

الخاصة الخامسة : محاسبة عمليات النفقات

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

وتنص المادة 11 من قانون 21-90 "تتمثل عمليات النفقات في استعمال الاعتمادات المرخص بها وتحقق من خلال الإجراءات المحددة في المواد 19، 20، 21 و 22" وكما هو الحال مع الإيرادات، فإن تنفيذ النفقات يتطلب شرطين أساسيين هما:

-وجود دين على الهيئة العمومية؛

- الترخيص السنوي من خلال ميزانية الهيئة العمومية.

إجراءات تنفيذ النفقات تعتمد على مبدأ أساسي وهو مبدأ الفصل بين الأمر 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.

1-1-المرحلة الإدارية: وهي من الصلاحيات المخولة للأمين بالصرف وتتكون من المراحل التالية:

أ-الالتزام:

وقد عرفته المادة 19 من القانون 21-90 بأنه الإجراء الذي بموجبه إثبات نشوء الدين، وبالتالي فهو نفقة على ذمة الحكومة وقد يكون إما بناء على تصرف قانوني كالعقود والصفقات التي تبرمها الدولة مع المقاولين أو قد يكون قانونا 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 اللإرادي :فهو إثبات نشوء دين خارج عن إرادة الهيئة العمومية من خلال أحكام قضائية، مثل تعويض الضرر الذي قد تسببه الهيئات العمومية لأطراف أخرى.

وبناء على ذلك يمكن القول أن الالتزام هو مصدر للنفقات قبل أن يكون إجراء لتنفيذها، وهو ما يؤدي إلى التمييز بين الالتزام من الجانب القانوني، ومن الجانب المحاسبي:

-الجانب القانوني :هو التزام أو تعهد المؤسسة اتجاه المورد بدفع المبلغ المتفق عليه بعد أداء الخدمة والذي يستلزم خلق أو زيادة النفقات في الحاضر أو المستقبل.

-الجانب المحاسبي :وهو الخطوة التي تأتي بعد الالتزام القانوني، وهو تخصيص مبلغ من الاعتماد الوارد في الميزانية لتحقيق ودفع النفقة الناتجة عن الالتزام القانوني الذي هو حق من حقوق المورد.

والتمييز بين الالتزام القانوني والالتزام المحاسبي يدعو إلى ملاحظة أن الأول لا يقوم به الآمرون بالصرف فقط بل يمكن أن يكون مجرد تطبيق لأحكام الشريعة، أو تنفيذ لقرارات السلطات العمومية، بينما الثاني لا يمكن أن يقوم به إلا الآمرون بالصرف أو مفوضيهم.

وما يشترط في هذه المرحلة أن يصدر الالتزام عن السلطة صاحبة الاختصاص كشرط أول وأن يكون في حدود الاعتمادات المقررة في الميزانية وإلا كان الالتزام معيبا.

ويتم تحديد شكل بطاقة الالتزام عن طريق قرار من وزير المالية وتتضمن المعلومات الموالية:

-دمغة الجهة المنفذة للالتزام: الوزارة ، المديرية ، المصلحة؛

-الرقم التسلسلي لبطاقة الالتزام، السنة؛

-طبيعة النفقة؛

-الباب، المادة، الفقرة؛

-مبلغ عملية الالتزام؛

-الرصيد القديم والرصيد الجديد؛

- خانة خاصة بملاحظات المصلحة؛

- خانة خاصة بوضع تأشيرة المراقب المالي.

ب-التصفية:

نصت المادة 20 من قانون 90-21 على: "تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية"

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

ويبرر الفصل بين عملية الالتزام بالنفقة وتصفيتهما بأن العديد من النفقات لا يمكن تحديد مبلغها الدقيق عند القيام بالالتزام بالنفقة حيث يكتفي الأمر بالصرف في المرحلة الأولى بتقدير المبلغ التقريبي لأن المبلغ الدقيق لا يمكن تحديده إلا بعد أداء الخدمة.

