقة واستلامها ان تحتسب الضريبة المتوجبة واقتطاعها من المبالغ التي ستدفعها للمتعاقد معها وتوريدها الى وزارة المالية.

وليس بالضروري ان يكون غير المقيم اجنبياً، بل يمكن ان يكون لبنانياً، لان العبرة في وجود محل لمزاولة المهنة، ويمكن لشخص ان يمارس مهنة معينة بصورة معتادة ومتكررة دون وجود محل لمزاولة المهنة كالمخرجين السينمائيين، فيجري معاملتهم كغير المقيمين. ويتم احتساب ضريبة غير المقيمين على الشكل الآتي:

أ - المبالغ المدفوعة الى غير المقيمين: هي المبالغ التي تدفع الى غير المقيمين نتيجة نشاط قاموا به ضمن الاراضي اللبنانية بصورة كلية او جزئية.

ب - المبلغ الصافي الخاضع للضريبة: حدد بصورة مقطوعة من المبالغ التي دفعت الى غير المقيمين، وذلك بنسبة ٥٠ ٪ في ما خص تقديم الخدمات (الدراسات، استشارات) وبنسبة ١٥ ٪ في ما خص تقديم مواد او لوازم او قطع غيار .
ت - معدل الضريبة: ١٥ ٪ من المبلغ

وعدم قدرة المؤسسات العامة على رد سلفات الخزينة المتوجبة عليها يضع استقلالها المالي على المحك، ويثير مدى قدرة وفعالية هذه المؤسسات في ادارة المرافق العامة لاسيما ذات الطابع الصناعي والتجاري.

القسم السادس:

الموجبات الضريبية للمؤسسات العامة

تعد المؤسسات العامة من أشخاص القانون العام، وبالتالي فإنها لا تكلف بالضريبة على اعتبار انها تمول من الخزينة العامة، والفائض في إيراداتها سيؤول الى الخزينة العامة. لكن ذلك لا يعني عدم ترتب موجبات ضريبية عليها سواء من ناحية تقديم المعلومات الى الادارة الضريبية او اقتطاع الضريبة وتوريدها الى الخزينة. وفي هذا القسم سنتناول اهم الموجبات الضريبية الملقاة على عاتق المؤسسات العامة على الشكل الآتي:

اولاً: موجب تقديم المعلومات الى الادارة الضريبية

نصت المادة ٢٣ من قانون الاجراءات الضريبية الصادر تحت الرقم ٤٤ تاريخ ١١/٢٠٠٨ على كل شخص بما فيه إدارات الدولة والمؤسسات العامة والبلديات واتحاد البلديات كافة وكذلك الهيئات المختلفة في القطاع الخاص والنقابات، التعاون مع السلطات الضريبية وإعطائها المعلومات التي تطلبها للقيام بمهامها، ولا يجوز لأي كان التذرع بسر المهنة للحؤول دون تمكين موظفي الإدارة الضريبية من مراجعة السجلات والمستندات المحاسبية التي تسمح بالتحقق من صحة استيفاء الضريبة المتوجبة، مع مراعاة الاحكام المتعلقة بالسرية المصرفية.

تفرض على المخالف لهذا الموجب غرامة قدرها ٥٪ من قيمة الضريبة المتوجبة على أن لا تتجاوز هذه الغرامة مليون ليرة لبنانية وأن لا تقل عن ١٠٠,٠٠٠ ل.ل. مئة ألف ليرة لبنانية عن كل فترة لم يقدم البيان الدوري العائد لها.

٣ - مسك سجل المستخدمين

على المؤسسات العامة ان تمسك سجلاً لمستخدميها يبينون فيه بدون بياض او حشو او حك او تطريس اسماء الاجراء، ومقدار رواتبهم واجورهم، ونوع عملهم، وتاريخ مباشرتهم للعمل، وعند الاقتضاء تاريخ انقطاعهم عنه او صرفهم عنه.

٤ - تصريح الرواتب والاجور السنوي

(نموذج ر٥) و (نموذج ر٦)

يجب على كل مؤسسة عامة ان تقدم تصريحاً عن اجمالي رواتب جميع العاملين لديها واجورهم الخاضعين للضريبة او المعفيين منها، مهما بلغت رواتبهم او اجورهم السنوية (ر٥) وذلك مع كشف سنوي افرادي باجمالي ايرادات كل مستخدم او اجير والضريبة المقتطعة منها (ر٦).

٥ - تسجيل الاجراء والمستخدمين الجدد

(نموذج ر٣)

من موجبات رب العمل تسجيل كل مستخدم او اجير جديد، لدى الوحدة المالية المختصة بالضريبة على الرواتب والاجور. لذلك يتوجب عليه الحصول على طلب تسجيل (نموذج ر٣) من الوحدة المعنية وتعبئته لكل مستخدم او اجير.

رابعاً: احكام رسم الطابع المالي على

صفقات وحوالات المؤسسات العامة

سنتناول في هذه الفقرة موجبات

الصافي الخاضع للضريبة سواء بالنسبة لتقديم الخدمات او تقديم مواد او لوازم او قطع غيار.

ث - المكلف بتوريد الضريبة: هو المكلف

الذي دفع المبالغ الى غير المقيمين، حيث يقتطعها من المبالغ المستحقة لغير المقيمين ويوردها الى صناديق المالية^(١٣).

ثالثاً: فرض التصريح عن الضريبة الرواتب والأجور

قضت المادة ٦٤ من قانون ضريبة الدخل بان تطبق على المصالح والمؤسسات العامة والبلديات الكبرى، أحكام هذا الباب الثاني المتعلقة بمسك سجل الاجراء والتصريح عن وارداتهم، واقتطاع الضريبة منها، وتأديتها إلى الخزينة. ومن اهم هذه الموجبات:

١ - اقتطاع الضريبة وتوريدها الى

صناديق الخزينة

على المؤسسات العامة ان تقتطع الضريبة من الرواتب والاجور التي يدفعها الى المستخدمين لديها وان تؤدي المبالغ المقتطعة الى الخزينة كل ثلاثة اشهر في موعد لا يتعدى الخامس عشر من الشهر الذي يلي فترة الثلاثة اشهر المعنية.

