

## "مبدأ وحدة الموازنة العامة وأبرز الإستثناءات عليه"

إعداد الباحثة:

بولين ديب

بيروت – لبنان



<https://doi.org/10.36571/ajsp7811>

## الملخص:

كما هو حاصل في معظم الأنظمة البرلمانية تخضع الموازنة العامة لبعض المبادئ والقواعد الثابتة التي طالما إستند عليها التشريع المالي التقليدي خلال حقبة طويلة من الزمن. وهذه المبادئ التي كان يعلّق عليها خبراء المال أهمية كبرى، لم تطبّق إلا لتنظيم الموازنة العامة للدولة وإفصاح المجال أمام السلطة التشريعية لممارسة حقّها بالمراقبة والإشراف على أقلّ تفاصيل النشاطات المالية للدولة. أي بعبارة أخرى يحكم إعداد الموازنة العامة مجموعة من المبادئ المستمدة من طبيعة النشاط الحكومي وهي تهدف الى تحقيق فاعلية الموازنة العامة بحيث يعتبر كل من مبدأ الوحدة، مبدأ السنوية و مبدأ التوازن من المبادئ المتعلقة بشكل الموازنة العامة.

في هذا البحث سنتناول مبدأ وحدة الموازنة الذي يقضي كما عرفه العالم الفرنسي هنري لوفنبرجر بأن تدرج جميع نفقات الدولة وواراداتها المجازة لسنة حدة في مستند واحد. كما أنّ التقدير والإذن بالجباية والإنفاق يتّمان بموجب مستند قانوني واحد. إلا ان هذا أهمية هذا المبدأ بدأت تتحسر في الفترة الأخيرة بسببين رئيسيين، السبب الأول فرضته الظروف والتطورات التي دفعت الدولة إلى التّدخل في مختلف الميادين وإنشائها لمرافق ومصالح عامة ذات صبغة صناعية وتجارية. أما الثاني فكان نتيجة منطقيّة لتطوّر دور الدولة، إذ أصبح من غير المستطاع الجمع بين نفقات دائمة وأعباء ذات صفة مؤقتة، كذلك التّوفيق بين إيرادات ثابتة وعائدات غير دائمة.

سنعالج في المطلب الأول تعريف مبدأ وحدة الموازنة العامة وبرز مزاياه وعيوبه. أما في المطلب الثاني سنتطرق الى ابرز الإستثناءات الواردة على مبدأ وحدة الموازنة العامة حيث سنبحث في الموازنات الملحقة كما سنتناول الموازنات المستقلة وبرز مميزاتهما بالإضافة الى الموازنات الإستثنائية أو غير العادية وسنعالج بالفصيل الحسابات الخصوصية خارج الموازنة .

**كلمات مفتاحية:** الموازنة العامة - مبدأ الوحدة - الموازنات المستقلة - حسابات خارج الخزينة - سلفات الخزينة .

## المقدمة:

### أولاً: التعريف بالبحث

إنّ اعتماد المبادئ التقليدية العامة في تحضير أيّ موازنة من شأنه أن يعزّز الشفافية والمساءلة المالية والمراقبة علماً أنها غدت قديمة بسبب تطوّر وظيفة الإدارة المالية العامة، بحيث أصبح الشّدوذ عنها يشكل قاعدة والقاعدة شذوذاً. وأبرز هذه المبادئ هي: مبدأ السنوية، مبدأ التوازن، مبدأ الشمول، مبدأ الوحدة و مبدأ الشيوخ. إلا أنه أضيفت إليها مبادئ حديثة متطورة مثل مبدأ الشفافية ومبدأ الإستقرار الإقتصادي وحسن الأداء ومبدأ الأمانة والصدق.

يحكم إعداد الموازنة العامة مجموعة من المبادئ المستمدة من طبيعة النشاط الحكومي وهي تهدف الى تحقيق فاعلية الموازنة العامة بحيث يعتبر كل من مبدأ الوحدة، مبدأ السنوية و مبدأ التوازن من المبادئ المتعلقة بشكل الموازنة العامة.

### ثانياً : اهداف البحث

يقضي مبدأ وحدة الموازنة أن توثق نفقات الدولة وأيراداتها في صك واحد أو وثيقة واحدة تعرض على السلطة التشريعية لإقرارها. فلا يوجد في الدولة الواحدة سوى موازنة واحدة تتضمن جميع إيراداتها ونفقاتها مهما كانت مصادرها أو أوجه نفقاتها ومهما تعددت مصالحها ومؤسساتها. إلا انه مع تطوّر دور الدولة من دولة حارسة مهمتها قاصرة على المحافظة على الأمن وإقامة العدل بين الناس إلى دولة

متدخلة في كافة النشاطات الإقتصادية وإنشائها لمؤسسات ومصالح إستثمارية ذات طابع صناعي أو تجاري. فلم يعد من الملائم في الوقت الحاضر أن تطبق على مختلف نفقات الدولة قواعد وأصول واحدة، وبالتالي التقيّد بمبدأ وحدة الموازنة. ولهذا كان لا بدّ من وجود موازنات أخرى إلى جانب الموازنة العادية لكلّ منها طابعها الخاص بما يتوافق مع طبيعة عملها

لذلك يهدف هذا البحث الى تسليط الضوء على تلك الاستثناءات وبصورة مفصلة على الموازنات الملحقة والموازنات المستقلة وسنتطرق الى الموازنات الإستثنائية أو غير العادية والى الحسابات الخصوصية خارج الموازنة.

### ثالثاً :اهمية البحث

تكمن اهمية البحث كونه يتناول موضوعاً حيويًا من موضوعات الموازنة العامة وانه بالرغم من الحسنة العديدة التي يميّز بها مبدأ وحدة الموازنة فإنّ تطوّر مفهوم المالية العامة الناتج عن تطوّر مفهوم دور الدولة باتجاه التدخّل في الحياة الإقتصادية والإجتماعية بغية الإشراف عليها وتوجيهها، جعل من مبدأ وحدة الموازنة أمراً متعارضاً مع هذا التطوّر.

ومع تطوّر مفهوم الدولة ودورها في الموازنة العامة، بدأت الكثير من الدول في التخلّي عن الإلتزام الدقيق بهذه المبادئ، ولم يكن هذا التخلّي كلياً، وإنما إقتصر في معظم الأحيان على تبني تطبيق أكثر مرونة لهذه المبادئ. إنّ لإعداد الموازنة مبادئ عامّة كانت قد وضعت ضمن إطار الفكر المالي التقليدي، ثمّ إختلفت مع الزمن أهميتها ومدى تطبيقها من بلد إلى آخر. غير أنّ هذه المبادئ التي ارتفعت في معظم البلدان إلى مستوى القانون بدأت منذ الحرب العالمية الأولى تفقد من أهميتها شيئاً فشيئاً، ذلك أنّها وضعت لطرز من الدولة معيّنة لدولة ذات مالية مصغرة تقتصر مهامها على السياسة والإدارة لدولة محايدة تتجنّب التدخّل في الحياة الإقتصادية والإجتماعية. انطلاقاً من ذلك ان اهمية البحث تتجلى في معالجة اشكالية التوسع في تطبيق مبدأ الوحدة او التخلي عنه .

### ثالثاً : اشكالية البحث

تتمثل اشكالية البحث انه من الباحثين من ذهب إلى القول بإمكانية الإستغناء عن المبادئ ومنها مبدأ الوحدة أو عدم الضرورة التقيّد بها بعد أن تغيرت النظرة إلى خصائص الدولة المالية، ومنهم من يرى وجوب المحافظة عليها مع فكرة تطويرها وتحديد مواطن الشذوذ عنها.

وهنا تطرح الاشكالية : هل المبادئ التقليدية التي تتسم بها الموازنة العامة تغدو كافية في وقتنا الحاضر لتحقيق الغاية المرجوة منها؟ والى اي مدى لا تزال تلعب دوراً مهماً عند اعداد الموازنة في ظل التجاوزات والاستثناءات العديدة على كل منها؟ هل لا يزال مبدأ الوحدة ضروري واساسي عند اعداد الموازنة العامة ؟

### رابعا :المنهج المتبع

للاجابة على اشكالية هذا البحث سوف نعتمد على المنهج التحليلي كون دراستنا تعتمد على تحليل النصوص القانونية والتنظيمية القائمة التي تحكم اعداد الموازنة العامة لاجراء الربط بين تطبيقها واسقاطها على الواقع العملي. كما اعتمدنا ايضاً على المنهج المقارن التاريخي حيث قمنا بالمقارنة بين نصوص قانونية لبنانية وفرنسية بالاضافة الى التدقيق في مختلف المراجع والكتب والاراء الاستشارية والفقهية والاحكام القضائية من اجل معالجة الاشكالية المطروحة بالاضافة الى استخلاص النتائج واقترح الحلول.

وفي سبيل الوقوف على ماهية مبدأ وحدة الموازنة فإننا إرتأينا أن نقوم بدراسة هذا الموضوع في مطلبين، بحيث نتطرق في المطلب الأول منه إلى مفهوم مبدأ سنوية الموازنة العامة، لنعود بعدها في المطلب الثاني إلى تسليط الضوء على الإستثناءات الواردة على هذا المبدأ وذلك على الشكل التالي بيانه.

### المطلب الأول:

#### مفهوم مبدأ وحدة الموازنة العامة

عند نشوء الموازنة وتكامل مفهومها في مراحلها التاريخية الأولى، كانت للدولة موازنة واحدة تقتصر على نفقات الأجهزة الرئيسية لإدارة الحكم، وتشمل في الوقت نفسه نفقات الحاكم (الملك) وحاشيته، كما تشمل من الناحية الأخرى الإيرادات التي يتم الحصول عليها من مختلف المجالات لتمويل هذه النفقات، وبالتالي فليس في الدولة إلا موازنة واحدة.

لقد كان الهدف التقليدي من إقرار مبدأ وحدة الموازنة هو عدم السماح بتجزئة العمليات المالية الخاصة بأجهزة الدولة، مما يؤدي إلى تشتيت وثائق هذه المعاملات، ويعقد معرفة حقيقة الوضع المالي للحكومة. كما كان هذا المبدأ ينسجم في ذلك الحين مع المفهوم السائد من أن الموازنة العامة ما هي إلا مجرد تعبير رقمي عن نفقات وإيرادات الحكومة، ولا شأن لها بالأهداف الاقتصادية والاجتماعية، وإنما تنصرف في حدود المحافظة على الأمن وتصريف أمور الدولة في إطار من الحيادية وعدم تدخلها في الحياة الاقتصادية.

فإن مبدأ وحدة الموازنة ليس قاعدة دستورية ولم يكن قاعدة قانونية، فالدستور اللبناني لم ينص على هذا المبدأ، كذلك لم ينص عليه أي قانون آخر بل إن قانون المحاسبة العمومية هو الذي أجاز تعدد الموازنات وذلك بموجب المادة السادسة منه، التي نصت على الموازنات الملحقة والموازنات الإستثنائية، إضافة إلى الموازنة العامة للدولة، على أن تحدث تلك الموازنات بقانون خاص.<sup>1</sup>

لقد إرتبط مبدأ وحدة الموازنة تاريخياً بمفهوم الموازنة التقليدية للدولة الليبرالية التي لم تكن تهتم إلا بالمهام ذات الطابع الإداري البحت. وكان الإلتزام بهذا المبدأ خلال القرن التاسع عشر وأوائل القرن العشرين من قبل معظم الدول إلتزاماً كاملاً. أما السبب في ذلك الإلتزام فيعود لبعض المبررات التي ينطوي عليها هذا المبدأ من الناحيتين السياسية والتقنية.

لقد أخذ بمبدأ تطبيق الموازنة الموحدة الذي يستهدف العمل على تخطيط الموازنات على المستوى المركزي في الدولة، والتنفيذ اللامركزي للإدارات المعنية بتلك الموازنات في كثير من الدول، وبخاصة تلك التي تتبنى أسلوب التخطيط القومي.