وبهذا نرى أن التصفية تقوم على شرطين لازمين وهما:

-التأكد من وجوب النفقة:

قبل القيام بأي إجراء يجب التحقق من ثبوت واستحقاق الدين على الدولة أو إحدى هيئاتها أو مصالحها العمومية فقد يكون هناك دين لكن تم الوفاء به أو سقط لسبب من الأسباب هذا من جهة و من جهة أخرى يجب التأكد من كون المستحق للدين قد قام بالخدمات أو الالتزامات التي تم التعاقد من أجلها، وكانت السبب في نشوء الدين على عاتق الإدارة وكذا يجب التأكد من كون الخدمات أو الالتزامات قد أنجزت طبقاً للشروط المتفق عليها والمبرزة في دفتر الشروط وذلك بالاطلاع على الوثائق المثبتة لذلك والمحددة مسبقاً.

-التقدير الصحيح للنفقة:

كقاعدة عامة فالتقدير هو من اختصاص الأمر بالصرف وكاستثناء على ذلك وفي حالة النزاع بين الجهة الإدارية والقائم بالخدمة يتدخل القاضي لتحديد المبلغ فيحكم على الإدارة بدفع المقابل المالي الذي قدره من نفقة الاعتمادات المفتوحة والمخصصة بهذا الغرض دون قيامه بإنشائها.

إن الطريقة المتبعة في إجراء عملية التصفية لا تتوقف على إرادة الأمر بالصرف وإنما تتوقف على طبيعة النفقة الملتمز بها في حد ذاتها، وبهذا فإجراءات التصفية تتم وفق الكيفيات الآتية:

- تحديد مبلغ النفقة بصفة انفرادية من قبل الإدارة: مثل رواتب مستخدمي الدولة وموظفيها فهي محددة قانوناً وبموجب تنظيمات وهي معلومة مسبقاً؛

- تحديد مبلغ النفقة باقتراح من الدائن المستحق: ومثال على ذلك أن تتعاقد البلدية مع مؤسسة ما للقيام بخدمات معينة؛

- التقدير المشترك للنفقة بين الأمر بالصرف والدائن: نظراً لخصوصية بعض النفقات قد لا يتمكن الأمر بالصرف من تحديد النفقة المستحقة لعدم كفاية ما لديه من وثائق وبيانات فيلجأ إلى الدائن حتى يتوصلاً إلى التقدير الصحيح لمبلغ النفقة.

ج- الأمر بالصرف (الأمر بالدفع):

أي الإذن بالصرف، وهو القرار أو الأمر، الذي يصدر عن أمر الصرف، الوزير أو من ينوب عنه، أو من يحدده القانون والنظام الأساسي للجهة صاحبة العلاقة، بدفع مبلغ الدين كما تحدد في مرحلة التصفية.

وقد نصت المادة 21 من قانون 90-21 على "يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الاجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية".

الأمر بالصرف هو الأمر الذي يوجهه أمر بالصرف إلى المحاسب بدفع مبلغ الدين المحدد ومقداره وماهيته إلى صاحب الحق ، ويتمثل الأمر بالصرف في وثيقة مكتوبة تسمى "الأمر بالدفع" أو "حوالة الدفع" حسب صفة و طبيعة الأمر بالصرف، فالأمر بالصرف الرئيسي يقوم بإصدار الأمر بالدفع أما الأمر بالصرف الثانوي فيقوم بتحرير حوالة الدفع.

وقد بينت المادة 02 من المرسوم التنفيذي 93-46 أنه على الأمر بالصرف أن يقوم بإصدار الأوامر بالصرف والحوالات وإرسالها بين اليوم الأول واليوم العشرين من كل شهر إلى المحاسبين المكلفين لتحويلها إلى نفقات.

في كثير من الحالات يتم إجراء عملية التصفية والأمر بالدفع أو الصرف في آن واحد، ولكن أحيانا فإن العمليتان تنفذان بصفة مستقلة.

