محاسبة عمليات الصرف و التحصيل

تعد مرحلة تنفيذ الموازنة العامة من أهم المراحل وأكثرها خطورة، وهي المرحلة الأخيرة في الموازنة ويقصد بها وضع بنود الموازنة العامة المختلفة موضع التنفيذ بحيث تشرف على هذا التنفيذ وزارة المالية، وتنفيذ الموازنة يعني جباية الإيرادات العامة التي ينتظر الحصول عليها وفق التقديرات التي تم وضعها في الموازنة العامة، وصرف النفقات التي تم تقديرها في ذات الموازنة والتي أصبحت قابلة للصرف بعد اعتماد الموازنة العامة حسب الأبواب والفصول التي خصصت لها.

أولا: محاسبة عمليات الصرف(تنفيذ النفقات العمومية):

تعرف النفقة العامة على أنها" :عبارة عن مبلغ من النقود تقتطعه الدولة أو إحدى المؤسسات العامة التي تنشئها، من أموالها بقصد إشباع حاجة عامة".

إجراءات تنفيذ النفقات تعتمد على مبدأ أساسي وهو مبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي، تتميز إجراءات تنفيذ النفقات العمومية بنوع من التعقيد والبطء مقارنة بغيرها في الهيئات غير الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، وتمر هذه الإجراءات بمرحلتين أساسيتين:

-**المرحلة الإدارية** :وتتمثل في عمليات الالتزام، التصفية، الأمر بالصرف.

-**المرحلة المحاسبية** :وتتمثل في عملية الدفع.

1-المرحلة الإدارية:

و هي من الصلاحيات المخولة للآمرين بالصرف وتتكون من المراحل التالية:

أ-الإلتزام Engagement :

وقد عرفته المادة **56** من القانون**07/23** بأنه الإجراء القانوني الذي بموجبه يتم إنشاء و إثبات دين تنتج عنه نفقة، وبالتالي فهو نفقة على ذمة الحكومة، و قد يكون إما بناء على تصرف قانوني كالعقود والصفقات التي تبرمها الدولة مع المقاولين، أو قد يكون قانون كالقوانين التي تنشأ حقوقا على الدولة مثل :قرارات ومراسيم تعيين المستخدمين، بالإضافة إلى الأحكام و القرارات التي تصدرها المحاكم و المجالس القضائية.

ويعتبر أول عملية في مباشرة تنفيذ نفقة ما، ينتج عادة عن قرار إداري لإنجاز نشاط ما يترتب عنه نفقة تكون الدولة أي الهيئة العمومية ملزمة بسدادها أي يجعل الدولة مدينة اتجاه الغير.

و حسب مصدر هذا الدين يمكن أن نفرق بين نوعين من الالتزام:

-**الالتزام الإرادي** :يمثل في التصرف القانوني الذي تقوم به الهيئة العمومية لإنشاء الالتزام عليها مثل طلب شراء لوازم مكتبية، أو إمضاء عقد أشغال.

-**الالتزام اللاإرادي** :فهو إثبات نشوء دين خارج عن إرادة الهيئة العمومية مثل تعويض الضرر الناشئ عن قيام المسؤولية المدنية للهيئات العمومية.

و تقوم عملية الالتزام بالنفقات على الوثيقة القاعدية المتمثلة في بطاقة الالتزام، التي يقوم بتحريرها الآمر بالصرف المؤهل قانونا للقيام بذلك بالنسبة لكل عملية و المرفقة بالوثائق التي تثبت النفقة(سندات الطلب و الفاتورة الشكلية بالنسبة للمشتريات، و جدول الأسعار الوحدوي و الكشف الكمي و التقديري للأشغال و الخدمات و مبالغها الإجمالية، و بالنسبة للأجور إرفاق مصفوفة أو الجداول الأصلية للأجور...)، و الشكل التالي يمثل نموذج بطاقة الالتزام:

ب- التصفية Liquidation: حسب المادة 57 من القانون 07/23 تتمثل التصفية في التأكد من وجود الدين و تحديد المبلغ الدقيق للنفقة و تتضمن:

- تحديد المبلغ الدقيق للنفقة بالنظر للوثائق المثبتة للحقوق المكتسبة من قبل الدائنين.
- شهادة أداء الخدمة، التي يشهد من خلالها الأمر بالصرف على مطابقة الانجاز أو التسليم أو الخدمة للالتزام.

