

# مالية ومحاسبة الجماعات الترابية

نبيه محمد



# مالية ومحاسبة الجماعات الترابية

نبيه محمد



نشر من طرف

مؤسسة كونراد أديناور، مكتب المغرب

© 2023 مؤسسة كونراد أديناور، مكتب المغرب.

جميع الحقوق محفوظة.

يمنع منعاً باتاً أي استنساخ كامل أو جزئي أو نشر دون صريح من الناشر

إشعار بعدم تحمل المسؤولية. هذا المطبوع هو بمثابة دعامة بيداغوجية، وهو ليس موجه بأي حال من الأحوال لأغراض تجارية.

إن المقالات المعبر عنها ضمن مواد هذا المنشور لا تعبر بالضرورة عن رأي مؤسسة كونراد أديناور.

إشراف:

ستيفن كروغر، الممثل المقيم لمؤسسة كونراد أديناور بالمغرب

تنسيق: عزيز العايدي، منسق المشاريع بمؤسسة كونراد أديناور

المؤلف: نبيه محمد

الناشر: Crossmedia Communication

السحب: مطبعة فمبيليا

الإيداع القانوني: 2023MO3497

ردمك: 978-9920-714-12-9

الطبعة: 2023



## فهرس المواد

9	تقديم
13	الباب الأول مالية الجماعات الترابية
17	القسم الأول - المبادئ التوجيهية للامركزية المالية
17	الفصل الأول: ميزانية الجماعات الترابية
19	الفصل الثاني: مبادئ إعداد الميزانية
31	الفصل الثالث: مسطرة التحضير والتأشير على الميزانية
47	الفصل الرابع: برمجة الميزانية
54	الفصل الخامس: هياكل الميزانية
62	القسم الثاني: الدعامات الميزانية الأخرى
63	الفصل الأول: توسيع الأنشطة وتعدد الميزانيات
76	الفصل الثاني: تدبير اعتمادات الميزانية
81	القسم الثالث: لامركزية التدبير المالي للجماعات الترابية
81	الجزء الأول: الجماعات الترابية والحرية المالية والجبائية
82	الفصل الأول: التدبير الحر
86	الفصل الثاني: التدبير الذاتي المالي
95	الفصل الثالث: التسيير الذاتي المالي والجبائي بأوروبا
97	المبحث الأول: الإصلاح الجبائي باسبانيا

99.....	المبحث الثاني: الإصلاح الجبائي بإيطاليا.....
102.....	المبحث الثالث: فرنسا والتسيير الذاتي الجبائي.....
104.....	الفصل الرابع: التسيير الذاتي الجبائي بالمغرب.....
108.....	الجزء الثاني: المداخيل الجبائية والرسوم.....
109.....	الفصل الأول: الرسوم الجماعية.....
127.....	الفصل الثاني: رسوم العمالات والأقاليم.....
127.....	الفصل الثالث: رسوم الجهات.....
150.....	الجزء الثالث: الموارد المحولة.....
151.....	الفصل الأول: الإمدادات.....
153.....	الفصل الثاني: المنح.....
155.....	الجزء الرابع: الضرائب المحولة.....
155.....	الفصل الأول : محصول الضريبة على القيمة المضافة.....
157.....	الفصل الثاني: مشكل توزيع التحملات.....
158.....	الجزء الخامس : مداخيل الملك الجماعي.....
159.....	الفصل الأول: أنواع الملك العمومي.....
163.....	الفصل الثاني: مداخيل التفويطات.....
164.....	الفصل الثالث: التمويل الغابوي.....
165.....	الفصل الرابع: القوانين التنظيمية و أملاك الجماعات الترابية.....

168.....	الجزء السادس: آليات تنمية المداخيل.....
168.....	الفصل الأول: شركات التنمية المحلية.....
174.....	الفصل الثاني:المؤسسات العمومية المحلية.....
175.....	الجزء السابع :الاقتراض.....
177.....	الفرع الأول: الظروف القانونية والمالية للاقتراض.....
179.....	الفرع الثاني: هيئات التمويل.....
182.....	الفرع الثالث: شروط التمويل.....
183.....	الفرع الرابع: اختيار المشروع.....
184.....	الجزء الثامن :مساطر التحصيل.....
185.....	الفصل الأول: استخلاص المبالغ.....
190.....	الفصل الثاني: التقادم.....
193.....	الباب الثاني: المحاسبة العمومية للجماعات الترابية.....
198.....	الفصل الأول: مسطرة تنفيذ الميزانية.....
205.....	الفصل الثاني: اختصاصات الأمر بالصرف في ميدان النفقة.....
218.....	الفصل الثالث: مبادئ تنفيذ النفقة.....
235.....	الفصل الرابع : شروط وكيفيات ممارسة المراقبة الترابية.....
238.....	الفصل الخامس: الاستثناءات المتعلقة بمبدأ فصل اختصاصات المحاسب والأمر بالصرف.....
244.....	الفصل السادس: النفقات المؤداة دون أمر سابق بالصرف.....
261.....	الفصل السابع: المحاسبة العمومية للجماعات الترابية.....



305.....الفصل الثامن: عمليات المراقبة ومسؤولية الأمر بالصرف

309.....الفصل التاسع: مسؤولية الأمر بالصرف

313.....خاتمة الباب الثاني

## تقديم

عندما تتم معالجة مجال المالية العامة، فإن أول ما يتبادر إلى الذهن هو دراسة القواعد التي تحكم نشاط الشخص العمومي (دولة، جماعة ترابية أو مؤسسة عمومية) في ميدان الموارد والنفقات، و طريقة البرمجة والتخطيط التي يנהجها الشخص العام، لإشباع الحاجات العامة في شتى القطاعات.

وعليه، يتم تعريف المالية العامة على أنها دراسة الجوانب القانونية، السياسية والاقتصادية المرتبطة بموارد أو نفقات ميزانية الإدارات العمومية (دولة، جماعة ترابية أو مؤسسة عمومية).

بمعنى أن المقصود هو دراسة وتحليل غايات وأساليب تدبير المال العام في إطارها الميزانياتي. هنالك وجهتا نظر، الأولى إدارية صرفة والثانية تديرية.

فيما يخص وجهة النظر الأولى، فإنها ترمي إلى ملاحظة وتحليل الجانب التطبيقي أي كيفية استعمال المال العام والذي يهدف إلى تغطية النفقات بموارد كافية. أما النظرة التديرية، فإنها تطمح في أن تشكل المالية العامة أداة اقتصادية، بمعنى أن المالية العامة لها وظيفة ودور أو وظيفة مباشرة للتدخل الاقتصادي وبالتالي بلورة الموارد أو الإيرادات الموارد أو الإيرادات لاسيما المنتوج الجبائي. لكن هذا التدخل يجب أن يكون مطبوعا بالفعالية في إدارة اقتصاد الجماعة الترابية، وتوجيه المنتوج الجبائي يجب أن يكون في المجالات التنموية لتكون أكثر فعالية ونجاعة. فالسياسة الميزانانية هي جزء من السياسة المتبعة من طرف الشخص العام.

الميزانية هي أداة يمكن اللجوء إليها للدفع بعجلة الاقتصاد، ومن ثمة بالتنمية، في إطار سياسة الطلب التي تتطلب رفع حاجات الساكنة. دور الجبايات مثلا لا يمكن حصره في إصدار جداول وتحصيل الجبايات بل تعمل على التحصيل وعلى توجيه المنتوج الجبائي حسب الحاجات الملحة أي توجيه النفقات العمومية نحو مجالات تدر الدخل فيما بعد.

الجماعات الترابية في إطار الاختصاصات المسندة إليها في مجال التنمية والاقتصاد لا يمكنها إلا أن تستلهم من هذه النظرة التديرية لتنفيذ ميزانيتها في شقيها المتعلق بالموارد والنفقات. لأن إرادة المشرع ترمي إلى إعطاء الجماعات الترابية اختصاصات عملية فيما يخص، تحضير واعتماد والتصويت على الميزانية وأرفق هذه العملية بمنح المجالس التداولية الترابية، أدوات تسمح لهم بأن تكون لهم القدرة على بلورة نظرة استراتيجية لدورهم الاقتصادي من خلال تحليل ودراسة قدراتهم المالية والتعامل مع توظيف الفائض أو التفاوض من أجل طلب قرض.

إذن، وكتحصيل حاصل، دراسة الميزانية تشكل العمود الفقري للمالية العامة المحلية. فالميزانية هي وثيقة تتضمن المداخل والنفقات أما السياسة المالية فهي النهج الذي يسلكه الشخص العام لتوظيف هذه الكتلة المالية أي الموارد لتحديد واشباع الحاجات أي النفقات.

إذن، دراسة وتحليل المالية المحلية هو دراسة وتحليل ميزانية الجماعة الترابية، حيث أن المالية المحلية تشمل كل الأنشطة المباشرة وغير المباشرة التي لها علاقة بمجموع العمليات المالية للوحدات اللامركزية: تحليل الموارد والنفقات، دراسة الأداءات والامكانيات المالية، تدبير الاعتمادات، إطار الميزانية، السياسة المالية المتبعة، مراحل استخلاص المداخل وصرف النفقات.

لكونها جماعات ترابية لامركزية، فإن العمليات المالية تكون موضوع تأطير قانوني لسببين اثنين:

✓ سبب سياسي: حماية سلطة المجالس التداولية في الميدان المالي؛

✓ سبب تقني: المحافظة على المال العام.

لهذا، نجد أن القانون المالي المحلي، مؤطر بفرعين اثنين من القواعد القانونية:

- القانون الميزانياتي: هو مجموعة من القواعد التي تحكم، تحضير واعتماد والتصويت على الميزانية وكذلك القواعد المتعلقة بتنفيذها؛
- قانون المحاسبة العمومية: ويتعلق الأمر بكل القواعد المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية، والتي يشترك فيها الأمر بالصرف والمحاسب. هذه القواعد يتضمنها بالأساس مرسوم محاسبة الجماعات الترابية الصادر في 23 نوفمبر 2017.

مواد، القانون التنظيمي الصادر في 15 يوليو 2015 يُعرّف الميزانية بأنها «وثيقة»، في حين أن الميزانية هي عبارة عن مجموعة حسابات des comptes. وبالتالي، ما هو معروف أن الوثيقة لا يمكن أن تكون موضوع عجز déficit، في حين أن الحساب يمكن أن يكون موضوع عجز، إضافة إلى ذلك ما هي الطبيعة القانونية للوثيقة، هل هي قانون، نص تنظيمي أو عقد؟

الميزانية تتضمن، جدول الموارد والنفقات، المتوقع تنفيذها خلال فترة محددة أي أنها لا تتجاوز السنة المالية<sup>1</sup> والتي هي في غالب الأحيان 12 شهرا. هذه الحسابات تعكس أرقاما يشار إليها باسم "اعتماد".

<sup>1</sup> سنتعرض لمفهوم السنة المالية واشكالاتها.

شيء آخر هو أن تحضير ميزانية جماعة ترابية يخضع لمجموعة من المبادئ الميزانية الواجب احترامها والتي تهدف إلى تأطير عمل الجماعات الترابية عندما يتعلق الأمر بالمالية العامة المحلية.

في بداية الأمر هذه المبادئ ، وتعدادها أربعة، مبدأ السنوية، الوحدة، العمومية والتخصص، كان الغرض منها مراقبة تحضير وتنفيذ الميزانية. لكن تشعب الحياة الاقتصادية أدى لظهور مبادئ أخرى مستلهمة من الواقع الاقتصادي، كحسن التدبير المالي والحكامة، وكذلك التوازن الميزانياتي مما يؤدي إلى التطلع للشفافية. يتعلق الأمر بتكريس مبدأ الحكامة الذي جاء به الدستور والذي يجعل من الفعالية والنجاعة من جهة كهدف، و من جهة أخرى تجسيد نهج ميزانياتي جديد يتجلى في توجيه ميزانية الجماعات الترابية، إلى ميزانية نتائج على غرار ميزانية الدولة:

- **الإنخراط في استهداف النتائج:** أي المشروع السنوي لتنفيذ الميزانية بناء على الفعالية؛
- **تقديم ونشر النتائج:** نشر التقرير السنوي للنتائج.

الجماعات الترابية، كمرفق عام هي في نفس الوقت، هيكل إدارية نصت عليها المادة 135 من الدستور وأنشطة ذات طابع إداري وتجاري حددتها القوانين التنظيمية الصادرة في 7 يوليوز 2015 " من برامج ومشاريع أو عمليات" تبلورها الميزانية سواء تعلق الأمر بالموارد أو النفقات.

هذه الأنشطة التي لها طابع إداري أو مالي تتم عملية ترجمتها إلى عمليات محاسبية نصت عليها المادة الأولى من المرسوم الصادر في 23 نوفمبر 2017 والمتعلق بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات الترابية.

على رأس كل جماعة ترابية هنالك مجلس تداولي (جماعي، إقليمي أو جهوي) يدير شؤون الجماعة الترابية ويمارس الاختصاصات المخولة، سواء تعلق الأمر بعمليات التسيير فيما يخص المداخيل والنفقات أو عمليات التجهيز التي تشمل جميع الموارد المرصودة للتجهيز والاستعمال الذي خصصت لأجله موارد الجماعات.

في هذا الإطار، الجماعات الترابية تستفيد من مداخيل متنوعة، منها ما هو نهائي كالضرائب والرسوم والأتاوى والأكرية، وموارد مالية ترصدها الدولة، ومنها ما هو مؤقت كحصيلة الاقتراضات التي تكون موضوع سداد من طرف الجماعة الترابية. كما أنها تتحمل تكاليف نفقات متعددة، كالنفقات الإجبارية أو نفقات سداد الدين وتنفيذ الأحكام القضائية، أو نفقات الأشغال وجميع برامج التجهيز.

كل هذه العمليات المالية تتم في إطار ميزانية يتم إعدادها واعتمادها والتصويت عليها من طرف الرئيس والمجلس التداولي حسب ما تنص عليه مقتضيات القوانين التنظيمية الصادرة في 07 يوليو 2015، ويعهد

بالعمليات المالية والمحاسبية المترتبة على تنفيذ ميزانية الجماعات الترابية إلى رؤساء المجالس التداولية كأمرين بالصرف وإلى المحاسبين بناء على بنود مرسوم 23 نوفمبر 2017 الآنف الذكر.

تنفيذ الميزانية من طرف الأمر بالصرف يتم بناء على مبادئ (الالتزام، التصفية والأمر بالأداء) وعلى قواعد محاسبية (الخدمة المنجزة، إبراء الذمة، التنزيل المالي أو التقادم...الخ). كما أن مراقبة تنفيذ الميزانية يتم تحت إشراف المحاسب الذي يعهد إليه البث في مشروعية عملية التنفيذ هذه بناء على القوانين والأنظمة الجاري بها العمل دون الإخلال بمبدأ التدبير الحر.

وعليه فإن المحاسب العمومي يعهد إليه وحده مراقبة الالتزام بالنفقة وكذا صحتها، كما أنه يقوم علاوة على مراقبة النفقات، باستيفاء الحقوق نقدا والرسوم المصرح بها والتكفل بأوامر المداخيل والسعي لتحصيل المداخيل. كما أنه يعمل على المحافظة على الأموال والقيم والتصرف في أموال وحركات الحسابات الخارجية للأموال المتوفرة التي يتولى حراستها أو يأمر بحركاتها.

هذا الدور المنوط بالمحاسب يؤدي به من جهة إلى المحافظة على الوثائق المثبتة للعمليات التي قام بتنفيذها أو جمعها كما أنه يقوم بمسك محاسبة الجماعة الترابية وجمع عمليات المداخيل والنفقات التي تم تنفيذها طبقاً لأحكام مرسوم 2017 الآنف ذكر.

موازاة مع محاسبة المحاسب، يقوم الأمر بالصرف بمسك محاسبة المواد والقيم والسندات التي يحوزها أو يعهد بها إليه. كما أنه يتابع عملية استهلاك الاعتمادات من خلال المحاسبة الإدارية.

## الباب الأول : مالية الجماعات الترابية



المالية العامة أو المالية المحلية تَعْنَى بالأنشطة المالية التي تخص المرافق العمومية سواء تعلق الأمر بتحصيل الموارد من جبايات وأتاوات أو محاصيل مالية ناتجة عن الذمة المالية أو أملاك المرفق العام (أكرية، بيع وشراء عقارات) أو بنفقات ترصد لبلورة البرامج والمشاريع المزمع إنجازها.

القانون الجبائي Droit fiscal يهتم بموارد الدولة والجماعات الترابية، وبالأخص القواعد التقنية التي تهدف إلى كيفية حساب وطرق تحصيل الضرائب.

قانون الميزانية Droit budgétaire من جهته يحدد القواعد التي تؤطر عملية تحضير واعتماد و التصويت على الميزانية وكذا البدء في تنفيذها وتدبير الاعتمادات المرصودة.

بالإضافة إلى ذلك مدونة تحصيل الديون العمومية، تحدد العمليات والإجراءات التي تهدف إلى حمل مديني الدولة والجماعات الترابية لتسديد ما بذمتهم.

المالية العامة إذن تركز على ما يسمى بالمال العام بدءا باستخلاصه ومرورا بكيفية إنفاقه وانتهاه بمراقبته حسب ما تنص عليه القوانين والأنظمة الجاري بها العمل. بمعنى أن التحصيل والإنفاق يجب:

1- أن يكون محددًا في وثيقة قانونية تبرز بشكل دقيق مصدر الموارد وموضوع إنفاقها حسب

التنزيل المالي المحدد لها لأنها تشكل خريطة طريق لأنشطة المرفق العام لذا نقول في هذا الصدد، الميزانية تشكل الإطار القانوني لتبيان مجموع الحسابات les comptes التي تبين مجموع المداخيل والنفقات المزمع القيام بها خلال سنة مالية؛

2- أن تكون مراقبة طريقة التحصيل والإنفاق هو دور تقوم به المحاسبة العمومية التي تتكون

من قواعد لضبط عملية التحصيل والإنفاق تتمثل في مسك محاسبة وجهاز يشرف على هذه المراقبة، قد يكون جهازا إداريا غير تابع للمرفق العام ومستقل عنه ويتمثل في المحاسب أو قضائيا ويشرف عليه المجلس الأعلى للحسابات.

كتحصيل حاصل نقول بأن المالية العامة أو المحلية يمكن تعريفها بأنها، هي دراسة الجوانب القانونية والسياسية والاقتصادية لموارد ونفقات ميزانية الدولة والجماعات الترابية. هي علم دراسة واستقصاء الغايات وكذا أسلوب تدبير المال العام وذلك حسب وجهتي نظر:

الأولى تقتضي ملاحظة وتحليل الطابع النفعي لاستعمال المال العام من أجل تغطية النفقات بواسطة الموارد. وهي نظرة تهدف إلى إيجاد أفضل السبل للحفاظ على توازن الميزانية؛



أما الثانية فإنها تعتبر المالية العامة أو المحلية بأن لها وظيفة أو دور مباشر للتدخل في الاقتصاد والمجتمع على حد سواء، بمعنى أن تحصيل الضرائب والموارد الأخرى، ليس له فقط وظيفة ميزانيته أي تغطية النفقات، ولكن هنالك هدف آخر اقتصادي وتديري يهدف إلى التأثير المباشر على الاقتصاد أي وضع الفعالية والنجاعة كمعيار ومرجعية للطريقة المثلى التي تدبر بها المجالس التداولية للجماعات الترابية الموارد التي تتوفر عليها والتي هي رهن إشارتها. وعليه، عندما نتحدث عن الفعالية فإن التركيز يتم على الأهداف الإنتاجية اعتباراً للموارد المتوفرة، بالمقابل، نجد أن النجاعة تستند إلى طريقة وأسلوب استعمال هذه الموارد للوصول إلى الترشيد والعقلنة لهذه الموارد كمستوى أمثل للاستغلال.

هذه الأنشطة المالية التي تقوم بها الجماعات الترابية هي موضوع تأطير قانوني لسببين اثنين:

✓ سبب سياسي يتجلى في الحفاظ على السلطة المالية للمجالس التداولية؛

✓ سبب تقني الغرض منه حماية الشخص العام من كل ما من شأنه أن يؤدي إلى إهدار المال العام.

هذه الوضعية نتج عنها وجود مجموعة من النصوص المنظمة والمؤطرة:

- قانون جبائي يحدد الضرائب والرسوم المستحقة لكل جماعة ترابية على حدة، كما أنه يضع قواعد استيفائها ويتعلق الأمر بالقانون 06-47 الصادر في 30 نوفمبر 2007 (المعدل في 2020/12/31) والمتعلق بجبايات الجماعات الترابية؛
- قانون ميزانياتي يحدد القواعد المتعلقة بتحضير واعتماد والتصويت وكذا التأشير على الميزانية بالإضافة إلى تدبير الاعتمادات وذلك من خلال المواد المؤطرة التي تنص عليها القوانين التنظيمية الصادرة في 07 يوليوز 2015؛
- قانون المحاسبة العمومية والذي هو عبارة عن قواعد تحدد كيفية تنفيذ العمليات المالية التي تقوم بها الجماعات الترابية ويتعلق الأمر بالمراسيم الصادرة في 23 نوفمبر 2017 المتعلق بسن نظام للمحاسبة الجماعات الترابية؛
- مدونة تحصيل الديون العمومية الذي يحدد المقتضيات المطبقة على تحصيل الديون العمومية والمنظم بالقانون 97-15 الصادر في 3 ماي 2000.
- مجموعة من القواعد تحكم ممارسة مختلف الأنشطة، منها القانون المدني والقانون التجاري (كراء أملاك الجماعة الترابية) وكذلك القانون الجنائي (جرمة الغدر) ...

## القسم الأول : المبادئ التوجيهية للامركزية المالية

اللامركزية المالية تستدعي التوفيق بين الاعتراف للجماعات الترابية بحرية في تسيير أمورها المالية وإكراهات طابع الدولة الأحادي. حرية التدبير تعتبر شرطاً مسبقاً للامركزية الحقيقية. صحيح، أنه على المستوى النظري حرية التدبير معترف بها لكن على المستوى العملي هذه الحرية غير ظاهرة لاسيما على المستوى الجبائي.

### الفصل الأول : ميزانية الجماعات الترابية

سبق وأن أشرنا إلى أن المادة 136 من دستور 2011 نصت وبصريح العبارة على أن التدبير الحر هو مبدأ من مبادئ اللامركزية، غير إن إعمال هذا المبدأ وتطبيقه على أرض الواقع يبقى أمره موكولاً لصدور نص قانوني حيث أن المادة 146 من الدستور تشير بأنه "تحدد بقانون تنظيمي بصفة خاصة: قواعد الحكامة المتعلقة بحسن تطبيق مبدأ التدبير الحر". هذا المقتضى نصت عليه المادة الثانية من القانون التنظيمي المتعلق بالجماعات الترابية والصادر في 15 يوليو 2015 والتي تنص بأن الجماعات الترابية " تتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال الإداري والمالي". القانون التنظيمي يشير إلى "الاستقلال المالي" وهو تعبير له درجة أعلى من التسيير الذاتي" غير أن النسخة الفرنسية من القانون التنظيمي، لا تثير ولا تشير بتاتا إلى الاستقلال " l'autonomie administrative et l'autonomie financière" أي التسيير الذاتي الإداري والمالي. ولعل قراءة تحضير والتأشير على الميزانية من شأنهما إلقاء الضوء على طبيعة هامش الحرية الذي تتمتع به الجماعات الترابية في المجال المالي.

أولا تحضير الميزانية يخضع لاحترام مبادئ أساسية كما هو الشأن بالنسبة لميزانية الدولة. أما التأشير فيتم من طرف الوالي أو العامل حيث أن التأشير هي التي تعطي للميزانية طابعها التنفيذي.

### المطلب الأول : مسطرة تهيئ الميزانية

بالإضافة إلى القوانين التنظيمية هنالك المراسيم الصادرة في 23 نوفمبر 2017 والتي من شأنها أن تحول النظرة التقليدية المبنية على تقديم وثيقة الميزانية من "ميزانية امكانيات" مقدمة حسب "طبيعة النفقات" إلى "ميزانية نتائج وأهداف" تقدم "حسب برامج".

بناء على مقتضيات المادة 165 من القانون التنظيمي فإن "الميزانية هي الوثيقة التي يقرر ويؤذن بموجبها بالنسبة لكل سنة مالية مجموع موارد وتكاليف (الجهة الإقليم أو الجماعة) "

وبالتالي تعتبر الميزانية الوثيقة الأساسية في بنیان الهندسة المالية للجماعات الترابية والأداة الرئيسية التي تعكس الاختيارات والإجراءات التديرية الكبرى.

بناء على مقتضيات المواد (152 الجماعة و144 العمالة /الإقليم و 165 بالنسبة للجهة) من القوانين التنظيمية والتي تنص على أن "الميزانية هي الوثيقة التي يقدر ويؤذن بموجبها، بالنسبة لكل سنة مالية، مجموع موارد وتكاليف" الجماعة الترابية. فالميزانية إذن هي وثيقة ذات طابع إداري تسمح بتحديد الموارد والنفقات حسب التوقعات وبناء على هذه التوقعات التي تخلص لها الميزانية يؤذن باستخلاص الموارد وأداء النفقات.

انطلاقاً من هذا التعريف يتضح لنا أن الميزانية المحلية هي عمل مالي تقديري سنوي تعدها الجماعة الترابية التي أوكل لها القانون أمر الإعداد، وتؤشر عليها السلطة الحكومية بعد اعتمادها والتصويت عليها من طرف المجالس الترابية المنتخبة، وهي تعبر عن الامتيازات والأولويات المسطرة من قبلها لكي تصبح ذات صبغة تنفيذية حيث تم تحديد إطار التنفيذ بسنة لا أكثر ولا أقل من ذلك. هذه الخاصية تأتي نتيجة لخاصية التقدير والترخيص غير ان مفهوم السنة هو محاسباتي أي السنة المالية وليس السنة المدنية.

وبالتالي فإن وظيفة الميزانية كما يستفاد من التعريف أعلاه هي إذن إقامة توقع وتقدير قبلي بشأن موارد ونفقات الجماعة الترابية خلال السنة المالية التي تأتي بعد التأشير عليها وهي أيضاً بمثابة إذن للأمر بالصرف، الذي هو رئيس المجلس التداولي، بأن يقوم خلال نفس هذه السنة باتخاذ الإجراءات والتدابير اللازمة التي يفتضيها استخلاص الموارد والوفاء بنفقات الجماعة الترابية وذلك داخل في حدود الإطار الزمني الذي يبتدئ من فاتح يناير وينتهي في 31 من دجنبر وفي حدود الاعتمادات المفتوحة.

عملية التقدير هي شرط أساسي للتصرف السليم لكونها تحول دون التصرف الارتجالي وبالتالي فإن عملية التقدير تعكس سياسة الجماعة الترابية وتحدد برنامجها لسنة مالية.

تهدف عملية التقدير الى ادخال مزيد من النظام والدقة على المالية المحلية. ويتجسد ذلك، عند اعداد ميزانية المجلس ، في ضبط تقديرات الموارد المتوقع تحقيقها ومقارنتها بتقديرات النفقات المزمع تأديتها خلال نفس السنة المالية كما تبرز عملية التقدير برامج الجماعة الترابية ومشاريعها وتدخلاتها للسنة المعنية.

كذلك نشير إلى قاعدة محاسبية جوهرية هو أن ميزانية الجماعات الترابية لها طابع حصري بمعنى أن الجماعة الترابية لا يمكن أن تلتزم ماليا بالتزام يفوق الاعتمادات المفتوحة ما عدا إذا كان هناك قرار يسمح بذلك.

## المطلب الثاني : ترخيص النفقات والمداهيل

حق الترخيص هذا يعطي للمجالس التداولية حق ممارسة الرقابة على الادارة الترابية في مجال التنفيذ مما يسمح ويعطي للميزانية مشروعية وشرعية . جوهر الترخيص يكمن في ضبط موضوع العمليات المالية حيث أن هنالك من جهة، اجبارية استخلاص المداهيل حيث نصت المادة الثالثة من القانون 97-15 المتعلق بمدونة تحصيل الديون العمومية بأنه "يكلف بتحصيل الديون العمومية المحاسبون". فالمادة 22 من مرسوم 23 نوفمبر 2017 المتعلق بمحاسبة الجماعات الترابية ينص على ما يلي: "يرخص سنويا بتحصيل المداهيل".

أما فيما يخص النفقات، فباستثناء النفقات الإجبارية، فإن باقي النفقات يؤذن بالشروع في الأمر بأداءها بعد التأكد من مبدأ الخدمة المنجزة حيث أن المادة 80 من مرسوم المحاسبة تؤكد على أنه " يتعين على المحاسب المكلف، قبل التأشير من أجل الأداء ، أن يقوم بمراقبة صحة النفقة"، كما أن المادة 89 من نفس المرسوم تشير إلى أنه "لا يمكن أن يتم الأداء قبل تحقيق الخدمة المنجزة". الخدمة المنجزة حجر أساس المحاسبة العمومية، كما أن الأداء يجب أن يتم بناء على ما أنجز فعلا.

قاعدة محاسبية أخرى تقتضي أن النفقات يجب أن تحترم الحدود القصوى للإعتماد المخصص للإنفاق. في هذا الصدد، القوانين التنظيمية للجماعات الترابية تنص على " يجب أن تظل الالتزامات بالنفقات في حدود ترخيصات الميزانية.تتوقف هذه الالتزامات على توفر اعتمادات الميزانية بخصوص الأشغال والتوريدات والخدمات وعمليات تحويل الموارد وتوفر المناصب المالية بالنسبة للتوظيف." هنالك سقف للنفقات يجب عدم تجاوزه.

وعليه خصائص الأنفاق هي أربعة:

- أولها: هو التخصيص، بمعنى أن الترخيص بنفقة يُعطى لنفقة محددة بعينها. فالمجلس التداولي حدد الاعتماد الذي سيغطي نوع النفقة وهو ما يسمى بموضوع النفقة.
- ثانيها: الترخيص هو مؤقت، لأن الاعتمادات المرصودة يجب أن تستعمل خلال السنة التي تم فيها اعتمادها وإلا فإن ترحيلها للسنة الموالية لا يخص إلا اعتمادات التجهيز والاعتمادات الملتمزم بها فيما يخص نفقات التسيير، وذلك طبقا لمقتضيات القوانين التنظيمية<sup>2</sup>.
- ثالثها: الطابع الحصري للنفقات، بمعنى عدم تجاوز الغلاف المالي المخصص لها، لأن الاعتمادات المرصودة محددة ومقدرة ولا يجب تجاؤها، إلا بتعديل للميزانية.

<sup>2</sup> انظر المواد 166-168 بالنسبة للجماعة و 158 - 160 بالنسبة للعمالة /الإقليم و179—181 فيما يخص الجهة.

- ورابعها: عدم اجبارية القيام بنفقة. يتعلق الأمر بترخيص لإنجاز النفقة وليست إجبارية الإنفاق. الأمر بالصرف مجبر فقط بأداء النفقات الإجبارية.

أما خصائص ترخيص استيفاء الموارد فيمكن إيجازها فيما يلي:

المجلس التداولي يصوت ويعدل تسعيرات المبالغ التي هي موضع جبايات أو رسوم أو غيرها، ويرخص لرئيس المجلس بأن يامر المحاسب باستيفاء التكاليف الضريبية أو التكفل بأوامر الدخل وتحصيلها حسب ما هو منصوص عليه في المادة 24 من مرسوم محاسبة الجماعات الترابية. فالسلطة التنفيذية للمجلس لا يمكن أن تأمر باستخلاص مداخيل غير تلك المرخص بها وإلا فإنها تقع تحت طائلة جريمة الغدر المنصوص عليها في الفصل 243 من القانون الجنائي، وكذلك مقتضيات المادة 23 من مرسوم محاسبة الجماعات الترابية.

كما أن مبدأ الترخيص يجب أن يأخذ بعين الاعتبار، القاعدة المحاسبية التي تقتضي بعدم تخصيص مداخيل معينة لتغطية نفقة من النفقات. لأن مبدأ وحدة الصندوق يعني أن كل المداخيل كيفما كانت طبيعتها، جباية أم لا، بأنها تضاف إلى بعضها البعض دون تمييز.

### الفصل الثاني : مبادئ إعداد الميزانية

يمكن أن نستشف هذه المبادئ من خلال المواد التي تتضمنها المراسيم الثلاث الصادرة في 23 نوفمبر 2017 والمتعلقة بمحاسبة الجماعات الترابية. القواعد الأساسية لإعداد ميزانية الجماعات الترابية، من شأنها أن تضع المنتخبين في صورة واضحة يمكن تفهمها وفهمها، ومن ثم فرض الرقابة على تنفيذها كي تكون ميزانية شفافة وحقيقية.

لهذا يجب أن يحترم تقديم ميزانية الجماعة الترابية أربعة مبادئ نصت عليها القوانين التنظيمية المشار إليها آنفا: السنوية، الشمولية، الوحدة، التخصيص بالإضافة إلى مبدأي الصدقية والتوازن.

### المطلب الأول : مبدأ السنوية

مبدأ سنوية الميزانية يتمثل في تحديد فترة الميزانية في مدة سنة طبقا للمادة 22 من مرسوم محاسبة الجماعات الترابية السالف الذكر الذي ينص على أنه " يرخص سنويا بتحصيل المداخيل". هذا يعني أن الترخيصات لتنفيذ الميزانية صالحة فقط لمدة سنة سواء تعلق الأمر بتحصيل الضرائب والرسوم أو النفقات. كما أن كل العمليات الميزانية هي مرتبطة بالسنة التي تم فيها إعطاء الأمر بالنفقة أو بالاستخلاص. فالضرائب مثلا تبقى مرتبطة بالسنة التي تم إصدارها فيها حتى لو أن الاستخلاص تم سنتين أو ثلاث سنوات بعد الإصدار. فالتقادم مثلا له ارتباط بسنة إصدار الضريبة أوالنفقة.

السنة المالية حددتها المادة الثالثة من القانون التنظيمي لقانون المالية وكذلك القوانين التنظيمية للجماعات (153) والإقليم (145) والجهة (166)، حيث أنها تبتدئ في فاتح يناير وتنتهي في 31 ديسمبر من السنة نفسها. إلا أن هذا لا يعني أن السنة المالية هي السنة المدنية. فالسنة المالية يمكن أن تتزامن مع السنة المدنية كما يمكن ألا تتزامن. السنة المالية تبدأ في فاتح أبريل في بريطانيا و فاتح أكتوبر في الولايات المتحدة و فاتح يوليو في السنغال. كما أن المغرب سبق وأن غير تاريخ السنة المالية لتبدأ من فاتح يوليو 1999 إلى غاية 30 يونيو 2000 تم عاد وغيرها من فاتح يناير إلى 31 دجنبر. لكن كان لابد من التصويت على ميزانية تتزامن مع الفترة من فاتح يوليو إلى 31 دسمبر أي ستة أشهر فقط. بمعنى أن السنة المالية لا يعني أنها تمتد لأثني عشر شهرا أو بتعبير آخر السنة المالية مرتبطة بفتح الاعتمادات وختمها. مبدأ السنوية يمكن تبريره بأنه:

- ✓ يسمح ويؤمن مراقبة منتظمة، من طرف المجلس التداولي وكذلك هيئات المراقبة؛
- ✓ يسمح لمجلس الجماعة الترابية بأن يتوقع مداخيل ونفقات الجماعة الترابية في مدة لا هي بالطويلة ولا هي بالقصيرة. توقع يسمح له بتحضير ميزانية تضم أرقاما واقعية.

غير أن هناك استثناءات لمبدأ السنوية لاسيما عندما يتعلق الأمر بتعديل الميزانية خلال السنة أو مباشرة تحويلات للاعتمادات، "يمكن تعديل الميزانية خلال السنة الجارية بوضع ميزانيات معدلة وفقا للشكليات والشروط المتبعة في اعتماد الميزانية والتأشير عليها. يمكن القيام بتحويلات للاعتمادات داخل نفس البرنامج أو داخل نفس الفصل وفق الشروط وحسب الكيفيات المحددة بمرسوم يتخذ باقتراح من السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية" هذه الإستثناءات نصت عليها مواد القوانين التنظيمية. كذلك في إطار التحويلات المباشرة في نهاية السنة حيث أنه " ترحل إلى السنة الموالية اعتمادات التسيير الملتمزم بها وغير المؤداة عند اختتام السنة المالية" كذلك " لا ينشأ عن الاعتمادات المفتوحة برسم الميزانية أي حق برسم الميزانية الموالية. غير أن اعتمادات الأداء المتعلقة بنفقات التجهيز بالجزء الثاني من الميزانية ترحل إلى ميزانية السنة الموالية".

### المطلب الثاني : مبدأ الوحدة

صمَّ الميزانية في وثيقة واحدة لجملة النفقات وجملة الموارد يسمح بالوقوف على مدى توازن الميزانية كما تنص على ذلك مواد القوانين التنظيمية<sup>3</sup> " تشتمل الميزانية على جزأين:

<sup>3</sup> المواد 154 الجماعة، 146 العمالة و 167 الجهة.

- الجزء الأول تدرج فيه عمليات التسيير سواء فيما يخص المداخيل أو النفقات؛
- الجزء الثاني يتعلق بعمليات التجهيز ويشمل جميع الموارد المرصودة للتجهيز والاستعمال الذي خصصت لأجله. ويجب أن تكون الميزانية، متوازنة في جزأها. " هذا المبدأ يجب أن يوضح لأن نطاقه أو حمولته القانونية تسمح بأن يُنظر إلى سياقها بترو:

1- الجانب السياسي: الميزانية يجب أن تقدم في وثيقة واحدة تبرز المداخيل والنفقات، لتمكين المنتخبين من الإطلاع على مجموع محتوى الميزانية وبالتالي مباشرة حقهم المخول لهم في المراقبة. إذن الفكرة الكامنة الضمنية تسمح للمجلس التداولي بأن يعطي رأيه بكل ثقة لاطلاعه على مضمون الميزانية. إذن الرغبة والإرادة لمراقبة العمليات المالية بصفة شاملة وكاملة وبالذقة الممكنة هي التي تعطي لهذا المبدأ مفهومه المالي والسياسي.

2- الجانب التقني: للوصول إلى هذا الهدف الميزانية يجب أن تكون ماديا وشكليا وثيقة واحدة.

- الوحدة المادية: إذا ما كانت الميزانية موضوع المراقبة تتضمن مجموع العمليات المالية للجماعة الترابية، أذاك المراقبة يكون لها معنى؛
- الوحدة الشكلية: هذا لو أن الميزانية في وثيقة واحدة، وإلا فإن النظرة والرؤية تكون مشوبة بعدم الوضوح.

3- مفهوم وحمولة المبدأ: هذا المبدأ يعرف بعض الإشكالات، حيث أن الميزانية أصبحت تتكون من مكونات أخرى والوثائق الميزانية تتكاثر يوما بعد يوم.

✓ تقسيم الميزانية: الميزانية المحلية تتضمن الكثير من المكونات، أهمها الميزانية الرئيسية التي تضم المداخيل والنفقات. لكن إلى جانب هذه الميزانية هنالك الميزانيات الملحقه التي تخص المرافق العمومية التجارية والصناعية وهي اجبارية.

✓ تعدد الوثائق الميزانية: يكفي أن نلقي نظرة على المرسوم 2.16.314 المتعلق بتحديد قائمة الوثائق الواجب ارفاقها بميزانية الجهة المعروضة على لجنة الميزانية والشؤون المالية والبرمجة. أو المرسوم 2.16.317 المتعلق بتحديد كيفية تحضير القوائم المالية والمحاسبية المرفقة بميزانية الجهة مثلا. نذكر فقط بأن هذه الوثائق تخص الجماعات والعمالات كذلك. إلى هذه اللائحة تضاف الميزانيات الملحقه والحسابات الخصوصية.

فعلى الرغم من أن القوانين التنظيمية للجماعات الترابية قامت بتحجيم وتقزيم مجال تطبيق الميزانيات الملحقة لكونها " تدرج في الميزانيات الملحقة العمليات المالية لبعض المصالح التي لا تتمتع بالشخصية الاعتبارية والتي يهدف نشاطها بصفة أساسية إلى إنتاج سلع أو إلى تقديم خدمات مقابل أداء أجر." غير أن هذه الميزانيات الملحقة يمكن أن تضاف إلى ميزانية الجماعة الترابية وذلك من أجل تتبع أنشطة بعض المرافق. أما الحسابات الخصوصية فهي تسجل حركية الأرصدة الممولة بواسطة مداخيل موجهة لتغطية نشاط معين. هنالك مورد أو مدخول تقابله النفقة المخصصة والواجب تغطيتها كما تنص على ذلك مقتضيات القانون التنظيمي للجماعات الترابية.

"تهدف الحسابات الخصوصية:

-إما إلى بيان العمليات التي لا يمكن إدراجها بطريقة ملائمة في الميزانية نظرا لطابعها الخاص أو لعلاقة سببية متبادلة بين المدخول والنفقة؛

-وإما إلى بيان عمليات مع الاحتفاظ بنوعها الخاص وضمان استمرارها من سنة مالية إلى أخرى؛

-وإما إلى الاحتفاظ بأثر عمليات تمتد ما يزيد على سنة دون تمييز بين السنوات المالية.

تشتمل الحسابات الخصوصية على صنفين:

-حسابات مرصدة لأموال خصوصية؛

-حسابات النفقات من المخصصات."

كموجز، مبدأ وحدة الميزانية يستجيب لمتطلب الاطلاع على مجموع المداخيل والنفقات مجتمعة في وثيقة واحدة مما يسمح برؤية واضحة ودقيقة وشمولية للوضعية المالية للجماعة الترابية. لكن هنالك بعض المعوقات.

### المطلب الثالث : مبدأ الشمولية

هذا المبدأ يعني إدراج كافة المداخيل والنفقات دون مقاصة بينهما بمعنى أن كل المداخيل والنفقات تدرج في الميزانية بمبالغها الإجمالية كل على حدة وتصبح بذلك كل أنواع المداخيل مرصودة لتغطية جميع النفقات دون تخصيص وهو ما يسمى "بوحدّة الصندوق".

المبدأ يتعلق بتجميع كل المداخيل في كتلة مالية واحدة دون تمييز بينها سواء تعلق بمصدر او نوع المدخول والتي يجب أن يتم تنزيل مالي لأداء كل النفقات من هذه الكتلة المالية.

مبدأ الشمولية له وظيفتان:

✓ وظيفة تقنية : يؤمن شفافية محاسبة الجماعات الترابية؛

✓ وظيفة سياسية :يسمح بمراقبة فعالة للميزانية و يؤمن صدقية وشفافية العمل المالي.



يتعلق الأمر إذن، بتجسيد القاعدة المحاسبية التي نصت عليها المادة 80 من مرسوم محاسبة الجماعات الترابية " يندرج توفر الأموال المشار إليه أعلاه، في إطار قاعدة وحدة الصندوق التي يتم بموجبها استعمال مجموع أموال المتوفرة لتغطية مجموع النفقات بصرف النظر عن التخصيص الأصلي للأموال". كذلك المواد (154 جماعة- 144 عمالة/إقليم- 167 جهة) من القوانين التنظيمية للجماعات الترابية، تنص على أنه " لا يجوز استعمال مداخل الجزء الثاني في مقابل نفقات الجزء الأول". ولهذا فإن الحسابات الخصوصية تناقض تماماً، مبدأ الشمولية لأن مداخلها تكون موجهة لتأمين نفقات خاصة ومحددة.

مبدأ الشمولية، يشبه إلى حد ما مبدأ الوحدة الذي يعني أن المداخل والمصاريف يجب أن تكون مُتضمنة في وثيقة واحدة. إلا أن مبدأ الشمولية يهتم بالأساس **مضمون ترخيص** المجلس التداولي. وبالتالي هذا المبدأ له علاقة مباشرة مع قاعدة صدقية ووثائق الميزانية.

غير أن تطبيق هذا المبدأ يتطلب بعض التوضيح لأنه يتضمن قاعدتين مكملتين لبعضهما البعض:

**قاعدة عدم المقاصة:** المداخل والمصاريف يجب أن تدرج في الميزانية حسب مبلغها الإجمالي وهو ما يمنع كل مقاصة بين مدخول ونفقة. هذا المبدأ يؤدي إلى تقديم ميزانية تضم مجموعاً خاماً وليس صافياً.

**قاعدة عدم التخصيص:** داخل الميزانية، المداخل والمصاريف، تشكل جزئين منفصلين ومستقلين عن بعضهما البعض. هذه الاستقلالية تمنع كل عملية تهدف إلى تخصيص مدخول لتغطية نفقة معينة. لا يتعلق الأمر برصيد لكل عملية، ولكن فصل يهتم كل مركز ميزانياتي على حدة يوضح المداخل والأداءات.

بطبيعة الحال هنالك استثناءات، حيث أن المراسيم 2/17/288/287/286 والمتعلقة بحصر النتيجة العامة للميزانية الصادر في 9 يونيو 2017 تنص كلها على أن " تحصر في النتيجة العامة للميزانية النتائج النهائية المتعلقة بتنفيذ الميزانية والميزانية الملحقه والحسابات الخصوصية".

### المطلب الرابع : مبدأ التخصص

المبلغ وطبيعة العمليات المزعم انجازها يجب أن تحدد قائمة التبويب الميزانياتي الملائمة، والتي تختلف حسب نوع وحجم الجماعة الترابية. المواد (159 جماعة- 149 إقليم- 170 جهة) تنص على أنه " تقدم نفقات ميزانية (الجماعة الترابية) داخل الأبواب في فصول منقسمة إلى برامج ومشاريع أو عمليات"<sup>4</sup> كما هي معرفة في

<sup>4</sup> الميزانيات الملحقه والحسابات الخصوصية لها تبويب كذلك. تقدم نفقات الميزانيات الملحقه داخل كل فصل في برامج وعند الاقتضاء في برامج منقسمة إلى مشاريع أو عمليات.  
تقدم نفقات الحسابات الخصوصية في برامج وعند الاقتضاء في برامج منقسمة إلى مشاريع أو عمليات.

القانون التنظيمي للجماعة الترابية المعنية. مبدأ التخصص يقضي بأنه يجب تبيان مبلغ وطبيعة العمليات المبرمجة في الميزانية الشيء الذي يحيلنا على مسألة التبويب وهي عملية تقنية أساسية مؤطرة بميزانية الجماعة الترابية.

لهذا، فإن الاعتمادات تكون مفتوحة بصفة مفصلة وملحقة بموضوع نفقة خاص والذي يجب ألا يغير من طرف المجلس التداولي. ولعل الفقرة الثانية من المواد المشار إليها سابقا توضح ذلك " البرنامج عبارة عن مجموعة متناسقة من المشاريع أو العمليات، تقرن به أهداف محددة وفق غايات ذات منفعة عامة وكذا مؤشرات مرقمة لقياس النتائج المتوخاة والتي ستخضع للتقييم قصد التحقق من شروط الفعالية و النجاعة والجودة المرتبطة بالإجازات"

مبدأ تخصيص النفقة، يقتضي بأنه يجب ألا يسمح بنفقة إلا لمرفق معين ولموضوع مخصص. بهذه الطريقة فإن الاعتمادات تكون موجهة لمشروع محدد، والمشاريع محددة حسب البرنامج الذي يضم نفقات حسب طبيعتها وحسب مكان انفاقها.

في هذه الحالة، الأمر بالصرف مجبر باحترام، قاعدة تخصص الاعتمادات لأنها تطبق على مستوى التنزيل المالي. الترخيصات المتعلقة بالميزانية هي مخصصة حسب التنزيل الميزانياتي، ورئيس المجلس مجبر باحترام هذا التنزيل كما تم التصويت عليه.

### المطلب الخامس : مبدأ الصدقية

القوانين التنظيمية للجماعات الترابية الصادرة في 15 يوليو 2017 أكدت على الحكامة والفعالية والنجاعة، وكرست في نفس الوقت الشفافية كمدخل لتحقيق هذه الاهداف. في هذا الصدد هذه القوانين نصت بصريح العبارة على أن الجماعة الترابية تقدم ميزانيتها «بشكل صادق مجموع مواردها وتكاليفها. ويتم تقييم صدقية هذه الموارد والتكاليف بناء على المعطيات المتوفرة أثناء إعدادها والتوقعات التي يمكن أن تنتج عنها. " أي من المنبع أو من البداية حيث توضح الميزانية " صادق مجموع مواردها وتكاليفها " أو خلال تنفيذ الميزانية حيث أن الصدقية دائما حاضرة " ويتم تقييم صدقية هذه الموارد والتكاليف بناء على المعطيات المتوفرة أثناء إعدادها والتوقعات التي يمكن أن تنتج عنها" والمرشع أكد على طابع الصدقية " تصح الميزانية قابلة للتنفيذ بعد التأشير عليها، مع مراعاة الفقرة الأخيرة من المادة 115 من هذا القانون التنظيمي، بعد مراقبة ما يلي:

-توازن الميزانية على أساس صدقية تقديرات المداخيل و النفقات"

مبدأ الصدقية هذا، مستنبط من المحاسبة الخاصة، حيث أنه يقتضي الشمولية، الانسجام وحقيقة المعلومات المالية المقدمة من طرف الجماعة الترابية. ومع ذلك نجد أن هنالك بعض الاشكالات فيما يخص التطبيق حيث أن القانون التنظيمي نص، كما سبق ذكره، على الطابع التوقعي للميزانية لكن المعطيات هي معطيات غير نهائية " ويتم تقييم صدقية هذه الموارد والتكاليف بناء على المعطيات المتوفرة أثناء إعدادها" وبالتالي فإن تطبيقه مقيد بالطابع المؤقت للميزانية.

ومع ذلك هذه الخطوات تعني أن حسابات السلطات المحلية منتظمة وصادقة، بمعنى أنهم يقدمون صورة حقيقية لنتيجة إدارتهم وأصولهم ووضعهم المالي. وهذا الصدق له معنيان: الميزانية والمحاسبة.

✓ في المسائل المتعلقة بالميزانية، يتسم الصدق بغياب النية لتشويه الخطوط الرئيسية للتوازن الذي تحدده القوانين التنظيمية للجماعات الترابية؛

✓ في المسائل المتعلقة بالمحاسبة، يفهم من المبدأ دقة الحسابات.

ومع ذلك، فإن هذا المطلب من الصدقية في إطار الهندسة القانونية، والذي يتساءل المرء مع ذلك ما هو النطاق العملي الفعال الذي يمكن أن يكون على مستوى الميزانية، بقدر ما يفهم الصدق على أنه عدم وجود نية لتزييف الخطوط الرئيسية لتوازن الميزانية لا يمكن قياسه أو تقييمه على أساس الخصائص الموضوعية.

ثلاث "مزلق" أو عقبات يجب تجنبها عند احترام صدق الميزانية:

- تضخيم بعض توقعات الإيرادات بشكل مصطنع من أجل فتح الاعتمادات المقابلة (موازنة أكبر، الميزانية من السهل التصويت عليها)،
- التقليل عمداً من بعض الإيرادات أو المبالغ في تقدير بعض النفقات،
- الاعتماد على ميزانية العام الحالي والزيادة في كل بند من بنود الميزانية بناء على النسبة المرتقبة فيما يخص الإمدادات في نطاق الزيادة في الدعم.

### المطلب السادس : مبدأ الترخيص المسبق

الترخيص مصطلح يشير إلى منح رخصة يمنح بموجبها شخص ذاتي أو اعتباري الصلاحية للقيام بعمل ما في حدود توطرها هذه الرخصة مما يسمح له بممارسة العمل داخل الحدود التي يسمح بها هذا الترخيص.

الترخيص الميزانياتي يخص وبالأساس المداخيل بحيث أنه يرخص للمجلس التداولي والمحاسب المعتمد. بالنسبة للمجلس التداولي الترخيص يعني منع السلطة التنفيذية للجماعة الترابية أن تعطي أي أمر بتحصيل موارد في غياب أي اتفاق نابع عن التصويت على الميزانية والتأشير عليها.

تحصيل موارد تعود للجماعة الترابية، سواء أكانت جبائية أو أكرية هو أمر إجباري سواء بالنسبة للآمر بالصرف أو المحاسب. المادة 244 من القانون الجنائي تنص على أنه " يعاقب بالعقوبات المقررة، كل ذي سلطة عامة أمر بتحصيل جبايات مباشرة أو غير مباشرة لم يقررها القانون وكذلك كل موظف عمومي أعد قوائم التحصيل أو باشر استخلاص تلك الجبايات." وعليه أي أمر بالتحصيل يجب أن يكون في حدود ما تم الترخيص به مسبقاً.

يستند مبدأ أسبقية الإذن إلى ما جاءت به مواد<sup>5</sup> القانون التنظيمي المشار إليه أعلاه والتي تنص على أن " الميزانية هي الوثيقة التي يقدر ويؤذن بموجبها، بالنسبة لكل سنة مالية، مجموع موارد وتكاليف الجماعة الترابية. إذن الإذن هو ركيزة إعطاء الأمر بالتحصيل.

يتمثل هذا المبدأ في الالتزام المنوط بالمجلس التداولي بعدم البدء في تنفيذ الميزانية إلا بعد التأشير عليها من قبل السلطات المكلفة بالداخلية في أجل لا يتجاوز 20 نوفمبر. في الواقع، تشير القوانين الأساسية الصادرة في 7 يوليو 2015 إلى أنه " تصبح الميزانية قابلة للتنفيذ بعد التأشير عليها، " وهو ما يرقى بوضوح إلى إعطاء القانون القوة التي ينبغي أن يتمتع بها.

### المطلب السابع : مبدأ التوازن

إذا كان مبدأ توازن الميزانية تم تبنيه على مستوى الميزانية العامة نظرياً، إلا أنه على المستوى العملي ليس له طابع إجباري. بالمقابل نجد أن القوانين التنظيمية للجماعات الترابية تفرض على الجماعات الترابية اعتماد ميزانيات متوازنة: يجب تغطية جميع النفقات المسجلة بواسطة الموارد المتوقعة. تبرر هذه القاعدة حقيقة على أنه في حالة حدوث عجز في موازنة جماعة ترابية، فإن الدولة هي التي ستتكفل بسد العجز لأنها هي من سيعتبر الضامن لمصداقية الشخص العام. إذن، توازن الميزانية شرط أساسي للتأشير عليها كما تبين ذلك المواد (118 جماعة-180 عمالة-202 جهة) والتي تشير إلى أنه، "تعرض الميزانية على تأشيرة السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية بعد مراقبة توازن الميزانية على أساس صدقية تقديرات المداخيل والنفقات"

<sup>5</sup> المواد 152 الجماعة- 144 العمالة/الإقليم- 165 الجهة.

يشير هذا المبدأ إلى أن ميزانيات الجماعات الترابية يتم التصويت عليها بشكل متوازن: وبشكل أكثر تحديداً، يجب التصويت على جزء التسيير وجزء الاستثمار بشكل متوازن، مع ضرورة تغطية المداخيل لجميع النفقات. ومع ذلك، يُسمح بفائض محتمل في جزء التسيير عندما يتم تخصيصه لتمويل قسم الاستثمار.

### التسيير الذاتي المالي للجماعات الترابية ومبدأ موازنة الحسابات المحلية.

المادتان 2 و 3 من القوانين التنظيمية للجماعات الترابية تتعلق بالتسيير الذاتي للجماعات الترابية. وبالتالي، فإن الجماعات الترابية تتمتع بهامش مهم من الحرية، مما يعني أنهم "يستفيدون من الموارد التي يمكنهم التصرف فيها بحرية" ويمكنهم تلقي كل أو جزء من عائدات الضرائب بجميع أنواعها. بالإضافة إلى ذلك، يمنحهم القانون أيضاً إمكانية تحديد سعر الوعاء على عائدات الضرائب التي يقومون بتحصيلها. لذا فإنه يتم تقييم احترام مبدأ التدبير الذاتي من خلال حصة الموارد الخاصة في إجمالي إيرادات الجماعات الترابية: لكل فئة من فئات الجماعات الترابية.

تخضع الجماعات الترابية لمبدأ التوازن الحقيقي لنفقاتها ومواردها حسب الجزء الأول المتعلق بالتسيير والجزء الثاني المتعلق بالتهييز كما سبق ذكره من القانون التنظيمي للجماعات الترابية. بالإضافة إلى ذلك، قد تلجأ السلطات المحلية إلى الاقتراض فقط لتمويل استثماراتها.

### ملخص

بينما تحتفظ المبادئ القانونية بكامل سلطتها، تجدر الإشارة إلى أن كل منها قد خضع تدريجياً لتعديلات أو استثناءات مختلفة تهدف إلى مراعاة المتطلبات المختلفة المفروضة على السياسات العامة.

ومع ذلك، فإن الجوهر الأصلي لهذه المبادئ لا يزال سارياً. وبالتالي، فإن مبدأ السنوية يتطلب أن يتم منح الإذن بالضرائب والنفقات كل عام من قبل المنتخبين من أجل السماح بمراقبة منتظمة للمال العام من قبل مجلس التداولي. أما بالنسبة لمبدأ الوحدة، فيعني ضمناً أن جميع النفقات وجميع المداخيل يتم تجميعها في وثيقة واحدة يتم تقديمها للتصويت من قبل المنتخبين. إن مبدأ الشمولية أكثر تعقيداً؛ ومن ثم فإنه يتعلق بمبدأين: مبدأ عدم المقاصة الذي يقتضي تقديم ميزانية إجمالية خام بدلاً من ميزانية صافية والذي يؤدي بالضرورة على عدم تقديم الرصيد فقط؛ أما بالنسبة لمبدأ عدم التخصيص، فإنه يتطلب عدم تخصيص أي إيراد لتمويل نفقات معينة. المبدأ الكلاسيكي الأخير، وهو مبدأ تخصص الميزانية فإنه يقتضي أن تحدد ميزانية الجماعة الترابية الغرض وموضوع كل إنفاق حتى يتمكن القائمون على الشأن المحلي وكذا المحاسب من معرفة وعلى وجه التحديد وجهة استعمال اعتمادات الميزانية لكي تتم عملية التصويت عن علم ودراسة مسبقين. هذا وتجدر الإشارة بالفعل إلى أن تطبيق هذا المبدأ قد تم تعديله بشكل كبير من قبل القانون

التنظيمي لقانون المالية والذي عوض تقديم الميزانية حسب طبيعة النفقة، بمفهوم هيكلية الميزانية بناء على الهدف والمبتغى من القيام بنفقة ما.

. في الآونة الأخيرة، ظهر مبدأ آخر: مبدأ صدق الميزانية الذي يقتضي الشمولية والانسجام، ودقة المعلومة المالية التي تقوم الجماعات الترابية بإعطائها. ومع ذلك، تجدر الإشارة إلى أن محتواها المعياري لا يزال محدوداً إلى حد كبير.

إلى جانب هذه المبادئ القانونية ونتيجة للأزمة الاقتصادية وحجم العجز العام، تم تطوير مبادئ تثري القانون المالي برؤية اقتصادية: مبدأ التدبير المالي السليم والذي يلخص في كلمة الكامة المالية ومبدأ الموازنة المتوازنة، والهدف من ذلك أن تكون الموازنة لا يشكل ضغطاً على النمو الاقتصادي.

### المطلب الثامن : السنة المالية

بالرجوع لمواد القانون التنظيمي 2015<sup>6</sup>، تبتدئ السنة المالية في فاتح يناير وتنتهي في 31 ديسمبر من نفس السنة.

المادة الثالثة من القانون التنظيمي لقانون المالية<sup>7</sup> يحدد السنة المالية بأنها " تبتدئ في فاتح يناير وتنتهي في 31 ديسمبر من نفس السنة". النصوص المنظمة لمحاسبة الجماعات الترابية أو المؤسسات العمومية تحدد مدة السنة المالية بطريقة تتماشى وتتواءم مع هذه المدة الزمنية.

السنة المالية لها علاقة جدلية بين قانون المالية والسنة المالية حيث تشير المادة الأولى من القانون التنظيمي 13-130 على أن قانون المالية يحدد "بالنسبة لكل سنة مالية، طبيعة ومبلغ وتخصيص مجموع موارد وتكاليف الدولة" كما أن المادة الثالثة منه " يتوقع قانون المالية للسنة، لكل سنة مالية، مجموع موارد وتكاليف الدولة، وقيمتها وينص عليها ويأذن بها "

أول ما يتبادر إلى الذهن هو الفرق بين قانون المالية والميزانية. المادة السادسة من القانون التنظيمي 13-130 تشير إلى أنه " يتوقع قانون المالية للسنة، لكل سنة مالية، مجموع موارد وتكاليف الدولة، وقيمتها وينص عليها ويأذن بها" وبالتالي فإن قانون المالية يتوقع ويُقِيم، وينص ويأذن . كذلك قانون المالية هو أكثر شمولية حيث أنه يضم:

✓ نفقات الميزانية العامة؛

✓ نفقات ميزانيات مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة؛

<sup>6</sup> المواد: 153 جماعة-145 عمالة، 166 جهة.

<sup>7</sup> القانون التنظيمي رقم 13-130 بتاريخ 02 يونيو 2015 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 6370 في 18/06/2015.

✓ نفقات الحسابات الخصوصية للخزينة.

كذلك قانون المالية يضم جزئين، الأول مخصص لمقتضيات ذات طابع اجتماعي، اقتصادي جبائي ومالي، كلها لها علاقة بالجانب المالي أما الجزء الثاني فهو مخصص:  
للاعمدات المفتوحة لكل وزارة على حدة أي الميزانية العامة؛  
وكذلك الحسابات الخاصة بكل وزارة على حدة؛  
وأخيرا ميزانيات المرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة.

فيما يخص الميزانية، المادة 13 من القانون التنظيمي تنص على أنه " تشتمل الميزانية العامة على جزأين، يتعلق الجزء الأول بالموارد ويتعلق الجزء الثاني بالتكاليف. تشتمل تكاليف الميزانية العامة على نفقات التسيير ونفقات الاستثمار والنفقات المتعلقة بخدمة الدين العمومي." كما أن الميزانية تقدم حسب تنزيل مالي محدد .. وعليه تقدم نفقات الميزانية العامة، داخل الأبواب، في فصول منقسمة إلى برامج وجهات ومشاريع أو عملي" الميزانية تقدم على شكل تبويب ميزانياتي محدد. الميزانية عبارة عن حسابات **comptes** واعتمادات ومواضيع النفقات.

كذلك، هنالك فرق بين السنة المدنية والسنة المالية. السنة المالية والسنة المدنية يمكن لهما أن يتواءما، كما يمكن أن يختلفا في توقيتهما الزمني.

السنة المدنية تبدأ دائما في فاتح يناير وتنتهي في 31 ديسمبر من نفس السنة. لكن السنة المالية يمكن أن تختلف، بحيث أنها يمكن أن تبدأ في شهر أكتوبر كما هو الشأن بالولايات المتحدة، او شهر أبريل كما هو معمول به في اليابان أو شهر يوليو وهو ما اتخذته السنغال كبداية للسنة المالية.

أما المغرب، فقد عرف عدة تواريخ تخص بداية السنة المالية:

من 1913 إلى 1917: من 1 ماي إلى 30 أبريل؛

من 1931 إلى 1932: من 1 ابريل إلى 31 مارس؛

من 1996 إلى 2000: من 1 يوليو إلى 30 يونيو.

وعليه فعند كل تغيير كان يلحق بتاريخ السنة المالية، فإنه كان من الضروري وضع ميزانية ربط لاحترام التأريخ الجديد:

ميزانية 8 أشهر بالنسبة للفترة الممتدة من فاتح ماي و31 ديسمبر 1917؛

ميزانية 3 أشهر بالنسبة للفترة الممتدة من فاتح يناير إلى 31 مارس 1931؛

ميزانية 9 أشهر بالنسبة للفترة الممتدة من فاتح أبريل إلى 31 ديسمبر 1932؛

ميزانية 6 أشهر بالنسبة للفترة الممتدة من فاتح يتاير إلى 30 يونيو 1996؛<sup>8</sup>

<sup>8</sup> تغيير السنة المالية (سنة انتقالية) يناير -يونيو 1996 ج.ر. 4339 مكرر بتاريخ 95/12/31.  
تم تغيير السنة المالية بواسطة القانون التنظيمي 7-98 ج ر رقم 4644 بتاريخ 13 /12 /98 الفصل 2 من القانون.

ميزانية 6 أشهر بالنسبة للفترة الممتدة من فاتح يوليوز إلى 31 ديسمبر 2000؛  
بالنسبة للجماعات الترابية السنة المالية حددت آنذاك في 18 شهر.

### الفصل الثالث : مسطرة التحضير والتأشير على الميزانية

ميزانيات الجماعات الترابية هي نتيجة وثمره مسطرة تنقسم الى عدة مراحل داخلية حيث يتم إجراؤها حسب مرحلة تقنية، ومرحلة سياسية: التحضير، الاعتماد، التصويت والتأشير

تعكس الميزانية سياسات وخيارات ورغبة المجلس التداولي. إلا أنه يجب ألا يعزب عن بالنا بأن هنالك إكراهات، فالميزانية مثل أي قرار مالي، مثل أي خيار مُكلف، فإنه يخضع لقيود مختلفة:

- **القيود الاقتصادية:** يجب أن تظل متوافقة مع الإمكانيات المالية للجماعة الترابية. هذا يحد من إرادة ورغبة المنتخبين التي يعبرون عنها في اختيار مجالات الإنفاق والتي تكون محدودة بالضرورة ومُحَبَّطة نظرا لشح الموارد وقلتها ولا سيما الموارد المترتبة من الضرائب و القروض، والتي لا يمكن توسيع وعائها.
- **هنالك إكراهات قانونية:** لحماية المواطنين من ممثليهم المنتخبين، فرض المشرع قواعد محددة على الجماعات الترابية. بالإضافة إلى احترام المبادئ الميزانية، بما في ذلك مبدأ الموازنة، هناك النفقات الإيجابية التي يجب الالتزام بها لأن أساسها تعاقديا.

### المطلب الأول : تحضير الميزانية

فيما يخص إعداد مشروع الميزانية وطبقا لمقتضيات القوانين التنظيمية فإن "رئيس المجلس يتولى تحضير الميزانية". مبدئيا تحضر الميزانية تحت سلطة وإشراف ومسؤولية رئيس الجماعة الترابية لكن عمليا التحضير يتم بمعية مساعديه ورؤساء المصالح. كما تتدخل المصالح المالية والمحاسبية للجماعة الترابية لتكفلها بالجانب المادي التنفيذي المتعلق بالميزانية حيث أن المحاسب المعتمد يقوم بدوره ليس كمحاسب مكلف بأداء



النفقات واستخلاص المداخيل، ولكن كمستشار ومساعد لأنه يتوفر على الوضعية المالية الحقيقية للجماعة الترابية.

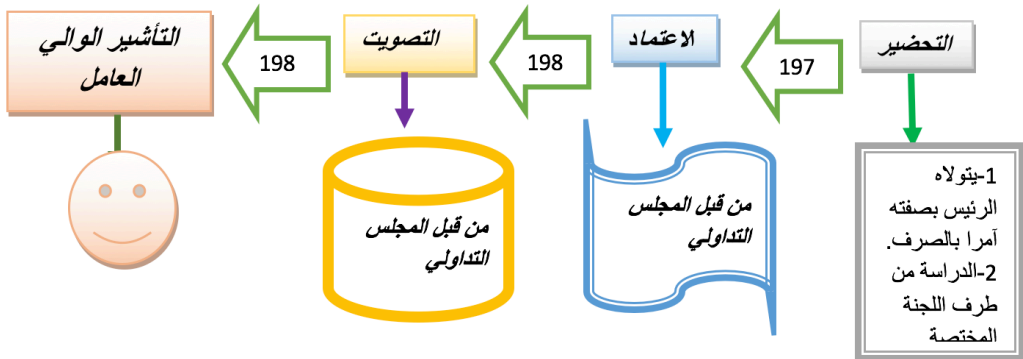
### الفرع الأول : المساهمون في تحضير الميزانية

هذا التدخل من قبل المحاسب هو جزء من دوره الجديد كمستشار. ويمكن أن يشكل تدخله استثناءً لمبدأ فصل الأمرين بالصرف والمحاسبين. فالمحاسب يعمل على تقديم المعلومات الأساسية (مقدار المنح، تحديد الأسس الضريبية، معلومات عامة عن كثلة أجورالموظفين الجماعيين، البيانات المالية - لا سيما مقدار التخصيصات المتوقعة وتقدير الأسس الضريبية اللازمة لتوقع الإيرادات). هذا الكم من المعطيات يقدمه المحاسب حتى تتمكن الجماعات الترابية من تقييم وضعيتها المالية بشكل صحيح.

بالإضافة لتحضير الميزانية السنوية يتولى رئيس مجلس الجماعة الترابية<sup>9</sup> إعداد مشروع البرمجة الممتدة على ثلاث سنوات الخاصة بميزانية الجماعة الترابية، بناء على توقعات مجموع موارد وتكاليف الجماعة الترابية طبقاً لبرنامج التنمية (الجماعية والجهوية). يكون مشروع هذه البرمجة مقروناً بأهداف ومؤشرات النجاعة. كما حرص المشرع على تحديد أجل أقصاه نهاية شهر أغسطس من كل سنة من أجل إعداد مشروع البرمجة الثلاثية.