وقد تباين أسلوب تطبيق الموازنة الموحدة هذا نتيجة لتباين مستوى ومركزية العلاقة بين الموازنة المركزية للحكومة والموازنات المستقلة الأخرى، من حيث طرق التشريع والتخطيط والتنفيذ، وذلك طبقاً لاختلاف التنظيمات السياسية والاجتماعية والاقتصادية التي تتبعها الدول نتيجة لمزايا وحدة الموازنة من جهة وتعددتها من جهة أخرى، وللمآخذ التي أثرت على كل من هذين الأسلوبين، فقد حاول المهتمون بالتخطيط القومي المالي والاقتصادي إيجاد صيغة جديدة تضمن تحقيق متطلبات وحدة الموازنة من جهة، وتعترف في الوقت نفسه باتجاهات تعدد الموازنات من الجهة الأخرى حفاظاً على الإستقلال المالي والإداري للمؤسسات العامة، التي اتسع نطاقها واختلفت طبيعة أعمالها واختصاصاتها.

<sup>1</sup> عبد اللطيف قطيش، الموازنة العامة للدولة، دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 83.

وعلى هذا الأساس يرى البعض أن يتم تحقيق تخطيط الموازنات في إطار موازنة موحدة للدولة، أي أن يتم تخطيط ووضع الموازنات في إطار موحد ليعطي الصورة الصادقة عن حجم الإنفاق الحكومي والإيرادات العامة، ولتخدم بشكلها الموحد هذا أهداف التخطيط الشامل، وتوضح بنفس الوقت مناهج الأعمال والخدمات التي تتولّى الحكومة تنفيذها عن طريق مختلف أجهزتها ومؤسساتها، دون أن يؤدي هذا التوحيد إلى دمج وصهر نفقات الدولة وإيراداتها في وثيقة واحدة، كما هو الحال في تطبيق مبدأ وحدة الموازنة<sup>2</sup>.

وفيما يلي سنقسم هذا المطلب إلى ثلاثة فروع، نستعرض في الفرع الأول منه تعريف مبدأ وحدة الموازنة العامة، ونعرض في الفرع الثاني منه لمزايا مبدأ وحدة الموازنة، وسنتناول في الفرع الثالث منه عيوب مبدأ وحدة الموازنة العامة وذلك وفقاً للاتي.

### الفرع الأول: تعريف مبدأ وحدة الموازنة العامة (principe d'unité)

يقصد بقاعدة وحدة الموازنة العامة أن تكون هناك وثيقة واحدة تضم جميع الوزارات موازنة خاصة بها بوثيقة مستقلة وإنما تجمع في وثيقة واحدة يطلق عليها قانون الموازنة العامة، ويبرر تطلب هذه القاعدة بأنها تسهل التعرف على الموقف المالي والإقتصادي في الدولة لجميع القطاعات، فيما تغيب هذه الخاصية إذا كانت الموازنة العامة موزعة على أكثر من وثيقة حيث يصعب عندها التعرف على مدى التطور الذي أصاب أي من القطاعات عن السنوات السابقة<sup>3</sup>.

وفي هذا المجال ينبغي عدم الخلط بين الموازنة ذات الصفحات المتعددة، وبين الموازنات المتعددة لان الموازنة غالباً ما تتضمن تفصيلات وتقسيمات سواء للإيرادات العامة أو النفقات العامة فتتطلب عدة صفحات، وإنما يقصد تقديمها في وثيقة واحدة، مهما تعددت صفحاتها تتضمن كافة الأرقام المتعلقة بالنشاط المالي للدولة<sup>4</sup>.

يقضي مبدأ وحدة الموازنة كما عرفه العالم الفرنسي هنري لوفنبرجر بأن تدرج جميع نفقات الدولة وواراداتها المجازة لسنة واحدة في مستند واحد. كما أنّ التقدير والإذن بالجباية والإنفاق يتمان بموجب مستند قانوني واحد. أنّ هذا التعريف لمبدأ وحدة الموازنة ينطوي على فكرة وحدة التصويت على الموازنة من خلال إخضاع مجموع النفقات ومجموع الواردات لموافقة البرلمان الذي يصوّت عليهما في نفس الوقت<sup>5</sup>.

فالهدف الرئيس لهذه القاعدة هو منع تشتت العمليات الواردة في الموازنة الواحدة في عدّة وثائق. إنّ هذا التعدّد من شأنه أن يحدث إضطرابات كثيرة في تحليل الإتجاهات الإقتصادية والمالية للحكومة، بحيث يصعب على السلطة التشريعية تكوين فكرة واضحة عن حالة الدولة المالية. فتداخل الموازنات وتشابكها مع الموازنة العامة، بما تأخذ منها من إعانات أو ما تدفعه من زيادات، يجعل من الصعب إستخلاص جدول واحد وشامل بإيرادات الدولة الحقيقية، و جدول آخر شامل بنفقاتها الحقيقية.

<sup>2</sup> فهمي محمود شكري، الموازنة العامة، ماضيها وحاضرها ومستقبلها، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، دون سنة نشر ص 58.

<sup>3</sup> طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، القاهرة، سنة 2008، ص 110.

<sup>4</sup> عبد الكريم بركات، دراسة في الإقتصاد المالي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، سنة 1983، ص 474.

<sup>5</sup> مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الموازنة والنفقات والواردات والقروض العامة، دراسة مقارنة سنة 2017، ص 58.

إضافة إلى الصعوبة التي تجابه السلطة التشريعية في مراقبتها لهذه الموازنة. وتتجلى هذه الصعوبة خصوصاً في إستطاعة الحكومة إخفاء عجز الموازنة الأساسية، عبر تحقيقها توازناً ظاهرياً لها عن طريق نقل جانب من نفقاتها الكبيرة إلى موازنات خاصة. كما أنّ وجود موازنات إستثنائية تغذيها القروض يفسح المجال أمامها لتغطية بعض النفقات العادية بوسائل غير عادية<sup>6</sup>.

إنّ الغاية التي يرمي إليها كلّ من مبدئي الوحدة والشمول تكاد تكون واحدة، أو على الأقل متجاورة، وهي تنظيم موازنة واضحة تمكّن السلطة التشريعية من تكوين فكرة شاملة عن مجموع أعباء الدولة ووارداتها وعن تفاصيل هذه الأعباء والواردات، مفسحة المجال أمام السلطة المذكورة لإجراء الرقابة المنشودة عليها. وقد ورد في أحد المؤلّفات الفرنسية بهذا الموضوع<sup>7</sup>.

وعلى الرّغم من وجه الشبه بين المبدئين، لا تزال توجد بينهما بعض الفوارق الفنية، وأهمّها:

1- لا يتطرّق مبدأ الشمول إلى قضية توحيد النفقات والواردات في موازنة واحدة، أو تركها موزعة في عدّة موازنات، ذلك أنه يمكن مراعاة مبدأ الشمول في نطاق كلّ من قاعدتي التّعدّد والتّوحيد. ويتوخّى مبدأ الوحدة جميع النفقات والواردات في صكّ واحد، مستكراً تعدّد الموازنات. غير أنه لا يتطرّق إلى كيفية قيد الواردات والنفقات، وما إذا كان يقتضي أن تتبع في هذا القيد قاعدة الشمول أو قاعدة الصّوافي، ذلك أنه يمكن مراعاة مبدأ الوحدة في نطاق كلّ من هاتين القاعدتين.

من هنا فائدة الجمع بين المبدئين بل وجوب الجمع بينهما، ومن هنا القول أنّ المبدئين يتكاملان إذ أنه لو روعي في تنظيم الموازنة أحدهما دون الآخر لبقيت قضية الموازنة عرجاءً.

2- يرمي مبدأ الشمول إلى تأمين حق السلطة التشريعية في حقل الموازنة، ولا سيّما حقّ الإطّلاع عليها إطلاّعاً كاملاً، وحقّ الإذن بالجبابة والإنفاق، وحقّ المراقبة. ويحظرّ هذا المبدأ إخفاء أيّ من عناصر كتلتي الواردات والنفقات. أمّا مبدأ الوحدة فيرمي إلى توحيد الأعباء والواردات ليسهل على السلطة التشريعية أمر التّمرّس بحقوقها المذكورة<sup>8</sup>.

<sup>6</sup> فوزت فرحات، المالية العامة، الإقتصاد المالي، دراسة التشريع المالي اللبناني مقارنة مع بعض التشريعات العربية والعالمية، سنة 2013، ص 93.

<sup>7</sup> خطار شبلي، العلوم المالية، الموازنة، العلوم المالية- دار منشورات الحقوقية، مطبعة صادر، طبعة رابعة، سنة 1979، ص 43.

D'autre part, les nécessities à quoi ces mots (universalité et unité) répondent sont d'ordre assez voisin, si bien qu'on " confond souvent à la fois et les justifications des deux principes et les obligations qu'ils comportent. A telle enseigne que l'on constate assez fréquemment que telle exception importante à l'un ou à l'autre principe (par exemple la procédure des budgets annexes ou des comptes spéciaux du trésor) est étudiée par certains auteurs parmi les exceptions à la règle de l'universalité budgétaire, tandis qu'elle est étudiée par d'autres parmi les exceptions à la règle de l'unité budgétaire."

2Les deux principes en réalité se complètent, et ont des justifications et une portée assez voisines si leurs conséquences "ne s'expriment pas rigoureusement dans les mêmes terme

<sup>8</sup> خطار شبلي، العلوم المالية، الموازنة، ص 43.

بيد أنّ الصّور المتأنيّة عن مصطلحيّ (الشّمول والوحدة) هي متقاربة على الرّغم من أنّه يتمّ المزج بينهما أحياناً بالإضافة إلى تيريرات المبدأين والأحكام التي يتضمّنها. من هنا نلاحظ في أحيان كثيرة أنّ الإستثناء المتعلّق بأحد المبدأين (على سبيل المثال وضع الموازنات الملحقة أو الحسابات الخاصّة بالخزينة) يتمّ درسها من قبل بعض واضعي القوانين ضمن إستثناءات قاعدة وحدة الموازنة".

إنّ المبدأين في الواقع يتكاملان ولهما مبرّرات ونطاقات متقاربة حتّى لو كانت نتائجها لا تُعبّر عن نفسها بالعبارات نفسها...<sup>9</sup>.

### الفرع الثاني: مزايا مبدأ وحدة الموازنة العامّة

يقضي مبدأ وحدة الموازنة أن توثق نفقات الدولة وأيراداتها في صك واحد أو وثيقة واحدة تعرض على السلطة التشريعية لإقرارها. فلا يوجد في الدولة الواحدة سوى موازنة واحدة تتضمن جميع إيراداتها ونفقاتها مهما كانت مصادرها أو أوجه نفقاتها ومهما تعدّدت مصالحها ومؤسساتها.

ويرتكز مبدأ وحدة الموازنة على عدد من المزايا من أهمّها:

1. سياسيّة: فهو يساعد على مباشرة السلطة التشريعية لرقابتها على أعمال الحكومة، بجمعه مختلف نفقات وإيرادات الدّولة ضمن وثيقة واحدة، ممّا يسهّل من عمليّة إطلاع هذه السلطة على إجماليّ النفقات والإيرادات وأنواع كلّ منها، بشكل أفضل بكثير من حالة تقديم موازنات كثيرة ومتعدّدة في هذا المجال<sup>10</sup>.

فإنّ تعدّد الموازنات يجعل رقابة السّطة التّشريعيّة على الموازنة صعبة، لعدم تمكّنها من ممارسة رقابة فعّالة وبالتالي التّمييز بين النفقات الصّوريّة وغير الصّوريّة، إذا لم يتوافر لها إمكانيّة الإطلاع بصورة شاملة على مجموع النفقات والواردات<sup>11</sup>.

2. ماليّة: يساعد على إعطاء فكرة واضحة عن الوضع الماليّ للدّولة، مما يسهّل مقارنة النفقات مع الإيرادات بين السّنوات وفي السّنة الواحدة وبيان مدى توازنها<sup>12</sup>، إذ يفعل عمليّة التحليل الماليّ والإقتصاديّ فيها، ويساعد الحكومة على ضبط توازنها والإستمرار في ذلك، ومنعها من أيّة محاولات لإخفاء المركز الماليّ الحقيقيّ للدّولة والذي يمكن أن يؤدّي بدوره إلى سوء التصرّف من قبلها بالأموال العامّة.