و بالتالي فإن التصفية هي العملية التي يتم من خلالها إثبات وتأكيد وقوع الدين على عاتق الدولة، بتحديد المبلغ الدقيق نقدا أي تحويل الاعتمادات إلى طبيعة سائلة ، و ذلك اعتمادا على الوثائق الثبوتية المتاحة لدى الآمر بالصرف الذي يقوم بنفسه بعملية التصفية أو يوكل العملية إلى عون موضوع تحت سلطته المباشرة.

ويبرر الفصل بين عملية الالتزام بالنفقة وتصفيتها بأن العديد من النفقات لا يمكن تحديد مبلغها الدقيق

عند القيام بالالتزام بالنفقة حيث يكتفي الآمر بالصرف في المرحلة الأولى بتقدير المبلغ التقريبي لأن المبلغ الدقيق لا يمكن تحديده إلا بعد أداء الخدمة.

ج- الأمر بالصرف Ordonnancement:

حسب المادة 58 من القانون 07/23 الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع هو الإجراء الذي يتم بموجبه إعطاء الأمر بدفع النفقة العمومية.

وقد بينت المادة 02 من المرسوم التنفيذي46/93 أنه على الآمر بالصرف أن يقوم بإصدار الأوامر بالصرف أو الحوالات وإرسالها بين اليوم الأول واليوم العشرين من كل شهر إلى المحاسبين المكلفين لتحويلها إلى نفقات.

إن الأمر بالدفع أو حوالة الدفع يتم إصدارها باسم الدائن المباشر للدولة ولمصلحته ويجب أن يحرر وفق

التنظيم المعمول به وللأمر بالصرف شروط هي:

- وجوب تحرير اسم الدائن شخصيا، عنوانه و رقم حسابه البنكي.
- تعيين السنة المالية.
- تعيين الفصل و المادة، والسطر الميزانيات عند الاقتضاء.
- تعيين الوثائق المرفقة و المبررة لوجوب النفقة على جدول إرسال الحوالات، مع تأشيرة المراقب المالي على بطاقة الالتزام.
- توقيع الآمر بالصرف المعتمد لدى المحاسب العمومي.
- تحديد مبلغ الحوالة بالأرقام والحروف وكذا الرقم التسلسلي لحوالات الدفع وتاريخ تحريرها أو الإمضاء عليها.

2- المرحلة المحاسبية:

وهي المرحلة الموالية للمراحل الإدارية السالفة الذكر، وهي من اختصاص المحاسب العمومي، و هي عملية الدفع Paiement، حيث يقوم فيها المحاسب بدفع مبلغ النفقة المستحق، وهي مرحلة يراقب بموجبها المحاسب العمومي المختص المراحل السابقة.

و حسب المادة 59 من القانون 07/23 فان الدفع هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي.

و يقوم المحاسب العمومي قبل الدفع من التأكد ومراقبة عدة عناصر هي:

-التأكد من توافر الاعتمادات المطلوبة.

-سلامة إدراج النفقة في الفصل المعني به.

-التأكد من إنجاز العمل المقصود بالدفع.

وبعد مراقبة هذه العناصر يقوم المحاسب العمومي بتحرير شيك بالمبلغ الواجب دفعه للدائن ويرسل إلى الخزينة مرفقا بما يلي:

-إشعار التحويل إلى حساب الدائن بمركز الصكوك البريدي أو أحد البنوك.

وبعدها تتم عملية التحويل من حساب المؤسسة العمومية بالخزينة إلى حساب الدائن.