### مراحل إعداد الميزانية

يمكن رصد أربعة مراحل:



<sup>9</sup> انظر المرسوم 305-16-2 بتاريخ 29 يونيو 2016 المتعلق بالجهة. انظر المرسوم 306-16-2 بتاريخ 29 يونيو 2016 المتعلق بالعمالة. انظر المرسوم 307-16-2 بتاريخ 29 يونيو 2016 المتعلق بالجماعة.

الهدف من هذا العمل الجماعي، مصالح الجماعة الترابية ومصالح الخزينة العامة ممثلة في المحاسب، هو التعامل مع مبدئي الصدقية والتوازن كمبدئين يجب احترامهما، ويتم التعامل معهما الآن كإجراء يجب التعامل معه بجدية. توازن ميزانية الجماعات الترابية هو توازن حسابي. في الواقع، هذا يرقى إلى حقيقة أن النفقات تساوي المداويل لكل جزء، أي التسيير والتجهيز وهذا في حد ذاته ينطوي على تقييم صريح للمداويل والنفقات.

مع ذلك، تجدر الإشارة إلى أنه وفقاً للمادة 158 من القانون الأساسي 113-14، عند إعداد ميزانية الجماعة الترابية وعند تحديد الأهداف، " يؤخذ بعين الاعتبار معيار النوع في تحديد الأهداف والمؤشرات المشار إليها أعلاه " في البرنامج.

هذا عنصر يثير تساؤلاتنا بشكل خاص، حيث أنه بموجب مواد القوانين التنظيمية للجماعات الترابية<sup>10</sup>، هناك آليات تشاركية حيث " تحدث لدى مجلس الجماعة هيئة استشارية بشراكة مع فعاليات المجتمع المدني تختص بدراسة القضايا المتعلقة بتنفيذ مبادئ المساواة وتكافؤ الفرص ومقاربة النوع تسمى «هيئة المساواة وتكافؤ الفرص ومقاربة النوع». " يبدو أن الجمع بين المادتين 158 و120 يعني ذلك إن هذه الهيئة يجب عليها المشاركة في المرحلة التحضيرية للميزانية بصفة استشارية.

### الفرع الثاني : العناصر الأساسية لتحضير الميزانية

هنالك بند لإمكانية اعتماد فائض في الميزانية في حالات معينة حيث تنص القوانين التنظيمية للجماعات الترابية على أنه " إذا ظهر فائض تقديري في الجزء الأول، وجب رصده بالجزء الثاني من الميزانية"<sup>11</sup> وبالتالي فإنه أمر متروك للمجلس الجماعي ليبحث فيه في نهاية المطاف. يتم تقييم التوازن الحقيقي في وقت اعتماد الميزانية. إذا تم إلغاء أحد الموارد المدرجة في الميزانية أثناء التنفيذ، فإن هذا لا يدعو إلى التشكيك في حالة الرصيد المتبقي.

هنالك إجماع على شح الموارد وقتلتها ولا سيما الموارد المترتبة من الضرائب والقروض، والتي لا يمكن توسيع وعائها. لكن هنالك إكراهات قانونية الهدف منها حماية المال العام وحماية المواطنين من ممثليهم المنتخبين، لهذا فرض المشرع قواعد محددة على الجماعات الترابية. فبالإضافة إلى احترام المبادئ الميزانية، بما في ذلك مبدأ الموازنة، هنالك النفقات الإجبارية التي يجب الالتزام بها لأن أساسها تعاقديا.

<sup>10</sup> المواد: 120 جماعة- 111 عمالة- 110 117 جهة.  
<sup>11</sup> 167 جهة- 146 عمالة- 169 جماعة.

فيما يخص إعداد مشروع الميزانية فإنه، طبقا لمقتضيات القوانين التنظيمية فإن رئيس المجلس يتولى تحضير الميزانية. مبدئيا تحضر الميزانية تحت سلطة وإشراف ومسؤولية رئيس الجماعة الترابية لكن عمليا التحضير يتم بمعية مساعديه ورؤساء المصالح. كما تندخل المصالح المالية والمحاسبية للجماعة الترابية لتكفلها بالجانب المادي التنفيذي المتعلق بالميزانية.

يجب أن تكون الموارد النهائية للجماعات الترابية كافية لتغطية سداد رأس المال لأقساط القرض التي تنتهي خلال السنة المالية. حيث تتم تغطية القسط السنوي لهذا الدين خلال سنة المالية. تقدير الموارد يجب أن يتم بصورة حقيقية وبطريقة صادقة، وعليه يجب عدم المبالغة في تقدير الموارد حيث يحظر إدراج الدخل غير المبرر في الميزانية. أما بالنسبة للنفقات فلا يمكن الاستهانة بها، فتحديد الحاجات الملحة، وتراتبيتها تؤدي بالضرورة إلى احترام مبدأ الحكامة وما يستند إليه من قواعد كالنجاعة والفعالية والكفاءة.

بطبيعة الحال هناك حالات خاصة تجب معالجتها، كنقص المداخيل لاسيما النقص في مداخيل التجهيز حيث يتم تعويضها عن طريق دفع منحة تجهيزية تحت بند نفقات الجزء الأول من الميزانية. بالمقابل، يتم تخصيص أي فائض متوقع لإيرادات التشغيل على النفقات لتمويل نفقات المعدات، وبالنسبة للفائض، يتم احتسابه كإيرادات من الجزء الثاني من الميزانية.

فبالنسبة للمداخيل نجد أن الضرائب المحلية تمثل جزءاً مهماً من الموارد الحالية للجماعات الترابية. لذلك فهي ضرورية من أجل حسن سير الخدمات العامة لتتمكن مصالح الجماعة الترابية من إعداد الميزانية، هنالك آليات ومساطر يمكن اللجوء إليها.

- نجد مثلاً، نتائج بيان تنفيذ الميزانية للسنة المنصرمة، والتي تكون بمثابة أساس لإعداد الميزانية. حيث تنص مواد القوانين التنظيمية المؤرخة في 7 يوليو 2015 على أنه "يثبت في بيان تنفيذ الميزانية، في أجل أقصاه 31 يناير من السنة الموالية، المبلغ النهائي للمداخيل المقبوضة والنفقات المأمور بصرفها والمتعلقة بنفس السنة وتحصر فيه النتيجة العامة للميزانية.
- كما يتم بمرسوم يتخذ باقتراح من السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية تحديد كفاءات وشروط حصر النتيجة العامة للميزانية. حيث يتم إدراج الفائض، في حالة وجوده، في ميزانية السنة الموالية برسم مداخيل الجزء الثاني تحت عنوان "فائض السنة السابقة".
- التحليل المالي، سواء بأثر رجعي أو مستقبلي، على أساس النسب Ratio، لتقييم الوضع المالي، المتضمن في البيانات المرفقة.
- تقنية تراخيص البرامج واعتمادات الأداء من أجل تخطيط متعدد السنوات للاستثمار وحتى نفقات التسيير.

- - يجب على المحاسب المعتمد تقديم المعلومات التي تقع ضمن مجاله وتدخل ضمن اختصاصه؛ يجب والإخطار بجميع النفقات بطريقة صادقة و والتي تتعلق بمجالات الاختصاص التي تم تفويضها إلى الجماعات الترابية بموجب القانون.
- يجب أن تستند تقييمات نفقات التسيير إلى بيانات ومعطيات حقيقية: عمليات التحصيل التي تم إجراؤها خلال الأشهر التسعة من العام الحالي والعامين السابقين، أي السنة N-1 و N-2. لإعداد مشروع الموازنة لعام 2024 (نحن في سنة 2023). وبالتالي فإنه من الضروري أن نأخذ في الاعتبار مداخيل عامي 2021 و2022 وكذلك الإيصالات التي تمت من يناير 2023 إلى 31 دجنبر.

الإيرادات المحققة: 2021 + 2022 + 9 أشهر من 2023 × 12.

33

تنص المادة 203 الفقرة 2 و3 من القانون التنظيمي المذكور أعلاه على أنه في حالة وجود فائض، يتم إدراجه في السنة المالية التالية ضمن مداخيل الجزء الثاني تحت عنوان فائض من السنة المالية السابقة "يثبت في بيان تنفيذ الميزانية، في أجل أقصاه 31 يناير من السنة الموالية، المبلغ النهائي للمداخيل المقبوضة والنفقات المأمور بصرفها والمتعلقة بنفس السنة وتحصر فيه النتيجة العامة للميزانية. تحدد مرسوم يتخذ باقتراح من السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية كفيات وشروط حصر النتيجة العامة للميزانية.

كذلك المادة 204 من القانون التنظيمي 2015 تشير إلى آلية أخرى لتحضير الميزانية الميزانية، مشيرة إلى أنه "يخصص الفائض المشار إليه في المادة 203 أعلاه لتغطية الاعتمادات المرحلة من نفقات التسيير والتجهيز. كما يمكنه، في حدود المبلغ المتوفر، أن يؤدي إلى فتح اعتمادات إضافية موجهة لتمويل نفقات التجهيز."

لهذا نشير إلى أنه في إطار الإعداد لميزانية "السنة المقبلة"، الأمور واضحة، والمنتخبون مدعوون لإظهار نوع من البراغمية من خلال مراعاة قدرات التحصيل الفعلية وتوقعات المداخيل على أساس متوسط معدل المداخيل الضريبية لهذه السنوات. وقد أثارت وزارة الداخلية الانتباه إلى عدم التوازن الحاصل في الصندوق الخاص بالضريبة على القيمة المضافة. وفي هذا الصدد، قد يتم تعديل حصص هذه الضريبة لمجالس الجماعات والأقاليم/العمالات وكذا الجهات قريباً.

وبالتالي، فإن الجماعات الترابية مطالبة بتحديث برنامجها الثلاثي للسنوات الثلاث المقبلة، وفقاً للنماذج التي حددتها قرارات وزير الداخلية.

وبما أن هنالك توجه نحو الحكامة، فإن وزارة الداخلية تتجه نحو سحب الدعم المتعلق بالأنشطة الثقافية والرياضية والفنية للجماعات الترابية حيث أنه في إطار سياسة اللاتمرکز فإنه سيتم الآن تخصيص هذه

الإعانات من قبل الولايات والعمالات. وتجدر الإشارة إنه في دورية لوزارة الداخلية تشير إلى أن "إدارة الإعانات الإضافية المخصصة لموازنة الميزانية، وكذلك منح الدعم المتعلق بالأنشطة الثقافية والرياضية والفنية، فإنها أصبحت من صلاحيات الولاية والعمال".

### المطلب الثاني : دراسة الميزانية

بعد التحضير وهو عمل فردي لرئيس المجلس التداولي، يأتي دور المنتخبين لمناقشة وفحص مضمون الميزانية لإبداء الرأي. القوانين التنظيمية من خلال موادها تنص على أنه " تعرض الميزانية مرفقة بالوثائق الضرورية لدراستها على لجنة الميزانية والشؤون المالية والبرمجة داخل أجل عشرة (10) أيام على الأقل قبل تاريخ إفتتاح الدورة المتعلقة باعتماد الميزانية من قبل المجلس. يجب أن تعتمد الميزانية في تاريخ أقصاه 15 نوفمبر" هذا يعني أن الدراسة والاعتماد هي قرار جماعي من طرف لجنة مكونة من منتخبين.

لهذا يمكن ملاحظة مرحلتين متميزتين: مرحلة تقنية ومرحلة سياسية.

#### 1-المرحلة التقنية:

يقوم به جزء من المنتخبين ينتمون عادة للأغلبية بالمجلس

(أ) الأعضاء:

في الواقع إذا كانت مصالح الجماعات الترابية تشترك في عملية الدراسة فإن الخزينة العامة للمملكة تساهم من خلال محاسبتها المعتمد، الذي يقدم لهم مساعدة قيمة لكونه المكلف باستيفاء الموارد وأداء النفقات ويتوفر على الاحصائيات والمعطيات الموضوعية المتعلقة بالمداخيل والنفقات.

مصالح الجماعة الترابية التي تشارك في هذا العمل هي مصالح لها ارتباط مباشر بمتابعة المداخيل والنفقات وكذلك متابعة الاعتمادات.

ولكن قبل كل شيء، فإن المصالح المالية هي التي تركز على عمليات الإعداد. كذلك مساهمة مصالح الدولة الأخرى تشكل سندا مهما لإعداد ميزانية لها من الصديقة ما يكفي لتبنيها. مساعدة خدمات الدولة هي أيضاً مساعدة كبيرة، سواء كانت خدمات ضريبية أو محاسبية. تقوم المديرية العامة للضرائب بإبلاغ الوعاء الضريبي للضرائب كل عام، ويمكن للمديريات إجراء عمليات محاكاة تتعلق بمعدلات الضرائب المختلفة. كما تتدخل خدمات المحاسبة من جانبها. على المستوى المركزي، تضع الخزينة العامة للمملكة العديد من الوثائق حول هيكل وتنفيذ الميزانيات المحلية.

أخيراً، توفر المديرية العامة للجماعات الترابية (DGCT) التابعة لوزارة الداخلية الكثير من المعلومات للسلطات المحلية المختلفة.

تهدف جميع التحليلات المقدمة إلى المساهمة في شفافية وصدقية الموازنة من خلال تحديد وإبراز التحديات والإكراهات والفرص والقضايا بهدف نهائي هو إثراء مناقشات السياسات المالية المتبعة من طرف المجالس التداولية.

في آخر المطاف السلطات التنفيذية للجماعات الترابية تقوم باستشارة اللجان المالية لمجلسهم. على المستوى الإقليمي، يجب استشارة اللجنة الاقتصادية والاجتماعية.

### (ب) المعطيات

يتم إرسال معلومات مختلفة لاستخدامها في إعداد الميزانية. وهكذا يتم جمع ثلاثة أنواع من البيانات:

- معلومات من الحسابات المتعلقة ببيانات تنفيذ الميزانية للنفقات والتي لها صلة بالنفقات التي تم الالتزام بها بالفعل في فاتح يناير من السنة المالية أو في طور الالتزام بها أثناء إعداد الميزانية؛
- المعلومات التي ترسلها دوائر الدولة والمحاسب المعتمد في هذه الحالة.
- اتباع هذا النهج الغرض منه إثراء المعلومات الناتجة عن المناقشات التي حددها أعضاء مجلس الجماعة الترابية.

المراسيم 316 و317 و2-16-318 الصادرة بتاريخ 29 يونيو 2016 تحدد لائحة المعلومات التي يجب أن تتوصل بها لجنة الميزانية والشؤون المالية التي تم تحديدها بواسطة قانون المالية للعام والتي تؤطر إعداد ميزانية الجماعات الترابية. وتشمل هذه، على وجه الخصوص، العناصر اللازمة لحساب المبالغ المتوقعة للمداخيل والنفقات.

(أ) الجدد المشترك بالنسبة للجماعات الترابية الثلاث:

- ✓ بيان الالتزامات الناتجة عن الاتفاقيات والعقود التي أبرمتها الجماعات الترابية.
- ✓ بيان المداخيل المحققة والباقي استخلاصه أي المبالغ التي لا يزال يتعين تحصيلها عن العاملين الماضيين (N-2) وكذلك المداخيل المحصلة حتى شهر سبتمبر؛

✓ بيان بالنفقات الملتزم بها والمؤداة عن العامين الماضيين، وكذلك المصاريف الملتزم بها والمؤداة حتى شهر سبتمبر.

✓ كشف أقساط الدين المستحقة عن سنة الميزانية المعنية.

(ب) وثائق محددة:

**للجماعات:**

- الوضعية المتعلقة ببرمجة ميزانية الثلاث سنوات؛
- مشروع المتعلق بكفاءة تنفيذ النفقات العامة للسنة المالية المعنية؛
- محضر يسلط الضوء على تطور نفقات التجهيز وهياكله وخصائصه وتقييمه بالنسبة للسنة الجارية وكذا التالية وكذلك تطور عدد الموظفين؛
- بيان يوضح أقساط الدين الناتج عن السنة المنصرمة؛
- بيان بالقرارات والأحكام الصادرة من المحاكم ضد الجماعة الترابية؛
- بيان بالباقي تحصيله للسنة N-1 و N-2؛
- بيان بالمصروفات الملتزم بها والمؤداة عن السنة N-1 و N-2 وكذلك النفقات الملتزم بها والمؤداة عن الأشهر التسعة من السنة المالية الحالية؛
- مذكرة تتعلق بنفقات التسيير والتي توضح تطور هذه النفقات وطبيعتها وخصائصها وتقييمها بالنظر للسنة المالية الجارية والسنة التالية. ولكن أيضًا تطور عدد الموظفين، أي تطور الميزانية المخصصة لموظفي الجماعات الترابية.

**بالنسبة للعمليات/الأقاليم والجهة:**

✓ كشف حساب النفقات الإجبارية.

**3- المرحلة السياسية:**

تدخل لجنة الميزانية والشؤون المالية والبرمجة يعكس دورها السياسي.

هذه المرحلة تنظمها المادة (198 جهة و185 جماعة) التي تنص على أنه " تعرض الميزانية مرفقة بالوثائق الضرورية لدراساتها على لجنة الميزانية والشؤون المالية والبرمجة داخل أجل عشرة (10) أيام على الأقل قبل

تاريخ إفتتاح الدورة المتعلقة باعتماد الميزانية من قبل المجلس. تحدد الوثائق المشار إليها أعلاه بمرسوم يتخذ باقتراح من السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية. يجب أن تعتمد الميزانية في تاريخ أقصاه 15 نوفمبر." هذا يعني أن الدراسة والاعتماد عملان منفصلان. الاعتماد يؤدي إلى تنظيم النقاش بحيث يجب أن تكون هذه المناقشة موضوع مداوات مختلفة عن تلك الخاصة بالميزانية ويجب إجراؤها وفقاً للشروط المطبقة على أي جلسة للمجلس التداولي حيث يمكن إجراء المناقشة قبل وقت قصير جداً من التصويت على الميزانية سواء تعلق الأمر بنفقات التسيير أو التجهيز. هنالك رؤيا تختاف باختلاف اللون السياسي للأغلبية المكونة للمجلس وتنظيم هذا النقاش هو جزء من منطق الحق في الولوج للمعلومات وتعزيز الديمقراطية المحلية.

**نفقات التسيير.** وتتألف بشكل أساسي من تكاليف أجور الموظفين، ونفقات الاستهلاك الوسيطة، وتكاليف التسيير المتنوعة التي تعكس سلطات الجماعة الترابية (لا سيما الإجراءات المحلية، والمساعدة الاجتماعية، وصيانة الطرق للجماعات؛ والخدمات الاجتماعية للعمالات والأقاليم؛ والتنمية الاقتصادية والتدريب المهني للجهات) وكذلك الفائدة على الديون

**نفقات الاستثمار** (باستثناء سداد الديون) ، وتشمل نفقات الاستثمار المباشر (حيازة الممتلكات المنقولة وغير المنقولة ، والأشغال الجديدة ، والإصلاحات الرئيسية) ، وإمدادات التجهيز للمعدات المؤداة ، وكذلك القروض والتسبيقات الممنوحة من قبل الخزينة.

إذا لم يتأت اعتماد الميزانية في التاريخ المحدد في الفقرة الثالثة من المادة 185 أعلاه، يدعي المجلس للاجتماع في دورة استثنائية داخل أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوماً ابتداء من تاريخ الاجتماع الذي تم خلاله رفض الميزانية. ويدرس المجلس جميع الاقتراحات المتعلقة بتعديل الميزانية التي من شأنها تفادي أسباب رفضها. ويتعين على الأمر بالصرف أن يوجه إلى عامل العمالة أو الإقليم في تاريخ أقصاه 10 ديسمبر الميزانية المعتمدة أو الميزانية غير المعتمدة مرفقة بمحاضر مداوات المجلس.

إذا لم يتم اعتماد الميزانية طبقاً لأحكام المادة 187 أعلاه، قام عامل العمالة أو الإقليم، بعد دراسة الميزانية غير المعتمدة وأسباب الرفض ومقترحات التعديلات المقدمة من لدن المجلس وكذا الأجوبة المقدمة في شأنها من لدن الرئيس، بوضع ميزانية للتسيير

على أساس آخر ميزانية مؤشر عليها مع مراعاة تطور تكاليف وموارد الجماعة، وذلك داخل أجل أقصاه 31 ديسمبر. تستمر الجماعة الترابية في هذه الحالة في أداء الأقساط السنوية للاقتراضات.

قبل اختتام هذا الجزء، يتعين أن نستنتج الدروس عن الحكامة، ترشيد النفقات وتدبير الميزانية لاسيما ما يتعلق بالعقلنة الميزانية.



الحكمة الرشيدة المعقلنة هي تحصيل حاصل لعملية ناتجة عن فعالية الطلبات العمومية والاستخدام السليم للأموال العامة.

يصبح مصطلح حسن الأداء performance أو الكفاءة وسيلة وأداة عمل تسمح بتنفيذ السياسات العامة. تصبح هذه الأداة العملية والأيدولوجية التي تنقل نشاط الإدارة من مرحلة السياسة العامة إلى مرحلة العمل العام.

يُفهم الأداء على أنه وسيلة لتحقيق هدف من خلال ربط الفعالية والكفاءة، ويتم تعريف الأخير على أنه القدرة على تحقيق الأهداف التي تشير إلى نسبة المدخلات / المخرجات (output/input). إنها نتيجة نسق مسطري، أي معرفة علاقات المدخلات والمخرجات بدلاً من تلك الخاصة بالمخرجات فقط.

يشير حسن الأداء performance إلى القدرة على اتخاذ إجراءات للحصول على نتائج وفقاً للأهداف المحددة مسبقاً عن طريق خفض تكلفة الموارد والمساطر المتبعة.

يجب التمييز بين المصطلحين: أحدهما يشير إلى فكرة النتيجة، والآخر يشير إلى مفهوم المردودية.

النجاعة efficiency هي توفير أفضل الشروط optimiser للأدوات المتوفرة لتحقيق نتيجة، ويتم قياسها في شكل علاقة بين النتائج التي تم الحصول عليها والموارد المستثمرة.

يجب تمييزها عن الكفاءة، وهي العلاقة بين النتائج التي تم الحصول عليها والأهداف المحددة، وعن المردودية، وهي العلاقة بين الدخل المتحصل عليه ورأس المال المستثمر.

نعيد مرة ثانية ما ذكرناه سابقاً بأن حسن الأداء يصبح الأداة العملية والأيدولوجية التي تنقل نشاط الإدارة من مرحلة السياسة العامة إلى مرحلة العمل العام.

#### أ) الإدراج الميزانياتي لمقاربة النوع.

تم إرساء مبدأ المساواة بين الرجل والمرأة في المغرب في دستور 2011 وبشكل أكثر تحديداً في المادة 19: " يتمتع الرجل والمرأة، على قدم المساواة، بالحقوق والحريات المدنية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية والبيئية، الواردة في هذا الباب من الدستور. تسعى الدولة إلى تحقيق مبدأ المناصفة بين الرجال والنساء. وتُحدث لهذه الغاية، هيئة للمناصفة ومكافحة كل أشكال التمييز". الميزانية وسيلة للتعبير بشكل ملموس عن هذه الرغبة وهذا المبدأ الدستوري ووضعه حيز التطبيق. وبالتالي نجد أن القانون التنظيمي لقانون المالية والقوانين التنظيمية للجماعات الترابية نصت على مقاربة النوع كهدف للمساواة بين الجنسين.

الميزانية ليست وثيقة «محايدة» أبداً: فهي تعكس الخيارات السياسية والاجتماعية والاقتصادية والبيئية وبالتالي فإن التوجهات الميزانية لها تأثيرات على المكونات المختلفة للسكان وعلى التفاوتات مثل التقدم الاجتماعي والاقتصادي والثقافي.

السؤال هو هل بإمكان الميزانيات أن تقلل من هذه التفاوتات وعدم المساواة؟ لزيادتها؟ من هم المستفيدون من هذه السياسات؟ (ما هو عدد الرجال والنساء المتأثرين، وبالتالي فإن الميزانية مخصصة للرجال والنساء؟) هل ينبغي اتخاذ إجراءات محددة أو "تصحيحية" وفي أي قطاعات.

طالما أن الميزانية هي إحدى الأدوات التقنية الرئيسية للسياسة أو لاتباع استراتيجية أو للقيام بمشروع، فإن هذا الارتباط مع مقاربة النوع هي حاسمة في الانتقال من المساواة "الفعلية" في الحقوق إلى المساواة المطبقة بالفعل.

الميزانية التي تأخذ بعين الاعتبار مقاربة النوع "هي إجراء يهدف إلى إعادة التوازن في ميزانيات الجماعات الترابية، وفقاً لأوجه عدم المساواة المتعلقة بمقاربة النوع التي يمكن ملاحظتها أثناء المعاملة داخل الهيئات.

من الواضح أن الموازنة المستجيبة لمقاربة النوع لا تتكون من ميزانيات منفصلة للنساء والرجال، ولكن في الحقيقة هو إجراء تحليل لمكونات الميزانية، وإدماج اعتبارات لها علاقة بالمساواة بين المرأة والرجل. وبالتالي، بدلاً من زيادة الإنفاق العام، يستحب إعادة توجيه البرامج ضمن الميزانيات وأولويات جديدة يجب أن تأخذ بعين الاعتبار هذا المقتضى.

يتعلق الأمر بتحليل ودراسة تأثير مخصصات الميزانية على وضع النساء والرجال والفتيات والفتيان: هل تأخذ هذه الميزانيات بعين الاعتبار الوضع الخاص لبعضهم البعض.

حتى الآن، كان تقييم السياسات التي تتبنى مقاربة النوع هو الأسلوب الرئيسي المعتمد. وهو يقتضي تحديد نوعية الأسئلة المتعلقة بمسألة النوع الصريحة أو الضمنية في قطاعات أو برامج معينة، وتحديد توزيع الموارد المعتمدة في هذه القطاعات وتقدير ما إذا كانت السياسة الحالية وكذا توزيع الموارد سيحافظ أو يعدل قضية عدم المساواة بين الرجال والنساء.

إنه مزيج من السياسة المالية وسياسة المساواة بين الجنسين من خلال دراسة التأثير المتباين للإنفاق العام وممارسات الإيرادات على الرجال والنساء. لأنه من المفترض أن تعود الميزانية بالفائدة على الجنسين على حد سواء دون تمييز. نوضح فقط إلى أن مفهوم الجنس إلى التركيب البيولوجي يشير إلى عملية التكاثر البشري.

مفهوم الجنس: يشير إلى السلوكيات والأدوار والمسؤوليات التي يتم بناؤها اجتماعيا داخل مجتمع معين. وبالتالي، يعتمد مفهوم "مقاربة النوع" على عنصرين مجتمعين:

**المساواة:** عدم التمييز ضد الشخص على أساس الجنس (رجل، امرأة)

**الإنصاف:** يشير إلى العدالة.

- المساواة "بين الجنسين" هي عدم تمييز ضد الأشخاص على أساس جنسهم فيما يتعلق بالفرص وتوزيع الموارد والفوائد والولوج إلى المرافق العمومية.
- جعل الميزانيات تستجيب لاحتياجات الرجال والنساء، والتأكد من أن تخصيص الموارد العامة يستجيب لاحتياجات الجميع ذكورا وإناثا.
- لكن ما تجب الإشارة إليه هو أن الحديث عن ميزانية تتبنى مقاربة النوع لا يعني أن هنالك ميزانية منفصلة للمرأة وبالتالي فإنها لا تعني:

- ✓ عدم التمييز على المستوى المالي ، مع اعتمادات مخصصة للرجال والنساء؛
- ✓ لاتعني رفع نفقات برامج تستهدف النساء؛
- ✓ لا تهدف لتخفيض ميزانية الجماعات الترابية بمقدار ميزانية النوع؛

لكن يمكن:

- ✓ تخصيص علاوات في إطار تشجيع ولوج الفتيات للتعليم في العالم القروي وتخصيص منح دراسية؛

- ✓ تحسين وتخصيص بعض الاعتمادات في مجال الصحة كسرطان الثدي للنساء وسرطان المثانة للرجال؛

مقاربة النوع هذه وأخذها بعين الاعتبار عند تحضير الميزانية يشكل إجراء عمليا لادماج المرأة والهدف هو تحسين المساواة بين الجنسين.

من خلال تتبع هذه النقطة نلاحظ أن عملية إدراج مقاربة النوع في المسلسل الميزانياتي أحرزت تقدماً كبيراً منذ إطلاقها في عام 2002 جنباً إلى جنب مع إصلاح الميزانية القائمة على النتائج.

تنص المادة 139 من الدستور على اعتماد آليات تشاركية للحوار والتشاور يجب أن تضعها السلطات المحلية لتعزيز مشاركة المواطنين والجمعيات في تطوير برامج التنمية ومراقبتها.

كان هناك إصلاح للقانون التنظيمي للجماعات الترابية منذ عام 2015، بشكل متوال في مجال مقارنة النوع والذي هو في واقع الأمر تكريس لمقتضيات جاء بها القانون التنظيمي لقانون المالية لاسيما المادة 39 منه، التي تؤكد على الحاجة إلى تعميم وتنزيل مقارنة النوع عند تحضير الميزانية وإدماج هذا المقتضى في المشاريع والإجراءات المالية. القانون التنظيمي له قوة الشئ المشرع به وعليه، هناك القوة الإلزامية بالامتثال لهذا البند من المادة 39 من القانون التنظيمي لقانون المالية على المستوى المحلي.

مشاركة المواطنين في إدارة الشأن العام المحلي، كحق أساسي للمواطنة، هي عنصر من عناصر الحكامة والعدالة السياسية، وتعميم مراعاة مقارنة النوع والذي يعتبره البعض أيضا خيارا أساسيا.

لهذا نجد أن القوانين التنظيمية المتعلقة بالجماعة، العمالة/الأقليم والجهة، الصادرة في 7 يوليو 2015 نصت وبعبارة متشابهة وضع حيز التطبيق ميكانيزمات لإنشاء آليات تشاركية للحوار والتشاور ولتعزيز مشاركة المواطنين والجمعيات في التنمية والمراقبة والتشاور.

لقد بُوشر تقييم خطط العمل وفق الإجراءات المنصوص عليها في النظام الداخلي للجماعات الترابية، ولهذه الغاية، تم إنشاء هيئة استشارية إلى جانب المجالس الترابية، بالشراكة مع الجهات الفاعلة في المجتمع المدني، المكلفة بدراسة القضايا المتعلقة بتنفيذ مبادئ الإنصاف والمساواة وتكافؤ الفرص يسمى "هيئة الإنصاف والمساواة وتكافؤ الفرص».

ومع ذلك، من الواضح أن الدور الرئيسي تلعبه المجالس الجماعية علما بأن الإجراءات والمساطر والهيئات هي طرق تحددها الأنظمة الداخلية لمجالس الجماعات الترابية.

يحدد النظام الداخلي لمجلس الإدارة شروط تكوين وعمل وتسيير هذه الإجراءات وكذا الهيئات.

#### ✓ أهداف الهيئات

- تحليل فعالية البرامج (النفقات) المهمة لتحقيق الأهداف الخاصة بالنوع الاجتماعي.

#### ✓ المسوغات أو التبريرات

- قد يختلف تأثير البرنامج بالنسبة للرجال والنساء؛
- يختلف مستوى الولوج لخدمات المرافق العمومية للرجال والنساء.

### المطلب الثالث : إعتما د الميزانية

سبق وأن ذكرنا بأن الميزانية تعرض مرفقة بالوثائق من أجل دراستها من طرف لجنة الميزانية والشؤون المالية والبرمجة خلال 10 عشرة أيام. بعد انصرام هذا الأجل يأتي دور المجلس التداولي ليقول كلمته والتي لها طابع سياسي أكثر منه تقني أو مالي من أجل اعتماد الميزانية حيث يتم إفتتاح الدورة المتعلقة باعتماد الميزانية من قبل المجلس، مما يهد الطريق أمام المنتخبين لكي تقدم لهم الشروحات والتفسيرات اللازمة التي تساعد على دراسة مشروع الميزانية وفهم توجهاته قبل مناقشته في الجلسة العامة.

في هذا الصدد، تجدر الإشارة إلى أن رئيس لجنة المالية والميزانية، يقدم عرضا حول مشروع الميزانية، ويعطي فيه خلفيات المشروع وأرقامه ويحدد المراحل التي قطعها تحضيره، ويفسر أسباب الزيادة أو النقصان بالمقارنة مع السنة السابقة سواء تعلق الأمر بالمداخيل أو النفقات، لأنه يكون قد شارك في إعداد الميزانية وتحضيرها منذ بدايتها إلى نهايتها.

عملية الاعتماد تخضع لعديد من الشروط والاجراءات، منها النصاب القانوني، الوثائق الواجب تقديمها من طرف الرئيس، التصويت على المداخيل والنفقات كل على حدة.

هذه العملية هي في الواقع عملية تصويت تتم بناء على التمييز بين الجزء المتعلق بالمداخيل والجزء المتعلق بالنفقات.

**النصاب القانوني:** تنص مواد<sup>12</sup> القوانين التنظيمية للجماعات الترابية على أنه، لا تكون مداوات مجلس الجماعة صحيحة إلا بحضور أكثر من نصف عدد أعضائه المزاولين مهامهم عند افتتاح الدورة. إذا لم يكتمل النصاب القانوني للمجلس بعد استدعاء أول، يوجه استدعاء ثان في ظرف ثلاثة (3) أيام على الأقل وخمسة (5) أيام على الأكثر بعد اليوم المحدد للاجتماع الأول، ويعد التداول صحيحا بحضور أكثر من نصف عدد الأعضاء المزاولين مهامهم عند افتتاح الدورة.

إذا لم يكتمل في الاجتماع الثاني النصاب القانوني المشار إليه أعلاه، يجتمع المجلس بالمكان نفسه وفي الساعة نفسها بعد اليوم الثالث الموالي من أيام العمل، وتكون مداواته صحيحة كيفما كان عدد الأعضاء الحاضرين. يحتسب النصاب القانوني عند افتتاح الدورة، وكل تخلف للأعضاء عن حضور جلسات الدورة أو الانسحاب منها لأي سبب من الأسباب خلال انعقادها، لا يؤثر على مشروعية النصاب وذلك إلى حين انتهائها.

**المواد المصوت عليها:** عملية التصويت تتم بناء على طبيعة الاعتمادات المصوت عليها حيث يتم التصويت أولا على المداخيل، حيث يجري في شأن تقديرات المداخيل **تصويت إجمالي** فيما يخص الميزانية والميزانيات الملحقه والحسابات الخصوصية. والسبب واضح وهو أن الكتلة المالية للمداخيل هي فقط توقعية.

<sup>12</sup> المواد 42 الجماعة- 43 العمالة/الإقليم- 45 الجهة.

هذه الأولوية في التصويت للمداخيل وهي خطوة منطقية تتماشى ومقتضيات القوانين التنظيمية الصادرة في 15 يوليو 2015 إذ يجب أن يحسم أمر مداخيل الميزانية ويعرف حجمها النهائي قبل أن يتم الانتقال إلى تحديد المجالات التي ستصرف فيها. فالجماعة الترابية لا تستطيع أن تنفق خلال السنة إلا في حدود المداخيل التي سيقع الترخيص باستخلاصها، والغلاف المالي الذي يؤمل استيفائه خلال السنة.

فيما يخص النفقات هنالك تصويت مفصل حيث يجري في شأنها تصويت عن كل باب.

بالإضافة إلى احترام قواعد الميزانية والمحاسبة التي تحددها القواعد التنظيمية التنظيمية والمحاسبية، يجب أن يتم احترام طريقة تقديم الميزانية الواردة في المراسيم التي تنظم طريقة عرض الميزانية. وبالتالي فإنه يترتب على عدم الامتثال لطريقة عرض الميزانية تعليق التأشير.

هيكل وثيقة الميزانية هو نفسه الذي يناقش بغض النظر عن اختيار طريقة التصويت حسب طبيعة أو حسب وظيفة النفقات.

يتم التصويت على الميزانية بناء على توازن حقيقي للمداخيل والنفقات من قبل المجلس التداولي بموجب مختلف مقتضيات القانون التنظيمي المشار إليه، كما يتم التصويت على قرارات تعديل الموازنة والموازنات الإضافية وميزانيات المؤسسات العامة المحلية والموافقة عليها بموجب نفس شروط الموازنة الرئيسية للسلطة المحلية.

#### المطلب الرابع : عدم اعتماد الميزانية

حددت مواد القوانين التنظيمية آجالاً لاعتماد الميزانية وعرضها على تأشيرة العامل أو الوالي. فإذا كانت الآجال المحددة للجماعة (المادة 185)، والعمالة/الإقليم (المادة 176) بأنه " يجب أن تعتمد الميزانية في تاريخ أقصاه 15 نوفمبر." فإن المشرع أبي إلا أن يمنح الجهة مدة أقصر، إذ نصت المادة 198 على أنه " يجب أن تعتمد الميزانية في تاريخ أقصاه 05 نوفمبر." في هذه الحالة هنالك نتيجتان مسطريتان، احدهما إدارية والثانية مالية.

**المسطرة الإدارية:** هي مسطرة تخص المجلس حيث أنه إذا لم يتأت اعتماد الميزانية في التاريخ، يدعي المجلس للاجتماع في دورة استثنائية داخل أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوماً ابتداء من تاريخ الاجتماع الذي تم خلاله رفض الميزانية. ويدرس المجلس جميع الاقتراحات المتعلقة بتعديل الميزانية التي من شأنها تفادي أسباب رفضها.

ويتعين على الأمر بالصرف أن يوجه إلى عامل العمالة أو الإقليم في تاريخ أقصاه 10 ديسمبر الميزانية المعتمدة أو الميزانية غير المعتمدة مرفقة بمحاضر مداوات المجلس. وبالتالي التصويت واعتماد الميزانية هو إجراء ضروري وإجباري لكنه غير كاف إذ لا بد من التأشير على الميزانية لكي تدخل حيز التطبيق. أما إذا لم يتسن للجماعة الترابية أن تعتمد الميزانية أو لم تقم بوضعها لدى العامل أو الوالي، فإن هذين الأخيرين يقومان بتفعيل سلطة الحلول.

**المسطرة المالية:** تقاعس المجلس، وعدم احترام الأجال المحددة، يؤدي بسلطة المراقبة لتتجاوز المجلس والعمل على الحفاظ على استمرارية المرفق العام، والسهر على تقديم الخدمات للمرتفقين. هتالك حالتان مختلفتان، لكن الحل واحد: إذا لم يتم اعتماد الميزانية أو إذا رفض عامل العمالة أو الإقليم أو الوالي التأشير على الميزانية لأي سبب من الأسباب، قام عامل العمالة أو الإقليم أو الوالي، بوضع ميزانية للتسيير على أساس آخر ميزانية مؤشر عليها مع مراعاة تطور تكاليف وموارد الجماعة الترابية، وذلك داخل أجل أقصاه 31 ديسمبر. تستمر الجماعة الترابية في هذه الحالة في أداء الأقساط السنوية للاقتراضات.

### المطلب الخامس : التأشير على الميزانية

بمجرد وضع الميزانية، وقبل أن تصبح قابلة للتنفيذ، يجب إرسال مشروع الميزانية إلى العامل أو الوالي للتأشير عليها مما يضمن مراقبة شرعيتها. الغرض من هذه الرقابة هو التحقق من الامتثال للقوانين الجاري بها العمل. وعليه يجب وضع الميزانية في توازن حقيقي قبل توجيهها لمصالح الداخلية. و تكون الميزانية في توازن حقيقي عندما يكون جزء "التسيير" وجزء "التجهيز" متوازنين على التوالي، ويتم تقييم المداخيل والنفقات بشكل عادل (المداخيل = النفقات).

بناء على مقتضيات القانون التنظيمي:

- 1- يمارس الوالي أو (العامل) المراقبة الإدارية على شرعية قرارات رئيس المجلس ومقررات المجلس التداولي.
- 2- لا تكون مقررات المجلس التالية قابلة للتنفيذ إلا بعد التأشير عليها من قبل السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية.
- 3- تعرض الميزانية على تأشيرة السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية وتصبح الميزانية قابلة للتنفيذ بعد التأشير عليها بعد مراقبة ما يلي :

- ✓ احترام أحكام هذا القانون التنظيمي و القوانين و الأنظمة المعمول بها؛
- ✓ توازن الميزانية على أساس صدقية تقديرات المداخيل و النفقات؛
- ✓ تسجيل النفقات الإجبارية.

من خلال تحليل مسطرة الاعتماد والتأشير نلاحظ أن الشروط المطلوبة أصبحت موحدة كما تم تقليص آجال الاعتماد والتأشير. كذلك هناك تقرب الجهة المكلفة بالتأشير على الميزانية الوالي أو العامل عوض المصالح المركزية. لكن رغم ذلك فإن الوصاية ما زالت مفروضة في الشق المالي من القوانين التنظيمية. الجماعات الترابية لا تزال لا تتوفر على الحرية الكاملة بخصوص مشاريعها المالية، وهي غير قادرة على اتخاذ القرار وتنفيذه في المجال المالي، فالقوانين التنظيمية الجديدة لا تزال تعتبر الميزانية كما هو الحال في السابق من القرارات التي يتوجب إحالتها على سلطة الوصاية من أجل التأشير عليها قبل تنفيذها. بل أكثر من هذا سلطة الوصاية لها الحق في أن "تمارس سلطة الحلول" وتتصرف مكان المجالس التداولية. لكن الملاحظ هو أنه إذا كانت المادة 202 من القانون التنظيمي للجهة تنص على أن السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية، تؤشر على الميزانية داخل أجل قدره عشرين يوماً من تاريخ التوصل بها، فإن هذا المقتضى لا نجد له مقابل فيما يخص التأشير على ميزانية الجماعة أو العمالة والإقليم.

التأشير على الميزانية من طرف الوالي أو العامل يعطي للميزانية صبغتها التنفيذية وتصبح الميزانية وثيقة مالية رسمية وقانونية وتتم إعادتها وتبليغ المصادقة عليها إلى الجماعة المحلية المعنية، وهنا يجب على الرئيس إيداع الميزانية بمقر الجماعة خلال خمسة عشر (15) يوماً الموالية للتأشير عليها. وتوضع الميزانية رهن إشارة العموم بأي وسيلة من وسائل الإشهار، ويتم تبليغها فوراً إلى الخازن من قبل الأمر بالصرف. وبالتالي يتم الشروع في تنفيذها.

### الفصل الرابع : برمجة الميزانية

على ضوء ما سلف تقوم الجماعة الترابية برصد مجموع مواردها برسم الثلاث سنوات القادمة و برمجتها في مشاريع ذات أولوية و بناء على هذه المعطيات يتم وضع تقديرات الميزانية حيث ستبلور في شكل مبالغ مالية حسب التوجهات التي اختارها المجلس التداولي.

يقصد بها تحقيق الأهداف المحددة مع تقدير العبء المالي لكل بديل، ووضع برامج متكاملة لتحقيق عدة أهداف. مواد القوانين التنظيمية<sup>13</sup> تعطي للجماعة الترابية حرية الحركة في إطار صلاحيتها لإنشاء شركات التنمية المحلية. أما المواد المتعلقة باختصاصات الجماعات الترابية من القانون التنظيمي فنجد أنها تخول لها في إطار اختصاصاتها الذاتية القيام بعملية التخطيط والبرمجة والإنجاز والتدبير والصيانة<sup>14</sup>.

التخطيط والبرمجة لأن الإجراءات التي يتخذها مسؤولو الجماعة الترابية تحتاج الى أفق اوسع لأن أهم الاصلاحات والإجراءات المهيكلة لا يتم اتخاذها وتنفيذها خلال فترة سنوية قصيرة وبالتالي فإن الاستراتيجية الترابية هي بالضرورة استراتيجية متعددة السنوات. الجماعة الترابية يجب أن تتوفر على إطار يأخذ بعين

<sup>13</sup> الجماعة 130- العمارة 122- الجهة 145.  
<sup>14</sup> الجماعة 77- العمالة 78- الجهة 80.



الاعتبار هذه التعددية. الإدارة بالأهداف: تخصيص اعتمادات الميزانية وفقاً للأهداف الفرعية التي تسعى كل الأجهزة الحكومية (دولة، جماعات ترابية مؤسسات عمومية) لتحقيقها. بالإضافة إلى ذلك يجب تحليل البيانات ودراسة وتقييم كافة الأنشطة والبرامج وذلك ببرمجتها على المدى المتوسط، مما يؤدي إما لتطوير وتحسين البرامج وزيادة الإعتمادات وإما بقاؤها على حالها أو تخفيضها أو إلغاؤها إذا ثبت عدم جدواها.

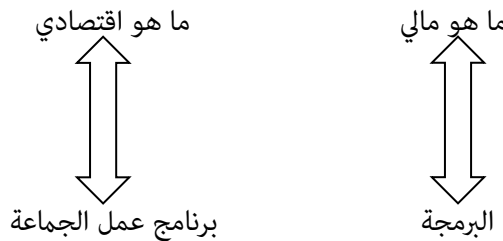
### المطلب الأول : الطموحات وراء البرمجة

البرمجة تسمح بخلق الظروف الملائمة لتحديد استراتيجية متكاملة ومتجانسة تمكن من التحكم في المالية المحلية وتسمح في نفس الوقت باحترام مبدأ الموازنة وتجنب في نفس الوقت من الانزلاق في تخمينات سنوية غير مضبوطة يعاد فيها النظر كل سنة وبالتالي هنالك علاقة جدلية بين البرمجة والتخطيط. البرمجة المتعددة السنوات تعطي قفزة نوعية للحكامة لأن تحديد الغلاف المالي لمدة ثلاث سنوات سيعطي رؤية شاملة واستباقية وشفافة للسياسة المحلية المتبعة وتسمح بالتالي إلى وضع الإصبع على مكامن الضعف لاسيما ما يتعلق بالموارد أخذاً بعين الاعتبار عملية التحيين السنوية.

مواد القانون التنظيمي<sup>15</sup> تتحدث عن برامج التجهيز المتعدد السنوات أي أن المقصود هو الجانب المالي في حين تشير مواد أخرى<sup>16</sup> إلى الأعمال التنموية أي أن المفهوم في هذه الحالة هو مفهوم اقتصادي. لكن ما تجدر الإشارة إليه أن كلا المادتين تشيران إلى تدخل طرف آخر في العملية:

- إعداد هذه البرمجة بتنسيق مع العامل أو من ينوب عنه
- التخطيط التنموي يتم وفق منهج تشاركي.

هذا يعني أن الجماعة الترابية ليست وحيدة في اتخاذها لقراري البرمجة والتخطيط رغم ما تحمله فكرة اللامركزية من معاني حرية القرار والتنفيذ وعليه، يجب التفريق بين ما هو مالي وما هو اقتصادي:



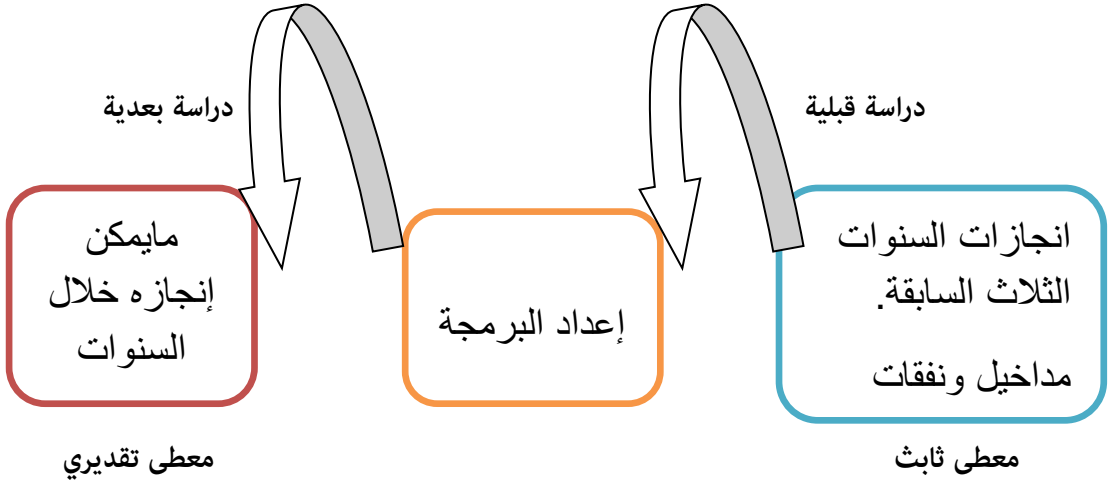
<sup>15</sup> الجماعة 163- العمالة 155- الجهة 176.  
<sup>16</sup> الجماعة 78- العمالة 79- الجهة 81.

إذن، هنالك علاقة جدلية بين البرمجة (الشق المالي) والتخطيط (الشق الاقتصادي).  
فالتسيير المحلي أصبح مجالاً خصباً لتطوير طرق التدبير التقليدية للشأن العمومي المحلي، حيث أن تطبيق «المقاربة التدييرية» «Approche managerielle» على هذا المستوى، أصبح ضرورياً لتمكين الجماعة الترابية من الآليات الكفيلة بتحقيق دورها التنموي.  
**البرمجة الشاملة** لمدة 3 سنوات لبرامج التجهيز تستهدف ربط توقعات ميزانية الجماعات الترابية بتوقعات المخطط وجعلها أداة تُراعى بموجبها اتخاذ الإجراءات المالية السنوية اللازمة لتحقيق أهدافه الاستراتيجية والعمل على أجراً هذه البرامج والعمل على تنفيذها حسب الأولويات التي أعطيت لها في المخطط الجماعي للتنمية. هذه الطريقة لتقدير النفقات تتعلق بالمشايخ التي يتطلب تنفيذها فترة طويلة ويتم تنفيذ البرامج بطريقة:

• **طريقة اعتمادات الربط** : يتم تحديد مبلغ النفقات بصورة تقديرية ويتم إدراجه في ميزانية السنة الأولى على أن يتم إدراج الجزء الذي ينتظر دفعه فعلاً من النفقات في ميزانية كل سنة من السنوات اللاحقة . وتسمى هذه الطريقة بطريقة اعتمادات الربط.

**طريقة اعتمادات البرامج**: أما الطريقة الثانية فهي تتلخص في أن يتم إعداد قانون خاص مستقل عن الميزانية يسمى بقانون البرنامج توافق عليه السلطة المراقبة وبموجب هذا القانون يتم وضع برنامج مالي على أن يتم تنفيذه على ثلاث سنوات ويوافق على الإعتمادات اللازمة له، ويقسم هذا القانون، نفس البرنامج على عدة سنوات ويقرر كل جزء منها، أي الإعتمادات الخاصة بها .وتسمى هذه الطريقة بطريقة اعتمادات البرامج. وعلى ضوء ما سلف تقوم الجماعة الترابية برصد مجموع مواردها برسم الثلاث سنوات القادمة وبرمجتها في مشاريع ذات أولوية، وبناء على هذه المعطيات يتم وضع تقديرات الميزانية حيث ستبلور في شكل مبالغ مالية حسب التوجهات التي اختارها المجلس التداولي.

غير أن ما تجدر الإشارة إليه هو أن هذا التقييم المستقبلي يكون مبنيا على معطيات ثابتة ومعطيات تقديرية:



البرمجة على مدى ثلاث سنوات يتم تحيينها سنويا، وذلك على أساس أهداف استراتيجية مع الأخذ بعين الاعتبار التكاليف المرتبطة بالموارد وبالتسيير والاستثمار من أجل توجيهها نحو بلوغ نتائج قابلة للقياس وتستجيب لأهداف محددة سلفا وتبرر استعمال الفوائض مع تعزيز الشفافية.

كما ستمكن هذه البرمجة المحينة سنويا من محافظة الميزانية على طابعها السنوي، يشكل فيه إطارا للفوائض والنفقات على المدى المتوسط مرجعا للإعداد، مما سيمكن من تحسين مناقشة الميزانية ووضع الخيارات الموازناتية والضريبية، في إطار برنامج متعدد السنوات يتيح توقعاً أفضل ومرونة أكبر في توزيع الموارد، كما يلزم الجماعة بتحسين جودة الخدمات العمومية والتحكم في التكاليف. السعي نحو صحة وجودة توقعات الموارد والتكاليف والسهر على صحة فرضيات مشروع مع الأخذ بعين الاعتبار المعطيات المتوفرة أثناء إعدادها.

الهدف هو ألا تبقى الميزانية مجرد أداة لتوقع وتقدير حجم المداخيل والنفقات اللازمة لتأمين سير المرافق العمومية الترابية خلال سنة مالية واحدة وإنما يجب أن تكون إلى جانب ذلك أداة للتدخل الاقتصادي والاجتماعي في الأمد المتوسط والطويل، فلا يجب أن تبقى الميزانية مجرد بيان رقمي للعمليات المالية المحلية خلال سنة وإنما يطلب منها أن تكون أداة في خدمة التخطيط وفي خدمة المشاريع والأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تنوي الجماعة بلوغها.

## المبحث الرابع : أهداف ميزانية البرامج

أهداف ميزانية البرامج والأداء لا تختلف عن أهداف الرقابة إما الإختلاف هو حسب الطريقة التي يُنظر بها إلى الميزانية، هل هي نظرة استشرافية تديرية أم تنفيذية؟ كما تجدر الإشارة إلى أن تطبيق نظام ميزانية البرامج والأداء يستلزم الربط بين المداخل (الفوائض) والنفقات وهو ما يعني أن ميزانية البرامج والأداء **تركز على الأعمال والأنشطة** التي تقوم بها الجماعة الترابية وليس على وسائل تنفيذ الأعمال. هذا إلى جانب تركيز اهتمام ميزانية البرامج والأداء على الأهداف ذاتها أكثر من اهتمامها بوسائل تحقيق تلك الأهداف فالتأكيد الأساسي لميزانية البرامج والأداء هو توزيع وتقسيم الأداء.

كما يتطلب تطبيق نظام ميزانية البرامج والأداء أن يكون هيكل الميزانية ينقسم إلى وظائف، والوظائف إلى برامج والبرامج إلى أنشطة هذه الأنشطة يتم تبويبها نوعيا حسب بنود الميزانية مما يؤدي إلى:

• برمجة الأهداف في شكل برامج؛

• المفاضلة بين البرامج البديلة باستخدام أسلوب تحليل التكلفة والمنفعة؛

• تصميم خطة لكل برنامج على مدى ثلاث سنوات؛

• صياغة الاحتياجات السنوية لكل برنامج في شكل ميزانية.

إذن أصبح الاهتمام منصبا على محاولة ربط السياسة المالية والاقتصادية للجماعة الترابية بخطة اقتصادية محددة عن طريق مجموعة من البرامج والأنشطة. فالميزانية عبارة عن وسيلة تمويل وتنفيذ أهداف خطة التنمية وتعتبر مرحلة السنوية من مراحل الخطة الطويلة الأجل وذلك من أجل:

• توفير المعلومات اللازمة للتخطيط طويل الأجل؛

• توفير معلومات لخدمة إدارة الوحدة الحكومية؛

• توفير المعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة المالية والقانونية والكفاءة والفعالية. وهو ما يعني أن نظام التخطيط والبرمجة والميزانية يرمي أن تكون الميزانية أداة للتخطيط والإدارة والرقابة.

تجدر الإشارة إلى أن تقديرات الميزانية يتم اشتقاقها من بيانات تُستقى من المنبع أي الجماعة الترابية حيث أن برمجة الأهداف جعلت البرامج محورا أساسيا للتقدير والمفاضلة واتخاذ القرارات. كما أن إعداد الميزانية طبقا لنظام التخطيط والبرمجة ينطوي بدرجة كبيرة على عمليات تخطيط واتخاذ قرارات مما يهيئ الفرصة لتخصيص الموارد بطريقة فعالة.

## المطلب الثاني : البرمجة كأداة للتخطيط

يتم إعداد الميزانية على أساس برمجة برامج التجهيز تمتد لثلاث سنوات، وهي برمجة تنبني على التخطيط الاستراتيجي والعملي في تدبيرها:

-التخطيط الاستراتيجي : يسطر أهداف أولية من خلال الاختيارات السياسية للمجلس التداولي.

-التخطيط العملي : يحدد برامج العمل على مستوى المدى المتوسط من طرف المدبرين بالجماعة الترابية، وهذا يتطلب أن تكون الأهداف محددة من حيث الكم والقيمة ومقسمة زمنيا ومدعمة بموارد مالية واقعية.

### التوقع الاستراتيجي:

التوقع الذي يجب أن تقوم به الميزانية في إطار هذا التصور الجديد لم يعد هو ذلك التوقع الضيق الذي يعطي الأهمية القصوى للمسائل المؤقتة والظرفية وإنما أصبح توقعاً استراتيجياً يجعل الجماعة تقوم بدورها التجهيزي والتنموي إلى جانب الدور الكلاسيكي المتمثل في تأمين التسيير الاعتيادي للمرافق والمنشآت المحلية. على ضوء التخطيط العملي تقوم الجماعة برصد مجموع مواردها برسم الثلاث السنوات القادمة وبرمجتها في مشاريع ذات أولوية ويتم وضع التقديرات بالميزانية مباشرة من معطيات البرمجة المتعددة السنوات بحيث تتوافق مع تقديرات السنة الأولى من هذه البرمجة.

توضع الميزانية ضمن المرحلة الأخيرة، ضمن مراحل إعداد المخطط الجماعي للتنمية أي في شهر أكتوبر.

### 1- ملامح التخطيط التنموي الإستراتيجي:

- ✓ هو نظام متكامل يتم بشكل معتمد وبخطوات متعارف عليها؛
  - ✓ هو نظام لتحديد مسار المبادرة في المستقبل ويتضمن تحديد الموارد. وبالتالي النفقات وتحديد مجال أعمال وأنشطة المبادرة مستقبلاً؛
  - ✓ يؤدي الى ضبط نقاط القوة والضعف في أداء الجماعة سواء تدبير المداخيل أو عقلنة النفقات؛
  - ✓ هو أسلوب عمل على كل المستويات ويحدد ويميز مساهمة كل مستوى ووظيفته؛
  - ✓ هو أسلوب رصد من أجل تحديد العوائد والمزايا الاجتماعية والتنموية في المبادرة.
- التخطيط الاستراتيجي هو عملية متجددة يتم تحديثها كل عام لدراسة المستجدات الخارجية والداخلية المتعلقة بالتخطيط الاستراتيجي يجيب عن سؤالين اثنين:
- ✓ ما هي القطاعات أو الشرائح التي يمكن إعادة النظر فيها؟
  - ✓ ما هو أسلوب الجماعة الترابية في كل مجال من مجالات عمل المبادرة؟

### 2- فوائد ومبررات التخطيط التنموي الاستراتيجي:

التخطيط الاستراتيجي يجعل الأهداف العامة للمبادرة واضحة للجميع أي كل المستويات وبالتالي:

- ✓ الهدف العام هو الذي يحكم جميع القرارات؛
- ✓ يجعل جميع العاملين يعملون لتحقيق هدف واحد (حسن النية لدى الجميع)؛
- ✓ يزود الجماعة الترابية ببوصله حول ما الذي تسعى لتحقيقه؛
- ✓ يزود المسؤولين بأسلوب العمل وملامح التفكير في المبادرة ككل؛
- ✓ يساعد الجماعة على توقع التغيرات في البيئة المحيطة بها وكيفية التأقلم معها؛
- ✓ يساعد الجماعة على تخصيص الموارد المتاحة؛
- ✓ يقدم المنطق السليم في تقييم الموازنات.

### 3- مستويات التخطيط التنموي الإستراتيجي:

• ينظم التسلسل في الجهود التخطيطية عبر المستويات الإدارية؛

- مستوى الإدارة العليا يركز على تنمية وعقلنة مصادر التمويل والأنشطة والمشاريع التي تقدمها المبادرة عبر وحدات أعمالها؛
- مستوى الجماعة يؤدي إلى تخطيط مزيج الأنشطة الجماعية مالية كانت أو اقتصادية داخل المجلس (الإدارة التنفيذية) وتخصيص الموارد؛
- مستوى المصالح الجماعية يعمل على تنمية استراتيجيات العمل لخطط المشاريع والأنشطة والإعلان عنها قبل وبعد ممارستها.

وعليه، فعملية التخطيط الاستراتيجي تقتضي دراسة الوضع الراهن للحالة المالية (الميزانيات الثلاث السابقة) مع تحديد العمر الزمني للخطة الإستراتيجية (3) ثلاث سنوات ودراسة الموقف المالي الذي تتعامل من خلاله الجماعة : فحص ودراسة جوانب القوة والضعف في كل مجالات المتعلقة بالمدخيل والنفقات. وفي الأخير تجب مقارنة نتائج التقييم مع أهداف المبادرة سنويا والبحث عن أسباب الفشل أو النجاح. ولهذا، فإن التخطيط الاستراتيجي ليس عبارة عن لافتة نعلقها في كل مكان في الجماعة الترابية بل يهدف إلى الوصول إلى أفضل الطرق للرفع من المدخيل وعقلنة النفقات وذلك من أجل بناء قدرات وإمكانيات الجماعة من أجل انجاح مخططات التنمية المستقبلية. لأن المنطق والمقاربة الجديدة المبنية على النتائج تهدف إلى:

- تحديد الأهداف والنتائج انطلاقا من ترتيب الأولويات والحاجيات؛
- تعبئة الموارد اللازمة لتحقيق الأهداف والنتائج ؛
- تقييم نسبة تحقيق الأهداف والنتائج ووقعها على الساكنة.

ولعل الخطوط العريضة لما سبق ذكره أنفاً، يعكسه منشور السيد رئيس الحكومة رقم 03 / 2019 الصادر في 28 مارس 2019 المتعلق بإعداد المقترحات المتعلقة بالبرمجة الميزانية لثلاث سنوات 2020-2022 بالنسبة للميزانية العامة، حيث تم وضع مؤشر نجاعة وفعالية الأداء كمرجع.

## الفصل الخامس : هياكل الميزانية

ما هو الهيكل النموذجي للميزانية؟

من وجهة نظر محاسبية، يتكون هيكل الميزانية من جزأين:

-الجزء الأول تدرج فيه عمليات التسيير سواء فيما يخص المداخيل أو النفقات؛

-الجزء الثاني يتعلق بعمليات التجهيز. وينقسم كل جزء إلى شقين، الأول يخص للمداخيل والثاني للنفقات.

فيما يخص ميزانية التسيير: يمكن وضع التقديرات الخاصة بالمداخيل على ضوء الإستخلاصات الفعلية برسم السنتين المنصرمتين واستخلاصات (9) أشهر من السنة الجارية. كما أنه في حالة توقع أي زيادة أو نقصان في حجم المداخيل المرتقبة يمكن أخذها بعين الإعتبار مع الإدلاء بالتبريرات اللازمة لذلك. فيما يخص ميزانية التجهيز: بالإضافة إلى الفوائض التقديرية التي يتم رصدها من خلال عملية مقارنة مداخيل ونفقات التسيير، يتعين وضع تقديرات أخرى بالنسبة لمداخيل التجهيز التي يمكن تبريرها بما في ذلك مداخيل القروض وأموال المساهمات.

## المطلب الأول : ميزانية التجهيز

قسم الاستثمار يشمل:

- فيما يخص النفقات: سداد الديون ونفقات معدات الجماعة الترابية (الأشغال التي هي قيد التنفيذ، عمليات لحساب لطرف ثالث، وما إلى ذلك)؛
- فيما يخص المداخيل: القروض والمنح والإعانات والإمدادات. نجد كذلك مداخيل أخرى متنوعة. هنالك التمويل الذاتي، والذي يتوافق في الواقع مع فائض رصيد جزء التسيير.

تعددية السنوات المالية تشبه إلى حد ما عملية الإنفاق الاستثماري، سواء أكان مرتبطاً بعملية تخطيط أم لا، نظراً لأن مدة الإنجاز النهائي للمشاريع غالباً ما تتجاوز الإطار السنوي.

فيما يتعلق بنفقات الاستثمار الناتجة عن تنفيذ خطة التنمية، "قد تخضع لتراخيص برنامج تحدد التكلفة الإجمالية والحد الأقصى للمشاريع الاستثمارية المختارة" والتي "تشمل اعتمادات الأداء ومخصصات الالتزام

التي تشكل الحد الأعلى. من النفقات التي تشكل الغلاف المالي المسموح بالالتزام به لتنفيذ الاستثمارات المخطط لها.

فيما يتعلق بالنفقات الاستثمارية غير المنصوص عليها في الخطة، لا يمكن التصريح بها بشكل منهجي من قبل البرامج السابقة بسبب الطبيعة الاستثنائية للمشاريع المقابلة.

يتعلق هذا بعمليات معينة بعد أحداث غير متوقعة مثل الكوارث الطبيعية. في هذه الحالات، يتم فتح اعتمادات الالتزام جنباً إلى جنب مع اعتمادات الأداء للسماح للآمرين بالصرف بالبدء في تنفيذ المشاريع التي تتجاوز أوقات تنفيذها إطار سنة الميزانية.

### المطلب الثاني : ميزانية التسيير

هذا الجزء يشمل:

✓ جميع النفقات الضرورية واللازمة لحسن سير المرفق العام (المصاريف العامة، قد تهم بالأساس الموظفين، التسيير اليومي، الفوائد على الديون، مخصصات الاندثار أو الاستهلاك، المخصصات المتعلقة بالتغطية النقدية)؛

✓ جميع المداخيل التي يمكن أن يتم تحصيلها والمتعلقة بتحويل التحملات، الخدمات المقدمة، إمدادات الدولة، الجبايات والرسوم، كذلك نشير إلى المبالغ المسترجعة من الإندثار (مبالغ المؤونة المالية أو الرصيد المالي؛ provision) والتي قامت بها الجماعة الترابية. الأمر هنا يتعلق بمنتوج الضرائب المباشرة.

كذلك بالنسبة لنفقات التسيير، فقد أكدت القوانين الأساسية الصادرة في 7 يوليو 2015 على طبيعتها السنوية. ومع ذلك، فإن هذه القوانين تفتح الطريق أمام منح تصاريح التزام (autorisation d'engagement) في إطار تعدد السنوات، وهي معطى غني عن البيان، فيما يتعلق بالنفقات الاستثمارية، سواء كانت مرتبطة بالخطة أم لا، بسبب حقيقة أن الموعد النهائي لتنفيذ المشاريع المختارة غالباً ما يتجاوز السنة.

فيما يخص نفقات التجهيز الناتجة عن تنفيذ خطة تنموية، يمكن أن تكون موضوع تصاريح التزام (Autorisation d'engagement) تحدد الكلفة الإجمالية والحد الأقصى للإستثمارات التي وقع الاختيار عليها والتي تضمن اعتمادات الأداء، واعتمادات الالتزام التي تشكل الحد الأعلى للنفقات التي يُسمح للآمرين بالصرف القيام بها خلال السنة في إطار الغلاف المالي الذي تم إقراره.



التسيير	
المداخل	النفقات
فائض سابق تم تسجيله	تحميلات ذات طابع عام
منتوج الخدمات والاملاك	تحميلات الموظفين
أشغال عن طريق الشساعة	تحميلات أخرى للسير العادي اليومي
ضرائب ورسوم	تحميلات مالية
امدادات ومساهمات	تحميلات استثنائية
منتوج مالي	
منتوج طارئ	
تحويل تحميلات	

الاستثمار	
مداخل	نفقات
تحويلات التسيير	القروض
صندوق ض.ق.م	عمليات استثمار
أمدادات من الدولة أو جماعة ترابية أخرى	أشغال
قروض	اقتناءات
	بنايات.

### ترتيب العمليات كيف يتم؟

عملية، داخل جزئي الميزانية ترتيب عمليات المداخل والمصاريف تتم بناء على لائحة اسمية **nomenclature** مستنبطة من المخطط المحاسباتي العام.

كما تدرج موارد وتحملات الجماعات الترابية في فروع وأبواب، تنقسم إلى فصول وفقرات وأسطر وفق تبويب الميزانية.

لهذا يتم تصنيف النفقات المدرجة بالميزانية بشقيها التسيير والتجهيز إلى أربعة فروع كل فرع يتكون من ستة أبواب وتتعلق الأبواب بمختلف مجالات تدخلات الجماعات الترابية وينقسم تصنيف تبويب الميزانية إلى قسمين:

**التصنيف الوظيفي:** يمكن من وضع نظام محاسباتي مندمج لتدخلات الدولة والجماعات الترابية.

**التصنيف الاقتصادي:** يمكن من تتبع النفقات من خلال القطاعات الموجهة إليها. أما تبويب الميزانية فيهدف إلى تلبية الحد الأقصى من الحاجيات المرتبطة بتنفيذ الميزانية.