٢ - تقديم بيان دوري بتأدية ضريبة

الدخل على الرواتب والاجور (نموذج ر١٠)

وتلزم جميع المؤسسات العامة تنظيم البيان الدوري بالرواتب والاجور لكل فصل، مهما بلغت قيمتها وقيمة الضريبة المتوجبة عنها وحتى في حال عدم توجب اي ضريبة عن الفصل المعني، وتقديم هذا البيان مع اشعار الدفع المسبق في حال توجب الضريبة او الغرامة الى الوحدة المالية المختصة ضمن المهلة القانونية المحددة لكل من الدفعات الفصلية.

(١٣) امين صالح: النظام الضريبي اللبناني، الضرائب والرسوم. صادر منشورات حقوقية. بيروت ٢٠٠٦. ص ٨٠ وما بعدها.

منظمة دولية على سبيل المساعدة او المساهمة او الاشتراك.

ج - المساهمات التي تدفع الى المؤسسات العامة والبلديات واتحادات البلديات والهيئات التي لا تتوخى تحقيق الربح.

ح - مخصصات السلطات العامة ورواتب واجور موظفي الدولة والبلديات والمؤسسات العامة وما يلحقها من تعويضات ومنح ومكافآت ومساعدات .

وتجدر الاشارة الى انه لا تعفى المؤسسات العامة والبلديات من هذا الرسم عند قبضها ديون الدولة او مؤسسة عامة اخرى.

خامساً: اقتطاع الضريبة على القيمة المضافة

نصت المادة من قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر تحت الرقم ٣٧٩ بتاريخ ١٤ / ١٢ / ٢٠٠١ على الا تخضع للضريبة الدولة والبلديات وسائر اشخاص الحق العام في كل ما يتعلق بالعمليات التي يقومون بها بوصفهم سلطة عامة حتى ولو تقاضوا لقاء ذلك عائدات او بدلات او اشتراكات، باستثناء العمليات التي تتناول الامور التالية والتي تبقى خاضعة للضريبة:

- تاجير الاملاك الخاصة.
 - الاتصالات.
 - الماء والكهرباء.
 - الاعلام المرئي والمسموع.
 - الاسواق الاستهلاكية والمسالخ والمخازن.
 - التبغ والتبناك.
 - مواقف السيارات.
 - المرافق والمطارات.
 - التعاونيات.
- وبالتالي كل مؤسسة تتولى ادارة المرافق المتصلة بالانشطة اعلاه تتولى اقتطاع الضريبة

المؤسسات العامة في اقتطاع رسم الطابع المالي بالنسبة للصفقات التي تبرمها والحوالات التي تصدرها.

١ - الصفقات العمومية

عندما تلجأ المؤسسات العامة الى تلزيم اشغال او شراء خدمة او سلعة باحدى اشكال الصفقات العمومية يتم تنظيم اتفاق بناء على دفتر الشروط الخاص بالصفقة، فيسدد المتعاقد مع الادارة رسم طابع مالي نسبي على هذا الاتفاق استنادا الى قيمة الصفقة، وتعفى النسخة العائدة للادارة من الرسم.

اما في حال شراء الخدمة او السلعة بموجب بيان او فاتورة فيتقدم عارض او اكثر بعرض اسعار او فاتورة يلصق عليه طابع مالي مقطوع قدره الف ليرة لبنانية. وعند الموافقة على العرض من قبل المرجع الصالح تصبح الفاتورة بمثابة اتفاق يتوجب عليه رسم الطابع المالي النسبي (٣ بالالف من قيمة الفاتورة)، وعند دفع قيمة الفاتورة بموجب حوالة يقتطع ايضا رسم نسبي ٣ بالالف من قيمة الحوالة المدفوعة.

٩ - المبالغ التي تدفعها الدولة والمؤسسات العامة لدائنيها

فرض المشرع اللبناني رسم طابع مالي نسبي اضافي بمعدل ٣ بالالف على جميع المبالغ التي تدفعها الدولة والمؤسسات العامة والبلديات لدائنيها ايا كانت وثيقة الدفع وشكلها باستثناء المبالغ التي لا تعتبر بحكم القانون من الديون. وهي:

- أ - الامانات والتأمينات التي ترد الى اصحابها.
- ب - السلفات والقروض.
- ت - المبالغ المستوفاة من قبل المؤسسات العامة والبلديات خطأ والتي ترد الى اصحاب الحق.
- ث - المبالغ التي تدفع الى دولة اجنبية او

رقابة سلطة الوصاية التي تمارسها احدى الوزارات بحيث تربط كل مؤسسة عامة بوزارة معينة وذلك حسب طبيعة نشاط كل منها، مثلا تخضع مؤسسة كهرباء لبنان لوصاية وزارة الطاقة، والجامعة اللبنانية لوصاية وزارة التربية والتعليم العالي. والمظهر الثاني يكمن في رقابة وزارة المالية التي تمارس رقابة مالية على عدد كبير من المؤسسات العامة.

كما تخضع المؤسسات العامة لرقابة ديوان المحاسبة والتفتيش المالي ومجلس الخدمة المدنية على اعتبار انها من اشخاص القانون العام وتتولى ادارة اموال عمومية، مما يستوجب خضوعها لرقابة خارجية تتولاها الاجهزة الرقابية.

في هذا القسم سنركز على رقابة سلطة الوصاية ووزارة المالية وديوان المحاسبة ونترك الرقابات الاخرى لدراسات اخرى منعا للتكرار.