3. إقتصاديّة: يساعد على إعطاء فكرة واضحة وصحيحة عن نسبة النفقات العامّة إلى الدّخل القوميّ ويدعم مبدأ التّخطيط المركزيّ من الناحية الماليّة والإقتصاديّة للدّولة.

ورأى بعض الفقهاء انه لو سمح بالخروج عن هذا المبدأ بعرض أكثر من وثيقة على السلطة التشريعية لتعذر عليها الإلمام ببرامج عمل الحكومة والمركز الماليّ للدّولة، مما يسمح بدوره للحكومة بإخفاء بعض الحقائق والمعلومات أو تمريرها على السلطة التشريعية.

<sup>9</sup> عدنان ضاهر، الموازنة العامة بين الإعداد والمراقبة، دار بلال للطباعة والنشر، ط1، 2015، ص 85.

<sup>10</sup> علي كنعان، المالية العامة والإصلاح الماليّ في سوريا، دار الرضا للنشر، الطبعة الأولى، سنة 2003، ص 98.

<sup>11</sup> فاطمة السويسي، المالية العامة، موازنة-ضرائب، المؤسسة الحديثة للكتاب، سنة 2005، ص 25.

<sup>12</sup> غازي غناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، عمان، الأردن، سنة 1998، ص 232.

فقد تستطيع الحكومة في حالة السماح لها بتقديم الموازنة مجزأة لبعض الوحدات الإدارية والإقتصادية كل على حدة تخصيص بعض هذه الوحدات بنفقات كبيرة لا تتناسب وأهميتها لعدم إمكانية المفاضلة بين أوجه الإنفاق أو تقييم الأولويات بين تلك الوحدات في الوقت نفسه وهذا ما يسمح لها بتقديم مشروع موازنات وحدات أخرى أكثر أهمية في أوقات أخرى ونفقات أكثر ضرورة، مما تضطر معه السلطة التشريعية لاعتمادها واعتماد ضرائب جديدة لتمويلها أحياناً<sup>13</sup>.

كما نشير الى ان مبدأ الوحدة يقلل من امكانية الانفاق بطريقة الحسابات خارج الموازنة التي لا تخضع لرقابة السلطة التشريعية.<sup>14</sup>

### الفرع الثالث: عيوب مبدأ وحدة الموازنة العامة

من أهم مبررات الإستثناءات على وحدة الموازنة، هو تطوّر دور الدولة من دولة حارسة مهمتها قاصرة على المحافظة على الأمن وإقامة العدل بين الناس إلى دولة متدخّلة في كافّة النشاطات الإقتصادية وإنشائها لمؤسسات ومصالح إستثمارية ذات طابع صناعي أو تجاري. فلم يعد من الملائم في الوقت الحاضر أن تطبّق على مختلف نفقات الدولة قواعد وأصول واحدة؛ وبالتالي التقيّد بمبدأ وحدة الموازنة. ولهذا كان لا بدّ من وجود موازنات أخرى إلى جانب الموازنة العادية لكنّ منها طابعها الخاص بما يتوافق مع طبيعة عملها، وهذا ما لحظه قانون المحاسبة العمومية في لبنان في مادته السادسة<sup>15</sup>.

ورغم حسنات هذه القاعدة، فإنّ أهميتها بدأت تتحسر في الفترة الأخيرة، ويمكننا تفسير هذا الإنحسار بسببين رئيسيين. السبب الأول فرضته الظروف والتطورات التي دفعت الدولة إلى التدخّل في مختلف الميادين، وإنشائها لمرافق ومصالح عامّة ذات صبغة صناعية وتجارية. اما الثاني فكان نتيجة منطقيّة لتطوّر دور الدولة، إذ أصبح من غير المستطاع الجمع بين نفقات دائمة وأعباء ذات صفة مؤقتة، كذلك التوفيق بين إيرادات ثابتة وعائدات غير دائمة.

وعلى هذا الأساس بدأ الشّدوذ على قاعدة الوحدة خلال الحرب العالمية الأولى، واتّسع خلال الحرب العالمية الثانية، ما أدّى إلى تكاثر الموازنات من عامّة ومستقلة وإستثنائية وغيرها. وهذا ما حمل على القول: إنّ مبدأ الوحدة قد لاقى حتفه، ولا يؤمل أن تقوم له قائمة بعد اليوم.

وقد ظهرت نتيجة هذا الأمر في معظم التشريعات الماليّة لمختلف الدول، إذ بدأت تتخلّى عن مبدأ وحدة الموازنة لمصلحة تعددها<sup>16</sup>.

<sup>13</sup> عصام بشور، الأصول العلمية لتنظيم الموازنة، جامعة دمشق، كلية الحقوق، سنة 1982، ص 52.

<sup>14</sup> مروان القطب، الوجيز في المالية العامة - الدولة والمؤسسات العامة، منشورات الحلبي الحقوقية سنة 2023، مرجع سابق، ص 45.

<sup>15</sup> نصّت المادة (6) من قانون المحاسبة العمومية اللبناني على ما حرفيته: " تتألف موازنة الدولة من الموازنة العامة، وموازنات ملحقة، وموازنات استثنائية.

تحدث الموازنات الملحقة والموازنات الإستثنائية بقوانين خاصة، وتطبق عليها أحكام هذا القانون، إلا إذا تضمنت الأحكام الخاصة بها نصوصاً مخالفة".

<sup>16</sup> فوزت فرحات، المالية العامة، الإقتصاد المالي، دراسة التشريع المالي اللبناني مقارنة مع بعض التشريعات العربية والعالمية، مرجع سابق 2013، ص 93.

« Service public à caractère industriel et commercial. Le dépassement de ce principe (l'unité budgétaire) réside dans le développement croissant des activités publiques dans le domaine économique et sociale. Cela a conduit à rechercher des formules de gestion financière plus souple, plus appropriées à la nature même de ces nouvelles tâches. Le principe de

وفيما يلي ، سنعالج في هذا المطلب الإستثناءات الواردة على مبدأ وحدة الموازنة العامة حيث سنبحث في الموازنات الملحقة وسنتاول الموازنات المستقلة وسنتطرق الى الموازنات الإستثنائية أو غير العادية ونعالج الحسابات الخصوصية خارج الموازنة وفقاً للتالي بيانه.

### المطلب الثاني: الإستثناءات الواردة على مبدأ وحدة الموازنة العامة

بعد عقد الثلاثينات من هذا القرن، ونتيجة لتطور الفكر المالي في إطار تطور النظرية الاقتصادية في مفهومها الحديث، التي تضمنت دعوتها إلى إقرار مبدأ تدخل الحكومة في الإقتصاد العام، فقد أصبح تطبيق مبدأ وحدة الموازنة لا يتلاءم مع تعدد وظائف الدولة. ومنذ ذلك الحين بدأ الخروج عن تطبيق هذا المبدأ لكي يتلاءم مع تعدد وتشعب إختصاصات الدولة، واتساع مجالات نشاطاتها في مختلف جوانب الحياة العامة.

تبع ذلك ظهور مفاهيم الإدارة اللامركزية، مما أدى إلى قيام أجهزة مستقلة عن الأجهزة المركزية للحكومة، لتباشر سلطات إدارية في مجالات متخصصة وفقاً لضوابط تشريعية معينة. ورافق ذلك منح الإدارات اللامركزية الشخصية المعنوية والإستقلال المالي، مما إستوجب ذلك استقلال هذه الإدارات بموازنات خاصة بها، وأخذت هذه الموازنات المستقلة أنماطاً وأسماء مختلفة، كالموازنات الإستثمارية الخاصة بالمشروعات الاقتصادية أو الرأسمالية أو الملحقة أو المستقلة أو الإستثنائية أو الخاصة، أو التكميلية، كل ذلك إضافة إلى موازنة الجهاز المركزي للحكومة، والتي يُطلق عليها أحياناً الموازنة العامة أو الموازنة الإعتيادية أو الموازنة الجارية.

وبالرغم من الحسنات العديدة التي يتميز بها مبدأ وحدة الموازنة فإن تطور مفهوم المالية العامة الناتج عن تطور مفهوم دور الدولة باتجاه التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية بغية الإشراف عليها وتوجيهها، جعل من مبدأ وحدة الموازنة أمراً متعارضاً مع هذا التطور.

وبالفعل فقد بدأت معظم الدول ومنذ الثلاثينات من هذا القرن الخروج عن الإلتزام بهذا المبدأ لكي تلبي متطلبات مهامها الاقتصادية والاجتماعية المتزايدة والمتشعبة. فظهر مفهوم اللامركزية الإدارية أدى إلى قيام مؤسسات متخصصة ومستقلة عن المؤسسات المركزية للدولة، ولتمكين هذه المؤسسات من القيام بمهامها فقد منحت إستقلالاً مالياً وشخصية معنوية متميزة عن شخصية الدولة، مما إستوجب أن يكون لهذه المؤسسات موازنات خاصة بها ومستقلة عن الموازنة العامة للدولة.

l'unité n'a plus qu'une porte résiduelle: il signifie désormais que le budget de l'Etat que celui-ci n'effectue pas par le biais de gestion autonomes.

Il y a des dépenses définitives qui ne peuvent être raisonnablement additionnées avec les charges de caractère provisoire, de même il n'est pas rationnel de mettre sur le même plan des recettes de caractère définitif avec des rentrées de fonds qui n'ont qu'un caractère temporaire. Or, une application stricte de la règle de l'unité conduirait à englober dans le doucement budgétaire des entrées et des sorties de fonds de nature fondamentalement différente.

« En fait, l'unité budgétaire est bien morte sans qu'on puisse conserver l'espoir de sa résurrection. »

وقد اتخذت هذه الموازنات المستقلة أنماطاً وتسميات مختلفة كالموازنات الملحقة والموازنات المستقلة والموازنات الإستثنائية والحسابات الخاصة بالخرينة خارج إطار الموازنة. كل ذلك إضافة للموازنة العامة للدولة<sup>17</sup>.

هذا، ولقد أخذ التشريع اللبناني بمبدأ تعدد الموازنات. فقد اعتمد من جهة موازنة الدولة، وبالنسبة إلى هذه الموازنة بالذات أجاز تعددها، معتمداً من جهة ثانية موازنة لكل من الأشخاص العموميين المستقلين عن الدولة، مع إمكانية تعدد الموازنات بالنسبة إلى كل من هؤلاء الأشخاص<sup>18</sup>.

وفي سبيل تفصيل ما ورد اعلاه سنقوم بتقسيم هذا المطلب الى اربعة فروع، نستعرض في الفرع الاول منه للموازنات الملحقة، ونعرض في الفرع الثاني منه للموازنات المستقلة، فيما نتكلم عن الموازنات الاستثنائية او غير العادية في الفرع الثالث منه، واخيرا نتناول الحسابات خارج الموازنة في الفرع الرابع منه.

### الفرع الاول: الموازنات الملحقة (Budgets annexes)

نجد أكثر من موازنة في القطاع العام، فهناك موازنة الدولة التي تنظم مالية الإدارات العامة، وهناك موازنات ملحقة بموازنة الدولة وتعود لبعض الجهات التي تتميز بطابع خاص أو بطابع استثماري يقضي بإعطائها بعض الإستقلال المالي. هناك موازنات البلديات، والموازنات المستقلة العائدة للمؤسسات العامة التابعة للدولة أو للبلديات. إن الموازنات الملحقة والموازنات البلدية والموازنات المستقلة تتناول الأموال العمومية شأنها في ذلك شأن موازنة الدولة.

استناداً لما سبق، نستعرض أولاً مفهوم الموازنات الملحقة، ونعرض ثانياً لاستثناء الموازنات الملحقة من بين حالات الشذوذ المرتبطة بقاعدة وحدة الموازنة، وفقاً للاتي:

#### أولاً: مفهوم الموازنات الملحقة

هي موازنات لها موارد خاصة توضع خصيصاً لبعض الإدارات ذات الصبغة التجارية أو الصناعية أو الاجتماعية أو الصناعية التي تقوم بها الدولة علاوة على وظائفها الأصلية العادية، والتي تنظم لها موازنات تُلحق بالموازنة العامة لمعرفة حقيقة ومدى نشاطها وأوضاعها منفصلة عن الإدارات الأخرى الداخلة في الموازنة العامة<sup>19</sup>.