### المطلب الثالث : اعتمادات الأداء واعتمادات الالتزام

تشتمل الاعتمادات المتعلقة بنفقات التجهيز على ما يلي:

- اعتمادات الأداء التي تمثل الحد الأعلى للنفقات الممكن الأمر بصرفها خلال السنة المالية؛

- اعتمادات الالتزام التي تمثل الحد الأعلى للنفقات المأذون للآمرين بالصرف بالالتزام بها قصد تنفيذ التجهيزات والأشغال المقررة.

اعتمادات الالتزام تتوافق والترخيصات لأجل الاستثمار لهدف محدد وتتعلق بموضوع محدد، وبعبارة أخرى، فهو مصرح به من أجل القيام بنفقات مستقبلية محددة - أي هنالك حد أقصى على مدى فترة معينة وتتعلق بتنفيذ مشاريع محددة. هذه الاعتمادات لا يمكن للآمر بالصرف التصرف فيها إلا عندما تتحول إلى اعتمادات أداء. تتم الإشارة لاعتمادات الالتزام للإستئناس فقط.

اعتمادات الأداء شيء آخر فهي تحت تصرف الأمر بالصرف للقيام بالأعمال التي تتوافق مع موضوع النفقة. وهو اعتماد يتوافق مع الحد الأقصى المخصص للنفقات التي يمكن تأديتها أو فترة الإنجاز وذلك في إطار احترام الاعتمادات المفتوحة وكذلك احترام موضوع النفقة وترخيصات الالتزام.

### الفرع الأول : اعتمادات الأداء

تمثل اعتمادات الدفع مقدار النفقات التي يمكن الالتزام بها ودفعها خلال العام. ويشكل المجموع العام لهذه الاعتمادات سقف النفقات المسجلة في ميزانية الجماعة الترابية والتي يتم عرضها والتأشير عليها.

فيما يخص ميزانية التسيير، تتمثل القاعدة في الالتزام باستعمال الاعتمادات المفتوحة خلال السنة المعنية، حيث يتم إلغاء الجزء غير الملتمزم به من هذه الاعتمادات اعتباراً من 31 ديسمبر بشكل منهجي حيث تنص القوانين التنظيمية الصادرة في 2015 بأنه "تلغى اعتمادات التسيير المفتوحة برسم الميزانية وغير الملتمزم بها عند اختتام السنة المالية.

"ترحل إلى السنة الموالية اعتمادات التسيير الملتمزم بها وغير المؤداة عند اختتام السنة المالية." إلا أن هذه القاعدة المحاسبية لا تنطبق إلا على اعتمادات التسيير غير الملتمزم بها حيث تنص المادة الأولى من المراسيم

التطبيقية<sup>17</sup> على أنه "ترحل إلى ميزانية السنة المقبلة اعتمادات التسيير الملتزم بها وغير المؤداة عند اختتام السنة المالية"

من ناحية أخرى ، فيما يتعلق بميزانية التجهيز ، تتمثل القاعدة ، على العكس من ذلك ، في إمكانية ترحيلها إلى العام التالي ، على الأقل بالنسبة للاعتمادات الملتزم بها ، مع مراعاة الارتباط الأساسي الذي يربط الاعتمادات المفتوحة بالمشاريع والبرامج ذات الصلة التي قد يعيق تنفيذها صعوبات غير متوقعة.

### الفرع الثاني : اعتمادات الالتزام

تتكون مخصصات الالتزام من مبالغ النفقات التي يمكن الالتزام بها للسنة الحالية والسنوات اللاحقة وهي تتعلق بشكل رئيسي بميزانية التجهيز.

فيما يتعلق بهذه الميزانية، يتم توزيع الأغلفة المالية المفتوحة بين اعتمادات الأداء واعتمادات الالتزام على أساس الجدول الزمني المؤقت لتنفيذ البرامج والعمليات التي تهدف هذه الاعتمادات إلى تغطيتها، بحيث تقتصر اعتمادات الأداء على المبالغ اللازمة لتمويل النفقات المتعلقة بأجزاء البرامج والعمليات التي سيتم إنجازها فعلا خلال السنة المالية المعنية.

أما بالنسبة للأجزاء التي سيتم تنفيذها فقط خلال العام أو السنوات اللاحقة، فهي مفتوحة أمامهم للحصول على اعتمادات التزام يمكن الالتزام بها ولكن لا يتم اللجوء إليها واستعمالها.

يخضع الغلاف المالي لاعتمادات الالتزام لمراجعة سنوية عند إعداد وتحضير الميزانية حيث يمكن تدعيم، في شكل اعتمادات أداء في العام الموالي، فقط القسم أو الكسر اللازم لتغطية جزء من المشاريع أو البرامج التي ستنفذ فعلا خلال تلك السنة.

وهكذا، تتحول اعتمادات الالتزام تدريجياً إلى اعتمادات أداء مع تقدم تنفيذ البرامج والمشاريع حتى تسوية آخر إنفاق متعلق بها.

يتم فتح اعتمادات الالتزام للسنوات التالية للسنة المالية المعنية وتضاف إلى اعتمادات الدفع التي تم تسجيلها لهذا العام الماضي.

<sup>17</sup> المرسوم رقم 2.16.311 المتعلق بتحديد إجراءات ترحيل الاعتمادات المفتوحة في ميزانية الجهة.

المرسوم رقم 2.16.312 المتعلق بتحديد إجراءات ترحيل الاعتمادات المفتوحة في ميزانية العمالة/الإقليم.

المرسوم رقم 2.16.313 المتعلق بتحديد إجراءات ترحيل الاعتمادات المفتوحة في ميزانية الجماعة.

في واقع الأمر، اعتمادات الالتزام يمكن أن تهم نفقات التجهيز وكذلك نفقات التسيير، مع العلم بأن هنالك درجات مختلفة

نشير فقط بأن هنالك متابعة من طرف الأمر بالصرف للالتزامات حيث يقوم بمسك محاسبة الالتزامات ضمن المحاسبة الإدارية وهو ما سنتعرض له في الباب الثاني المتعلق بمحاسبة الجماعات الترابية.

### الفرع الثالث : الفرق بين اعتمادات الإلتزام واعتمادات الأداء

اعتمادات الإلتزام هي الإعتمادات المرخص بها، وسنستعمل مصطلح الالتزامات المرخصة.

الالتزامات المرخصة **Les autorisations d'engagement** تشكل الحد الأقصى أو السقف الأعلى للنفقات التي يمكن الإلتزام بها. يمكن اعتبارها بأنها استهلكت **consommées** منذ نشوء النفقة بمعنى التوقيع القرار القانوني الذي يلزم الشخص العام" دولة، جماعة ترابية أو مؤسسة عمومية" تراخيص الإلتزام والتي هي السند القانوني للإلتزام الذي يمكن أن يستمر لعدة سنوات، كما هو الشأن بالنسبة لنفقات الاستثمار، والتي تستمر عملية الأداء لسنوات طويلة، ويمكن جدولتها من خلال ميزانيات لعدة سنوات.

اعتمادات الأداء تشكل الحد الأقصى أو السقف الأعلى للنفقات التي يمكن الأمر بصرفها وآداءها خلال السنة المالية من أجل تغطية الالتزامات التي تم التعاقد بها في إطار الالتزامات المرخصة. فهي السند القانوني لأداء نفقة تم الإلتزام بها مسبقا. في إطار الإلتزام القانوني الذي يستمر لسنوات عديدة، استهلاك اعتمادات الأداء تتم عملية برمجته وجدولته على مستوى ميزانيات خلال سنوات متعددة، إلى غاية استنفاد المبلغ الكلي للإلتزامات المرخصة.

مثال:

من أجل إنجاز صفقة يصل مبلغها الإجمالي 100 مليون درهم:

- السنة الأولى:

الالتزامات المرخصة: تساوي 100 (وهو مبلغ النفقات الذي يساوي المبلغ الإجمالي للصفقة)،

اعتمادات الأداء: تساوي 50 (وهو مبلغ الأداء للشطر الأول).

- السنة الثانية:

الالتزامات المرخصة: 0 (تم الالتزام بمجموع النفقة في السنة الأولى)،

اعتمادات الأداء: تساوي 30 (وهو مبلغ الأداء للشطر الثاني).

- السنة الثالثة:

الالتزامات المرخصة: 0 (تم الالتزام بمجموع النفقة في السنة الأولى)،

اعتمادات الأداء: تساوي 20 (وهو مبلغ الأداء للشطر الثالث).

في نهاية أنجاز الصفقة، قمنا بفتح اعتماد إجمالي واحد طيلة ثلاث سنوات بمبلغ 100 مليون، وأنجزنا ثلاث اعتمادات أداء بمبلغ 50+30+20 خلال ثلاث سنوات وهو مبلغ الالتزام المرخص به.

### المطلب الرابع : تعديل الميزانية

عندما نتحدث عن تعديل الميزانية فهذا يعني إحداث تغيير في محتوى الميزانية. يتعلق الأمر بعملية ضبط ajustement وتحويل report. في الواقع، كما هو الحال بالنسبة لقوانين المالية المعدلة لميزانية الدولة، فإنه يتيح إمكانية تصحيح توقعات الميزانية الرئيسية خلال العام، كما أنه يتيح إمكانية دمج نتائج العام السابق (الفوائض، والعجز، وما إلى ذلك). كما هو مبين في بيان تنفيذ الميزانية المعتمد. الميزانية المعدلة تتبع هيكل الميزانية الرئيسية، دون زيادة أو نقصان.

التوقعات المدرجة في الميزانية الأولية يمكن تعديلها خلال السنة المالية من قبل المجلس التداولي وفقاً لنفس الإجراءات الخاصة باعتماد الميزانية الرئيسية.

تهدف الميزانية المعدلة، التي يتم وضعها عادة في بداية الأسدس الثاني من السنة المالية، حيث أنها تعتمد وبشكل أساسي على معطيات السنة المنصرمة مواد القوانين التنظيمية للجماعات الترابية<sup>18</sup> في هذا الصدد متشابهة إذ أنها تنص كلها على أنه " يمكن تعديل الميزانية خلال السنة الجارية بوضع ميزانيات معدلة وفقاً للشكليات والشروط المتبعة في اعتماد الميزانية والتأشير عليها. يمكن القيام بتحويلات للاعتمادات داخل نفس البرنامج أو داخل نفس الفصل وفق الشروط وحسب الكيفيات المحددة بمرسوم يتخذ باقتراح من السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية."

<sup>18</sup> المادة 201 الجماعة- 192 العمالة/الإقليم-214 الجهة.

هذه النتائج، المعروفة الآن بطريقة مسبقة بفضل استخدام المعلومات، يتم إدماجها في الميزانية المعدلة.

كما نشير إلى أنه يتم التعامل مع التغييرات على التعديلات المطلوبة خلال العام بواسطة قرار تعديلي. أما الشروط التي تتم فيه عملية التعديل نصت عليها المراسيم المنظمة<sup>19</sup> لشروط وكيفيات تحويل اعتمادات التسيير والتجهيز التي تشير كلها إلى أنه:

" تحول اعتمادات التسيير داخل نفس الفصل بقرار لرئيس مجلس الجماعة يتخذ بعد مداولة المجلس.

تحول اعتمادات التسيير داخل نفس البرنامج بقرار لرئيس مجلس الجماعة يتخذ دون مداولة المجلس.

تحول اعتمادات التجهيز داخل نفس الفصل بقرار لرئيس مجلس الجماعة يتخذ بعد مداولة مجلس الجماعة وتأشيرة عامل العمالة أو الاقليم.

تحول اعتمادات التجهيز داخل نفس البرنامج بقرار لرئيس مجلس الجماعة يتخذ دون مداولة المجلس.

يؤشر عامل العمالة أو الإقليم على قرارات تحويل اعتمادات التجهيز داخل نفس الفصل خلال أجل عشرين (20) يوماً من تاريخ التوصل بها، بعد التأكد من احترام

أحكام هذا المرسوم. إذا لم يتخذ عامل العمالة أو الاقليم أي قرار في شأن قرارات تحويل اعتمادات التجهيز داخل نفس الفصل خلال الأجل المنصوص عليه في الفقرة الأولى أعلاه، فإن هذه القرارات تعتبر في حكم المؤشر عليها".

هنالك ملاحظة مهمة وهو أن تعديل القرارات لها نفس وظيفة الميزانية المعدلة فيما يتعلق بتعديل التوقعات خلال العام، ولكن ليس لها وظيفة ترحيل.

يترك عدد قرارات التعديل هذه للاختيار الحر لكل سلطة محلية. يمكن اعتمادها في أي وقت بعد التصويت على الميزانية. من خلال النصوص السالفة الذكر نلاحظ:

- تعديل الميزانية يخضع لنفس المسطرة المتبعة فيما يتعلق بالتأشير على الوثيقة من طرف الوالي أو العامل؛
- دور المجلس التداولي الأساسي في التصديق على قرار التعديل عندما يتعلق الأمر بالتحويل داخل نفس الفصل سواء تعلق الأمر باعتمادات التسيير أو التجهيز؛
- الدور الانفرادي لرئيس المجلس عندما يتم التحويل داخل البرنامج.

<sup>19</sup> المرسوم رقم 9-2-16-30 الصادر في 29 يونيو 2016 العمالة/الإقليم.  
المرسوم رقم 2-16-310 الصادر في 29 يونيو 2016 الجهة.  
المرسوم رقم 2-16-310 الصادر في 29 يونيو 2016 الجماعة.

## تعديل الميزانية

ميزانية التسيير

داخل الفصل

قرار الرئيس  
مداولات المجلس

داخل البرنامج

قرار الرئيس

ميزانية التجهيز

داخل الفصل

قرار الرئيس  
مداولات المجلس  
تأشيرة العامل

داخل البرنامج

قرار الرئيس

تحويل الاعتمادات

مرسوم 2.16.309 ب 2016/06/29  
بتاريخ 14/7/2016 ج ر 6482  
الاحكام الانتقالية الى غاية صدور التويب

### القسم الثاني : الدعامات الميزانية الأخرى

مبدأ وحدة الميزانية وكما سبق ذكره، يقتضي بأن مجموع المداخل والنفقات يجب أن تسجل في وثيقة واحدة لأن ضمّ الميزانية في وثيقة واحدة لجملة النفقات وجملة الموارد يسمح بالوقوف على مدى توازن الميزانية كما تنص على ذلك مواد القوانين التنظيمية. للوصول إلى هذا الهدف، الميزانية يجب أن تكون ماديا وشكليا وثيقة واحدة.

- **الوحدة المادية:** إذا ما كانت الميزانية موضوع المراقبة تتضمن مجموع العمليات المالية للجماعة الترابية، أنذاك المراقبة يكون لها معنى؛
- **الوحدة الشكلية:** هذا لو أن الميزانية في وثيقة واحدة، وإلا فإن النظرة والرؤية تكون مشوبة بعدم الوضوح.

- مفهوم وحمولة المبدأ: هذا المبدأ يعرف بعض الإشكالات، حيث أن الميزانية أصبحت تتكون من مكونات أخرى والوثائق الميزانية تتكاثر يوما بعد يوم إلى جانب الميزانية "الأصلية"

## الفصل الأول : توسيع الأنشطة وتعدد الميزانيات

1 - إلا أن توسيع وتنوع أنشطة الجماعات الترابية، أدى إلى تجزئة الشخصية الاعتبارية لهذه الجماعات. وبالتالي هذه الوضعية أدت إلى ظهور مرافق عمومية متخصصة، يتم تسييرها وتدير أنشطتها في إطار "ميزانية ملحقة".

القوانين التنظيمية الصادرة في 7 يوليو 2015 خصصت الميزانيات الملحقة لمصالح الجماعات الترابية التي لا تتمتع بالشخصية القانونية وتقوم بعمل تجاري أي أنه ينخرط في أعمال تجارية واقتصادية التي تؤدي إلى أداء مقابل للخدمات. خاصة الميزانية الملحقة هو أنها تتميز بالاستقلال المالي. علما أنها تناقض مبدأ الوحدة المشار إليه آنفا.

لكن استثناء لمبدأي الشمولية ووحدة الميزانية، الجماعات الترابية يمكنها تحضير ميزانيات ملحقة والتي يجب أن تميز عن الميزانيات المستقلة budget autonome.

الميزانية الملحقة، منفصلة عن الميزانية الرئيسية، ولكن يتم التصويت عليها من طرف المجلس التداولي، يتم تحديد القيمة الحقيقية لخدمة من الخدمات وبالتالي تحديد مبلغ التسعيرة الواجب أدائها من طرف المرتفقين المستفيدين من الخدمة وذلك حفاظا على التوازن المالي.

الميزانيات المستقلة<sup>20</sup> تتعلق بالمؤسسات العمومية الترابية التي تدير بعض المصالح في مجال العمل الاجتماعي مثلا، وكذلك المؤسسات العمومية بين الجماعات. هذه الميزانيات يتم التصويت عليها من طرف الهيئة المكلفة، حيث أن مقتضيات القانون التنظيمي تنص على أن الميزانيات الملحقة "تحضر ويؤشر عليها وتنفذ وتراقب طبق نفس الشروط المتعلقة بالميزانية".

الاجتهاد القضائي الإداري بفرنسا أثبت أن وجود مقتضيات متعلقة بالميزانية الملحقة وإن كان يناقض مبدأ الوحدة إلا أنه، لا يجعل من ميزانية المرفق العام المتخصص، مستقلة عن الميزانية الرئيسية للجماعة الترابية.

<sup>20</sup> NABIH (Mohamed), Etablissement et entreprise public, la décentralisation fonctionnelle, KAS, Rabat 2022 P207



وبالتالي ليس هنالك أي مبرر يسمح بالتصويت بصفة منفصلة على كل وثيقة لأن مبدأ الوحدة يقارب بين الوثيقتين.

2 - بالإضافة إلى مبدأ الوحدة هنالك مبدأ **عدم المقاصة** بين المداخيل والنفقات طبقاً لمبدأ وحدة الصندوق الذي أشرنا له سابقاً. إلا أن بعض العمليات الميزانية تقتضي اللجوء إلى تخصيص مداخل بعينها لتغطية نفقات محددة. للقيام بهذه العملية، **الحسابات الخصوصية** تشكل مطية وأرضية قانونية جيدة. هذه النفقات تتم عملية تغطيتها بناء على مداخل محددة، حيث أنه بدون هذه المداخل لا يمكن القيام بتأديتها. عندما يتعلق الأمر بالميزانية نتحدث عن **اعتمادات** وعن **الباقى الصافي le disponible** أما الحسابات الخصوصية فتتحدث عن **إيرادات recettes** وعن **الرصيد le solde**. كما أن الحسابات الخصوصية لا تتحمل نفقات أما عملية التصويت فتتم بطريقة منفصلة لكل حساب على حدة.

في الواقع، الحسابات الخصوصية تُحدث لإنجاز خدمة من الخدمات مع تحديد المداخل التي ستغطيها وعليه محاسباتها يتم تسجيل حركية بعض لايرادات والنفقات خارج الميزانية الرئيسية للجماعة الترابية.

3 - **الميزانية التشاركية** وهي آلية تشاركية للحوار والتشاور، وهي تنزيل لمقتضيات المادة 139 من الدستور وأحكام القوانين التنظيمية المتعلقة بالجماعات الترابية حيث يمكن من خلالها للمواطنين والمواطنات المساهمة والمشاركة واقتراح مشاريع تتم تغطيتها من جزء من الاعتمادات المتاحة. الهدف منها هو تشجيع ادماج المواطنين والمواطنات والجمعيات في بلورة، وتتبع وتقييم برامج ومشاريع التنمية.

تشكل الميزانية التشاركية هذه مدخلا لما يسمى بالديمقراطية المباشرة أو ما يُدعى بالديمقراطية الصرفة حيث أن الناس يمارسون حقهم بشكل مباشر في صنع القرار دون وجود وسطاء. الهدف هو وضع آليات للقرار المشترك يمكن أن يهدف إلى تغيير العلاقات بين مجموعات مختلفة من السكان الذين يتم إشراكهم في المسلسل، ولكن أيضا العلاقات بين الساكنة والمنتخبين. لكن ما تجب الإشارة إليه هو أن الميزانية التشاركية هي جزء لا يتجزأ من الميزانية الرئيسية.

### المطلب الأول : الميزانية الملحقة

تحدث الميزانيات الملحقة بقرار لوزير الداخلية وتعتمد بالنسبة للعمليات المالية لبعض المصالح التي لا تتمتع بالشخصية المعنوية والتي يهدف نشاطها إلى إنتاج سلع أو إلى تقديم خدمات مقابل أداء أجرة. الجماعات الترابية تكون مجبرة على التصويت سنويا على وثيقة، تقدم وبشكل إجمالي مجموع المداخل والمصاريف المزمع القيام بها خلال السنة المالية. عمليا، الجماعات الترابية تصوت على مجموعة من الوثائق ذات طابع محاسباتي: الميزانية الرئيسية والميزانيات الملحقة وهي ميزانيات كل منها يستجيب لمتطلبات

خاصة. القوانين التنظيمية للجماعات الترابية تنص على أنه " يمكن أن تشمل الميزانية أيضا على ميزانيات ملحقة وحسابات خصوصية كما هو محدد في القانون التنظيمي".<sup>21</sup>

حسب النصوص، هنالك عملية موازية للتصويت على الميزانية الرئيسية، حيث يمكنها إحداث مصالح تسيير عن طريق الشساعة<sup>21</sup> Régie لتابعة استغلال مباشر لمرافق عمومية ذات طابع صناعي وتجاري، تعود إدارتها للجماعة الترابية أو القيام بعملية تفريد individualiser لمرفق عمومي إداري.

عملية الشساعة هذه، تعني تدبير وتسيير هذا المرفق بشكل مباشر من طرف الجماعة الترابية. هذه المسطرة تسمح بتقييم الكلفة الحقيقية للخدمة المقدمة والتي هي ليست مجانية، كما أن المرفق العمومي التجاري والصناعي يجب أن يتم تمويله عن طريق الموارد المرتبطة باستغلال هذا النشاط.

جميع هذه الميزانيات يتم تعزيزها وتدعيمها في وثيقة ميزانية واحدة، بناء على مبدأ وحدة الميزانية من أجل تقديم نظرة عامة واضحة وشمولية لهذه الكتلة المالية. نفس المواد المشار إليها تضيف بأنه "تدرج توازنات الميزانية والميزانيات الملحقة والحسابات الخصوصية في بيان مجمع وفق كفاءات تحدد بمرسوم يتخذ باقتراح من السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية".

في هذا الصدد، وبغض النظر على أن هنالك أنشطة يجب استبعادها من الميزانية الرئيسية، وإحداث ميزانية ملحقة للقيام بها، فإنه من الضروري القيام بعملية متابعة الأنشطة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة وكذلك الطابع التنافسي لهذه الأنشطة، لتحديد الدعامة الميزانية لهذه الأنشطة التي لها طابع تجاري واقتصادي، هل الميزانية الرئيسية أم الميزانية الملحقة.

في واقع الأمر، الأنشطة الخاضعة للقيمة المضافة، يجب أن تكون في وثيقة ميزانية منفصلة، وذلك لكي تكون منسجمة مع مقتضيات المادتين 88 و89 من المدونة العامة للضرائب لسنة 2023 والتي تحدد الأنشطة التي تقع تحت طائلة تطبيق هذه الضريبة. لهذا السبب الجبائي وطبيعة الأنشطة الممارسة، أُجبرت الجماعات الترابية على متابعة هذه الأنشطة عن طريق الميزانية الملحقة.

### طبيعة إحداث ميزانية ملحقة إجبارية أم اختيارية؟

إحداث الميزانية الملحقة يعود لسلطة المراقبة حسب مواد القوانين التنظيمية " تحدث الميزانيات الملحقة بقرار للسلطة الحكومية المكلفة بالداخلية"<sup>22</sup>. وهذا يعني أن عملية الإحداث هي عملية تعود لمصالح لامركزية لمعرفة ما إذا كان هنالك ضرورة أم لا لهذا الإحداث.

<sup>21</sup> التسيير عن طريق الشساعة يعني أن الجماعة الترابية هي من يسيّر المرفق وتسهّر على مراقبته.  
<sup>22</sup> المواد 182 الجهة-161 العمالة-169 الجماعة.

المرفق العمومية المتوفرة على ميزانية ملحقة تتوفر على التسيير الذاتي المالي لكن ليست لها أية شخصية قانونية مع كل التبعات التي تنتج عن هذه الوضعية، لاسيما وأنها تبقى مرتبطة عضويا بالجماعة الترابية الأصل أو الأم.

لهذا، فإن المرفق الذي لا يتمتع بشخصية قانونية لا يمكنه أن تكون له ذمة مالية، ولا يسمح له بالمرافعة أمام المحاكم للدفاع عن مصالحه. الجماعة الترابية الأصل هي من يقوم نيابة عن هذا المرفق بكل ما يتعلق بمحاسبته، والدفاع عنه لأنه امتداد قانوني لها " تدرج في الميزانيات الملحقة العمليات المالية لبعض المصالح التي لا تتمتع بالشخصية الاعتبارية والتي يهدف نشاطها بصفة أساسية إلى إنتاج سلع أو إلى تقديم خدمات مقابل أداء أجر" هذا ما يعطي للجماعة الترابية الحق في متابعة أنشطة المرفق العام ومراقبة ميزانيته ومحاسبته. هذه الميزانيات تخضع للمبادئ والقواعد التي تحكم الميزانية الرئيسية " تحضر الميزانيات الملحقة ويؤشر عليها وتنفذ وتراقب طبق نفس الشروط المتعلقة بالميزانية" لاسيما توازن الميزانية الملحقة " تشمل الميزانيات الملحقة في جزء أول على مداخل ونفقات التسيير، وفي جزء ثان على نفقات التجهيز والموارد المرصودة لهذه النفقات. وتقدم هذه الميزانيات وجوبا متوازنة."

### مساوئ الميزانيات الملحقة.

من بين المساوئ تجزئة وتفكيك ميزانية الجماعة الترابية وبالتالي لا تحصى هذه الميزانيات لا بالاهتمام ولا بالمراقبة اللازمة، مما يجعل ممارسة الأنشطة محل تساؤل. وبالتالي فإن التحليل المالي الوضعية المالية للجماعة الترابية يهتم بالأساس بالميزانية الرئيسية. في حين أن الميزانيات الملحقة، تتضمن مبالغ جد مهمة حيث أن التدفقات المالية flux financier المتبادلة بين الميزانية الرئيسية والميزانية الملحقة جد مهمة. فيما يخص الاقتراض، تجزئة الدين بين الميزانية الرئيسية والملحقة، يمكن أن تلحق الضرر بالوضعية المالية لميزانية الجماعة حيث أنه لا يمكن تحليل الوضعية بدقة.

### المطلب الثاني : الحسابات الخصوصية

تهدف الحسابات الخصوصية:

- ✓ إما إلى بيان العمليات التي لا يمكن إدراجها بطريقة ملائمة في الميزانية نظرا لطابعها الخاص أو لعلاقة سببية متبادلة بين المدخول والنفقة؛
- ✓ وإما إلى بيان عمليات مع الإحتفاظ بنوعها الخاص وضمن استمرارها من سنة مالية إلى أخرى؛
- ✓ وإما إلى الإحتفاظ بأثر عمليات تمتد على ما يزيد على سنة دون تمييز بين السنوات المالية.

تشتمل الحسابات الخصوصية على ما يلي:

- حسابات مرصدة لأموال خصوصية (CAS)
- حسابات النفقات من المخصصات (CDD)

تحدث حسابات مرصدة لأموال خصوصية بقرار مشترك لوزير الداخلية والوزير المكلف بالمالية بناء على برنامج استعمال يعده الأمر بالصرف، تنفيذاً لمداوات المجلس.

إن الحسابات المرصدة لأموال خصوصية تبين فيها المداخيل المرتقبة المرصدة لتمويل صنف معين من النفقات والاستعمال الذي خصصت له هذه المداخيل.

يمكن أن يصفى في نهاية السنة الثالثة كل حساب مرصد لأموال خصوصية لم تترتب عنه نفقات خلال ثلاث سنوات متتالية. ويدرج الباقي منه في باب المداخيل بالجزء الثاني من الميزانية.

هذه الحسابات الخصوصية هي عملية لا تتماشى مع مبدأي الوحدة وعدم المقاصة بين الموارد والنفقات ولا تتماشى مع مبدأ وحدة الصندوق الذي ينص عليه مرسوم المحاسبة العمومية الصادر في 23 نوفمبر 2016 المتعلق بمحاسبة الجماعات الترابية " يندرج توفر الأموال المشار إليه في إطار قاعدة وحدة الصندوق التي يتم بموجبها استعمال مجموع الأموال المتوفرة لتغطية مجموع النفقات بصرف النظر عن التخصيص الأصلي للأموال " وكذلك مواد القوانين التنظيمية<sup>23</sup> التي تشير إلى أنه " لا يجوز استعمال مداخيل الجزء الثاني في مقابل نفقات الجزء الأول." إذن، يبدو أن مسطرة الحسابات الخصوصية تطبق عكس مبدأي الوحدة وعدم المقاصة بين الموارد والنفقات ولا تتماشى مع مبدأ وحدة الصندوق الذي ينص عليه مرسوم المحاسبة العمومية الصادر في 23 نوفمبر 2016 المتعلق بمحاسبة الجماعات الترابية " يندرج توفر الأموال المشار إليه في إطار قاعدة وحدة الصندوق التي يتم بموجبها استعمال مجموع الأموال المتوفرة لتغطية مجموع النفقات بصرف النظر عن التخصيص الأصلي للأموال " وكذلك مواد القوانين التنظيمية التي تشير إلى أنه " لا يجوز استعمال مداخيل الجزء الثاني في مقابل نفقات الجزء الأول." إذن يبدو أن مسطرة الحسابات الخصوصية تطبق عكس هذه المبادئ.

الحسابات الخصوصية هي عبارة عن حسابات مفتوحة في القيود المحاسبية *écritures comptables* للجماعات الترابية، لمتابعة عمليات الموارد والنفقات التي تمت خارج إطار الميزانية للجماعة الترابية. مواد القوانين التنظيمية تنص على أنه " تبين في الحسابات المرصدة لأموال خصوصية المداخيل المتوقعة المرصودة لتمويل صنف معين من النفقات والاستعمال الذي خصصت له هذه المداخيل.<sup>24</sup> هذا يعني بأن هنالك رصد لموارد مالية من أجل تغطية نفقات معينة. الحسابات الخصوصية لا يمكن أن تغطي

<sup>23</sup> المواد 167 الجهية- 146 العمالة/الإقليم- 154 الجماعة.  
<sup>24</sup> المواد 183 الجهية- 162 العمالة- 170 الجماعة.

النفقات إلا في حدود المداخيل " تفتح اعتمادات الأداء في حدود المداخيل المحصل عليها بترخيص من السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية أو من تفوض له ذلك." كما تنص على ذلك المواد المشار إليها آنفا.

### موضوع الحسابات الخصوصية:

الحسابات المرصودة لأموال خصوصية، يتم إحداثها بناء على برنامج استعمال يقوم الأمر بالصرف بإعداده تنفيذاً لمداورات المجلس. يمكن أن يكون الغلاف المالي المرصود مهماً أو عادياً.

حسابات النفقات من المخصصات. هذه الحسابات تقوم بتسجيل وتتبع عمليات يتم تمويلها من إيرادات تم تحديدها مسبقاً. تحقيق الإيرادات يجب أن يكون سابقاً للنفقة أي أنه لا يتم الشروع في تنفيذ النفقة قبل أن تكون المبالغ المخصصة محصل عليها.

الحسابات المرصودة لأموال خصوصية تخص عمليات لها طابع نهائي. يمكن أن يكون الغلاف المخصص مهماً أو أقل أهمية. عادة موارد هذا النوع من الحسابات يجب أن تكون بطبيعتها، مرتبطة ارتباطاً مباشراً مع النفقة موضوع هذه الإيرادات حيث أن القوانين التنظيمية تشير إلى أنه "تبين في الحسابات المرصودة لأموال خصوصية المداخيل المتوقعة المرصودة لتمويل صنف معين من النفقات والاستعمال الذي خصصت له هذه المداخيل".

صحيح، أن المصطلح المستعمل في إطار الحسابات الخصوصية هو المداخيل أو الموارد أو الإيرادات، وصحيح كذلك أن المداخيل تشكل أساس النفقة، ولكن نستعمل كذلك مصطلح الاعتمادات كما تنص على ذلك القوانين التنظيمية " تفتح اعتمادات الأداء في حدود المداخيل المحصل عليها بترخيص من السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية أو من تفوض له ذلك." أو بتعبير آخر يجب أن تتوفر أولاً وقبل كل شيء على موارد لكي تتحول إلى اعتمادات يتم فتحها بترخيص من وزارة الداخلية أو من تفوض له بذلك. لهذا إذا ما اتضح بأن هنالك فائض فإنه يحول لاعتمادات أخرى "إذا تبين أن المداخيل المحصل عليها تفوق التوقعات، أمكن فتح اعتمادات إضافية في حدود هذا الفائض".

وبالمقابل، صلاحية هذه الاعتمادات لاتتجاوز ثلاث سنوات حيث إن " يصفى بحكم القانون في نهاية السنة الثالثة كل حساب مرصد لأموال خصوصية لم تترتب عليه نفقات خلال ثلاث (3) سنوات متتالية. ويدرج الباقي منه في باب المداخيل بالجزء الثاني من الميزانية". آنذاك، تتم تصفية وإغلاق الحساب المرصود بأمر من السلطة التي أمرت بفتحه.

أخيراً، نشير إلى أن ترحيل الموارد المتوفرة في الحساب المرصود لأموال خصوصية يتم بصفة تلقائية للسنة الموالية في ميزان الموجودات balance d'entrée حيث "ترحل الموارد المالية المتوفرة في الحساب المرصود

لأمور خصوصية إلى السنة المالية الموالية من أجل ضمان استمرار العمليات من سنة إلى أخرى. "وعليه، إذا ما كانت هنالك مبالغ لم تستعمل في نهاية السنة المالية أي 31 دجنبر، فإن هذه المبالغ تدون مباشرة ابتداء من فاتح السنة المالية الموالية.

### المطلب الثالث : الميزانية التشاركية

الميزانية التشاركية هي عملية ديمقراطية مباشرة وطوعية تستطيع الساكنة النقاش والبث في الميزانيات والسياسات العامة. وبعيداً عن أن تقتصر مشاركة السكان على انتخاب أصحاب السلطتين التنفيذية والتشريعية، فإنها تتخذ شكل القرارات المتعلقة بأولويات الإنفاق والسيطرة على إدارة السلطات العامة. في المغرب، تعتبر جماعات شفشاون في الشمال وبلدية بلفاغ في الجنوب مثلاً ناجحاً.

تلعب الإدارة المحلية المنتخبة دوراً رئيسياً في عملية الميزانية القائمة على المشاركة. في الواقع، نجد هذه الإدارة هي الضامن النهائي لنجاح الدورة، من مرحلة تحديد الأولويات إلى مرحلة تنفيذ القرارات مما يسهل المراحل المختلفة للعملية، بينما تمنحها المجالس الترابية الشرعية السياسية. يتم تبني القرارات التي يتم اتخاذها خلال العمليات التشاركية من قبل تمثيل المجالس المحلية.

يمكن للساكنة، التي تتمتع برغبة قوية في التحرك نحو التنمية، تعبئة الاحتياجات الجماعية وتوليها وتتبعها والسهر على إنجازها لأنها منتوج جماعي.

إن بدء العملية بشكل نقطة انطلاقها وينبغي أن يمكّن الجماعات الترابية، من خلال مجالسه التي هي حامية لشرعيته، من تأكيد إرادته السياسية لمثل هذه الممارسة، مع احترام شروط تقاسم المسؤولية والملكية، الشفافية في إدارة الشؤون المحلية وقضايا الميزانية، إلخ.

يجب أن تتجسد هذه الإرادة السياسية من خلال مناقشة المجلس التداولي لإشراك فريق المنتخبين في العملية.

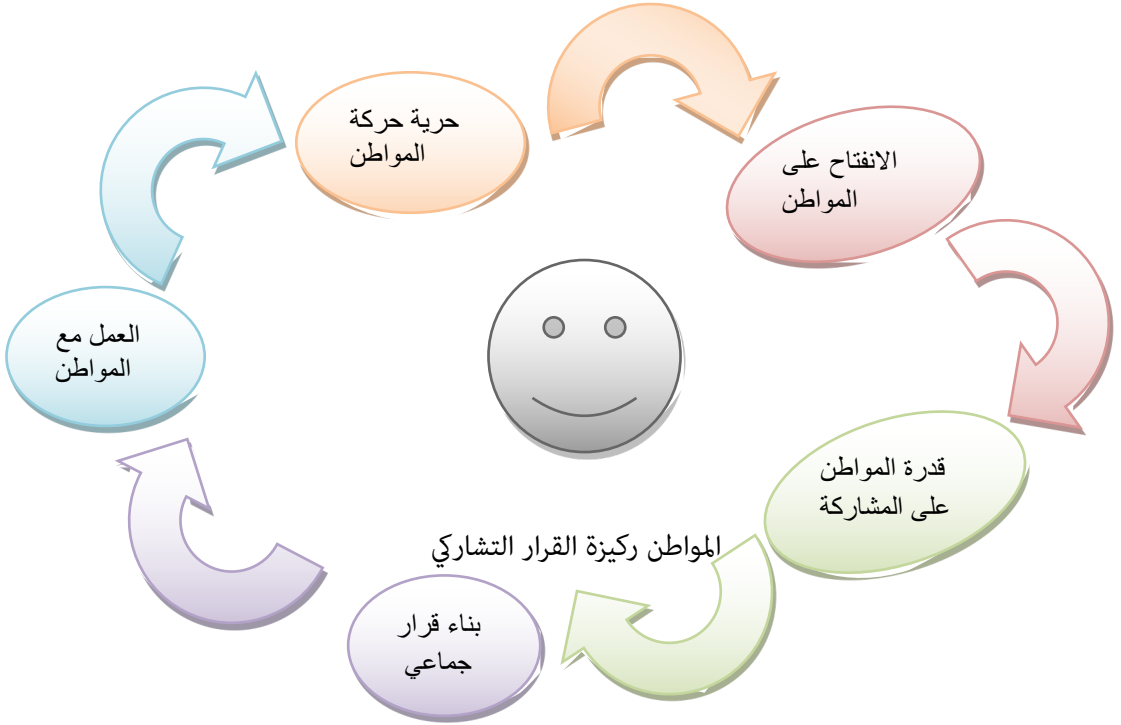
إذن، الميزانية التشاركية هي مسلسل ديمقراطي، يشرك الساكنة في تحديد جزء من الاستثمارات المنجزة على مستوى المحيط الجغرافي للجماعة الترابية. ويمتد على أساس الدورة الزمنية لميزانية الجماعة ويسمح للسكان بالمشاركة الملموسة في المساهمة في الشأن العام ( تحديد أشكال المشاركة، اقتراح مشاريع، التصويت، تنفيذ المشاريع، وتتبعها وتقييمها، تقييم المسلسل برمته).

هذا النهج يسمح للمواطن أن ينخرط في كل مستويات تحديد وبرمجة المشاريع التنموية وكذلك عقلنة استعمال الموارد بالإضافة إلى تقاسم الجماعة الترابية مع المواطن، في رهانات تدبير الشأن المحلي. جعل

الميزانية التشاركية حقيقة وطريقة استعمال للميزنة budgétisation، وتدير ومتابعة السياسات العامة المحلية.

### مشاركة الساكنة

الميزانية التشاركية غيرت وجه السياسات العمومية للاستجابة لمتطلبات الساكنة ومن أجل ديمقراطية أكثر شفافية، في تناول الجميع وتسمح للاستماع للجميع.



من خلال هذا المجسم يتضح بأن الميزانية التشاركية هي أداة للتعبير والتقرير بيد السكان الذين يساهمون بانخراطهم في حياة المدينة ومشاركتهم في اتخاذ قرارات تهم الساكنة.

هذه المشاركة الديمقراطية يمكن أن تقود إلى درجة ما يسمى بالتمكين empowerment. الميزانية التشاركية تعتبر كعرض سياسي يهدف إلى عملية تقاسم السلطة ولو جزئيا بين المنتخبين والسكان.

وبالتالي فإن هذه الميزانية تعتبر كذلك بأنها أداة للديمقراطية التشاركية. بالإضافة إلى إعادة علاقة ثقة بين المنتخب والسكان، هنالك إعطاء شحنة للثقة في النسق السياسي وذلك بإشراك المواطن في اتخاذ القرار الذي تُعطاه سلطة مباشرة.

لأما ما يتعلق بأنواع الميزانيات التشاركية، ف يوجد نوع محدد للميزانية التشاركية، بل يمكن تقسيمها باعتبارها مقارنة موضوعاتية، ترابية، اجتماعية، أو جمعها حسب السياق السوسيو اقتصادي للجماعات الترابية.

- ✓ المقاربة الموضوعاتية: الميزانية التشاركية تقوم على موضوعات محددة مسبقا والمشاريع يجب أن تكون ذات صلة بهذه الموضوعات (السير، الفضاءات الخضراء)
- ✓ المقاربة الترابية: الميزانية التشاركية تستهدف مناطق ذات أولوية للجماعة الترابية. والمشاريع ستخصص لهذه المناطق.
- ✓ المقاربة الاجتماعية: الميزانية التشاركية موجهة لتلبية احتياجات فئة معينة من الساكنة، للسماح بادماجهم في الحياة الديمقراطية (النساء، الشباب، الأشخاص ذوي الاحتياجات الخاصة)

عمليا، ما هي المسطرة المتبعة؟

لفظ الميزانية هو لفظ مجازي، لأنه لا توجد ميزانية تشاركية بالمعنى المالي والميزانياتي بجزئها "التسيير والتجهيز". يتعلق الأمر فقط بتخصيص مبلغ من اعتمادات ميزانية التجهيز لتغطية تمويل المشاريع التي وقع عليها الاختيار من طرف الساكنة.

هذا الجزء من الميزانية يمكن أن يشكل من 5% إلى 10% من ميزانية الاستثمار ويخصص لتمويل مشاريع يتم اختيارها والتصويت عليها من طرف ساكنة الجماعة الترابية دون شروط مسبقة سواء فيما يخص السن أو الجنسية أو ما يسمى بمقاربة النوع. الغلاف المالي المخصص لهذه المشاريع يمكن البث فيه عند التصويت على الميزانية.

الجماعات، توجد في الواجهة للقيام بهذه المبادرة، لكن الجهات يمكنها أن تخصص جزءا من استثماراتها ذات طبيعة جهوية لتمويل المشاريع التي يتم اختيارها في إطار ميزانيتها التشاركية بالنظر إلى دورها الريادي الذي بوأها إياه الدستور والقوانين التنظيمية كما أن هذه المشاريع تتعلق "بمشاريع فضاءات عامة" أو "تجهيزات القرب".

- عادة ما تكون هناك خمس مراحل بدأً باتخاذ قرار الاقتراح مروراً بوضع المقترح، دراسته وتقييمه ماليا من طرف المصالح وانتهاءً بالتصويت ثم إنجازه.
- يمكن تكوين ورشات لتبادل وتكوين متبادل للإفكار يسمح بإخراج مشروع مشترك.



المقترحات يمكن أن تبعث أو تقدم من طرف مجموع ساكنة الجماعة الترابية سواء بشكل فردي أو جماعي (في حالة مجلس الحي أو الجمعية). من أجل تفعيل هذه العملية، تقوم الجماعة الترابية بمواكبة المواطنين من أجل وضع المشاريع المقترحة في إطارها الشكلي. لأجل هذه الغاية، التواصل مع الهيئات والساكنة شئ ضروري والقيام بإجراءات تحسيسهم لرهانات العملية وجدواها.

عملية المواكبة يمكن أن تركز على تنظيم اجتماعات، أو ورشات موضوعاتية أو خطوات استكشافية لدى الساكنة. وبالتالي يمكن تنظيم حلقات تكوينية للمواطنين المنخرطين في عملية الميزانيات التشاركية. خلال صياغة المقترحات والتصويت يجب تعبئة سكان الاحياء لاسيما الشعبية وكذلك الشباب علما أن المجتمع المدني يمكنه المساهمة في إنجاح العملية.

للوصل إلى نتائج مرضية يجب على المنتخبين أن يواكبوا ويؤطروا الساكنة.

لهذا على المنتخبين أن:

- يشجعوا الهيئات المنخرطة في الديمقراطية المحلية كالجمعيات لتنظيم اجتماعات، أو ورشات موضوعاتية أو خطوات استكشافية لدى الساكنة؛
- تنظيم اجتماعات إخبارية حول الميزانية التشاركية من أجل تعبئة هيئات الديمقراطية المحلية، مجالس الحي أو الجمعيات وبشكل كثيف ساكنة الجماعة الترابية.

تنظيم خطوات استكشافية من أجل جس نبض الساكنة وتشخيص ما تريده أغلبية المواطنين من أجل تحسيسهم لعملية تهيئة الفضاء العام من أجل الشروع في تحضير مشترك للمقترحات.

**الجدول الزمني للميزانية التشاركية:**

■ يناير - فبراير:

وضع اللمسات الأولى على المشروع، كل الأفكار والمشاريع المقترحة من طرف الساكنة توضع لدى المجلس؛

■ مارس - يونيو:

مصالح المجلس تقوم بدراسة جدوى faisabilité وكلفة المشروع. وضع أورش عمل لجمع المشاريع المتشابهة (نفس الموضوع نفس المنطقة) حيث يتم استدعاء مقدميها؛

■ شتنبر:

حملة إعلامية من طرف واضعي المشاريع. بعد ذلك تبدأ حملة التصويت وتستمر لثلاثة أسابيع. التصويت إما عن طريق الأنترنت أو في صناديق موضوعة في أماكن محددة. يتم الكشف عن المشاريع المقبولة؛

■ **دجنبر:**

المجلس التداولي عندما يصوت على الميزانية للسنة الموالية يصوت في نفس الوقت على الغلاف المخصص لتمويل المشاريع المقبولة؛  
**التنفيذ:**

تنفيذ المشروع يتطلب البدء في الاجراءات لاسيما مقابلة مُقترح(ة) المشروع لأن المجلس لم يقترحه. كذلك معرفة المصاعب التي من شأنها أن تظهر. وثيرة تقدم المشروع يمكن متابعتها عبر الموقع الالكتروني المخصص له.

**المسلسل التشاركي:**

يجب أن تكون هنالك أرضية أو إطار واحد لوضع المقترحات حيث يتم قبولها وتلقيها من خلال هذا الإطار الذي يمكن أن يكون بوابة رقمية.

يجب على واضعي المقترحات وكذا الراغبين في التصويت أن يبينوا: أسماءهم وعناوينهم وتواريخ ازديادهم وأرقام بطاقتهم الوطنية وكذلك عناوين بريدهم الالكتروني.

يتم التعرف على حاملي المقترحات من خلال المنصة الالكترونية سواء كقاطنين بالجماعة أو ممثلي ملتقى جماعي collectif كالجمعيات أو مجالس الأحياء.

**شكل تقديم المقترحات:**

يجب أن تخضع كل المقترحات لبعض الشكليات لتسهيل عملية الفرز والتحليل. لهذا كل مقترح يجب أن يقدم بواسطة استمارة بصيغة رقمية تسمح بتحديد الاقتراح وتحديد موضعه وتقييمه ماليا.

حامل الاقتراح يمكن أن يقوم بتحميل كل الوثائق المتعلقة بمقترحه ( صور، دراسات، فيديوهات)

**دراسة وقبول المقترحات:**

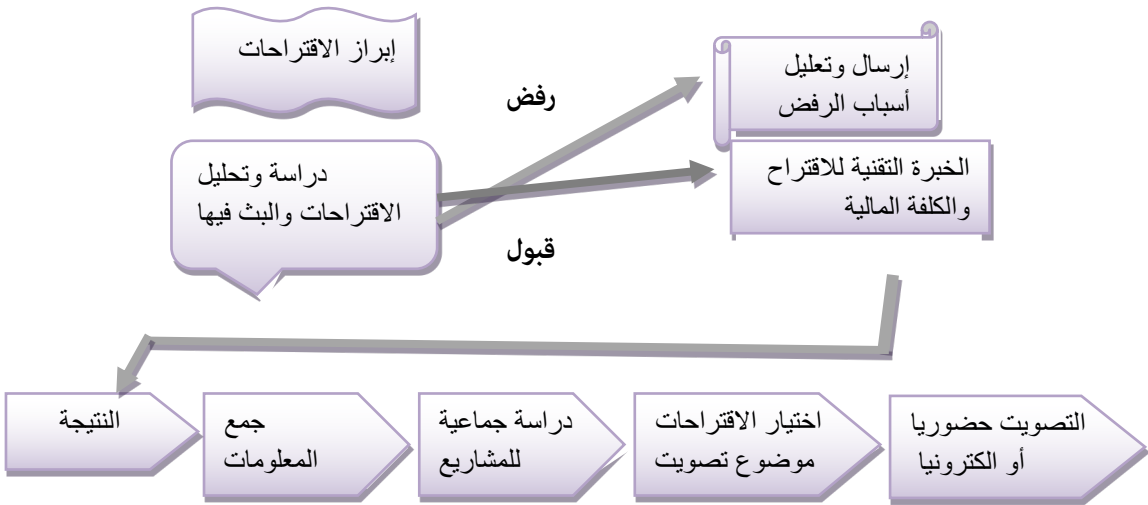
الاقتراحات الموضوعية تكون موضوع دراسة تهدف إلى التحقق من امكانية قبولها.

الاقتراحات المقبولة في إطار الميزانية التشاركية يجب أن تحترم العناصر التالية:

- أن تكون في إطار المصلحة العامة وألا تكتسي طابعا غير قانوني، قذفي أو تمييزي؛
- أن تتطابق مع الاعتمادات المرصودة؛

- يجب أن يندرج المشروع في إطار التنمية المستدامة؛
  - أن تدخل في صلاحيات الجماعة الترابية؛
  - يجب أن يكون مكان إنجاز المشروع فوق تراب الجماعة.
- الاقتراحات المفروضة يتم أخبار حاملها مصحوبة بالأسباب. بعد التقييم والقبول الأولي يتم تحديد مستوى المقترح على مستوى تراب الجماعة وتشرع في التوجيهات التقنية المتعلقة بالمقترحات.
- بعد ذلك، تبدأ عملية التصويت حيث توضع لائحة للمشاريع التي تم اختيارها للتصويت عليها من طرف الساكنة ويتم حصر اللائحة النهائية من طرف رئيس المجلس التداولي.

### مسلسل إنجاز المقترح



### تنفيذ الميزانية التشاركية:

الجزء من ميزانية الاستثمار الذي خصص للمشاريع التي صوت عليها المواطنون يدمج في ميزانية التسيير الجماعية. خلال مرحلة تنفيذ مشاريع الميزانية التشاركية كل المبادئ المحاسبية المطبقة في مختلف مراحل تنفيذ النفقات العمومية كالشفافية وترشيد النفقات والمنافسة، يجب أن تحترم.

هذه المرحلة الأخيرة من الطور الأول من النهج النُظمي للميزانية التشاركية تسمح بتقييم وثيرة التقدم الذي تم إحرازه أي ما هو ظاهر.

ما لم يتم بعد التكفل به والشروع في إنجازه فتتم متابعته في إطار الطور الجديد. المتابعة بطبيعة الحال تكون دائمة خلال كل مراحل الإنجاز حسب سياق التقييم وبطريقة منتظمة إلى غاية الإنجاز النهائي.

### احترام مبادئ التدبير ومبادئ تحضير الميزانية:

يتعلق الأمر بالمبادئ التي نصت عليها القوانين والأنظمة الجاري بها العمل:

- القوانين التنظيمية للجماعات الترابية؛
- مرسوم الصفقات العمومية؛
- مراسيم محاسبة الجماعات الترابية؛
- مبادئ الحكامة؛
- مبادئ التنمية المستدامة
- مبدأ المنافسة؛
- مبدأ الشفافية؛
- مبدأ الفعالية؛
- مبدأ الإدماج؛
- مبدأ التضامن؛
- مبدأ المشاركة؛
- مبدأ الشمولية.

وعليه، يتعين على مجلس الجماعة الترابية ورئيسه والهيئات التابعة لها ومجموعات الجماعات الترابية التقيد بقواعد الحكامة. عمليا هذه القواعد يجب أن تكون النبراس الذي يؤدي إلى اختيار أمثل للمشاريع المختارة. عمليا المنافسة هي المفتاح بين المتنافسين لاختيار الأفضل لأنها تسمح:

- باختيار العرض الأفضل؛
- تسمح بتدبير وبتسيير أمثل للمال العام؛
- تعطي الأمان لصاحب المشروع فيما يخص تنفيذ المشروع حسب ما هو منتظر من المقاول أو المورد.

عندما نتحدث عن النزاهة نشير أولا وقبل كل شيء إلى الشفافية:

- استعمال الإعتمادات المخصصة في الميزانية التشاركية للمشروع الذي هو موضوع النفقة؛
- اسناد انجاز المشروع إلى الشخص الذي تتوفر فيه الشروط حسب ما تم التنصيص عليه؛
- انجاز المشروع بناء على المصلحة العامة (تلافي هدر المال العام).

نتحدث هنا عن مفهوم التدبير الأمثل وهو مفهوم يسري على الوضعية الأكثر مثالية وملائمة: فنقول مردودية أمثل. وقياسا هذا المفهوم فإنه يطلق على أي شئ صُمم لكي يكون الأمثل والأنجح **Optimal et efficient** فمبدأ المنافسة والشفافية، يسمح بتدبير أمثل وذلك بتقاسم المعلومات بشكل جيد لاسيما فيما يخص تسيير الشأن المحلي وإدارة الاعتمادات المرصودة للميزانية التشاركية. يتم ذلك بطبيعة الحال من خلال لقاءات أو محاضر حول تنفيذ الميزانية. في هذا الصدد نشير إلى بيان تنفيذ الميزانية يبين ويدرج الجزء المخصص للميزانية التشاركية.

- من خلال ما سبق ذكره تجدر الإشارة إلى أنه، يجب التمييز بين هذين المفهومين:
- مفهوم **l'efficience** النجاعة يحيل على مفهوم النتيجة **résultat**؛
- مفهوم **l'efficacité** الفعالية يحيل على المردودية **rentabilité**.

### الفصل الثاني : تدبير اعتمادات الميزانية

الشق المالي من القوانين التنظيمية الصادرة في 7 يوليو 2015 يتضمن بعد التسهيلات من شأنها تخفيف مفهوم بعض المبادئ مثل السنوية لكن هذه التسهيلات مؤطرة بقواعد واضحة، سواء فيما يخص تحويل الاعتمادات من سنة إلى أخرى أو استرداد مبالغ تم صرفها دون وجه حق.

تجدر الإشارة، إلى أن تسجيل الاعتمادات لا يعني بالضرورة والالتزام أن هذه الاعتمادات يجب أن يلتزم بها أو أن تصرف خلال السنة المالية، كما أنها لا تفتح أي حق للأغيار، بالمقابل فتح اعتماد هو شرط أساسي لكنه غير كاف لإنجاز النفقة التي تبقى خاضعة لقواعد المحاسبة العمومية لإنجازها (الالتزام، الأمر بإنجاز الخدمة، الخدمة المنجزة...).

## المطلب الأول : ترحيل الاعتمادات

كما سبق وأن شرحنا سابقا، فتح الاعتمادات والتوفر عليها لا يعني أن هذه الاعتمادات يجب أن تستهلك في نفس السنة المالية. ليس هنالك أي إلزام بذلك اللهم إلا ما تعلق بالنفقات الإجبارية أو باعتمادات نفقات التسيير التي لم يتم الالتزام بها خلال السنة المالية المتعلقة باعتمادها. هذا يعني شيئين اثنين:

- ✓ الاعتمادات لا تسقط تحت طائلة التقادم، بل تبقى مفتوحة، طالما القوانين والأنظمة تسمح بذلك. بعد ذلك نتحدث عن الالغاء، يعني أن هذه الاعتمادات يتم إلغاؤها بقوة القانون كما تنص على ذلك القوانين التنظيمية "تبقى الترخيصات في البرامج صالحة إلى أن يتم إلغاؤها".
- ✓ الالتزام، يشكل عاملا مهما للسماح بترحيل الاعتمادات التي لا يسمح عادة بترحيلها.

مواد القوانين التنظيمية<sup>25</sup>، تحدد الإطار العام للقيام بعملية ترحيل الاعتمادات التي لم يلتزم بها خلال السنة المالية حيث يتم ترحيلها لميزانية السنة الموالية. كما أن المراسيم تؤطر هذه العملية عن طريق مسطرة محددة بالنسبة للجماعات الترابية الثلاث.

### الاعتمادات موضوع الترحيل:

القوانين التنظيمية توضح عملية التعامل مع الاعتمادات غير المستهلكة إبان السنة المالية. والمبدأ واضح حيث أنها تنص بأنه "تلغى اعتمادات التسيير المفتوحة برسم الميزانية وغير الملتزم بها عند اختتام السنة المالية.

غير أن اعتمادات الأداء المتعلقة بنفقات التجهيز بالجزء الثاني من الميزانية ترحل إلى ميزانية السنة الموالية". إذن بالنسبة لميزانية التسيير هنالك شرط الالتزام، الذي يمثل مصداقية الشخص العام. المراسيم المشار إليها أعلاه توضح طبيعة الاعتمادات موضوع الترحيل والتي جاءت بها القوانين التنظيمية وتؤكد بأنه:

- ✓ ترحل إلى ميزانية السنة المقبلة اعتمادات التسيير الملتزم بها وغير المؤداة عند اختتام السنة المالية؛
- ✓ ترحل إلى ميزانية السنة المقبلة اعتمادات الأداء برسم نفقات التجهيز التي كانت موضوع التزامات مؤشر عليها ولم يصدر الأمر بصرفها عند اختتام السنة المالية، وكذا اعتمادات الأداء غير الملتزم بها عند اختتام السنة المالية، بما في ذلك أرصدة السنوات السابقة.

<sup>25</sup> مواد القوانين التنظيمية، 179، 180، 181، الجهة - 160، 159، 158، العمالة - 167، 166، الجماعة. المراسيم: المرسوم 16.2-311، الجهة - 312-16.2، العمالة - 313.16.2، الجماعة وكلها صادرة بتاريخ 2016/6/29.

## مسطرة الترحيل:

أخضعت النصوص المشار إليها، عملية الترحيل لمسطرة واضحة:  
يتم ترحيل الاعتمادات بعد الاطلاع على بيان يعده الأمر بالصرف ويؤشر عليه الخازن لدى الجماعة داخل أجل أقصاه 31 يناير من السنة الموالية لاختتام السنة المالية.  
تبلغ قرارات ترحيل الاعتمادات إلى السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية، بعد التأشير عليها من قبل المحاسب.  
الأمر بالصرف والمحاسب في الواجهة، لأنهما الشخصان المكلفان بتنفيذ الميزانية. الأمر بالصرف هو من يقوم بإعداد لائحة الاعتمادات التي يمكن أن تكون موضوع ترحيل، غير أن هذا البيان لا يمكن أن تكون له صبغة الشئ المقرر به إلا بعد تأشير المحاسب، لأنه في نهاية المطاف هو من يقوم بالأداء، وبالتالي فإنه يتوفر على المبلغ الحقيقي للاعتمادات غير المستعملة أو غير المستهلكة.  
أما بالنسبة لوزارة الداخلية فمن البديهي أنها تتابع، عملية تنفيذ ميزانيات الجماعات الترابية، وكذلك الاعتمادات، لهذا ومن أجل أن تكون الصورة صادقة فإن مبلغ الاعتمادات بعد الترحيل يجب أن يكون هو نفسه في المحاسبة الإدارية للأمر بالصرف، في محاسبة المحاسب المعتمد، وكذلك لدى مصالح وزارة الداخلية المعنية.

عملية الترحيل، هذه تفضي إلى ثلاثة اجراءات:

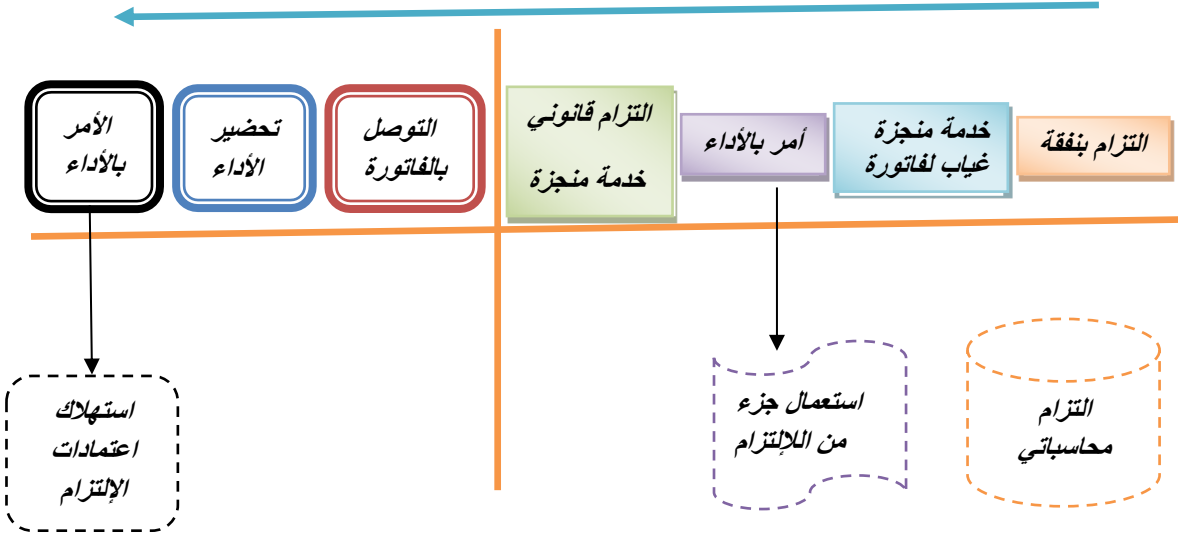
- ✓ تلغى اعتمادات التسيير المفتوحة برسم الميزانية وغير الملتمزم بها عند اختتام السنة المالية.
  - ✓ لا ينشأ عن الاعتمادات المفتوحة برسم الميزانية أي حق برسم الميزانية الموالية .
  - ✓ تخول اعتمادات التسيير الملتمزم بها وغير المؤداة وكذا اعتمادات الأداء المرحلة المتعلقة بنفقات التجهيز الحق في مخصص من نفس المبلغ يضاف إلى مخصصات السنة.
- كتحصيل حاصل، الاعتمادات مضاف إليها مخصصات السنة، تصبح السقف الأعلى المرخص به للأمر بالصرف لكي يلتزم به ويأمر بالأداء خلال السنة المالية.

## الإطار الميزانياتي لتدبير الاعتمادات

نفس النفقة يمكن أن تؤدي إلى إحداث أثرين اثنين، بناء على تطبيق قواعد خاصة مبرجعية التنفيذ:

✓ في 2022، العامل المؤثر fait générateur للأثر الميزانياتي هو التكفل بإنجاز الأشغال؛

✓ في 2023 العامل المؤثر للأثر الميزانياتي هو التكفل بالأداء



### المطلب الثاني : استعادة وإقرار الاعتمادات

#### Rétablissement des crédits

قد تتم عملية أداء مبلغ بغير وجه حق لشخص ما من طرف الأمر بالصرف. هذه العملية تؤدي إلى خصم هذا المبلغ من اعتمادات الجماعة الترابية مما يخفض من الرصيد المتبقي disponible، وخصمها كذلك من محاسبة المحاسب الذي قام بالأداء. لهذا وجب استرجاع هذه المبالغ وذلك عبر مسطرة تستدعي تدخل الأمر بالصرف والمحاسب ووزارة الداخلية.

المادة 86 من مرسوم محاسبة الجماعات الترابية الصادر في 23 نوفمبر 2017 تنص على أنه " إذا تم أداء نفقة يتجاوز مبلغها حقوق الدائن، وجب على الأمر بالصرف إصدار أمر بالمداخيل ضد المستفيد من هذا الأداء في حدود المبلغ المقبوض الزائد".

مواد القانون التنظيمي<sup>26</sup> تنص على أنه "يمكن أن يترتب على إرجاع- الجماعة الترابية- مبالغ برسم أموال مقبوضة بصفة غير قانونية إقرار اعتمادات من جديد. غير أن إقرار هذه الاعتمادات لا يمكن أن يتم إلا خلال السنتين المواليتين للسنة المالية التي تحملت برسمها النفقة المطابقة.



يمكن أن يتم من جديد فتح اعتمادات في شأن المداخيل المتأتية من استرجاع الجماعة الترابية لمبالغ مؤداة، بدون سند قانوني أو بصفة مؤقتة، من اعتمادات مالية وفق الشروط والكيفيات المحددة بنص تنظيمي

هذه المواد تحدد المقتضيات الواجب اتباعها لاسترداد المال العام الذي تم أدائه عن طريق الخطأ في مرحلة أولى، وإعادة جدولة الاعتماد بعض استرداد المبلغ موضوع الأداء دون وجه حق. المادة 86 من مرسوم المحاسبة للجماعات الترابية يقتضي بأن عملية الاسترجاع، يجب أن تكون بمبادرة من الأمر بالصرف، لأنه هو من أمر بأداء هذه النفقة. وعليه، يجب أن يقوم الأمر بالصرف بإصدار أمر بالمداخيل بناء على المادة 27 من هذا المرسوم التي تشير إلى أنه " يكون كل دين تمت تصفيته، ما لم ينص على خلاف ذلك، محل أمر بالمداخيل فردي أو جماعي يصدره الأمر بالصرف مذيلا بالصيغة التنفيذية ومعززا بكل الوثائق التي تثبت مشروعية الاستخلاص". هذا الأمر بالمداخيل يوجهه الأمر بالصرف إلى المحاسب المعتمد الذي هو المؤهل للتكفل بأمر المداخيل بناء على المادة 31 من المرسوم " يتكفل المحاسب المكلف بالتحصيل المختص بأوامر المداخيل التي تم إصدارها".

المحاسب يقوم بالاجراءات اللازمة لاسترداد المبلغ بكل الطرق التي تنص عليها مدونة تحصيل الديون العمومية وتبليغ الأمر بالصرف بمبلغ المدخول الناتج عن عملية الاستخلاص كما تنص على ذلك المادة 43 من مرسوم 2017 المتعلق بالمحاسبة حيث يسلم للأمر بالصرف " شهادة إجمالية للمداخيل مدعمة بالاثباتات المطلوبة". هذا إجراء داخلي يقوم بتنفيذه، كما سبق ذكره، الأمر بالصرف والمحاسب. لكن من أجل اتمام عملية استعادة وإقرار الإعتمادات، يقوم الأمر بالصرف بتوجيه ملف لوزارة الداخلية، يتضمن كل الوثائق المتعلقة بالمبالغ المسترجعة (قرار، نسخة من الأمر بالمداخيل شهادة المداخيل، توضيح التنزيل المالي الذي سيتحمل هذا الاعتماد).

### المطلب الثالث : تحويل الاعتمادات

تعديل الميزانية وتحويل الاعتمادات وجهان لعملة واحدة، بمعنى إعادة النظر في الميزانية التي تم اعتمادها والتصويت عليها ثم التأشير عليها حيث ينص القانون التنظيمي في مواده على أنه " يمكن تعديل الميزانية خلال السنة الجارية بوضع ميزانيات معدلة وفقا للشكليات والشروط المتبعة في اعتماد الميزانية والتأشير عليها. يمكن القيام بتحويلات للاعتمادات داخل نفس البرنامج أو داخل نفس الفصل وفق الشروط وحسب الكيفيات المحددة بمرسوم"

نظرا لحساسية هذه العملية لأن هذا يعني إحداث تغيير في محتوى الميزانية حيث أن يتعلق الأمر يتعلق بعملية ضبط ajustement وتحويل report ، فقد أحاطها المشرع بمجموعة من القيود القانونية والمالية. هذا الموضوع تمت معالجته من قبل في مطلب تعديل الميزانية.

### المطلب الرابع : إلغاء الإعتمادات

تبعاً لمبدأ السنوية، الاعتمادات صالحة خلال السنة المالية لأن عملية الترخيص من طرف المجلس التداولي هي سنوية وتنتهي بانتهاء السنة والالتزام بنفقات لا يمكن إلا بعد إعطاء ترخيص آخر يبدأ مع بداية السنة المالية الموالية. الترخيص هو مجرد صلاحية habilitation تعطى للجماعة الترابية وتفتح المجال للجماعات الترابية أن تقوم بعمليات إنفاق، إذا ما أرادت ذلك. وبالتالي يمكن أن نلاحظ بالملاموس أن هنالك جماعات ترابية لا تقوم بعمليات إنفاق لا خلال السنة المالية ولا بعد انصرامها رغم وجود اعتمادات مفتوحة. يتعلق الأمر بتحديد مبلغ التحملات المتوقعة في صيغة اعتمادات لم تتم عملية الالتزام بها لغاية 31 دجنبر ولم يتم ربطها بأي التزام ولا حتى أداء مما ينتج عنه إلغاء الاعتمادات. عملية إلغاء الاعتمادات، أطرتها القوانين التنظيمية للجماعات الترابية التي أشارت إلى أنه "تلغى اعتمادات التسيير المفتوحة برسم الميزانية وغير الملتزم بها عند اختتام السنة المالية." يتعلق الأمر باعتمادات لم تستعمل ولم يتم الالتزام بها لغاية انصرام السنة المالية.