القسم الاول:

رقابة سلطة الوصاية الادارية

تخضع كل مؤسسة عامة لرقابة احدى الوزارات، ولا تهدف هذه الرقابة الى اخضاع المؤسسة العامة للتسلسل الاداري للوزارة المعنية، وانما تهدف الى التأكد من قيام المؤسسة بالمهام المطلوبة منها وعدم الخروج عن اختصاصها.

ونصت المادة ٢١ من النظام العام للمؤسسات العامة الصادر بمرسوم رقم ٤٥١٧ تاريخ ١٣/١٢/١٩٧٢ على ان يمارس الوزير المختص سلطة الوصاية على المؤسسات العامة الحاضرة لوزارته وفقا للاحكام المنصوص عنها في هذا المرسوم وللحكام الاخرى المتعلقة

على القيمة المضافة وتوريدها الى وزارة المالية وفقا لمهل التصريح المحددة في القوانين والانظمة النافذة.

كما قضت الفقرة الثانية من المادة ٥٥ من قانون الضريبة على القيمة المضافة بالغاء الرسوم البلدية المفروضة بموجب المواد ٩٦ و ٩٧ و ٩٨ من القانون رقم ٨٨/٦٠ تاريخ ١٢/٨/١٩٨٨ على استهلاك الماء والكهرباء والاتصالات السلكية واللاسلكية، وتستبدل هذه الرسوم الضريبة على القيمة المضافة التي تحصل لصالح البلدية التي يقع ضمن نطاقها الاشتراكات.

الجزء الثاني: النظام الرقابي للمؤسسات العامة

تتمتع المؤسسات العامة بالاستقلال المالي والاداري، الا ان هذا الاستقلال ليس مطلقا، وانما تخضع المؤسسة العامة لرقابة الادارة المركزية التي تراقب اعمالها.

ويعطي الاستقلال المالي والاداري للمؤسسة حق المبادأة في القيام بالمهام المنوطة بها، ولا يحق لاي جهة ان تحل محلها في ممارسة صلاحياتها الا اذا نص القانون على ذلك. وبالتالي الاصل هو استقلال المؤسسة العامة والاستثناء هو خضوعها لرقابة الادارة المركزية، واما ان هذه الرقابة هي استثناء على الاصل فيقتضي ان تمارس ضمن النطاق المحدد في القانون^(١٤)، بحيث تنحصر مظاهر الرقابة بالنصوص القانونية التي لا يجوز تجاوزها او فرض ادوات رقابية لم يأت القانون على ذكرها.

وتمارس الادارة المركزية رقابتها على المؤسسات العامة من خلال مظهرين: الاول،

(١٤) يوسف سعد الله الخوري: القانون الاداري العام. الجزء الاول. بيروت ١٩٩٨. ص ١١١ وما بعدها.

محاضر جلسات مجلس الإدارة الى كل من: ديوان المحاسبة ومجلس الخدمة المدنية، والتفتيش المركزي.

وتجدر الإشارة الى ان حضور مفوض الحكومة جلسات مجلس الإدارة يقع في محله الصحيح لانه يمكنه من الاطلاع على كيفية ادارة المؤسسة الا انه قد وجه نقد الى اعطاء مفوض الحكومة حق التصويت داخل مجلس الإدارة على اعتبار انه يمارس دورا رقابيا ومن المفترض عدم المشاركة في عملية صنع القرار، فكيف يراقب القرارات الادارية الذي يساهم في صنعها؟

ثانياً: التصديق على بعض مقررات مجلس ادارة المؤسسة العامة

تخضع مجموعة من المقررات الصادرة عن مجلس ادارة المؤسسة العامة لتصديق وزارة الوصاية، وهي:

- ١ - نظام المستخدمين، نظام الاجراء، النظام الداخلي.
- ٢ - النظام المالي: تصميم الحسابات، نظام الاستثمار.
- ٣ - برامج الاعمال.
- ٤ - الموازنة السنوية وقطع حساباتها والميزانية العامة السنوية وحساب الارباح والخسائر وميزان الحسابات العام والجردة الاجمالية السنوية للمواد.
- ٥ - استعمال الاحتياطي العام وتحديد وجهة استعمال الارباح وطرق تغطية الخسائر.
- ٦ - طلبات سلفات الخزينة.
- ٧ - الاقتراض والاستقراض.
- ٨ - التعريفات واسعار البيع والشراء وبدلات الخدمات التي تقدمها المؤسسة العامة.
- ٩ - صفقات اللوازم والاشغال والخدمات سواء اجريت بطريقة المناقصة او استدراج العروض عندما تزيد قيمتها على مئة الف ليرة

بالوصاية وذلك عن طريق التوجيه والتوصيات بكل ما يتم بطابع مبدئي.

وتحصر رقابة سلطة الوصاية بالمظاهر التي نص عليها القانون، والتي تتجلى بمظهرين اساسيين: رقابة مفوض الحكومة، والتصديق على مجموعة من مقررات مجلس ادارة المؤسسة العامة.

اولاً: رقابة مفوض الحكومة

يعين وزير الوصاية مفوضا للحكومة لدى كل مؤسسة عامة. ويعد الممثل الوحيد لسلطة الوصاية لدى المؤسسة المعنية. ويجب ان يكون مفوض الحكومة من موظفي وزارة الوصاية العاملين فعليا فيها والمنتمين الى الفئة الثالثة على الاقل. واذا كان من الفئة الثالثة فيجب ان يكون في احدى الدرجتين الاولى او الثانية من الفئة المذكورة.

لا يجوز ان يعين احد مفوضا للحكومة الا في مؤسسة عامة واحدة. ويمكن لسلطة التعيين ان تسند الى مفوض الحكومة بصورة مؤقتة تأمين اعمال سواه من المفوضين في حال التغيب.

يحضر مفوض الحكومة اجتماعات مجلس الادارة ويكون له فيها حق التصويت، وله ان يطلب تدوين رأيه في محضر الجلسة.