وسُميت كذلك لأنها، في الأصل، ملتصقة بالموازنة العامة يصدق مجلس النواب عليها وعلى الموازنة العامة في وقت واحد. ولذلك لم تكن تُعتبر شذوذاً بالمعنى الصحيح عن مبدأ الوحدة. وإذا كان ثمة من شذوذ فلكونها تُضاف إلى الموازنة العامة بدلاً من أن تدوب فيها ويكونها تتمتع بالشمسية المعنوية<sup>20</sup>،

<sup>17</sup> مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، ص 60.

<sup>18</sup> فوزت فرحات، المالية العامة، الإقتصاد المالي، مرجع سابق، ص 94.

<sup>19</sup> عباس محمد نصرالله، المالية العامة والموازنة العامة، منشورات زين الحقوقية، سنة 2015، ص 66.

<sup>20</sup> خطار شبلي، العلوم المالية، الموازنة العامة، مرجع سابق، ص 44.

ذلك أن بعض الإدارات العامة التي يغلب عليها الطابع الصناعي أو التجاري والتي لها واردات خاصة تكون بحسب طبيعة نشاطها مخصصة لتأدية نفقاتها توضع لها موازنات خاصة من دون أن تكون مستقلة عن الموازنة العامة، تعرف بالموازنات الملحقه، فالموازنات الملحقه توضع لإدارة لا تتمتع بالشخصية المعنوية بل بخصوصية الكيان المالي وتمايزه عن النشاط المالي للشخص المعنوي أي الدولة<sup>21</sup>،

وتلجأ الدول إلى إتباع أسلوب تطبيق الموازنة الملحقه بالنسبة للإدارات العامة في معظم الحالات، عندما تكون هذه الإدارات العامة لا تستهدف الربح، وأن طبيعة عملها هو تقديم خدمات عامة وخاصة، عندما تساهم خزينة الدولة بمعظم تمويلها، أو أن أعمالها ذات طبيعة هامة بالنسبة للجمهور، مما يتطلب إخضاع أعمالها إلى رقابة السلطة التشريعية عن طريق المصادقة على موازنتها ورقابة حساباتها الختامية<sup>22</sup>.

وتعرض الموازنة العامة في لبنان على مجلس النواب في صيغتها النهائية في صك واحد يقسم إلى أبواب والأبواب إلى فصول والفصول إلى بنود والبنود إلى فقرات والفقرات إلى نذات حيث يجري التصويت عليها بشكل عام أولاً ثم يصوت بعدها على البنود بنوداً بنوداً. فتظهر الموازنة عندها موحدة، خلافاً للواقع، الذي يشهد جميع أنواع الشذوذ منذ فترة طويلة.

الموازنات الملحقه في لبنان هي: موازنة وزارة الإتصالات، موازنة مديرية اليانصيب الوطني، موازنة المديرية العامة للحبوب والشمندر السكري.

وكان شذوذ هذه الموازنات عن مبدأ الوحدة منذ قيام الجمهورية اللبنانية حتى عام 1960 شذوذاً تاماً حيث كان ينظم كل منها على حدة، ويقدم إلى السلطة التشريعية في مواعيد مختلفة، حتى أن تبويب النفقات والواردات لم يكن واحداً.

أما منذ عام 1961 وفي خطوة أولى تم توحيد الموازنات مع الموازنة العامة توحيداً مادياً، وبرزت الموازنة لأول مرة في كتاب واحد تحت إسم "الموازنة العامة والموازنات الملحقه"، وأحدث الإرتباط بين هذه الموازنات بأن جمعت جميع نفقات الموازنة العامة والموازنات الملحقه ووارداتها، بعد إجراء التصحيحات اللازمة لإزالة التثابك الحاصل فيما بينها، في كتاب واحد.

الخطوة الثانية كانت في موازنة عام 1962، حيث شكّلت الموازنتان موضوع قانون واحد. وحصلت الخطوة الثالثة في موازنتي 1963 و1964، حيث قطعت حسابات الإعتمادات المفتوحة مسبقاً خارج الموازنة ونقلتها إلى الأجزاء المختصة من الموازنة العامة.

وفي موازنة الـ 2005 ألحق بمشروع قانون الموازنة أربعة جداول إجمالية للنفقات واحد للموازنة العامة مع إجمالي النفقات للموازنات الملحقه وجدول إجمالي لكل من الموازنات الثلاث الملحقه موزعة حسب الفصول بصورة إجمالية.

<sup>21</sup> التقرير السنوي الصادر عن ديوان المحاسبة عن العام 2003، ص 201.

<sup>22</sup> فهمي محمود شكري، الموازنة العامة، ماضيها وحاضرها ومستقبلها، مرجع سابق، ص 35.

إنّ الموازنة لم تأتِ واحدة وأضيف إليها ما سُمّي بالموازنات الملحقة وهذه بدعة انفردت بها موازنتنا خلافاً لمبدأ الوحدة ومما هو جدير بالذكر أنّ أرقام الموازنات الملحقة تُجمع في جدول إجمالي مع أرقام الموازنة العامة<sup>23</sup>، أيضاً يقتضي الإشارة إلى أنّها ستُدمج ضمن الموازنة العامة إعتباراً من موازنة 2021<sup>24</sup>.

### ثانياً: استثناء الموازنات الملحقة من بين حالات الشذوذ المرتبطة بقاعدة وحدة الموازنة

عندما كثر نشاط الدولة وبدأ يتعدّى النطاق الإداري البحث إلى نطاق أكثر شمولاً وعمقاً، وفي ميادين مختلفة إقتصادية وإجتماعية وحتى سياسية كان من الضروري التفتيش على أساليب مرنة للإدارة المالية، تتوافق مع هذه الأنشطة الجديدة.

ولكن لا تطبق على هذه الأنشطة القواعد الصارمة للقانون المالي والمحاسبة العمومية، كذلك بدأ الإكثار في استنباط الوسائل الكفيلة بإبعاد إدارة الأموال خارج إطار الموازنة. وهكذا تمّ ظهور موازنات جانبية وموازنة للموازنة العامة للدولة، أطلق عليها إصطلاحاً الميزانيات الملحقة.

وعليه فقد أنشئ لكل مرفق عام ذي طابع صناعي أو تجاري موازنة ملحقة تسمح له بإدارة أمواله الذاتية بشكلٍ مفصل عن الموازنة العامة. ما أتاح له تطبيق أحدث الأساليب الإدارية، وتنظيم أنشطته الإقتصادية على أسس سليمة بعيدة عن القواعد الجامدة الزوتينية التي تميّزت بها المعاملات المالية المعتادة للجهاز الحكومي.

وتجدر الإشارة إلى أنّ الموازنة الملحقة ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالموازنة العامة. أمّا خسارتها فتغطّيها الموازنة العامة على شكل مساعدات subvention، من هنا نستطيع القول إنّ وجود الموازنات الملحقة لا يشكل مطلقاً خروجاً على مبدأ وحدة الموازنة، بقدر ما هو تنظيم جديد لإدارة الأموال العامة، ضمن إطار هذا المبدأ ليس إلا.

وقد أخذ لبنان بمبدأ الموازنات الملحقة والمخصّصة لكل من إدارة اليانصيب الوطني، إدارة الهاتف، إدارة البرق، ومكتب الحبوب والشمندر السكري. وظلت هذه الموازنات تشكل شذوذاً صارخاً عن مبدأ الوحدة إلى أن تمّ توحيدها مادياً في عام 1961. ثم أصبحت غي عام 1962 موضوع قانون واحد. فالموازنات الملحقة إذن لم تشكل مخالفة صريحة وواضحة لمبدأ وحدة الموازنة، بقدر ما عدت أسلوباً خاصاً لتنظيم حساب الإيرادات والتفقات لبعض المرافق العامة، بغية معرفة نتيجة نشاطها. وهذا ما لا نستطيع أن نثبت في إطار الموازنات المستقلة<sup>25</sup>. فالموازنة الملحقة إذاً لا تشكل خروجاً على وحدة الموازنة، فهي لا تخرج عن كونها إعادة تبويب من الناحية الحسابية لتفقات وواردات بعض الإدارات العامة بهدف الإطلاع على كيفية وحقيقة سير نشاطها<sup>26</sup>.

### الفرع الثاني: الموازنات المستقلة (Budgets autonomes)

ثمّة في لبنان مصالح وطنية Offices nationaux لها موازنات مستقلة في شخصيتها المعنوية، وقد نصت عليها الأحكام المختصة بكل من الأشخاص المعنويين الخاصة بهم، ومن عدادهم المؤسسات العامة والمصالح المستقلة التي ينصّ النظام الخاص بها، وهو

<sup>23</sup> عدنان ضاهر، الموازنة العامة بين الإعداد والمراقبة، مرجع سابق، ص 88.

<sup>24</sup> اسكندر البستاني، سلسلة التوعية المالية والضريبية، موازنة المواطنة والمواطن، وزارة المالية، معهد باسل فليحان، ط1، ص 10.

<sup>25</sup> فوزت فرحات، المالية العامة، الإقتصاد المالي، مرجع سابق، ص 96.

<sup>26</sup> فاطمة السويسي، المالية العامة-موازنة، ضرائب 2005 المؤسسة الحديثة للكتاب، ص 26.

صادر بالمرسوم رقم 4517 تاريخ 13 كانون الثاني 1972، على موازنتها المستقلة في المادتين 10 و 22 منه، ومن عداها كذلك البلديات التي ينص القانون العائد لها الصادر بالمرسوم الإشتراعي رقم 18 تاريخ 30 حزيران 1977، على موازنتها المستقلة في مادتيه 49 و 60<sup>27</sup>، فهي خاصة بالهيئات العامة التي أعطيت لها شخصية معنوية عامة، مع استقلال في شؤونها الإدارية والمالية، والميزانيات المستقلة لا تدمج في موازنة الدولة، بل تصدر في وثيقة منفصلة عنها (وبهذا فإنها تخرج عن مبدأ الوحدة) بحيث لا يقتصر خروجها على قاعدة وحدة الموازنة العامة على الناحية المالية فحسب، كما هو الحال بالنسبة للموازنة الملحقة التي لا تسري على كل منها القواعد واللوائح المالية العادية لدولة، بل تشمل أيضا على أسلوب إقرارها، إذ يكفي اعتمادها والتصديق عليها بواسطة مجلس إدارة خاصة والوزارة المشرفة على الهيئة أو مجلس الوزراء دون الحاجة إلى الحصول على موافقة السلطة التشريعية<sup>28</sup>.

وتشكل هذه الموازونات المستقلة خروجاً عن مبدأ الشمول، وفي الوقت عينه تشكل خروجاً عن مبدأ الوحدة لأنها مستقلة عن الموازنة العامة ولا تعرض على السلطة التشريعية ولها أنظمتها المالية حيث تقرها مجالس إدارة المؤسسات العامة التابعة لها وتعرض على تصديق وزارة الوصاية ووزارة المالية، لا سيما وأن بعض هذه الموازونات المستقلة للمؤسسات العامة لا تقدم توقعات أو تخطيط واضح في مشاريع موازنتها، مما يؤدي إلى صعوبات في ضبط عملياتها المالية خلال السنة ولجئها إلى الإستدانة بكثافة (كما هي الحال في مؤسسة كهرباء لبنان). وكانت قد ذكرت اللجنة المالية في المؤتمر العربي للعلوم الإدارية المنعقد في بيروت 23-28 كانون الثاني 1976 بعض التوصيات التي أقرتها:

- 1- إعادة النظر في وضع الموازنة المستقلة والملحقة على ضوء التطورات الحديثة، التي تتعلق بموازانات النشاط الجاري للخدمات والأعمال والموازانات الإستثمارية أو الإنمائية.
- 2- إتباع قواعد المحاسبة العمومية التجارية للوحدات أو المؤسسات أو الهيئات العامة التي تمارس نشاطاً إقتصادياً حتى يمكن الحكم على نتائج وتحقيق الأهداف الإقتصادية والإجتماعية.
- 3- مراعاة وضع نظم للحوافز المادية والمعنوية ترتبط بتطبيق نظام الموازونات والرقابة المؤخرة التي تتعلق بنتائج التنفيذ<sup>29</sup>.