### القسم الثالث : لامركزية التدبير المالي للجماعات الترابية

اللامركزية الحقيقية هي عندما تكون الجماعات الترابية سيده القرار بالنسبة لتدبير ماليتها سواء تعلق الأمر بتدبير المداخيل أو النفقات. فلكي تتمكن الجماعات الترابية من تدبير شؤونها بكل حرية، القاعدة في هذا المجال، هي أن تتوفر على اختصاصات واسعة في المجال المالي. حرية التدبير يكون لها، آنذاك معنى، عندما تكون الجماعة الترابية في وضعية تسمح لها بإدارة ماليتها والتصرف فيها. التسيير الذاتي يساهم في فصل عمودي للسلطات المالية بين المركز ومحيطه.

### الجزء الأول : الجماعات الترابية والحرية المالية والجباية

التدبير الحر للجماعات الترابية هو مبدأ دستوري نصت عليه المادة 136 حيث أن الأمر يتعلق في الواقع بفصل عمودي للسلطات. ضمانة التسيير الذاتي المالي تجد سندها في القوانين التنظيمية للجماعات الترابية الصادرة في 07 يوليو 2015 والتي تشير المادة الثانية أن الجماعات الترابية "تتمتع بالاستقلال الإداري والمالي" رغم أن هذا المقتضى لم يؤد إلى توسيع المجال المالي للمجالس الترابية.

إلا أننا يمكن أن نستخلص وبسرعة بأن التسيير الذاتي المالي المنصوص عليه قانونيا يبقى، رغم كل المظاهر، غامضا عندما يتعلق الأمر بالتسيير الذاتي الجبائي لاسيما بالنسبة للمادة 71 من الدستور التي تنص صراحة على أن "النظام الضريبي ووعاء الضرائب ومقدارها وطرق تحصيلها" تبقى شأنًا تشريعيًا يبت فيه البرلمان. كما أن القواعد التي جاءت بها القوانين التنظيمية والتي تحكم الجانب المالي الميزانياتي نجدها مطبوعة بالغموض والصعوبة.

وبالتالي فإن استقرار مدى "الاستقلال" الذاتي المالي للجماعات الترابية الذي جاء به دستور 2011 يبقى مطروحا، غير أن هذه الاشكالية وعملية دسترتها تعتبر منعطفًا مهمًا بالنسبة لهذه الجماعات. إلا أنها على الرغم من هذا المكتسب، الضمانة الدستورية تبقى ناقصة وغير كافية.

### الفصل الأول : التدبير الحر

نظرا للمهام المتشعبة الملقاة على عاتق الدول، ظهر جليا أن الدولة التي تقبل بالتنازل عن بعض الاختصاصات الغير مهمة، وتكرس كل جهودها للأهم هي دولة تحظى بالقدرة على تسيير الشأن العام بنجاح والعكس صحيح إذ أنها تصبح عاجزة وغير قادرة على القيام بكل شئ.

فالإصلاحات على مستوى اللامركزية لا تنقص من سمو مكانة الدولة ولا تلحق بها الضرر، بل بالعكس تسمح للسلطة المركزية بتعزيز دورها السيادي في الدفاع عن وحدة النظام ودورها الريادي في إدارة الشأن العام.

تخفيف العبء الذي تتحمله الدولة يبدأ بالتنازل وبتوزيع الاختصاصات وتحويل الموارد لصالح السلطات الترابية، وإعطاؤها مجالا لكي تقوم بهذه الاختصاصات دون عوائق أي منحها حرية التدبير. المادة 136 من دستور 2011 تنص على أن التنظيم الجهوي والتراي يتركز على مبادئ "التدبير الحر" **libre administration** بما في ذلك ما يتعلق بالتسيير الذاتي المالي **autonomie financière** لكن دون أن يكون هنالك ما يسهل مأمورية تفسير وتحديد القواعد المتعلقة بالتسيير الذاتي المالي، هي مالية، جبائية أو سياسية ؟ والسبب هو أن التسيير الذاتي المالي **l'autonomie financière** يختلف عن التسيير الذاتي الجبائي **l'autonomie fiscale** المادة 71 من الدستور تنص وبشكل صريح على أن القانون " يختص بالإضافة إلى المواد المسندة إليه صراحة بفصول أخرى من الدستور، بالتشريع في الميادين التالية: النظام الضريبي، ووعاء الضرائب، ومقدارها وطرق تحصيلها" وعليه ما هي الحدود التي يمكن للجماعات الترابية أن تتمتع فيها بحرية القرار فيما يتعلق بالتسيير الذاتي الجبائي اللهم ما يتعلق بالإختصاص المتعلق بتحديد السعر مثل المادة 45 من القانون 47-06 الصادر في 30 نوفمبر 2007<sup>27</sup> وكذلك المادة 168 من نفس القانون والتي تترك هامشا لتحديد السعر داخل

<sup>27</sup> القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية ج.ر عدد 5583 بتاريخ 3 ديسمبر 2007 كما وقع تغييره و تنميته بالقانون رقم 07.20 الصادر ج.ر رقم 6948 بتاريخ 31 ديسمبر

حد أقصى وحد أدنى. هذا الإختصاص هو اختصاص مشروط بمعنى أن المجلس التداولي عليه أن لا يتجاوز ما هو منصوص عليه في القانون. فنطاق تحديد السعر المطبق فيما يخص الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية، محدد سلفا بالقانون ويتراوح ما بين 4 إلى 20 درهما للمتر المربع بالنسبة لمنطقة العمارات ومن 2 إلى 12 درهما لمنطقة السكن الفردي. الجماعة مثلا مجبرة ألا تتجاوز مبلغ 20 درهما وألا تتخطى عتبة 4 دراهم، لأن هذا هو مجال حرية المجلس التداولي.

مقابل التسيير الذاتي الجبائي هنالك المسؤولية الجبائية لمنتخبي الجماعة الترابية والذي يعتبر عاملا فعلا ومؤثرا لأنه يشكل جوهر الديمقراطية المحلية. بمعنى أن التسيير الذاتي الجبائي يسمح للمنتخبين بالتوفر على حرية أكبر لكن بالمقابل عليهم تحمل تبعات هذه الاختيارات أمام الناخبين ودافعي الضرائب. هذه المسؤولية تعني أن كل جماعة ترابية يمكنها تحديد مستوى الخدمات والتجهيزات التي تريد توفيرها للسكان وبالتالي تكييف مستوى الموارد الجبائية لتغطية النفقات الناتجة عن هذه الخدمات مما ينتج عنه أنه على المنتخبين تحمل الكلفة السياسية وآثار سياستهم الجبائية. هذه العلاقة هي عامل مساءلة للقائمين على الشأن المحلي في ميدان التنمية وذلك بالربط المباشر والمواجهة بين الحاجات وإكراهات الإمكانيات دون الإختباء وراء الدولة.

التسيير الذاتي الجبائي من هذا المنظور يؤمن هامشا من الحركة متعدد الأبعاد: ليس فقط تحديد معدلات الضرائب ( سواء رفع أو خفض المعدلات ) ولكن كذلك فيما يخص التطور التلقائي للوعاء الضريبي والذي يمكن أن يلعب دور رافعة للقدرة على الإقتراض كما يمكن أن يعود بنتائج على الإستثمار ويسهل زخم ودينامية الجهات النشطة من أجل جني ثمار المجهودات المبدولة في إطار التنمية.

في هذا السياق، إذا لم يكن مقدور الجماعات الترابية، تكييف ومواءمة مواردها مقارنة بتطور واضطراد نفقاتها، فإنها ستكون مجبرة بتخفيض نفقات الإستثمار والتي هي من المفترض أن تساهم في التنمية والتخطيط.

وعليه فإن قدرة الجماعات الترابية على تعديل مستوى مواردها، أي قدرتها على تغيير الوعاء الضريبي وعلى معدل السعر هو ركيزة أساسية في تمتعها بالتسيير الذاتي الجبائي والذي يشكل عنصرا أساسيا للتسيير الذاتي المالي للجماعات الترابية الذي يعد هدفا توافقيا. غير أن محاولة تحديد التسيير الذاتي المالي من الناحية القانونية تؤدي إلى ظهور حدوده وتناقضاته. فهو في واقع الأمر لا يمكن اختزاله في حرية الإنفاق كما يريد له البعض أن يكون دون أن يهتموا بمصدر الموارد التي من المفروض أنها تغطي هذه النفقات.

وعليه فبالرجوع لمواد القوانين التنظيمية المتعلقة بالجماعات الترابية لاسيما المادة 174 بالنسبة للجماعة والمادة 188 للجهة، يجب أن يكون هنالك تحديد واضح للموارد الذاتية للجماعات الترابية مع استبعاد الجبايات المحولة من هذه الموارد وتأطير مبالغ التعويضات المتعلقة بممارسة الاختصاصات المحولة لكي تكون كاملة ومسيرة للتطور الذي تعرفه هذه الاختصاصات المحولة.

في هذا الصدد هنالك ملاحظة مستشفة من الماضي وهو ما يمكن تسميته ظاهرة المقصلة بمعنى أن النفقات الناتجة عن ممارسة الاختصاصات المحولة **تزداد والتعويضات المحولة** لمواجهتها تنخفض. لذا من الأولى والأجدر تبني قانون سنوي يوضح تمويل الجماعات الترابية وذلك بتحديد المبالغ المالية المحولة من الدولة للجماعات الترابية.

على **المستوى المؤسسي**: هذا المبدأ لا يهتم الجماعة التي كانت تتوفر على سلطة تنفيذية من قبل في حين أن الإقليم والجهة وإن كان كل منهما يتوفر على مجلس منتخب إلا أن العامل والوالي هما من كانا يمثلان السلطة التنفيذية، أي أنهما هما الشخصان المؤهلان لإعطاء الأمر باستخلاص المداخل والأمر بأداء النفقات، فهما الأمران بالصرف. القوانين التنظيمية ابتكرت في هذا الصدد، حيث أن الجهة والإقليم أصبحت لهما سلطة تنفيذية بفضل مقتضيات المادة 94 بالنسبة للإقليم والمادة 101 بالنسبة للجماعات الترابية. رئيس مجلس العمالة/الإقليم أو رئيس الجهة هو الذي أصبح يمثل دور السلطة التنفيذية وأصبح بذلك هو الأمر بالصرف.

على **المستوى المسطري**: الوصاية القبلية تم حذفها لتحل محلها المراقبة البعدية. إلا أنه في نفس الوقت تم تنظيم أشكال جديدة للمراقبة الإدارية والتي نظمها القوانين التنظيمية الصادرة في 15 يوليو 2007 وكمثال على ذلك، تشير إلى القانون التنظيمي الخاص بالجهة 111-14 ينص على أن القرارات وأعمال مجلس الجهة أصبحت تطبق بقوة القانون حيث أكدت في هذا الصدد المادة 96 بأن المجلس الجهوي " يفصل بمداولاته في القضايا التي تدخل في اختصاصات الجهة ويمارس الصلاحيات الموكولة إليه بموجب أحكام هذا القانون التنظيمي " مما يعني أن المشرع أراد أن يؤكد عزمه على حذف الوصاية القبلية على قرارات وأعمال السلطات الجهوية. هذا الإجراء يهدف من جهة إلى تحرير المنتخبين من قيد وأغلال الوصاية وان يضع المنتخبين أمام مسؤولياتهم.

إلا أنه كان من الواجب وضع صمامات أمان نصت عليها المادة 112 بما يلي "تطبيقا لمقتضيات الفقرة الثانية من الفصل 145 من الدستور، يمارس والي الجهة المراقبة الإدارية على شرعية قرارات رئيس المجلس ومقررات مجلس الجهة. كل نزاع في هذا الشأن تبث فيه المحكمة الإدارية." وبالتالي فإن الوصاية المباشرة التي كانت مفروضة من طرف العامل والوالي حلت محلها مراقبة قضائية يمارسها القاضي الإداري.

كما أن المواد 113 و114<sup>28</sup> المتعلقة بالجهة نظمت الجانب المسطري، إذ أنه حدد المدة التي يتم بموجبها تبليغ نُسَخ القرارات إلى والي الجهة مع تحديد آجال للتعرض حيث أن مقررات المجلس " تكون قابلة للتنفيذ بعد انصرام أجل التعرض المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة في حالة عدم التعرض عليها". إذن تنفيذ القرارات رهين بتبليغها للوالي وعدم تعرضه وكذلك نشرها. كذلك القرارات المتخذة في إطار ممارسة السلطة التنظيمية يجب نشرها كما تنص على ذلك المادة 102<sup>29</sup> التي تشير إلى ما يلي "يمارس رئيس

<sup>28</sup> انظر المواد 115-116 بالنسبة للجماعة و112-113 بالنسبة للعمالة أو الإقليم.  
<sup>29</sup> انظر المواد 95 بالنسبة للجماعة و96 بالنسبة للعمالة.

مجلس الجهة، بعد مداوات المجلس، السلطة التنظيمية بموجب قرارات تنشر بالجريدة الرسمية للجماعات الترابية طبقاً لأحكام المادة 251 من هذا القانون التنظيمي. "التبليغ والنشر يشكّلان أرضية تعطي للمواطن الوسائل الكفيلة للإطلاع على محتوى القرارات مما يسمح له بالاطّاع فيها أمام القاضي من أجل الشطط في استعمال السلطة مما يشكل ضماناً للمواطن عندما يكون القرار يهمه.

أما التبليغ للوالي أو العامل فإنه لا يسري على القرارات التي ليس لها طابعاً إدارياً وإنما تقع تحت طائلة القانون الخاص مثلاً مداولة المجلس التي يرفض بموجبها بيع قطعة أرض تعود للملك الخاص للجهة لأحد الخواص يجب أن تبلغ للوالي لتصبح قابلة للتنفيذ لأنها قرار إداري، أما قرار البيع والشراء والكراء فإنها تعتبر قرارات تقع تحت طائلة القانون الخاص وبالتالي لا تبلغ للوالي.

تبقى سلطة الحلول التي كانت تتخذ طابع الوصاية حيث تقوم سلطة الوصاية لتحل بمقتضى سلطاتها الاستثنائية المحددة قانوناً محل رئيس المجلس التداولي قصد تنفيذ التزاماته القانونية عندما يمتنع أو يرفض القيام بالمهام المسندة إليه إما عن قصد أو بسبب العجز أو الإهمال مما يترتب عنه إخلالاً بالسير العادي لمصالح الجماعة الترابية. التجربة السابقة مع الجماعات جعلت من الحلول مسطرة إدارية بالأساس أما القانون التنظيمي الحالي فجعل هذه المسطرة خاضعة لموافقة السلطة القضائية.

وعليه فالفرق شاسع بين اللامركزية التي تبدو إذن كمبدأ يحكم التنظيم الإداري للدولة ويرتكز على تفويض لممارسة السلطة من الدولة للجماعة الترابية في حين نجد أن التدبير الحر يبدو كحرية للتسيير الإداري والاقتصادي والاجتماعي بناء على مجال اختصاص فعلي ومحدد بصفة صريحة يعترف به الدستور وعلى المشرع أن يحميه. كما أن مبدأ التدبير الحر لا يسمح بتدخل ممثلي السلطة المركزية في شؤون الجماعات الترابية وفي بلورة اختياراتها وبرامجها إلا في الحدود التي يتيحها القانون.

التدبير الحر إذن يقتضي حرية ذاتية مؤسساتية ووظيفية في نفس الوقت. حرية مؤسساتية تفترض وجود مجلس منتخب بالاقتراع المباشر وعلى رأسه سلطة تنفيذية وحرية وظيفية، أما الحرية الذاتية الوظيفية فإنها تحصيل حاصل وجود اختصاصات فعلية يعترف القانون بممارستها من طرف منتخبين.

التدبير الحر غير قابل للتجزئة فبالإضافة إلى هذه الحرية الذاتية القانونية هنالك الحرية الذاتية المالية التي تعطي كفاءة وقدرة على الحركة واتخاذ القرار بكل حرية. فالحرية الذاتية القانونية والحرية الذاتية المالية وجهان لعملة واحدة. لكن دون امكانيات كافية وكفيلة لبلورة هذين المعطين تبقى هذه الحرية نظرية أكثر منها عملية. لهذا السبب جاء الدستور مبدأ التضامن لسد العجز وسد ثغرة التفاوت المادي بين الجهات.

## الفصل الثاني : التدبير الذاتي المالي

لمعالجة هذا الموضوع، يمكننا طرح السؤال التالي: ما هي الترتيبات المالية التي توافق نظام التدبير الحر في الميدان المالي؟ أو بتعبير آخر، ما هي المبادئ التي يمكن أن تلاءم نظاما ماليا في ظل مبدأ التدبير الحر؟ ما هي القواعد التي يمكن اعتبارها كمرجع لتمحيص درجة الحرية التي تتمتع بها الجماعات الترابية في ممارسة اختصاصاتها، ذلك أنه لا يكفي إحداث جماعة ترابية وانتخاب مجلس للفصل بمداولاته في قضاياها بل يجب أن تتوفر هذه الأخيرة على الإمكانيات المادية لوضع قراراتها حيز التطبيق، لتنفيذ استراتيجيتها في الميادين التي هي من اختصاصها دون عائق أو حاجز يحول ودون إخراجها إلى الوجود. نجد أنفسنا نطرح مشكلتين اثنتين تكونان العمود الفقري للتسيير الذاتي في ممارسة الاختصاصات الموكولة للجماعة الترابية.

لقد سبق وأن شرحنا أعلاه بأن التدبير الحر يمكن تلخيصه في قدرة الجماعات الترابية على الحركة بطريقة ذاتية ودون عائق. ولعل مفهوم الاستقلال والحرية الذاتية تشكلان مرجعية لقياس هامش هذه الحرية.

الاستقلالية *indépendance* وحرية الحركة الذاتية *autonomie* بالنسبة للمركز أي الاستقلالية أو الحرية الذاتية بالنسبة للأجهزة المركزية، تخص العلاقة بين الدولة والجماعات الترابية. عمليا، عندما يتعلق الأمر بالدولة الأحادية، نجد أن الجماعات الترابية تتمتع بحرية ذاتية بمعنى أن الحلول في الميدان المالي تحمل في طياتها قيودا ناتجة عن المراقبة التي تفرضها القوانين والأنظمة الجاري بها العمل. أما في النظام الفيدرالي، فإن العلاقة بين الدولة الفيدرالية والدولة عضو في الفيدرالية فإن العلاقات المالية لا تتضمن أي تقييدات بينهما فهناك استقلالية مالية للدولة العضو في الفيدرالية بالنسبة للدولة الفيدرالية، كما هو الشأن بالنسبة للولايات التي تشكل فيدرالية الولايات المتحدة الأمريكية، أو الجمهوريات *Länder* المكونة لألمانيا الاتحادية.

### المبحث الأول : المشكل المادي ومشكل تنفيذ هذه القرارات

كل قرار وكل عمل تقوم به الجماعة الترابية يتطلب مصاريف، وربما كل الطرق تؤدي إلى روما، لكن الطريق الوحيد الذي يؤدي إلى لامركزية حقيقية وإلى لامركزية موسعة ووجهية متقدمة هو الطريق المالي أو كما قال الملك الحسن الثاني رحمه الله "الديموقراطية هي حرية التعبير لتنفيذ القرارات والمسؤولية بدون اعتمادات هي عدو الديموقراطية".

يبدو إذن أنه من المنطقي الانطلاق من حقيقة، من بديهية ألا وهي انه لكي يكون هنالك قرار حر يجب أن يكون التمويل ذاتياً. لكن في نفس الوقت لا يمكننا أن نطالب بالسيادة المالية للجماعة الترابية. أي سلطة

مالية سيادة غير خاضعة لسلطة عليا بمعنى حق تسوية مصاريفها ومداخيلها حسب إرادتها وبطريقة حرة دون الأخذ بعين الاعتبار أية حدود.

ذلك أنه يجب ألا يعزب عن بالنا بأن الجماعات الترابية بصفة عامة لا تعيش منفصلة عن الأمة. وبأن الإصلاحات في الميدان المالي لا يمكن أن تتجاهل التوازن الاقتصادي والقرارات السياسية التي تحكم الحياة العامة بالدولة. هذا التوازن يشكل في الواقع حجر الزاوية لكل تنظيم مالي. فالجماعة الترابية هي جزء لا يتجزأ من الدولة وبالتالي فإنها خاضعة للسلطة المركزية، حقوقها تنتهي عندما تبدأ حقوق الدولة.

وعليه يجب عدم الخلط بين التدبير أو التسيير الذاتي (autonomie) والاستقلال التام (indépendance). كل تدبير ذاتي هو في الحقيقة نسبي وليس مطلقاً. التسيير الذاتي يقتضي ضمناً، ويعترف بالمراقبة والخضوع لسلطة عليا، إذن هنالك صمامات أمان.

هذه العلاقة الجدلية بين حرية الجماعة الترابية وخضوعها لسلطة عليا تعطى لمفهوم التدبير أو التسيير الذاتي مفهوماً مطاطاً غير واضح، فالتسيير الذاتي هو بالنسبة للجماعة الترابية وسيلة في حين أنه بالنسبة للدولة غاية. لهذا فإنه سيبقى إطاراً نظرياً أكثر مما هو حقيقة حية، لأن الأمر يتعلق بمبدأين اثنين: مبدأ التسيير من طرف الجماعة الترابية، ومبدأ المراقبة الموكول للدولة.

تري ما هي الحدود الفاصلة بينهما؟

وفي حالة النزاع أيهما يعطى له الأولوية؟

على كل حال سنجازف ونعطي تعريفاً، مع كل التحفظات، التسيير الذاتي المالي هو: "كل عمل ممول، مُقرر ومنفذ من طرف الجماعة الترابية دون معارضة جهاز آخر مع احترام القوانين الجاري بها العمل". هذا يعني أن عنصر التمويل أي العنصر المادي هو عنصر مهم في التركيبة لكن المعادلة لا تصبح تامة إلا إذا ما عرفنا الجهة أو الجهاز الذي سيقوم بمراقبة القرار فيما بعد وإلى أي مدى تصل سلطة هذه المراقبة.

إذن هنالك تدبير أو تسيير ذاتي تقريري وهنالك تدبير ذاتي تنفيذي.

### الفرع الأول : التسيير الذاتي التقريري

الموارد، هذا هو المشكل الحقيقي، إذا كانت الجماعات الترابية لا تتوفر على موارد فإنها بالضرورة والالتزام لن تتوفر على قدرة حركية حقيقية.



من جهة أولى يمكننا أن نتساءل أولا وقبل كل شيء عن سياسة الموارد المتبعة منذ 1960 لنجد أن الفرق واضح بين مرحلتين، مرحلة التبعية ومرحلة التحرر النسبي، وبأن الزمن يعمل لصالح الجماعات الترابية عموما، كما أن المكتسبات في الميدان المالي جد مهمة. فالرغبة في تخفيف كاهل الجماعات الترابية، وذلك بإعفائها من بعض التحملات وتغذية ماليتها بعض التحولات تسير في نهج يضمن للجماعات الترابية حريتها.

من جهة ثانية معرفة مصدر الموارد في نظرنا غير ضروري أن تكون محلية ذاتية 100% أو مصدرها مركز آخر. بل نعتقد أنه حتى ولو أن التدبير الذاتي يعتمد على موارد تمنحها الدولة فإن حرية التصرف في هذه الموارد دون شروط، يجعل من خيارات الجماعة الترابية خيارات "مستقلة" لأن الأمر لا يتعلق بنوعية المورد بقدر ما يتعلق بشروط منحه وإنفاقه.

من جهة ثالثة: إنه لمن الإنصاف القول بأن المنتخبين يتحملون جزءا من العبء. ذلك أنه عليهم أن يعقلنوا تسييرهم للجماعات الترابية والدليل على ذلك هو أنه قليلون هم رؤساء الجماعات الترابية الذين يهتمون بالجباية ومبلغها ومقدار الكتلة المالية المجتابة والمحصل عليها عن طريق المحاسب.

فيما يخص الفكرة الأولى نلاحظ أن التدبير الذاتي قد دعم وتعزز بعلميتين تسييران في اتجاه متعاكس. لقد تم إعفاء الجماعات من بعض المصاريف التي كانت تثقل كاهلها والتي تتمثل في المساهمة في تسيير بعض المرافق العمومية التابعة للدولة مثل الشرطة الحضرية، المدارس الابتدائية، المستشفيات، الوقاية المدنية، كذلك إعفاء الجماعات من دفع أجور بعض الأعوان.

من جهة أخرى قامت الدولة بتحويل الموارد الغابوية وجزء من الضريبة على القيمة المضافة إلى الجماعات، هذه عملية تكون لبنة من لبنات التدبير الذاتي المالي. ويجدر بنا أن نذكر ما قاله توكفيل "بأن الدولة المُمركزة تحاول ترك الجماعات في حالة عوز وفقر" هنا نجد بأنه العكس هو المعمول به.

الفكرة الثانية تعالج نوعية الموارد وتأثيرها على التسيير عوض التسيير الذاتي المالي للجماعات الترابية بالمغرب نجد هذه الموارد تقسم بصفة عامة كما يلي:

✓ 60% مساهمات الدولة

✓ 10% قروض

✓ 30% مصادر خاصة.

الفكرة الثالثة تتعلق بضرورة بحث المنتخب المحلي عن استرداد المداخل المتعلقة بالجبايات ومتابعتها.

## الإمدادات:

جميع الدول في العالم تفضل اللجوء إلى الإمدادات عوض رفع نصيب الجماعات الترابية من الجبايات، بهذه الطريقة يقول البعض تبقى الجماعة الترابية تعتمد ماليا على الدولة، إلا أنه يجب أن نبرز بعض الفوارق الدقيقة في هذه الفكرة العامة.

إذا ما مُنحت الإمدادات بصفة شمولية للجماعات الترابية دون تحديد مجال إنفاقها لإنجاز مشروع محدد أو في قطاع معين فإن حرية التدبير مُحترمة، لأننا هنا نجد الحرية الانفاقية مضمونة وبالتالي التسيير الذاتي المالي غير منقوص، ويمكننا أن نعطي مثالا بهولندا التي تشكل الإمدادات 80% من موارد الجماعات الترابية ومع ذلك نظامها المالي يسير على أحسن ما يرام، لأن هذه تشكل من إمدادات شمولية **subventions globalisées** مُنح دون شروط مسبقة.

أما إذا كانت الإمدادات، **إمدادات توجيهية subventions spécifiques** أي أن المنح مقرون بإنجاز مشروع معين في قطاع محدد سلفا، فإن التدبير الذاتي المالي يُفرغ من محتواه.

في هذا الإطار نشير إلى أن **إمدادات الموازنة** لبعض الجماعات تشكل 70% من الإمدادات في حين أن الإمدادات التجهيزية تشكل 30% الشيء الذي لا يشجع على تبني أي استراتيجية تنموية.

بالإضافة إلى أن المشاريع المنجزة 70% من قيمتها ممول من إمدادات تجهيزية أي أنه خضعت لتوجيهات السلطة المركزية المانحة وأنجزت حسب ما قُدر لها من المركز وليس من طرف الجماعة أو اختيارات نابعة من إرادة المجلس التداوالي.

وعليه يمكننا أن نفهم بسهولة لماذا في كل أنحاء العالم الإمدادات تكون نقطة بلورة النزاعات بين المنتخبين المحليين والدولة.

لكن لماذا الإمدادات التوجيهية منتشرة سيما في بلدان العالم الثالث.

- أولا- ضرورة تنسيق الاستثمارات للجماعات الترابية.
- ثانيا- تشجيع المنتخبين لإنجاز المشاريع المهمة من طرف الدولة.
- ثالثا- محاولة التنسيق بين ميزانية التجهيز للجماعة الترابية وميزانية التجهيز للدولة.

## القروض:

تحليل عملية الاقتراض يؤدي بنا إلى استخلاص نتيجتين:

(1)- تركيز الاقتراض في المنطقة الوسطى لذا فهناك حسب البعض، مَيَز ممارس اتجاه بعض الجماعات الترابية.

(2)- صندوق التجهيز الجماعي يلعب دور منسق بين التصميم الوطني والتنمية الجماعية.

فيما يخص الاستنتاج الأول:

إن النقاش الدائر حول فكرة المساواة - التمييز هو نقاش جوهري ويشكل عمق التحكيم المالي بين الجماعات الترابية، وعليه فيجب علينا أن نقبل فكرة التمييز، لأن المساواة ليست هي الإنصاف، لهذا فإنه من الإنصاف أن يكون التحكيم بناء على الخدمات المقدمة من طرف الجماعة الترابية وعدد المستفيدين منها، وإذا ما عدنا إلى التوزيع الجغرافي والاقتصادي نجد بأن المركز الديموغرافية والاقتصادية هي في المنطقة الوسطى، نعم، خلال 40 سنة فقط قليلة هي الجماعات في المجال القروي التي استفادت من قروض صندوق التجهيز القروي لكن هنا يجب ذكر بعض الحقائق:

- أولاً هنالك عدم إقبال المنتخبين.
- الحقيقة الثانية هو أن بعض الجماعات التي لها فائض لا تنفقه وتريد أن تقترض،
- وأخيراً سوء استغلال القروض التي يتم اقتراضها ولكن لا تستهلك بصفة مباشرة من أجل إنجاز المشروع.

فيما يخص الاستنتاج الثاني:

يجب ألا نتغافل عن فكرة الدولة النامية ومن هنا يمكننا أن نقدم فكرة اللامركزية التعاونية بالمغرب كفكرة ترشدنا في الميدان المالي أي أن الجماعات الترابية تلعب دوراً مكماً لما تقوم به الدولة.

فبالنسبة للدولة، نجدها تحاول جعل كل إمكانياتها من أجل إدارة وتسيير الاقتصاد الوطني، من أجل هذا نجدها تحكم قبضتها على الاقتراض المالي، حيث أنها لا تسمح للجماعات الترابية بالانطلاق في عمليات اقتراض من شأنها خلق عجز مالي أو القيام بمشاريع لا تحض بالأولوية بالنسبة للسكان أو هي في طريق الانجاز من طرف جماعة أخرى.

### الجبايات:

هنالك إجماع على أن النظام الجبائي لا يساير حاجيات الجماعات الترابية، حيث أن المسطرة التقنية متجاوزة ومتقدمة بالإضافة إلى صعوبتها.

نظام الإعفاءات يحد من فعالية هذا النظام، يضاف إلى هذه المعطيات، ضعف الوعاء بالنسبة للقيمة الحقيقية للمادة الضريبية وعدم رصد قسط من مدخول الضريبة على الأرباح العقارية لميزانية الجماعات الترابية، الشيء الذي يقلص من موارد الجماعة. فشرعية هذه القسط راجع لكون أن الجماعة تستثمر وتعطي قيمة للعقار.

الإصلاح من شأنه أن يغذي ميزانية الجماعات ويقوي بالتالي من حرية تسييرها الذاتي المالي، هنالك إصلاح جبائي يسير في الاتجاه الصحيح ويجب دعمه مستقبلاً.

نعتقد أن كل إصلاح جبائي يجب أن يراعي عنصرين اثنين:

- الضريبة يجب أن تكون موضعية أي مرتبطة بالمحيط الجغرافي.

- الآثار الناجمة عن الضريبة يجب ان تبقى محصورة في موضع معين أي المحيط الجغرافي للجماعة الترابية لكي تعود بالنفع على ساكنتها.

- فيما يخص عملية الجرد لتحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة يعتقد انه يمكن اللجوء لبعض المرافق العمومية الكبرى مثل مكاتب توزيع الماء والكهرباء سواء المخصصة أو التي لازالت في القطاع العام أو مؤسسات الهاتف.

الفكرة الثالثة والمتعلقة بعقلنة التسيير:

إذا كان التمويل الذاتي لا يتجاوز 25% بالنسبة للمداخيل الصرفة، فإن المنتخبين يتحملون جزءاً من هذا الوزر، ذلك أن التدخل الاقتصادي يبقى هامشياً.

- عدم اللجوء إلى المؤسسات ذات الاقتصاد المختلط مع أن القانون يبيح لها ذلك.
- انعدام البنيات التحتية لاستقبال المشاريع المزمع إنشاؤها من طرف الدولة والخواص.
- في المجال القروي الرسوم المستخلصة في الأسواق ضعيفة وفي بعض الأحيان غير منطقية.

فيما يخص الملك للجماعات الترابية : نلاحظ ضعف السومة الكرائية عدم تحيينها وبالتالي فإن إعادة تقييم هذا الملك ضروري ويشكل حلقة من حلقات التسيير الذاتي المالي.

## الفرع الثاني : التسيير الذاتي العضوي

لا يكفي أن تتوفر الجماعات الترابية على إمكانيات مادية فقط بل يجب أن تكون الاختيارات المالية قد تم تحديدها بواسطة جهاز ينتمي للجماعات الترابية.

من جهة أخرى يجب معرفة الأجهزة التي تراقب هذه الاختيارات المالية، وتحليل دورها لمعرفة ما إذا كانت تشكل عائقاً "أمام هذه الاختيارات وهذه المراقبة تم توزيعها بين ثلاثة أجهزة، سلطة المراقبة، المحاسب، والمجلس الأعلى للحسابات وكذا المجالس الجهوية للحسابات.

في الواقع للقيام بالاختصاصات الموكولة للجماعة الترابية فإن المجلس التداولي يجب أن يكون رئيسه هو الجهاز التنفيذي كأمراً بالصرف. في هذا المجال، منذ ظهور 1976 نجد أن الدولة خطت خطوة نوعية بتنصيب رئيس الجماعة كعضو تنفيذي، ذلك أنه قبل هذا التاريخ وبواسطة ثنائية وظيفية كان الجهاز التنفيذي للجماعة هو رجل السلطة الشيء الذي كان يحد من حرية الجماعة.

قفزة نوعية إذن عرفتها الجماعات الترابية منذ ظهور 1976 و أنهت المشوار، القوانين التنظيمية الصادرة في 7 يوليو 2015 والتي جعلت من رئيس المجلس التداولي للجهة والعمالة أو الإقليم "أمرياً بقبض مداخيل الجهة أو العمالة وصرف نفقاتها"، مما وضع حدا لهذا التناقض وبالتالي قام باستخلاص الدروس لاسيما فيما يخص جعل رئيس المجلس التداولي هو الأمر بالصرف، كما أن إبرام والمصادقة على الصفقات ، أصبح جزءاً لا يتجزأ من اختصاصات رؤساء المجالس الثلاث. مما جعل عملية التحضير والتصويت على الميزانية وأخيراً تنفيذها، شأناً داخلياً للجماعة الترابية.

لكن هل الجماعات الترابية حرة في تصرفها دون حسيب أو رقيب حيث أن الأموال هي أموال عامة وبالتالي التصرف فيها يجب أن يخضع للمراقبة. كما أن كل خلل أو عجز يقع في الميزانية فإن الدولة تقوم بسده لهذا كان من المنطق أن تكون هنالك مراقبة إدارية لاسيما فيما يخص الميزانية وهو أمر موكول للسلطة المكلفة بالمراقبة الإدارية (الوالي او العامل) إلا أنه يجب أن نتساءل عن مدى هذه المراقبة.

على كل حال المراقبة لا تهدف إلى إلغاء الميزانية وتعويضها بأخرى، المراقبة على ما يظهر تنحصر في إطار تقني:

أولا وقبل كل شيء هل الميزانية التي تم التصويت عليها ميزانية متوازنة؟

المداخل المتوقعة هل وقع تضخيم أرقامها أم لا. إلا أن الثغرة التي يسجلها البعض في هذا الصدد تتعلق بالنفقات الإجبارية، لكن السؤال المطروح لنفرض جدلا أن هذه النفقات تعتبر كباقي النفقات أي لفظة إجبارية غير مذكورة ترى هل سيتقاعس المجلس في تسجيلها من بين النفقات ؟

✓ هل يمكن عدم تسجيل مرتبات الموظفين والتعويضات الممنوحة إليهم ؟

✓ هل يعقل إلا يسجل الدين الحال أجله والمبالغ المتأخرة الباقية من الاقتراضات؟

كذلك الضرائب والوجيبات المفروضة على أملاك الجماعة ؟ الواقع أن هذه النفقات تستهلك جزءا من الميزانية لكن الذي يمكنه تجريمه هنا ليس الرقابة بمقدار ما هي الإمكانيات المتوفرة للجماعات الترابية.

على كل حال هنا تتوقف اختصاصات سلطة المراقبة الإدارية أما فيما يخص مراقبة تنفيذ الميزانية بعد التصويت والتأشير عليها فهو أمر موكول للمحاسب وذلك في إطار متابعة تنفيذ النفقات حسب ما تم التصويت عليه.

لقد عمل ظهير 1976 على تحسين المراقبة المالية للجماعات والذي كان يعتبر مساعدة تقنية أكثر مما هو مراقبة مالية، وذلك لتلافي بعض التصرفات إلا أن المراسيم المتعلقة بسن نظام للمحاسبة العمومية الصادرة في 23 نوفمبر 2017 أعطت للعلاقة بين المحاسب والجماعات الترابية طابع المراقبة أكثر منه طابع المراقبة وهو ما سنتعرض له بتفصيل .

ففيما يخص دور المحاسب، تجدر الإشارة إلى أنه يقوم بمراقبة ما يتعلق باستخلاص المداخل وبصرف النفقات ولا يقوم بما يسمى بمراقبة الملاءمة.

فمن جهة يتأكد مما إذا كان الالتزام:

- منجزا بشأن اعتماد متوفر؛

- مطابقا لباب الميزانية المقترح اقتطاع الاعتماد منه ؛

- صحيحا بالنسبة القوانين والأنظمة المطبقة عليه.

بالإضافة إلى ذلك الأمر بالصرف أي رئيس المجلس يتمتع بحق التسخير، في حالة رفض التأشيرة من طرف المحاسب، اللهم إلا إذا كان سبب رفض التأشيرة راجع لانعدام الاعتمادات اللازمة أو أن الاعتمادات المفتوحة غير مطابقة لباب الميزانية المقترح اقتطاع الاعتماد منه أو أن الخدمة التي كان من المفروض أن تنجز لم تنجز.

إذن عمل المحاسب لا يؤثر وبأي حال من الأحوال على الاختيارات التي ارتأها المجلس التداولي وقررتها الجماعة الترابية .

بالفعل يمكن للبعض أن يقترح بأن يكون المحاسب موظفا جماعيا ومعتمداً من طرف رئيس المجلس، لكن في هذه الحالة سنخرق مبدأ الفصل بين مهام المحاسب والأمر بالصرف الذي يتبناه نظام المحاسبة العامة بالمغرب.

✓ بناء على ما سبق ترى، ما هو النظام الذي يحفظ للجماعة "استقلالها" الذاتي المالي: الأول أم الثاني؟  
✓ إن اختيار المشرع للخيار الأول يجد أساسه في الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب وبالتالي تم تأكيد استقلال العضو التقريبي أي الأمر بالصرف.

هذه الوضعية تم تقويتها بإنشاء المحاكم المالية بالمغرب أي المجلس الأعلى للحسابات والمجالس الجهوية للحسابات وهي المكلفة بمراقبة مداخل ومصاريف الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية.

هذه الأجهزة المكلفة بالقضاء المالي لها صلاحية مراقبة التسيير والتي هي مراقبة يمكن أن تصل لحد مراقبة الملاءمة للعمليات المالية المنجزة من طرف الجماعة الترابية، سواء تعلق الأمر بعمليات المداخل أو المصاريف وكذلك مراقبة صحة وصدق المحاسبة والتأكد من الوجود الفعلي للعمليات.

فالمجلس التداولي يمكنه إنجاز الأهداف، ويحدد الوسائل المستعملة، مثلا الأثمان المطبقة والنتائج المالية، أما مجالس القضاء المالي ، فإنها تتدخل بعد إنجاز العمليات المالية وتبث في صدقيتها.

هذه المسطرة توفر للجماعة الترابية صيانة حرية تدبيرها الذاتي المالي إزاء السلطة التنفيذية، لأن الرقابة هنا موكولة إلى جهاز محايد مكون من أشخاص لا يمتون إلى السلطة التنفيذية بصلة وبالتالي وجود جهاز وسيط بين الدولة والجماعات الترابية، أو ما يمكن أن نسميه توسط العلاقات بينهما، والذي من شأنه تقوية موقف الجماعة الترابية في اختياراتها المالية.

#### كخلاصة نقول

التسيير الذاتي المالي أصبح اليوم في التقديم الإداري المرجع الرئيسي فيما يخص إشكالية اللامركزية. حيث أنه يعتبر المعيار الذي يستند إليه لتقييم وتقويم حرية أو تبعية الجماعة الترابية للدولة.

المشكل الذي يعرقل مالية الجماعات الترابية هو أن المداخل تتكون غالبيتها العظمى من الإمدادات في حين أن المداخل الناتجة عن الضرائب التي يتحمل عبئها الناخبون لا تشكل إلا جزءاً يسيراً من الميزانية كما يجب إعادة صياغة النظام الجبائي لكي يصبح بإمكان الجماعة الترابية اخذ جل مبالغها من الناخبين لكي

يكون الناخب على وعي تام بأن الخدمات المقدمة إليه ممولة من الضرائب التي يؤديها مما سيؤدي إلى نتيجتين:

1. خفض قيمة الإمدادات؛
2. المنتخبون سيكونون مسؤولين أمام ناخبيهم والجماعة الترابية التي تقبل صرف مبالغ مهمة يجب أن تتحمل النتائج المترتبة عن رفع الضرائب في حين أن الجماعات الترابية التي تريد خفض الضرائب يجب أن تتحمل النتائج المترتبة عن انخفاض الموارد.

وعلى العموم من أجل وضع نظام مالي للجماعات الترابية يجب الاهتمام بكل العناصر، اتخاذ القرار من طرف المنتخبين بكل حرية وعدم عرقلة تنفيذ هذه الاختيارات مادامت تحترم القوانين الجاري بها العمل.

### الفصل الثالث : التسيير الذاتي المالي والجبائي بأوروبا

درجة حرية الجماعات الترابية في الميدان المالي والجبائي على مستوى بعض البلدان الأوروبية، ستسمح بإعطاء مقارنة مع وضعية اللامركزية بالمغرب التي تبدو غير مقنعة. حيث أن دور الدولة ما زال مركزيا سواء تعلق الأمر بالجانب المالي أو الجبائي.

غير أن تحليل المقارنة بين الدول الأوروبية لا يسمح بتسليط الضوء على نموذج مثالي مهيمن بأوروبا حسب معطيات اللامركزية والتدبير الذاتي المالي للجماعات الترابية: الاعتبارات المتعلقة بالفعالية، والمساواة وتوازن النفقات العمومية يمكن أن تؤدي إلى اختيارات سياسية مختلفة. على العموم، الجماعات الترابية بأوروبا لا تتمتع بحرية التدبير الذاتي المالي أو الجبائي "بالضرورة والالتزام، الجماعات الترابية لا تتمتع بالسيادة وبالتالي فإن التدبير الذاتي المالي والجبائي لا يتمتع بحصانة أو حماية كافية من طرف الميثاق الأوروبي المتعلق بالتسيير الذاتي المحلي، كما أنه لا توجد أي ضمانات من الدستور. وبالتالي، فإن مسألة إعادة النظر فيه أمر محتمل. إذا ما كانت الحجج ذات الطابع المالي للإبقاء عليه ضعيفة، فإن الدفوعات السياسية يمكن أن تثار لصالح تسيير ذاتي مالي (مفوض)"<sup>30</sup> وهذا أمر طبيعي لأن الدولة بأوروبا هي صاحبة السلطة الجبائية، إذ أن هذه السلطة تمارس من طرف السلطة التشريعية من جهة وتطبق من طرف أجهزة متعددة تابعة للدولة من جهة أخرى لاسيما مصالح الضرائب والخزينة، وذلك بناء على صلاحيات قانونية تسمح لها بأن تتصرف في ميدان محدد.

<sup>30</sup> AYRAUT (Ludovic), *L'autonomie fiscale des collectivités territoriales en question : réflexions sur sa remise en cause*, in Gestion & Finances Publiques 2017/2 (N° 2), pages 25 à 30



في هذا الصدد نجد أن فرنسا لا تشكل حالة متفردة ومنفردة فيما يخص توزيع الموارد بين الجماعات الترابية: فنصيبها فيما يخص الموارد الجبائية تقريبا يعادل جيرانها الأوروبيين وذلك بنسبة 51 % لفرنسا و49 % كمعدل داخل الاتحاد الأوربي، كذلك الشأن بالنسبة لتحويلات الدولة نسبة 25 % لفرنسا و 37 % لباقي الدول.

نجد ألمانيا التي تتفرد بنسبة مهمة تعادل 73 % فيما يخص الإقتطاعات الإجبارية ونسبة ضعيفة للتحويلات تقارب 9 % ، علما أن النظام الألماني هو نظام فيدرالي، المملكة المتحدة وهولاندة تتميز بنسبة منخفضة للاقتطاعات الإجبارية 18 % للأولى و 12 % للثانية وتحويلات مهمة بنسبة 62 % للمملكة المتحدة و 70 % لهولاندة.

وعليه فإن التدبير الحر يعتمد على كثير من المتغيرات، وبالتالي لمقارنة الدرجة الحقيقية للتدبير الحر للجماعات الترابية، يجب أن تتوفر معطيات تتعلق بالتحويلات والموارد الجبائية وكذا المساطر المتعلقة بهذين المعطيين.

مثلا، نجد أن فرنسا تفرق بين تحويلات الدولة التي تستهدف سياسات عمومية خاصة وأخرى غير مستهدفة والتي تشكل 80 % من التحويلات، مما يعطي للجماعات الترابية هامشا مهما للتدبير الذاتي. هذه التحويلات الغير المستهدفة هي التي لا تحدد ميدانا من الميادين لإنفاق هذه التحويلات مما يعطي للجماعات الترابية حرية أكبر في ميادين الإنفاق. الجماعة الترابية هي من تحدد في أي ميدان ستتم عملية إنفاق مبالغ التحويلات. بالمقابل نجد أن الدانمارك وإيطاليا تستهدفان ميدان الصحة والحماية الاجتماعية، مما يجعل هامش تحرك الجماعات الترابية ضيقا، وتجد نفسها مجبرة لتوجيه التحويلات لهذين الميادين.

كذلك هنالك مؤشر آخر يتمثل في المرونة التي تتمتع بها الجماعات الترابية فيما يخص الموارد الجبائية وهو ما يشكل معطى آخر للتدبير الذاتي. فالجماعات الترابية تبدو أكثر حرية فيما يخص الجبايات التي تخصها، لكنها بالمقابل ليس لديها إلا هامش ضئيل فيما يخص سلطتها التقريرية التي تتعلق بالمداخيل الجبائية المتقاسمة مع الدولة. نلاحظ كذلك أن قدرة الجماعات الترابية بفرنسا على الاقتراض ضئيلة لأن القواعد الميزانية تقف حائلا للقيام بهذه العملية. فالقاعدة الذهبية بفرنسا المفروضة على الجماعات الترابية هي من يتجه للاقتراض عليه أن يوجه القرض للاستثمار وليس للتسيير. هذه قاعدة ميزانية ذهبية تحول دون سقوط الجماعات الترابية في المديونية.

المؤشر الآخر هو قدرة الجماعات الترابية أو عدم قدرتها على إصدار تشريعات في الميدان الجبائي. بالنسبة للدول الفيدرالية، الدولة العضو في الفيدرالية لها جهاز تشريعي ولها دستورها، إلى جانب الجهاز التشريعي ودستور الدولة الفيدرالية، وبالتالي يمكن لها أن تقوم بإصدار تشريعات في الميدان الجبائي. في حالة الدولة الأحادية، هنالك جهاز تشريعي واحد يمثل الدولة، وبالتالي هو من يشرع في الميدان الجبائي، مما لا يفتح

المجال للجماعات الترابية بأن تأخذ المبادرة في هذا الميدان، اللهم إلا إذا كانت هنالك نصوص تنص على خلاف ذلك.

### المبحث الأول : الإصلاح الجبائي باسبانيا

إسبانيا دولة أحادية وليست فيدرالية، لكن التنظيم الترابي حسب الفصل الثاني من الدستور الإسباني، مبني على وحدة الدولة وخلق ومجموعات مستقلة ذاتيا وتمتع بالحكم الذاتي.

وبالتالي نجد المبادئ التي تحكم التنظيم الإداري اللامركزي بإسبانيا هي:

**مبدأ التدبير الحر والتسيير الذاتي Autonomie:** حيث أن الدستور يمنح هذه المجموعات المستقلة ذاتيا، حرية التدبير لكن الدولة الإسبانية تبقى هي المصدر الوحيد للسيادة. وعليه فإن الإدارة المحلية لهذه المجموعات لها اختصاصات واسعة في ميدان التدبير تستجيب لحاجياتها لكنها لا تتمتع باختصاصات أو أي صلاحيات في الميدان التشريعي.

**مبدأ التدبير المالي الحر Principe d'autonomie financière:** هذه المجموعات المستقلة ذاتيا تتوفر على إمكانيات كافية لممارسة اختصاصاتها وتستمد قدراتها المالية من الضرائب الخاصة بها، ومن تحويلات تقوم بها الدولة

**مبدأ الوحدة الاقتصادية Principe de l'unité économique:** يعني أن كل الإسبان لهم نفس الحقوق والواجبات. مما يعني أنه داخل محيط جغرافي لمجموعة مستقلة لا يمكن أن تكون هنالك معاملة تفضيلية لساكنة هذه المجموعة.

ما تجدر الإشارة إليه هو عدم وجود أي اعتراف صريح في الدستور بمنح للمجموعات المستقلة ذاتيا سلطة تشريعية أي أنه لا يوجد أي إقرار نصي صريح بأنها تتوفر على سلطة تشريعية Pouvoir législatif كما هو الشأن في النظام الفيدرالي بمعنى أنه لا توجد ثنائية عضوية في هرم السلطة.

تعليقا على هذه الحالة التي تعتبر من قبيل الواضح المرموز يقول الفقيه Gonzalez Navano بأنه لا توجد اية مجموعة مستقلة تملك صلاحيات تشريعية، بل مجرد صلاحيات تنظيمية أي " لوائح مستقلة " دون الوصول الى هذه الصيغة المبالغ فيها بينما هنالك تيار آخر يرى بأن هنالك مجموعتان إحداهما تتمتع بصلاحيات دستورية وأخرى لها اختصاصات محدودة أي أنها تتمتع بسلطة ادارية فقط ومن بين هؤلاء الفقهاء، A. Rubiales ، T.R Fernandez ، وكذلك G. Trujillo. وفي الأخير هنالك تيار ثالث يشكل الأغلبية الذي يبرر موقفه بتفسير حرفي لروح الدستور حيث يعتبر ان الاشارات أو القرائن تسمح بالقول بأن

المجموعات المستقلة ذاتيا بصفة تامة تتمتع دستوريا بالسلطة التشريعية والمجموعات الاخرى " الناقصة " يمكنها ان تتمتع ام لا بهذه السلطة وهو أمر مبالغ فيه. ولعل هذا الغموض هو تحصيل حاصل لمقتضيات دستور 1978 والذي لم يوضح وبصفة صريحة طبيعة الدولة في اسبانيا من الناحية القانونية هل هي دولة أحادية أم فيدرالية ويمكن ترجيح سكوت الدستور لأمر يعود لأسباب معينة لاسيما غياب تراص consensus بين الفقهاء والسياسيين حول هذه المسألة مما يعتبر إشكالا قانونياً.

وعليه نجد أن مطالب البرلمان الكتلاني تتلخص في مطلبين اثنين: الحصول على سلطة سياسية أكبر وعلى تمويل أكثر. ولهذا فإن إصلاح القانون الأساسي لا يهدف إلى تغيير الدستور بقدر ما يهدف إلى دفع السلطة المركزية إلى احترام مبادئ وحدود الدستور وتفادي إخراج تحديد توزيع الاختصاصات من المجال الدستوري. ونعتقد بأن خلفيات هذه المطالب بإسبانيا تُظهر في نهاية المطاف مدى درجة انعدام التجانس السياسي داخل الدولة وهو أمر يجب على الدولة أن تقبله في إطار مرن للدستور وتوضيح كل الأشياء التي تم السكوت عنها لاسيما شكل الدولة القانوني. لهذا فإن إصلاح النظام الأساسي الكتلاني في 2006 كان الهدف منه هو سد بعض من هذه الثغرات.

ففي مجال توزيع الاختصاصات الملاحظ هو إحاطة الاختصاصات الأساسية للدولة بسياسات قانوني وقائي، وذلك بواسطة إعطاء تعريف مفصل لمفهوم ومضمون الاختصاصات الممارسة حصرا من طرف الدولة وتلك المستثناة. غير أن ما يهدف إليه الإصلاح هو ألا تكون للدولة المركزية صلاحية التدخل في مجال الاختصاص الممارس حصرا competence exclusive بواسطة طرق تشريعية علما أن المحكمة الدستورية سبق لها وأن قررت ان الاختصاصات الممارسة حصرا من طرف مناطق الحكم الذاتي لا تعتبر كاختصاصات مستثناة بمعنى أن الدولة يمكنها أن تتدخل من أجل ضبط كل ما من شأنه أن يعتبر تشريعا أساسيا حتى ولو كان هنالك تداخل بين ما هو تشريع أساسي واختصاص حصري للمناطق ذات الحكم الذاتي بناء على تفسير موسع للمادة 149.1.1 من الدستور.

وتبعاً لما سبق نجد أن تسيير صناديق الإيداع وأرصدة المتقاعدين يشكل مثالا حيا لتداخل الاختصاصات. ففي الوقت الذي قررت فيه المحكمة الدستورية أن الهيئة العمومية Generalitat والمُشكَّلة من الأجهزة التي تمتلك سلطات تشريعية وتنفيذية جهوية بكتالونيا تمتلك الصلاحية فقط لضبط هذه الصناديق التي ليست لها أنشطة خارج المحيط الترابي المعني بالحكم الذاتي نجدها في نفس الوقت تُقر بأن كل الوحدات التابعة لهذه الصناديق الموجودة فوق التراب الوطني يتم ضبطها من طرف الدولة بحجة أن هناك قوانين تنظيمية أساسية للاقتصاد. غير أن النظام الأساسي للحكم الذاتي لكاتالونيا في 2006 أكد على أن الهيئة العمومية Generalitat لها الحق في تسيير وضبط كل الوحدات التابعة للصندوق التي يوجد مركزها فوق تراب كاتالونيا والتي تنشط وتعمل فوق كل التراب الوطني.

هنالك مجال سيادي آخر يشكل نقطة خلاف وهو **المجال الضريبي** غير أن هذه السلطة نجد لها سنداً قانونياً في البند الثاني من المادة 133 من الدستور الذي ينص على ما يلي : "يمكن للمجموعات المستقلة والهيئات المحلية الإقرار والمطالبة بضرائبها طبقاً للدستور والقوانين"، مؤكداً على مبدأ الاستقلال الذاتي فيما يخص تسيير مصالحها الخاصة في المادة 137 من الدستور حيث يتعلق الأمر بإمكانية استخلاص الضرائب والقدرة على تحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة من طرف الهيئة العمومية Generalitat مما سيترتب عنه التصرف في نطاق استخلاص الضرائب واكتساب حرية التصرف في فرض قواعد ضريبية جديدة بحيث أن الهيئة العمومية تقرر أي ضريبة ستؤدى ومتى وبناء على أي أساس. هذا سيسمح للحكومة الكatalانية أن تملأ خزينتها بكل استقلالية وأن تحدد شروطاً أكثر جاذبية للمستثمرين. هذا وقد حددت المادة 157 من الدستور الاسباني نوعية هذه الموارد:

- الضرائب المتخلى عنها كلياً وجزئياً من قبل الدولة؛
- الرسوم والضرائب والمساهمات خاصة؛
- تحويلات صندوق التعويض بين الاقاليم؛
- الإمدادات المحولة من الميزانية العامة للدول؛
- مداخيل الملك العام والخاص؛
- القروض.

وهذا يعني أن المجموعات المستقلة والدولة تتصرفان في هذا المجال على قدم المساواة بغض النظر عن بعض التوجهات الفقهية حول ما إذا كانت للمجموعات المستقلة سلطة مالية فرعية أم أصلية، فالفرق الوحيد القائم هنا هو المتمثل في حدود ممارسة هذه السلطة.

### المبحث الثاني : الإصلاح الجبائي بإيطاليا

فيما يخص الجانب الجبائي فإن إيطاليا تعمل بناء على مبدأ **الفيدرالية الجبائية** والذي يعترف به الدستور في المادة 119 حيث تم تعديله خلال الإصلاح الدستوري سنة 2001. وعليه فإن المستويات اللامركزية تتمتع بالتدبير الذاتي المالي سواء تعلق الأمر بالمداخيل أو بالنفقات أو بتحديدهم لنوعية الضرائب **شريطة احترام مبدأ توازن الميزانية**. بالمقابل يحصلون على مساهمة من المداخيل الجبائية المخصصة لخزينة الدولة. كما يوجد صندوق للتكافؤ **fond de péréquation** مخصصاً للجماعات الترابية التي لها موارد محدودة. وبالتالي فإنه من المفروض أن تعمل كل هذه الموارد على تغطية شاملة للاختصاصات والوظائف ذات الطابع الإداري العام والتي تمارسها هذه الهيئات اللامركزية.

هنالك موارد إضافية يمكن للدولة أن تمنحها في إطار تعزيز التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماعي من أجل إيجاد توازن للإختلالات ذات الطابع المالي أو للقيام ببعض المهام التي يتجاوز تنفيذها وممارستها ما هو متعارف عليه.

إلا أنه في بعض الحالات تكون اللامركزية الموسعة أداة لأهداف سياسية محلية ضيقة وهو ما حصل في إيطاليا إثر الإصلاح الدستوري سنة 2016 والذي ظاهره منح سلطات مهمة للجهات في مجال الصحة والتعليم والشرطة المحلية لكن خلفياته المبطنة هو رغبة البورجوازية الصناعية بالشمال تجنب الضرائب المجتابة من طرف الدولة وتحويلها إلى ضرائب يتم تحصيلها محليا حتى لا تُستعمل لمساعدة الجنوب الأفقر من الشمال علما أن اليد العاملة التي هي أساس ثراء الشمال هي من الجنوب. كذلك لامركزية التعليم والصحة ما هي إلا خطوة أولى لإستراتيجية تهدف إلى خصوصية قطاعات كاملة لهذين القطاعين. كذلك آثار الأزمة الاقتصادية تخيم بظلالها، إذ أن قضية الضرائب والاستقلال الجبائي أصبحا في صلب اهتمامات البورجوازية الصناعية التي تريد الاحتفاظ بهذه الموارد في إطار التراب المحلي لاستخدامها كرافعة للتنمية المحلية والتخفيف من عبء الأزمة الاقتصادية وندرة الموارد المالية.

ونشير في هذا الصدد أن الجهتان الأكثر ثراء بإيطاليا واللتان تساهمان بما قدره 30% من الناتج الوطني الخام عبرتا عن امتعاضهما من موقف السلطة المركزية لاسيما فيما يخص الجبايات. ووفقا لبعض التقديرات فإن دافعي الضرائب بفينيسيا ولباردي يقدمون حوالي 70 مليار أورو اضافية سنويا أكثر مما يتلقون في إطار النفقات العامة. نقطة الضعف هاته استغلها السياسيون الشعبويون بإيطاليا للمطالبة ليس فقط باختصاصات واسعة ولكن للمطالبة بالانفصال لاسيما وأن هاتان الجهتان تضمان 20 مليون نسمة أي ثلث سكان إيطاليا.

مصادر تمويل الجماعات الترابية				
الهيئة	الضرائب المستقلة	الضرائب المتقاسمة	الإمدادات	مصادر أخرى
الجماعة	34.2 %	10.1 %	33.7 %	22 %
الإقليم	36.5 %	3.5 %	49.7 %	10.3 %
الجهة	34.3 %	10.5 %	53.1 %	2.1 %

غير أن قضية التدبير الذاتي الجبائي تشكل مثالا على مرونة الدولة الزائدة لأن الإصلاح الدستوري المشار إليه أنفا في هذا المجال يبقى على أرض الواقع غير واضح ومرتبك وذلك يبدو من خلال النزاعات المتكررة بين

الدولة والجماعات الترابية حول موضوع الضرائب. بطبيعة الحال هنالك انعكاسات غير محمودة لاسيما غياب الرؤية والأمان في المجال المالي والتي تؤثر على الإجراءات العامة المحلية والجهوية.

أما فيما يتعلق بالاقتراض فإنه لا يسمح به إلا من أجل تمويل الاستثمارات لأن الدولة لا تضمن هذه القروض، ولعل هذه هي القاعدة الذهبية المعمول بها في ميدان اقتراض الجماعات الترابية، أي الاقتراض من أجل الاستثمار. عدم ضمان القروض يعني أن في حالة عجز الجماعة الترابية عن سداد قرض للتسيير سيعرض الميزانية لعدم احترام مبدأ التوازن المعمول به في القانون الميزانياتي.

في ميدان المالية المحلية نجد كذلك بعض الأشياء الجديدة التي جاء بها الدستور والتي هي في الواقع تأكيد لمسلسل بدأه القانون العادي من قبل. في هذا الصدد نشير إلى أنه لمدة طويلة كانت الموارد المالية للجماعات مصدرها تحويلات من الدولة والتي كانت موجهة منذ البداية إلى انفاق موجه ومعروف سلفاً. لدى كان هذا النظام لا يستجيب لمتطلبات الحكم الذاتي التي جاء بها دستور 1948 بما فيه الفصل 119 الذي ينص على أن الجهات تتوفر على موارد خاص.

فيما يخص مسطرة تعزيز القدرات المالية للجماعات الترابية واستقلالها الذاتي المالي، فإنها بدأت منذ 1990. ففيما يتعلق بمالية الجهات بالخصوص، فإن المرسوم التشريعي رقم 446 الصادر في 1997 قام بتوسيع القدرات المالية كإجراء مواكب للاختصاصات الجديدة التي تم تحويلها للجهة بواسطة القانون رقم 59 الصادر في 1997 وذلك بإقرار ضريبة جهوية على الدخل على الأشخاص الاعتباريين وضريبة جهوية تخص القطاع الخاص.

المرسوم التشريعي رقم 56 الصادر سنة 2000 والمتضمن لمقتضيات تخص الفيدرالية الجبائية، يعتبر خطوة جديدة نوعية في مجال المالية الجهوية. من بين مقتضيات هذا المرسوم إحلال وتعويض معظم تحويلات الدولة بإشراك الجهة في توزيع حصيلة الضريبة على القيمة المضافة حيث تم إنشاء صندوق وطني للتكافؤ *péréquation un fonds national de* يتم تمويله بواسطة محصول الضريبة على القيمة المضافة. وعليه فقد تم تخصيص تحويلات للجهات من طرف الدولة يتم حسابها بناء على عدد السكان وكذلك قدرة كل فرد على المساهمة. هذا وقد تم تطبيق هذا النظام بصفة تدريجية انتهت آخر مراحلها سنة 2013.

إذن وكتحصيل حاصل يمكن القول بأن الإصلاح الدستوري بإيطاليا يندرج في إطار استمرارية هذا النسق *processus* للامركزية التي هي لامركزية الجهات. فالفصل الجديد 119 يؤكد على التدبير الذاتي المالي ليس فقط للجماعات كما سبق التعرض له ولكن كذلك بالنسبة للجماعات والأقاليم والمدن الكبيرة *villes métropolitaines*. وبالموازاة مع عملية تعزيز القدرات المالية للجماعات الترابية واستقلالها الذاتي المالي تم إنشاء صندوق وطني للتكافؤ حيث أن توزيع محصوله يتم بحرية وحيث أن القواعد التي تحكمه تم إقرارها

بواسطة قانون صادر عن الحكومة. الهدف من هذا الصندوق هو تأمين تمويل اضافي للجماعات الترابية التي لساكنتها قدرة جبائية ضعيفة.

### المبحث الثالث : فرنسا والتسيير الذاتي الجبائي

ما يجب ألا ننساه هو أنه بفرنسا اللامركزية هي أولا وقبل كل شئ تدخل في إطار السياسة العامة للدولة، تُؤطَّر وتُسيَّر من أعلى هرم السلطة وبالتالي فإن السلطة السياسية تحكم وتفكر بطريقة مركزية كما سبق وأن أشرنا إلى ذلك والدليل على ذلك هو أنه مقابل تحويلات الاختصاصات من الدولة إلى الجماعات الترابية نجد أن المساعدات المالية الممنوحة من طرف الدولة تعطى على شكل هبات خصوصية. غير أن ما تجب الإشارة إليه هو موقف المجلس الدستوري الفرنسي من قضية التسيير الذاتي الجبائي للجماعات الترابية " لا يمكن الاستنتاج من مقتضيات المادة 72-2 من الدستور ولا من أي مقتضيات دستورية أخرى أن الجماعات الترابية تتمتع بتسيير ذاتي جبائي"<sup>31</sup>.

المادة 34 من دستور 1958 الفرنسي تنص على أن القانون يحدد "الوعاء، السعر وطريقة تحصيل التحملات بكل أنواعها" بما فيها التحملات الجبائية. من أجل الحفاظ على التدبير الحر للجماعات الترابية المادة 72-2 من الدستور تؤكد على أن "الجماعات الترابية تستفيد من موارد التي يمكن أن تكون رهن إشارتها وتتصرف فيها بكل حرية حسب المقتضيات التي يحددها القانون. يمكن أن يتلقوا ويستلموا كل أو جزءاً من إيرادات الجبايات بجميع أنواعها. القانون يسمح لهم بتحديد الوعاء وكذا السعر في حدود ما ينص عليه القانون. المداخيل الجبائية والمداخيل الخاصة بالجماعات الترابية تحدد جزءاً من مجموع المداخيل.

لكن إذا ما كانت الفقرة الفرعية الثالثة من المادة 72 من دستور 1958 تنص على أن "الجماعات الترابية تتوفر على السلطة التنظيمية لممارسة اختصاصاتها" فإن المادة 72-2 تشير إلى أن "القانون يخصص للجماعات الترابية أن تحدد الوعاء وكذا سعر الضريبة في الحدود التي يحددها " وهذا لا يعني أن هذه المقتضيات تقر بأن الدستور يخصص لهم بأنه يمكنهم بصفة مباشرة ممارسة السلطة الجبائية مكان الدولة. لهذا لا يمكن للجماعات الترابية القيام بذلك إلا إذا رخص لهم المشرع بدوره بذلك. وعليه فإن ما أقره المجلس الدستوري بفرنسا بغياب التسيير الذاتي الجبائي للجماعات الترابية كان رأياً صائباً بالنظر للمعايير الدستورية. لكن هذا لا يعني بتاتا بأنه لا يوجد أي تسيير ذاتي بالمقارنة مع معايير أخرى داخل المنظومة القانونية.

<sup>31</sup> Cons. const., n° 2009-599 DC du 29 déc. 2009, *Loi de finances pour 2010*, consid. 64 : *RJF* 3/2010, n° 273. Sur le sujet, V. M. Bouvier, « Le Conseil constitutionnel et l'autonomie fiscale des collectivités territoriales : du quiproquo à la clarification », *Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, 2011, n° 33.

القانون التنظيمي الصادر في 29 يوليو 2004 المتعلق بالتدبير المالي للجماعات الترابية يحدد الموارد الجبائية وكذا الموارد والمداخيل الخاصة التي يمكن أن تشكل جزءاً مهماً من مجموع المداخيل المحصل عليها بمعزل عن الهبات Dotations التي تدفعها الدولة ، والامدادات subventions، والتسبيقات ، والقروض، وكذا مداخيل الذمة المالية للجماعات الترابية والخدمات المقدمة.

من بين الهبات Dotations نجد مثلاً:

- ✓ الهبات الخصوصية الإجمالية للتسيير dotations globales de fonctionnement.
- ✓ الهبات الخصوصية الإجمالية للتجهيز dotations globales d'équipement.
- ✓ الهبات العامة للامركزية dotations générales de décentralisation.

كما أخذت العلاقات بين الدولة والجهة طابعاً تعاقدياً فمسطرة العقود التصميمية contrats de plan بين الدولة والجهة أضفت طابعاً مؤسساتياً وعمماً للتعاون بينهما، فالجماعات الترابية بفرنسا وكما ينص على ذلك الفصل 72 من الدستور، تدير شؤونها بنفسها (s'administrent librement) ولكنها لا تحكم (Ne gouvernement pas).