لا يتقاضى مفوض الحكومة من موازنة المؤسسة العامة المعين لديها اي راتب او تعويض او مكافأة مهما كان نوعها، الا تعويض الحضور وفقا لما هو محدد لاعضاء مجلس الادارة.

ويتولى مدير عام او مدير المؤسسة العامة تبليغ سلطة الوصاية بواسطة مفوض الحكومة نسخة عن كل محاضر جلسات مجلس الادارة، خلال مهلة ثمانية ايام من تاريخ تصديق هذا الاخير عليها. وعلى مفوض الحكومة ان يبلغ بواسطة سلطة الوصاية نسخا عن جميع

القسم الثاني:**رقابة وزارة المالية على المؤسسات العامة**

تخضع المؤسسات العامة لرقابة وزارة المالية، وهذه الرقابة لها الطابع المالي، وتنبع من دور وزارة المالية في الرقابة على ادارة الاموال العمومية^(١٥). ولهذه الرقابة مظهران اساسيان: الاول من خلال التصديق على بعض مقرارات مجلس ادارة المؤسسة العامة. والثاني من خلال المراقب المالي الذي ينتدب لدى المؤسسة العامة

اولاً: التصديق على مجموعة من مقررات مجلس ادارة المؤسسة العامة

نصت المادة ٢٩ من النظام العام للمؤسسات العامة على ان تخضع لتصديق وزارة المالية مقررات مجلس الادارة التالية:

١. النظام المالي، تصميم الحسابات، نظام الاستثمار.
٢. الموازنة السنوية وقطع حساباتها، الميزانية العامة السنوية، حساب الارباح والخسائر، ميزان الحسابات العام، الجردة الاجمالية السنوية للمواد.
٣. استعمال الاحتياطي العام، تحديد وجهة استعمال الارباح وطريق تغطية الخسائر.
٤. الاقراض والاستقراض.
٥. التعريفات واسعار البيع والشراء وبدلات الخدمات التي تقدمها المؤسسة العامة.

ويجب على وزارة المالية ان تبين المقررات الخاضعة لتصديقها خلال مهلة شهرين من تاريخ تبلغها هذه المقررات. وتعتبر هذه المقررات مصدقة حكماً بانتهاء المهلة المذكورة. واذا احتاجت وزارة المالية الى طلب ايضاحات او مستندات بشأن المقررات الخاضعة

لبنانية، والصفقات التي تجري بالتراضي عندما تزيد قيمتها على خمسين الف ليرة لبنانية وكذلك المصالحات او التحكيم على دعاوى او خلافات عندما يزيد المبلغ موضوع النزاع على خمسة وعشرين الف ليرة لبنانية.

١٠ - تقديم المساهمات والمساعدات المالية لغير مستخدمى واجراء المؤسسة.

١١ - قبول التبرعات والهبات.

١٢ - غير ذلك من القرارات التي تخضعها الحكومة لتصديق سلطة الوصاية، بمرسوم يتخذ في مجلس الوزراء.

وهذه المقررات محددة بنص المادة ٢٢ من النظام العام للمؤسسات العامة ولا يجوز اخضاع مقررات اخرى لتصديق سلطة الوصاية الا اذا قضى بذلك مرسوم يتخذ في مجلس الوزراء، على اعتبار ان الرقابة هي استثناء على الاصل القاضي باستقلالية المؤسسة العامة في القيام بنشاطها.

ويجب على سلطة الوصاية ان تبين المقررات الخاضعة لتصديقها خلال مهلة تبلغها هذه المقررات. وتخفف المهلة الى خمسة عشر يوماً في ما يتعلق بتصديق الصفقات. وتعتبر المقررات الخاضعة للتصديق مصدقة حكماً بانتهاء المهلة المذكورة.

اذا احتاجت سلطة الوصاية الى طلب ايضاحات خطية او مستندات بشأن المقررات الخاضعة لتصديقها فتحدد المهلة، لمرة واحدة، لمدة لا تتجاوز عشرة ايام للصفقات وخمسة عشر يوماً لسائر المقررات، وذلك ابتداء من تاريخ ورود هذه الايضاحات والمستندات اليها.

(١٥) فوزي حبيش: الادارة العامة والتنظيم الاداري. دار النهضة العربية. بيروت ١٩٩١. ص ٤٤٣ وما بعدها.

وتتناول هذه الرقابة بصورة خاصة:
 أ - تحقيق الواردات وتحصيلها وتوريدها
 الى الصندوق وقيدتها في الحسابات المختصة.
 ب - تنفيذ الانفاق في جميع مراحلها وفقاً
 للانظمة النافذة.

ت - استلام المواد وحفظها وتسليمها
 وتحويلها وفق قيود نظام المواد الخاص بكل
 مؤسسة.

ث - عمليات البيع والشراء.
 ج - صحة قبض قيمة الحوالات المنظمة من
 الغير لصالح المؤسسة وادخال هذه القيمة من
 الحساب المختص.

ح - صحة سائر العمليات التي لها علاقة
 بالنواحي المالية.

٣ - الاطلاع على جميع المستندات
 والسجلات والتقارير العائدة الى المؤسسة

يحق للمراقب بحكم وظيفته ودون حاجة الى
 اخذ موافقة اي مرجع في المؤسسة، ان يطلع
 اذا دعت الحاجة على جميع السجلات
 والمستندات الثبوتية. وله ان يطلب خطياً موافقاته
 وتزويده بالمستندات والمعلومات الضرورية
 لممارسة مهمته. وعلى المؤسسة ان تجيب طلبه
 فوراً وان تضع تحت تصرفه كل ما من شأنه
 ان يسهل مهمته ويتعلق بادرارة وحفظ الاموال
 والمواد والسلع وغيرها.