ثانيا: محاسبة عمليات التحصيل:

تتشابه إجراءات تحقيق الإيرادات مع إجراءات تنفيذ النفقات إلى حد كبير غير أن لكل منها مميزاتها، و يقصد بالإيراد المبلغ الكلي للحصائل دون أجراء المقاصة بين الإيرادات و النفقات،

تمر عملية تحصيل الإيرادات بمرحلتين:

1 -المرحلة الإدارية:

و هي من صلاحيات الأمرين بالصرف، حيث يتم إثبات و تصفية الإيرادات قبل التكفل بها و تحصيلها:

أ -**<u>إثبات الإيراد:</u>** حسب المادة 39 من القانون 07/23 إثبات الإيراد هو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي.

و بالتالي فهي مرحلة ينشأ فيها حق الخزينة العمومية على الغير و تختلف هذه المرحلة نسبيا بحسب نوع أو طبيعة الحق المنشأ، حيث تسند مهمة تنفيذ مرحلة إثبات الإيرادات العمومية لمصالح وزارة المالية حسب اختصاص كل إدارة مع طبيعة الإيراد الواجب تحصيله، حيث تتكفل مفتشيات الضرائب بإثبات إيرادات الضرائب أما مفتشيات الجمارك، فتختص بإثبات وعاء الحقوق الجمركية في حين تتكفل مفتشيات أملاك الدولة بإثبات حقوق الدومين العام.

ب- <u>تصفية الإيراد:</u>

حسب المادة 40 من القانون 07/23، تصفية الإيراد هو الإجراء الذي يسمح بتحديد المبلغ الدقيق للدين لفائدة الدائن العمومي.

يقوم بعملية التصفية الآمر بالصرف اعتمادا على شرعية وطبيعة الإيراد ومبرراته القانونية لتحديد المبلغ الصحيح للمدين العمومي الواجب الدفع، وتتطلب هذه المرحلة بالذات نوعا من الدقة من طرف الآمر بالصرف

حتى لا يكون هناك أي إغفال أو خطأ في تقدير المبلغ سواء بالزيادة أو النقصان، وهذه المرحلة هي التي تسمح بتحديد المبلغ الصحيح وإصدار سند الأمر بالتحصيل، وهو سند يصدره الآمر بالصرف يستدعي فيه المحصل ليثبت ما يحتوي عليه السند من إيرادات.

وإذا كانت إجراءات الإثبات والتصفية هي مبدئيا و قانونيا من إختصاص الآمر بالصرف، فهذا لا يعني أنها تتم دائما بمعرفتهم وتحت مسؤوليتهم المباشرة مثل الإيرادات الضريبية التي يتم إثباتها و تصفيتها من طرف أعوان المصالح الجبائية وهم ليسوا آمرين بالصرف أو من طرف المدينين أنفسهم.

ج- الأمر بالتحصيل:

خلافا لإجراءات الإثبات والتصفية، و باستثناء حالات الديون التي لا تحتاج بطبيعتها إلى إصدار مسبق لأوامر تحصيل (مثل تلك المقررة في الأحكام و القرارات القضائية) فإن إجراء الأمر بالتحصيل للإيرادات العمومية هو من صلاحيات الآمرين بالصرف وحدهم.

و حسب طبيعة الديون المثبتة و المصفاة لصالح مختلف الهيئات العمومية فإن أوامر تحصيلها تتخذ عدة أشكال :جدول جبائي حالة الضرائب المباشرة، إشعار بإجراء التحصيل حالة الضرائب غير المباشرة و إيرادات أملاك الدولة، مستخرج من حكم أو قرار قضائي كالغرامات و التعويضات، أو عقد كأن يلتزم متعاقد مع هيئة عمومية ما بدفع مقابل ما يحصل عليه من خدمات ، أو أي سند آخر يمكن اعتباره قانونا أمرا بالتحصيل.

2 - المرحلة المحاسبية:

تنص المادة 43 من القانون 07/23 على أن التحصيل هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي. أي إبراء ذمة الأفراد و الهيئات اتجاه الخزينة العمومية وهذه المرحلة المحاسبية يتكفل بها المحاسب العمومي الذي يتقاضى المبلغ المحدد من طرف المدينين طوعا أو بعد متابعتهم قضائيا.