#### أولاً: مميزات الموازونات المستقلة :

وتتميز الموازونات المستقلة بمميزات عديدة يمكن تعدادها وفقاً لما يلي :

1. تقسم الموازنة المستقلة إلى قسمين: الأول يتعلق بنفقات الأعمال التأسيسية، وهذه تمول بالواردات العادية أو بالقروض ولا تطبق عليها قاعدة السنوية. والثاني يتعلق بنفقات الإستثمارات العادية، وهذه تمول كلها بالواردات العادية.
2. تتفق واردات المؤسسة على حاجتها الخاصة بها فقط.
3. يقطع كل سنة من واردات الإستثمار، المبالغ اللازمة لتأمين مال إحتياط وإستهلاك التجهيزات.

<sup>27</sup> عدنان ضاهر، الموازنة العامة بين الإعداد والمراقبة، مرجع سابق، ص 88.

<sup>28</sup> محمد عبد الفتاح ياغي، مبادئ الإدارة العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، سنة 2011، ص 391.

<sup>29</sup> عدنان ضاهر، الموازنة العامة بين الإعداد والمراقبة، مرجع سابق، ص 88.

4. لا تعرض الموازنات المستقلة على المجلس النيابي لإقرارها، بل يتم إقرارها من قبل مجالس إدارتها الخاصة بها وتصدق من وزارة الوصاية (الوزارة التابعة لها المؤسسة) ووزارة المال<sup>30</sup>، إلا إذا أخضعت هذه الموازنات لمصادقة السلطة التشريعية بناء على نص في الدستور أو في التشريعات المرعية الإجراء<sup>31</sup>.

### ثانياً : المؤسسات والهيئات العامة في لبنان

سنعرض فيما يلي المؤسسات والهيئات العامة في لبنان وهي مدرجة بحسب تاريخ تأسيسها:

المصلحة الوطنية لنهر الليطاني، مصلحة الأبحاث العلمية الزراعية، مصلحة المدينة الرياضية، مصلحة استثمار مرفأ طرابلس، إدارة حصر التبغ والتبناك اللبنانية، الجامعة اللبنانية، معرض رشيد كرامي الدولي، مصلحة سكك الحديد والنقل المشترك، مؤسسة المقاييس والمواصفات اللبنانية، المجلس الوطني للبحوث العلمية، مصرف لبنان، مركز سلامة الطيران المدني، الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي، تعاونية موظفي الدولة، المشروع الأخضر، مؤسسة كهرباء لبنان، الصندوق الداخلي للتعليم المهني والتقني، مجلس الجنوب، المركز التربوي للبحوث والإنماء، هيئة أوجيرو، مجلس الإنماء والإعمار، المؤسسة الوطنية لضمان الاستثمارات، المؤسسة الوطنية للإستخدام، مؤسسة المحفوظات الوطنية، هيئة إنشاء وإدارة مركز التجمع الصناعي، المؤسسة العامة للإسكان، الصندوق المركزي للمهجرين، صندوق تعاضد أفراد الهيئة التعليمية في الجامعة اللبنانية، مصلحة استثمار مرفأ صيدا، المؤسسة العامة للأسواق الإستهلاكية، مصلحة استثمار مرفأ صور، المؤسسة العامة لتشجيع الإستثمارات، المؤسسة العامة للمشاريع الإستثمارية في حرم مطار بيروت، المعهد الوطني العالي للموسيقى (الكونسرفتوار)، المؤسسة العامة لترتيب منطقة الضاحية الجنوبية الغربية لمدينة بيروت – أليسا، مستشفى زحلّة تئورين الحكومي، الهيئة العليا للإغاثة، مستشفى النبطية الحكومي، مستشفى قرطبا، مستشفى رفيق الحريري الحكومي، مستشفى زحلة الحكومي، مستشفى حلبا الحكومي، مستشفى زهر الباشق الحكومي، مستشفى راشيا الوادي الحكومي، مستشفى راشيا الحكومي، مستشفى خربة قنقار الحكومي، المعهد الوطني للإدارة، مؤسسة مياه لبنان الشمالي، مؤسسة مياه لبنان الجنوبي، مؤسسة مياه بيروت وجبل لبنان، مؤسسة مياه البقاع، مستشفى بعيدا الحكومي، مستشفى بيروت الحكومي الكرنتينا، مستشفى مرجعيون الحكومي، مستشفى طرابلس الحكومي، مستشفى إهدن الحكومي، مستشفى ميس الجبل الحكومي، مستشفى بنت جبيل، مستشفى بشري الحكومي، المعهد المالي، معهد باسل فليحان المالي والإقتصادي، مستشفى صيدا الحكومي، مستشفى سبلين الحكومي، مستشفى أورنج ناسو الحكومي، مستشفى حاصبيا الحكومي، هيئة إدارة السير والآليات والمركبات، المؤسسة العامة للمنشآت الرياضية والكشافية والشبابية، مستشفى جزين الحكومي، مستشفى السكسكية الحكومي، مستشفى فتوح كسروان الحكومي، إدارة استثمار مرفأ بيروت، مستشفى الشحار الغربي، مستشفى الهرمل الحكومي، مستشفى بعلبك الحكومي، الهيئة المنظمة للإتصالات<sup>32</sup>.

<sup>30</sup> فاطمة السويسي، المالية العامة موازنة – ضرائب، المؤسسة الحديثة للكتاب، 2005، مرجع سابق، ص 27.

<sup>31</sup> فهمي محمود شكري، الموازنة العامة، ماضيها وحاضرها ومستقبلها، مرجع سابق، ص 36.

<sup>32</sup> عدنان ضاهر، الموازنة العامة بين الإعداد والمراقبة، مرجع سابق، ص 89.

والجدير بالذكر أنّ من بين العلماء من يعتقد أنّ موازنات هذه المؤسسات العامّة لا تعتبر شذوذاً عن مبدأ الوحدة لكونها تعود لأشخاص معنويّة مستقلة عن الدولة، ومنهم من يعتقد أنّها من حالات الشذوذ لكون هذه المؤسسات أشخاصاً معنويّة تابعة للدولة من جهة، ولأنّه كان يوسع الدولة أن تجعل منها إدارات عامّة، وليس إعطاؤها الشّخصيّة المعنويّة إلا من قبيل الرّغبة في تسهيل أعمالها<sup>33</sup>.

### الفرع الثالث: الموازنات الإستثنائية أو غير العادية (budgets exceptionnels)

يقصد بالموازنة غير العادية تلك الموازنة التي توضع بصفة مؤقتة أو استثنائية أو في ظروف غير عادية، وتمول بموارد استثنائية، بحيث لو أدرجت النفقات والإيرادات المذكورة فيها ضمن الموازنة العامة للدولة، أدت إلى إعطاء صورة غير حقيقية عن صحة المقارنات التي يمكن أن تقدمه بين موازنات الأعوام المختلفة مثل نفقات الحروب<sup>34</sup>.

وعليه، إنّ هذه الموازنات تحضّر عادةً لمواجهة حالات إستثنائية كالكوارث والحروب وتسمّى أيضاً بموازنات غير عادية؛ لأنّ موازنة الدولة التي تسمّى في هذا المجال الموازنة العادية من المفروض ألا تشمل إلا الإيرادات الدورية، فكّل ما لا يدخل تحت هذه الصّفة هو إستثنائي أو غير عادي. إنّ هذه الموازنات الإستثنائية تصدر عن السلطة التشريعيّة، وتخضع للرقابة الماليّة المفروضة على الموازنات العادية<sup>35</sup>.

وقد درجت العادة في معظم الدول على تخصيص موازنة للنفقات والواردات العادية تدعى الموازنة العادية وموازنة للنفقات والواردات الإستثنائية وتدعى الموازنة الإستثنائية. واتّسع أمر الموازنات الإستثنائية حتّى أصبح يشمل جميع المشاريع التي تستدعي نفقات لا تدخل في نطاق النفقات العادية السنويّة<sup>36</sup>.

إنّ الموازنات الإستثنائية تُعرض على البرلمان وتُدرس فيه وتنفذ وتُراقب وتُقطع (قطع الحساب) وفقاً للأصول المعتمدة للموازنات العامّة مع بعض الإستثناءات التالية:

1. توضع لإحداث مشاريع تتطلّب نفقات كبيرة تتعدّد تغطيتها بواردات عادية في الموازنة العادية، ولهذا تُغطّى عادةً بموارد إستثنائية كالقروض أو غيرها من الموارد غير الدائمة.
2. لا تُلغى إعماداتها بإنقضاء السنّة بل تبقى قائمة إلى حين نفاذها.
3. إنّها نوع من تخصيص الواردات لنفقة معيّنة، فهي تشكّل بذلك خروجاً على مبدأ الشيوخ في الموازنة.
4. تتميز هذه الموازنات بأهدافها الإقتصاديّة والاجتماعيّة فهي ترمي إلى التعمير بعد الحرب، أو إلى إعادة التّجهيز للبنى التحتيّة. وتتميّز بكونها منفصلة عن الموازنة العامّة العادية وتنظّم في مستند مستقلّ عنها.

أمّا ما يميّز إستقلال هذه الموازنات، فهو أنّها ذات واردات طارئة غير عادية لا يجوز تضمينها الموازنة العامّة، وأنّها تسمح عن طريق الإقتراض بإشراك الأجيال القادمة في تحمّل أعباء هذه المشاريع، خاصّةً وأنه سيكون لهذه الأجيال حاجات وأعباء أخرى.

<sup>33</sup> خطار شبلي، العلوم المالية، الموازنة العامة، مرجع سابق، ص 45.

<sup>34</sup> عادل فليح العلي، مالية الدولة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 2008، ص 530.

<sup>35</sup> عمر حلب، المالية العامة ومصطلحاتها باللغات الثلاث العربية والإنكليزية والفرنسية، المكتبة الشريفة، سنة 1985، ص 18.

<sup>36</sup> عباس محمد نصرالله، المالية العامة والموازنة العامة، منشورات زين الحقوقية، 2015، مرجع سابق، ص 65.

كانت هذه الموازنات معتمدة في الماضي من قبل غالبية الدول وخاصةً فرنسا وألمانيا، حتى أنّ الولايات المتحدة الأمريكية لا تجد أيّ مانع قانوني أو تشريعي يحول دون اعتماد الموازنات الإستثنائية عند الحاجة، ولكن التطور الحالي الذي أصاب دور الدولة لجهة زيادة حجم تدخلها في الميادين الاقتصادية والاجتماعية وإعتبار المشاريع الإنشائية الكبرى على أنها أصبحت تدخل في صميم مهام الدولة العادية لإتمام التخطيط والإنماء الاقتصادي والاجتماعي،

كلّ ذلك دفع بغالبية الدول لأن تتخلى عن اعتماد هذه الموازنات الإستثنائية، وتنتج إلى دمج إتمادات هذه الموازنات بالموازنة العامة بعد تقسيمها إلى قسمين رئيسيين بحيث يتضمّن القسم الأول النفقات السنوية العادية اما القسم الثاني فيتضمّن النفقات غير العادية أي نفقات التوظيف الإنتاجي ونفقات المشاريع الإنشائية الكبرى.

وفي لبنان، كانت الدولة اللبنانية تعتمد على هذا النوع من الموازنات الإستثنائية لتمويل المشاريع الإنشائية الكبرى بشكل منفصل ومستقل عن الموازنة العامة للدولة، وكانت هذه الموازنات تمول بأحذات من مال الإحتياط أو بواردات خاصة غير عادية. وقد تخلى لبنان ومنذ العام 1961 عن هذا النوع من الموازنات، وأصبحت الموازنة العامة للدولة تتضمّن في الجزء الثالث وحسب القانون الصادر عام 1963 (31 كانون الأول 1963) النفقات المخصصة للمشاريع الإنشائية الكبرى أو لقوانين البرامج.