يطلع المراقب على التقرير السنوي
 والتقارير الفصلية التي ينظمها المدير سنواً
 لاحكام المادة ١٩ من المرسوم رقم ٤٥١٧
 تاريخ ١٣/١٢/١٩٧٢، وعليه عند تبلغه هذه
 التقارير مع محاضر جلسات المجلس المختصة،
 تبعاً لذلك، ان يبدي ملاحظاته ورأيه في هذه
 التقارير عندما تتعلق بالنواحي المالية ويبلغها
 الى رئيس دائرة الرقابة المالية على المصالح
 المستقلة.

٤ - التدقيق في حسابات المؤسسة
 العامة

كما يتولى المراقب، بحكم المهمة المنتدب

لتصديقها فتجدد المهلة لمرة واحدة لمدة لا
 تتجاوز خمسة عشر يوماً ابتداء من تاريخ ورود
 هذه الايضاحات والمستندات اليها.

اولاً: رقابة المراقب المالي على المؤسسات
 العامة

نظم المرسوم رقم ١١٩٣ الصادر بتاريخ
 ٢٤/٤/١٩٧٨ الرقابة المالية على المؤسسات
 العامة الخاضعة للمرسوم رقم ٤٥١٧ تاريخ
 ١٣/١٢/١٩٧٢ النظام العام للمؤسسات العامة.
 حيث حدد صلاحيات المراقب المالي
 المنتدب لدى المؤسسات العامة وهي:

١ - التدقيق في مقررات مجلس الادارة
 الخاضعة لتصديق وزارة المالية

يودع المدير العام او المدير المراقب اربع
 نسخ طبق الاصل من القرارات الخاضعة
 لتصديقه او لتصديق وزارة المالية خلال ثمانية
 ايام من تاريخ تصديق المجلس على هذه
 القرارات. ويتولى المراقب المالي التدقيق في
 هذه المقررات واعاد تقرير بصدها.

٢ - التدقيق في الحسابات السنوية
 للمؤسسة العامة

يدقق المراقب في الحسابات السنوية ويتثبت
 من الامور التالية:

أ - اقتران الحسابات من قطع حساب
 وميزان حسابات عام وميزانية عامة سنوية
 وحسابات ارباح وخسائر وحساب جردة اجمالية
 سنوية للمواد بموافقة المجلس، وتوقيعها من كل
 من رئيس المجلس والمحتسب معاً.

ب - صحة ارقام الحسابات رقمياً وحسابياً
 ومطابقتها للقيود.

٢ - مراقبة العمليات والمعاملات المالية
 يدقق المراقب في جميع اعمال المؤسسة
 المالية، فيراقب اعمال تنفيذ موازنتها وادارة
 وحفظ اموالها، كما يراقب حساباتها الخصوصية
 والنظامية وقروضها وسلفاتها.

تسديدها وكذلك تدقيق حسابات القروض وحسابات استهلاكها.

٥ - التدقيق المفاجئ لصناديق ومخازن المؤسسة

يدقق المراقب في صناديق المؤسسة بصورة مفاجئة مرة في الشهر على الأقل للتحقق من انطباق موجوداته على حساباتها، وعليه ان يتأكد بصورة خاصة من صحة الشيكات والحوالات المحفوظة في الصندوق ومطابقتها افراديا مع قيود سجلات الصندوق.

كما يدقق دوريا وعن طريق سبر الغور في المواد والسلع والمنتجات والمصنوعات والاموال المنقولة على انواعها للتحقق من انطباقها على القيود والسجلات. ويضع بنتيجة تدقيقه في مطابقة قيود سجلات الصندوق مع تعداد موجوداته محضرا يبلغ نسخة منه الى كل من رئيس دائرة الرقابة المالية على المصالح المستقلة والمحتسب. كما يضع بالنسبة لتعداد المواد وانطباقها على القيود محضرا بالواقع يحفظه لديه ويدون مضمونه في تقاريره الدورية.

٦ - التدقيق على عمليات التحصيل والجباية

يدقق المراقب، مرة في السنة على الأقل، في تحصيلات الجباية للتحقق من صحة توريد الواردات المحصلة الى صندوق المؤسسة وله ان يتحقق من صحة انطباق الايصالات او الواردات غير المحصلة على الفرق بين المبالغ المكلف بجبايتها وبين المبالغ المحصلة والمسددة الى الصندوق، ويمارس المراقب هذه المراقبة على كل من يتولى تحصيل اموال المؤسسة من امناء صناديق وجباة ومأموري تحصيل ومحتسبين. وله ان يدقق في القيود والسجلات التي كانت اساسا لتحقيق الواردات. كما له ان يدقق في صحة القيود المتعلقة بحقوق المؤسسة وحقوق الغير.

لها او تنفيذها لاحكام المادة ٥ من هذا المرسوم، ما يأتي:

أ - التثبت لدى المؤسسة من انها تمسك مختلف السجلات المطلوبة وفقاً للاصول والقواعد المنصوص عنها في القوانين والانظمة المرعية بشأنها.

ب - تدقيق السجلات والدفاتر والحسابات والقيود للتحقق من انتظامها فيما يعود للمؤسسة من حقوق وما عليها من ديون وموجبات ومن انطباقها على التحصيلات والتأديت المادية الواقعة فعلا وذلك في ضوء الاوراق الثبوتية المؤيدة لصحتها.

ت - تدقيق صحة الحسابات المتعلقة باموال المؤسسة النقدية الموجودة بحوزة الجباة ومأموري التحصيل وفي الصناديق وتلك المودعة في مصرف لبنان باسم مصلحة الخزينة وان اقتضى الامر الاطلاع على قيود مصلحة الخزينة في وزارة المالية بشأن هذه الحسابات.

ث - التثبت من صحة توريد المسحوبات النقدية الى الصندوق وصحة دفع او تحويل المبالغ المطلوب ايداعها في المصرف.