لأجل هذا وكما سبق، ان أشرنا إلى ذلك سابقاً، بأنه من البديهي عدم الخلط بين التسيير الذاتي الجبائي والاستقلال الجبائي. فالدول لاسيما الأحادية تثير مفهوم السيادة وبالتالي على السيد أي الدولة أن يحدد بنفسه القيود التي تحد من هذه السيادة، مما سيسمح للجماعة الترابية أن تتصرف في المحيط القانوني الذي حُد لها داخل إطار الاختصاص الذي اعترف به لها، أي الترخيص لها بأن تتصرف. هذا يدفعنا للقول بأنه وبالضبط في المجال الجبائي، تصور تسيير ذاتي مدعم ومقوى، وحتى إلى أقصى درجة، لا يؤدي بالضرورة إلى سيادة سياسية و إلى سلطة جبائية صرفة للجماعة الترابية. السبب هو أن عقلية السياسي الفرنسي لا تسمح للجماعات الترابية بالانعتاق، حيث تتم ترجمة هذه الرؤية بصلاحيات جبائية معيارية فقط تسمح بإحداث إقتطاعات جبائية. ولعل هذا هو الوضع بكالدونيا الجديدة بناءً على الفصل 1°، 22 من القانون التنظيمي المتعلق بالوضع القانوني لكالدونيا الجديدة. القانون الجبائي المطبق في هذه الحالة هو قانون الدولة.

انطلاقاً من هذه الأمثلة يمكننا الاستنتاج، بأنه بمجرد أن تكون الجماعات الترابية جزء من الدولة لا تتمتع بالسيادة، الترخيص القانوني المخول للجماعات الترابية في الميدان الجبائي يمكن إعادة النظر فيه، في أي وقت وحين.

وبما أن الشئ بالشئ يذكر، فإننا نتساءل هل يمكننا الاستنتاج بأن هنالك إمكانية قانونية لإعادة النظر في الترخيص القانوني الممنوح للمجالس التداولية للجماعات الترابية للبحث في المادة الجبائية؟



عمليا لا شئ يمنع الدولة الفرنسية من القيام بذلك. بالطبع هنالك نصوص من الميثاق الأوربي للتسيير الذاتي للجماعات الترابية ينص على أن الجماعات الترابية لها الحق في أن تتوفر على موارد ذاتية كافية. لكن لا يوجد، والحالة هذه، أي تعريف أو تحديد لكلمة "كافية".

### الفصل الرابع : التسيير الذاتي الجبائي بالمغرب

الدولة تبقى الفاعل والمؤثر الأول فيما يخص موارد الجماعات الترابية. في هذا الصدد الجماعات الترابية ما زالت تعتمد على الدولة " على الرغم من الإصلاحات المتعددة التي طالت الجبايات المحلية منذ 1976، فإن الجماعات الترابية ما زالت تعتمد على الدولة على مستوى التمويل"<sup>32</sup> علما أن الجباية المحلية والتي تضم 17 رسم و13 أتاوة لا تشكل إلا 5 % من المجموع الإجمالي للجبايات. كما أن نسبة نمو المداخيل الجبائية المحلية لم تتعد 2 ملياري درهم بين 2015 و 2018 لتصل إلى 12 مليار عوض 10 مليار درهم.

عمليا، الجماعات الترابية تتوفر على ثلاث أصناف من الموارد: موارد محولة من الدولة للجماعات الترابية، الجبايات المرخص لها باستيفائها، والمداخيل التي لها طابع جبائي، بالإضافة للموارد الخاصة بها.

فيما يخص الموارد الإجمالية للجماعات الترابية (دون احتساب القروض) نلاحظ أنه من 2002 لغاية 2021 تظهر هيمنة الموارد المحولة من طرف الدولة، بما فيها الإمدادات، حيث أنها تشكل 88 % من الموارد الجبائية المحولة من طرف الدولة لاسيما الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل وتوزع كما يلي 61.6 % لفائدة الجماعات و90 % لفائدة الأقاليم والجهات. بالنسبة للموارد والتي مصدرها الجبايات التي تدار وتسير من طرف الجماعات الترابية لا تتعدى 9 %. ولعل هذه الوضعية المالية الجبائية للجماعات الترابية يمكن أن تؤثر على سيرورة اللامركزية وتنزيل مبدأ التفريع الذي يقتضي أن تقوم الدولة بتفويض بعض من اختصاصاتها إلى الجماعات الترابية.<sup>33</sup>

ففي إطار البحث عن دينامية لتحسين موارد الجماعات الترابية، البعض يقترح بأن الإصلاح يمر عبر إعادة النظر في كيفية إشراك هذه الجماعات الترابية في الاقتصاد الوطني، حيث أن استثمارات الجماعات الترابية لا تشكل إلا 10% من نفقات الدولة مقابل 70% بفرنسا.

إلا أننا نتساءل هل التسيير الذاتي للجماعات الترابية يبقى متوقفا أو رهينا بتحقيق التسيير الذاتي الجبائي وبالتالي نتساءل في نفس الوقت حول حقيقة التسيير الذاتي الجبائي لأنه يضع سؤالا أساسيا هو علاقة حرية

<sup>32</sup> BENSOUDA (Nour-Eddine) colloque-webinaire sur « Autonomie fiscale locale et développement territorial: diagnostic et état des lieux », tenu à l'initiative de la TGR, en collaboration avec l'Association pour la Fondation Internationale de Finances publiques (FONDAFIP) et la Revue Française de Finances Publiques (RFFP). Rabat 2022.

<sup>33</sup> نبه (محمد)، الجهوية المتقدمة بين اللامركزية واللامركزية، الرباط، الطبعة الثانية 2022، الصفحة 156.

الجماعات الترابية في الميدان الجبائي والتوازنات المالية للدولة؟ هنا نشير إلى الأزمات التي مر بها الاقتصاد العالمي في 1973 أزمة 2008 والتي دفعت متخذي القرار إلى التفكير في إشراك الجماعات الترابية الجماعات الترابية في عملية التنمية حيث أن الدولة تتنازل عن بعض اختصاصاتها في الميدان الجبائي المحلي لفائدة الجماعات الترابية. غير أنه مع مرور الوقت اتضح أن الهاجس المالي المتمثل في توازن ميزانية الدولة أفرغ الفكرة من محتواها.

كذلك عملية تدبير المنتوج الجبائي على مستوى الدولة والتي يمكن أن تقوم بعملية توزيع هذا المنتوج في إطار ما يمكن تسميته الموازنة الجبائية العمودية *péréquation verticale* بناء على معايير محددة وإعطاء المنتوج الجبائي منظورا اقتصاديا وليس ماليا. أي أن الحصيلة الجبائية المتنازل عنها من طرف الدولة تستعمل كآلية للتنمية المحلية.

المجهود الذي يجب أن يبذل في المغرب يجب أن ينصب أولا وقبل كل شيء على قدرة الجماعات الترابية على خلق مالية محلية خاصة تعتمد على خلق موارد خاصة، وتنمية موارد الذمة المالية. كذلك مراجعة طريقة تدبير بعض الرسوم والضرائب. فرضية السكن تستدعي تحديث أسس التكاليف الجبائي *base d'imposition* وذلك بتحسين السومات *tarif* مقارنة مع بعض المعطيات الاقتصادية. أو الرسوم المحددة على أساس القيمة الكرائية. كما هو الشأن بالنسبة لرسم الخدمات الجماعية أو الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية. كما أن موارد الذمة المالية للجماعات الترابية غير محيطة فكثير هي الجماعات التي لا تعرف بالتحديد ممتلكاتها. فالمبالغ المالية المستخلصة في إطار الجبايات المحلية لا تشكل إلا 20% من موارد الجماعات الترابية. ولعل عجز الجماعات الترابية عن دَرِّ مداخيل جبائية خاصة يشكل عائقا مهما لها في ظل سياق مطبوع بتنامي ظاهرة التفاوتات الاجتماعية والترابية.

فما يمكن رصده، هو هذه الفجوة بين الحاجات المتزايدة للجماعات الترابية، والموارد الغير كافية التي يمكن رصدها.

### المبحث الأول : مرحلة إصلاح النظام الجبائي المحلي

الجماعة الترابية تتميز بخاصيتين اثنتين: فمن جهة هي مقاطعة أو دائرة ترابية داخل الدولة حيث تطبق قرارات السلطة المركزية ومن جهة أخرى هي على المستوى المالي تتمتع فقط ما يصطلح عليه بالتسيير الذاتي ولا تتمتع بأي حال من الأحوال بالاستقلالية، أي ما يعني بأنها فقط كيان *entité* قانوني أي شخص معنوي يتمتع بالتسيير الذاتي المالي.

فمن خصائص الشخصية المعنوية أن الجماعة الترابية يمكن أن ترفع دعوى قضائية للدفاع عن مصالحها وذلك بصفة مباشرة في شخص رئيسها كذلك يمكنها التمتع بالذمة المالية *patrimoine* التي تمكنها من امتلاك

عقارات وأراض وتسيير هذه الذمة المالية بكل حرية سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة عن طريق خلق مرافق عمومية محلية سواء تعلق الأمر بمؤسسات عمومية محلية *établissement public* أو شركات التنمية *société de développement* وهي شركات ذات اقتصاد مختلط. وبالتالي فإنها في هذا الإطار تقوم ببيع خدمات الهدف منها هو إشباع حاجيات الساكنة أو ما يمكن أن يطلق عليه الصالح العام *intérêt général*.

أما فيما يخص التسيير الذاتي المالي المحلي فإنه يمكن ربطه بتدخلات مالية يمكن أن تأخذ شكل إجراءات مالية *mesures financières* وذلك بمواكبة الاختيارات الاقتصادية وكذا سياسة الجماعة الترابية في الميدان الاقتصادي والمالي.

مثلا الاستثمار في الميدان الاجتماعي أو الاقتصادي وكذا اختيار اللجوء إلى التمويل الذاتي ورفع الرسوم عوض اللجوء إلى القروض لتمويل هذا المشروع أو ذاك المشروع، لكن كيفما كان الحال فإن أي نفقة يجب تغطيتها بمداخيل مقابلة ومماثلة.

إن اختيار طبيعة *nature* وأصل *origine* المداخيل ليست بالعملية المحايدة، لأن اختيار سُبُل التمويل لتغطية هذه النفقة هو في حد ذاته عملية اقتصادية ومالية:

- على المستوى المحاسباتي *comptable* يمكننا أن نميز بين مداخيل التسيير ومداخيل الاستثمار.

- على مستوى المصدر أو الأصل *origine* لهذه المداخيل نميز بين مداخيل الذمة المالية *patrimoine* والمداخيل المباشرة تحت إشراف الجماعة المحلية وأخيراً المداخيل المحولة.

- على مستوى طبيعة المداخيل *nature des recettes* يمكن الحديث عن مداخيل عادية *ordinaire* ومداخيل غير عادية *extraordinaire*.

غير أنه سنكتفي الأخذ بالتصنيف الذي جاءت به ماد القوانين التنظيمية المتعلقة بالجماعات الترابية<sup>34</sup> والمتعلق بموارد الجماعات الترابية.

## المبحث الثاني : مقترحات

يتعلق الأمر بتطور تدريجي للجبايات المحلية بمفهوم الموارد المحولة transférées، أو مخصصة affectées مما يستدعي إعادة النظر في هذه المنهجية المتبعة من طرف الدولة. فالدولة المسير والمدير الرئيسي للمالية المحلية، قامت بمجهود مشهود على المستوى المالي وعلى مستوى الوعاء العقاري وكذلك على مستوى إعطاء المجالس التداولية حرية التصويت على أسعار بعض الجبايات، لكن هنالك بعض الاجراءات الواجب إدخالها:

### على المستوى المنهجي:

- إصدار مدونة تتضمن كافة المقتضيات المتعلقة بالجبايات المحلية وهو ما يعتبر من الأمور الأساسية التي يجب أن يتم البث فيها؛
- إصلاح جبايات الجماعات الترابية يستدعي استحضار أربعة أهداف:
- ✓ ضمان تأمين استمرارية الموارد، مع الأخذ بعين الاعتبار التدبير الذاتي المالي للجماعات الترابية؛
- ✓ السهر ومراعاة على تماسك وترابط المحيط الجغرافي للجماعة الترابية؛
- ✓ إعادة النظر في دور الإدارة الجبائية وهيكلتها لتصبح مخولة للقيام بدورها المناط بها.

### على المستوى المالي:

- منح الجماعات الترابية موارد جبائية يجب أن يتم في إطار احترام مبدأ الإنصاف بين دافعي الضرائب؛
- توزيع الموارد بين جميع مستويات الجماعات الترابية، حسب تحملاتها. في هذا الصدد نجد أن مكانة الجباية المحلية ضمن موارد الجهة لازالت ضعيفة مقارنة مع حجم الاختصاصات المخولة لها؛
- إعادة تقييم وتنويع الوعاء الضريبي من أجل إحداث ضريبة بيئية على أساس الملوث يعوض الضرر اللاحق بالبيئة؛
- إعادة النظر في مجموعة من الإعفاءات المخولة لبعض الهيئات بمقتضى القانون رقم 47.06.

### على مستوى الطعون:

- من أجل المحافظة على حقوق دافعي الضرائب يجب التنصيص على إلزامية الطعن أمام اللجان المحلية لتقديم الضريبة وتقوية تمثيلية الملزمين به؛
- فتح إمكانية الطعن أمام اللجنة الوطنية لتقدير الضريبة؛

- تتميم مقتضيات المادة 162 من قانون 06-47 بتحديد أجل البت في الطلبات الاستعطفية لاسيما ما يتعلق بالإبراء أو التخفيف من الزيادات والغرامات وباقي الجزاءات المنصوص عليها في هذا القانون، والتعجيل بالبتفي القضايا المعروضة عليها.

## الجزء الثاني : المداخل الجبائية والرسوم

في إطار دولة أحادية Etat unitaire ولا مركزية décentralisé الجماعات الترابية تتوفر على مجالس محلية منتخبة كما ينص على ذلك الفصل 135 من الدستور كما أن هذه الجماعات المحلية تتمتع بالتسيير الذاتي المالي autonomie .

في النظام الفيدرالي الدول المكونة للفيدرالية هي التي تتمتع بالاستقلال المالي independence حيث أن لها كل مكونات الدولة على رأسها سلطة تنفيذية، سلطة قضائية وسلطة تشريعية أي أن هنالك ثنائية عضوية بين الدولة الفيدرالية والدول المكونة للفيدرالية بالإضافة إلى توفرها على دستور.

هذا يدفعنا للقول بأن الجماعات الترابية لا تتمتع بهذه الخاصية وبالتالي فإنها لا تتمتع إلا بتسيير وتدبير ذاتي مالي محدود يترجم بكون الجماعة الترابية تحضر وتصوت وتنفذ الميزانية كما أن لها اختصاصات مشروطة أو مرهونة competence liées في الميدان الجبائي والذي هو في نهاية الأمر نظام جبائي محلي.

غير أن ما يمكن ملاحظته في حقيقة الأمر هو أن تطور نظام الجبايات المحلية يأخذ منحنيين اثنين، أحدهما يتجه نحو المحاولات المتعددة لجباية محلية مستقلة صرفة والأخر يجذب نحو تبعية للدولة والتي لا مناص عنها.

هذه المفارقة بين جاذبيتين أحدهما تنحو نحو استقلالية النظام الجبائي والأخرى نحو التبعية توضح وبجلاء على الأقل على المستوى النظري، صعوبة كينونة وجود نظام جبائي محلي مستقل تماماً.

الجبايات تعتبر مجالاً من جهة يعرف تحولات كثيرة ومخاضاً عسيراً ومن جهة أخرى نجد أن عدم رضى المنتخبين هو القاسم المشترك. مجال يعرف تحولات كثيرة، حيث أن الجبايات تمت عصرنتها، الرسم المهني حل محل الباتنتا، وجباية جهوية رأت النور، والتصويت المباشر على الأسعار تم تبنيه، كما أنه في إطار اللامركزية مجموعة من الضرائب تم تحويلها للجماعات الترابية. القانون 20-07 الصادر في 2020 قام بعدد من التغييرات التي تتمم القانون 47-06 والتي سنتعرض لها بتفصيل.

إجمالاً، تتلخص رسوم الجماعات الترابية كما يلي:

-الرسم المهني؛

- رسم السكن؛
- رسم الخدمات الجماعية؛
- الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية؛
- الرسم على عمليات البناء؛
- الرسم على عمليات تجزئة الأراضي؛
- الرسم على محال بيع المشروبات؛
- الرسم على الإقامة بالمؤسسات السياحية وأشكال الإيواء السياحي الأخرى؛
- الرسم على المياه المعدنية ومياه المائدة؛
- الرسم على النقل العمومي للمسافرين؛
- الرسم على استخراج مواد المقالع.

• الرسوم المستحقة لفائدة العمالات والأقاليم:

- الرسم على رخص السياقة؛
- الرسم على المركبات الخاضعة للمراقبة التقنية؛
- الرسم على بيع الحاصلات الغابوية.

• الرسوم المستحقة لفائدة الجهات:

- الرسم على رخص الصيد البري؛
- الرسم على استغلال المناجم؛
- الرسم على الخدمات المقدمة بالموانئ.

### الفصل الأول : الرسوم الجماعية

خاصية هذه الرسوم هو أن تديرها وتسييرها يعود للدولة وللجماعات الترابية في آن واحد. هذا وقد أسهم القانون 07-20 بتحسين المناخ القانوني الجبائي لهذه الرسوم دون المساس بجوهرها.

### اللامركزية وإصلاح مالية الجماعات الترابية.

مفهوم اللامركزية الجديد يحمل في طياته عناصر تحول جذري فيما يخص مالية الجماعات الترابية وتمويلها. المسارات التي أثرت تخص المجالين الجبائي والميزانياتي. على المستوى الجبائي، يمكن أن نميز صنفين من الإجراءات التي غيرت هياكل جبايات الجماعات الترابية، لاسيما ما يخص الصنف الأول والذي يميل إلى الأمر

بتخصيص Affectation الجبايات بين مختلف مستويات الجماعات الترابية (الجماعة، الإقليم أو الجهة) أو توجه موارد جبائية جديدة. الصنف الثاني من الاجراءات يندرج في إطار الهندسة الحالية للجبايات وذلك بجعلها أكثر عدالة ومساواة.

في هذا الصدد، تندرج مقتضيات القانون 20-07 الصادر في 31 دجنبر 2020<sup>35</sup> (المتمم والمعدل للقانون 47-06) والتي تهدف إلى بلورة هذه الأهداف والتي يمكن إجمالها فيما يلي:

1. ملاءمة منظومة الجبايات المحلية مع محيطها القانوني لاسيما مقتضيات دستور 2011؛
2. مراجعة قواعد وعاء بعض الرسوم المحلية حيث شكل القانون رقم 20.07 محطة مهمة لتضمنه تعديلات تهدف إلى مراجعة قواعد وعاء بعض الرسوم المحلية في أفق دمج مجموعة من الرسوم ذات نفس الوعاء في إطار الرسم الترابي العقاري والرسم الترابي على الأنشطة؛
3. الرفع من الموارد الذاتية للجماعات الترابية توسيع مجال تطبيق رسم السكن، رسم الخدمات الجماعية، الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية والرسم على عمليات تجزئة الأراضي ليشمل المناطق المشمولة بتصميم التهيئة؛ ومراجعة توزيع عائد الرسم المهني ورسم السكن؛
4. تحسين عمليات تحصيل بعض الرسوم المحلية.

وفي إطار تحسين عمليات تحصيل الرسوم المحلية، تم الرفع من الحد الأدنى لإصدار وأداء الرسوم من 100 إلى 200 درهم بالنسبة للرسم المهني، رسم السكن، رسم الخدمات الجماعية والرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية. كما تم إلغاء الديون المترتبة عن هذه الرسوم الموضوعة قيد التحصيل والتي يساوي أو يقل مبلغها عن مائتي (200) درهم وكذا الديون المترتبة عن هذه الرسوم والتي بوشر بشأنها تحصيل جزئي نتج عنه مبلغ متبقى غير مؤدى يساوي أو يقل عن مائتي (200) درهم.

وتجدر الإشارة، إلى أن هذه المقتضيات ستساهم من جهة في ضمان نجاعة عمليات التحصيل التي يقوم بها المحاسبون العموميون من خلال تقليص حجم الباقي استخلاصه ومن جهة أخرى في إلغاء عبء مالي بالنسبة لشريحة هامة من الملزمين من ذوي الدخل المنخفض.

## 5- مراجعة التحفيزات الجبائية

تضمن القانون رقم 20.07 المشار إليه أعلاه مقتضيات بشأن مراجعة الإعفاءات الجبائية المتعلقة بالرسوم المحلية وذلك من خلال ملاءمة الإعفاءات الخاصة بالرسوم التي تسيرها المديرية العامة للضرائب مع تلك

<sup>35</sup> الجريدة الرسمية عدد 6948 بتاريخ 16 جمادى الأولى (31) 1442 ديسمبر (2020) صفحة 8

الواردة بالمدونة العامة للضرائب بالنسبة للضريبة على الشركات؛ بالإضافة إلى تقليص وعقلنه الإعفاءات الخاصة بالرسوم التي تسيرها المصالح الجبائية للجماعات الترابية. وعليه ومنذ التصويت على القانون 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية والصادر في 30 نوفمبر 2007 والذي تم تحيينه وتعديله بالقانون 07-20 الصادر في 31 دجنبر 2020، أصبح بإمكان الجماعات الترابية أن تستفيد فئات الرسوم التي يمكننا التمييز بين فئتين من جبايات الجماعة:

**الفئة الأولى هي الرسوم المحدد على أساس القيمة الإيجارية للعقار وهي:**

-الرسم المهني؛

-رسم السكن؛

-رسم الخدمات الجماعية

**الفئة الثانية وهي التي تتميز بأن المجلس التداولي يمكن أن يحدد السعر وتخص الجبايات الثمانية الباقية.**

1- **القيمة الإيجارية لعقار ما، تمثل قيمة كرائية نظرية في حالة كراء العقار.** هذه القيمة الإيجارية تعتبر كأساس لتحديد الرسم المهني؛ رسم السكن ورسم الخدمات الجماعية كما أنها تعتبر كقاعدة أو كمرجعية لحساب الرسوم المعنية. وبالتالي فإن كل عقار يقع تحت طائلة أي ضريبة من هذه الضرائب يجب أن يكون موضوع تحديد للقيمة الإيجارية المعتمدة لحساب الرسم والتي يتم تحديدها بعد استشارة اللجان المختصة.

2- **تحديد السعر يحيلنا على إشكالية التمييز بين السلطة pouvoir والحق droit .**

✓ **السلطة** تحيلنا على الجهة التي لها الصلاحية لإحداث ورفع مبلغ الضرائب. المادة 70 من دستور 2011 تنص على أن "النظام الضريبي، ووعاء الضرائب، ومقدارها وطرق تحصيلها" هي من اختصاص السلطة التشريعية.

✓ **الحق** هو ما يختص به الشخص عن غيره مبنئاً ومعنىً وله قيمة قانونية تسمح لصاحب الحق أن يتصرف في إطار ما يخوله له القانون. فيما يخص الجبايات هذا الحق مخول للجماعة بناء على مقتضيات القانون 06-47 المتعلق بجباية الجماعات المحلية الصادر في 30 نوفمبر 2007<sup>36</sup>.

على سبيل المثال المادة 45 من القانون 07-47 الآنف الذكر والمتعلقة بسعر الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية تنص على ما يلي " تحدد أسعار الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية وفق الإجراءات والشروط المنصوص عليها في المادة 168 أدناه، كما يلي:

<sup>36</sup> القانون الصادر بتاريخ 3 دجنبر 2007 ج. ر رقم 5583 ص 3734



-منطقة العمارات من 4 إلى 20 درهما للمتر المربع؛  
-منطقة الفيلات والسكن الفردي والمناطق الأخرى من 2 إلى 12 درهما للمتر المربع؛

لا يتم إصدار وأداء الرسم الذي يقل عن مائتي (200) درهم." إذن المجلس التداولي له الحق في البث في قيمة السعر المحدد حسب ما يراه، لكن المادة 168 تعطي الحق للجماعة الترابية في أن يحدد السعر في حالة غياب سعر محدد سلفاً من طرف السلطة التشريعية". إذن في حالة غياب سعر محدد سلفاً فإن المادة 168 تعطي للآمر بالصرف للجماعة الترابية الحق في تحديد السعر "إذا لم ينص هذا القانون على أسعار أو تعريفات ثابتة للرسوم الواردة فيه، يتم تحديد هذه الأسعار والتعريفات بقرار يصدره الأمر بالصرف للجماعة الترابية المعنية المعنية بعد مصادقة مجلس الجماعة الترابية. غير أنه إذا امتنع مجلس الجماعة الترابية أو لم يصدر القرار الذي يحدد أسعار أو تعريفات الرسوم ونتج عن هذا الامتناع أو عدم الإصدار تملص من أحكام هذا القانون أو ضرر بالمنفعة العامة للجماعة الترابية، يتعين تفعيل التدابير التي يتم تطبيقها في حالة رفض مجلس الجماعة الترابية المعنية القيام بالأعمال المنوطة به بمقتضى أحكام المواد 76 بالنسبة للجهة و74 بالنسبة للأقاليم و73 فيما يخص الجماعة للقوانين التنظيمية الصادرة في 7 يوليو 2015". إذن ما يجب أن نشير إليه هو أنه كيفما كان الحال فإن المشرع هو من يبيث في السعر وكيفية تطبيقه، أما الحق المخول للجماعات الترابية فهو اختصاص مقيد.

لكن المشرع أعطى فرصة أكبر لرئيس المجلس التداولي في حالة ما إذا لم ينص القانون على أي تسعيرة. "إذا لم ينص هذا القانون على أسعار أو تعريفات ثابتة للرسوم الواردة فيه، يتم تحديد هذه الأسعار والتعريفات بقرار يصدره الأمر بالصرف للجماعة الترابية المعنية بعد مصادقة مجلس الجماعة الترابية. غير أنه إذا امتنع مجلس الجماعة الترابية أو لم يصدر القرار الذي يحدد أسعار أو تعريفات الرسوم ونتج عن هذا الامتناع أو عدم الإصدار تملص من أحكام هذا القانون أو ضرر بالمنفعة العامة للجماعة الترابية، يتعين تفعيل التدابير التي يتم تطبيقها في حالة رفض مجلس الجماعة الترابية المعنية القيام بالأعمال المنوطة به بمقتضى أحكام المواد من القوانين التنظيمية الصادرة في 7 يوليو 2015" ويتعلق الأمر بالمواد 76 بالنسبة للجهة و74 بالنسبة للأقاليم و73 فيما يخص الجماعة، حيث أن مضمون هذه المواد هو نفسه والمسطرة المتبعة هي نفس المسطرة سواء تعلق الأمر بالجماعة أو الإقليم أو الجهة.

فالمادة 76 من القانون التنظيمي 111-14 المتعلق بالجهة يقتضي بأنه "إذا رفض المجلس القيام بالأعمال المنوطة به بمقتضى أحكام هذا القانون التنظيمي والقوانين والأنظمة الجاري بها العمل أو رفض التداول واتخاذ المقرر المتعلق بالميزانية أو بتدبير المرافق العمومية التابعة للجهة، أو إذا وقع اختلال في سير مجلس الجهة من شأنه تهديد سيرها الطبيعي، تعين على الرئيس أن يتقدم بطلب إلى السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية، عن طريق والي الجهة، لتوجيه إعدار إلى المجلس للقيام بالالا زم والمتعين. وإذا رفض المجلس

القيام بذلك، أو إذا استمر الاختلال بعد مرور شهر ابتداء من تاريخ توجيه الإعداز، أمكن للسلطة الحكومية المكلفة بالداخلية إحالة الأمر إلى المحكمة الإدارية من أجل حل المجلس طبقا لمقتضيات المادة 75 أعلاه".  
المادة 75 من القانون التنظيمي تقتضي بأن "إذا كانت مصالح الجهة مهددة لأسباب تمس بحسن سير مجلس الجهة، جاز للسلطة الحكومية المكلفة بالداخلية إحالة الأمر إلى المحكمة الإدارية من أجل حل المجلس".  
في واقع الأمر اللجوء للمحكمة لم يكن اعتباريا وذلك لأن المشكلة تكمن في أن السلطة المكلفة بالداخلية أو ممثليها لا يمكنها أن تقوم بتفعيل مسطرة الحلول لسبب بسيط يعود لفصل السلط، حيث أن القانون موضوع تحديد التسعيرة يعود الاختصاص للبث فيه للسلطة التشريعية ولهذا كان لزاما اللجوء لوسائل قسرية لإجبار المجلس على البث في النزلة.

في هذا الصدد، نشير إلى أن تحديد تسعيرة رسم ما ليست بالأمر الإعتباطي. الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية تعتبر مثالا محوريا لتحديد تسعيرة الخضوع للرسوم المعنية لاسيما ما يخص القواعد التي تهم العلاقة بين التسعيرات في مخطط توجيهي Schéma دائما مطبوعا بالصعوبة وتعدد الآراء. حيث أن الفرصة الممنوحة للمجلس للرفع أو خفض تسعيرة الرسم المفروضة، يجب أن تتم على ضوء المنتوج الجبائي وتأثيره على الميزانية من جهة وهو الجانب المالي ومن جهة أخرى الهدف من قيمة التسعيرة كإجبار مالكي البقع الأرضية لبنائها عن طريق تسعيرة مرتفعة أو الدفع لشراء اراض من خلال تسعيرة ضعيفة وهذا يشكل جانب السياسة العقارية التي يريد أن ينهاجها المجلس.

### المبحث الأول : الرسوم المحددة على أساس القيمة الإيجارية

تحديد الضريبة على أساس القيمة الإيجارية، يعني أن مقدار الإيجار هو تقييم نظري لقيمة إيجار عقارما وفي مكان ما ومحيط جغرافي معين وفي فترة معينة كذلك. كل هذه المعطيات تسهم في تحديد القيمة الإيجارية.

الضرائب المعنية هي: الرسم المهني، رسم السكن ورسوم الخدمات الجماعية.

### الفرع الأول : الرسم المهني: Taxe professionnelle

هذا الرسم يعتبر تحملا مباشرا charge directe للمقاوله وبالتالي هو من الرسوم المحبطة اقتصادياً لأنه يُفرض على النشاط المهني أي "الاستثمار والتشغيل" وهذه حقيقة غير أن ما يمكن أن يلاحظ وهو لا يمكن لأي مقاوله أن تتملص من أداء هذا الرسم حيث أن كل المقاولات تقع تحت طائلة تطبيق هذا الرسم.

وعليه وبناء على بعض الشروط وبواسطة سياسة الإعفاءات أو التخفيضات وكذلك بواسطة السعر المطبق تتمتع الجماعات بأداة اقتصادية تسمح لها بالعمل والتأثير على المقاولات الموجودة فوق ترابها حيث يجب

أن ينظر إلى هذه القضية بطريقة شمولية لما يمكن أن يخلف هذا الإجراء أو ذاك (سعر مخفض أو إعفاء وتخفيض).

غير أن ما يجب أن يثار إليه الانتباه وهو كم من الوقت ستبقى المقابلة فوق التراب الجماعي بعد انصرام الإعفاء المؤقت، إن الجماعة بهذا الإعفاء تساهم في انطلاق نشاط جديد الذي لولا هذا الإعفاء لعرف تقلبات اقتصادية يمكن أن تعصف به. ولذا فإن هذه المقابلة أو المقاولات المستفيدة من الإعفاء المؤقت يجب أن تساهم في المصاريف التي تقوم بها الجماعة حيث يجب ألا يعزب عن بال أحد هو أن هذا الإعفاء يتحمله أشخاص آخرون خاضعون لضرائب أخرى، كما أن كل إنشاء لمقابلة ينتج عنه نفقات ومصاريف تتحملها الجماعة.

### 1. أسس التكاليف الضريبي:

سبب فرض الرسم هو "المكان" أي المقابلة entreprise وليس حسب المهنة profession التي تزاو، أما التسعيرة فإن القانون يحدد عنصرين اثنين: العنصر الأول ويتعلق برسم قار حسب الطبقة التي تنتمي إليها المقابلة والعنصر الثاني وهو الحد الأدنى الذي لا يمكن أن يقل عنه الرسم المفروض.

### 2. العناصر العقارية لتقييم الرسم:

أما الرسم فإنه يحدد بناء على القيمة الإيجارية السنوية والإجمالية للمتاجر والدكاكين والمقاولات، غير أن ما حدده القانون لاسيما المادة السابعة فإن مفهوم المكان يجب أن يكون معداً لمزاولة "الأنشطة المهنية". وبالتالي فإن ما يقصد بالمحلات (دكان أو مقابلة) يجب أن يفهم منه الملحقات بما فيها أماكن الإيداع شريطة أن تكون هذه الأماكن معدة لمزاولة فعلية لنشاط مهني.

نشير إلى أن الرسم المهني يفرض داخل كل جماعة حيث تتوفر فيها المقابلة على محال ومنشآت مهنية وذلك طبقاً للمادة الثامنة (8). فالأمر يتعلق برسم يتم تحديد سعره على مستوى الجماعة من طرف مديرية الضرائب. وعليه فإن المقابلة الموجودة في عدة جماعات تتوصل بعدد "إعلام بالضريبة Avis d'imposition" بنفس القدر من المقاولات الموجودة فوق تراب الجماعات الأخرى.

هذا وتجدر الإشارة إلى أن هنالك ثلاث طرق يتم بواسطتها تحديد القيمة الإيجارية حسب الترتيب الذي جاء به الفصل I-7- الفقرة الثانية من القانون 47.06:

- تقييم بناء على عقود الإيجار أو الكراء.
- تقييم بناء على المقابلة.

- تقييم بناء على تثمان مباشر وذلك عندما تكون تقنيات التقييم الأخرى لا يمكن اللجوء إليها هذه الطريقة تستعمل عندما يكون الأمر يتعلق بوحدة صناعية كبرى، وذلك دون اللجوء إلى مسطرة التصحيح والتحيين actualisation.

كما أن الوحدات الصناعية الكبرى فإنها تؤخذ كوحدة خاضعة للضريبة أي أن القيمة الإيجارية لمؤسسات صناعية تنتمي لنفس المهنة ونفس التجمع الصناعي تؤخذ بعين الاعتبار ليس بشكل انفرادي ولكن "باعتبار مجموعها وباعتبارها مجهزة بالوسائل المادية لإنتاجها بما في ذلك الأملاك المكتراة والمقتناة عن طريق الائتمان الإيجاري " credit bail.

غير أنه في كافة الأحوال فإن القيمة الإيجارية لا يمكن أن تقل عن 1/3 ثمن تكلفة الأراضي والمباني والتجهيزات والمعدات والأدوات أما فيما يخص الفنادق فإن القانون اعتمد على معاملات coefficients لتحديد القيمة الإيجارية وهي كما يلي:

- 2% إذا كان ثمن التكلفة أقل من 3000.000 ملايين درهم.

- 1,5% إذا كان ثمن التكلفة يساوي أو يفوق 3.000.000 ملايين درهم وأقل من 6.000.000 ملايين درهم.

- 1,25% إذا كان ثمن التكلفة يساوي أو يفوق 6.000.000 درهم وأقل من 12.000.000 مليون درهم.

- 1% إذا كان ثمن التكلفة يساوي أو يفوق 12.0000.000 مليون درهم.

### 3. السعر والحد الأدنى للرسم

#### I. سعر فرض الرسم

يحدد سعر الرسم المهني المطبق على القيمة الإيجارية كما يلي:

-الطبقة 3 ( ط 3 ) ..... 30 %:

-الطبقة 2 ( ط 2 ) ..... 20 %:

-الطبقة 1 ( ط 1 ) ..... 10%

## II. الحد الأدنى للرسم

يجب ألا يقل مبلغ الحد الأدنى للرسم المستحق على الملزمين المشار إليهم في المادة (I-2° 10 ب) بعده عن المبالغ التالية:

الطبقات	الجماعات التي يشمل نفوذها الترابي مدارا حضريا	الجماعات التي يشمل نفوذها الترابي مدارا حضريا
-الطبقة 3	300درهم	200درهم
-الطبقة 2	600درهم	300درهم
-الطبقة 1	1200درهم	400 درهم

### 1. الإعفاءات في حالة التوقف

في حالة العطالة الجزئية أو الكلية لمؤسسة طيلة سنة مدنية، يمكن للملزم الحصول على تخفيض أو إبرام من الرسم المهني طبقا لمقتضيات المادة 15 التي تنص على أنه "في حالة العطالة الجزئية أو الكلية المنصوص عليها في المادة 8، يتعين على الملزم أن يدلي بإقرار لدى المصلحة المحلية للضرائب التابع لها مقره الاجتماعي أو مؤسسته الرئيسية أو موطنه الضريبي داخل أجل أقصاه 31 يناير من السنة الموالية لسنة العطالة، يبين هذا الإقرار رقم التعريف بالرسم المهني ووضعية المؤسسة المعنية والتعليقات والإثباتات ووصف الجزء الذي شملته العطالة. ويقصد بالعطالة الجزئية عطالة جميع مرافق المؤسسة التي تشكل موضوع استغلال منفصل". يستشف من هذه المقتضيات بأن الجماعات يمكن أن تتخذ قرارات تخفيض أو إبرام من الرسم المهني. هذه القرارات يتم اتخاذها بعد مداولة للمجلس التداولي بناء على الإقرار الذي يدلي به الملزم لدى المصلحة المحلية للضرائب.

أما عائد هذا الرسم فإنه يتم بموجب القانون رقم 07.20 حيث تمت مراجعة مقتضيات المادة 11 من القانون رقم 47.06 السالف الذكر بحيث أصبح توزيع عائد الرسم المهني كما يلي:

- (87% عوض) 80 % لفائدة ميزانيات الجماعات التي يفرض الرسم داخل مجالها الترابي؛-
- (11% عوض) 10 % لفائدة غرف التجارة والصناعة والخدمات وغرف الصناعة التقليدية وغرف الصيد البحري وجامعاتها؛
- (2 % عوض) 10 % لفائدة الميزانية العامة برسم تكاليف التسيير.

## الفرع الثاني : رسم السكن Taxe d'habitation

لكي يُفرض هذا الرسم يجب ان يكون العقار مخصصاً للسكن كما أن مفهوم السكن يعني السكن وملحقاته بما فيها المرآب.

**على من يفرض؟**

الرسم يفرض باسم المالك أو من له حق الانتفاع أو باسم حائز العقار أو واضح اليد عليه إذا لم يعرف مالكة أو صاحب حق الانتفاع منه. إذا كان مالك الأرض غير مالك البناء يفرض الرسم في اسم هذا الأخير. أما في حالة الشباع، فإن الرسم يفرض في اسم المالكين على الشباع ما لم يطلبوا فرضه بصورة مستقلة على كل وحدة سكنية تشكل سكنا مستقلا..

تبقى بعض الحالات الخاصة التي تؤدي إلى تغيير الملزم بأداء الرسم وحلول ملزم آخر غيره:

أعندما يكون العقار موضوع تغيير الملكية، يصدر الرسم في اسم المالك الجديد ابتداء من السنة الموالية:

- ✓ إما بناء على الإقرار المنصوص عليه بالمادة 30 أدناه؛
- ✓ إما بناء على الإقرار بالدخل الإجمالي المنصوص عليه بالمادة 82 من المدونة العامة للضرائب؛
- ✓ إما على أساس الوقائع التي تعينها لجنة الإحصاء المنصوص عليها في المادة 32 أدناه.

-إذا كان المحل شاغرا عند تاريخ الإحصاء إما لإدخال إصلاحات كبيرة عليه وإما لعزم مالكة على بيعه أو إيجاره، يفرض الرسم بالنسبة لسنة الشغور.

إلا أنه يمكن للملزم أن يحصل على إبراء من الرسم بسبب الشغور وفق الشروط المنصوص عليها بالمادتين 31 و 161 أدناه.

إذا كان الشغور محل شك، جاز للجنة الإحصاء أو لمفتش الضرائب الذي هو عضو فيها استدعاء الملزم وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 152 أدناه من أجل إثبات الشغور . ويتعين على الملزم الحضور إلى المصلحة المحلية للضرائب، أو أن يرسل جوابه بواسطة رسالة مضمونة مع إشعار بالتوصل وذلك خلال أجل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ تسلم الاستدعاء.

ويثبت الشغور بجميع وسائل الإثبات المتاحة للملزم ولا سيما:

-إذا تعلق الأمر بمحال في طور الإصلاح : الحالة التي توجد عليها الأماكن أو ترحيل جميع المنقولات أو وجود الهيئات الحرفية

المكلفة بالإصلاح داخلها؛

-إذا تعلق الأمر بمحال في طور التخصيص لغرض من الأغراض : إزالة عداداي الماء والكهرباء.

مجال التطبيق.

أما فيما يخص المجال الذي يطبق بداخله الرسم فإنه يهم:

- المدارات الحضرية المحددة طبقاً لأحكام القانون رقم 131.12 المتعلق بمبادئ تحديد الدوائر الترابية للجماعات الترابية، الصادر تاريخ 27 18 يوليو 2013؛
- المراكز المحددة المعينة بنص تنظيمي؛
- المحطات الصيفية والشتوية ومحطات الاستشفاء بالمياه المعدنية التي يتم تحديد الدوائر التي يفرض داخلها الرسم بنص تنظيمي؛
- المناطق غير المشار إليها أعلاه والمشمولة بتصميم الهيئة.

إن نظام وعاء الضريبة على السكن يجعل معالجته حساسة شيئاً ما علماً بأن هنالك هامشاً للحركة يتمثل في التخفيضات وكذا تصنيف المكلفين بالضريبة contribuables أو ملزمين بالضريبة redevables حسب القيمة الإيجارية السنوية بالإضافة إلى الإعفاء الجزئي لمدة خمس سنوات أو بعض الإعفاءات كمدينة طنجة مما يتطلب معرفة الساكنة المحلية.

بالإضافة إلى ذلك الرسم السكني مضاف إليه رسم الخدمات الجماعية له تأثير على الدخل الفردي للساكنة وشعور منها بأنها مورد لميزانية الجماعة أي شعور بالغبن لأنه يمس القدرة الشرائية لهذه الساكنة لاسيما ذات الدخل المحدود، مع ارتفاع وثيرة مبلغ الإيجارات بشكل غير مسبوق لهذا يجب أن يتم التعامل مع هذين الرسمين بشيء من الاحتراز والحذر.

### العناصر العقارية لتقييم الرسم:

الأساس هو القيمة الإيجارية للعقار مقدرة عن طريق المقارنة وباعتبار متوسط مبالغ أكرية المساكن المماثلة. مع العلم بأن القيمة الإيجارية تتم مراجعتها كل خمس (5) سنوات بزيادة نسبتها 2%.

ولعل ما يعطي الجماعة هامشاً للحركة هو الحالات التالية:

1. حالة الإسقاط abattement المتعلق بالسكن الرئيسي وذلك بتخفيض قدره 75% من القيمة الإيجارية للسكن الرئيسي لكل ملزم مالكا أو منتفعاً.
2. الإعفاء المؤقت بالنسبة للسكن الرئيسي خلال الخمس سنوات الموالية للانتهاء من الأشغال.

إلا أنه لا يجوز الجمع بين هذا الإسقاط وبين أي تخفيض آخر من هذا الرسم.

هذا ويفرض الرسم سنوياً باسم المالك أو المنتفع بموقع العقارات الخاضعة للرسم كيفما كان السكن رئيسياً أو ثانوياً أو كان العقار موضوعاً رهن تصرف مستفيد مجاناً أي الأزواج أو أصولهم أو فروعهم ليجعلوا منها سكناً لهم . إلا أن القانون 07-20 الأنف الذكر اقتضى ألا يتم إصدار رسم سكن يقل عن 200 درهم.

### الفرع الثالث : رسم الخدمات الاجتماعية

رسم الخدمات الاجتماعية، هو رسم يتم فرضه واستخلاصه من أجل تمويل عملية جمع النفايات. فالمنتوج العائد produit الإجمالي المنتظر من هذه الضريبة يتم التصويت عليه من طرف المجلس عند التصويت على الميزانية أما السعر فإن تحديده يتم بناء على القيمة الإيجارية ونظراً لحساسية الخدمة المقدمة والتي تختلف من مكان إلى آخر فإن الجماعة يمكنها من جهة أن تتحاشى أن يكون المبلغ الإجمالي لهذا الرسم يتجاوز وبكثير مبلغ الخدمات المقدمة كما يمكن للمجلس تعديل السعر حسب المناطق كذلك وبالتالي فإنه كتحصيل حاصل لا يمكن فرض الرسم إلا إذا كانت الجماعة تتوفر وتقدم هذه الخدمة.

### أسس عناصر تقييم الرسم

هذا الرسم يستحق ويستخلص من:

- المناطق الحضرية والمراكز المحددة بنص تنظيمي وكذا أماكن الاصطياف والاستشفاء بالمياه المعدنية حيث أن نسبة الرسم تبلغ 10,5% من القيمة الإيجارية المنصوص عليها في المادة 35 من القانون 47-06 كما تم تعديله بالقانون 07-20، وذلك فيما يخص العقارات الواقعة داخل المدارات الحضرية والمراكز المحددة والمحطات الصيفية والشتوية ومحطات الاستشفاء بالمياه المعدنية؛
  - المناطق المحيطة بالجماعات الحضرية فإن القانون حدد لها نسبة 6,50% من القيمة الإيجارية المذكورة فيما يخص العقارات الواقعة بالمناطق الغير مشار إليها أعلاه والمشمولة بتصميم التهيئة. ولعل هذا التفاوت له ما يبرره من الناحية الاجتماعية نظراً للفوارق الاقتصادية والاجتماعية بين الصنفين.
- أما الوعاء الضريبي فإنه يعتمد على أساس كون العقار خاضعاً أم لا للرسم السكني وللرسم المهني. في حالة خضوعه للرسمين المذكورين فإن الفصل 35 يقتضي بأن تكون القيمة الإيجارية السنوية المعتمدة لهذين الرسمين هي الأساس.

أما في حالة خضوعه للرسم السكني فإن الوعاء هو المبلغ الإجمالي للإيجار عندما يتعلق الأمر بعقارات مؤجرة أو على قيمتها الإيجارية عندما تكون موضوعة رهن إشارة الغير دون مقابل.



### كيف يتم تحديد أساس فرض الرسم؟

يتم احتساب رسم الخدمات الجماعية على أساس رسم السكن والسم المهني.  
أ. فيما يتعلق بالعقارات الخاضعة لرسم السكن وللرسم المهني بما فيها تلك المعفاة بصفة دائمة أو مؤقتة، على أساس القيمة الإيجارية المعتمدة لاحتساب الرسميين المذكورين؛  
ب. فيما يخص العقارات غير الخاضعة لرسم السكن، إما على مبلغ إيجارها الإجمالي عندما يتعلق الأمر بعقارات مؤجرة أو على قيمتها الإيجارية عندما تكون موضوعة رهن إشارة الغير دون مقابل.

### من يؤدي رسم الخدمات الاجتماعية؟

الفقرة الأولى من المادة 33 من القانون المتعلق بجبايات الجماعات الترابية ينص على أن هذا الرسم يخص بالأساس المالك أو من له حق الانتفاع أو باسم حائز العقار، أي كل من يعتبر ملزماً بالرسم المهني ورسم السكن. كذلك يجب التنويه بأن السكن الثانوي هو معني أيضاً بهذا الرسم حتى ولو كان صاحب المملك لا يقيم بعقاره أو يقيم به بين الفينة والأخرى.

لا يخضع لرسم الخدمات الجماعية الملزمون المستفيدون من الإعفاء الكلي الدائم من رسم السكن والرسم المهني.

إذن الأداء يقع على عاتق المستفيد من الخدمة وبالتالي بالنسبة للمكتري فهو من يؤدي مبلغ الرسم وعلى صاحب المملك أن يجد الصيغة التي تناسبه لاسترداد مبلغ الرسم، لأن مديرية الضرائب تعتبر المالك هو الملزم الأساسي ما لم يُثبت عكس ذلك كإضافة بند في عقد الكراء يجعل من المكتري هو الملزم.

### المبحث الثاني : الرسوم المحددة السعر من طرف الجماعة

الدولة تحتكر سلطة إحداث الضرائب والرسوم، ورفعها أو تخفيضها ويمكن لها أن تلغيها. السلطة التشريعية هي من يمسك زمام الأمور في مجال النظام الضرائبي، والسبب هو أن المواطن يجب أن يقبل بفكرة أن يكون ملزماً لأن الرضي consentement شرط أساسي. المادة 39 من الدستور المغربي تنص على أنه "على الجميع أن يتحمل، كل حسب استطاعته، التكاليف العمومية" كما أن المادة من الدستور 70 أوكلت للسلطة التشريعية أن يشرع في ميدان الرسوم والضرائب وبالتالي فإن الجماعات الترابية إجمالاً تتلقى موارد لم تحددها هي سلفاً.

غير أن المشرع أباح للجماعة في الحدود التي ينص عليها قانون 47-06، أن تحدد أسعار الرسم. هذا ترخيص فقط، وهذه صلاحية، لأن إجراءً لا يعتبر إجراءً مستقلاً إلا إذا تم تقريره وتدبيره من طرف أجهزة الجماعة الترابية، أي أن الإجراء يجب ألا يكون إجراءً تم إملأؤه بواسطة قوانين أو من طرف إملاءات الدولة. بالإضافة

إلى ذلك الدولة المركزية يجب ألا تعترض على الإجراءات التي تتخذها أجهزة الجماعات الترابية. وعليه وبناء على ما سبق، الإجراءات التي تتخذها الجماعة فيما يخص تحديد السعر يجب فهمها في هذا السياق. فيما يخص الناحية العملية، هذه الرسوم الهدف منها هو تحميل المستفيدين من العملية جزءاً من مصاريف استغلالهم لبنيات تحتية يستفيدون منها بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

وهذا التدخل من طرف الجماعة المحلية يبين إلى أي مدى هو تدخل في الاقتصاد وتهيئة التراب المحليين ويمكننا أن نميز بين نوعين من العمليات التي تفرض عليها الرسوم:

أولاً- العمليات العقارية

ثانياً- عمليات الاستغلال التجاري

### أولاً- العمليات العقارية

الرسوم تفرض في هذه الحالة على العمليات المتعلقة إما بالبناء أو بتجزئة الأراضي.

### الفرع الأول : الرسم على الأراضي الحضرية الغير المبنية

كل القطع الأرضية التي سبق وأن تم مسحها عقارياً cadastré وغير مبنية فإنها تقع تحت طائلة القانون الجبائي أي أن هذه القطع الأرضية تبقى خاضعة لهذا الرسم ما لم يتم البناء فيها، ومع ذلك فإن بعض الأراضي تستفيد من إعفاءات كلية دائمة أو كلية مؤقتة. فالمادة 41 من قانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية يورد حوالي 23 حالة من حالات الإعفاءات الكلية الدائمة والمادة 42 تورد أربع حالات من حالات الإعفاء الكلي المؤقت حيث أن الإعفاءات الدائمة هي لأسباب سياسية أو اجتماعية أو اقتصادية كما أن الإعفاءات المؤقتة هي إما لأسباب تقنية لاسيما الأراضي التي تقع في مناطق تنعدم فيها شبكات توزيع الماء والكهرباء أو الأراضي التي تقع داخل مناطق يمنع فيها البناء zone non aedificandi، أو إدارية وهي الأراضي التي تكون موضوع رخص تجزئة أو تهيئة.

### أساس التكاليف الضريبي base d'imposition

أساس التكاليف الضريبي تم تحديده بالفصول 39-43-45 و47 من القانون رقم 47.06 الآنف الذكر.

فمن جهة هنالك الوعاء حيث يفرض الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية الواقعة داخل دوائر الجماعات الحضرية والمراكز المحددة المتوفرة على وثيقة للتعمير بالنسبة للجماعات القروية.

ومن جهة أخرى هنالك تحديد أساس فرض الرسم الذي يتم بناء على مساحة الأرض بالمتر المربع حيث يعد كل جزء من المتري المربع كاملاً، أما السعر فقد نَحَى القانون مَنَحَى التمييز بين مناطق العمارات ومناطق السكن الفردي فقرر للأولى سعراً يتراوح من 4 و20 درهماً للمتر المربع وللثانية سعراً يتراوح من 2 إلى 12 درهماً.

ولعل الهامش الذي ترك للجماعات يتعلق بتحديد سعر لا يمكن أن يتجاوز المبلغ الأقصى كما لا يمكن أن يكون أقل من المبلغ الأدنى، غير أن ما يمكن أن يستشف من هذه الحرية التي تمكن الجماعات من التصويت على السعر المحدد من طرف مداوات مجلسها هو سياسة توجيه العقار، حيث أن السياسة المتبعة هي سياسة تدخلية تهدف إما إلى تطبيق مبالغ مرتفعة لكل متر مربع وذلك للدفع بالملاكين إلى الإسراع بعملية البناء وذلك في المناطق التي تكون فيها الأراضي العقارية غير موجودة أو نادرة، أو إلى تطبيق مبالغ ضعيفة لتشجيع الاستثمار في الجماعات التي تتوفر على عقارات كبيرة.

تنص مقتضيات المادة 39 من القانون رقم 47.06 السالف الذكر كما تم تغييرها بموجب القانون رقم 07.20 السالف الذكر على أنه تخضع لهذا الرسم الأراضي الحضرية غير المبنية الواقعة داخل:

- المدارات الحضرية المحددة طبقاً لأحكام القانون رقم 12-131 المتعلق بمبادئ تحديد الدوائر الترابية للجماعات الترابية؛
- المراكز المحددة المعينة بنص تنظيمي؛
- المحطات الصيفية والشتوية ومحطات الإستشفاء بالمياه المعدنية التي يتم تحديد الدوائر التي يفرض داخلها الرسم بنص تنظيمي؛
- المناطق غير المشار إليها أعلاه والمشمولة بتصميم التهيئة. ويراد بتصميم التهيئة تلك الوثيقة التعميرية التنظيمية الأساسية التي تحدد قواعد استعمال الأرض داخل المجال الترابي الذي تغطيه، كما تترجم توجهات مخطط توجيه التهيئة العمرانية عند وجوده إلى مقتضيات ذات طابع قانوني تلزم الأغيار والإدارة على حد سواء. ويخضع تصميم التهيئة لمقتضيات:
- الباب الثاني (المواد 18 إلى 31) من القانون رقم 12.90 المتعلق بالتعمير؛
- 14 أكتوبر (1993 لتطبيق القانون رقم -) 12.90 المرسوم رقم 2.92.832 الصادر في 27 من ربيع الآخر 1414 المتعلق بالتعمير؛
- المنشور رقم/ 005 م ت ه م / م ق بتاريخ 17 يناير 1994 المتعلق بتصميم التهيئة.

ويشكل تصميم التهيئة بالنسبة للجماعة والوكالة الحضرية الأساس القانوني والتقني والعمراي اللازم الذي تعتمد عليه لدراسة طلبات رخص إحداث التجزئات العقارية والمجموعات السكنية وتقسيم العقارات وإقامة البناءات.

وهموجب التعديلات التي شملت مجاله الترابي، فإن الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية سيطبق لأول مرة ببعض الجماعات التي كانت توصف بالقروية قبل دخول القانون التنظيمي المتعلق بالجماعات حيز التنفيذ.

كما تخضع لهذا الرسم الأراضي التابعة لبنايات غير مهيأة أو مهيأة بشكل بسيط، والمنصوص عليها في المادة 19 من القانون رقم 47.06 شريطة أن تفوق مساحة هذه الأراضي خمس (5) مرات المساحة المغطاة لمجموع المباني. وفي هذه الحالة يفرض رسم السكن على الأراضي التابعة للبنىايات في حدود خمس مرات المساحة المغطاة فيما يفرض الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية على ما زاد على ذلك. ولتوضيح طريقة حساب الرسم في حالة وجود أراضى تابعة لبنايات، نأخذ الأمثلة<sup>37</sup> التالية:

#### المثال الأول :

قطعة أرضية تبلغ مساحتها الإجمالية 8000 متر مربع. بنيت بهذه الأرض فيلا من طابقين تشمل: مرآب (100متر مربع)، سفلي 180 (متر مربع)، طابق أول 220 (متر مربع)، كراج 20 (متر مربع)، مساحة مهيأة 300 (متر مربع)؛

$$- \text{ المساحة الإجمالية المغطاة } 820 \text{ م} = (300+20+220+180+100)$$

$$- \text{ حاصل خمس مرات المساحة الإجمالية المغطاة } = 4100 \text{ م}^2 (5 \times 820) \text{ خاضعة لرسم السكن.}$$

$$- \text{ المساحة الخاضعة للرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية } = \text{المساحة الإجمالية للقطعة الأرضية} -$$

$$\text{خمس مرات المساحة الإجمالية المغطاة} = 8000 \text{ م}^2 - 4100 \text{ م}^2 = 3900 \text{ م}^2$$

إذن المساحة الخاضعة للرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية هي 3900 متر مربع.

#### المثال الثاني:

إذا كانت المساحة الإجمالية للقطعة الأرتية المشار إليها بالمثال الأول هي 4000 متر مربع عوض 8000 متر مربع فإن حساب المساحة الخاضعة للرسم يصبح على الشكل التالي:

$$- \text{ المساحة الإجمالية المغطاة } 820 \text{ م} = (300+20+220+180+100)$$

<sup>37</sup> تعليمية حول تطبيق القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية كما تم تغييره وتتميمه بالقانون رقم 07.20 وزارة الداخلية

حاصل خمس مرات المساحة الإجمالية المغطاة = 4100م2 ( 20x5 )

وعليه، فإن هذا الحاصل يفوق المساحة الإجمالية للقطعة الأرضية وبالتالي فإن هذه الأخيرة غير خاضعة للرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية. وتبقى المساحة الإجمالية كلها خاضعة لرسم السكن. ملحوظة : في حالة تواجد أرض على تراب عدة جماعات، يستخلص الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية لفائدة كل جماعة من طرف شسيع المداخيل أو المحاسب العمومي المختص في حدود المساحة غير المبنية المتواجدة بنفوذها الترابي وطبقا للسعر المصادق عليه من طرف مجلسها.

### الأشخاص الخاضعون للرسم

طبقا لمقتضيات المادة 40 من القانون رقم 47.06 السالف الذكر، يستحق الرسم على المالك، فإن لم يكن معروفا يفرض الرسم باسم حائز العقار. إذا تعلق الأمر بملكية مشاعة، يتم فرض الرسم على الملكية كاملة إذا طلب كل واحد من الملاك فرض هذا الرسم على حصته فقط وفي هذه الحالة يمكن إصدار الرسم بحسب حصة كل مالك في الشيع على حدة.

ويقصد بالمالك كل شخص طبيعي أو ذاتي يتمتع بسلطة مباشرة تخول له حق الاستغلال والاستعمال وحق التصرف ويشمل كل شخص له عقار غير مبني داخل المجال الحضري أو المراكز المحددة التي حددها القانون. أما عندما لا تتمكن الإدارة من معرفة المالك الحقيقي للأرض نظرا لعدم التوفر على رسم الملكية فإن الرسم يطبق على ما يمكن تسميته الحائز

وفي كل الأحوال يلزم كل الملاك بمبلغ الرسم بكامله على وجه التضامن. وإذا كان المالك الفعلي للأرض مجهول، وذلك في حالة غياب رسم الملكية، فإن الرسم يصدر باسم الحائز. وفيما يلي عرض للحالة الأساسية لإصدار الرسم:

- حالة إصدار الرسم باسم المالك : كقاعدة عامة فإن كل أرض حضرية غير مبنية يصدر بشأنها الرسم باسم المالك الحالي سواء تعلق الأمر بشخص ذاتي أو اعتباري ؛
- حالة إصدار الرسم باسم الحائز : قد يكون المالك الفعلي مجهول وذلك في حالة غياب رسم الملكية، وبما أن للأرض عموما حائز فإن الرسم يصدر باسم هذا الأخير؛
- حالة إصدار الرسم على أراض في ملكية مشاعة : تعتبر ارض حضرية غير مبنية مملوكة لملاكين أو عدة ملاك في حكم المشاعة إذا كان حق كل واحد منهم غير مقتصر على جزء من تلك الأرض . وبعبارة أخرى فإن حق كل من الشركاء في الملك يتطابق مع حقوق الغير على مجموع الملكية.

يعتبر الشيوع عموماً ذو أصل وراثي، ولتطبيق الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية يمكن التمييز بين الحالتين التاليتين:

- في حالة عدم تصفية التركة أو عدم تقديم وثيقة عدلية مما ينتج عنه عدم معرفة حصة كل من الشركاء الشياخ، يفرض الرسم في حصة وحيدة باسم التركة أو المالك الهالك؛
- في حالة معرفة نصيب كل من الشركاء الشياخ ( تقديم وثيقة عدلية ) رغم عدم وجود تقسيم مادي لمرض التي تظل مشاعة فإن الرسم يفرض على كل قسم موافق لنصيب كل من الشركاء الشياخ ولكن يظل كل واحد مسؤول عن أداء الحصة كاملة بالتضامن مع الاحتفاظ بحق الرجوع الشخصي على كل مدين بالرسم.

### الإعفاءات الدائمة والمؤقتة

غير أن ما تجدر الإشارة إليه هو أن الأراضي غير المبنية الواقعة داخل دوائر الجماعات الحضرية والمراكز المحددة المتوفرة على وثائق التعمير ليست كلها خاضعة لرسم الأراضي الحضرية غير المبنية بل هنالك استثناءات بشكل دائم أو بشكل مؤقت.

هنالك إعفاءات دائمة لها طابع سياسي، كالأراضي التابعة للجماعات الترابية أو الأحباس أو وكالة الإسكان العسكري. إعفاءات ذات طابع اقتصادي كالأشخاص الذاتيين والمعنويين الحاصلين على رخصة البحث أو امتياز استغلال حقوق الهيدروكاربورات، أو البنك الإسلامي أو الإفريقي للتنمية. أو لأسباب يمكن اعتبارها اجتماعية مثل العصبة الوطنية لمحاربة أمراض القلب، وكذلك مؤسسة محمد الخامس للتضامن ومؤسسة الشيخ زايد.

الإعفاءات المؤقتة نصت عليها المواد 41 و42 لاسيما الأراضي التي تقع في مناطق تنعدم فيها شبكات توزيع الماء والكهرباء أو الأراضي التي تقع داخل مناطق يمنع فيها البناء zone non aedificandi، أو إدارية وهي الأراضي التي تكون موضوع رخص تجزئة أو تهيئة.

وتبقى الحالة التي أشارت إليها المادة 42 والتي هي موضع تساؤل، حيث أن الأمر يتعلق بالأراضي غير المبنية المخصصة لاستغلال مهني أو فلاحي كيفما كان نوعه في حدود خمس ( 5 ) مرات مساحة الأراضي المستغلة. ويتم إثبات هذا الاستغلال المهني أو الفلاحي بناء على وثيقة إدارية يدلي بها المعني بالأمر تسلم له من طرف المصالح المختصة بالنشاط المزاول أو من طرف السلطة المحلية، وتبين برسم سنة التضريب نوع الاستغلال المزاول وكذا المساحة المستغلة. كما يمكن إثبات الاستغلال بناء على محضر معاينة تجزئه لجنة تتألف من مصالح الجماعة المعنية وممثل السلطة المحلية، إضافة إلى ممثل عن المصالح الخارجية لوزارة الفلاحة أو عن المديرية الجهوية للضرائب بحسب نوع النشاط المزاول.

### السعر المطبق:

تحدد أسعار الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية وفق الإجراءات والشروط المنصوص عليها في المادة 168 أدناه، كما يلي:

المنطقة	مبلغ الرسم
العمارات	4 دراهم - 20 درهما
فيلات والسكن الفردي	2 درهم - 12 درهم
لا يتم إصدار وأداء الرسم الذي يقل عن مائتي درهم (200)	

### الأداء والجزاءات

تطبيقا لمقتضيات المواد من 39 إلى 48 من القانون رقم: 47.06 المتعلق بالجبايات المحلية يتعين على مالكي أو حائزي أو مستغلي الأراضي الحضرية غير المبنية التقييد بالمقتضيات التالية:

أن يودعوا لدى مصلحة الوعاء الضريبي بهذه البلدية قبل فاتح مارس

- اقرارا بامتلاك هذه الأراضي يتضمن جميع البيانات المتعلقة بتصفية الرسم.-
- أن يؤدوا مبلغ الرسم تلقائيا لدى الشسيح أو المحاسب المعتمد قبل فاتح مارس من كل سنة.
- في حالة تغيير المالك أو تخصيص الأرض أو تفويتها، يتعين وضع إقرار لدى نفس المصلحة، داخل أجل 45 يوما الموالية لتاريخ وقوع أحد التغيرات السالفة ويجب أن يتضمن هذا الإقرار كافة البيانات المتعلقة بتصفية هذا الرسم.

#### • الجزاءات عن عدم إيداع الإقرار أو إيداعه خارج الأجل

في حالة عدم إيداع الإقرار أو إيداعه خارج الأجل تطبق على مبلغ الرسم المستحق زيادة قدرها 15 في المائة، ولا يمكن أن يقل مبلغ هذه الزيادة عن 500 درهم.

#### • الجزاءات عن الأداء المتأخر للرسم

في حالة الأداء خارج الأجل، تطبق ذعيرة قدرها 10 في المائة وزيادة قدرها 5 في المائة عن الشهر الأول من التأخير و0.50 في المائة عن كل شهر أو جزء شهر إضافي من مبلغ الرسم المستحق.

المادة 147 من القانون 47-06 أنشأ لجانا محلية للنظر و لتقدير الضريبة المذكورة في المطالبات المتعلقة بالرسوم المشار إليها في المادة I - 149 أعلاه التي يقدمها في شكل عرائض، الملزومون وتبت هذه اللجان في النزاعات المعروضة على أنظارها. كما أن الفقرة IV من هذه المادة تنص على أنه يجوز للملزم أن ينازع قضائيا في الرسوم المفروضة على إثر المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة التي أصبحت

نهائية. في هذا الصدد جاء في إحدى قرارات المحكمة الإدارية بالدار البيضاء<sup>38</sup> : إن هدف المشرع من تضريب الأراضي الحضرية غير المبنية هي الحيلولة دون المضار فيها بإعادة مالكها. ثبوت كون الأرض موضوع النزاع قد تم تضريبها بالرغم من وجود موانع واقعية وقانونية تحول دون بنائها من طرف مالكيها... عدم مشروعية الفرض... نعم" وبالتالي فإن القاضي في هذه النازلة قضى بعدم مشروعية عملية التضريب.

### الفرع الثاني : الرسم على عمليات البناء

من حسنات القانون 47-06 أنه جانس homogénéiser المقتضيات التي تحكم هذه المادة ووحده الكثير من عناصرها. ويلعب هذا الرسم دوراً مهماً في تمويل المنشآت والتجهيزات العامة (شبكة الطرق وشبكة البنية التحتية). وعليه فإن نطاق تطبيق هذا الرسم يفرض على عمليات البناء أو إعادة البناء أو التوسيع أو عمليات الترميم أو الهدم وكذلك تسوية البنايات غير القانونية التي تستوجب الحصول على إحدى الرخص التالية: رخصة البناء، رخصة الإصلاح، رخصة تسوية البنايات غير القانونية ورخصة الهدم. وبالتالي عبارة البناء تشمل في معناها العمليات والأشغال السالفة. ويشمل المجال الترابي لفرض الرسم كامل النفوذ الترابي للجماعة.

#### متى يتم الإقرار بعمليات البناء؟

يتم الإقرار عندما يتعلق الأمر بعملية بناء جديدة، أو تغيير في قوام البناء (هدم أو توسعة) وبالتالي فإن هذا الرسم يفرض على عمليات البناء وإعادة البناء وتوسيع المباني كيفما كان نوعها وعمليات الترميم وعلى الأشغال التي تستوجب الحصول على رخصة الإصلاح وعلى عمليات تسوية البنايات غير القانونية التي تستوجب الحصول على رخصة وعلى عمليات الهدم الكلي والجزئي لبنانية من البنايات.

أما لفظ البناء فيجب أن يفهم منه كل العمليات والأشغال المشار إليها أعلاه بمعنى كل عمليات البناء وإعادة البناء وتوسيع المباني وكذا عمليات الترميم. ولعل القاسم المشترك بين كل هذه العمليات هو وجوب حصول المستفيد على رخصة البناء تخول له الحق القيام بعملية من العمليات المذكورة وذلك طبقاً لمقتضيات القانون رقم 90-012 الصادر في 17 يونيو 1992 والمتعلق بالتعمير والذي يحدد هذه المفاهيم:

#### أ- عملية البناء:

<sup>38</sup> قرار المحكمة الإدارية بالدار البيضاء في ملف عدد 09 | 10 | 613 ، حكم بتاريخ 06 | 10 | 2011 ، منشور بمجلة القضاء المدني، سلسلة دراسات وأبحاث"، المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية"، الجزء الأول، ص: 237



يقصد منها كل بناء يقام على أرض غير مبنية والتي يجب أن تكون مثبتة بالأرض بواسطة الخرسانة ووسائل البناء الأخرى ولا يمكن هدمها أو تحويلها.

