

المحور الرابع: محاسبة عمليات الإيرادات

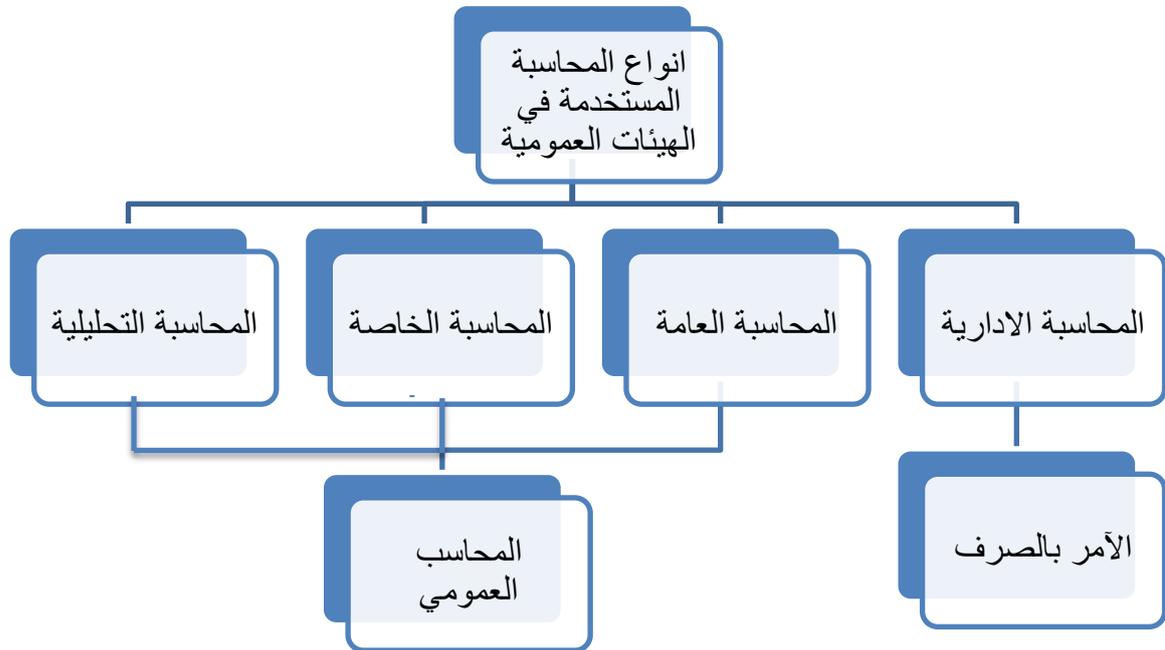
حدد القانون 21/90 للمحاسبة العمومية مجموعة إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها سنحاول توضيح مضمون الإجراءات المتعلقة بعملية الصرف والتحصيل، وقبل ذلك سنتطرق إلى أنواع محاسبة الهيئات العمومية، كيفية تسجيل العمليات المالية و مدونة الحسابات.

I-1- أنواع المحاسبة المستخدمة في الهيئات العمومية:

حسب المادة 02 من القانون 21/90 تتمثل المحاسبة الخاصة بالهيئات العمومية في:

المحاسبة الخاصة بالإدارات التابعة للدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني، ومجلس المحاسبة، والمصالح المزودة بالميزانية الملحقمة، والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وتشمل هذه المحاسبة وصف العمليات المالية ومراقبتها وإطلاع سلطات الرقابة والتسيير عليها.

وتتكون المحاسبة المذكورة في المادة 2 من:



- محاسبة إدارية: يمسكها الآمرون بالصرف المحددة صفاتهم في المواد 25-29 من القانون 21/90، حيث تسمح هذه المحاسبة بمتابعة عمليات الميزانية الخاصة بالهيئات العمومية، ويقصد بالعمليات الميزانية

Opérations budgétaires تنفيذ ميزانية مختلف الهيئات العمومية والمتعلقة بصرف النفقات وتحصيل الإيرادات.