ج - مراجعة الحسابات المتعلقة بالمواد وبصورة عامة جميع الاموال المنقولة وغير المنقولة المعدة وغير المعدة للبيع والتثبت من مطابقتها على الموجود فعلا وعلى محاضر الاستلام والتسليم.

ح - التأكد من صحة الحسابات السنوية وقوائم الديون المستحقة للمؤسسة او عليها.

خ - تدقيق حسابات سلفات الموازنة وسلفات الصندوق ومراقبة تسديدها.

د - تدقيق الحسابات الخصوصية الممسوكة لدى المؤسسة ومراقبة تسديد ما يتعلق منها بحقوق وزارة المالية من ضرائب ورسوم وغيرها من الحقوق.

ذ - تدقيق حسابات سلفات الخزينة ومراقبة

بوجودها في اية مرحلة من مراحل التنفيذ. يدقق المراقب في المخالفة للثبوت من حصولها وتحديد ماهيتها والمسؤول عنها ويضع تقريراً معللاً بها ويحيلها الى دائرة الرقابة المالية على المصالح المستقلة مع ملاحظاته ومقترحاته بشأنها. ويعد المراقب مسؤولاً عن عدم اعلام وزارة المالية عن المخالفات في حال ثبوت علمه بها.

القسم الثالث:

رقابة ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة

ديوان المحاسبة هو محكمة ادارية تتولى القضاء المالي مهمتها السهر على ادارة الاموال العمومية عن طريق مراقبة استعمالها والفصل في صحة حساباتها وقانونية معاملاتها، ومحاكمة المسؤولين عن مخالفة القوانين والانظمة المتعلقة بها.

وقضت الفقرة الثالثة من المادة ٢ من المرسوم الإشتراعي رقم ٨٢ تاريخ ١٦/٩/١٩٨٣ المتعلق بتنظيم ديوان المحاسبة على إخضاع المؤسسات العامة التابعة للدولة والبلديات لرقابة ديوان المحاسبة. وحدد المرسوم رقم ١٥٦٠٤ الصادر بتاريخ ١٩/٢/١٩٦٤ اصول رقابة ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة. ولرقابة ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة عدة مظاهر، هي:

اولاً: رقابة لجنة الرقابة السنوية

نصت المادة ٣١ من النظام العام للمؤسسات العامة على ان تنشأ في ديوان المحاسبة لجنة خاصة تسمى لجنة المراقبة السنوية على المؤسسات العامة تكلف التدقيق السنوي في الحسابات التي يرسلها محتسب المؤسسة الى الديوان قبل أول حزيران من كل سنة.

٧ - اعداد المراقب المالي التقارير

ينظم المراقب المالي تقريراً عن السنة اشهر الاولى من السنة المالية يضمنه بياناً بالاوضاع المالية للمؤسسة واعمالها ونتائج رقبته على معاملاتها وعملياتها المالية في الاشهر المذكورة المنصرمة ويودعه رئيس دائرة الرقابة المالية على المصالح المستقلة خلال الشهرين التاليين للفترة موضوع التقرير.

كما ينظم المراقب التقرير السنوي المنصوص عنه في المادة ٢٧ من المرسوم رقم ٤٥١٧ تاريخ ١٣/١٢/١٩٧٢ ويودعه موقعا على عشر نسخ رئيس دائرة الرقابة المالية على المصالح المستقلة خلال المهل القانونية المحددة في المادة المذكورة ويتناول التقرير اوضاع المؤسسة المالية والنتائج الاقتصادية لنشاطها.

٨ - الاعلام عن المخالفات التي تبلغ علمه

يعلم المراقب وزير المالية بالتسلسل ووزير الوصاية مباشرة، وذلك بصورة فورية عن كل مخالفة يلاحظها في اعمال المؤسسة وعن كل تقصير او اهمال اوتقاعس او تأخير في تحصيل الاموال المستحقة للمؤسسة، وبكل تحريف في القيود او نقص في الموجودات من اموال ومواد وسلع، وعليه ان يضع بنتيجة ذلك تقريراً مستقلاً بها في ضوء الوقائع والتحقيقات الممكنة. ويتوخى الدقة في تحديد المخالفة والمسؤولين عنها ويضم المستندات المثبتة لذلك.

تبلغ الوزارة نسخة من تقارير المراقب الافردية ونصف السنوية بالمخالفات المالية الى كل من ديوان المحاسبة والتفتيش المركزي.

ويجب على موظفي الجهاز المالي في المؤسسة كل فيما خصه، ان يعلم المراقب فوراً تحت طائلة المسؤولية، بكل مخالفة تحصل في اعمال ومعاملات او قيود المؤسسة ويعلم

الرقابة هي من المعاملات الجوهرية، وتعتبر كل معاملة لا تجري عليها ضمن الحدود المبينة في هذا المرسوم غير نافذة، ويحظر على الموظف المختص وضعها قيد التنفيذ تحت طائلة العقوبة المنصوص عليها في قانون تنظيم ديوان المحاسبة.

تخضع للرقابة الإدارية المسبقة المعاملات والمقررات للأمر التالية:

أ - مشتري وبيع العقارات ومشاريع الاتفاقات الرضائية التي تجريها الإدارة في قضايا الاستملاك عندما تفوق القيمة مئة مليون ليرة لبنانية.

ب - صفقات اللوازم والأشغال التي تفوق قيمتها ٧٥ مليون ليرة.

ت - الاتفاقات الرضائية بما فيها عقود الإيجار، التي تفوق قيمتها خمسين مليون ليرة.

ث - المنح والمساعدات، المعطاة بموجب القوانين والأنظمة، عندما تفوق قيمتها ١٥ مليون ليرة.

ج - المصالحات أو التحكيم على دعاوى أو خلافات عندما يفوق المبلغ موضوع النزاع ١٥ مليون ليرة.