#### ب- عملية إعادة البناء:

يقصد بها كل عملية تهدف إلى إقامة بناء جديد فوق بناء أنجز من قبل أو جزء من بناء تم هدمه.

#### ج- توسيع المباني:

عندما تهدف العملية تغيير في قوام أو كثافة consistance البناء من اجل تحويله لأجل إضافة بناء فوق البناء الموجود surlevation d'une construction.

#### د- عملية الترميم:

الترميم بهم إعادة بناء سطحية refection أو إصلاح يهدف إلى إعادة البناء إلى حالته الطبيعية ليكون صالحاً للاستغلال دون أن تصاحب هذه العملية عملية هدم والتي تحتاج إلى رخصة بناء.

#### هـ- عملية الهدم:

فيما يتعلق برخص الهدم فيمكن أن يتعلق الأمر بهدم كلي أو جزئي لبناية من البنايات.

لهذا نشير إلى أن هذا الرسم يفرض على المستفيد من إحدى الرخص السالفة الذكر وفي حالة تغيير مالك أو مستغل العقار المستفيد من الرخصة المتعلقة بإنجاز عمليات البناء، فإن الرخصة تبقى صالحة إلى حين انتهاء تاريخها . وعليه، فإن المالك أو المستغل الجديد يكون ملزماً بأداء الرسم إذا كانت الرخصة التي حصل عليها المستفيد السابق منتهية الصلاحية.

ونشير كذلك إلى أنه يتعين على المستفيدين من رخصة البناء أو رخصة الإصلاح أو رخصة التسوية البنايات غير القانونية أو رخصة الهدم أن يقوموا بإشهار بيانات الرخصة وكذا تاريخ تسليمها وذلك قبل انطلاق الأشغال ويكون هذا الإشهار بمكان ورش الأشغال

#### العناصر العقارية لتقييم الرسم:

فيما يخص عمليات البناء وإعادة البناء وتوسيع المباني فإن الرسم يحسب على أساس المساحة المغطاة بالمتر المربع وبعد كل جزء من المتر المربع متراً، أما فيما يتعلق بالبروزات Saillies فإن مساحتها تعد مضاعفة في

احتساب الرسم ولعل السبب في طريقة الاحتساب هذه تعود إلى أن البروزات قد تستعمل لأغراض تجارية أما فيما يخص المساحة المحتسبة فإنها تُبنى على معطيات مأخوذة من تصاميم البناء.

وعليه فإن السعر أساس التصفية يختلف باختلاف العقار موضوع الرسم على عمليات البناء على أساس المساحة المغطاة بالتر مربع، ويعد كل جزء من المتر المربع مترا مربعا كاملا. فيما يتعلق بالبنائيات المتوفرة على بروزات واقعة بالملك العام الجماعي، فإن مساحة هذه البروزات تعد مضاعفة في احتساب الرسم.

1- فيما يخص العمليات موضوع رخصة البناء أو رخصة تسوية البنائيات غير القانونية فإن التسعيرة هي كما يلي.

السعر	العملية موضوع الرسم
من 5 إلى 10 دراهم للمتر المربع المغطى.	عمليات إعادة إيواء قاطني دور الصفيح وعمليات معالجة الدور الآيلة للسقوط
من 10 إلى 20 درهم للمتر المربع المغطى.	-عمارات السكن الجماعية أو المجموعات العقارية والعقارات المعدة لغرض صناعي أو تجاري أو مهني أو إداري
من 20 إلى 30 درهم للمتر المربع المغطى.	المساكن الفردية

في هذه الحالة يؤدي الرسم على عمليات البناء مرة واحدة وذلك أثناء تسليم رخصة البناء أو رخصة تسوية البنائيات غير القانونية. وعند إدخال تعديلات على عمليات البناء موضوع رخصة البناء أو رخصة تسوية البنائيات غير القانونية والتي تستوجب الحصول على رخصة جديدة فإن الرسم في هذه الحالة يؤدي في حدود الأمتار الزائدة. وفي جميع الحالات لا يمكن أن يقل مبلغ الرسم المستحق عن 1000 درهم بالنسبة للعمليات موضوع رخصة البناء أو رخصة تسوية.

2- أما ما يتعلق بالعمليات موضوع رخصة الإصلاح أو رخصة الهدم فإن نطاق التسعيرة هو كما يلي.

السعر	العملية موضوع الرسم
من 200 إلى 500 درهم للمتر المربع المغطى.	بالنسبة لعمليات الإصلاح؛
من 500 إلى 1000 درهم للمتر المربع المغطى.	بالنسبة لعمليات الهدم.

أما فيما يخص عمليات الترميم ونظراً لعدم إمكانية التقييم على أساس المتر المربع المغطى لأن الترميم لا يهدف لتغطية مساحة ما ولكن لإصلاحها وترميمها فإن القانون حدد سعراً ثابتاً يتراوح بين 200 درهم إلى 500 درهم وللمجلس الجماعي أن يحدد السعر بين هذين المبلغين.

فمثلاً يمكن لمجلس أن يحدد المبالغ كما يلي:

- العمارات السكنية الجماعية والمجموعات العقارية..... 12 درهم.
- العقارات المخصصة لغرض صناعي، تجاري، مهني أو إداري... 14 درهم.
- عمليات الترميم..... 330 درهم.

أما ما يخص تأدية الرسم فإنه يتم أثناء تسليم رخصة الإصلاح أو رخصة الهدم، كما يتعين على المستفيدين من رخصة البناء أو رخصة الإصلاح أو رخصة التسوية البنائيات غير القانونية أو رخصة الهدم أن يقوموا بإشهار بيانات الرخصة وكذا تاريخ تسليمها وذلك قبل انطلاق الأشغال.

أخيراً، مقتضى الإعفاء فإنه يخص بالأساس المساكن الاجتماعية المنصوص عليها بالمدونة العامة للضرائب؛ وكذلك بعض المؤسسات مثل وكالة الإسكان والتجهيز العسكري، العصبة الوطنية لمحاربة أمراض القلب والشرابين مؤسسة الحسن الثاني لمحاربة داء السرطان، جامعة الأخوين بإفران.. الخ

### الفرع الثالث : الرسم على عمليات تجزئة الأراضي

#### Taxe sur les opérations de lotissement

إحداث تجزئات هو عملية تهيئة قطع أرضية من أجل إعادة بيعها أو من أجل البناء ويقوم بها المنعشون العقاريون. هذا يعني ضمناً أن الجماعة لا يمكنها أن تقوم بتجزئة قطعة من قطعها الأرضية من أجل البيع والحصول على مزايا لأن البناء والإنعاش العقاري لا يشكل اختصاصاً من اختصاصاتها. لكن هذا لا يمنع الجماعة من أن تستفيد من خبرة منعش عقاري أو من مقابلة للتهيئة والبناء للقيام بهذه المهمة، شريطة أن تحتفظ الجماعة بإدارة المشروع بوصفها صاحب المشروع. بعد إنجاز البنية التحتية للتجزئة الجماعية، علماً أن شبكات التجهيزات والطرق تبقى ملكية الجماعة وتشرف على تديرها.

في الواقع خلق تجزئة جماعية يشكل أداة من أدوات التخطيط والتهيئة الترابية. يسمح للجماعة أن توطر عملية تمدين وحضرة مجالها urbanisation على المدى القصير، المتوسط والطويل.

التوفر على تجزئة جماعية يسمح للجماعة بأن تحتفظ بنوع من التحكم في تنمية مجالها الترابي، وتضغط بثقلها، على أئمة العقارات وكذا على المساحات المتاحة.

من بين المحفزات الأساسية التي تدفع الجماعات لأن تلجأ لخلق تجزئات جماعية:

- **محاربة مغادرة الساكنة** لمناطق سكنهم وذلك بتقديم محفزات لاسيما طرح أئمة مغرية للسكان أو الراغبين في اقتناء شقق بأئمة مغرية؛ وذلك من أجل الحفاظ على النسيج الاجتماعي وتشجيع الساكنة على البقاء في مناطق سكنهم.
- **محاربة المضاربة العقارية** فوق تراب الجماعة لاسيما في المناطق السياحية أو المغرية، وذلك بالسماح للعائلات بالولوج للملكية العقارية وذلك بفضل الأئمة التفضيلية المطروحة لاقتناء العقارات المعروضة للبيع.

إسهام قانون 90-25<sup>39</sup> المتعلق بتجزئة الأراضي لإيجاد حلول للصعوبات التي تعترض المواطنين جد مهمة لاسيما المشاكل التي يعرفها المشاع بين الورثة، أو الشركاء، مما يعطي كل شخص حرية الحصول على التصرف بما يملكه من أرض بالطريقة التي يراها مناسبة.

المادة الأولى من القانون 90-25 الخاص بالتجزئات العقارية تنص على أنه " يعتبر تجزئة عقارية تقسيم عقار من العقارات عن طريق البيع أو الإيجار أو القسمة إلى بقعتين أو أكثر لتشييد مبان للسكنى أو لغرض صناعي أو سياحي أو تجاري أو حرفي مهما كانت مساحة البقع التي يتكون منها العقار المراد تجزئته." هذا يعني أن تجزئة الأرض أو فرزها تقتضي تقسيم الأرض القابلة للتقسيم لعدة أجزاء، بناءً على طلب الشخص الذي يملك سند ملكية الأرض، وتعتمد تجزئة الأراضي إلى قطعتين أو أكثر على مساحة الأرض، والغرض الذي ستستعمل له؛ إن كان سكني، أو زراعي، أو صناعي، أو تجاري، وبعد التجزئة يمتلك صاحب الأرض سند يثبت ملكيته لكل جزء منها.

**دور الجماعة في هذه العملية** ينبع من كونها هي من يعطي الإذن للقيام بعملية التجزئة حيث تنص المادة الثالثة من القانون الأنف الذكر " يسلم رئيس مجلس الجماعة الحضرية أو القروية الإذن في القيام بإحداث التجزئات العقارية" وهذا يعني بأن تكون الأرض واقعة ضمن مخطط سكني معتمد. ولعل الإشكالية التي تطرح هو عندما يكون موقع العقار يوجد في أكثر من جماعة. المادة الثالثة الفقرة الثانية تؤكد على أنه " وإذا كان العقار المراد تجزئته يوجد في جماعتين أو عدة جماعات، يسلم الإذن وزير الداخلية

<sup>39</sup> القانون 90-25 المتعلق بالتجزئات العقارية والمجموعات السكنية وتقسيم العقارات الصادر بتاريخ 17 يونيو 1992، ج.ر. رقم 41950 بتاريخ 1992/17/15

أو الوالي أو العامل المعني الذي يفوض اليه مباشرة ذلك، بعد استطلاع رأي رؤساء مجالس الجماعات المعنية."

أما مجال تطبيق الرسم على عمليات تجزئة الأراضي بناء على الأنشطة الخاضعة للرسم والأشخاص المدينين بهذا الرسم والإعفاءات المخولة بموجب القانون. وعليه فإنه يقع تحت طائلة هذا الرسم كل العمليات التي أشارت إليها المادة 57 وكذلك 168 من القانون 06-47 المشار إليه آنفاً، حيث أن هذه العمليات لا يمكن القيام بها إلا بعد الحصول على رخصة مسلمة من الجماعة.

أما العمل المنشئ *fait générateur* للرسم فهي الأنشطة التي تنص عليها المادة 57 من القانون 06-47، يفرض الرسم على كل عمليات تجزئة الأراضي. ويقصد بعملية تجزئة الأراضي كل عملية عقارية ترمي إلى تقسيم عقار من العقارات عن طريق البيع والإيجار أو القسمة إلى بقعتين أو أكثر لتشييد مبان للسكن أو لغرض صناعي أو سياحي أو تجاري أو حرفي مهما كانت مساحة البقع التي يتكون منها العقار المراد تجزئته. ويطبق الرسم على عمليات تجزئة الأراضي داخل النفوذ الترابي للجماعة المتواجد بها العقار المراد تجزئته سواء كانت توصف من قبل بالحضرية أو بالقروية. وبناء عليه، يفرض الرسم على المستفيدين من رخصة التجزئة طبقاً للمادة 58 من القانون السالف الذكر.

### أساس التكاليف الضريبي *base d'imposition*

أساس التكاليف هو التصريح الذي يضعه الملزم لدى المصالح الجماعية سواء تعلق الأمر بطلب رخصة البناء حيث يستخلص مبلغ الرسم تلقائياً أثناء تسليم الرخصة أو أثناء طلب القيام بعمليات التجزئة حيث يؤدي المبلغ تلقائياً.

وإذا كان الأمر باحتساب السعر فيما يخص عملية البناء يستند إلى المساحة المغطاة أي أن الرسم يفرض على كل متر مربع مغطى. وهذا السعر يختلف حسب العمليات المراد القيام بها بعمارات أو سكن فردي، عملية ترميم أو بروزات. حيث أن المبلغ يستخلص دفعة واحدة.

أما الرسم على عمليات تجزئة الأراضي فإن هنالك مبلغ يحدد حسب التكلفة الإجمالية التي يتطلبها التجهيز والتي تتراوح بين 3% إلى 5%.

ونظراً لكون المبالغ المستخلصة تكون مرتفعة فإن المشرع أشار إلى إمكانية استخلاص المبلغ في دفعتين 75% تشكل الدفعة الأولى والرصيد الباقي وهو 25% فإنه يؤدي بعد التصفية بناء على الإقرار الذي تقدم به

المستفيد والذي تمت دراسته آنفاً والمتعلق بالتكلفة الإجمالية الحقيقية للأشغال المنجزة والمعروفة نهائياً حين تسليم خصم المطابقة دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة.

وكمثال على هذه العملية:

عملية تجزئة أرض مرخص لها في جماعة حدد مجلسها سعر الرسم في 5 % وأشار الملزم في إقراراته إلى ما يلي:

- التكلفة الإجمالية المقدرة 2.000.000,00 درهم؛
  - التكلفة الإجمالية الحقيقية 2.200.000,00 درهم.
- حسب هذه المعطيات يجب على الملزم أن يؤدي:
- حين تسليم الرخصة، دفعة تحت الحساب قدرها 75 % من مبلغ الرسم المستحق تصفى على أساس مجموع التكلفة المقدرة أي:  
$$(2.000.000,00 \times 5\%) \times 75\% = 750.000,00 \text{ درهم}$$
  - حين انتهاء الأشغال، يصبح الرسم المستحق على أساس التكلفة الحقيقية هو:  
$$2.200.000,00 \times 5\% = 110.000,00 \text{ درهم؛}$$
 وحيث أن الدفعة المقدمة هي 750.000,00 : الباقي الواجب أدائه هو 350.000,00 درهم.

وفي حالة الترخيص بإنجاز التجزئة على أشطر يمكن مطالبة الملزم بأداء مبلغ الرسم المستحق الذي يصفى باعتبار مجموع التكلفة الحقيقية للأشغال عند منح التسلم المؤقت لكل شطر على أن يتم تصفية المبلغ الإجمالي للرسم المستحق عن التجزئة ككل عند التسليم المؤقت للشطر الأخير.<sup>40</sup>

### ثانيا-عمليات الاستغلال التجاري

ميزة هذه الرسوم أنها مداخيل يتم تصنيفها كمداخيل تسيير *resources de fonctionnement* والتي تستمد من رسوم تصنفها كما يلي:

- الرسم على محال بيع المشروبات؛
- الرسم على الإقامة بالمؤسسات السياحية؛
- الرسم على النقل العمومي للمسافرين.
- الرسم على استخراج مواد المقالع.

<sup>40</sup> تعليمية حول تطبيق القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية كما تم تغييره وتتميمه بالقانون رقم 07.20 ووزارة الداخلية

## الفرع الأول : الرسم على محال بيع المشروبات

### Taxes sur le debits de boissons

يقصد بالمشروبات كل المشروبات الكحولية وغير الكحولية سواء تعلق الأمر بحانة أو قاعة شاي أو المقاهي بصفة عامة. غير أن فرض الرسم على المحلات و الأماكن و المؤسسات التي تقوم ببيع و استهلاك المشروبات بعين المكان .ويعتبر استهلاك المشروبات في المكان الذي تباع فيه شرطاً أساسياً لإخضاع المحلات المعنية لهذا الرسم . ويقصد بعبارة المشروبات كل مشروب يتم استهلاكه بعين المكان ولاسيما المشروبات الغازية، المشروبات الكحولية، الشاي والقهوة.

تنص مقتضيات المادة 66 من القانون رقم 47.06 السالف الذكر، على أن سعر الرسم يحدد بقرار يصدره الأمر بالصرف للجماعة المعنية بعد مصادقة مجلس هذه الجماعة مع مراعاة أن يكون هذا السعر ما بين 2% و 10% من المداخيل المتأتية من بيع المشروبات التي تم تحقيقها من طرف المؤسسة دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة. ويمكن لمجالس الجماعات أن تقوم بتحديد أسعار الرسم من خلال التمييز بين المداخيل المتأتية من بيع المشروبات الكحولية وتلك المتأتية من بيع المشروبات غير الكحولية، شريطة التقيد بالحد الأدنى والأقصى المحدد بموجب مقتضيات المادة 66. ويفرض هذا الرسم على المداخيل التي يحققها المستغل للمؤسسة الخاضعة للرسم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة.

تنص مقتضيات المادة 67 من القانون رقم 47.06 السالف الذكر، كما تم تميمه وتعديله، على أنه يتعين على الملزمين إيداع تصريح بتأسيس المؤسسة يعد وفق مطبوع نموذجي للإدارة ( نموذج رقم 5 ) وذلك لدى مصلحة الوعاء التابعة للجماعة التي يزاول النشاط في دائرة نفوذها داخل أجل أقصاه ثلاثون ( 30 ) يوماً الموالية لتاريخ الشروع في مزاولة النشاط المذكور. كما أنه يجب على الملزمين أن يودعوا لدى مصلحة الوعاء التابعة للجماعة إقراراً بالمداخيل المحققة خلال السنة المنصرمة (نموذج رقم 6) دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة وذلك قبل فاتح أبريل من كل سنة.

أما فيما يخص الحالات التي تعرض لها الفصل 68 من القانون المشار إليه آنفاً من تفويت أو توقيف أو نقل للنشاط فإن هنالك إقرار يتضمن كل عناصر لتصفية الرسم. وهذا يحيلنا على فرضية مضمونها هو أنه، على الرغم من أن القانون لم ينص على ذلك، فإن المستفيد يجب أن يقوم بمسك سجل registre يحدد فيه المدخول الخام recette brute السنوي والذي يعتمد كأساس بفرض الرسم كما يمكن أن يستعمل كمرجع لكل عمليات المراقبة وفحص الإقرارات التي يتقدم بها سنوياً للمستفيد. هذا السجل يسمح بتبيان المدخول الخام السنوي المتأتي من استهلاك المشروبات الخاضعة للرسم لاسيما المستفيدين من المطاعم، الحانات والفنادق خاصة.

لهذا، يتعين على الملزم أن يدي داخل أجل أقصاه 31 يناير من السنة الموالية بإقرار ( نموذج رقم 8)، لدى مصلحة الوعاء التابعة للجماعة التي يمارس النشاط داخل نطاقها الترابي، يتضمن إشارة إلى رقم القيد ووضعية المؤسسة المعنية وأسباب العطالة ومبرراتها ووصف للجزء الذي شملته العطالة. ويقصد بالعطالة الجزئية عطالة مجموع مرافق المؤسسة التي تشكل موضوع استغلال منفصل. هذا ويمكن إيداع الإقرارات السالفة الذكر بطريقة إلكترونية وفق الشروط والكيفيات المحددة بنص تنظيمي ويكون لها نفس الآثار القانونية. وبالإضافة إلى هذا الرسم السنوي الذي يؤدي كل ربع السنة فإن هنالك رسماً وحيداً وواحداً يؤدي مرة واحدة عند تسليم رخصة فتح محل استغلال المشروبات.

## الفرع الثاني : الرسم على الإقامة بالمؤسسات السياحية

### La taxe de séjour dans les établissements touristique

لتحديد مفهوم المؤسسات السياحية أو مؤسسات الإيواء السياحي اعتمد المشرع أولاً على التعريف الذي جاء به القانون رقم 80-14<sup>41</sup> كما أن القانون أعطى تعريفاً واسعاً يشمل الفنادق التي تؤجر غرفاً أو شققاً مجهزة ومفروشة لزيارة عابرين أو مقيمين إلا أن الفنادق يجب أن تكون مصنفة لكي تخضع لرسم وذلك حسب المادة 70 من القانون الجباي 06-47 التي تشير إلى أن هذا الرسم يستخلص بمؤسسات الإيواء السياحي والأشكال الأخرى للإيواء السياحي المنظمة بالقانون رقم 80-14 الصادر في 24 غشت 2015 والتي يستغلها أشخاص ذاتيون أو اعتباريون ويضاف إلى أجرة الإيواء.

#### 1. مفهوم مؤسسات الإيواء السياحي:

المادة الثالثة من القانون 80-14 تنص على أن مؤسسات الإيواء السياحي تضم أنواع المؤسسات التي تنطبق عليها التعاريف التالية:

1 **الفندق:** مؤسسة تحدد طاقتها الإيوائية الدنيا بنص تنظيمي، تعرض للإيجار إيواء- مجهزة ومفروشا في شكل غرف أو أجنحة أو شاليهات أو فيلات. وتقدم بعض أصناف الفنادق كذلك خدمات تتعلق بالمطعم.

2 **النادي الفندقي:** مؤسسة للإيواء والترفيه تقدم داخل وحدات سكنية منفصلة أو- مجمعة، خدمة شاملة متلازمة مع هذا النوع من الإيواء تضمن الإيواء وخدمات المطعم والترفيه.

3 **الإقامة السياحية:** مؤسسة للإيواء ذات طابع سياحي تعرض للإيجار وحدات سكنية-

<sup>41</sup> الجريدة الرسمية رقم 1446 بتاريخ 24 غشت 2015 ص 7220



- مؤثثة ومجهزة بمطبخ. يمكن تصميم الإقامة السياحية في شكل وحدات سكنية منفصلة أو مجمعة.
- تدخل الإقامة العقارية للإنعاش السياحي الخاضعة للقانون رقم 50.50 القاضي بسن إجراءات خاصة تتعلق بالإقامات العقارية للإنعاش السياحي في حكم الإقامة السياحية في ما يتعلق بتصنيفها.
- 4 دار الضيافة: مؤسسة تجارية مبنية في شكل فيلا أو منزل يعين الحدان الأدنى - والأقصى لطاقتها الإيوائية من الغرف بنص تنظيمي تعرض للإيجار غرفاً أو أجنحة مجهزة أو هما معا وتقدم بصورة ثانوية خدمتي المطعم والتنشيط مع مراعاة القوانين المؤطرة واحترام النظام العام.
- 5 الرياض: منزل يمتاز بعمار وتزيين ذي طابع مغربي تقليدي يعرض خدمة الإيواء - وبصورة ثانوية خدمتي المطعم والتنشيط مع مراعاة القوانين المؤطرة واحترام النظام العام.
- 6 القصبة: مؤسسة للإيواء مصممة في شكل محصن ومندمج في محيطه يتميز - بعمار تاريخي وباستعمال المواد المعتمدة في بنائه وترميمه.
- 7 الملجأ: مؤسسة ذات طاقة إيوائية صغيرة تحدد بنص تنظيمي، تقع في منطقة قروية - وتحترم الطابع المعماري لهذه المنطقة.
- 8 النزل: مؤسسة تقدم خدمات الإيواء السياحي وبصورة ثانوية خدمات تتعلق - بالمطعم. يمكن أن يكتسي استغلال النزل طابعا عائليا يتسم بالاستمرارية.
- 9 المخيم: مؤسسة تقع بأرض محروسة ومجهزة ومحاطة بسياج، تعرض للإيجار أمكنة مخصصة لاستقبال الخيام أو المقطورات أو عربات التخيم أو مساكن متنقلة للترفيه، كما يمكن أن تعرض للإيجار مساكن خفيفة لا يتجاوز عددها نسبة من الطاقة الإجمالية للمخيم كما هو محدد بنص تنظيمي.
- يراد بمساكن خفيفة مساكن قابلة للتفكيك أو للنقل مخصصة لإقامة مؤقتة بهدف الترفيه.
- هذا وقد وسعت المادة 70 من القانون الجبائي المشار إليها أنفا المؤسسات الخاضعة لهذا الرسم لتشمل أشكالاً أخرى مخصصة للإيواء السياحي والتي حددتها المادة 59 من القانون 80-14 والتي تشير بأنه يراد في مدلول هذا القانون بأشكال الإيواء السياحي الأخرى أشكال الإيواء التي تنطبق عليها التعاريف التالية:
- 1- **المخيم المتنقل ( بيفواك )** كل مخيم معد لاستقبال السياح بصفة مؤقتة يكون إما:  
-مقاما مؤقتا أثناء مرحلة من مراحل التجول في الجبال أو في الصحراء أو في كل موقع قروي يكتسي طابعا سياحيا؛  
-مقاما في مواقع مخصصة لهذا الغرض، خارج التجمعات العمرانية بعيدا عن جميع موارد المياه والآبار والأنهار والبحيرات. تحدد هذه المواقع وكيفيات إقامة المخيمات المتنقلة بها بنص تنظيمي.
  - 2- **الإيواء عند الساكن:** الإيواء عند الساكن هو شكل من أشكال الإيواء يخضع لتسيير - عائلي وبيتح لشخص معين استقبال سياح في محل سكنه لليلة أو أكثر يحدد بنص تنظيمي العدد الأقصى للغرف التي يتم تسويقها في إطار الشكل من الإيواء.

3- الإيواء البديل: يشمل الإيواء البديل أشكالاً إيوائية لا تتضمن جوانب مشترطة مع أنواع وأشكال الإيواء المحددة في هذا القانون، ويمكن أن يقام في الجبال أو في الصحراء أو في أي موقع آخر يكتسي طابعا سياحيا.

#### 1- أسس تقييم السعر:

فيما يخص المبلغ السنوي المؤدى فإن السعر الذي يتراوح بين 2% و5% من المدخول الخام السنوي، يحدد حسب المشروب هل المشروب من المشروبات الروحية أو الغازية، كذلك حسب الموقع الذي يوجد فيه المقهى أو توجد فيه الحانة.

مع وجود خدمات ترفيهية وتنشيطية وهذا ما يميزه عن النزل الذي يقدم خدمات تتعلق بالإطعام restauration لاسيما الأطعمة السريعة والتي تستهلك بعين المكان مثل مطاعم الخدمة الذاتية self service وأما الزبناء فهم غالبا ما يكونوا من مستعملي الطريق كركاب الحافلات أو سائقي الشاحنات لهذا فإن النزل يكون خارج المدينة في محور طريقي axe routier ويجب أن يتوفر على التجهيزات الضرورية كالمرباب garage وموقف السيارات parking.

أما قرى العطل فتعني مؤسسة تجارية للإيواء والترفيه وتوفر حسب صيغة جزافية formule forfaitaire لزبناء سياح أو زبناء ينوون قضاء عطلتهم، في وحدات سكنية unité de logements.

أما الإقامات السياحية فهي مؤسسة تجارية للإيجار ذات طابع سياحي توفر وحدات سكنية مفروشة ومجهزة بمطبخ سواء للاستعمال الفردي أو الجماعي. أما دور الضيافة فلها خاصية نصَّ عليها الفصل 74.

وتبقى الفنادق غير المصنفة، وكذا الفنادق العائلية pensions ومقطورات التخيم coming cars وماوي الشبان auberge كما يعفى الأطفال دون سن الثانية عشرة.

#### 2- وعاء الرسم على الإقامة بالمؤسسات السياحية:

يؤدى الرسم عن كل شخص وعن كل ليلة أي أن هنالك أساسين لتحديد الرسم فبالنسبة للأشخاص يتم تحديد عددهم وكذلك عدد الليالي التي قضاها فإذا ما كان عدد الأشخاص 10 في ليلة واحدة فإن السعر يضرب في 10 أشخاص فقط. أما إذا كان العدد هو عشرة أشخاص والليالي ثلاث فإن السعر يضرب في 10 ثم في ثلاثة. هذا وقد حددت المادة 73 من القانون الجبائي المحلي سعر الرسم حسب وضعية المؤسسة السياحية:

مبلغ الرسم	الفئة	نوعية الإيواء
		المؤتمرات وقصور ومراكز الضيافة دور )
10 إلى 25 درهم	خمسة نجوم	الفنادق
05 إلى 10 دراهم	أربعة نجوم	
03 إلى 07 دراهم	ثلاثة نجوم	
2 إلى 5 دراهم	نجمتين	
2 إلى 5 دراهم	نجمة واحدة	
10 إلى 25 درهم		النوادي الفندقية
10 إلى 25 درهم		الرياضات والمنازل المؤجرة للسياح
05 إلى 10 دراهم		قرى العطل
03 إلى 07 دراهم		الإقامات السياحية
02 إلى 05 دراهم		المؤسسات والأشكال الأخرى للإيواء السياحي

المادة 72 و73 من القانون 06--47 تسمح بمعرفة كيفية تصفية الرسم.. المادة 72 تشير إلى أن الرسم يؤدي "عن كل شخص وعن كل ليلة وفق الأسعار المحددة بالنسبة لمختلف أصناف مؤسسات الإيواء السياحي والأشكال الأخرى للإيواء السياحي" لذا، يجب مضاعفة السعر المحدد بالمادة 73 حسب صنف مؤسسة الإيواء ومضاعفتها بعدد الليالي وعدد الأشخاص. التسعيرة يجب أن تكون ظاهرة في الفاتورة بشكل واضح منفرد ومعزل عن باقي الخدمات الأخرى، بناء على مقتضيات المادة 76 من القانون الجبائي وكذلك المادة 70 التي تشير إلى أن هذا الرسم يضاف إلى أجرة الإيواء.

#### مسؤولية مستغلي مؤسسات الإيواء السياحي.

هذه المسؤولية تنصب أولا على الرسم وعلى التغيير الذي قد يلحق بالشكل القانوني للمؤسسة. لذلك تمثل واجبات الملزمين فيما يتعلق بالرسم على الإقامة بالمؤسسات السياحية وأشكال الإيواء السياحي الأخرى على إيداع الإقرارات و أداء الرسم حسب التسعيرة المحددة بموجب القرار الجبائي المحلي مسؤولية شخصية..

#### أ- الإقرار بعدد الزبناء والليالي

طبقا لمقتضيات المادة 74 من القانون رقم 47.06 السالف الذكر، يتعين على مستغلي مؤسسات الإيواء السياحي إيداع إقرار لدى مصلحة الوعاء التابعة للجماعة قبل فاتح أبريل من كل سنة، وذلك وفق مطبوع

نموذجي تعدده الإدارة ( نموذج رقم 9)، يتضمن عدد الزبناء الذين أقاموا بالمؤسسة خلال السنة المنصرمة وكذا عدد الليالي.

ب- الإقرار بتفويت النشاط أو توقيفه أو نقله أو تغيير الشكل القانوني للمؤسسة.

المادة 17 من القانون 14-80 تبين وبوضوح بانه يجب على كل مستغل المؤسسة الإيواء السياحي: أن يعرض على نظر السلطات المعنية بنص تنظيمي كل طلب يتعلق بإغلاق مؤسسة الإيواء السياحي أو إعادة فتحها.

كذلك وطبقا لمقتضيات المادة 75 من القانون رقم 47.06 السالف الذكر، في حالة تفويت النشاط أو توقيفه أو نقله أو تغيير الشكل القانوني للمؤسسة، يتعين على الملمزمين وضع إقرار ( نموذج رقم ) 10 لدى مصلحة الوعاء التابعة للجماعة التي تقع المؤسسة داخل نطاقها الترابي، داخل أجل خمسة وأربعين (45) يوما ابتداء من تاريخ وقوع إحدى الحالات المذكورة.

وفي حالة وفاة الملمزم، يصبح أجل إيداع الإقرار من طرف ذوي الحقوق ثلاثة (3) أشهر ابتداء من تاريخ الوفاة.

وفي حالة مواصلة نشاط الهالك من طرف ذوي الحقوق، يتعين عليهم التنصيص صراحة على ذلك بالإقرار المذكور وذلك لإصدار الرسم على النشاط المزاو على الشياخ. وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن إيداع الإقرارات السالفة الذكر بطريقة إلكترونية وفق الشروط والكيفيات المحددة بنص تنظيمي ويكون لها نفس الآثار القانونية.

### الفرع الثالث : الرسم على المياه المعدنية

#### La Taxe sur les eaux minérale et de table

#### الملكية العامة للمياه :

تنظم استعمال الملك العام المائي قواعد قانونية ذات مصادر مختلفة، غير أن أول نص قانوني يخص الماء في المغرب يعود تاريخه إلى سنة 1914، ويتعلق الامر بالظهير الشريف الصادر في ( فاتح يوليوز 1914 ) حول الأملاك العامة والمتمم بظهيرين شريفيين صدرا سنة 1919 و 1925 الذي يدمج جميع امياه مهما كان شكلها في الأملاك العامة المائية. ومن ثم لا يمكن للموارد المائية أن تكون موضوع تملك خاص باستثناء المياه التي اكتسبت عليها حقوق قانونية. وقد صدرت بعد ذلك نصوص أخرى لمواجهة الحاجيات الجديدة التي ظهرت. حسب هذا المبدأ الذي وضع بظهيري 1914 و1919 فإن كل المياه تشكل جزءا من الأملاك العامة باستثناء الحقوق المكتسبة على هذه المياه، والمعترف بها. المادة الأولى من القانون 10-95 الصادر في 16 غشت 1995

أكد هذا المبدأ ونص على أن " الماء ملك عام، ولا يمكن أن يكون موضوع تملك خاص مع مراعاة مقتضيات الباب الثاني بعده. يمنح الحق في استعمال الماء وفق الشروط المحددة في هذا القانون."  
أساس فرض الرسم :

المبدأ هو أن استغلال هذه الينابيع يجب أن يكون من طرف مقاولة يكون الغرض منه تسويقه على شكل قنينات، وحسب الفصل 77 من القانون الجبائي المحلي فإن هذا الرسم يفرض على المؤسسات التي تستغل ينابيع مياه معدنية eaux minérales أو مياه المائدة المستخلصة من الآبار أو منبع وتمت معالجتها فيما بعد أي ما يسمى eaux de table. طبقا لمقتضيات المادة 79 من القانون رقم 47.06 السالف الذكر، يفرض الرسم على أساس كل لتر أو كسر من اللتر من المياه المعدنية أو مياه المائدة المعدة للاستهلاك في شكل قنينات.

يحدد سعر الرسم في 10، 0 درهم عن كل لتر أو كسر من اللتر من المياه المعدنية أو مياه المائدة المعدة للاستهلاك في شكل قنينات.

المساهمة تُستحق من طرف المستغل للمنبع، حسب تزويد السوق بهذه المادة بغض النظر عن طريقة تعبئتها conditionnement بما في ذلك إضافة مواد أخرى من أجل إنتاج مشروب يكون أساس تركيبته ماء معدني.

المياه الطبيعية ذات المنفعة الطبية والمياه المسماة مياه العين أو مياه المائدة تم تحديدها بواسطة المادة 67 من قانون المياه 10-95 الصادر في 16 غشت 1995 وهي "هي مياه خالية من الأضرار والتي يمكن أن تستعمل كعوامل علاجية بسبب درجة حرارتها والطبيعة الخصوصية لمكوناتها الملحية أو الغازية أو الإشعاعية.

ويمكن أن تستخلص من المياه الطبيعية ذات المنفعة الطبية المواد المشتقة كالغازات الحارة والمياه الأم والبيلود والمستحضرات الصيدلانية والتجميلية.

وبالنسبة للمياه الطبيعية ذات المنفعة الطبية الغازية يمكن الرفع من نسبة الغاز في هذه المياه بإضافة غاز خالص مأخوذ من ينوع العين. وإذا تمت هذه الإضافة، وجبت الإشارة إليها مع بيان طبيعة وأصل الغاز المستعمل في كل أشكال تعبئة الماء أو في كل أماكن الاستعمال الموضوعة رهن إشارة العموم. المنظومة القانونية في هذا المجال تحدد الخصائص التقنية التي يجب أن تحترم لوصف المياه المعدنية خلال الدورة الاقتصادية (الجلب، التعبئة، البيع).

## العمل المنشئ والإستحقاق.

العمل المنشئ fait générateur لاستحقاق الرسم يتم بناء على عملية التزويد بالمياه المعدنية من طرف المستغل. التزويد يعني تحويل حق التصرف في منتوج المياه المعدنية من طرف تاجر، بما في ذلك إضافة مواد أخرى من أجل إنتاج مشروب يكون أساس تركيبته ماء معدني مُنكَّه أي تضاف إليه بعض المواد المنكهة.

تتمثل واجبات الملزمين فيما يتعلق بالرسم على المياه المعدنية ومياه المائدة على إيداع الإقرارات وأداء الرسم حسب التسعيرة المحددة في المادة 80 من القانون رقم 47.06 السالف الذكر.

فيما يخص الإقرار وطبقا لمقتضيات المادة 81 من القانون رقم 47.06 السالف الذكر، يجب على الملزمين أن يودعوا قبل فاتح أبريل من كل سنة، إقرارا بعدد اللترات أو كسور اللترات من المياه المعدنية و مياه المائدة المعدة للاستهلاك في شكل قنينات ( نموذج رقم 11 ) وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن إيداع هذا الإقرار بطريقة إلكترونية وفق الشروط والكيفيات المحددة بنص تنظيمي ويكون له نفس الآثار القانونية.

أما ما يتعلق بعملية الأداء فإنه طبقا لمقتضيات المادة 82 من القانون رقم 47.06 السالف الذكر كما تم تغييرها بموجب القانون رقم 07.20 السالف الذكر، يؤدي مبلغ الرسم تلقائيا لدى صندوق شسيح مداخيل الجماعة كل ربع سنة وقبل انصرام الشهر الموالي لكل ربع سنة، على أساس عدد اللترات أو كسور اللترات من المياه المعدنية أو مياه المائدة المعدة للاستهلاك في شكل قنينات، بناء على بيان للأداء يعد وفق مطبوع نموذجي للإدارة. كما يمكن للملزم أداء الرسم بطريقة إلكترونية وفق الشروط والكيفيات المحددة بنص تنظيمي.

## الفرع الرابع : الرسم على النقل العمومي

إن استعمال الطريق والبنيات التحتية من طرف مستغلي أدوات النقل العمومي يستدعي فرض رسم على أنشطة مستعملي سيارات الأجرة وحافلات النقل العمومي على أساس المجال الترابي لاستغلالها.

هذا وقد حدد ظهير 12 نوفمبر 1963 المتعلق بالنقل العمومي بواسطة سيارات على الطريق بهدف تجاري مجال تحديد وتطبيق الرسم، حيث ينص الفصل الأول منه على أنه "يعتبر ناقلا كل شخص طبيعي أو معنوي يستعمل في النقل عبر الطرق عربة أو عدة عربات مملوكة له أو مستأجرة من لدنه".

كما أن الفصل الثاني ينص على أنه "تعتبر خدمات عمومية لنقل المسافرين الخدمات المعروضة للعموم لغاية تجارية قصد نقل المسافرين" هذا وقد حددت المادة 83 من القانون الجبائي نوعية أدوات النقل وهي سيارات الأجرة وحافلات النقل العمومي العاملة داخل تراب الجماعة أي تدخل في نطاق "مجالها الترابي".

هذا وطبقا للفصل الثاني من ظهير 12 نوفمبر 1963 فإن الصنف الأول من سيارات الأجرة التاكسي " الناقلات التي يحدد عددها الأقصى في كل مركز بموجب قرار تصدره بالأمر السلطة الحكومية المكلفة بالنقل بعد استشارة العمال المعنيين بالأمر ويمكن كراء هذه السيارات الأجرة "تاكسي" كلا أو بعضا لمسافة عشرين كيلومتر بالطرق المحيطة بالمركز المحدد لاستغلالها.

كما يسمح للصنف الأول بالقيام بنشاط النقل في محيط قد يصل إلى 50 كلمترا وتجاوز هذا المحيط يلزم الحصول مع إذن من المصالح المختصة أما الصنف الثاني للناقلات فيسمح لها بممارسة نشاطها داخل تراب الدائرة الحضرية أو المحددة ولا يمكن منح أي إذن للخروج من هاتين الدائرتين ولو بصفة عرضية. أما حافلات النقل العمومي فإن القرار الوزيري الصادر بتاريخ 28 يناير 1953 فقد حدد أربعة أصناف:

- الحافلات أقل من 7 مقاعد

- الحافلات أقل من 7 إلى 15 مقعداً

- الحافلات أقل من 16 إلى 39 مقعداً

- الحافلات أكثر من 40 مقعداً.

وبناء على هذا التصنيف فإن السعر المحدد يطابق كل صنف من الأصناف.

الفرع الخامس : الرسم على استخراج مواد المقالع.

## La taxe sur l'extraction des produits de carrières

### تعريف المقلع:

المادة الأولى من القانون رقم 13-27 المتعلق بالمقالع والصادر في 9 يونيو 2015 تعرف المقلع بأنه : "كل مكن طبيعي قابل للاستغلال يحتوي على مواد لا تخضع لنظام المناجم بمقتضى النصوص التشريعية الجاري بها العمل".<sup>42</sup> كما تشير نفس المادة إلى تعريف نوع ثان من المقالع هو "مقالع الأشغال العمومية " التي تخصص موادها لإنجاز منشأة عمومية وهي "مقالع في إطار صفقة مبرمة مع الدولة أو مع مؤسسة عمومية أو شركة الدولة أو جماعة ترابية أو مع صاحب عقد تدبير مفوض أو مع صاحب امتياز تدبير أو استغلال مرفق عمومي او في إطار عقد شراكة، على ألا تتعدى مدة استغلالها لمدة الزمنية الفعلية المتعلقة

<sup>42</sup> ج.ر. رقم 6374 بتاريخ 2 يوليو 2015 ص 6082

بإنجاز أشغال هذه الصفقة والكمية المراد استخراجها مقالع الأشغال « خمسين ألف متر مكعب ( 50.000م )، على أن لا تشمل فقط مواد الرخام والجبس والرمال وأحجار التزيين والخرانيت؛"

إذا كان المقلع المزمع استغلاله يقع ضمن الملك العمومي أو الملك الغابوي أو أملاك الجماعات السلالية أو الملك العسكري، وجب على المستغل الإدلاء بالرخصة المسلمة له من طرف الإدارة المختصة أو المؤسسة العمومية المكلفة بتدبير الأملاك المذكورة والتي تخوله صراحة استغلال المقلع أو القيام بأشغال أخذ العينات للاستكشاف وبالتالي. لا يجوز مباشرة استغلال أي مقلع إلا إذا كان المستغل حاصلًا على وصل التصريح بفتح واستغلال المقلع.

لهذا وجبت الإشارة إلى دور رئيس الجماعة الذي يمارس اختصاصات الشرطة الإدارية وينظم استغلال المقالع في حدود المقتضيات التشريعية والتنظيمية المعمول بها ويسهر على تطبيق القوانين والأنظمة في هذا الميدان.

#### تحديد سعر الرسم:

يفرض الرسم على استخراج مواد المقالع على المقاولات العاملة في هذا القطاع، مقابل إعفائها من المساهمة العقارية على الشخص المستغل والمرخص له، وكيفما كان نظام ملكية المقالع. والمستغل هو كل شخص ذاتي أو اعتباري يستغل مقلعًا طبقًا لمقتضيات القانون 13-27 من قانون المقالع.

في هذا الصدد، يجب على مستغل المقلع إن لم تكن الأرض في ملكه أن يدلي بعقد موقع من لدن المالك ومصادق على صحة توقيعه يؤهله بصريح العبارة لاستغلال المقلع لمدة معينة.

يفرض هذا الرسم على المواد المستخرجة من المقالع الموجودة داخل تراب الجماعة بغض النظر إن كانت هذه المقالع تدخل ضمن الملك الجماعي أو الملك الخاص أو الملك التابع لوزارة الفلاحة أو الأحياس أو ملكاً للدولة وذلك تبعاً لما نص عليه الفصل 91 من القانون الجبائي المحلي "يفرض الرسم على المستغل المرخص له كيفما كان نظام ملكية المقلع.

تنص مقتضيات المادة 90 من القانون رقم 47.06 السالف الذكر على أن هذا الرسم يفرض على كميات المواد المستخرجة من المقالع الموجودة داخل النفوذ الترابي للجماعة. ويقصد بالمواد المستخرجة المواد المعدنية التي تعتبر مقالعا طبقا لمقتضيات المادة الثانية من القانون رقم 33.13 المتعلق بالمناجم الصادر في فاتح يوليوز 2015<sup>43</sup>. وهي المواد المستخرجة من المقالع يجب أن يفهم منها الصخور الصالحة للتزيين والتجميل

<sup>43</sup> ج.ر. عدد 6380 بتاريخ 2 يوليوز 2015 ص 6717



ومواد غسل الشعر "الغسول" وحجر يمان ومرجان وسفير وكذلك الرخام والحجر والكلس والصلصال والجبس...

تحديد الرسم على مواد المقالع يتم بناء على تسعيرة غير ثابتة كما كان الأمر من قبل: طبقا لمقتضيات المادة 92 من القانون رقم 47.06 السالف الذكر، يحتسب الرسم على أساس كميات المواد المستخرجة من المقالع حسب طبيعة هذه المواد. تتم عملية تصفية الرسم وفق التسعيرة المحددة في المادة 93 من القانون رقم 47.06 السالف الذكر حسب أصناف المواد المستخرجة، حيث يحدد سعر الرسم وفق الجدول التالي:

السعر عن كل متر مكعب مستخرج	أصناف المواد المستخرجة
20-30 درهم	بالنسبة للغاسول
15-20 درهم	بالنسبة للرخام والجرانيت المستخدم في التغطية
3-6 دراهم	بالنسبة للرمل والطين المستخدم في الهندسة المدنية والبناء والكلس المعد لحجر البناء أو للحص والطين المعد للصناعة الخزفية

لمقتضيات المادة 94 من القانون رقم 47.06 السالف الذكر، يوزع عائد الرسم من طرف المصلحة المكلفة بالتحصيل كما يلي:

النسبة المئوية	الجماعة الترابية المستفيدة
90%	الجماعة
10%	الجهة

#### مسطرة الإلزام.

تتمثل واجبات الملزمين فيما يتعلق بالرسم على استخراج مواد المقالع على:

- تسليم الوصلات للزبناء؛
- وإيداع الإقرارات؛
- وأداء الرسم حسب التسعيرة المحددة.

الرسم يستحق بالنسبة للسنة كاملة، حسب الوضعية القائمة في 31 دجنبر للسنة التي هي موضوع التضريب. طبقا لمقتضيات المادة 95 من القانون رقم 47.06 السالف الذكر، يتعين على الملزمين أن يسلموا لكل زبون وصلا مرقما وتابعا لسلسلة متواصلة ومعدا وفق مطبوع نموذجي تعده الإدارة عن الكمية التي يقتنيها.

بناء على ذلك على الكميات المستخرجة من المقالع يتم إنجاز إقرار حسب طبيعة كل مادة وبالتالي فإن المادة 95 من القانون الجبائي تشير إلى أنه يتعين على الملزمين إيداع هذا الإقرار (نموذج رقم 14) لدى مصلحة الوعاء التابعة للجماعة التي يتم استخراج مواد المقالع داخل نطاقها الترابي قبل فاتح أبريل من كل سنة وفق مطبوع نموذجي تعده الإدارة يتضمن طبيعة وكمية المواد المستخرجة برسم السنة المنصرمة.

ويمكن إيداع هذا الإقرار بطريقة إلكترونية وفق الشروط والكيفيات المحددة بنص تنظيمي ويكون لها نفس الآثار القانونية. وطبقا لمقتضيات المادة 96 من القانون رقم 47.06 الذكر، يؤدي مبلغ الرسم تلقائيا لدى صندوق شسيع مداخل الجماعة المعنية أو لدى المحاسب العمومي المكلف بالتحصيل أو بطريقة إلكترونية كل ربع سنة قبل انصرام الشهر الموالي لكل ربع سنة، على أساس طبيعة وكمية المواد المستخرجة، بناء على بيان للأداء يعد وفق مطبوع نموذجي للإدارة. وبالتالي يؤدي الرسم موزعاً على السنة أي كل ربع سنة وتجدر الإشارة إلى أن الرسم يستخلص لفائدة الجماعة التي يتم استغلال المقلع بنطاقها الترابي.

### الفصل الثاني : الرسوم المستحقة لفائدة العمالات والأقاليم

القانون التنظيمي للعمالات والأقاليم يعطي لهذه الجماعة الترابية القدرة على التصرف في الميدان الإداري والميدان المالي، مع بعض التحفظات فيما يخص الشق المالي، وإمكانية اتخاذ القرارات نجد أن القانون الجبائي فيما يخص الرسوم لا يعطيها حتى حرية التصرف في تحديد السعر. ثلاث رسوم أحدثت لفائدة العمالات والأقاليم:

- الرسم على رخص السياقة؛
- الرسم على السيارات الخاضعة للفحص التقني؛
- الرسم على بيع الحاصلات الغابوية.

### الفرع الأول : الرسم على رخص السياقة

الرسم يفرض على كل شخص حصل على رخصة سياقة أو على تمديد صلاحيتها إلى صنف آخر. وبالتالي يتم استخلاصه من طرف القباض التابعين للخزينة العامة للمملكة حين تسليم الرخصة أو تمديد صلاحيتها إلى صنف آخر. أما السعر فهو محدد بصفة.

### الفرع الثاني : الرسم على المركبات الخاضعة للمراقبة التقنية

أدرج القانون رقم 07.20 السالف الذكر تغييرا على عنوان الرسم وعلى طريقة تصفيته بحيث اقتصر استخلاص الرسم فقط على عمليات الفحص التقني الإيجابية لهذا فإن الرسم يفرض على المركبات حين تسليم محاضر المراقبة التقنية الإيجابية التي تخضع لها هذه المركبات. حيث أن الرسم يفرض على صاحب شهادة تسجيل المركبة

وجدير بالذكر أن الرسم يستخلص من المنبع أي من طرف الشخص الحامل لرخصة مركز الفحص التقني حسب الأسعار التي نصت عليها المادة 106 من القانون رقم 47-06 بناء على القوة الجبائية للمركبات.

السعر	القوة الجبائية للمركبات
30 درهما	أقل من ثلاث أحصنة
50 درهما	من 8 إلى 10 أحصنة
70 درهما	من 11 إلى 14 حصانا
100 درهم	51 حصانا أو أكثر

في إطار واجبات الملزمين، يتعين على كل مركز للمراقبة التقنية للمركبات إيداع إقرار ربع سنوي حسب النموذج رقم 15 لكل عمليات المراقبة التقنية الإيجابية للمركبات المنجزة من طرفه ويمكن إيداع هذا الإقرار بطريقة إلكترونية وفق الشروط والكيفيات المحددة بنص تنظيمي ويكون له نفس الآثار القانونية. كذلك يجب العمل على دفع مبلغ الرسم تلقائيا لدى شسيح مداخل العمالة أو الإقليم أو لدى المحاسب المكلف بالتحصيل للعمالة أو الإقليم الذي يوجد المركز داخل نطاقه الترابي. ويؤدي مبلغ الرسم كل ربع سنة وذلك قبل انصرام الشهر الموالي لكل ربع سنة.

وترفق كل دفعة لمبلغ الرسم ببيان إعلام يعد وفق مطبوع نموذجي للإدارة يتضمن معطيات حول ربع السنة الذي تم خلاله استخلاص الرسم وعنوان المركز الذي قام بعملية الدفع وكذا مبلغ الرسم المستخلص.

. ترفق كل دفعة لمبلغ الرسم ببيان إعلام يعد وفق مطبوع نموذجي للإدارة يتضمن معطيات حول ربع السنة الذي تم خلاله استخلاص الرسم وعنوان المركز الذي قام بعملية الدفع وكذا مبلغ الرسم المستخلص. وتجدر الإشارة إلى أن هذا الرسم يستخلص لفائدة العمالة والأقاليم التي يتم تسليم محاضر المراقبة التقنية الإيجابية بنفوذها الترابي.

### الفرع الثالث : الرسم على بيع الحاصلات الغابوية

يحدد مجال تطبيق الرسم على بيع الحاصلات الغابوية بناء على الحاصلات الخاضعة للرسم وعلى الأشخاص المدينين بهذا الرسم،. ويتعلق الأمر بالحاصلات الغابوية بما فيها الأخشاب المقطوعة من الأشجار على أسام الثمن الذي بيعت به هذه الحاصلات دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة. ويفرض الرسم على الأشخاص الذين يقومون بشراء الحاصلات الغابوية. حيث يحدد سعر الرسم في % 10 من مبلغ مبيعات الحاصلات الغابوية. يدفع مبلغ الرسم لدى صندوق القابض المكلف بتدبير ميزانية الإقليم أو العمالة التي تمت في دائرة نفوذها عمليات بيع الحاصلات الغابوية وذلك داخل أجل الشهر الموالي لتاريخ تحصيل مبلغ هذه المبيعات.

يصفى الرسم ويستخلص من طرف إدارة المياه والغابات وفق نفس الشروط المنظمة لتصفية وتحصيل الموارد الغابوية. وتجدر الإشارة إلى أن هذا الرسم يستخلص الرسم لفائدة العمالة والأقاليم التي يتم بيع الحاصلات الغابوية بنفوذها الترابي.

### الفصل الثالث : الرسوم المستحقة لفائدة الجهات

تستفيد الجهات من ثلاثة رسوم:

- الرسم على رخص الصيد البري؛
- الرسم على استغلال المناجم؛
- الرسم على الخدمات المقدمة بالموانئ.

باستثناء الرسم المطبق على رخص الصيد، الذي تم تحديد سعره بشكل موحد في مبلغ 600 درهم عن كل سنة، فإن الرسمين الباقيين لم يرق المشرع بتحديد السعر والنسبة الخاصة بكل واحد منهما، وترك بذلك المجال للمجلس التداولي الجهوي أن يقوم بتحديد سعرهما وفق مقررات تتوافق وسياسة كل جهة على حدة.

## الفرع الأول : الرسم على رخص الصيد البري

مؤطرة بظهير 21 يوليو 1923 المتعلق بشرطة القنص، وظهير 2 يوليو 2011 المتعلق بحماية أنواع الحيوانات المحمية، والقرار الصادر عن وزارة الفلاحة والمياه والغابات من أجل تنظيم موسم الصيد البري. أرضية قانونية قد تعطي قوانين الصيد هيكلًا قانونيًا لجمع رسوم رخص الصيد تُستخدم لتمويل الجهود التي تُبدل في سبيل حماية الحيوانات، بالإضافة إلى الحصول على معلومات الحصد المُستخدمة في ممارسة إدارة الحياة البرية.

وحسب وزارة الفلاحة فإن هذا القطاع يساهم هذا في التنمية الجهوية والمحلية من خلال خلق فرص شغل في المناطق القروية تصل إلى حوالي مليون يوم عمل مباشر ودائم بقيمة مضافة للقطاع تقدر بأكثر من مليار درهم لكل موسم قنص، فضلا عن تثمين المنتجات المحلية من طرف القناصين، وإحداث قطاع سياحة القنص ما مجموعه 10 آلاف إلى 15 ألف يوم قنص سنويا، بالإضافة إلى تحقيق إيرادات سنوية تفوق 40 مليون درهم لصالح صندوق القنص والصيد القاري.

تنص مقتضيات المادة 114 من القانون رقم 47.06 على أن الرسم يفرض على المستفيد من رخصة الصيد البري. هذا وقد أضيفت لفظة "البري" للتمييز بين الصيد البري الخاضع فقط لهذا الرسم وباقي أنواع الصيد الأخرى.

أما ما يتعلق باستخلاص الرسم المحدد في مبلغ 600 درهم فإن القباض التابعين للخزينة العامة للمملكة يقومون بتحصيله لفائدة الجهات التي يتم تسليم رخصة الصيد البري بنفوذها الترابي، علما أن تسليم نسخة من الرسم لا تستدعي استخلاص الرسم.

## الفرع الثاني : الرسم على استغلال المناجم

يحدد مجال تطبيق الرسم على استغلال المناجم بناء على العمليات الخاضعة للرسم أي على كميات المواد المستخرجة من المناجم. أما الأشخاص المدينين بالخاضعين للرسم فهم الأشخاص أصحاب الإمتياز ومستغلي المناجم كيفما كان الشكل القانوني لهذا الاستغلال كما حددت ذلك المادة 118 من القانون رقم 47.06 السالف الذكر.

### 1- مبلغ السعر وتوزيعه:

فيما يخص مبلغ السعر فإن مقتضيات المادة 119 من القانون رقم 47.06 السالف الذكر، تنص على أن سعر الرسم يحدد بقرار يصدره الأمر بالصرف للجهة المعنية بعد مصادقة مجلس الجهة مع مراعاة أن يكون هذا السعر ما بين درهم واحد وثلاثة دراهم عن كل طن مستخرج.

غير أن حصيلة المبالغ المستخلصة فيتم توزيعها طبقا لمقتضيات المادة 120 المكررة من القانون رقم 47.06 السالف الذكر كما تمت إضافتها بموجب القانون رقم 07.20 السالف الذكر، يوزع عائد الرسم كما يلي:

50% لفائدة ميزانية الجهة التي يفرض هذا الرسم داخل مجالها الترابي؛

50% لفائدة ميزانية الجماعات التي يفرض هذا الرسم داخل مجالها الترابي .

وعليه يتم تحديد الحصة التي تستفيد منها الجهة والجماعات المعنية كما يلي:

**حصة الجهة = كمية المواد المستخرجة من المناجم بتراب الجماعات المعنية x سعر الرسم x 50%**

**حصة الجماعة = كمية المواد المستخرجة من المناجم بتراب الجماعة المعنية x سعر الرسم x 50%**

كما تجدر الإشارة إلى أن الرسم يستخلص لفائدة الجهات التي يتم فيها استغلال المناجم المتواجدة بنفوذها الترابي.

## 2- مسطرة الأداء و الإقرار

مقتضيات المادة 120 من القانون رقم 47.06 تنظم مسطرتي الإقرار والأداء. ففيما يخص الإقرار فإنه يتعين على مستغلي المناجم الإداء قبل فاتح أبريل من كل سنة بإقرار (نموذج رقم 6) إلى مصلحة الوعاء التابعة للجهة يتضمن الكميات المستخرجة من المواد المنجمية خلال السنة المنصرمة.

عملية إيداع الإقرار يمكن أن تتم بطريقة إلكترونية وفق الشروط والكيفيات المحددة بنص تنظيمي ويكون له نفس الآثار القانونية.

أما عملية الأداء فإنها تتم بين يدي شسيح مداخيل الجهة أو لدى المحاسب العمومي المكلف بالتحصيل كل ربع سنة قبل انصرام الشهر الموالي لكل ربع سنة، على أساس الكميات المستخرجة خلال هذه الفترة، بناء على بيان الأداء وفق مطبوع نموذجي للإدارة.

## الفرع الثالث : الرسم على الخدمات المقدمة بالموانئ

يستحق هذا الرسم لفائدة الجهة بناء على الخدمات المقدمة بالموانئ بناء على العمليات الخاضعة للرسم، باستثناء الخدمات المرتبطة بالنقل الدولي والمتعلقة بالسلع العابرة غير الموجهة للسوق الوطني.

و لتحديد الأنشطة الخاضعة للرسم، يتعين الاقتصار على الخدمات المرتبطة بسير العمل بالميناء مثل الخدمات المقدمة للسفن (التفريغ، الصيانة، الإصلاح، إلخ) والخدمات المقدمة للغير داخل الميناء (التجميد، الحراسة)... واحتلال الملك العمومي المينائي.

وعليه، فإن الرسم يفرض على المستفيدين من هذه الخدمات المقدمة بالموانئ. ويعتبر خاضعا للرسم كل شخص ذاتي أو اعتباري يستفيد من خدمات ترتبط بنشاط الميناء.

المعيار الترابي يحكم مسطرة استخلاص هذا الرسم حيث تتم العملية لفائدة الجهات التي يتم فيها تقديم الخدمات بالموائى المتواجدة بنفوذها الترابي.

### 1- الإقرار

طبقا لمقتضيات المادة 125 من القانون رقم 47.06 السالف الذكر كما تم تغييرها بموجب القانون 07.20 السالف الذكر، "يتعين على الهيئات المكلفة باستخلاص هذا الرسم إيداع إقرار يعد وفق مطبوع نموذجي للإدارة ( نموذج رقم ) 17 قبل فاتح أبريل من كل سنة لدى مصلحة الوعاء التابعة للجهة يتضمن لرقم الأعمال الذي تم تحقيقه من طرف الهيئة المعنية خلال السنة المنصرمة دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة."

ويمكن إيداع هذا الإقرار بطريقة الكترونية وفق الشروط والكيفيات المحددة بنص تنظيمي. ويكون لهذا الإقرار نفس الآثار القانونية للإقرار المنصوص عليه قانونا.

وتجدر الإشارة، إلى أنه يتعين على المصالح الجبائية للجهة أن تضع رهن إشارة كل ملزم:

- نموذج الإقرار السنوي؛

- نموذج بيان الأداء الربع سنوي؛

كما يتعين على هذه المصالح خلال شهر يناير من كل سنة مراسلة الوكالة الوطنية للموائى لتزويدها بلائحة الأشخاص الذاتيين والاعتباريين الذين قدموا خدمات مينية خلال السنة المنصرمة.

### 2- الأداء

يتم دفع مبلغ الرسم تلقائيا لدى صندوق شسيح مداخيل الجهة أو لدى المحاسب العمومي المكلف بالتحصيل كل ربع سنة قبل انصرام الشهر الموالي لكل ربع سنة على أساس رقم الأعمال الذي تم تحقيقه خلال هذه الفترة دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة وذلك بناء على بيان الأداء يعد وفق مطبوع نموذجي للإدارة.

ويمكن أداء الرسم بطريقة الكترونية وفق الشروط والكيفية المحددة بنص تنظيمي. ويكون لهذا الأداء نفس الآثار القانونية للأداء المنصوص عليه قانونا.

## الجزء الثالث : الموارد المحولة

العلاقة المالية بين الدولة والجماعات الترابية تتميز بكونها تتم دائما بناء على مبادرة من الدولة. في هذا الصدد نشير فقط إلى نوعين من التحويلات : الإمدادات Subventions والمنح Dotations . الإمدادات، عكس المنح، نجدها تخضع لمبدأ التخصص principe de spécialité des crédits.

## الفصل الأول : الإمدادات subvention

الإمدادات subvention هي مبالغ مالية يتم تحويلها من طرف هيئة عامة عليا، غالبا ما تكون الدولة، إلى جماعة محلية في درجة أقل من الناحية الإدارية وذلك لمواجهة أعباء التحملات المتعلقة بتسيير المرفق العام.

هذا السلوك من طرف السلطات أو الهيئات العليا إذا ما تمت مناقشته وتحليله في إطار التسيير الذاتي المالي للجماعة الترابية يبدو وللهولمة الأولى بأنه حدٌ من هذه الحرية التدييرية وتقزيم لها، إذ أن هذا التحويل لا يمكن أن يكون مجانياً ولا يهدف إلى تقوية التدبير الذاتي المالي للجماعات المتلقية لهذه الإمدادات، لكن السؤال المطروح لماذا يتم اللجوء لهذا الصنف من المداخييل؟

جميع الدول في العالم تفضل اللجوء إلى الإمدادات عوض رفع نصيب الجماعات المحلية من الجبايات، بهذه الطريقة يقول البعض تبقى الجماعة تعتمد ماليا على الدولة، إلا أنه يجب أن نبرز بعض الفوارق الدقيقة في هذه الفكرة العامة. إذا ما منحت الإمدادات بصفة شمولية للجماعات دون تحديد إنفاقها لإنجاز مشروع محدد أو في قطاع معين، هنا نجد الحرية الإنفاقية مضمونة وبالتالي التدبير الذاتي المالي غير منقوص، ويمكننا أن نعطي مثالا بهولندا التي تشكل الإمدادات 80% من مواردها ومع ذلك نظامها المالي يسير على أحسن ما يرام، هذه هي الإمدادات الشمولية.

أما إذا كانت الإمدادات، إمدادات توجيهية أي أن المنح مقرونة بإنجاز مشروع معين أو في قطاع معين كالماء أو الكهرباء أو الصحة، فإن هامش الحرية المالي يفرغ من محتواه.

في هذا الإطار نشير إلى أن إمدادات الموازنة تشكل 70% من الإمدادات في حين أن الإمدادات التجهيزية تشكل 30% الشيء الذي لا يشجع على تبني إستراتيجية تنمية.

بالإضافة إلى أن المشاريع المنجزة 70% من قيمتها ممول من إمدادات تجهيزية أي أن المبالغ خضعت لتوجهات السلطة المركزية المانحة وأنجزت حسب ما قرر لها من المركز وليس من طرف الجماعة.

وعليه يمكننا أن نفهم بسهولة لماذا في كل أنحاء العالم الإمدادات تكون نقطة بلورة النزاعات بين المنتخبين المحليين والدولة.

لكن لماذا الإمدادات التوجيهية منتشرة سيما في بلدان العالم الثالث.

أولا- ضرورة تنسيق الاستثمارات الجماعية؛



ثانيا- تشجيع المنتخبين لإنجاز المشاريع المهمة؛

ثالثا- محاولة التنسيق بين ميزانية التجهيز الجماعية وميزانية التجهيز للدولة.

ولعل ما يميز مالية الجماعات المحلية بالمغرب هو أنها عرفت أزمة مالية دائمة وغير موسمية، بمعنى أنها هيكلية، والتي تجلت في الصعوبات التي تواجهها جل المجالس الترابية في تأمين توازن الميزانية دون اللجوء إلى مساعدة خارجية حيث أن مدلول ومفهوم توازن الميزانية l'équilibre budgétaire يعتبر أساسيا في تبني الميزانية والموافقة عليها، هنا يكمن المشكل أو على الأقل ما يعتقده الكثيرون.

ولعل المشاكل الاقتصادية التي تواجهها كل الدول بدون استثناء تجعل أمر ترك موارد لسد العجز الحاصل في الميزانيات المحلية، للجماعات الترابية دون تدخل منها أمراً مستبعداً، لهذا نجد الدول تستحوذ على أكبر قدر من الدخل الوطني وتقوم بعد ذلك باتباع سياسة اقتصادية واجتماعية ومالية بأقل ثمن وحسب ما تخطط له لأن اتباع سياسة الإمدادات هي في حد ذاتها عمل مركزي pratique centralisatrice وتهدف إلى توزيع حسب نمط واحد action unformatrice مما يؤدي ويسمح بتوجيه السياسة التي يريد ويراد لها أن تتبع من طرف كل ما هو محلي.

ولعل الخصائص التي تتميز بها الإمدادات على ضوء ما ذكر هي خصائص ثلاث: الاستمرارية، سعة مداها amplitude وأخيراً شموليتها unversalité.

- فمن جهة الاعتمادات المفتوحة credits ouverts والمبالغ المتعلقة بالإمدادات والتي حولت للجماعات المحلية لم تأل من النمو المطرد سنة بعد سنة مما أدى إلى استمرارية الإمدادات؛
- كما أن الإمدادات عرفت نمواً مضطرباً خصّ كل الميادين والأنشطة من صحة وتعمير وتجهيز مما أدى إلى سعة مداها؛
- وأخيراً تجدر الإشارة إلى أن نضيف إلى الاستمرارية وسعة المدى، الخاصية الأخيرة وهي الشمولية حيث أنه لا توجد أي دولة تشذ عن نسق الإمدادات في علاقتها مع الجماعات المحلية.

لهذا فإن المغرب لا يشذ عن هذه الظاهرة وبالتالي عند مناقشتها يجب الأخذ بعين الاعتبار ما يجري في العالم (شمولية الظاهرة) والمقارنة لكي لا يكون هنالك إجحاف أو آراء مسبقة وجاهزة.

## الفصل الثاني : المِنَح Dotations

المِنَح تعتبر اقتطاعات تتم على مستوى ميزانية الدولة، حيث يتم توزيعها على الجماعات الترابية. النوع الأول هي المنح التعويضية لضياح أو خصاص compensation Dotations de لهذا نجد الدولة تتدخل عن طريق المنح إما لتعويض ضياح بعض مداخيل الجماعات الترابية، خصاص أو سد عجز ناتج عن نفقة تتحملها الجماعة الترابية المادة 169 §5 من القانون التنظيمي 113-14 المتعلق بالجماعات ينص على أنه " يعوض عدم كفاية مداخيل التسيير بدفع مخصص للتسيير<sup>44</sup> مقرر برسم التكاليف في الجزء الأول من الميزانية."

. فمثلا الدولة تعوض الجماعات الترابية في حالة إعفاءات ضريبية Exonérations أو تخفيفات ضريبية Dégrèvements للضرائب المحلية.