الغرض منها تمكين الأمر بالصرف من متابعة استعمال الاعتمادات المرخص لهم بصرفهم بموجب الميزانية (المرحلة الإدارية لتنفيذ العمليات المالية).
● محاسبة بمسكها المحاسبون العموميون وتشمل:

أ- محاسبة عامة : عن طريق استعمال تقنيات المحاسبة المالية في التسجيل المرقم ، تسمح بـ:

- معرفة عمليات الميزانيات وعمليات الخزينة ومراقبتها؛

- تحديد النتائج السنوية.

ب- محاسبة خاصة : وهي محاسبة خاصة بالمواد القيمة والسندات، حيث تسمح هذه المحاسبات بمتابعة حركات الأموال المنقولة، وتسمى خاصة لأنه يمكن إنشاء محاسبة خاصة بكل صنف من أصناف الأموال المنقولة .

ج- محاسبة تحليلية تمسك في حينها وتسمح بحساب أسعار التكلفة وتكاليف الخدمات، بغرض ضبط تكاليف التسيير والتجهيز للمرفق العمومي وتوزيعها على تلك الخدمات أو المهام.

2- كيفية تسجيل العمليات المالية

حسب المادة 05 من القانون 21/90 تمسك المحاسبة العامة حسب طريقة القيد المزدوج، وتتجلى هذه الطريقة المحاسبية في تسجيل كل عملية على النحو الآتي :

- قيد أول يتم من خلاله تسجيل العملية في حساب مخصص يسمح بإبراز طبيعة هذه العملية ؛
- قيد ثان في حساب آخر يترجم مباشرة الحركة المالية أو القيمة المتعلقة بالعملية، أو تحميل هذه العملية إلى صنف آخر من العمليات في حالة عدم حدوث أي حركة مالية.

وتبعاً لذلك، فإن نفس المبلغ يسجل مرتين، لكن بقيدتين متعاكسين، بحيث إذا كان الحساب الأول لدينا فإن الثاني يكون دائناً.

3- مدونة حسابات الخزينة.

مدونة حسابات الخزينة هي المرجع الأساسي لتقييد العمليات المالية الخاصة بتنفيذ العمليات المالية العمومية. و عرفت هيكلية المدونة العديد من التعديلات التي مست أساسا الحسابات المعتمدة في عملية التقييد الحسابي من خلال التعليمات الشهرية والسنوية التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة، كل هذا من أجل التكيف مع المهام والعمليات المالية الجديدة التي تتكفل بها الدول على عاتق ميزانيتها الأمر الذي أثر على تجانس المدونة من جهة وأضفى سمة عدم الاستقرار على النظام المحاسبي للدولة نتيجة فتح حسابات جديدة أو غلق حسابات موجودة من قبل.

ويرى بعض المتخصصين في ميدان المحاسبة العمومية أن مدونة حسابات الخزينة NCT بصورتها الحالية لا تساعد على تقديم صورة كاملة وواضحة على أداء وحدات القطاع العام.

وأهم النقائص التي ترتبط بمدونة حسابات الخزينة ترجع إلى القضايا التالية باختصار:

♣ قصور المدونة عن إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة بسبب اعتماد "محاسبة الصندوق"؛

♣ صعوبة تركيز معلومات محاسبية بسبب سوء تنظيم الإطار المحاسبي الحالي؛

♣ تعقيد وصعوبة استغلال النتائج والوثائق بسبب الاعتماد على الحسابات العامة المجملة.

II- محاسبة عمليات تحصيل الإيرادات:

تعتبر مصادر الإيرادات العمومية شديدة التنوع، ولكنها تشترك في كونها تحصل من طرف محاسب عمومي لصالح الهيئات العمومية، وقد صنفت المادة 15 من القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية مصادر الإيرادات العمومية بشكل مجمل، إلا أن تنفيذ الإيرادات العمومية يخضع لقواعد مختلفة،

1- أنواع الإيرادات: ويمكن التمييز بين نوعين أساسيين من الإيرادات :

أ. إيرادات ذات طابع جبائي: وتتكون من الضرائب المباشرة وغير المباشرة، التسجيل والطابع، إيرادات

الجمارك، بالإضافة إلى الجباية البترولية؛

ب. إيرادات ذات طابع غير جبائي: وتتضمن مداخيل أملاك الدولة، بالإضافة إلى إيرادات أخرى مختلفة للميزانية كمداخيل المساهمات المالية والأتاوي والمبالغ المدفوعة مقابل الخدمات، والهبات والوصايا، وفوائد القروض، وحواصل مختلفة أخرى.