٢ - الرقابة الإدارية المؤخرة

تتناول الرقابة الإدارية المؤخرة تقدير المعاملات المالية ونتائجها العامة من حين عقدها إلى حين الانتهاء من تنفيذها وقيدها في الحسابات. ويرصد الديوان المخالفات في المؤسسات العامة ويضمنها في تقريره السنوي أو تقارير خاصة.

ثالثاً: الرقابة القضائية المؤخرة

تنقسم الرقابة القضائية المؤخرة إلى نوعين: رقابة على الحسابات، ورقابة على الموظفين.

١ - الرقابة على الحسابات

الغاية من الرقابة على الحسابات البت في صحة حسابات محاسب المؤسسة أو المصلحة

تعين هذه اللجنة بمرسوم بناء على اقتراح رئيس مجلس الوزراء، وتؤلف على الوجه الآتي:

- رئيس ديوان المحاسبة: رئيساً.

- مستشاران من ديوان المحاسبة.

- المدير العام المختص في وزارة الوصاية بالنسبة للمؤسسة الخاضعة لوصاية هذه الوزارة وموظف فني من الفئة الثالثة على الأقل من الإدارة ذاتها.

- رئيس مصلحة المحاسبة العامة في وزارة المالية (المديرية العامة للمالية).

لا يجوز الجمع بين رئاسة أو عضوية لجنة المراقبة السنوية للمؤسسات العامة ورئاسة مجلس إدارة مؤسسة عامة.

تبلغ تقارير اللجنة المتعلقة بحسابات المؤسسة العامة إلى الوزير الذي يمارس الوصاية وإلى وزير المالية وإلى مدعي عام ديوان المحاسبة خلال مهلة أقصاها ستة أشهر ابتداءً من تاريخ إحالة حسابات المؤسسة العامة على اللجنة.

تتخذ هذه التقارير أساساً لاستصدار قرار مشترك عن الوزيرين المذكورين باقرار حصة الحسابات بصورة نهائية وبإبراء ذمة القيمين على المؤسسات العامة عن ادارتهم خلال السنة المعنية وأما لإعلان مسؤوليتهم وفقاً للشروط المحددة في قانون التجارة. أما إعلان المسؤولية المالية بالنسبة لمحتسب المؤسسة العامة فلا يصدر إلا عن ديوان المحاسبة.

ثانياً: الرقابة الإدارية لديوان المحاسبة على المؤسسات العامة

تنقسم رقابة ديوان المحاسبة الإدارية إلى رقابة إدارية مسبقة ومؤخرة على الشكل الآتي:

١ - الرقابة الإدارية المسبقة

تتناول الرقابة الإدارية المسبقة صحة المعاملة وانطباقها على القوانين والأنظمة، وهذه

خاتمة

وفي ختام هذه الدراسة يقتضي تسجيل الملاحظات الآتية:

١ - يقتضي إحاطة عمليات تنفيذ الموازنة داخل المؤسسات العامة بإجراءات ضبط داخلية تحول دون هيمنة جهة واحدة على هذه العمليات خصوصاً ما له علاقة بتنفيذ النفقات، وفرض رقابة مستقلة على مرحلة عقد النفقات.

٢ - تعتمد المؤسسات العامة نظام محاسبي مختلط بحيث يعتمد مبدأ الاستحقاق عند اعداد حساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية، والقاعدة النقدية عند اعداد قطع حساب موازنة المؤسسة. إلا أنه عند اعداد حساب الأرباح والخسائر يجري الاستناد إلى المعلومات المدرجة في محاسبة الموازنة وهذه المعلومات تستند إلى القاعدة النقدية، ما يعني أنه يجري استخدام معلومات تمت معالجتها على أساس القاعدة النقدية لاعداد حساب على أساس مبدأ الاستحقاق، بالتالي لا يعكس هذا الحساب بصورة واقعية نتيجة نشاط المؤسسة خلال السنة.

٣ - يجب اعتماد نظام محاسبي واضح ويقوم على مبدأ الاستحقاق خصوصاً بالنسبة للمؤسسات العامة الاستثمارية أي التي لها الطابع الصناعي والتجاري، وهذا ما تقتضيه معايير المحاسبة الحكومية الدولية، ولا يعني عدم مسك محاسبة الموازنة باعتبارها الضابط للانفاق، إلا أنه يقتضي ألا تتمحور المحاسبة حول الموازنة وإنما يجب أن تركز على مبدأ الاستحقاق وتنطلق منه.

٤ - يقتضي تفعيل نظام محاسبة المواد في المؤسسات العامة بالاستناد إلى المرسوم رقم ٨٦٢٠ الصادر بتاريخ ١٢/٦/١٩٩٦ المتعلق بتنظيم محاسبة المواد، لأنه لا يمكن اعداد حساب أرباح وخسائر أو ميزانية عمومية دون

وأي شخص يتدخل في قبض أموالها أو دفعها دون أن تكون له الصفة القانونية.

وتتناول هذه الرقابة:

أ - فيما يتعلق بالواردات:

- صحة معاملات التكاليف والتحصيل وانطباقها على الأنظمة المقررة.
- صحة توريد المبالغ المحصلة إلى المرجع المختص.

ب - فيما يتعلق بالنفقات:

- صحة المستندات التي جرى الدفع بموجبها وانطباق المعاملة على الأنظمة المقررة.
- وجود الأوراق المثبتة للنفقة كما تحددها الأنظمة المتعلقة بها.

ت - فيما يتعلق بالمواد:

- صحة استلام المواد وحفظها وتسليمها وصحة تنظيم بيانات الجردة.

ث - فيما يتعلق بالحسابات:

- صحة الحسابات وانطباقها على الأنظمة وعلى القيود الخاصة بها.
- انطباق الحسابات على الأوراق المثبتة المبرزة.