وفي عام 1966 صدر القانون رقم 55/66 الذي يقضي بدمج الجزء الثالث من الموازنة بالجزء الثاني الذي يتضمّن نفقات التجهيز والإنشاء السنوية بحيث تصبح الموازنة العامة مكونة من جزئين فقط. ولكن هذا القانون لم يوضع موضع التنفيذ إلا إعتباراً من موازنة عام 1983.<sup>37</sup>

يتوافق هذا التطور مع المفهوم الجديد الرامي إلى عدم الأخذ بالموازنات الإستثنائية، إذ إنّ نفقات التوظيف والنفقات الإستثنائية أصبحت تعتبر الآن بمثابة النفقات العادية في الدول الحديثة، ولذلك أصبحت أرقاماً تظهر في الموازنة العامة، ويكتفى بتنظيم حساباتها بصورة منفصلة عن حسابات النفقات الإدارية. وبذلك يبقى مبدأ وحدة الموازنة محترماً، فالموازنات الإستثنائية مستقلة عن الموازنة العامة، وهي تحدث بقوانين خاصة ولا تخضع لمبدأ السنوية.<sup>38</sup>

#### الفرع الرابع: الحسابات خارج الموازنة ( Comptes spéciaux du trésor )

إنّ الحسابات الخاصة بالخزينة تتعلّق بواردات ونفقات خاصة بها ولا تعدّ إنفاقاً أو مورداً بالمعنى الصحيح لنفقات وواردات الموازنة العامة ولا تدخل فيها أيضاً، ولذلك فإنّها لا تعرض على السلطة التشريعية للتصديق عليها. ومثالا على هذه الحسابات الكفالات المالية التي يدفعها المقاولون المتعاقدون مع الحكومة كضمان لتنفيذ ما عهد إليهم من أعمال في المواعيد المحددة وبالشروط المقررة، أو الكفالات التي يؤدّيها أمناء الصناديق والجباة والمحاسبون لدى مباشرة أعمالهم كضمانة عن الأموال العمومية التي يؤتمنون عليها عند البدء بعملهم في الدوائر المالية.

<sup>37</sup> مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الموازنة والنفقات والواردات والقروض العامة، دراسة مقارنة، ص 65 .

<sup>38</sup> حسين عوضة- عبد الرؤوف قطيش المالية العامة الموازنة - دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، ص 83.

كذلك الأمانات التي يفرض على المتقاضين أن يودعها في خزانة الدولة وكفالات الموقوفين والأموال المحجوزة. كل هذه المداخل لا يمكن إقرارها إيرادات نهائية للدولة، وبالتالي لا يمكن إدخالها في كفة واردات الموازنة لكونها ستعود إلى أصحابها ومودعيها عند إنتهاء الموجب لبقائها.

ومن ناحية أخرى هناك مدفوعات تخرج من خزانة الدولة كالسلفات والقروض التي تمنحها الخزينة إلى المؤسسات العامة والبلديات لتستعين بها مؤقتاً ثم تعيدها للخزينة. وعليه فإنها لا تعتبر نفقات فعلية ونهائية لكونها ستعود للخزينة عند إستحقاقها.

تمثل الحسابات الخاصة صيغة عملية تسمح بمخالفة أو تجاوز القواعد العامة للمحاسبة العمومية من أجل تسجيل العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري المحققة بصفة استثنائية، من طرف المصالح العمومية. تسمح الحسابات الخاصة للخزينة باستخراج من كتلة الموازنة العامة نتائج نشاط عمومي مخصص عندما يتعدى استخدام إجراءات الميزانية الملحقه.

والخطر الذي تمثله هذه الحسابات يتجلى في عدم القدرة على تسديد بعض السلف، ما يحمل الحكومة على فتح اعتمادات في الموازنة لتسديدها. وهكذا توضع السلطة التشريعية أمام الأمر الواقع للموافقة على مبالغ أنفقت بالفعل، ولم يكن يلحظها قانون الموازنة عند تسليفها. وتجنباً لحدوث مثل هذا الأمر، لم تكتف فرنسا بإخضاع هذه الحسابات لمراقبة السلطة التشريعية فحسب، بل عمدت أيضاً إلى الحد من عددها<sup>39</sup>. ولهذا يكون من الأفضل عرض هذه الحسابات على السلطة التشريعية قبل إقرارها<sup>40</sup>.

وعليه، إن الحسابات الخاصة بالخزينة يمكن أن تؤدي إلى إهدار الإعتبار المالي، بإعتباره أحد العناصر التي يستند إليها مبدأ وحدة الموازنة، فضلاً عما قد تؤدي إليه من هدم للإعتبار الثاني، الذي يقوم عليه هذا المبدأ وهو الإعتبار السياسي وذلك عندما لا تلتزم الحكومة بعرض الحسابات الخاصة بالخزينة على السلطة التشريعية إذ يمكنها ذلك من تجنب كل الرقابة على أوجه الإنفاق العام التي تتضمنها تلك الحسابات<sup>41</sup>.

في لبنان، لا يخضع فتح الحسابات الخصوصية في الخزينة لأية شروط وإنما يكفي لذلك أن يصدر قرار من وزير المالية. وهي تأخذ تسميات مختلفة منها الأموال المودعة ويزيد عددها على خمسين حساباً، منها ما يعود للمؤسسات العامة، والبلديات، والصناديق المستقلة، ومنها الحسابات الخصوصية كحساب الأمانات وحساب التأمينات وحساب الكفالات وحسابات السلفات وغيرها<sup>42</sup>.

وان الحسابات الخصوصية هي على نوعين:

1. لحسابات الدائنة التي تسبق وارداتها النفقات كحساب الكفالات والتأمينات والحجوزات.
2. الحسابات المدينة التي تسبق نفقاتها وارداتها كحساب السلفات.

<sup>39</sup> فوزت فرحات، المالية العامة، الإقتصاد المالي، مرجع سابق، ص 102.

<sup>40</sup> فاطمة السويسي، المالية العامة، مرجع سابق، ص 29.

<sup>41</sup> سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، الإيرادات العامة، النفقات العامة، الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2003، ص 293.

<sup>42</sup> عبد اللطيف قطيش، الموازنة العامة للدولة دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية 2005، ص 94.

إنّ الحسابات الدائنة لا تثير أية مشكلة، إذ إنّ الإنفاق لا يتمّ إلا من أصل إيراد موجود. أمّا الحسابات المدينة فيحصل بشأنها أنّ الإنفاق يتمّ قبل وجود الإيراد، وكثيراً ما حصل أنّ هذا الإيراد لم يتحقّق، أو تحقّق قسم منه فحسب، الأمر الذي أوقع الحسابات الخصوصية في عجز. وبما أنه لا بد من تسديد هذا العجز فقد لجأت الحكومات إلى تخصيص إعتمادات لهذه الغاية في الموازنة. وهكذا تكون الحسابات الخصوصية قد استعملت لإنفاق مبالغ كبيرة بدون موافقة السلطة التشريعية وبدون أن تدوّن أصلاً في الموازنة، وفي ذلك شذوذ صريح عن مبدأ الموازنة<sup>43</sup>.

وبناءً على ما تقدّم يتبيّن لنا أنّ لبنان، وبعد أن تخلّى عن الموازنات الإستثنائية نسبياً، وأصبح يقمّ الموازنات الملحقّة مع الموازنة العامّة بقانون واحد، يكون قد سار خطوات كبيرة نحو وحدة الموازنة، يجب أن يتبعها بعرض "حسابات الخزينة الخاصّة" مع الموازنة العامّة أيضاً. وبذلك لا تبقى سوى الموازنات المستقلّة خارج الموازنة<sup>44</sup>.

استناداً لما سبق، سنقوم أولاً باستعراض مفهوم الحسابات الدائنة، ونعرض ثانياً مفهوم الحسابات المدينة وفقاً للآتي:

### أولاً: مفهوم الحسابات الدائنة

إنّ الحسابات الخاصّة بالخزينة هي إذن حسابات تتوازن فيها نفقاتها ووارداتها من تلقاء ذاتها. وبما أنّ قيودها لا تعتبر نهائية يُصبح من غير الضروري إدخالها في الموازنة العامّة للدولة. بل يكفي أن يفتح لها حسابات في خزينة الدولة تسمى الحسابات الخاصّة بالخزينة<sup>45</sup>. وهذه الحسابات الخاصّة قد تكون عبارة عن حسابات دائنة، متمثلة بالتأمينات والكفالات، سنقوم بتفصيل ذلك وفقاً للآتي:

#### 1- التأمينات

وهي تكون: إمّا بصورة أمانات مأخوذة، وهي التي تبدو بصورة مبالغ مستوفاة من الأشخاص مباشرة، أو مستقطعة من مستحقات لهم لدى الدولة أو أنها ناجمة عن قيام جهات الإدارة بتعليق بعض النفقات المتقرّر صرفها لديها والتي لم تدفع بعد إلى حساب الأمانات لأيّ سبب من الأسباب أو بصورة أمانات مردودة تمّ ردّها من الأمانات المأخوذة لأيّ سبب قانوني أو واقعي.

هذا، واعتبر ديوان المحاسبة في رأيه رقم 79 تاريخ 2001/8/9 في الإستشارة التي عُرضت عليه حول موضوع مرور الزمن على الحوالات غير المدفوعة بنهاية كلّ سنة وعلى الأمانات والتأمينات والكفالات النقدية، انه عملاً بنصّ المادة 30 من القانون رقم 81/14 تاريخ 1981/7/15 والذي جاء فيه انه تُؤخذ سنوياً إيراد موازنة - إيرادات متفرقة - الأمانات والتأمينات والكفالات النقدية التي مرّ عليها عشر سنوات على إنتهاء سنة إيداعها، ولا ترد إلى أصحابها إلاّ بناءً على طلبهم الخطّي وبعد موافقة المراجع المختصة وإسترداد إيصالات الإيداع تُحدّد أصول عملية الإسترداد ودقائق تطبيق هذه المادة بتعليمات تصدر عن وزير الماليّة بناءً على إقتراح المدير العام".

وحيث أنّه عملاً بذلك فإنّ الأمانات والكفالات النقدية التي مرّ عشر سنوات على إنتهاء سنة إيداعها تخرج محاسبياً من الحسابات الخاصّة؛ وتدخل في حسابات إيرادات الموازنة دون حاجة لصدور أي نصّ تنظيمي، دون أن يعني ذلك بالضرورة عدم جواز إعادتها

<sup>43</sup> خطار شبلي، العلوم المالية، الموازنة، مرجع سابق، ص 48.

<sup>44</sup> عدنان ضاهر، الموازنة العامة بين الإعداد والمراقبة، مرجع سابق، ص 94.

<sup>45</sup> مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي مرجع سابق، ص 66.

إلى أصحابها بل يبقى هذا الأمر متوقفاً على عدة شروط ذكرها القانون صراحةً، بالإضافة إلى شرط بديهي غير مذكور وهو عدم سقوطها بعامل مرور الزمن. (لأنّ إستثناءها من مرور الزمن الخاص المنصوص عنه في المادة 115 محاسبة عمومية لا يعني إخراجها عن القواعد العامة التي ترعى مرور الزمن).<sup>46</sup>

كما رأى ديوان المحاسبة في السياق ذاته في رأيه رقم 6 تاريخ 2015/1/12 أنّ مرور الزمن الخماسي المنصوص عليه في المادة 115 محاسبة عمومية لا ينطبق على الأمانات معتبراً ان المادة 115 تتعلق بالديون العادية التي تُصَفَى وتُصرف بالطرق المحددة في قانون المحاسبة العمومية،

أمّا الأمانات فيطبق عليها مرور الزمن العشري كونها لا تُصَفَى ولا تُصرف بالطرق العادية، وبالتالي لا تشملها المادة 115 محاسبة عمومية بل المادة 341 موجبات وعقود<sup>47</sup>.

## 2- الكفالات

يتألف حساب الكفالات Comptes des cautionnements من المبالغ التي يؤديها أمناء الصناديق والجبابة والمحتسبون عند مباشرة أعمالهم. فهذه المبالغ سُتُعاد بالنتيجة إلى أصحابها بعد حين. ولهذا لا يُمكن إعتبارها مورداً جديداً للموازنة وبالتالي ليس من الضروري قيدها في الموازنة العادية، بل يُفتح لها حسابات مستقلة تُسمى حسابات الخزينة الخاصة<sup>48</sup>.