2- الشروط الواجب توفرها في الإيرادات: وتنفيذ أي إيراد يتطلب توفر شرطين أساسيين:

-وجود الحق العمومي في الإيراد طبقاً لقانون جبائي أو إداري أو مدني؛

-الترخيص السنوي المقدم من خلال قانون المالية.

أ- وجود الحق العمومي: تختلف طريقة تنفيذ الإيرادات العمومية حسب منشأ الحق العمومي في الإيراد:

-قد ينشأ الإيراد من طرف واحد وهي السلطة العمومية من خلال النصوص القانونية والتنظيمية، حيث تقوم الإدارة العمومية بتحصيل الإيراد دون أن تقدم مقابلاً عنه كالضرائب والرسوم؛

-وقد ينشأ الإيراد من خلال حق الملكية أو مقابل تقديم سلع وخدمات، على أساس اتفاقيات أو عقود، أو أحكام قضائية، بالإضافة إلى الغرامات والعقوبات المالية.

ب- الترخيص السنوي:

يرخص قانون المالية السنوي تحصيل الإيرادات العمومية، سواء بالنسبة لميزانية الدولة أو الميزانيات العمومية الأخرى، كالجماعات المحلية والمؤسسات العمومية، مع ترك هامش ضيق لمجالس الجماعات المحلية في تحديد معدلات بعض الإيرادات. والترخيص يكون في شكلين:

-ترخيص سنوي محدد للإيرادات الجبائية وشبه الجبائية؛

-تقدير وتقييم من خلال قانون المالية للإيرادات غير الجبائية.

وأي تحصيل لإيرادات دون ترخيص يعرض الأعوان المعنيين إلى عواقب جنائية ومالية.

3- الاجراءات العامة لتنفيذ الإيرادات العمومية:

تمر عملية تحصيل الإيرادات بمرحلتين:

-المرحلة الإدارية: وتتمثل في عمليات الإثبات، التصفية والأمر بالتحصيل.

-المرحلة المحاسبية: وتتمثل في عملية التحصيل لمبلغ الإيراد.

3-1- المرحلة الإدارية:

وهي من صلاحيات الأمرين بالصرف، وقد نصت على هذه العمليات المواد 16 و 17 من قانون 21/90 كما يلي:

أ-الإثبات:

تنص المادة 16 من قانون 21/90 على: "يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي" و بالتالي فهي مرحلة ينشأ فيها حق الخزينة العمومية على الغير و تختلف هذه المرحلة نفسياً بحسب نوع أو طبيعة الحق المنشأ، فقد يكون هذا الحق جبائياً و بالتالي يخضع لقواعد القانون الضريبي كما يمكن أن يكون هذا الحق المنشأ تصرف قانوني كبيع أراضي للمواطنين.

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.

هذا الإجراء له الطابع المادي والطابع القانوني، فمن الناحية المادية يتم التحقق من وجود الواقعة المنشئة لحق الدائن العمومي(الدولة)، **إثبات الإيرادات الجبائية**: ويتمثل في تحديد الوعاء الضريبي، من خلال مجموعة من العمليات الإدارية التي تهدف إلى تحديد وتقييم المادة الخاضعة للضريبة، وفيما يلي أهم الحوادث المنشئة للحقوق الجبائية -: دفع الأجر فيما يتعلق بضريبة الدخل الإجمالي؛

- الأرباح المحققة من الشركات فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات؛

- تسليم السلع والخدمات فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة؛

- إبرام عقود مختلفة (بيع، تبرعات، إيجار،...) فيما يتعلق بحقوق التسجيل والطابع.