٢ - الرقابة على الموظفين

تشمل الرقابة على الموظفين أعمال كل من يقوم بإدارة أموال المؤسسة أو المصلحة وكل من يتدخل فيها دون أن تكون له الصفة القانونية. ويعتبر في حكم الموظف، في تطبيق أحكام هذه الرقابة، كل شخص عهد إليه تولي إدارة أموال المؤسسة أو المصلحة، سواء كان ذلك بمقتضى السلطة التقديرية التي يشترك في ممارستها، أو بموجب السلطة التنفيذية المقررة له.

وتطبق في معاقبة الموظف المخالف أحكام المواد ٥٧ و ٥٨ و ٥٩ و ٦٠ و ٦١ من قانون ديوان المحاسبة الصادر بالمرسوم الاشتراعي رقم ١١٨ تاريخ ١٢ حزيران ١٩٥٩.

العامّة. منشورات الحلبي الحقوقية. بيروت ٢٠٠٩.

(٩) مروان القطب: مدخل لدراسة المالية العامّة والتشريع المالي والضريبي. مكتبة الجامعة اللبنانية صيدا. ٢٠١١.

(١٠) يوسف سعد الله الخوري: القانون الإداري العام. بيروت ١٩٩٨.

(11) Armand Laferrère: Finances Publiques. La documentation française. Paris 2000.

النصوص القانونية

(١) قانون رقم ٣٧٩ تاريخ ١٤/١١/٢٠٠١ (قانون الضريبة على القيمة المضافة).

(٢) القانون رقم ٧١٦ تاريخ ٣/٢/٢٠٠٦ (قطع حساب موازنة الدولة للعام ٢٠٠٣).

(٣) القانون رقم ٤٤ تاريخ ١١/١١/٢٠٠٨ (قانون الإجراءات الضريبية).

(٤) المرسوم الإشتراعي رقم ٨٢ تاريخ ١٩/٩/١٩٨٢ (تنظيم ديوان المحاسبة).

(٥) المرسوم الإشتراعي رقم ١٤٤ تاريخ ١٢/٦/١٩٥٩ (قانون ضريبة الدخل).

(٦) المرسوم رقم ٣٣٩٨ تاريخ ١١/١٢/١٩٦٥ (أصول تنظيم وتصديق الموازنات المستقلة).

(٧) المرسوم رقم ١٢٣٩٩ تاريخ ٢٣/٦/١٩٩٨ (النظام المالي للمؤسسات العامّة التي تتولى إدارة المستشفيات العامّة).

(٨) المرسوم رقم ٤٦٦٥ تاريخ ٣٠/١١/١٩٨١ (التصميم المحاسبي العام).

(٩) المرسوم رقم ١٠٣٣٨ تاريخ ٩/٦/١٩٩٧ (التصميم العام لحسابات الدولة والمؤسسات العامّة والبلديات).

(١٠) المرسوم رقم ٨٦٢٠ تاريخ ١٢/٦/١٩٩٦ (تنظيم محاسبة المواد).

(١١) المرسوم رقم ٣١٤٨ تاريخ ١٦/١٦/٢٠٠٣.

ضبط المواد الموجودة لدى المؤسسات العامّة احتساب استهلاكات الاصول الثابتة منها.

٥ - يقتضي تفعيل دور المراقب المالي لدى المؤسسات العامّة واعطائه صلاحية تنفيذية تمكنه من القيام بدور بصورة فعالة وعدم اقتصر صلاحياته على الاطلاع على السجل والمستندات واعداد التقارير التي قد لا تجد الصدى المطلوب.

٦ - يجب الانتقال في انظمة الرقابة من الرقابة التفصيلية على جميع المعاملات الى رقابة على اساس تحليل المخاطر، ووضع مؤشرات تجعل الرقابة منصبة على المعاملات الجوهرية دون المعاملات الروتينية.

المراجع والمصادر

(١) أمين صالح: النظام الضريبي اللبناني، الضرائب والرسوم. صادر منشورات حقوقية. بيروت ٢٠٠٦.

(٢) فوزي عطوي: المالية العامّة. النظم الضريبية وموازنة الدولة. منشورات الحلبي الحقوقية. بيروت ٢٠٠٣.

(٣) فوزات فرحات: المالية العامّة والاقتصاد المالي. منشورات الحلبي الحقوقية. بيروت ٢٠٠١. (٤) فوزي حبيش: الإدارة العامّة والتنظيم الإداري. دار النهضة العربية. بيروت ١٩٩١.

(٥) عادل الحسن، على الشريف: تنظيم إدارة الأعمال. دار النهضة العربية. بيروت ١٩٨٨.

(٦) عبد الفتاح الصحن: مراجعة الحسابات وتحليل الميزانيات. منشأة المعارف الإسكندرية. ١٩٦٤.

(٧) محمد رفعت عبد الوهاب: مبادئ واحكام القانون الإداري. منشورات الحلبي الحقوقية. بيروت ٢٠٠٣.

(٨) مروان القطب: طرق خصخصة المرافق

١٩٧٨ (تنظيم الرقابة المالية على المؤسسات العامة) .
(١٥) المرسوم رقم ١٥٦٠٤ تاريخ ١٩ /
١٩٦٤ /٢ (أصول رقابة ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة).
(١٦) تعميم وزير المالية رقم ٣٧٨ تاريخ ١٩٧٨/٣/٢٥ (موجه إلى المؤسسات العامة بشأن الحسابات السنوية).

١٩٦٨/١١ (تصميم الحسابات وأصول مسكها في المؤسسات العامة التابعة للدولة والبلديات) .
(١٢) المرسوم رقم ١٤٩٦٩ تاريخ ٣٠ /
١٩٦٣ /١٢ (قانون المحاسبة العمومية).
(١٣) المرسوم رقم ٤٥١٧ تاريخ ١٣ /
١٩٧٢ /١٢ (النظام العام للمؤسسات العامة).
(١٤) المرسوم رقم ١١٩٣ تاريخ ٤ /٢٤ /