### ثانياً: مفهوم الحسابات المدينة

إنّ الخرق لمبدأ وحدة الموازنة فيتمّ من خلال الحسابات المدينة خصوصاً عندما تعجز المؤسسات العامة أو البلديات من تسديد السلفات أو القروض التي استلفتها من الخزينة الأمر الذي يوقع حسابات الخزينة بعجز، وبما أنّه لا بدّ من تغطية هذا العجز تضطرّ الحكومة إلى وضع السلطة التشريعية أمام الأمر الواقع وتُخصّص إعتمادات في الموازنة لهذه الغاية.

وبذلك تكون الحسابات الخاصة بالخزينة قد تسببت في إنفاق أموال عمومية بدون موافقة السلطة التشريعية، وبدون المرور بالموازنة. وفي ذلك شذوذ صريح عن مبدأ وحدة الموازنة<sup>49</sup>.

والحسابات المدينة قد تأخذ بدورها إمّا شكل الأمانات وإمّا السلفات، الأمر الذي سوف نقوم بتفصيله كالآتي:

<sup>46</sup> رأي إستشاري رقم 79 تاريخ 2001/8/9، مجموعة آراء وإجتهادات ديوان المحاسبة سنة 2001، ص 290.

<sup>47</sup> رأي إستشاري رقم 6 تاريخ 2015/1/12، مجموعة آراء وإجتهادات ديوان المحاسبة سنة 2015، (غير منشور).

<sup>48</sup> فاطمة السويسي، المالية العامة، مرجع سابق، ص 29.

<sup>49</sup> مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي مرجع سابق، ص 67.

## 1- الأمانات

وهي مبالغ يدفعها المقاولون المتعاقدون مع الحكومة ضماناً لحسن سير تنفيذ الأعمال العامة الموكلة إليهم. وبالطبع لا يجوز تسجيل هذه الأمانات في جانب الإيرادات عند تحصيلها، كما لا يجوز ذكرها في جانب النفقات عند ردها، لأنها لا يمكن وصفها نفقة عامة أو إيراداً.

## 2- السلفات

تخرج من الخزينة في بعض الحالات، كما سبق واشربنا، مبالغ لا تُعتبر إنفاقاً لنفقة عامة، وكذلك قد تدخلها مقبوضات لا تعدّ واردات عامة. ومن هذه المدفوعات السلفات التي تدفعها الدولة إلى المؤسسات العامة أو الخاصة أو البلديات إلخ..

فهذه المدفوعات لا يُمكن إعتبارها إنفاقاً، لأنّ الخزينة ستستردّها مبدئياً بعد فترة معيّنة، وعندها تكون قد استعادت أموالها، دون أن تعتبر واردات جديدة<sup>50</sup>.

والخطر الذي تمثّله هذه الحسابات يتجلّى في عدم القدرة على تسديد بعض السلف، ما يحمل الحكومة على فتح إعتمادات في الموازنة لتسديدها.

وهكذا توضع السّلطة التشريعيّة أمام الأمر الواقع للموافقة على مبالغ أنفقت بالفعل، ولم يكن يلحظها قانون الموازنة عند تسليفها. وتجنّباً لحدوث مثل هذا الأمر، لم تكتفِ فرنسا بإخضاع هذه الحسابات لمراقبة السّلطة التشريعيّة فحسب، بل عمدت أيضاً إلى الحدّ من عددها.<sup>51</sup> ولقد عرّف قانون المحاسبة العموميّة في لبنان سلفات الخزينة بموجب المادّة 203 منه التي جاء فيها: "سلفات الخزينة إمدادات تُعطى من موجوداتها:

- لتمويل مستودعات الإدارات العامة بلوازم مشتركة بين أكثر من إدارة واحدة.
- لشراء مواد قابلة للخزن ومُعَدّة للإستعمال في سنة ماليّة جارية أو لاحقة.
- لتغذية صناديق المؤسسات العامة والبلديات وكذلك الصناديق المُستقلّة المنشأة بقانون.

كما نصّت المادّة 204 من القانون نفسه على شروط منح سلفات الخزينة حيث جاء فيها: "يُعلّق منح سلفات الخزينة المُعدّة لتغذية أحد صناديق المذكورة في الفقرة 3 من المادّة 203 على ما يلي:

- تتبّث وزير الماليّة من إعادة السّلفة نقداً في المهلة المحدّدة لتسديدها.

<sup>50</sup>فاطمة السويسي، المالية العامة، مرجع سابق، ص 29.

<sup>51</sup>فوزت فرحات، المالية العامة، الإقتصاد المالي، مرجع سابق، ص 102

"Les comptes spéciaux du trésor sont intègres dans la loi de finances de l'année, il ne sont plus une véritable exception à la règle de l'unité budgétaire. Dans un souci de remise en ordre, le nombre de comptes spéciaux du trésor à considérablement déchu: d'environ 400 en 1949, ils sont passés à environ une centaine à la suite de la réforme de 1949, puis à près de 70 début des années 1960 pour être au nombre de 42 dans la loi de finances pour 1988.

- تعهّد الجهة المستلفة بأن ترصد في موازنتها إجبارياً الإعتمادات اللازمة لتسديد السلفة في المهلة المحدّدة.
- موافقة السّلطة التشريعيّة إذا كانت مهلة تسديدها تجاوز الإثني عشر شهراً.

كما ونصّ القانون رقم 5/89 تاريخ 1989/1/15 على أنّه تُعطى سلفات الخزينة للغايات المحدّدة في المادّة 203 من هذا القانون بمرسوم بناءً على إقتراح وزير الماليّة وطلب الإدارات المختصّة.

عُدّل نص الفقرة التّالية بموجب القانون رقم 41 تاريخ 1991/2/14: يتوجّب على الحكومة أن تُطلع المجلس النّيابي على السّلفات المقرّرة بطرف شهر.

إضافة إلى ما تقدّم، فقد حدّد القانون رقم 41 تاريخ 1991/2/14 محتويات مرسوم منح سلفات الخزينة؛ فجاء فيه ما يلي: "يذكر في مرسوم مُتخذ في مجلس الوزراء التّيم على السّلفة في الحالات المنصوص عليها في الفقرتين 1و2 من المادّة 203 السّابقتين، والجهة المستلفة في الحالة المنصوص عليها في الفقرة 3 من المادّة نفسها والغاية من السّلفة، ومقدارها وطريقة دفعها وشروط تسديدها وغيرها من الشّروط التي يرى وزير الماليّة ضرورة فرضها".

فإن سلفات الخزينة تختلف عن سلفات الموازنة التي أفرد لها المشرّع أحكاماً خاصة بموجب المواد (93 الى 110) من قانون المحاسبة العمومية والتي تعتبر طريقة استثنائية في تأدية بعض النفقات دون الإلتزام بالنسق التراتبي المحدد قانوناً للإلتفاق، بحيث يجري تقديم مرحلة الدفع على المراحل الأخرى من تنفيذ النفقات، ويتم الدفع بدون حوالة مسبقة وبصورة سلفة تؤخذ من الإعتمادات الملحوظة في الموازنة العامة، وليس من موجودات الخزينة، على أن تنظم الحوالة فيما بعد على سبيل التسوية، تسديداً للنفقات المؤداة من أصل السلفة.

وفي هذا السّياق نرى انه ومن المفيد والضروري ان نتطرق الى ابرز ما ورد في التقرير الخاص رقم 2021/6 الذي اعده ديوان المحاسبة بتاريخ 2/2/2021 عن سلفات الخزينة المعطاة خلال الاعوام من 1995 لغاية 2018 ضمناً وذلك استناداً الى الصلاحية التي أولاه إياها المشرّع بموجب المادة 52 من قانون تنظيمه لجهة تنظيم تقارير خاصة عندما يرى ذلك ضرورياً، بحيث تبين للديوان ان رصيد السلفات الغير المسددة لغاية العام 2018 قد بلغ وفقاً لحساب المهمة السنوي للمحتسب المركزي لعام 2018 / 7,991,092,786,458 ل.ل. وهذا الأمر يندرج بعواقب خطيرة على المالية العامة.<sup>52</sup>

وقد عرض ديوان المحاسبة في التقرير لواقع سلفات الخزينة في لبنان بالاستناد الى نتائج التدقيق القانوني والمحاسبي الذي أجراه بشأنها خلال الأعوام من 1995 الى 2018 ضمناً.

وفي معرض دراسته وتدقيقه رصد الديوان العديد والكثير من المخالفات والتجاوزات للأحكام القانونية الراعية لسلفات الخزينة، نورد ابرز ما جاء فيه في الملحق رقم (1).

<sup>52</sup> التقرير الخاص الصادر عن ديوان المحاسبة رقم 2021/6 بتاريخ 2/2/2021 عن سلفات الخزينة المعطاة خلال الاعوام من 1995 لغاية 2018 ضمناً (سنداً لأحكام المادة 52 من قانون تنظيم ديوان المحاسبة الصادر بالمرسوم رقم 82 تاريخ 16 ايلول سنة 1983 وتعديلاته). (غير منشور)

وخلص الديوان في هذا التقرير الى إن سلفات الخزينة، بعدم تسديدها، تخرج عن طبيعتها الأصلية في كونها حسابات خاصة خارج الموازنة ذات طبيعة مدينة مؤقتة لتتحول الى إنفاق نهائي أي الى حسابات مدينة ذات طبيعة نهائية، ومن شأن تحميلها الى موازنة الدولة أن تعدل النتيجة النهائية للدورة المالية وبالتالي قيمة العجز التراكمي المدور من السنوات السابقة. وهذا ما ستظهره البيانات المعدّة تباعاً والمرتكزة على نتائج التدقيق المحاسبي لسلفات الخزينة المعطاة خلال الأعوام من 1995 ولغاية العام 2018 ضمناً ، والقائمة على إظهار وضعية حساب سلفات الخزينة في نهاية العام 2018، ومن ثم إظهار وضعية القيم التراكمية في حساب السلفات.

ويظهر بالنتيجة أن هناك تقصيراً كبيراً من قبل المراجع المولجة ملاحقة تسديد هذه السلفات (وزير المالية، محتسب المالية المركزي،...) إذ بقي قسم لا يستهان به غير مسدّد منذ عشرات السنين، وهو في الأساس دين على الجهة المستلفة لصالح الدولة في الحالات الطبيعية، أما في ظل الوضع الإقتصادي الراهن وتجاه عدم قدرة معظم هذه المؤسسات على تسديد الأرصدة التي ما زالت عالقة لديها، فإن هذه السلفات ستعكس سلباً على مالية الدولة وستزيد العجز التراكمي في الموازنة بطريقة غير واضحة وغير شفافة.

نورد في الملحق رقم (2) بيان الأرصدة السنوية المتراكمة من العام 1995 و حتى العام 2018 ضمناً.

إن ابرز النتائج القانونية التي اشار اليها الديوان المترتبة عن التماذي في إعطاء سلفات الخزينة للإدارات والمؤسسات العامة منذ العام 1995 وحتى العام 2018 ضمناً يمكن ايجازها بما يلي<sup>53</sup>:

- إن سلفات الخزينة المعطاة منذ العام 1995 ولغاية العام 2018 ضمناً ، تضمنت العديد من التجاوزات للأحكام القانونية الراعية لها، سواء لجهة عدم مراعاة الغايات التي أجاز القانون الإيعاء لأجلها ،أم لجهة عدم مراعاة الأصول والشروط المحددة للتسديد.
- إن النص ضمن غالبية المراسيم على أن يتم تسديد مبالغ السلفات المعطاة بموجبها، بقانون خاص يصدر لهذه الغاية، من شأنه تقييد السلطة التشريعية والتعدي على الاختصاص المقرّر لها دستورياً لا سيما في الشؤون المالية التي تشكّل الأساس الذي تعتمد عليه الدولة الحديثة لبلوغ أهدافها السياسية والإقتصادية والإجتماعية إضافة إلى الأهداف المالية. ولذلك أقرّ الدستور مبدأ سيادة حكم القانون في الشؤون المالية كافة، وفرض أن تنظم أحكامها وألا تعدل وألا تجبى حصيلتها وألا يعفى أحد من أدائها إلا بمقتضى قانون يصدر عن السلطة التشريعية.
- إن تأمين الانتظام المالي العام للدولة، لا سيما لجهة ضبط الهدر في المال العام، يستدعي ضبط وكبح التماذي في إعطاء سلفات الخزينة التي تشكّل أحد أبواب هذا الهدر غير المباشرة، لا سيما أن القسم الأكبر من المبالغ التي أعطيت كسلفات من خزينة الدولة لم يتم تسديدها وما زالت أرصدة هذه المبالغ المتبقية متوجبة التسديد، وقد تراق ذلك مع تقصير كبير من قبل المراجع المولجة ملاحقة تسديد هذه السلفات.
- إن إعطاء سلفات خزينة لتغطية نفقات عامة من المفترض إدراجها ضمن اعتمادات الموازنات أدى الى إخفاء الحجم الفعلي للنفقات العامة نتيجة استبعادها من الموازنة العامة، كما أدى الى عدم اظهار العجز الفعلي في الموازنة.
- إن الإيعاء من التسديد في بعض المراسيم والقرارات نتج عنه تحميل موازنة الدولة عبء هذا الإنفاق، وهذا الأمر بدوره يعدل النتيجة النهائية للدورة المالية ويزيد قيمة العجز التراكمي المدور من السنوات السابقة.