إثبات الإيرادات غير الجبائية وإيرادات أملاك الدولة: وذلك من خلال نص قانوني، أو اتفاقية، أو حكم قضائي، كأن تحصل مؤسسة عمومية على إيرادات مقابل تقديم خدمات، أو بيع أو تأجير أملاك الدولة وغيرها. أما من الناحية القانونية فيجب أن يكون تكريس هذا الحق مطابقاً للأحكام التشريعية والتنظيمية السارية المفعول.

ب-التصفية:

حسب المادة 17 "تسمح تصفية الإيرادات بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي".

يقوم بعملية التصفية الأمر بالصرف اعتماداً على شرعية وطبيعة الإيراد ومبرراته القانونية لتحديد المبلغ الصحيح للدين العمومي الواجب الدفع، وتتطلب هذه المرحلة بالذات نوعاً من الدقة من طرف الأمر 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 الأمر بالصرف يستدعي فيه المحصل ليثبت ما يحتوي عليه السند من إيرادات.

في الواقع الإثبات والتصفية هما عمليتان متكاملتان، وغالباً ما يتم إجراؤهما في وقت واحد الأمر الذي يجعل بالإمكان جمعهما تحت عبارة "تحديد الإيرادات"، وإذا كانت إجراءات الإثبات والتصفية هي مبدئياً و قانونياً من إختصاص الأمر بالصرف، فهذا لا يعني أنها تتم دائماً بمعرفتهم وتحت مسؤوليتهم المباشرة مثل الإيرادات الضريبية التي يتم إثباتها و تصفيتها من طرف أعوان المصالح الجبائية وهم ليسوا أمرين بالصرف أو من طرف المدنين أنفسهم حالة التصريح بالقيمة المضافة.

ج-الأمر بالتحصيل:

خلافاً 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 الأمرين 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 قانوناً أمراً بالتحصيل.

و في الحالات التي لا توجد فيها شكل خاص لأمر التحصيل، فإن الأمرين بالصرف يصدران أوامر تسديد أو استرداد، كما أنهم يصدران سندات إيرادات للديون المسددة مباشرة من قبل المدينين، حيث تمكن هذه السندات المحاسبين من الحسم الميزاني للمبالغ المحصلة و تقييدها في حساباتهم.

3-2 المرحلة المحاسبية: "التحصيل":

تنص المادة 18 على "يعد التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي".

هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء ذمة المدين اتجاه الخزينة العمومية وهذه المرحلة المحاسبية يتكفل بها المحاسب العمومي الذي يتقاضى المبلغ المحدد من طرف المدينين طوعاً أو بعد متابعتهم قضائياً. 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 مشروعيتها ومطابقته للقوانين والأنظمة المعمول بها، وأن الإيراد موضوع التحصيل لا يستفيد من إجراء التقادم.

في هذا المجال يمكن التمييز بين إجراءات التحصيل الآتية:

-إجراءات تحصيل الإيرادات ذات الطابع الجبائي: بعد التكفل بأوامر الإيرادات بالنسبة للضرائب يقوم قابضو الضرائب بإرسال نسخة من سند الأمر بالتحصيل إلى الخاضعين للضريبة، والذي يشتمل على بيانات متعلقة بمبلغ الضريبة الواجب دفعها وتاريخ بدأ التحصيل، إضافة إلى تاريخ آخر أجل للدفع، وفي حالة عدم الدفع في الآجال القانونية، تطبق غرامات مالية تضاف إلى مبلغ الضريبة، ويقوم قابض الضرائب بإرسال إنذار إلى المدين بضرورة دفع الدين المستحق عليه، في حالة رفض المدين دفع الديون المستحقة عليه من تلقاء نفسه، يقوم قابض الضرائب بتطبيق إجراءات التحصيل الإجباري بعد إعلام المعني بالأمر، يقوم قابض الضرائب باستعمال أدوات التحصيل الإجباري بما فيها إصدار إشعار للمؤسسات المالية لتجميد الأرصدة المالية واقتطاع مستحقات الدولة

من حساب المكلف بالضريبة أو اللجوء عند الضرورة إلى تطبيق إجراءات الحجز التحفظي أو التنفيذي على ممتلكات المدين وبيعها في المزاد العلني من أجل تسديد الديون الجبائية المستحقة من طرف الدولة والهيآت العمومية إذا لم يتم التحصيل عن طريق إجراءات التحصيل العادية.