ولكن قبل التكفل بأوامر تحصيل الإيرادات، يجب على المحاسب العمومي أن يتحقق من توفر كافة الشروط القانونية للتحصيل، لاسيما في مجال تطبيق آجال استحقاق الإيرادات والتحقق من صحة عمليات الإثبات والتصفية، وذلك عن طريق مراقبة مدى مشروعية ومطابقته للقوانين والأنظمة المعمول بها، وأن الإيراد موضوع التحصيل لا يستفيد من إجراء التقادم.

تكون أوامر الإيراد موضوع تحصيل ودي أو جبري، حسب المواد 44.45.46 من القانون 07/23:

-**التحصيل الودي** : هو إجراء يسمح للمحاسب العمومي بالحصول على دفع طوعي من المدين لفائدة الأشخاص المعنوية المذكور في المادة 01 من هذا القانون(الدولة، الجماعات المحلية، المؤسسات العمومية الإدارية و الصحية،..)، وفق الإجراءات التالية:

- إرسال الإشعار بإصدار الأمر بالإيراد إلى المدين في أجل أقصاه 08 أيام ابتداء من تاريخ التكفل بالسند، عن طريق رسالة مختوم عليها مع الإشعار بالاستلام ممضي من طرف المدين.

- في حالة عدم الدفع من طرف المدين في أجل ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ إبلاغ الإشعار بإصدار

سند الأمر بتحصيل الإيراد، يجب على المحاسب العمومي تذكير المدين بإرسال إنذار بدفع الدين المستحق خلال أجل 20 يوما، وبعد انتهاء هذا الأجل يستطيع المحاسب اللجوء إلى استعمال أدوات التحصيل الإجباري.

-**التحصيل الجبري:** هو إجراء يسمح للمحاسب العمومي بالقيام بتحصيل دين الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة 01 من القانون 07/23 بعد استنفاذ إجراءات التحصيل الودي.

بعد انتهاء أجل الدفع للإنذار بالدفع الموجه إليه، يقوم المحاسب العمومي بإرسال الأمر بالتحصيل إلى الآمر بالصرف الذي يضفي عليه الصيغة التنفيذية ويصبح سند الأمر بتحصيل الإيراد تنفيذيا، وهو الإجراء الذي يسمح للمحاسب العمومي استعمال السلطة العمومية لتنفيذ التحصيل الإجباري لحقوق الدولة.

بأن توضع على نسخة الأمر بالإيراد المصادق على مطابقتها من طرف المحاسبين العموميين المختصين المعنيين، التأشيرة التالية المتبوعة بإمضاء الآمر بالصرف،(يحدد هذا الآمر بالصرف مبلغا ليصبح بيانا تنفيذيا)، ثم يرجع الآمر بالصرف أوامر الإيرادات التي أصبحت تنفيذية إلى المحاسب العمومي المعني بالأمر في أجل أقصاه خمسة عشر يوم".

حيث يفتح البيان التنفيذي للمحاسب العمومي (قابض الضرائب مثلا) أبواب استعمال قوة السلطة العمومية من أجل تنفيذ التحصيل الإجباري عن طريق:

-**إصدار إشعار بدين لدى الغيرATD**، بواسطته يتم الاقتطاع من المصدر للتحويلات المالية للمدين، وترسل هذه الإشعارات إلى البنوك والمحاسبين العموميين والمؤسسات المالية التي يتعامل معها المدين من أجل خصم مبلغ الحقوق الواجب دفعه من رصيد حسابه البنكي.

-**الحجز التحفظي** وهو حجز غير متبوع بالبيع في المزاد العلني أي حجز غير متبوع بالتنفيذ حيث تبقى الأملاك موضوع الحجز كضمان لدى قابض الضرائب حتى يدفع المعني بالأمر كل المبالغ المستحقة للخزينة العمومية.

-**الحجز التنفيذي** وهو حجز متبوع بالبيع في المزاد العلني في حالة عدم تحصيل الحقوق بعد تطبيق الحجز التحفظي.