<sup>53</sup> التقرير الخاص الصادر عن ديوان المحاسبة رقم 2021/6، مرجع سابق .

أما أبرز توصيات ديوان المحاسبة في هذا الإطار فهي:

- التقيد بالأحكام القانونية الراعية لإعطاء وتسديد سلفات الخزينة، ووقف كافة التجاوزات الحاصلة بهذا الشأن.
  - الطلب الى مديرية الخزينة ومديرية الصريفات ومديرية الموازنة والادارات العامة المعنية وأجهزة المحاسبة في الإدارات والمؤسسات وكل من بينت صفاتهم المراسيم والقرارات التي تقضي بإعطاء سلفات الخزينة، كل في نطاق اختصاصه، أن يعمل على معالجة أي خلل يشوب أو قد يشوب عملية ملاحقة تسديد سلفات الخزينة في المهل المحددة، واتخاذ ما يلزم من إجراءات في هذا الشأن بشكل فوري وعاجل.
  - الكف عن إعطاء الجهات المتعاسة سلفات خزينة لحين تسديد ما يترتب عليها.
- مع الإشارة الى أن المخالفات القضائية الناتجة عن عدم ملاحقة أو تسديد سلفات الخزينة وفقا للقواعد القانونية المرعية الإجراء هي قيد تحقيق قضائي مستقل .

في ذات الاطار، نشير الى انه صدر عن المجلس الدستوري القرار رقم 2018/2 تاريخ 2018/4/26<sup>54</sup> المتعلق بإبطال الموازنة العامة والموازنات الملحقه لعام 2018 حيث ورد الى ان النفقات هي ما يُصْرَف من مال لقاء أجور وثمان لوازم ومعدّات وبدل أشغال، في حين أن السلفة تعني الإقراض وهي دين يستعاد في ميعاد استحقاقه، ولا يُعتبر صرفاً (إنفاقاً)، وبما أنه ينبغي التفريق بين سلفة الموازنة وسلفة الخزينة، فالأولى تُعطى لتغطية نفقات تُصْرَف (تدفع) بدون عقد نفقة، في حال وجود عجلة ..، في حين أن سلفة الخزينة هي دين بزمّة المستفيد منه...».

#### الخاتمة:

يعتبر إعداد الموازنة العامة أحد الوظائف التي تقوم بها الدولة فهي تعبر عن البرنامج الاجتماعي والاقتصادي المناط بالحكومة خلال مدة مالية قادمة، إذ يمكن عن طريقه تحليل الإيرادات والنفقات التوصل الى آليات ومصادر تحصيل الإيرادات وغرض وكيفية الإنفاق.

نتيجة لأهمية الموازنة العامة اقتصادياً واجتماعياً وحتى سياسياً فقد شهدت العقود الماضية من القرن المنصرم العديد من المحاولات لتطوير طرق اعدادها لمعالجة أوجه القصور والثغرات في أنواع الموازنات العامة التي سبقتها وبالتالي فإن المحاولات المستمرة لتطوير الأساليب المعتمدة في اعداد الموازنة العامة أفرزت مختلف الاتجاهات الحديثة في اعداد الموازنة العامة عبر الزمن، وساهمت في إيجاد حلولاً للكثير من المشاكل المالية، أهمها ندرة الموارد والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، كما مكنت هذه الأساليب من فرض رقابة على مختلف مراحل الموازنة، بدءاً من الاعداد مروراً الى التنفيذ وصولاً الى التقييم والرقابة، اضافة الى ذلك مكنت هذه الاتجاهات الحديثة من الربط بين الخطط الاستراتيجية طويلة الأمد وبين أهداف الموازنة السنوية المقرر تنفيذها.

<sup>54</sup> قرار المجلس الدستوري رقم 2018/2 تاريخ 2018/4/26 المنشور في الكتاب السنوي للمجلس الدستوري سنة 2018- المجلد 12، ص 19 .

و نرى إنَّ اعتماد المبادئ التقليدية العامّة (مبدأ السنويّة، مبدأ التوازن ، مبدأ الشمول ، مبدأ الوحدة ، مبدأ الشبوع) في تحضير أيّ موازنة من شأنه أن يعزّز الشفافيّة والمساءلة الماليّة والرقابة علما انها غدت قديمة بسبب تطوّر وظيفة الإدارة الماليّة العامّة، بحيث أصبح الشّدوذ عنها يشكّل قاعدة والقاعدة شذوذًا ،الا انه يقضي الاشارة الى ضرورة العمل على الانتقال التدريجي من موازنة البنود الى موازنة البرامج والاداء واطافة مبادئ حديثة متطورة مثل مبدأ الشفافيّة ومبدأ الامانة والصدق .

### التوصيات:

نرى بضرورة الأخذ بالتوصيات الواردة في تقرير ديوان المحاسبة الخاص بالسلفات المشار اليه آنفا و العمل على وقف التجاوزات واحترام النصوص القانونية المرعية الإجراء لما لهذا الواقع من تأثير سلبي على شفافية أرقام الموازنة ودقتها بشكل خاص وعلى واقع المالية العامة في الدولة بشكل عام لا سيما ان السلفات تخفي العجز النَّاجم عن زيادات طارئة في الإنفاق من دون أن يُقابلها زيادات مماثلة في الإيرادات، وبالتالي فإنّ كل إنفاق كان يتمّ عبر تلك السلف من شأنه أن يؤدي إلى فوضى تشوب حسابات الإدارة.

كما الابقاء على المبادئ التقليدية العامّة (مبدأ السنويّة، مبدأ التوازن ،مبدأ الشمول، مبدأ الوحدة ، مبدأ الشبوع) عند تحضير أيّ مشروع موازنة عامة واطافة إليها مبادئ حديثة متطورة مثل مبدأ الشفافيّة ومبدأ المصادقية التي من شأنها أن تعزّز الشفافيّة والمساءلة الماليّة والرقابة وتساهم في الحفاظ على الاموال العمومية وترشيد الانفاق وبالتالي ضرورة العمل على التوسع في تطبيق مبدأ الوحدة .

وبالتالي نشدد على اهمية التحول التدريجي الى موازنة البرامج والاداء على ان يساهم ذلك في عملية اصلاح المالية العامة ونذكر ان بإمكان هذا التحول وضع الادارة العامة على طريق الحداثة والتطور والشفافية والمساءلة والمحاسبة والقدرة على التنمية والمنافسة بين الدول.

### المراجع:

- قانون المحاسبة العمومية الصادر بالمرسوم الاشتراعي رقم 14969 تاريخ 1963/12/30 وتعديلاته.
- قانون تنظيم ديوان المحاسبة الصادر بالمرسوم الاشتراعي رقم 82 تاريخ 16 ايلول سنة 1983 وتعديلاته .
- حسين عواضة- عبد الرؤوف قطيش المالية العامة الموازنة - دراسة مقارنة ،منشورات الحلبي الحقوقية سنة 2019.
- خطار شبلي،العلوم المالية ،الموازنة - دار منشورات الحقوقية ،مطبعة صادر -طبعة رابعة ،سنة 1979.
- سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، سنة 2003.
- طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، القاهرة ، سنة 2008.
- عبد الكريم بركات، دراسة في الإقتصاد المالي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، سنة 1983.
- عباس محمد نصرالله، المالية العامة والموازنة العامة، منشورات زين الحقوقية ،سنة 2015 .
- عبد اللطيف قطيش،الموازنة العامة للدولة دراسة مقارنة ، منشورات الحلبي الحقوقية 2005 .
- عدنان ضاهر، الموازنة العامة بين الإعداد والمراقبة، دار بلال للطباعة والنشر، ط1،سنة 2015 .
- عصام بشور، الأصول العلمية لتنظيم الموازنة، جامعة دمشق، كلية الحقوق، سنة 1982.
- علي كنعان، المالية العامة والإصلاح المالي في سوريا، دار الرضا للنشر، الطبعة الأولى، سنة 2003 .
- غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي،دار البيارق، عمان، الأردن، سنة 1998 .

- فاطمة السويسي، المالية العامة، موازنة- ضرائب، المؤسسة الحديثة للكتاب، سنة 2005 .
- فهمي محمود شكري، الموازنة العامة، ماضيها وحاضرها ومستقبلها، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، دون سنة نشر .
- فوزت فرحات، المالية العامة، الإقتصاد المالي، دراسة التشريع المالي اللبناني مقارنة مع بعض التشريعات العربية والعالمية، سنة 2013.
- مروان القطب، الوجيز في المالية العامة – الدولة والمؤسسات العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية سنة 2023.
- مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي ، الموازنة والنفقات والواردات والقروض العامة، دراسة مقارنة سنة 2017.
- قرارات المجلس الدستوري ، الكتاب السنوي الصادر عن المجلس الدستوري اللبناني.
- التقارير الخاصة الصادرة عن ديوان المحاسبة اللبناني.
- التقارير السنوية الصادرة عن ديوان المحاسبة اللبناني.
- مجموعة الآراء الاستشارية والاجتهادات الصادرة عن ديوان المحاسبة اللبناني.
- اسكندر البستاني، سلسلة التوعية المالية والضريبية، موازنة المواطن والمواطن، وزارة المالية، معهد باسل فليحان، ط. 1

## “The Principle of Budget Unity and its Main Exceptions”

**Researcher:**

**Pauline Dib**

### **Abstract:**

As is the case in most parliamentary systems, the general budget is subject to certain fixed principles and rules that have long been the foundation of traditional financial legislation throughout history. These principles, which financial experts have long emphasized as being of great importance, were only applied to organize the state's general budget and to allow the legislative authority to exercise its right to monitor and oversee even the smallest details of the state's financial activities. In other words, the preparation of the general budget is governed by a set of principles derived from the nature of government activity, aiming to achieve the effectiveness of the general budget. Among these principles are the principle of unity, the principle of annuality, and the principle of balance, which are related to the form of the general budget.

In this research, we will address the principle of the unity of the budget, which, as defined by the French scholar Henri Lovenberger, requires the inclusion of all the state's approved expenses and revenues for a single year in one document. Furthermore, the estimation and authorization of collection and expenditure must be done through a single legal document. However, the importance of this principle has been diminishing in recent times due to two main reasons. The first reason was driven by circumstances and developments that led the state to intervene in various fields and establish public services and facilities with industrial and commercial characteristics. The second reason was a logical consequence of the state's evolving role, where it became impossible to combine permanent expenditures with temporary burdens, as well as to reconcile fixed revenues with non-recurring income.

In the first section of this research, we will define the principle of the unity of the general budget, highlighting its main advantages and disadvantages. In the second section, we will address the most notable exceptions to the principle of the unity of the general budget, examining annexed budgets, independent budgets, and their key features, in addition to exceptional or extraordinary budgets, and we will discuss special accounts outside the budget.

**Keywords:** General budget - Principle of unity - Independent budgets - Accounts outside the treasury - Treasury advances.