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 شخصا والمعلومات الضرورية عنه (الاسم التجاري، العنوان، الحساب البنكي أو البريدي، رقم السجل التجاري،...) ؛

- تعيين السنة المالية؛

- تعيين الفصل و المادة، والسطر الميزانيات عند الاقتضاء؛

- تعيين الوثائق المرفقة و المبررة لوجوب النفقة على جدول إرسال الحوالات؛

- النص الصريح بأمر الدفع بالاضافة لتوقيع وختم الأمر بالصرف المعتمد لدى المحاسب العمومي؛

- تحديد مبلغ الحوالة بالأرقام والحروف وكذا الرقم التسلسلي للحوالات أو أوامر الدفع وتاريخ تحريرها والامضاء عليها؛

- تأشيرة المراقب المالي.

ويعتبر هذا الاجراء آخر إجراء في المرحلة الإدارية المتعلقة بتنفيذ النفقات العمومية والذي يكون في حدود الاعتمادات المتوفرة.

ونجد أن الأمر بالصرف له عدة قيود في مجال الأمر بالصرف والمتمثلة في:

- **القيد المالي:** إذ لا يجب أن يتجاوز المبلغ الإجمالي للأوامر بالدفع المحررة خلال السنة مبلغ الاعتمادات الموضوعة تحت تصرف الأمر بالصرف خلال السنة.

-**القيد الزمني**: ويعني أن عملية الأمر بالدفع تنتهي يوم 19 ديسمبر للسنة المالية، حيث أنه بعد هذا التاريخ لا يمكن الأمر بدفع النفقة حتى وإن تم الالتزام بها ويؤجل تنفيذ هذه العملية إلى السنة الموالية، وفي هذه الحالة يقوم الأمر بالصرف بتحرير وثيقة إدارية لإثبات عدم دفع النفقة.

1-2-المرحلة المحاسبية:

وهي المرحلة الموالية للمراحل الإدارية السالفة الذكر، وهي من اختصاص المحاسب العمومي، حيث يقوم فيها المحاسب بدفع مبلغ النفقة المستحق، وهي مرحلة يراقب بموجبها المحاسب العمومي المختص المراحل السابقة فيعمل على التأكد ومراقبة عدة عناصر هي:

- شرعية عملية التصفية للنفقة؛

-التأكد من توافر الاعتمادات المطلوبة؛

-سلامة إدراج النفقة في الفصل المعني به؛

- عدم سقوط حق الدائن بمرور الأجل وعدم وجود معارضة من قبل الغير؛

-التأكد من إنجاز العمل المقصود بالدفع؛

- التأشيرات المنصوص عليها في القوانين و التنظيمات المعمول بها،

- التأكد من الطابع الإبرائي للدفع.

وبعد مراقبة هذه العناصر يقوم المحاسب العمومي بتحرير شيك بالمبلغ الواجب دفعه للدائن ويرسل إلى الخزينة مرفقا بإشعار التحويل إلى حساب الدائن بمركز الصكوك البريدي أو أحد البنود.

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

يمكن للمحاسب العمومي أن يسوي النفقة العمومية بعدة طرق:

*الدفع نقدا: حيث يتقدم الدائن أو ممثله القانوني إلى المحاسب العمومي الذي يطلب منه الوصل الخاص بالدفع و يقوم بتسليمه مبلغ الوصل نقدا.

*الدفع عن طريق سندات الخزينة: تعتبر سندات الخزينة وسيلة تقترب من الدفع نقدا حيث أنه عند وصول الاجل يتقدم الدائن إلى الخزينة ليحصل على المبلغ نقدا كما يمكنه تحويل السند إلى حسابه البنكي او البريدي و تعتبر هذه الطريقة الأكثر استعمالا في تسديد النفقات العمومية.

*المقاصة: تطبق المقاصة عندما تكون الدولة في وضع دائن و مدين في نفس الوقت في علاقتها مع شخص واحد، هنا يقوم المحاسب العمومي بطرح حق الدائن العمومي من مبلغ الدين و يقوم بتسديد الفارق للدائن.