-إجراءات تحصيل الإيرادات الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة: فيما يلي عرض لمختلف إجراءات تحصيل الإيرادات الخارجة عن نطاق الضرائب.

التحصيل عن طريق التراضي: يصدر الآمر بالصرف أوامر بتحصيل الديون الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة في أجل أقصاه ثلاثين يوماً من إثباتها ويجب أن تشمل على أسس تصفيتها والبيانات الضرورية للتعرف على المدين واقتطاع الدين، حيث ترسل أوامر الإيرادات إلى المحاسب العمومي المتواجد في محل إقامة المدين من أجل التحصيل. ويقوم المحاسب العمومي بإجراءات التكفل بسند الأمر بالتحصيل في سجلات المحاسبة المخصصة لهذا الغرض، ثم يقوم بإرسال الإشعار بإصدار الأمر بالإيراد إلى المدين في أجل أقصاه ثمانية 8 أيام ابتداء من تاريخ التكفل بالسند، عن طريق رسالة محتوم عليها مع الإشعار بالاستلام ممضي من طرف المدين.

وفي حالة عدم الدفع من طرف المدين في أجل ثلاثين يوماً ابتداء من تاريخ إبلاغ الإشعار بإصدار سند الأمر بتحصيل الإيراد، يجب على المحاسب العمومي تذكير المدين بإرسال إنذار بدفع الدين المستحق خلال أجل عشرين يوماً، وبعد انتهاء هذا الأجل يستطيع المحاسب اللجوء إلى استعمال أدوات التحصيل الإجباري.

التحصيل الإجباري: إذا لم يدفع المدين الدين المستحق عليه، بعد انتهاء أجل الدفع للإنذار بالدفع الموجه إليه، يقوم المحاسب العمومي بإرسال الأمر بالتحصيل إلى الآمر بالصرف الذي يضيف عليه الصيغة التنفيذية ويصبح سند الأمر بتحصيل الإيراد تنفيذياً، وهو الإجراء الذي يسمح للمحاسب العمومي استعمال السلطة العمومية لتنفيذ التحصيل الإجباري لحقوق الدولة. وحسب المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 46/93 المؤرخ في 26 فيفري 1993 والذي يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المدومة: "تتمثل الوثيقة التي تجعل سند الأمر بالتحصيل تنفيذياً، بأن توضع على نسخة الأمر بالإيراد المصادق على مطابقتها من طرف المحاسبين العموميين المختصين المعنيين، التأشير التالية المتبوعة بإمضاء الآمر بالصرف، (يحدد هذا الأمر بالصرف مبلغاً ليصبح بياناً تنفيذياً)، ثم يرجع الأمر بالصرف أوامر الإيرادات التي أصبحت تنفيذية إلى المحاسب العمومي المعني بالأمر في أجل أقصاه خمسة عشر يوماً."

بعد إتمام هذا الإجراء، تأخذ أوامر الإيرادات التي أصبحت تنفيذية اسم بيانات تنفيذية، يرسلها المحاسب العمومي إلى قابض الضرائب بمحل إقامة الدائنين حتى يتم التحصيل الإجباري تبعل لحافضة ارسال تحرر في نسختين، ويتكفل قابض الضرائب بالبيانات التنفيذية في أجل أقصاه ثمانية أيام لإبلاغ المحاسب عن طريق نسخة من حافضة إرسال تحمل إشارة الاستلام والتكفل بالبيان التنفيذي حيث يفتح البيان التنفيذي لقابض الضرائب أبواب استعمال قوة السلطة العمومية من أجل تنفيذ التحصيل الإجباري عن طريق:

-إصدار إشعار بدين لدى الغير، 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 المزداد 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 المزداد العلني في حالة عدم تحصيل الحقوق بعد تطبيق الحجز التحفظي.