هنالك نوع ثان، من المنح وهو منح التضامن Dotations de péréquation ويتعلق الأمر بعملية مؤازرة للجماعات الترابية عندما يتعلق الأمر بالمنح التكميلية المخصصة لموازنة الميزانيات التي تعرف عجزا ماليا. أما خاصية المنح فهو أنها لا تكون موضوع تخصيص محدد على مستوى الميزانية.

داخل الدولة، يكتسي توزيع الموارد العامة على مستوى التراب الوطني أهمية خاصة وأساسية، لأنه يشكل عنصرا من عناصر العدل والمساواة في العلاقات بين الجماعات الترابية لدرجة أنه يكيف القدرة على القيام بالتحملات والأعباء المرتبطة بتنفيذ اختصاصاتهم وتأمين إنجازها، وذلك في إطار احترام حريتهم الذاتية مما سيعود بالنفع على الساكنة التي سيكون بإمكانها الاستفادة من، الحد الأدنى من خدمات المرافق العمومية<sup>0</sup> مفهوم التضامن حاضر بقوة في مادة المنح. فهو مبني على معايير لحساب المنح والاستفادة منها بناء على المقدرة المالية كما وضع ذلك المرسوم 598-17-2 الصادر في 20 نوفمبر 2017 المتعلق بصندوق التأهيل الاجتماعي<sup>45</sup> لاسيما في مادته الأولى، وكذلك المرسوم 667-17-2 الصادر في 20 نوفمبر 2017 والمحدث لصندوق التضامن بين الجهات<sup>46</sup>.

الهدف الآخر من المنح هو الحد من التفاوتات بين الجماعات الترابية وسد العجز الحاصل سواء على مستوى الميزانية أو البنيات التحتية. وبالتالي جاء دستور 2011 ليسجل قفزة نوعية بواسطة المادة 142 والتي نصت

<sup>44</sup> L'insuffisance des recettes de fonctionnement est compensée par le versement d'une *dotation de fonctionnement* prévue au titre des charges de la première partie du budget.

<sup>45</sup> المرسوم الصادر بالجريدة الرسمية رقم 6627 بتاريخ 4 ديسمبر 2017 ص 866

<sup>46</sup> المرسوم الصادر بالجريدة الرسمية رقم 6627 بتاريخ 4 ديسمبر 2017 ص 867

على أنه يُحدث لفترة معينة ولفائدة الجهات صندوق للتأهيل الاجتماعي، يهدف إلى سد العجز في مجالات التنمية البشرية، والبنيات التحتية الأساسية والتجهيزات.

يُحدث أيضا صندوق للتضامن بين الجهات، بهدف التوزيع المتكافئ للموارد، قصد التقليل من التفاوتات بينها." كما أن القانون التنظيمي المتعلق بالجهات رقم 111-14 الصادر في 7 يوليو 2015 نص في المادة 129 على إنشاء صندوق التأهيل الاجتماعي "يهدف صندوق التأهيل الاجتماعي المحدث بموجب الفصل 142 من الدستور، إلى سد العجز في مجالات التنمية البشرية، والبنيات التحتية الأساسية والتجهيزات." وفي المادة 234 على إنشاء صندوق التضامن بين الجهات." يهدف صندوق التضامن بين الجهات المحدث بموجب الفصل 142 من الدستور، إلى ضمان التوزيع المتكافئ للموارد قصد التقليل من التفاوتات بين الجهات".

صندوق التضامن بين الجهات أحدث بموجب الفصل 142 من الدستور. تفعيل هذا المقتضى الدستوري تم بواسطة المادة 234 من القانون التنظيمي 111-14 التي تبين بأن هذا الصندوق يهدف إلى ضمان التوزيع المتكافئ للموارد بين الجهات.

هذا المبدأ تمت بلورته بواسطة الفصل 91 و 20 من القانون المالي لسنة 2016<sup>47</sup> والذي يعطي نبذة عن مفهوم التضامن بكونه أداة " للتوزيع المتكافئ للموارد بين الجهات قصد التقليل من التفاوتات فيما بينها" كما أنه يوضح في نفس الوقت المنهجية المتبعة للتوزيع والتي تتم بناء على مستويين اثنين أحدهما أفقي والآخر عمودي:

• **المستوى الأفقي** يتم بين الجهات حيث أن الجهات التي تتوفر على موارد هامة تقوم بتحويل مساهمات لفائدة الجهات الفقيرة، كذلك تخص المبالغ المدفوعة من طرف الجماعات الترابية والمؤسسات العمومية لإنجاز عمليات التنمية الجهوية في إطار التضامن بين الجهات؛

• **المستوى العمودي** يتم تأمينه بواسطة مبلغ مخصص **dotation** والذي بموجبه تخصص مبالغ مدفوعة من الميزانية العامة.

• بالإضافة إلى ذلك هنالك المساهمات والموارد المختلفة وكذا الهبات.

هذه المخصصات **dotations** تستجيب لأربعة أهداف:

• مساعدة الجهات في تسيير مرافقها بشكل يجعلها قادرة على تمويلها؛

• مساعدة الجهات في عملية الإستثمار ؛

• تمويل التحملات الناتجة عن تحويل الإختصاصات والناجمة عن عملية اللامركزية؛

• التعويض عن الإعفاءات والتخفيضات المخولة بواسطة القوانين والأنظمة الجاري بها العمل لاسيما في

العمل الجبائي.<sup>48</sup>

<sup>47</sup> الجريدة الرسمية رقم 6423 بتاريخ 21 ديسمبر 2015 ص 10109

<sup>48</sup> محمد (نبيه)، الجهوية المتقدمة بين اللامركزية واللامركز، طبعة 2022 الثانية، ص 142-148

## الجزء الرابع : الضرائب المحولة impôts transférès

الضرائب المحولة للجماعات الترابية بالمغرب تتمثل حصتها من مجموعة من الضرائب (الضريبة على الدخل، على الشركات، على عقد التأمين، الضريبة على القيمة المضافة) حيث أن الضريبة على الدخل والشركات والتأمين هي مخصصة للجهة.

ما نشير إليه هو أن توزيع محصول الضرائب يخضع وبشكل مباشر إلى الاختصاصات التي تمارسها فعليا الجماعات الترابية وكذا التحملات charges التي هي على كاهل كل جماعة ترابية على حدة، وعليه فإن الجماعات الحضرية التي تتحمل عبء تحملات التسيير والتي هي بحجم أكبر تحتل الصف الأول من الموارد المحولة والتي تقدر بحوالي ستة ملايين درهم سنة 2009 أي ما يناهز 36% من الموارد المحولة أما الجماعات القروية فتحتفظ بالمركز الثالث بنسبة 26%.

### الفصل الأول : محصول الضريبة على القيمة المضافة (ض.ق.م).

من أجل تحسين وضمان استقرار وانتظام مساهمات الدولة في ميزانية الجماعات الترابية فإن الدولة قبلت تحويل جزء يعادل 30% من محصول (ض.ق.م) لهذه الجماعات الترابية.

هذا ومن أجل هدف عقلنة التوزيع وإرضاء لرغبة المنتخبين المحليين قامت الدولة بمراجعة أسس clefs التوزيع لهذا المحصول حيث أن المعايير كانت تستند أولا وقبل كل شيء على تغطية وبشكل أولي العجز في ميزانية التسيير (إمدادات الموازنة) أي أجور الموظفين والنفقات المتعلقة بالسير العادي للمصالح الإداري والتقنية بما فيها المواد المكتسبة والأدوات اللازمة. هذه العقلنة المعلنة من طرف الدولة تنبني على ثلاث كتل masses.

### الكتلة الأولى:

تشكل هذه الكتلة 80% من المحصول السنوي لهذه (ض.ق.م) حيث تحصل الجماعات القروية على 28% من المحصول والحضرية على 32% والباقي يخص للأقاليم.

أما الجزء الممنوح للجماعات فيتكون من منحة dotation مخصصة حسب معايير كما هو وارد فيما يلي:

الجماعات القروية	الجماعات الحضرية	المنحة dotation
%30	%15	مبلغ جزافي
%60	%70	الإمكانيات الجبائية
%10	%15	تنمية الموارد الخاصة
%100	%100	المجموع

مبلغ المنحة الجزافي فإنها تُمنح، بغض النظر عن الحجم الديموغرافي أو الثروة الجبائية richesse للجماعات أي ليس هنالك أي معيار يمكننا من التمييز بين جماعة غنية وأخرى فقيرة.

أما المنحة المتعلقة بالإمكانيات الجبائية للجماعة فإنها تمنح للجماعات الترابية التي تقدر إمكانياتها الجبائية بأقل من 125% من معدل كل صنف من الجماعات الترابية المعنية (الهدف cible) بالنسبة لبعض الرسوم والضرائب مع الأخذ بعين الاعتبار الساكنة بصفة دائمة وذلك في حدود ساكنة تشكل مرتين ونصف (2,5) معدل ساكنة الجماعات علماً أن هذه المنحة تحسب بالنسبة لعدد رسوم التحصيل titre de recette التي أصدرت خلال السنوات السابقة والتي تهتم بالأساس:

- الرسم المهني ورسم السكن ورسم الخدمات الاجتماعية بالنسبة للجماعات الحضرية.
- رسم السكن والرسم المهني ورسم الخدمات، ونصف محصول المداخيل المتعلقة بالملك الغابوي وكذا الإتاوات المستخلصة من الأسواق والأسواق الأسبوعية بالنسبة للجماعات غير حضرية.
- وأخيراً المنحة المتعلقة بتنمية الموارد الخاصة والتي تحدد على أساس المبالغ المستخلصة بالنسبة لعدد السكان فإنها تمنح للجماعات التي بدلت مجهوداً في التحصيل لموارد خاصة تفوق 65% بالنسبة للمعدل المحصل عليه لكل صنف من الجماعات المحلية وبالنسبة لكل فرد. هذه المنحة تنقسم إلى قسمين:
- منحة مقسمة بصفة نسبية على حجم المبالغ المستخلصة.
- شريحة مقسمة بصفة نسبية بالنظر إلى النسبة/السكان ratio/hab المتعلقة بالمبالغ المستخلصة.

### الكتلة الثانية:

نسبة تشكل 5% من المحصول السنوي المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة ويتم تخصيصه للتكفل أو لتغطية المصاريف التي تم تحويلها للجماعات الترابية، لاسيما في ميادين البناء المدرسي وتقسيم بناء على معدل إنشاء هذه المشاريع حسب تواجدها الجغرافي.

### الكتلة الثالثة:

يقسم هذا الجزء بناء على عنصرين اثنين:

أولاً- مبالغ التحملات العامة charges communes وتشكل حوالي 10% من محصول (ض.ق.م) مخصصة لمواجهة تحملات كتلوية charges indivisibles تتحملها الجماعات المحلية لاسيما فيما يخص التجهيزات المشتركة بين الجماعات، الوقاية المدنية، مساهمة في الدراسات التي تخص التعمير، تكوين الأطر الإدارية والتقنية، المساهمة في تكوين المنتخبين المحليين، عمليات المراقبة والتفتيش والافتحاص، الأبحاث في ميدان المساحات الخضراء، المساهمة في إنجاز مشاريع تدخل في نطاق التعاون الدولي.

ثانياً- صندوق إعادة الهيكلة fonds de reajustement والذي يمثل 5% من محصول ض.ق.م يخصص لمساعدة الجماعات المحلية والتي تغطية نفقات ظرفية ذات طابع استثنائي أو غير عادية dépenses conjoncturelles à caractère exceptionnel ou extraordinaire.

## الفصل الثاني : مشكل توزيع التحملات

المشكل الذي يهيمن على الجانب الإداري والسياسي للإمدادات هو مشكل التوزيع، حيث أن السؤال الذي تجب الإجابة عليه هو كيف يمكن أن يقتطع ويسند جزء من التحملات التي تنتج عن تسيير مرفق عمومي.

ولعل الجواب الأسهل هو أن الجماعة الترابية التي تخلق وتحدث مرفقا عمومياً عليها أولاً وقبل كل شيء أن تفكر في مصدر النفقة لمواجهة تحملات هذا المرفق حيث أن عليها أن تتحمل العبء والمسؤولية معاً.

لكن هذا الجواب السهل يدفعنا إلى طرح سؤال آخر ما هي الحدود الفاصلة بين الاختصاصات التي يجب أن تعهد إلى جماعة ترابية أو إلى الدولة ؟ ما هي الحدود الفاصلة لكي نميز بين مرفق عام (وطني) ومرفق عام (محلي) ولنأخذ مثال الوقاية المدنية لأن هذا يدفعنا إلى طرح السؤال الآتي: من الذي قام بإحداث هذا المرفق هل الدولة أم الجماعة ؟

لقد كانت إلى وقت قريب مجموعة من النفقات صنف كنفقات إجبارية مع أنها نفقات مخصصة لمرفق أحدث من طرف الدولة، والاختصاص هو ذو طابع عام أي يهم كل التراب الوطني، بعد ذلك اتضح بأن هذه النفقات الإجبارية تُحذف من التسيير الذاتي للجماعة فتم حذف هذه الإجبارية وتحولت النفقات إلى إمدادات لسد العجز الناتج عن هذه النفقات.

على أن التصنيف الذي يمكن أن يُستقرأ من السياسة الإمدادية المتبعة من طرف الدولة اتجاه الجماعات الترابية يمكن تلخيصه فيما يلي:

هنالك إمدادات أحادية الجانب، حيث أن الدولة تبين عن إرادتها لمساعدة الجماعة المحلية لكن في الواقع هي إمدادات إجبارية ومشروطة في آن واحد وأصدق مثال على ذلك هو ما يخص من إمدادات كمقابل للبناء المدرسي حيث انه بمجرد الشروع في البناء تكون الجماعة قد لبت الشرط الأول من الشروط المتعلقة بمنح هذه الإمدادات إذن هي إمدادات مشروطة بالبناء وإجبارية بعد البناء.

وهناك إمدادات التسيير وإمدادات التجهيز وهذا التصنيف أو التمييز يباشر داخل ميزانية الجماعة والتي تهم المصاريف العادية التي تتعلق بالتسيير والغير العادية المتعلقة بالتجهيز ويبدو من دراسة إمدادات التسيير بأنها من واقع الأمر إمدادات تقترب كثيراً من الإمدادات المتعلقة بتقاسم التحملات charges أما الأخرى فإن لها علاقة بالاقتصاد ووجهة نظر المركز للسياسة الاقتصادية المتبعة في ميدان الاستثمار.

## الجزء الخامس : مداخيل الملك الجماعي

### تقديم:

الشخصية الاعتبارية التي تتمتع بها الجماعة الترابية معناها أن هذه الجماعة لها الحق في أن تكون لها ذمة مالية (Patrimoine) والجماعة الترابية بهذا، يحق لها بمقتضى التسيير الذاتي المالي أن تتصرف في هذه الذمة المالية حيث تقوم بتدبيرها وإغنائها من بيع وشراء وكراء. كذلك هناك تجهيزات équipement يمكن تدبيرها سواء عن طريق التعهد concession أو التأجير Affermage. وهذه الذمة المالية أو الملك الجماعي ينقسم إلى قسمين أملاك عامة وأملاك خاصة كما سنبين فيما بعد.

حيث أن مجموع هذه المداخيل يشكل ما بين 5% إلى 15% من مداخيل التسيير. نسبة مئوية ضئيلة لكن لا يستهان بها حيث أن النسبة الكمية quantitative تخص في الواقع الجانب النوعي لتسيير هذه التجهيزات. ولنأخذ بعض الأمثلة:

**الملك الغابوي:** يمكن اعتبار الملك الغابوي كمصدر تمويل مرتبط ببيع الخشب لكن قراءة في القانون المنظم لهذا المدخول يبين بأن الجماعة المستفيدة يمكن أن تقوم بعملية تهيئة amenagement الغابة بشق مسالك وذلك من أجل تدعيم السياحة كما أن الجماعة يمكن أن تختتم هذه الفرصة وتقوم على مساعدة إقامة بعض الوحدات الصناعية لتحويل الخشب عوض بيعه خشباً خاماً. فالتدبير للملك الغابوي لا يمكن اختزاله واختصاره في كلمة واحدة "مدخول" بل يمكن أن يستعمل كرافعة للتنمية الاقتصادية المحلية لاسيما وان خشب التدفئة يمكن تعويضه، إما بالكهرباء أو الغاز. يضاف إلى هذا العامل البيئي الذي أصبح عاملاً يستنار به عند اتخاذ قرارات ذات صبغة اقتصادية.

**الأراضي والمحلات الصناعية:** ثمن البيع أو الكراء يشكل كلفة coût بالنسبة للمقاولة ودخل recette للجماعة. هذا الثمن يجب ألا يكون هدية لأي كان، يجب أولاً وقبل كل شيء أن يشكل تسهيلات للمقاولة ومرتبباً في نفس الوقت بمشروع عام ومحلي للنشاط المزمع إقامته.

### حق الإمتياز من استغلال أماكن الوقوف:

الجماعة بتخصيصها حق الامتياز concession هذا فإنها تهدف أولاً وقبل كل شيء إلى تنظيم عملية وقوف السيارات في وسط المدينة والأماكن التي يرتادها المتسوقون بكثرة وفي نفس الوقت ترك أماكن وقوف السيارات التي لا يرتادها الناس بكثرة دون فرض أتاوة أو فرض مبلغ زهيد جداً إذا كان المكان بعيد شيئاً ما ونسبة الارتياح متوسطة وهكذا فإن ثمن وقوف في المرآب Parking يجب ألا يكون مرتبباً بالمردود والمدخول المراد منه ولكن يجب أن تكون له علاقة بسياسة التهيئة المحلية ومَوْضَعُهُ localisation أنشطة اقتصادية، السعر أو السومة هنا Tarif ما هي إلا دعامة مالية لهدف تشجيعي objectif incitatif.

كما يمكننا أن نذكر الكثير من المشاريع التي تقوم بها الجماعة في إطار تدبير ملكها الجماعي.

## الفصل الأول : أنواع الملك العمومي

المادة 2 من القانون 91-57 الصادر في 22 يوليو 2021<sup>49</sup> المتعلق بنظام الأملاك العقارية للجماعات الترابية تنص على أن أملاك الجماعات الترابية تتكون " من أملاك تابعة لملكها العام وأملاك تابعة لملكها الخاص." كما أن القوانين التنظيمية تنص على أن الجماعات الترابية "تتمتع بالشخصية الاعتبارية" لهذا فإن ما تُعتبر ملكيته للجماعة الترابية من عقارات فإن تدبيره يعود للجماعة الترابية.

<sup>49</sup> الجريدة الرسمية عدد 7006 بتاريخ 22 يوليو 2021 ص 5654



## الفرع الأول : الأملاك العمومية

المقصود بالملك العام هو ما صنف classifié بواسطة نص قانوني كملك عام مثل الأزقة والطرقات والساحات العمومية والحدائق والآثار التاريخية وتجهيزات الإنارة وكذلك التجهيزات التي تدخل في الملك العام مثل قنوات صرف المياه والأحواض المائية، وكذلك هنالك المقابر أو كل ملك مقيد في عدد الملاك الجماعية حيث أن التقيد يكون بقرار من السلطة المختصة.

أما النص القانوني فهو المادة 4 من قانون 91-57 المشار إليه آنفا والذي ينظم الممتلكات والأملاك العامة للجماعات الترابية حيث يعتبر هذا القانون أكثر وضوحا لأنه يتحدث عن الأملاك الداخلية بدائرة الملك العمومي والتي تكون كذلك بحكم "تخصيصها لاستعمال العموم أو بحكم استعمالها لتسيير المرافق العمومية المحلية التابعة للجماعات الترابية وهي:

- الطرق وملحقاتها غير المصنفة ضمن الملك العام للدولة؛
- المساحات الخضراء العامة وميادين الألعاب والمساحات المباحة المختلفة كالمساحات المخصصة للتظاهرات الثقافية والترفيهية والرياضية والبيئية؛
- التجهيزات العمومية المخصصة للاستعمال الإداري والثقافي والاجتماعي والرياضي والبيئي؛
- منشآت وتجهيزات الإنارة العمومية والماء الصالح للشرب والتطهير؛
- الأسواق الأسبوعية؛
- المجازر التابعة للجماعات الترابية.

كما تدخل ضمن الملك العام أملاك الجماعات الترابية التي تساهم في استعمال ملك تابع لملكها العام وتشكل ملحقا لا ينفصل عنه.

أما المسطرة المتبعة فيما يخص تخصيص هذه الأملاك فإن المادتين الثانية والرابعة من القانون 19-57 توضح بان التخصيص يعود للمشرع. ولعل هذا التخصيص يتمشى والاجتهاد القضائي بواسطة حكم المحكمة الإدارية بوجدة ، أمر استعجالي عدد 2001 / 77 بتاريخ 2002/1/24 والذي جاء فيه " : وحيث انه إذا كان المال العام هو ما تملكه الدولة والأشخاص الاعتبارية العامة التابعة لها من عقارات و منقولات مخصصة بالفعل أو بمقتضى القانون للنفع العام و خدمة المصلحة العامة و تسيير المرفق العام.." إذن هناك اعتراف بتبني معيارين اثنين : التخصيص الفعلي و التخصيص القانوني لتحديد صفة الأملاك و هذا من شأنه أن يشكل وسيلة لتوحيد الاجتهاد القضائي بهذا الخصوص و إزالة التناقض و كل التباس من شأنه أن يشجع الإدارة على استعمال سلطتها التقديرية في مجال تخصيص الأملاك العمومية.

وبالتالي، فإن المشرع المغربي سن نفا قانونيا واضحا وحدد بشكل حصري الأملاك العامة حتى يتسنى تمييزها عن الأملاك الخاص، وبذلك يتم حصر التدخل القضائي في ظل وجود نص صريح يتعلق بتدبير وتسيير هذه الأملاك و حمايتها.

هذا وقد قيد المشرع عملية إخراج ملك من دائرة الأملاك العمومية حيث نصت المادة الخامسة على أنه " لا يقبل الملك العام للجماعات الترابية التفويت أو الحجز عليه أو تملكه بالتقادم، ولا يمكن أن يكون موضوع حقوق عينية عقارية أو أية حقوق أخرى، لا سيما الحق في الكراء التجاري والأصل التجاري. غير أن المادة السادسة نصت على مقتضى يسمح بترتيب الملك الخاص كملك عام " ترتب الأملاك التابعة للملك الخاص للجماعة الترابية ضمن ملكها العام بموجب قرار لرئيس مجلس الجماعة الترابية، يتخذ بعد مداوات المجلس المعني." إلا أنه وبحكم القانون واستثناء لهذه الفقرة السابقة، " ترتب بحكم القانون القطع الأرضية التي تمتلكها الجماعة الترابية والمخصصة لاستقبال تجهيزات وتجهيزات عمومية بمقتضى وثيقة للتعمير، في الملك العام للجماعة الترابية، بمجرد إنجاز التجهيزات والتهيئات السالفة الذكر".

### مداخل الملك العمومي:

الإمكانية المتوفرة للجماعة للانتفاع من محصول أو منتج Produit الملك العمومي الجماعي يقتصر إجمالاً على عمليات مكونة لمحصول استثماري d'exploitation Produit والسبب هو أن الملك العام لا يمكن تفويته.

ونظراً لكون النصوص تركز مبدأ عدم جواز التصرف في هذا الملك فإن المداخل المتعلقة باستعمال الملك العام هي في الواقع "أتاوة أي رسم انتفاع" redevance وهو مصطلح يعكس الطابع المؤقت للترخيص لاستعمال الملك العام ولا يعطي للمستفيد من الاستغلال حق التملك.

فالقانون لا يعترف بالملكية التجارية لأصحاب المتاجر الموجودة بالأسواق. لذا فإن احتلالها لا يتم نتيجة لتعاقد بين طرفين، مستأجر ومؤجر، وإنما نتيجة لقرار صادر عن جانب واحد، أي عن السلطة التي صدر عنها القرار، وهو قرار قابل للإلغاء في أي وقت وحين. وتجدر الإشارة إلى أن القانون كان يتحدث عن "احتلال الملك العام" أي استغلال مؤقت.

وعليه فإن المبالغ المؤداة من طرف أصحاب المتاجر والمستغلين للملك العام لا تعتبر كثمن كراء بالمفهوم المتعارف عليه بل مجرد رسوم انتفاع عن احتلال المكان واستغلاله وذلك كما سبق وأن ذكرنا ذلك سابقاً.

كما أن مختلف المداخل الناتجة عن هذا الاستغلال أو الإحتلال هي إما ترخيصات لاحتلال الملك العام، autorisation d'occupation du domaine public أو رخص استعمال الطريق permission du voirie.

كأماكن بيع البنزين أو الأكشاك لبيع الصحف أو أماكن وقوف السيارات parc-mètre هذه المداخل الناتجة عن الملك العام هي في واقع الأمر مداخل صرفة وخالصة والتي استطاعت الجماعة الترابية استخلاصها والاستفادة منها وذلك على الرغم من قلتها وشحها والسبب واضح لأن المنفعة العامة أو المصلحة العامة intérêt général هو الذي يهيمن على مفهوم استعمال الملك العمومي (الأزقة، البنايات العمومية، المقابر...الخ). حيث أن هذا الملك لا يستعمل إلا بصفة ثانوية تدرّ مداخل للجماعة الترابية لأن هذه المرافق لا يمكن أن تكون محل كراء أو إيجار كما سبق ذكره كما أن هذه الأملاك لا يمكن تفويتها ولا مبادلتها إلا طبقاً لشروط جد مقننة ومسطرة خاصة لاستخراجها من إطار الملك العمومي وذلك بناء على الفصل الخامس من القانون 19-57.

### الفرع الثاني : الأملاك الخاصة

تعرف الأملاك الخاصة تعريفاً سلبياً بحيث أنها اعتبرت من قبيل الأملاك الخاصة كل الأملاك التي لا تدخل في دائرة الأملاك العامة. ذلك ما أشارت إليه المادة 29 من القانون 19-57 التي نصت على أنه " تدخل ضمن الملك الخاص للجماعات الترابية، جميع العقارات التي تمتلكها والتي لا تدخل ضمن أملاكها العامة." وبالتالي فإن إدراج ملك ما كملك خاص لا يتطلب أي إجراء مسطري أو قانوني كما هو الشأن بالنسبة للتخصيص المتعلق بالملك العام.

وتجدر الإشارة هو أن عملية تقييد الملك العمومي للدولة في دائرة الأملاك العمومية للجماعات الترابية أو تقييد الملك الخاص للدولة في دائرة الأملاك الخصوصية للجماعات الترابية هي عملية مجانية شريطة أن تقوم الجماعات الترابية المستفيدة بالمحافظة على الأملاك المقيدة.

كما نشير إلى أنه يسري عليها حق الملكية وتترتب عنها جميع الحقوق المتصلة بحق الملكية كحق الاستعمال و حق الاستغلال وحق التصرف، كما توضحه المادة 30 " يتداول مجلس الجماعة الترابية في عمليات الاقتناء والتفويت والمبادلة الجارية على العقارات التابعة للملك الخاص للجماعة الترابية" بحيث أنها تخضع مبدئياً للحجز و التقادم. يمكن تفويت الملك الخاص بناء على المادة 30 "يرم رئيس مجلس الجماعة الترابية المعني عقود تفويت الأملاك الخاصة، بعد مزايدة عمومية وفقاً لمداولات المجلس." أو المادة 33 "يمكن اللجوء إلى التفويت بالتراضي للأملاك الخاصة للجماعات الترابية بناء على دفتر تحملات"، وكراؤه أو مبادلته كما تبين ذلك المادة 34 " يرم رئيس مجلس الجماعة الترابية عقود مبادلة عقارات تابعة لأملاكها الخاصة بعد مداولات المجلس". أما هذه الأعمال فإنها تخضع لمقتضيات القانون الخاص من قانون الالتزامات والعقود.

والأملاك الخاصة للجماعات الترابية فإنها تتكون من:

✓ العقارات التي تم اقتناؤها أو بناؤها من ميزانية الجماعة الترابية؛

- ✓ الاحتياطي العقاري المتكون من أراضي مجزأة أو غير مجزأة علماً أن الجماعات الترابية عليها وجوباً شراء عقار أو أرض عندما تقوم الجماعة الترابية بعملية بيع لأرض من الأراضي التي تكون احتياطها العقاري.
- ✓ الاستثمارات العقارية التي تنجزها الجماعات الترابية لحسابها أو بالاشتراك مع القطاع العام والخاص.

### مداخيل الملك الخاص

الجماعة تتمتع بكامل الحرية للتصرف في كل ما هو داخل في إطار ملكيتها وهذه الحرية تسمح لها باستعمال واستغلال والتصرف في هذه الأملاك الخاصة، حيث أنها يمكن أن تستفيد من مداخيل الاستغلال produits d'exploitation وهي تشكل مداخيل التسيير أو من مداخيل التفويطات وفي هذه الحالة فإنها تشكل مداخيل استثمار investissement.

في هذا الصدد نشير إلى مقتضيات المادة 46 من القانون 19-57 السالف الذكر والتي تنص على أنه " تعفى الجماعات الترابية من كل ضريبة أو رسم أو أي اقتطاع ضريبي آخر يكون له طابع محلي، فيما يخص جميع تصرفاتها أو أعمالها أو عملياتها المتعلقة بأملكها العقارية وكذا الدخول المرتبطة بها."

### الفصل الثاني : مداخيل التفويطات

مدخول التفويطات التي تقوم بها الجماعة يتم تسجيله في مداخيل الاستثمار investissement ونظراً لكون التفويطات تؤدي بالضرورة والالتزام إلى إنقاص قيمة الذمة المالية للجماعة فإن هذه العملية يتم اللجوء إليها وفقاً لمسطرة خاصة سواء فيما يخص المراقبة التي تقوم بها سلطة الوصاية أو فيما يخص القواعد المتبعة لإجراء التفويت.

### النظام القانوني للتفويطات :

سلطة الوصاية لها دور كبير في مراقبة العملية وتتدخل من أجل حماية مصالح الممتلكات الجماعية لذا فإن كل الاحتياطات تتخذ خلال عملية التفويت لأنها تتعلق بعملية نقل ملكية عقار يدخل في حيز ممتلكات الجماعة إلى شخص آخر مقابل مبلغ من المال حيث أن التفويت المجاني غير مسموح به.

### المراقبة الممارسة على عملية التفويت :

يقوم المجلس بمداولة تخصص النية في تفويت عقار من العقارات غير أن عملية التفويت تتم بمقتضى مرسوم لرئيس الحكومة وذلك بناء على الاقتراح الذي يتقدم به وزير الداخلية وتأشيرة وزير المالية بغض النظر عن مبلغ التفويت.

### طريق التفويتات :

القاعدة العامة المتعارف عليها لإجراء عملية التفويتات هي إجراء سمسرة عمومية حتى يتسنى للجماعة الحصول على أعلى مبلغ من الممكن الحصول عليه. ولعل المذكرة رقم 464/ف.ج.م الصادرة بتاريخ 1994 جعلت من عملية التفويت مجرد عملية إدارة للذمة المالية للجماعة الترابية وبسطتها حسب ثلاث مراحل

### الفصل الثالث : التمويل الغابوي

ما تجدر الإشارة إليه أن الغابة ليست ملكاً للجماعة لكن ظهر 20 شتنبر 1976 المتعلق بمساهمة السكان في تنمية الاقتصاد الغابوي يسمح للجماعة باستغلال جزء من موارد الغابة لتمويل ميزانيتها، كما أن هذه الإمكانية تم تأكيدها بواسطة المادة 92 من القانون التنظيمي 14-113 المتعلق بالجماعات، حيث على أن المجلس هو الذي "يحدد شروط المحافظة على الملك الغابوي واستغلاله واستثماره في حدود الاختصاصات المخولة إليه بموجب القانون".

هذا وقد حدد ظهر 20 شتنبر 1976 الآنف الذكر هذه الاختصاصات في الجزء الرابع، الفصول من 10 إلى 13 والتي تلخص في:

- الطلبات المتعلقة بالإحتلال المؤقت للملك الغابوي؛
- الطلبات المتعلقة بإيجار حق الصيد البري والمائي؛
- الطلبات المتعلقة بما تنتجه الغابة؛
- تنظيم الاستغلال فيما يخص المراعي الغابوية.

وبغض النظر عن الدور الذي تقوم به مصلحة المياه والغابات فإن الغابة تعتبر مورداً ومصدر تمويل مهم لبعض الجماعات التي يمكن تصنيفها كما يلي:

- 1- جماعات تستفيد من ملك غابوي شاسع وتوجد ضمن الدوائر الإدارية لعمالتي إفران والفينيطرة حيث تشكل الموارد الغابوية أكثر من 90% من التمويل بالمقارنة مع المداخيل العادية.

- 2- جماعات يشكل الدخل الغابوي نسبة متوسطة في إطار نفقاتها العادية وتوجد هذه الجماعات في إقليمي وجدة وفاس حيث تشكل المداخيل الغابوية من 40% إلى 70%.
- 3- جماعات قروية تستفيد لكن بنسبة ضعيفة وهي الجماعات الواقعة في إقليمي تاونات وورزازات حيث أن النسبة لا تتجاوز 5%.

وبالمقابل فإن الجماعات تناط بها عملية تنمية وتدبير الملك الغابوي وهو ما نص عليه الفصل 15 من ظهير 20 شتنبر 1976 ومنها:

- تشجير الأراضي؛
- تحسين الغابات والمراعي؛
- التهيئة وغراسة الأشجار المثمرة؛
- التنقيب عن الماء؛
- تهيئة المخايء الجماعية وكذا المسالك.

ولعل هذه الاختصاصات تستدعي اقتطاع جزء من المداخيل لمواجهة هذه النفقات التي تعتبر كنفقات إجبارية وبالتالي فالغابة تمول تنميتها وحمايتها من الموارد التي تجلبها.

### الفصل الرابع : القوانين التنظيمية و أملاك الجماعات الترابية

من خلال قراءة مضامين القوانين التنظيمية الثلاث نجدها أنها كرس المبادئ المشار إليها أعلاه.

#### مجلس الجهة:

المواد المنظمة للممتلكات المتضمنة بالقانون التنظيمي رقم 14.111 المتعلق بالجهات نجد أن المادة 98 تكرر دور المجلس حيث أنه يتداول في القضايا التالية:

- تدبير أملاك الجهة والمحافظة عليها وصيانتها
  - اقتناء العقارات اللازمة ... او مبادلتها او تخصيصها أو تغيير تخصيصها...
  - الهبات والوصايا
- كما أن المادة 101 تؤكد على أن رئيس مجلس الجهة يقوم بتنفيذ مداورات المجلس ومقرراته، ويتخذ جميع التدابير اللازمة لذلك ولهذا الغرض:

- يقوم بإبرام أو مراجعة الأكرية وعقود ايجار الأشياء؛
- يدبر أملاك الجهة ويحافظ عليها. ولهذه الغاية، يسهر على مسك وتحيين سجل محتويات املاكها وتسوية وضعيتها القانونية،...
- يباشر أعمال الكراء والبيع والاقتناء والمبادلة وكل معاملة تهم ملك الجهة الخاص
- يتخذ الإجراءات اللازمة لتدبير الملك العمومي للجهة ويمنح رخص الاحتلال المؤقت للملك العمومي
- يعمل على حيابة الهبات والوصايا

وتضيف المادة 115 بأنه لا تكون مقررات المجلس التالية قابلة للتنفيذ إلا بعد التأشير عليها من قبل السلطة الحكومية الملكلفة بالداخلية داخل اجل عشرين يوما من تاريخ التوصل بها من رئيس المجلس فيما يتعلق بالمقررات ذات الوقع المالي على النفقات والمداخيل، و لا سيما تفويت أملاك الجهة وتخصيصها. هنا يطرح سؤال حول حرية التصرف في هذا المدخول والذي لا يكتسي طابعا جبائيا ومع ذلك دور الدولة هنا هو دور أساسي وحاسم. فبدون تأشيرة الجماعة الترابية لاتستطيع التصرف في ممتلكاتها.

## 2 - مجلس العمالة والاقليم:

أما المواد المنظمة للممتلكات المتضمنة بالقانون التنظيمي رقم 14.112 المتعلق بالعمالات والاقاليم فتؤكد في المادة 93 بأن مجلس العمالة والاقليم يتداول في القضايا التالية:

- تدبير أملاك العمالة او الإقليم والمحافطة عليها وصيانتها؛
  - اقتناء العقارات اللازمة ... او مبادلتها او تخصيصها أو تغيير تخصيصها؛
  - الهبات والوصايا؛
- كما أن المادة 95 تشير إلى دور رئيس مجلس العمالة او الإقليم الذي يقوم بتنفيذ مداولات المجلس ومقرراته، ويتخذ جميع التدابير اللازمة لذلك ولهذا الغرض:
- يقوم بإبرام أو مراجعة الأكرية وعقود ايجار الأشياء؛
  - يدبر أملاك العمالة او الإقليم ويحافظ عليها. ولهذه الغاية، يسهر على مسك وتحيين سجل محتويات املاكها وتسوية وضعيتها القانونية؛
  - يباشر أعمال الكراء والبيع والاقتناء والمبادلة وكل معاملة تهم ملك العمالة او الإقليم الخاص

- يتخذ الإجراءات اللازمة لتدبير الملك العمومي للعمالة او الإقليم ويمنح رخص الاحتلال المؤقت للملك العمومي؛
- يعمل على حيازة الهبات والوصايا؛

المادة 109 تذكر بأنه لا تكون مقررات المجلس التالية قابلة للتنفيذ إلا بعد التأشير عليها من طرف عامل العمالة او الإقليم داخل اجل عشرين يوما من تاريخ التوصل بها من رئيس المجلس "المقررات ذات الوقع المالي على النفقات والمداخيل، ولا سيما ... وتفويت أملاك العمالة او الإقليم وتخصيصها"

### 3- مجلس الجماعة:

المواد المنظمة لممتلكات الجماعة المتضمنة بالقانون التنظيمي رقم 14.113 المتعلق بالجماعات والمقاطعات: المادة 92 تنص بأنه يتداول مجلس الجماعة في القضايا التالية:

- الهبات والوصايا الممنوحة للجماعة؛
- تدبير أملاك الجماعة والمحافظة عليها وصيانتها؛
- اقتناء العقارات اللازمة ... او مبادلتها او تخصيصها أو تغيير تخصيصها؛
- المادة 94 تشير إلى دور رئيس مجلس الجماعة الذي يقوم بتنفيذ مداوات المجلس ومقرراته، ويتخذ جميع التدابير اللازمة لذلك ولهذا الغرض:
- يقوم بإبرام أو مراجعة الأكرية وعقود ايجار الأشياء؛
- يدبر أملاك الجماعة ويحافظ عليها. ولهذه الغاية، يسهر على مسك وتحيين سجل محتويات املاكها وتسوية وضعيتها القانونية؛.
- يباشر أعمال الكراء والبيع والاقتناء والمبادلة وكل معاملة تهم ملك الجماعة الخاص؛
- يتخذ الإجراءات اللازمة لتدبير الملك العمومي للجماعة ويمنح رخص الاحتلال المؤقت للملك العمومي بإقامة بناء؛
- يعمل على حيازة الهبات والوصايا؛

المادة 100 يمارس رئيس مجلس الجماعة صلاحيات الشرطة الإدارية ويضطلع على الخصوص بالصلاحيات التالية:



-منح رخص احتلال الملك العمومي دون إقامة بناء وذلك طبق الشروط والمساطر المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الجاري بها العمل؛

## الجزء السادس : آليات تنمية المداخيل

على مستوى المقاربات والآليات المعتمدة في تدبير الجماعات الترابية وإيجاد آليات لتمويل وتنمية قدراتها المالية، مع التفكير في النتائج والأهداف والتي يهدف من خلالها المشرع إلى رفع مؤشرات الفعالية، الجودة والنجاعة بها كان التفكير في خلق هيئات تتعد عن التسيير الإداري والمالي التقليدي وبالتالي، كان التفكير في إنشاء شركات للتنمية، ومؤسسات عمومية هو الأقرب لطبيعة مرفق عام كالجماعات الترابية. وعليه لرفع تحديات شح الموارد المالية فُتحت أمام الجماعات الترابية آفاق تطوير ماليتها بإحداث شركات ذات طبيعة تدبير أقرب للقطاع الخاص وكذلك مؤسسات عمومية ترابية.

في هذا الصدد وبعبارة متطابقة تم التصويت على القوانين التنظيمية المتعلقة بالجهة المادة 189، العمالة 167 أو الجماعة 174 وذلك فيما يخص الموارد إذ أنها نصت على أن من بين ما تشتمل عليه موارد هذه الجماعات الترابية "حصيلة الاستغلالات والأتاوى وحصص الأرباح، وكذلك الموارد وحصيلة المساهمات المالية المتأتية من المؤسسات والمقاولات التابعة لها أو المساهمة فيها." هذا يعني من جهة توسيع هامش التدبير الحر وتوظيفه بطريقة عقلانية بحيث أن التدبير سيصبح له مفهوم إداري تتفرع عنه وظيفه تقنية فيما يخص مجال تدخل الشركات والمؤسسات العمومية ومفهوم مالي يهدف إلى التوظيف الأمثل للإمكانات المتوفرة لهذه الجماعات الترابية. القوانين التنظيمية أعطت الأرضية القانونية بواسطة المادة 92 للجماعة والعمالة والمادة 97 للجهة من أجل إحداث المرافق والتجهيزات العمومية المحلية:

- إحداث المرافق العمومية التابعة للجماعة الترابية وطرق تدبيرها طبقا للقوانين والأنظمة الجاري بها العمل؛
- إحداث شركات التنمية المحلية أو المساهمة في رأسمالها أو تغيير غرضها أو الزيادة في رأسمالها أو تخفيضه أو تفويته؛

## الفصل الأول : شركات التنمية المحلية

يتعلق الأمر بشركات ذات اقتصاد مختلط حيث أن القوانين التنظيمية للجماعات الترابية تنص على أنه " يمكن للجماعات الترابية إحداث شركات في شكل شركات مساهمة تسمى "شركات التنمية المحلية أو

المساهمة في رأسمالها باشتراك مع شخص أو عدة أشخاص اعتبارية خاضعة للقانون العام أو الخاص". وهي شركات مجهولة الأسمم Société anonymes حيث أن رأس المال يتكون من أموال تعود للجماعة بنسبة لا تقل عن 34 بالمائة وأموال تعود للقطاع الخاص. ويخضع نظام تكوينها إلى مقتضيات الظهير الصادر في 30 غشت 1996 المتعلق بتنفيذ القانون رقم 17.95 المتعلق بشركات المساهمة ولكن الأكيد هو أن السلطة العمومية لا تسمح بانتشار هذا النوع من الشركات كما هو الأمر بالنسبة لباقي شركات القطاع الخاص وينص الفصل الأول من قانون 17.95 "شركة المساهمة شركة تجارية بحسب شكلها وكيفما كان غرضها، ويقسم رأسمالها إلى أسهم. ويجب أن تتضمن العدد الكافي من المساهمين على ألا يقل عدد المساهمين عن خمسة". فالواقع أن هذه الشركات ذات الاقتصاد المختلط هي آلية للتنمية الجماعية والتي تجمع بين الضمانة التي يعطيها المرفق العام والفعالية وكذا النجاعة التي يتسم بها التسيير التجاري الصرف.

أما الهدف فهو إرساء ثقافة المقاول داخل منظومة التدبير المحلي وجعل هذه الثقافة عنصراً أساسياً واستراتيجياً للدفع بعجلة الشأن الجهوي، هذا وتخضع هذه الشركات لقانون 17-95 المتعلق بشركات المساهمة للرجبة في إعطائها مدلولاً اقتصادياً صرفاً، إلا أن المادة 145 الفقرة 3 أشارت إلى أن شركات التنمية الجهوية لا تخضع لأحكام المادتين 8 و 9 من القانون رقم 39.89 المؤذن بموجبه في تحويل منشآت عامة إلى القطاع الخاص<sup>50</sup>.

ولهذا فإن السلطات المختصة تراقب وعن كثب كل طلب من أجل اللجوء إلى هذا النوع من الشركات لأن الأموال هي أموال عمومية أولاً وقبل كل شيء ومن جهة أخرى حتى لا تكون هنالك منافسة للقطاع الخاص لأن المبدأ هو أن "هذه الشركات تحدث لممارسة الأنشطة ذات الطبيعة الاقتصادية التي تدخل في اختصاصات الجماعة" حسب منطوق القوانين التنظيمية للجماعات الترابية.

وعليه فإنه نظراً للظروف الخاصة والاستثنائية في الزمن والمكان فإن المصلحة العامة "intérêt général" هو ما يبرر اللجوء إلى هذه الصيغة من التنمية المحلية أو بتعبير آخر مصلحة محلية. كما نشير إلى شيء آخر وهو أن الخصائص أو عدم وجود مبادرة من القطاع الخاص أي مبادرة خاصة هو معيار آخر يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار للجوء إلى شركات مختلطة.

### الفرع الأول : تبرير اللجوء إلى صيغة شركات التنمية المحلية

أمام الإغراء الذي يمكن أن يتحول إلى سلوك فيه نوع من الشطط والذي تنهجه الجماعة الترابية بخلق شركة مختلطة الاقتصاد، يجب أن تبحث أولاً وقبل كل شيء هل لديها إمكانيات أخرى تقليدية للتدخل دون

<sup>50</sup> - القانون 39-89 الصادر في 1989/11/11 والمنشور بالجريدة الرسمية رقم 4042 بتاريخ 1990/04/18 والمؤذن بموجبه في تحويل منشآت عامة إلى القطاع الخاص صفحة 711.

اللجوء إلى هذه الصيغة أو بتعبير آخر اللجوء إلى الشركات ذات الاقتصاد المختلط يجب ألا يجرى الجماعة الترابية من إمكانياتها وآلياتها الإدارية لإشباع حاجة من الحاجيات أو مواجهة مطلب من المطالب التي تبرز جراء إجحاح الساكنة المحلية، مما سيؤدي لا محالة إلى عدم ارتكاب خطأ في التقدير واقتصاد مصاريف زائدة قد تثقل كاهل ميزانية الجهة. ولعل هذا ما يبرر صمامات الأمان التي وضعها المشرع الذي ارتأى بأنه وإن كان المجلس الجهوي يبت في شأن إحداث شركات التنمية المحلية أو المساهمة في رأس مالها إلا أن المادة 46 من القانون التنظيمي اشترطت أن المقرر المتعلق بإحداث شركات التنمية المحلية يستدعي تصويت الأغلبية المطلقة للأعضاء المزاولين مما يعني الطابع المهم الذي يكتسيه هذا الاختصاص.

### الفرع الثاني : القواعد القانونية لتكوين شركات التنمية المحلية

سبق وان قلنا بأن السلطة العمومية (puissance publique) تراقب عملية خلق هذه الشركات أولاً بمراقبة شرعية *légalité* تدخل الجماعة الترابية في الشركة وثانياً بإعطاء الشركة قواعد قانونية واضحة بفضل الأنظمة الأساسية النموذجية وأخيراً دور سلطة المراقبة (الوصاية).

#### شرعية تدخل الجماعة الترابية :

الإشارة تجدر هنا إلى أن خلق شركات مختلطة الاقتصاد هو موضوع عديد من النصوص القانونية التشريعية التي تمت بلورتها عن طريق القوانين التنظيمية للجماعات الترابية ومن من بين التشريعات السابقة، ظهر 12 شتنبر 1963 المتعلق بتنظيم العملات والأقاليم ومجالسها وظهر 30 شتنبر 1956 المتعلق بالتنظيم الجماعي وقانون رقم 47.96 المتعلق بتنظيم الجهات حيث نصت كل هذه التشريعات في خانة إمكانية مساهمة الجماعات الترابية من قبل هذه الشركات كما أن مشروع مساهمة الجماعة في شركة مختلطة الاقتصاد يجب أن يطرح على مداولة مجلسها التي يجب أن تنصب على:

- دراسة مشروع القانون الأساسي للشركة؛
- دراسة نوع مساهمة الجماعة في الشركة، فإذا كانت بعقار، يجب أن يكون هذا العقار في ملكية ثابتة للجماعة وسبق تحديده وتقييمه من طرف اللجنة الإدارية للتقييم؛
- دراسة الملف التقني والمالي للمشروع التنموي المزمع إنجازه والذي من أجله قررت الجماعة الشراكة مع الغير؛
- تكوين ملف العملية وإرساله إلى المصالح المركزية المختصة بهدف المصادقة عليه والذي يجب أن يشتمل على ما يلي، إضافة للوثائق المعمول بها بالنسبة للعمليات المذكورة سالفاً:

- ✓ لائحة مستفيضة بأسماء وهوية شركاء الجماعة.
- ✓ مشروع القانون الأساسي للشركة كما وافق عليه المجلس.
- ✓ ملف تقني ومالي للمشروع التنموي المراد إنجازه.

### الأنظمة الأساسية النموذجية:

الأنظمة الأساسية النموذجية تضم بين طياتها العديد من القواعد طبقاً لقانون رقم 17.95 الآنف الذكر لكن ليس فقط هذه القواعد القانونية الجاهزة بل تضم كذلك قواعد واضحة ومحددة للحفاظ على المصلحة المحلية أي المصلحة العامة بمفهوم محلي في نهاية المطاف.

وعلى العموم فإن النظام الأساسي يتم إعداده من طرف الجماعة المحلية بشراكة مع المساهمين الآخرين من القطاع الخاص.

### 1- تأشيرة سلطة الرقابة:

المحافظة على مصالح الجماعة يتم بواسطة مصادقة سلطة الوصاية مما يشكل صمّام أمان للجماعة حيث أن هذه المصادقة تعد آخر محطة لإعلان انطلاق إنشاء الشركة.

### 2- شكل رأس المال:

بالعودة إلى مقتضيات القانون 17.95 حيث أن الاكتتاب في رأس المال يجب أن يكون كاملاً وإلا فإن عملية تأسيس الشركة لا تتم. في هذا الصدد، تتم عملية تقسيم رأس المال إلى أسهم حسب مبالغ مختلفة لكل سهم، كما يجب أن تحرر الأسهم الممثلة للحصص النقدية بما لا يقل عن الربع من قيمتها الاسمية، ويتم تحرير الباقي دفعة واحدة أو في دفعات داخل أجل لا يقل عن ثلاث سنوات. كما أن كل الأسهم هي إسمية *action nominative* قابلة للقسمة *indivisible*.

في هذا الإطار، هنالك تمييز بين أسهم المجموعة التي هي ملك للجماعة وأسهم المجموعة التي قد تكون ملكاً لأشخاص ينتمون إما إلى القانون الخاص أو القانون العام، وبالضرورة والالتزام فإن النسبة المئوية لأسهم المجموعة والتي هي ملك للجماعة أكبر من النسبة المئوية للمجموعة الأخرى وذلك حفاظاً على نسبة عالية من الأصوات خلال مرحلة التصويت إلا أنها يجب ألا تقل عن 34% كما سبق ذكره.

يجب أن نشير هنا إلى أن نقل ممتلكات من الملك الخاص لفائدة هذه الشركة ممكن والتي تكتسب بمجرد تأسيسها طبقاً للقوانين الجاري بها العمل، الشخصية المعنوية والاستقلال الذاتي المالي وتصبح الجماعة المعنية

مقابل نقل ملكية عقارها مالكة لعدد من الأسهم في رأس مال الشركة تساوي قيمتها الإجمالية قيمة العقار موضوع المساهمة.

إلا أن ما تجدر الإشارة إليه وهو أن هذا النقل للملكية لعقار خاص بالجماعة يخضع للمسطرة المتبعة في هذا الشأن بالنسبة للتفويطات والتي تتم تحت مراقبة سلطة وزارة الداخلية.

### الفرع الثالث : نسبة المشاركة المالية للجماعة

هل الجماعة لها أي فائدة لكي تكون لها الأغلبية أو الأقلية داخل الشركة ؟ سبق وأن قلنا بأن نسبة حصة الأسهم للجماعة من الأفضل أن تكون أكثر من النصف حيث تبين القوانين التنظيمية على أنه "في جميع الأحوال، يجب أن تكون أغلبية رأسمال الشركة في ملك أشخاص اعتبارية خاضعة للقانون العام". في هذه الحالة يمكن للشخص العام أن يأخذ زمام المبادرة ويأخذ القرار المناسب مع إمكانية فرض مراقبته الفعلية.

في الواقع يمكن للجماعة أن تترك المبادرة للرأسمال الخاص وتكتفي بالمراقبة الخارجية: أن مهمة الشركة المختلطة هو تنفيذ مرفق عام صناعي وتجاري، الجماعة في هذه الحالة يمكن أن تكتفي بمساهمة قليلة وتدخر إمكانياتها لتفي بأعمال أخرى.

لكن الخطر في هذه الحالة هو في حالة ما إذا فشل تسيير وتدبير أمور الشركة مما يؤدي إلى فشل مالي لاسيما إذا ما سبق وضمنت الجماعة قروصاً اقترضها المساهمون من القطاع الخاص.

لهذا فإننا نرتأي أن الجماعة يجب أن تكون لها الأغلبية وذلك لفرض وجهة نظرها وإرادتها فيما يخص شؤون تسيير وتدبير سير الشركة.

### الفرع الرابع : اختيار الشركاء

من الصعب التكهّن بما يمكن أن تفضي إليه شراكة مع القطاع الخاص ولا نواياهم فيما يخص المعادلة الصعبة الصالح العام والصالح الخاص. لكن من المفيد الابتعاد عن الأشخاص الذين يسعون للاستفادة من القطاع العام والضمانة أو الغطاء الذي يمثله المرفق العام.

كذلك هنالك مرافق عامة يمكن أن تدخل كمساهم في الشركة مثل المؤسسات العمومية، وكذا الغرف الحرفية والتي لها دراية بالميدان الذي ستعمل فيه الشركة المختلطة إذ أن هذه الاستعانة ليست فقط مالية ولكن تقنية كذلك، مما يسهل مأمورية القائمين على الشأن المحلي لاسيما وأن القوانين التنظيمية تسمح بالشراكة

مع القطاع العام وإمكانية "المساهمة في رأسمالها باشتراك مع شخص أو عدة أشخاص اعتبارية خاضعة للقانون العام أو الخاص".

### الفرع الخامس : تنظيم شركات التنمية المحلية

الشركات ذات الاقتصاد المختلط تنظم طبقاً لقانون 17.95 المتعلق بشركات المساهمة، وعليه فإن سلطة التنظيم تكون بناء على رأس المال الذي بموجبه يتكون المجلس الذي يتداول في شؤون الشركة وذلك طبقاً للفصل 39 من هذا القانون حيث يتم تعيين مجلس الإدارة المكلف بتسيير الشركة والذي يتكفل بتعيين رئيس له والذي يشكل إن صح التعبير السلطة التنفيذية للشركة وبالتالي لمساهمة القطاع العام لا تغير من طبيعة هذه الهيكلية التي جاء بها القانون المشار إليه آنفاً حيث أن المشاركة المالية للجماعات المحلية تترجم في الواقع بمشاركة إدارية حيث أنه في هذه الحالة يمكن اللجوء إلى تطبيق بند الشروط غير المألوفة للقانون المشترك (القانون المدني والتجاري) أي ما يعرف في القانون الإداري الفرنسي *pouvoirs exorbitant de droit commun* الشيء الذي يحدث خللاً أو اضطراباً لهذه الهيكلية التي تتكيف مع الملامح الهيكلية للمحاسبة العمومية *actionnariat public* حيث أن هذه الوضعية تجعل من الجماعة إن أرادت أن تجعل من جهاز المداولة *organe de délibération* وسيلة من الوسائل التي هي في يدها وذلك للتأثير في مجريات إدارة وتسيير الشركة.

أما الوضعية القانونية لأعضاء مجلس الإدارة المعنيين الذين هم متصرفون *administrateur* فهم بحكم أنهم غير مساهمين *actionnaire* ونظراً لكونهم يمثلون الجماعة المساهم الحقيقي وكذلك بحكم تعيينهم فإنهم يخضعون للقانون العام وذلك خلال مدة تعيينهم التي تقدر بست سنوات أو ثلاث سنوات حسب طريقة التعيين كما يمكن إعادة انتخابهم.

غير أن ما تجدر الإشارة إليه هو أنه طبقاً للقوانين التنظيمية للجماعات الترابية فإنه في "حالة توقيف المجلس التداولي ( للجماعة أو العمالة أو الجهة) أو حله، يستمر ممثل الجماعة الترابية في تمثيلها داخل مجلس إدارة شركات التنمية" إلى حين استئناف مجلس الجهة لمهامه أو انتخاب من يخلفه حسب الحالة.

بالإضافة إلى ذلك نوه بأن ممثلي الجماعة داخل مجلس الإدارة هم من المنتخبين يتم تعيينهم كما أن النظام الأساسي يحدد عدد ممثلي الجماعة داخل مجلس الإدارة حسب النسب المئوية لرأس المال المساهم به.

### الفرع السادس : محاسبة شركات التنمية المحلية

إن المحاسبة وقيود الحسابات comptabilité et comptes يكون مسكها حسب قواعد المحاسبة التجارية غير أنه رغم ذلك فإنها تبقى مسؤولة أمام المجلس الجهوي للحسابات وذلك لأن الأموال التي تم استثمارها كأسهم هي أموال عمومية وقد تكون مبالغ كبيرة.

غير أن المجلس الجماعي لا يتدخل بواسطة ممثليه في كل ما يمت إلى القرارات المالية بصفة إلا أن الجماعة تمارس مراقبة عن كثب بواسطة ممثليها وتتأكد من مصداقية ونجاعة هذه القرارات المالية لكن بصفة بعدية à posteriori وليس قبلية à priori.

كما تجدر الإشارة إلى أن الشركة ذات الاقتصاد المختلط مجبرة بتقديم بيان أو تقرير compte rendu سنوي يتضمن:

- بيانا تقديريا بأخر المعطيات un bilan prévisionnel actualisé

- وضعية السيولة النقدية للصندوق الفعلية un plan de trésorerie actualisé

### الفصل الثاني : المؤسسات العمومية المحلية

لا شيء في القوانين التنظيمية ما يمنع من إحداث مؤسسات عمومية محلية، فالمادة 97 بالنسبة للجهة تنص مثلا على أن مجلس الجهة يتداول في القضايا التالية:

- إحداث المرافق العمومية التابعة للجهة وطرق تديرها طبقا للقوانين والأنظمة الجاري بها العمل.

غير أن ما تجدر الإشارة إليه هو أن القانون التنظيمي 113-14 أعطى للجماعة الأولوية لإحداث المرافق العمومية والتجهيزات العمومية اللازمة لتقديم خدمات القرب في حين أنه لا القانون التنظيمي للإقليم أو للجهة تعرض وبتفصيل كما هو الشأن بالنسبة للجماعة حيث حددت المادة 83 القطاعات التالية:

- التزود بالماء الشروب وتوزيعه؛

- توزيع الطاقة الكهربائية؛

- التطهير السائل؛

- جمع النفايات؛

- الإنارة العمومية؛

- النقل العمومي؛

- السير والجولان وتشوير الطرق؛
- نقل المرضى والجرحى؛
- الذبح ونقل اللحوم والأسماك؛
- المقابر ومرفق نقل الجثث.

إلا أن ما يمكن استنتاجه هو أن التدخل عن طريق إحداث مرفق عام هو حصر على طبيعة هذه القطاعات وبالتالي من خلال رصدها يمكننا القول أن الهدف من وراء إحداث المرفق العام المحلي ليس الربح أو العنصر التجاري هو الهاجس الأول بقدر ما أعطيت الأولوية إلى تلبية حاجات وحاجيات السكان المملحة، ولعل قراءة مضمون هذه الأنشطة يتضح بأنها غير مربحة والدليل على ذلك هو المشاكل التي تثيرها الشركات الخاصة التي يعهد إليها بتسيير هذه الأنشطة الاقتصادية لاسيما النقل والنفايات. بالمقابل لم يحدد لا القانون التنظيمي للإقليم أو للجهة قطاعا من القطاعات مما يُمكِّن الإقليم والجهة من التصرف بحرية لاسيما الجهة التي يمكن أن تجد في هذه المجال مشكل حرية التصرف.

إذن من بين الأفكار التي يمكن طرحها في هذا الصدد هو أن الجماعة الترابية يجب أن تتعهد بإنشاء مؤسسات عمومية محلية وتكون طاقما تقنيا لتسييرها بطريقة عقلانية أفضل من أن تعهد بالأنشطة لشركات خاصة لا تفي بتعهداتها وتقدم خدمات لا ترقى للمقابل المادي الذي تتلقاه.

### الجزء السابع : الاقتراض

الاقتراض يعني الحصول من طرف ثان على مبلغ من مال يضعه رهن إشارة المقرض وذلك مقابل نسبة من الفائدة. العلاقات الثنائية بين المقرض والمقرض يمكن أن تعالج من ثلاث نواح قانونية واقتصادية وأخيراً تديرية محاسبية.

هذا وقد عرف المرسوم 2-22-33 الصادر في 21 يناير 2022 المتمم والمغير للمرسوم 2-17-296 الصادر في 9 يونيو 2017 بتحديد القواعد التي تخضع لها عمليات الاقتراض التي تقوم بها الجماعة (أو العمالة أو الجهة) " يقصد بعملية الاقتراض، كل عملية يتم بموجبها وضع أموال أو الالتزام بوضعها من طرف مؤسسة إئتمان وطنية أو مؤسسات مالية دولية أو هيئات عمومية أجنبية للتعاون، رهن تصرف الجماعة (الترابية) التي تكون ملزمة بإرجاعها وفق شروط تعاقدية"



### 1- قانونية:

نظرا للسماح للجماعات الترابية الاقتراض من مؤسسات الإئتمان الوطنية أو الدولية فإن الترخيص بإبرام قرض يخضع لمسطرة ولشروط نصت عليها المواد (92 بالنسبة للجماعة، 93 للعمالة و98 للجهة ) حيث يتداول مجلس الجماعة الترابية في الاقتراضات والضمانات الواجب منحها؛ ويفصل بمداولاته في كل قرض على حدة وفي نوعية المشروع المراد تمويله وكذا في طبيعة الضمانات المطلوبة عند الاقتضاء. إلا أن المادة الرابعة من المرسوم 2-17-296 الصادر في 9 يونيو 2017 بتحديد القواعد التي تخضع لها عمليات الاقتراضات يقتضي بأن المقررات المتعلقة بالاقتراضات لا تكون قابلة للتنفيذ " إلا بعد التأشير عليها من قبل عامل العمالة"، أما المادة الخامسة من نفس المرسوم فإنها تنص على أن الترخيص بالاقتراضات لا يتم إلا بموجب قرار مشترك لوزارة الداخلية والمالية.

### 3- اقتصادية:

إن طلب قرض معناه تسبيق المداخيل وبالتالي فإنه هو انتقاص من الذمة المالية للجماعة *diminution du patrimoine* باضافة إلى ذلك، فإن سداد القرض معناه كذلك تحمل الأجيال المقبلة لجزء من هذا العبء. وعليه فإن المادة الثانية من هذا المرسوم تستوجب بأن القرض يجب أن يخص وبصفة حصرية لتمويل نفقات التجهيز.

### 4- تديرية ومحاسبية:

إن محصول القرض يتم تقييده في خانة المداخيل كجزء من الاستثمارات وذلك كمقابل أو معادل *contrepartie* للنفقات التي تسجل في نفس الجزء *section d' investissement*.

من جهة أخرى، تجدر الإشارة إلى أن هناك علاقة جدلية بين منتج القرض والأشغال أو الاقتناءات التي من أجلها تم إبرام عقد القرض، كما أن التدبير الحكيم للقرض يفترض ان تسديده يستوجب تسجيله في الحساب (تسديد أصل الدين) وبالتالي الأخذ بعين الاعتبار حساب مبلغ القرض ودرجة الضغط الضريبي. على أية حال المادة الخامسة تنص على أن السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية تراقب القدرة المالية للجماعة الترابية على تسديد أقساط القرض:

✓ مصاريف الدين (الفائدة + رأس المال) / مداخيل التسيير

فالإقتراض هو عمل مالي يُلزم الجماعة الترابية لمدة طويلة يعني أن التحملات charges التي تنتج عن القرض ستصبح معطى ثابتاً *donnée constiente* في الميزانية، من أجل ذلك قبل أن تقرر الجماعة الترابية القيام بهذا العمل عليها معرفة وضعيتها المالية وكذلك إمكانياتها المادية لمواجهة عبء تسديد الدين وبالتالي فإن أول شيء يجب القيام به هو دراسة برنامج المشروع المراد إنجازه *programme d'équipement* ومدى قدرة الجماعة الترابية على إيجاد القدرة على تمويل هذا المشروع عن طريق الاقتراض.

وبالتالي فإن تحليل العناصر المكونة للميزانية وإمكانية زيادة الضغط الضريبي على الساكنة ومدى تحملهم لرفع قيمة الضرائب أو أن المشروع يمكن أن يمول من جهة بواسطة التمويل الذاتي ومن جهة أخرى بالقرض وفي هذه الحالة الضغط الضريبي لن يكون قوياً ومُهرَّ الزيادة دون أن تؤثر على القوة الشرائية لسكان الجماعة وتترك هامشاً لحركة الجماعة من أجل اتخاذ سياسة جبائية تناسب المشاريع المزمع القيام بها.

### الفرع الأول : الظروف القانونية والمالية للاقتراض

#### حرية اللجوء إلى الاقتراض:

الجماعة الترابية ، وكما أسلفنا، لها كامل الحرية في أن تلجأ إلى القرض كطريقة للتمويل ما عدا في حالة ما إذا كانت الجماعة مجبرة للجوء إلى الاقتراض لسد حاجة تتعلق بالتعويض عن الضرر في إطار المسؤولية المدنية وذلك نظراً للأضرار التي لحقت بالغير وأدت لإصدار حكم قضائي يدين الجماعة.

#### المدادولة:

قرار اللجوء إلى الاقتراض هو عمل يعود أمره للمجلس التداولي إذ أن هذا القرار هو جماعي *une decision collective* كما أن القرار يجب أن يتضمن توضيحات عن المشروع المزمع تمويله وكذلك وثيرة اندثار القرض *tableau d'amortissement* كذلك الميزانية التي يجب أن تخصص *affectation* مبالغ القرض وهي ميزانية الاستثمار *investissement* إذ أن مبادئ الميزانية تنص على أنه لا يجوز لجماعة الترابية أن تلجأ إلى التمويل عن طريق القرض لنفقات ميزانية التسيير *fonctionnement*. أما إبرام وتنفيذ العقود المتعلقة بالقروض فإنه يدخل في مجال صلاحيات رئيس المجلس التداولي.

## الوصاية:

عمليات الاقتراض من طرف الجماعات الترابية تخضع لمراقبة قبلية لسلطة الوصاية حيث أن مواد القوانين التنظيمية، تشير إلى صمامات أمان ميزانية بحيث يمكن أن تلزم توازن ميزانيات السنوات الموالية الاتفاقيات والضمانات الممنوحة وتدبير دين الجماعة الترابية<sup>51</sup> واعتمادات الالتزام وكذا الترخيصات في البرامج التي تترتب عليها تكاليف مالية للجماعة. كما تخضع عمليات الاقتراضات التي تقوم بها الجماعة لقواعد تحدد بنص تنظيمي<sup>52</sup> بحيث أن عمليات الاقتراضات التي تقوم بها الجماعات الترابية تخضع للمصادقة المشتركة لوزير الداخلية والمالية، أي أن هناك مراقبة إدارية، مالية وتقنية للدولة التي توظف حسب معايير مبسطة لكي لا نقول قاسية عمليات الاقتراض. حيث أن المصادقة على قرارات المجالس الترابية للجوء إلى الاقتراض تشكل المحطة الأولى من هذه المراقبة.

بعد ذلك تشمل المراقبة خلال مرحلة تنفيذ عملية الاقتراض العديد من الإكراهات contraintes ذات طابع إداري وقانوني تتعلق بطريقة الاقتراض modalities de l'emprunt وكذلك مسطرة تكوين ملف طلب القرض.

وأخيراً قدرة الجماعة على الوفاء بالدين solvabilité كل هذه الإكراهات تجعل من التفكير باللجوء إلى الاقتراض مشكلة لا يستطيع مواجهتها إلا الجماعات المحلية التي لها القدرة الإدارية التقنية والمالية للاستجابة لكل هذه الشروط.

## العبء المالي للقرض:

الاقتراض معناه تحقيق تجهيزات équipements لم يكن بالإمكان إنجازها لولا القرض إذ أن الاعتماد على التمويل الذاتي يمكن أن يؤخر في أحسن الأحوال إنجازها هذا إذا كان هناك تمويل ذاتي.

الاقتراض معناه كذلك خصم مبالغ escompter من المداخيل المستقبلية والتي يمكن بواسطتها تسديد الأقساط السنوية annuités.

غير أن الاقتراض يطرح على المستوى الاقتصادي مشكلتين اثنتين:

<sup>51</sup> المواد 162 بالنسبة للجماعة، 154 العمالة و175 الجهة.

<sup>52</sup> المواد 175 بالنسبة للجماعة، 190 العمالة و 168 الجهة.

أولاً، هنالك ضرورة اللجوء إلى القرض إذا ما أراد المجلس الجماعي تنمية الأنشطة وتقوية البنية التحتية وذلك تحت ضغط ازدياد عدد السكان أو بتعبير آخر يجب على المجلس زيادة قدراته الاقتصادية potentialité économique المحلية وذلك بخلق أنشطة وبنيات تحتية تدر مداخيل إضافية.

ثانياً، لكن إلى حين أن تصبح هذه القدرات الاقتصادية مدرة لمداخيل جبائية وغيرها، عليه أن يجد المداخيل الكافية لتسديد الدين: الدين الأصلي capital بالإضافة إلى الفوائد المترتبة intérêts الشيء الذي لا يمكن أن يؤدي إلا إلى شيئين اثنين إما عدم رفع سقف الضرائب كما سبق وان ذكرنا وبالتالي التخلي عن مشاريع أخرى مما يؤدي إلى عدم القدرة على زيادة وتقوية تنمية الأنشطة الاقتصادية وكذا البنيات التحتية كما وسبق ذكره.

وعليه فإن أثر الاقتراض يجب أن يتم تقييمه ليس فقط على المدى القريب بل على المدى المتوسط، تقييماً للجوانب السلبية والجوانب الإيجابية علماً أن تسديد القرض يعني ضخ أموال من مؤسسة لا توجد فوق تراب الجماعة وبالتالي لا يمكن الاستفادة من المبالغ المسددة كما لو كان الأمر بالنسبة لمؤسسة اقتراض محلية حيث يمكن لهذه المؤسسة أن تستثمر هذه الأموال في أنشطة اقتصادية محلية.

### الفرع الثاني : هيئات التمويل

يمكن في الحقيقة الحديث عن هيئات التمويل بالجمع حيث لم تعد هيئة التمويل الوحيدة وهي صندوق تجهيز الجماعات الترابية وموازرتها في تحديد وتقييم مشاريعها بما في ذلك منح هذه الجماعات كل مساعدة تقنية أو مالية في شكل قروض أو سلفات التمويل الدراسات والأشغال المتعلقة بأعمال تجهيزات.

صندوق التجهيز الجماعي لم يعد المؤسسة العامة الوحيدة التي تعمل على مساعدة الجماعات الترابية بل انضم لهذه العملية صندوق الإيداع والتدبير بناء على اتفاقية- إطار لتنفيذ تمويلات لمشاريع تنمية الجماعات الترابية، وذلك دعماً لديناميتهم في مجال الاستثمار والنمو. هذه الشراكة الاستراتيجية تشتمل على ثلاثة مكونات تكميلية، تتعلق بالتمويل المشترك من قبل المؤسسات لمشاريع التنمية الترابية، وإعادة تمويل صندوق التجهيز الجماعي من قبل صندوق الإيداع والتدبير، إلى جانب تبادل خبرتهما مع الجماعات الترابية للاستجابة، قدر الإمكان، لمتطلباتها، مما سيؤدي لإنشاء آليات تمويل، متوازنة ومتكاملة على حد سواء، ويجسد تعبئة صندوق الإيداع والتدبير، في إطار هذا التعاون، لغلاف مالي مهم، مع إمكانية زيادة حجم التمويل مستقبلاً. هذا سيسمح بالاستجابة بشكل فعال لتكثيف الاحتياجات التمويلية للجماعات الترابية، في سياق يتسم بالإسراع في تنفيذ الجهوية المتقدمة، ويتميز بزيادة دينامية الاستثمار على المستوى الترابي.

تمويل مشاريع لصالح مختلف فئات الجماعات الترابية، همت بالأساس إنجاز مشاريع تهم تأهيل المدن، وإعادة هيكلة الأحياء ناقصة التجهيز والبنية التحتية الطرقية، لا سيما تلك التي تهدف إلى تقليص الفوارق المجالية والاجتماعية.

هذه الوضعية أدت إلى مديونية للجماعات الترابية بلغت 26.18 مليار درهم بنهاية سنة 2021، مسجلة ارتفاعا يقارب المليار درهم مقارنة بالمستوى المسجل خلال السنة المالية 2020، والذي بلغ 25.20 مليون درهم. كما أنه عند متم 2021، بلغت المديونية المالية أكثر من 22 مليار درهم، غالبيتها مشكلة من سندات الاقتراض، والتي تمثل حصة 39 في المائة.

وفي هذا الصدد قام الصندوق بإقراض ما مجموعه مليارين ونصف مليار درهم لكل الجماعات المحلية إلى غاية يونيو 2011 وذلك في إطار القطاعات التي يتم الإقراض فيها وهي:

- البنيات التحتية وقطاع الخدمات: الماء الصالح للشرب، الكهرباء، الطرق...

لكن ما يعيب هذه الطريقة هو عدم فتح الباب للإدخار المحلي ولاسيما في الجماعة المحلية التي يمكن لسكانتها المساهمة في المجهود التنموي وهذا لا يتأتى عن طريق صندوق التجهيز ولكن عن طريق فروع بعض صناديق الإدخار المحلية *caisse d'épargne* كما هو الشأن في بعض الدول الأوروبية.

والواقع أن نظام الإقراض المحلي الحالي هو في نهاية الأمر مركزة للسلطات وللأرصدة *fonds*، الشيء الذي لا يسمح للجماعة بالحركة والتصرف بحرية وتقرير تمويل مشاريعها اعتماداً على المُعطى المحلي الذي يجعل من تمويل هذه المشاريع عبر وبواسطة الساكنة المحلية أي الإدخار المحلي.

### التمويل:

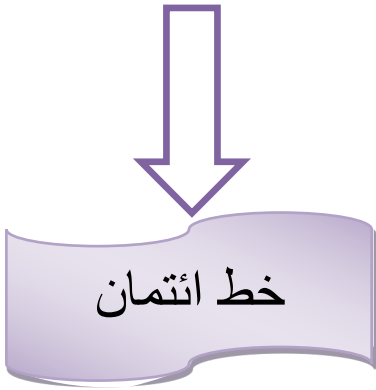
الصندوق من خلال المهمة المناطة به وهي إقراض الجماعات الترابية يتدخل حسب مضمون الطلب الذي تتقدم به الجماعة: هل يتعلق الأمر بمشروع *projet* أو برنامج عمل *programme* في الحالة الأولى يفضي قبول المشروع إلى قرض *prêts* وفي الحالة الثانية بفضي قبول برنامج عمل إلى فتح سطر اعتماد أو خط ائتمان *des lignes de crédits*. هذا فيما يخص الناحية المالية.

أما من الناحية التقنية فإن هذا التصنيف يؤدي إلى مساعدة من أجل تحضير ملف تمويل المشروع (الدراسة، *étude* الانتقاء والترتيب *montage*) أما إذا كان الأمر يتعلق ببرنامج عمل فإن المساعدة المقدمة تخص صياغة برنامج العمل التنموي.

### تحديد مشروع استثماري

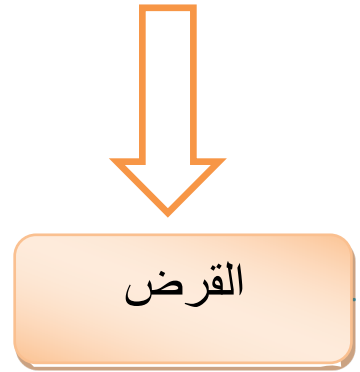
الجماعة الترابية تريد أن تضع برنامج تنمية وتريد أن تكون لها رؤية واضحة فيما يخص التمويل

الصندوق يساعد في صياغة برنامج تنمية لتكوين ملف تمويل المشروع (دراسة، إعداد)



تم تحديد مشروع استثماري من طرف الجماعة الترابية وتريد تمويله

صندوق التجهيز هو رهن إشارة ج.ت



من مزايا التمويل عن طريق فتح خط اعتماد هو أنه باستطاعة الجماعة الترابية التوفر على رؤية واضحة من أجل تأمين تمويل مشاريع التنمية. طريقة الاستثمار هذه تعطي للجماعة القدرة على برمجة استثماراتها على المدى المتوسط والطويل. كما أن هذه المرونة تسمح لها بالتمويل بكل نجاعة لكافة أجزاء ومكونات البرنامج المزمع إنجازه.

تمويل برنامج العمل: يتم التمويل عبر تخصيص سطر اعتمادات ligne de crédit الشيء الذي يسمح للجماعات بصياغة برنامج عمل واضح يساهم في رؤية واضحة لما يراد إنجازه وبالتالي تأمين تمويل يتناسب وحجم المشروع المستقبلي المزمع إنجازه.

كما أنه يدفع الجماعات الترابية إلى تسطير برامج عمل استثمارية مستقبلية حسب الأولويات سواء على المدى القريب، المتوسط أو البعيد مما يسهل عملية عقلنة البرمجة والتمويل واستفادة الساكنة من المشاريع المستقبلية المسطرة.

### الفرع الثالث : شروط التمويل

لكي تتمكن الجماعة الترابية من الاستفادة من القروض يجب أن تستجيب لعدد من الشروط:

أولاً- يجب ألا تكون مديونية الجماعة مرتفعة  $\text{taux d'endettement}$  حيث أن النسبة المطلوبة هي أقل من 40% (مجموع الأقساط السنوية بالنسبة لمداخيل الجماعة).

ثانياً- القدرة على توفير فائض ادخاري يمكن من تغطية خدمات الدين الذي من المفترض الالتزام به  $\text{dette à contracter}$  (الديون التي تم التعاقد بها بالإضافة إلى الدين الذي يراد التعاقد من أجله).

ثالثاً- المساهمة في تمويل المشروع بنسبة 20% من التكلفة حيث أن التمويل الذاتي للجماعة يمكن أن يترجم سواء:

- فائض مالي يخصص للمشروع.
- مساهمة عينية كتخصيص قطع أرضية تخصص لإقامة المشروع.
- هبة، علاوة  $\text{subventions}$  أو مساهمة من طرف منظمة أو أجهزة: حكومية، خاصة أو وطنية أو دولية.
- وأخيراً تتوفر على الإمكانيات البشرية والمادية والتنظيمية لإنجاز المشروع.
- غير أن التمويل الكامل بنسبة 100% من طرف الصندوق فإنه يوجه للمشاريع التي تهتم:
- برامج الكهرباء القروية العامة؛
- برامج التزويد الجماعية بالماء الشروب؛
- برامج بناء وتهيئة الطرق القروية؛
- برامج تهيئة وإعادة تهيئة المؤسسات الدراسية في المحيط القروي والشبه الحضري.

أما المشاريع في حد ذاتها فإننا نجد أن الصندوق قد حدد عدداً من المعايير يعتمد عليها لاعتبار أهلية المشروع للتمويل  $\text{projets éligibles}$  ومن هذه المعايير نجد:

- يجب أن يستجيب المشروع لطلب فعلي ويحظى بالأولوية بالنسبة للمقترض.

- يجب أن يكون المشروع من الناحية الاقتصادية والاجتماعية له ما يبرره ويستجيب لشرط مشروع الأقل تكلفة.
- المشروع من الناحية المالية هو مشروع ذو مردودية viable وقابل للاستمرارية الاقتصادية من وجهة نظر تجارية à caractère marchand.
- يجب أن يتوفر المقترض على القدرة على إنجاز المشروع mener à bien أو يستعين بخبرات عن طريق عقود التدبير contrat de gerance أي ما يعني الاعتماد سواء على شخص من أشخاص القطاع العام له الخبرة في التدبير والتسيير أو القطاع الخاص.
- وأخيراً يجب ألا يكون للمشروع تأثير سلبي على البيئة وإذا ما كانت هنالك آثار فإن الجماعة المحلية تتخذ كل الإجراءات لكي تكون الآثار هامشية وغير ذي بال.

#### نسبة الفائدة

تبلغ نسبة فائدة الاقتراض 6,5% دون احتساب الرسوم وهي إما سعر فائدة ثابت أو متغير، كما أن هذه النسب يمكن تعديلها حسب مدة القرض والتي يمكن أن تحدد إلى غاية 15 سنة أو حسب طبيعة الضمانات التي يقدمها المقترض.

أما فيما يخص سعر الفائدة المتغير فهي النسب التي تحدد في بداية تسلم القرض وبعد ذلك تتم مراجعة هذه النسبة بتطبيق النسبة المعمول بها عند حلول كل استحقاق.

#### الفرع الرابع : اختيار المشروع

من بين الشروط للاقتراض رأينا أن المردودية rentabilité معيار أساسي، ولعل هذه الفكرة تسيير في الاتجاه المعاكس لفكرة تشكل الأساس والعمود الفقري للمرفق العام ألا وهو الصالح العام l'intérêt général الذي يجب أن ينيير ويكون المرجع الأول للاختيارات الاقتصادية التي ينوي المجلس الجماعي القيام بها.

لكن المردودية ليست بمفهوم نقدي مالي أو ما يمكن تلخيصه في كلمة الربح benefice مفهوم المردودية يعني إعطاؤها بعداً يُمْكِّن الجماعة من خلاله التعبير عن غاية جماعية للتنمية الاقتصادية يعني المردودية الاقتصادية أي ما تجنيه الساكنة من فوائد وليس المردودية النقدية أي ما يعود على الجماعة من ربح.

إذن إذا ما تبيننا هذا التعريف فإنه يبدو من الصعب تقييم مردودية الاستثمار الذي تقوم به الجماعة ولاسيما في بعض القطاعات مثل الطرق، كيف يمكن تقييم هذه المردودية إذا ما قورنت باستثمار في الكهرباء



إذ يمكن في الحالة الثانية تحقيق مداخيل من خلال توزيع الكهرباء وربط السكان بشبكة الكهرباء في حين أن الاستثمار الأول لا يدر أي مردود إذ لا يمكن فرض مبلغ لاستعمال الطريق، القيام بعملية التحكيم بين هذين المشروعين صعب، إلا أن استعمال بعض المعايير يسهل على الشخص المكلف بتحديد برامج مشاريع programmes باللجوء إلى معيار "المنفعة العامة" التي تعود على مجموع مكونات الجماعة، والجماعة هنا بمفهوم سوسولوجي وليس جغرافي والذي يتعدى محيط الجماعة المحدد إدارياً إلى محيط الجماعة والذي يدرج ويدخل المستفيدين الآخرين من المناطق الأخرى قد تكون بعيدة.

وبالتالي الكهرباء قد يستفيد منها جزء من الساكنة في حين أن الطريق ستكون منفعتها "منفعة عامة" من بينها فك الحصار desenclaver عن مجموع الساكنة مما يسهل الولوج إلى الخدمات في الأماكن الأخرى تزويد السكان بالموثون فتح باب تسويق المنتجات الفلاحية المحلية إلى مناطق أخرى، وهذه الفكرة الأخيرة تضيف معيار آخر وهو "معيار الفائض" surplus والتي يمكن تطبيقها بالنسبة للدخل الوطني والمستفيدين من هذا المعيار هم: المنتجون، الجماعات المحلية، الدولة والمستهلكون كذلك بالإضافة إلى كون الطريق ستسهل نقل المرضى بسرعة إلى المستشفيات القريبة مما يسمح بإنقاذ حياة الكثيرين وآخر عنصر هو عنصر الوقت كل ما كان الأمر يتعلق بالموصلات.

## الجزء الثامن : مساطر التحصيل

أغلبية الرسوم والضرائب يتم استخلاصها عن طريق جداول بواسطة المحاسب أو الشسيح لفائدة الجماعات الترابية. القانون رقم 07-20، إقر بأن عملية تحصيل الضرائب التي ينص عليها القانون 06-47 المتعلق بجباية الجماعات الترابية يمكن أن تتم " لدى صندوق شسيح مداخيل الجماعة أو لدى المحاسب العمومي المكلف بالتحصيل قبل فاتح مارس من كل سنة ".

## الفصل الأول : استخلاص المبالغ - Le recouvrement

يتعلق الأمر بمداخيل وبالتالي فإن الشخص المكلف بالاستخلاص يجب أن تكون له صفة محاسب مخول بالتصرف في المال العام بمعنى مخول بقوة القانون بان يتلقى مبالغ الرسوم التي تشكل ديناً عاماً.

في هذا الصدد، ينص الفصل الثاني من القانون رقم 95.17 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية المؤرخ في 3 ماي 2000 "تعتبر ديوناً" عمومية بمقتضى هذا القانون ضرائب ورسوم الجماعات المحلية" وبالتالي فإن تحصيل الدين يكون له طابعاً إجبارياً للمحاسب الذي يتكفل بالprise en charge بالجداول rôles وبالتالي فإن القانون يخول المحاسب استعمال كل الطرق القانونية لاستخلاص هذا الدين كما أن قراءة للمادة الأولى

التي تعرف التحصيل بأنه "مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى حمل مدين الدولة والجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العمومية على تسديد ما بذمتهم من ديون بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل..." وعليه فإن الاستنتاج الأول هو أنه يجوز لغير المحاسبين الذين يتوفرون على هذه الصفة طبقاً للقوانين الجاري بها العمل أن يتولوا إجراءات التحصيل وتجاوزها يؤدي لمرتكب المخالفة محاسباً أو شسييع المداخيل إلى إجراءات قانونية أولها إلغاء ما قام به من تجاوز.

ولعل الفصل 14 من مرسوم 23 نوفمبر 2017 قد حدد أصناف المحاسبين العموميين للجماعات الترابية كما أضافت المادة 41 من المرسوم المذكور صنف شسييعي المداخيل المسموح لهم باستيفاء الحقوق نقدا والرسوم المصرح بها.

نشير في نفس السياق أن القانون الجبائي 06-47 كما تم تحيينه بالقانون 07-20 الصادر في 31 دسمبر 2020 حدد الجهة المخولة المختصة باستخلاص هذه المبالغ فبالنسبة للرسوم: الرسم المهني ورسم السكن ورسم الخدمات الاجتماعية فإن استخلاصها يعود إلى مصالح الخزينة العامة حيث تتولى "خزينة العمالة" Trésorerie profectorale عملية الاستخلاص. أما فيما يخص باقي الرسوم فإن شسييع المداخيل أو المحاسب هم من يتكفل بعملية الاستخلاص.

### الفرع الأول : الأشخاص المكلفون بالتحصيل

عرفت المادة الأولى من مدونة التحصيل مفهوم التحصيل بأنه "مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى حمل مديني الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية على تسديد ما بذمتهم من ديون"، كما أن المادة الثانية حددت لائحة لما يعتبر كدين عمومي، أما المادة الثالثة فنصت على الأشخاص المكلفين بتحصيل هذه الديون بل وسائر الديون الأخرى لفائدة الدولة والجماعات الترابية وكذا المؤسسات العمومية، وقامت باستثناء الديون ذات الطابع التجاري.

كما أن المادة 14 من مرسوم 23 نوفمبر 2017 نص على أن المحاسبين العموميين للجماعات المحلية هم:

- الخزنة الجهويون؛
- خزنة العملات أو الأقاليم؛
- القباض.

كما أضافت المادة 41 من المرسوم المذكور شسييعي المداخيل بصفة استثنائية بأنه "يجوز أن يعهد بالاستيفاء إلى شسييعي المداخيل إذا كانت المداخيل مستحقة نقدا ، أو عندما تكون هناك فائدة في أداء الخدمة بشكل

جيد أو من أجل التقليل من إجراءات تنقلات المدينين" ويستنتج من مختلف هذه المواد أنه يجوز لشسيعي النفقات أن يتولوا إجراءات التحصيل رغم أنهم لا يتوفرون على صفة محاسب، إذا كانت المداخيل مستحقة نقدا، أو عندما تكون هناك فائدة في أداء الخدمة بشكل جيد، شريطة إحداث شساعة مداخيل وتعيين شسيع لها، حيث أن من أهم الآثار القانونية التي تترتب على انعدام الصفة هي البطلان.

كما أن كل مكلف بالتحصيل يباشر هذه المهمة الموكولة إليه في ظل أحكام المدونة ولا يقوم باستيفاء أي دين آخر غير الديون التي نصت عليها مدونة التحصيل.

### الفرع الثاني : طرق التحصيل

المقصود بطرق التحصيل هو الأساس الذي يمكن على أساسه استخلاص المبلغ لأنه بدون سند قانوني تنفيذي titre exécutoire لا يمكن استخلاص أي مبلغ وكل مبلغ تم استخلاصه دون هذا السند فإن هذا العمل يقع تحت طائلة القانون الجنائي لاسيما المادة 243 منه وهو ما يعرف بالصدر concussion. هذا وتجدر الإشارة إلى أن قانون المالية يذكر كل سنة بهذا الفصل كما أن المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية للجماعات الترابية تذكر بذلك.

غير أن ما يهمننا في هذا الصدد هو ما جاءت به المادة الرابعة من قانون مدونة التحصيل وما أورده المادة 126 من القانون الجبائي بان الرسوم تستخلص لفائدة الجماعات الترابية إما:

- تلقائيا بناء على إقرارات الملزمين؛
- أو بناء على أوامر التحصيل أو الاستخلاص ordre de recette وفي هذا الصدد نذكر بأن الفصل 128 قد أسند إنجاز وإصدار الأوامر بالصرف لوزير المالية أو الشخص المفوض من لدنه فيما يخص بقية الرسوم فإن الأمر بالصرف للجماعة المعنية أو أي شخص مفوض من لدنه هو الذي يقوم بإصدار أوامر التحصيل المتعلقة بباقي الرسوم.

### الفرع الثاني : إجراءات التحصيل

الهدف من هذا الجزء هو الاطلاع على الإجراءات المتعلقة بالتحصيل والمتابعة والتي تعود إلى المحاسب لأنه هو من يتكفل بالجداول. والتحصيل يتم حسب طريقتين اثنتين إما التحصيل الرضائي recouvrement à l'amiable أو التحصيل الجبري recouvrement.

## 1-التحصيل الرضائي:

الديون العامة مستحقة الأداء بأجل أي أن الوفاء بها يتم عن طواعية وبطريقة رضائية خلال آجال معينة حيث أن المادة الخامسة تشير إلى أنه 'مبادرة من الإدارة إخبار الملمزين بتواريخ الشروع في تحصيل جداول الضرائب والرسوم واستحقاقها بكل وسائل الإخبار" مما يعني أن الإدارة مجبرة ، بعد تحديد سند التحصيل بالمادة الرابعة من مدونة التحصيل بأن تقوم بالإجراءات التالية:

- إخبار الملمزين بتواريخ الشروع في تحصيل جداول الضرائب والرسوم واستحقاقها بكل وائل الإخبار؛
- إرسال الجداول وقوائم الإيرادات إلى المحاسب المكلف بالتحصيل قبل تاريخ الشروع في التحصيل بخمسة عشر يوماً على الأقل؛
- إرسال إعلام بالضريبة عن طريق البريد في ظرف مغلق إلى كل ملزم .

لا يثير هذا النوع من التحصيل أي مشكل حيث أنه بعد إرسال الجداول وقوائم الإيرادات إلى المحاسب المكلف بالتحصيل يتم إرسال إعلام بالضريبة avis d'imposition إذا ما تم الأداء خلال حلول أجل الاستحقاق ليس هنالك أي مشكل، لكن بعد انصرام هذا الأجل فإن المدين يصبح خاضعاً لإجراءات التأخير وذلك بأداء زيادة نسبتها 8% حسب المادة 21 من مدونة التحصيل إلا أن المبالغ التي لا يتجاوز مبلغ حصة أو جزء الحقوق المدرجة في الجداول 1000 درهم (ألف درهم) فإن الزيادة لا تطبق عندما يتعلق بضريبة الخدمات الاجتماعية.

كذلك في حالة عدم أداء مبلغ الأمر بالدخل ordre de recette فإن الفوائد المترتبة عن هذا التأخير تصل إلى 6% سنوياً أي 0,50% عن كل شهر ويعد الجزء من الشهر بمثابة شهر كامل.

## 2-التحصيل الجبري:

أما التحصيل الجبري فإنه في عدم استجابة المدين فإن المحاسب يبدأ بإجراء احترازي وذلك بإرسال إشهار بدون صائر sommation sans frais كما تبين ذلك المادة 152 من قانون 06-47 ، حيث يكون ذلك بمثابة تذكير أولاً بأن الشخص مدين بمبلغ لخزينة الجماعة الترابية؛ وثانياً بأنه في حالة عدم الاستجابة فإنه سيشرع في إجراءات أخرى لها مفعول قسري effet coercitif وتترتب عنها صوائر. بالإضافة إلى هذا الإجراء الاحترازي فإن المادة 36 من مدونة التحصيل تنص بأن المحاسب مطالب بالحصول على ترخيص مسبق من رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحصل أو ممن يفوض له في ذلك ويكون هذا الترخيص في شكل قائمة اسمية بالمدين أو المدينين الذين يمكن القيام في حقهم قانوناً بالتحصيل الجبري.

ويستثنى من الحصول على هذا الترخيص إجراء التحصيل الجبري عن طريق الإنذار أما باقي إجراءات التحصيل الجبري الأخرى فيمنع القيام بها بدون هذا الترخيص المسبق والخاص بكل إجراء على حدة.

أما درجات التحصيل الجبري فتبدأ:

**أولاً- الإنذار:** حيث يجب أن يسلم إلى المدين شخصياً الذي يتم بواسطة مأمور التبليغ، والتنفيذ التابع للخزينة العامة.

**ثانياً- الحجز:** يتم اللجوء إلى حجز المنقولات المملوكة للمدين من أثاث أو محصلات وثمار.

**ثالثاً- البيع:** ولمباشرة البيع يجب احترام المسطرة المتبعة في هذا الصدد.

**رابعاً- الإكراه البدني:** ويتم اللجوء إليه عند استنفاذ كل الإجراءات السابقة وعدم الحصول على نتيجة آنذاك تباشر عملية الإكراه البدني اللهم إلا إذا ثبت أن المدين معسر بمقتضى شهادة العوز التي تُسَلَّمها السلطة الإدارية ولا يباشر الإكراه البدني في حق من كان سنه أقل من 20 سنة أو أكثر من 60 سنة أو امرأة حاملاً أو مرضعة وألاً يكون الإكراه البدني موجه ضد زوج وزوجة في آن واحد كما أن مجموع الدين يجب أن يتجاوز 8000 درهم (ثمانية آلاف درهم). ولا يمكن ممارسة الإكراه البدني لنفس الدين.

فيما يخص مسطرة ممارسة الإكراه البدني فهي مسطرة قضائية حيث المحاسب المكلف بالتحصيل يوجه طلباً لرئيس الإدارة التابع لها وذلك من أجل التأشير عليه وهذا الطلب يوجه إلى رئيس المحكمة الابتدائية بوصفه قاضياً للمستعجلات وينفذ الإكراه البدني فوراً بمجرد توصل وكيل الملك بالقرار الاستعجالي المحدد لمدة الحبس.

### الفرع الثالث : تحديد النسب والسعر

هنالك حالتان يمكن استنتاجهما من مختلف المواد المتعلقة بالجباية المحلية.

**الحالة الأولى:** تخص الرسوم التي يحدد فيها القانون النسبة وكذا السعر بشكل موحد مطبق في كل أنحاء المملكة ويتعلق الأمر بالرسم المهني، رسم السكن، ورسم الخدمات الاجتماعية، حيث يجب تطبيق هذه النسب وكذا السعر حسبما جاء به القانون.

**الحالة الثانية:** وهو أن القانون يحدد سقفاً أعلى لا يمكن تجاوزه وهداً أدنى لا يمكن النزول عنه.

وفي هذه الحالة يبقى الباب مفتوحاً للمجلس التداولي بأن يقوم بتعديل النسبة والسعر حسب الاختيارات الاقتصادية التي يقرها شريطة احترام السقف الذي تم تحديده بواسطة القانون ويتعلق الأمر بالرسوم الآتية:

- الرسم على الأراضي الحضرية غير المبنية.
- الرسم على عمليات البناء.
- الرسم على عمليات تجزئة الأراضي.
- الرسم على محل بيع المشروبات.
- الرسم على المياه المعدنية ومياه المائدة.
- الرسم على النقل العمومي للمسافرين.
- الرسم على استخراج مواد المقالع.

بالنسبة للجهات هنالك الرسم على استغلال المناجم.

هذا وتجدر الإشارة إلى أن الفصل 168 من القانون الجبائي 06-47 ينص على أنه في حالة إذا لم يحدد القانون أسعاراً أو تعريفات ثابتة للرسوم فإن تحديدها يعود للأمر بالصرف للجماعة المحلية وإذا امتنع فإن وزير الداخلية يحل محله.

#### الفرع الرابع : فرض الرسم بصفة تلقائية

الإقرار والإحصاء يشكلان ركيزة فرض الرسم إلا أن هذه الطريقة القانونية التلقائية ليست هي الوسيلة الوحيدة إذ أن الإدارة تلجأ بعض الأحيان إلى فرض الرسم بصفة تلقائية بناءً على الفصل 168 وذلك في حالة ما إذا لم يدل الملزم بالإقرارات المنصوص عليها في القانون أو أدلى بإقرار تشوبه بعض النواقص لتحديد الرسم.

هذا وقد حدد الفصل 149 الرسوم الجماعية التي تقع تحت طائلة هذا الإجراء وهي:

- الرسم على عمليات التجزئة.
- الرسم على بيع المشروبات.
- الرسم على الإقامة السياحية.
- الرسم على المياه المعدنية ومياه المائدة.
- الرسم على النقل العمومي للمسافرين.

- الرسم على استخراج مواد المقالع.

كما أن فرض الرسم بصفة تلقائية إذا لم يُدَلِّ الملزم بالوثائق المحاسبية أو رفض الخضوع لحق المراقبة حيث أنه بالإضافة إلى فرض الرسم بصفة تلقائية أشار الفصل 159 إمكانية فرض غرامة تهديدية.

وفي حالة اللجوء إلى هذه المسطرة فإن مصالح الوعاء بالجماعة الترابية تقوم بصفة انفرادية أحادية لتقييم مبلغ الرسم بناء على معطيات موضوعية.

أما استيفاء واستخلاص مبالغ الرسوم المفروضة بصفة تلقائية فإنه يتم عن طريق إصدار أمر بالمداخيل الذي يجب أن يُستخلص ويؤدى قبل القيام بأي إجراء من طرف الملزم.

### الفصل الثاني : التقادم Décheance

إذا كانت النفقات تقع تحت طائلة التقادم فإن القانون أشار إلى أن المداخيل كذلك يمكن أن يطالها التقادم كما نصت على ذلك المواد 123، 126 و 128 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة الديون العمومية حيث أن الفصل 123 ينص على ما يلي: "تتقادم إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل والتمبر بمضي أربع سنوات من تاريخ الشروع من تحصيلها" وبالتالي فإن التقادم يطال مداخيل الدولة.

والتقادم معناه هو انقضاء الحقوق المتعلقة بالذمة المالية ولاسيما الالتزامات إذا ما تقاعس صاحبها عن ممارستها وأهمل المطالبة بها خلال مدة حددها المشرع في أربع سنوات وبالتالي فإن المشرع أضاف لبنة أخرى هو أن التقادم خلال هذه المدة يسقط الدعوى الناشئة عن الالتزام كما أشار وأكدت ذلك المادة 317 من ق.ل.ع غير أن هذه المدة المحددة في أربع سنوات لا تخص إلا الضرائب والرسوم أما أوامر الدخل فإن المدة هي 15 سنة.

هذا وقد أشار الفصل 123 من مدونة التحصيل إلى أن إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم "تتقادم من تاريخ الشروع في تحصيلها" أي أن المرجع لحساب مدة التقادم هو الفصل 386 من قانون الالتزامات والعقود الذي ينص على أن التقادم "يحسب بالأيام الكاملة لا بالساعات ولا يحسب اليوم الأول الذي يبدأ فيه التقادم منه في الزمن اللازم لتمامه ويتم التقادم بانتهاء اليوم الأخير من الأجل".

والحساب بالطبع يكون حسب التقويم الميلادي فالיום الأول لا يحسب أما اليوم الأخير فإن التقادم لا يكتمل إلا بانقضاء آخر يوم منه.

وإذا كان آخر يوم هو يوم عطلة رسمية jours ferié فإن حساب التقادم يتوقف ويكمل الحساب من اليوم الأول للعمل بعد العطلة الرسمية.

### الفرع الأول : قطع التقادم

قطع التقادم قد يصدر عن المحاسب وذلك باتخاذ الإجراءات اللازمة في إبائها وذلك بتبليغ الإنذار للمدين كما تنص على ذلك المادة 43 من مدونة التحصيل كما أن الفصل 381 من ق.ل.ع ينص على أن التقادم ينقطع بكل مطالبه "قضائية أو غير قضائية يكون لها تاريخ ثابت" وتعنى المطالبة الغير قضائية من طرف المحاسبة أن يرسل رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل إلى المعني فقط أما الإجراءات الزجرية الأخرى كالبيع والإكراه البدني فإنها تقطع التقادم.

يبقى مشكل الحجز الذي لا يعتبر إجراء من الإجراءات القاطعة للتقادم إلا إذا كان حجزاً تنفيذياً.

هذا وتجدر الإشارة إلى أن تفعيل هذه المسطرة المتعلقة بوقف التقادم يعود للمحاسب لكن الأمر بالصرف يجب أن يتابع عن كثب إجراءات التحصيل ويطالب باللوائح المتعلقة بالمدينين الذين لم يؤدوا ما عليهم من دين منذ ثلاث سنوات حتى يتمكن من مطالبة المحاسب باتخاذ الإجراءات التي سبق وأن تحدثنا عنها.

### الفرع الثاني : دور الإدارة في إجراءات التحصيل

تنص المادة 167 على أن مفهوم الإدارة يعني من جهة المصالح التابعة لمديرية الضرائب بالنسبة للرسم المهني، السكن والخدمات الاجتماعية ومن جهة أخرى المصالح الجبائية التابعة للجماعات المحلية لباقي الرسوم التي تستخلص لفائدتها وعليه فإن المصالح المختصة للجماعة حدد لها القانون بعض الاختصاصات لتعزيز موقوفها لاسيما فيما يخص المراقبة.

نشير فقط إلى أن هذا الحق الذي أسند للجماعة يجد أساسه في المادة 149 من القانون الجبائي المشار إليه 06-47 الذي ينص على أن الإدارة "مصالح الجماعة" تراقب الإقرارات والوثائق المعتمدة لإصدار الرسوم التي يسمح باستخلاصها.

ويتعلق الأمر بمراقبة الإقرارات المتعلقة مثلا بالأراضي الغير المبنية أو المداخيل السنوية المحققة أو العطالة فيما يخص محال بيع المشروبات أو توقيف نشاط متعلق بالنقل العمومي.

كما أن المراقبة تطال جميع الوثائق الإثباتية وكذا الوثائق المحاسبية التي تكون أساساً لفرض المبلغ الواجب أدائه من طرف الملزم وهذه المراقبة قد تكون قبلية أو بعدية حيث أن الإدارة يمكنها داخل الآجال القانونية أن تقوم بكل ما من شأنه أن يحفظ حقوقها وذلك بناء على الفصل 154 من القانون الجبائي 06-47 والذي



يخولها سلطة تقديرية ممالا يستدعي تفعيل مسطرة تصحيح الرسوم سواء عن طريق المسطرة العادية أو المسطرة السريعة للتصحيح ولكي تتمكن من ممارسة عملها فإن المادة 151 خولتها حق الاطلاع على جميع الوثائق الأصلية للحصول على المعلومات التي من شأنها أن تقيّد من ربط ومراقبة الرسوم المستحقة كما يمارس حق الاطلاع بأماكن المقر الاجتماعي للملزمين.

## الباب الثاني : محاسبة الجماعات الترابية



## تنفيذ ومراقبة الميزانية الجماعية

### تقديم

المحاسبة العمومية، تقدم على أساس أنها مجموعة من القواعد التي تحكم أنشطة الإدارة ذات طابع مالي. الهدف منها هو ثلاث غايات، حيث أنها آلية : للإخبار، للتدبير وللمراقبة.

عمليا تعريف المحاسبة العمومية ينصب على الجانب العملي للعمليات الميزانية التي يقوم بها الأمر بالصرف والمحاسب من مداخيل ونفقات حسب منظور تنفيذي للميزانية، بناء على مجموع من التقنيات المحاسبية التي تهدف إلى تتبع العمليات المالية. الأمر بالصرف له محاسبته الإدارية والمحاسب له محاسبته حسب نظام تقني توطره قواعد نظام محاسباتي يعتمد الترميز المحاسبي العام كمرجع Plan comptable marocain général.

المحاسبة العامة تعبر عن وجود قواعد عامة مشتركة بين مختلف الإدارات، فيما يخص تتبع تنفيذ الميزانية لأن هنالك علاقات اعتماد متبادلة تخص بالأساس تحصيل المداخيل وأداء النفقات ومسك محاسبة لمتابعة هذه المهمة .

بناء على التعريف الذي جاء ت به القوانين التنظيمية الثلاث الصادرة في 15 يوليو 2015 وبصيغة واحدة وموحدة "الجماعات الترابية هي وحدات ترابية داخلية في حكم القانون العام "تتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال الإداري والمالي".<sup>53</sup>

الشخصية المعنوية أو الاعتبارية هي الصلاحية المخولة لشخص لأن يتمتع بحقوق وتكون عليه واجبات فالأشخاص الذاتيون ( منذ ولادتهم ) والأشخاص المعنويون (منذ ولادتهم أو تسجيلهم ) يتمتعون ويمنحون الشخصية القانونية. وبالتالي فإن هذه الشخصية القانونية ينتج عنها نتيجتان حتميتان هما الأهلية القانونية والملكية.

الأهلية القانونية تعني أن الشخص يمكن أن يتعاقد مع الآخرين كما تعني إمكانية هذا الشخص بأن يقيم دعاوى وأن يلجأ للقضاء لمقاضاة الآخرين أو الدفاع عن حقوقه في حالة مقاضاته .

أما الملكية أو الذمة المالية فهي نتيجة حتمية لأن كل شخص له ملكية وبالتالي، لا يوجد ملك دون أن يكون على رأسه شخص يديره ويسيره.

<sup>53</sup> أنظر المواد: 3 بالنسبة للجهة، والمادة 2 بالنسبة للعمالة والجماعة

الجماعة الترابية إذن تتمتع بحق يسمح لها بأن تكون لها أملاك تتصرف فيها بكل حرية في إطار القوانين والأنظمة الجاري بها العمل وأن تتمتع بالتسيير الذاتي المالي أي أن المداخيل والنفقات مدونة في ميزانية منفصلة وقائمة بذاتها.

تبعاً لمختلف مقتضيات القوانين التنظيمية الثلاث الصادرة في 15 يوليو 2015 وبصيغة واحدة وموحدة فإن "الميزانية هي الوثيقة التي يقر ويؤذن بموجبها بالنسبة لكل سنة مالية في مجموع موارد وتكاليف الجماعة الترابية"<sup>54</sup>. الميزانية إذن هي وثيقة ذات طابع إداري تسمح بتحديد المداخيل والنفقات حسب التوقعات وبالتالي بناء على هذه التوقعات التي تخلص لها الميزانية يؤذن باستخلاص الموارد وأداء النفقات.

ميزانية توقعية تعني بأن المداخيل المرتقبة والنفقات المسطرة ليست نهائية، بل هي رهينة لما ستسفر عنه عملية تحصيل المداخيل المنتظرة، وتنفيذ النفقات المزمع انجازها. يتعلق الأمر بعمل إداري ناتج عن حسن التسيير الإداري والإذن باستخلاص أو تنفيذ النفقة والذي يتم بناء على ثلاث اعتبارات :

**الاعتبار السياسي:** مصدره الامتياز الذي يتمتع به المجلس التداولي والذي يجد سنده في سلطته التقريرية فيما يخص الميزانية.

على الرغم بأن الأمر يتعلق بميزانية جماعة ترابية فإن تقديم الميزانية الاقتصادية التوقعية يتم دائماً مبنياً على مراجعة آفاق ميزانية اقتصادية استشرافية ويتعلق الأمر بتقديرات للنمو الاقتصادي الوطني ومراجعة توقعات تطوره خلال السنة وتأثيراتها على التوازنات الماكرو اقتصادية الداخلية والخارجية.

**الاعتبار المالي:** من الضروري أن تبقى النفقات في الحدود التي سُطرت لها ولا تتجاوز سقف الاعتمادات المرصودة وذلك للحفاظ على التوازن المالي.

**الاعتبار الإداري:** في هذا الصدد الجهود تنصب على إيجاد الظروف المناسبة لمنع كل هدر للمال العام أو تغيير مساره بطريقة أو أخرى.

في الحقيقة، الإذن الصادر عن المجلس التداولي لن يكون له أي معنى إذا لم يُحترم وعليه فإن تنفيذ الميزانية يكون مقيداً بعدد من قواعد المحاسبة العامة الواضحة كل الوضوح.

القوانين التنظيمية الثلاث الصادرة في 7 يوليو 2015 والمرسوم المتعلق بسن نظام لمحاسبة الجماعات الترابية الصادر في 2017 السالفي الذكر وضعت مجموعات محددة وواضحة من القواعد والمبادئ، التي تشكل

<sup>54</sup> أنظر المواد: 165 بالنسبة للجهة، والمادة 144 بالنسبة للعمالة والمادة 152 بالنسبة للجماعة.

مرجعية عند تنفيذ الميزانية من طرف الأمر بالصرف والذي هو رئيس المجلس التداولي وكذلك يجب مراعاة هذه القواعد من طرف المحاسب .

وعليه فإن **تحصيل المداخيل وأداء النفقات** يتم في إطار محدد لا يمكن لأي كان أي يحدد عنه فالجميع مقيد بهذه القواعد والمبادئ المفروضة على كل من المحاسب أو الأمر بالصرف وذلك لأن المال هو مال عام وكذلك أن المبالغ المرصودة هي مبالغ كبيرة يجب المحافظة عليها.

في هذا الصدد الميزانية الجماعية لها طابع حصري بمعنى أن الجماعة لا يمكن أن تلتزم ماليا بالتزام يفوق الاعتمادات المفتوحة ما عدا إذا ما كان هناك قرار يسمح بذلك.

هذه المبادئ تم تأكيدها بواسطة هذه النصوص التشريعية والتنظيمية لا سيما فيما يخص :

✓ مسطرة تنفيذ النفقات

✓ الأشخاص المكلفين بالتنفيذ

✓ فترة التنفيذ

فالميزانية بمجرد التصويت عليها يجب أن تنفذ والمرسوم الصادر في 23 نوفمبر 2017 الآنف الذكر يؤكد على التنفيذ الذي هو موكول لشخصين: **الأمر بالصرف والمحاسب**، حيث أن المادة الثالثة من مرسوم محاسبة الجماعات الترابية تنص على أنه "يعهد بالعمليات المالية والمحاسبية المترتبة على تنفيذ ميزانيات الجماعات الترابية ومجموعاتها إلى الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين" كل حسب مجال اختصاصاته حيث أن هذه المجالات قد حددت بدقة تسمح بتنفيذ عقلائي لمسطرة أداء النفقات واستخلاص المداخيل.

ما يتعلق بمجال المداخيل، الأمر بالصرف يقوم بتثبيت وجرد حقوق الجماعة الترابية ويقوم بالتالي بتصفيته وإصدار أوامر المداخيل المتعلقة بها. المحاسب من جانبه يراقب صلاحية وصحة أوامر الدخل حيث يتكفل بها ثم يشرع في استخلاصها. فالبنسبة لأوامر الدخل مثلا المادة 32 من مرسوم المحاسبة الجماعات الترابية يوضح بأنه " يتعين على المحاسب المكلف بالتحصيل أن يقوم سلفا، بمراقبة مشروعية عملية القبض والإدراج المالي وكذا التحقق من الوثائق المثبتة المحددة قائمتها بقرار مشترك لوزير الداخلية والوزير المكلف بالمالية". فيما يخص النفقات يقوم رئيس المجلس بالالتزام بالنفقات وتصفيته ويتأكد من الخدمة المنجزة ويأمر بعد ذلك بصرف الحوالات الخاصة بهذه النفقات. أما المحاسب فإنه يراقب حسب القوانين الجاري بها العمل تسلسل مختلف مراحل النفقة بدءاً بالوثائق الإثباتية ومرورا بمرحلة تصفيته طبقا للإعتمادات المرصودة وانتهاءً بالإشهاد بالخدمة المنجزة ومدى سلامة المعطيات التي تحتويها، حيث يقوم بعد ذلك بالتكفل بها من أجل أدائها.

لهذا السبب فإن القوانين الجاري بها العمل نصت، لاسيما القوانين التنظيمية للجماعات الترابية أو مرسوم محاسبة الجماعات الترابية، على أن رئيس المجلس التداولي، حين يقوم بأي عملية سواء تعلق الأمر بالنفقات أو المداخيل فإنه يأمر بتتبع هذه العمليات وتسجيلها في محاسبته الإدارية، من أجل تتبع انتظام واستهلاك الاعتمادات التي تم رصدها لها لتغطية النفقات، القيام بحصر الاعتمادات المتبقية من أجل عدم تجاوز السقف المحدد والذي يجب عدم تجاوزه وهي الغاية والهدف المرجو من إمساك محاسبة إدارية.

### الفصل الأول : مسطرة تنفيذ الميزانية

مسطرة تنفيذ الميزانية الجماعية المحلية متشعبة حيث أنها تحلل حسب عدد من العمليات التي تتابع مرحليا وزمنيا إذ يمكننا معرفة أن عملية التنفيذ يتقاسمها الأمر بالصرف والمحاسب وتنقسم إلى أربعة مراحل:الالتزام التصفية والأمر بالأداء وأخيرا الأداء.

حيث تعتبر المراحل الثلاث مراحل إدارية يقوم بها الأمر بالصرف والعملية الأخيرة محاسبية يقوم بها المحاسب.

### المبحث الأول : الأشخاص المكلفون بالتنفيذ

#### المحاسب والأمر بالصرف

الفصل بين المراحل الأربع المشار إليها أنفا لا ينبع فقط من تحليل نظري بل عملي، لأنه يمكن تخيل أنه بالإمكان تنصيب سلطة واحدة تقوم بكل هذه العمليات الأربع كما هو الشأن بالنسبة للنظام الأنكلوساكسوني الذي يتبنى تركيز هذه العمليات في يد سلطة واحدة.

أما في المغرب فإن النظام المحاسباتي يتبنى نظام الفصل بين الوظائف حيث يقوم الأمر بالصرف بعملية الالتزام،التصفية والأمر بالأداء وهي المرحلة الإدارية للنفقة أما عملية الأداء فإنها مكفولة للمحاسب الذي يتولى عملية الأداء وهي المرحلة المحاسبية ويطلق على هذا النظام نظام الفصل بين اختصاصات الأمر بالصرف واختصاصات المحاسب، هذا المبدأ الأساسي الذي كرسته المادة الثالثة من المرسوم الآنف الذكر هو الذي يشكل أساس التنظيم المالي للجماعات الترابية بالمغرب.

#### لماذا الفصل بين المهام؟

هنالك العديد من الأسباب منها:

**الفصل بين الاختصاصات:** الفصل يؤدي إلى تخصص كل هيئة للجانب الذي يهتما حيث أنه مبني على مبدأ توزيع المهام أو العمل. كل عمل يتطلب خبرة خاصة يقوم به موظفون متخصصون كل حسب ما هو موكول إليه: محاسباتي أو إداري

**المراقبة المتبادلة:** الفصل بين فئتين من الموظفين كل منهما ينتمي إلى جهاز مختلف يسمح بتنظيم مراقبة لكل منهما للآخر وهذه المراقبة لا يمكن أن تكون فعالة وناجعة إذا ما قام بها جهاز واحد.

فالفصل الثالث من مرسوم 15 يوليو 2017 ينص على أنه " يعهد بالعمليات المالية والمحاسبية المترتبة عن تنفيذ الجماعات الترابية ومجموعاتها إلى الأمرين بالصرف والمحاسبين " كما أن الفصل الرابع من نفس المرسوم يؤكد على هذا المبدأ، مبدأ آخر نصت عليه المادة الرابعة من المرسوم هو **حالة التنافي** " تتنافى مهمة الأمر بالصرف مع مهمة المحاسب العمومي ، ما لم ينص على خلاف ذلك."

إذن المحاسب العمومي هو كل موظف مخول حسب النصوص بأداء النفقات وتحصيل المداخيل وكذلك التصرف في المال العام للشخص العمومي سواء أكان الأمر يتعلق بسندات أو أموال تخص مرفقا عاما. أما الأمر بالصرف فهو كل شخص مخول لأخذ قرارات إدارية لها تبعات مالية سواء تعلق الأمر بالمدادخيل أو مصاريف تخص مرفقا عاما.

## المبحث الثاني : رئيس المجلس كسلطة تنفيذية

المادة 135 من دستور 2011 جعلت من الجهة والعمالة، جماعة ترابية إلى جانب الجماعة. هذا يجعل من رئيسي المجلس التداولي الإقليمي والجهوي سلطة تنفيذية مسؤولة عن إدارة وتدبير الشؤون المالية للجهة وللإقليم، يرأس مجلسها ويمثلها بصفة رسمية في جميع أعمال الحياة المدنية والإدارية والقضائية ويسهر على مصالحها. بهذه الصفة أصبح رئيس المجلس التداولي، مكلفا<sup>55</sup> " بتنفيذ مداوات المجلس ومقرراته، ويتخذ جميع التدابير اللازمة لذلك " كما يعتبر رئيس المجلس الأمر بالصرف بمعنى أنه الأمر بقبض مداخيل الجماعة الترابية وصرف نفقاتها وكل ما ينتج عن ذلك من إثبات الديون المستحقة وتصفياتها والأمر بتحصيلها؛ والالتزام بالديون وتصفياتها والأمر بصرفها.

### 1- إجبارية التنفيذ

**دور المجلس لتداولي للجماعة أو العمالة والإقليم أو الجهة هو الفصل** بمداولاته في القضايا التي تدخل في اختصاصات هذه الجماعة الترابية وممارسة الصلاحيات الموكولة إليه بموجب أحكام هذا القانون التنظيمي. إذن دور المجلس هو دور محوري وأساسي. أما رئيس الجماعة الترابية فإنه يقوم بتنفيذ مداوات المجلس

<sup>55</sup> انظر المواد المنظمة (المادة 94 الجماعة)، المادة 95 العمالة والإقليم) (المادة 101 الجهة من القوانين التنظيمية 7 يوليو 2015.



ومقرراته، ويتخذ جميع التدابير والإجراءات اللازمة لذلك. فبمجرد انصرام آجال التعرض تكون مقررات المجلس قابلة للتنفيذ. وعليه، لا يمكن لرئيس المجلس التداولي أن يرفض تنفيذ مقرر من المقررات حيث أن القانون يحثه على اتخاذ جميع التدابير اللازمة لذلك، وإلا، فإنه في حالة التقاعس هنالك إمكانية تفعيل سلطة الحلول.

## 2- إمكانية التفويض

موازاة مع الاختصاصات التي عهد بها المشرع لرئيس المجلس التداولي، هنالك إمكانية التفويض، أي أن جزء من هذه السلطات يمكن تفويضه سواء إلى بعض المستشارين أو إلى رؤساء المصالح الإدارية وتخويلهم الصلاحية لممارسة جانب من اختصاصاته في مجال معين أو في فترة من الفترات. في هذا الصدد تجدر الإشارة إلى أن عملية التفويض يمكن أن تخص تفويض السلطة/الصلاحيات أو تفويض التوقيع .

**تفويض التوقيع :** هو العمل الذي تقوم به السلطة الإدارية صاحبة بعض السلط أي صاحبة صلاحية أو أهلية في مجال من المجالات، بالسماح لموظف تابع لها بالتوقيع على بعض القرارات عوضا عنها لكن تحت مراقبتها ومسؤوليتها. يتعلق الأمر فقط بعملية تنظيمية داخلية حيث أن تفويض التوقيع لا يؤدي إلى تحويل اختصاص من الاختصاصات لأن المَفُوض يحتفظ باختصاصه .

بالإضافة إلى ذلك فإن تفويض التوقيع هو تفويض شخصي أي إلى شخص معين بذاته كما أن عملية التفويض يجب أن يكون منصوصا عليها في نص تنظيمي وأن تتم عملية التفويض بناء على قرار كتابي.

**تفويض السلطة أو الإختصاص :** هذا النوع من التفويض يؤدي بدون شك إلى نقل صلاحية من الصلاحيات لفائدة شخص بعينه ولكن المَفُوض أو صاحب المهمة المعنية titulaire d'une fonction يتنازل عن اختصاصه أو اختصاصاته المَفُوضَة لفائدة المَفُوض له الذي يصبح مسؤولا مباشرة عن القرارات التي يتخذها في هذا الإطار.

إذن ثلاث أسس قانونية تُوَطر عملية التفويض هذه:

- 1- يجب أن يكون هنالك نص قانوني ينظم عملية التفويض،
- 2- كما يجب أن يكون التفويض نابعا ومنبثقا من طرف صاحب المهمة ؛
- 3- وأخيرا فإن التفويض هو دائما جزئي وليس كاملا أو تاما.

على مستوى الدولة، مشكل التفويض غير مطروح سواء تعلق الأمر بتفويض التوقيع أو تفويض السلطة، لأنه يُمارس في إطار سلطة تسلسلية بين الرئيس ومرؤوسيه. لكن، على مستوى الجماعات الترابية الأمر يخص في بعض الأحيان منتخبين وبالتالي ليست هناك أي سلطة تسلسلية بين الرئيس ونوابه فهم من ينتخب الرئيس، الأمر يتعلق فقط بتفويض للاختصاص وليس للسلطة

القوانين التنظيمية للجماعات الترابية نصت على أنه "يجوز لرئيس المجلس، تحت مسؤوليته ومراقبته، أن يفوض إمضاه بقرار إلى نوابه باستثناء التسيير الإداري والأمر بالصرف"<sup>56</sup>. ويجوز له أيضا أن يفوض لنوابه بقرار بعض صلاحياته شريطة أن ينحصر التفويض في قطاع محدد لكل نائب، وذلك مع مراعاة أحكام هذا القانون التنظيمي". كما أن المادة 52 من مرسوم محاسبة الجماعات الترابية 2017 استنتت عملية الالتزام بالنفقات من التفويض حيث أشارت إلى أن الالتزام هو العمل الذي تحدث أو تثبت بموجبه الجماعة الترابية التزاما من شأنه أن يترتب عليه تحمل "ولا يمكن التعهد به إلا من طرف الأمر بالصرف" وبالتالي الالتزام لا يدخل في خانة الصلاحيات التي يمكن تفويضها.

إذن، وكتحصيل حاصل، إذا كانت نصوص القوانين التنظيمية تنص على أنه "يعهد بالعمليات المالية والمحاسبية المترتبة عن تنفيذ ميزانية الجماعة الترابية إلى الأمر بالصرف" فإن الالتزام والأمر بالصرف لا يدخلان في مجال التفويض. وبالتالي، في مجال تفويض بعض الصلاحيات لنواب رئيس المجلس التداولي، يجب عدم الخلط بين تفويض السلطة وتفويض الصلاحيات عندما يتعلق الأمر بالجماعات الترابية والتفويض الممارس بالإدارة على مستوى الدولة.

تفويض الصلاحيات لنواب رئيس المجلس التداولي يمكن أن يسحب في أي وقت وحين دون أن يكون هنالك أي تعليل. فهذا الحق المخول للرئيس، يمارسه بشكل سيادي وتقديري *Discretionnaire*، لأن الأمر يتعلق بتفويض الصلاحية وليس تفويض المسؤولية، لأن الرئيس يبقى دائما هو المنجز القانوني للعمل الإداري *auteur juridique de l'acte*، وبالتالي تفويض الصلاحية من رئيس المجلس إلى أحد نوابه، هو أقرب لمفهوم تفويض التوقيع منه لتفويض السلطة. وعليه فإن التفويض في هذه الحالة يعني أن نائب الرئيس يمارس استحضار سلطة الرئيس ويأخذ على عاتقه، مكان الرئيس باسمه، المسؤولية والمراقبة، المترتبة بالسلطة التنفيذية بكل الأعمال الموقعة في إطار المهمة أو الصلاحية التي تكون موضوع تفويض. الأمر لا يتعلق بتفويض عمودي لبعض الاختصاصات للمرؤوسين، كما هو الشأن بمصالح الدولة ولكن بتوزيع أفقي على مستوى واحد بين الرئيس وباقي النواب. تبقى الحالة التي يتغيب فيها الرئيس لمدة طويلة "إذا تغيب الرئيس أو عاقه عائق لمدة تفوق شهرا خلفه مؤقتا، بحكم القانون، في جميع صلاحياته أحد نوابه حسب الترتيب"<sup>57</sup> المهمة هنا تتجاوز تبني أو اعتماد قرارات، ولكنها تنصب على الدور المحوري ودور المحرك الذي يعود للسلطة التنفيذية في إدارة وتسيير الشأن العام المحلي. في هذه الوضعية ممارسة النائب والتي هي في واقع الأمر، عملية تفويض، تتجاوز تفويض ممارسة صلاحيات وتتضمن تفويض سلطة، بحكم القانون. رئيس المجلس لا يفوض إلا إذا ارتأى أن يفوض.

<sup>56</sup> 103 جماعة-101 عمالة/إقليم-107 جهة.

<sup>57</sup> المواد: 109 الجماعة-105 العمالة، 111 الجهة (القوانين التنظيمية)

كما أن الأمرين بالصرف يمكنهم تعيين أمرين مساعدين بالصرف ونوابهم وذلك بناء على قرار حيث أن تفويض السلطة يمكن أن يكون في حدود ما ينص عليه الأمر بتفويض الاعتمادات أو أي وثيقة تقوم مقامه. بالنسبة لرؤساء المصالح، هنالك علاقة تسلسلية بين رئيس المجلس وموظفي الجماعة، حيث تنص مواد القوانين التنظيمية الثلاث<sup>58</sup> على أنه "يسير رئيس المجلس المصالح الإدارية ( للجهة، العمالة أو الجماعة)، ويعتبر الرئيس التسلسلي للعاملين بها." وبالتالي في هذه الحالة التفويض لرؤساء المصالح بالجماعات الترابية له نفس المدلول بالنسبة لموظفي الدولة. ولهذا فإن التفويض لرؤساء المصالح هو تفويض للتوقيع فقط بقرار في مجال التدبير الإداري للمدير العام للمصالح أو إلى رؤساء أقسام ومصالح إدارة، إلى المدير العام للمصالح تفويضا في الإمضاء، نيابة عنه، على الوثائق المتعلقة بقبض مداخل الجهة وصرف نفقاتها. وبالتالي ليس هناك أي تفويض للاختصاصات أو للصلاحيات نظرا للطبيعة السياسية لما هو مخول لرئيس منتخب.

بالإضافة إلى ذلك فإن الأمرين بالصرف ومساعديهم مكلفون للقيام بعمليات مالية وعليه فإنه يجب اعتمادهم لدى المحاسب الذي عهدت إليه الاعتمادات، وذلك بإرسال قرارات تعيينهم بصفتهم الخاصة ومرفقة بتوقيعهم.

### المبحث الثالث : فئات المحاسبين

عندما يباشر المحاسب عملية المراقبة فإنه يقوم بذلك، أولا باعتباره "caissier أمين للصندوق". وثانيا باعتبارها payeur مُؤدّيًا. فحسب كونه أمينًا للصندوق هذا يعني إن المحاسب له احتكار مناولة واستعمال المال العام سواء بصفة مباشرة أو بواسطة بعض الأعوان الذين يعملون تحت مسؤوليته ويأمرته ولحسابه بناء على النصوص القانونية. أما دوره كمؤدّي فهو يقوم بمراقبة مشروعية العمليات التي ينجزها الأمر بالصرف ويؤذن بأدائها.

التصنيف الذي جاء به الفصل 13 من مرسوم 23 نوفمبر 2017 هو أن المحاسبين العموميين ينقسمون إلى محاسبين رئيسيين أو محاسبين ثانويين حيث أن الفئة الأولى تخص المحاسب المُمرّكز comptable centralisateur الذي يقوم بجمع ومركزة العمليات المنجزة من طرف المحاسبين الثانويين والقيام بالإدراج النهائي لها. بهذه الصفة فإن عليه أن يدي سنويا بحسابات تسيير الجماعات الترابية الموكولة لهم، إلى المجلس الجهوي للحسابات. هذه الحسابات تشمل العمليات التي قاموا بتنفيذها وكذا العمليات التي قاموا بجمع وثائقها الإثباتية أو التي منحوها إدراجا نهائيا. يدخل في هذه الفئة الخازن الجهوي باعتباره المحاسب

<sup>58</sup> المواد: 96 الجماعة، 97 العمالة أو الإقليم- 103 الجهة (القوانين التنظيمية)

المعتمد لدى الجهة وخزنة العملات والأقاليم باعتبارهم المحاسبون المعتمدون للجماعات والأقاليم. أما الفئة الثانية فإن العمليات الحسابية التي يقومون بها تكون ممرضة من طرف المحاسبين الرئيسيين، ومنهم القباض.

### الفرع الأول : المحاسب الرئيسي والمحاسب الثانوي

ينقسم محاسبو الجماعات الترابية ومجموعاتها إلى محاسبين رئيسيين ومحاسبين ثانويين:

-**المحاسبون الرئيسيون** هم الذين يتعين عليهم بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل أو بموجب مقرر للوزير المكلف بالمالية أن يدلوا سنويا إلى المجلس الجهوي للحسابات المختص ، بحسابات الجهات ومجموعاتها بصفتهم محاسبين مكلفين بها.

وتشتمل الحسابات المذكورة على العمليات التي قاموا بتنفيذها وكذا العمليات التي قاموا بجمع وثائقها المثبتة أو التي منحوها إدراجا نهائيا؛

-**المحاسبون الثانويون** هم الذين يقومون بتنفيذ العمليات التي يتم جمعها من طرف محاسب رئيسي يتولى القيام بالإدراج النهائي لها بعد الاطلاع على وثائقها المثبتة المدلى بها. غير أن مسؤوليتهم برسم العمليات المذكورة، تظل قائمة وفق الشروط المحددة في النصوص التشريعية الجاري بها العمل.

كذلك نشير إلى أن الفئة الأولى تخص المحاسب المُرَكِّز للحسابات comptable centralisateur الذي يقوم بجمع ومركزة العمليات المنجزة من طرف المحاسبين الثانويين والقيام بالإدراج النهائي لها. بهذه الصفة فإن عليهم أن يدلوا سنويا بحسابات تدبير وتسيير الجماعات الترابية الموكولة لهم، إلى المجلس الجهوي للحسابات. هذه الحسابات تشمل العمليات التي قاموا بتنفيذها وكذا العمليات التي قاموا بجمع وثائقها الإثباتية أو التي منحوها إدراجا نهائيا. يدخل في هذه الفئة الخازن الجهوي باعتباره المحاسب المعتمد لدى الجهة وخزنة العملات والأقاليم باعتبارهم المحاسبون المعتمدون للجماعات والأقاليم. أما الفئة الثانية فإن العمليات الحسابية التي يقومون بها تكون ممرضة من طرف المحاسبين.

### الفرع الأول : المحاسب المعتمد والمحاسب غير المعتمد

**المحاسب المعتمد** هو الذي تُعهد إليه الاعتمادات لمتابعة محاسبتها، وبالتالي يمكنه التأكد من أن التنزيل المالي النهائي لعملية الإنفاق تدخل في إطار الميزانية التي يعهد له بالمشاركة في تنفيذها أم لا أو تحصيل أمر بالمداخيل. وبالتالي يكون مسؤولا فيما بعد أمام قاضي الحسابات عن صحة هذا التنزيل المالي فعلى سبيل المثال القباض الجماعي كان هو المحاسب المعتمد المكلف بأداء واستخلاص نفقات وموارد الجماعة غير أنه منذ 2015 أصبح خازن العمالة أو الإقليم هو المحاسب المعتمد لكل الجماعات الموجودة فوق التراب الإقليمي حسب التقطيع الإداري المعتمد.

**المحاسب الثانوي** يقوم فقط بتنفيذ العمليات التي يتكفل فيما بعد بجمعها حيث تتم عملية مركزتها حسابيا من طرف المحاسب الرئيسي الذي يقوم بالإدراج النهائي لها بعد الإطلاع على الوثائق المدلى بها. ويختلف المحاسب الثانوي عن المحاسب المعتمد في كون هذا الأخير له جميع الصلاحيات في جميع المجالات أما المحاسب الثانوي فغالبا ما يكون اختصاصه في تنفيذ نوع محدد من المجالات، فمثلا تنفيذ الواجبات الجبائية يتكفل بها قابض الضرائب أما الإدراج المحاسباتي فيعود إلى المحاسب الرئيسي الذي هو المحاسب الإقليمي أو العمالة.

هذا وتجدر الإشارة إلى أن المحاسب هو الذي يُخوّل له القانون التصرف ومناولة المال العام **Maniement des deniers publics** أما إذا ما قام أي شخص آخر بهذا التصرف دون تخويل قانوني فإنه يعتبر محاسبا بحكم الواقع.

### الفرع الثاني: المحاسب بحكم الواقع

سبق وان اشرنا إلى أن المحاسب هو الشخص الوحيد المخول له بالتصرف ومناولة المال العام أو أن يكون مخولا للقيام بهذا التصرف في المال العام بناء على قرار يكلف بمقتضاه بهذه المهمة لصالح المحاسب، ما عدا ذلك فإن كل شخص ليست له هذه الصفة أي صفة المحاسب ويقوم هذا الشخص الغير المخول بالتصرف في المال العام سواء على مستوى النفقات أو الإيرادات فإنه يعتبر حسب نظام المحاسبة العمومية للجماعات الترابية وكذا مدونة المجلس الأعلى للحسابات محاسبا بحكم الواقع الشيء الذي يجعله يقع تحت طائلة الجزاءات الجزرية ومنها مسؤوليته المادية والشخصية عن كل الاختلالات التي نتجت عن عمله هذا وبالتالي يصبح مجبرا أولا وقبل كل شيء مسؤولا أما القضاء المالي بما فيه تقديم حساب تسيير كما هو الشأن بالنسبة للمحاسب ناهيك عن المتابعات أمام المحاكم الأخرى بناء على مقتضيات القانون الجنائي.

هذا وقد نصت المادة 41 والمادة 131 من مدونة المحاكم المالية، بالإضافة إلى المادة 20 من المرسوم الصادر بتاريخ 23 نوفمبر 2017 على تجريم التسيير بحكم الواقع. ومن بين الأمثلة عن التسيير بحكم الواقع، استخلاص مبالغ قاعة الأفراح أو كراء أو إيرادات مسبح بلدي بطريقة مباشرة من طرف رئيس المجلس الجماعي واستخلاص مبلغ الكراء. كذلك يعتبر مشاركا مسؤولا عن التسيير بحكم الواقع كل موظف أو عون وكذا كل نائل طلبية عمومية يكون موافقته أو بالمبالغة في بيانات الأثمان أو الفواتير أو بتحريف بياناتها، قد عمد عن علم إلى تحرير أوامر الأداء أو حوالات أو تبريرات أو أصول صورية.

أما المتابعات القضائية فإنها يمكن أن يقوم بها:

- الوزير الوصي؛

- وزير المالية؛

- أو الوالي أو العامل.

كما يمكن أن تكون المتابعات القضائية في إطار جريمة الغدر la concussion التي تتم بناء على الفصل 244 من القانون الجنائي وهي جريمة تختلف عن الإحتيال والرشوة . أما المقصود من جريمة الغدر فهو أن يتلقى الموظف العمومي بطريقة غير شرعية مبلغا من المال يعلم أنه غير مستحق أو أنه يتجاوز المستحق. اثر قيامه بوظيفة تحصيل الرسوم أو الغرامات أو الضرائب وغيرها. أو أن المبلغ المحصل عليه تم دون سند قانوني قابل للتنفيذ.

وأساس تجريم الغدر هو الحفاظ على أموال الأفراد وحمايتها من بعض الموظفين العاملين باسم الدولة والذين لا يتورعون في إلزام المواطنين على أداء غرامات أو رسوم بدون أي موجب قانوني أو أداء أكثر مما يحدده القانون أو أقل.

### الفصل الثاني : اختصاصات الأمر بالصرف في ميدان النفقة

بالنسبة للأمر بالصرف فقد سبق وأن أشرنا إلى أنه لا يمكن له إعطاء الأمر للقيام بأي نفقة أو صرفها ما لم يقع تقريرها بالميزانية، وذلك بفتح الإعتمادات اللازمة. كما أن النفقة لا يجب أن تتجاوز سقف الإعتمادات المفتوحة. كذلك يجب أن يحصل الأمر بالصرف على التأشيرة القبلية على مقترح الألتزام وهو ما يُعبّر عنه بالترخيص المحاسباتي المسبق من أجل إنجاز النفقات. من جهة أخرى وبناء على القوانين الجاري بها العمل فإن العمليات التي

تدخل في اختصاص الأمر بالصرف في ميدان النفقات فهي كما يلي:

1. القيام بالالتزام للقيام بنفقة اتجاه الغير؛
2. تصفية النفقة؛
3. إعطاء الأمر بالصرف؛
4. إصدار الأوامر بالدخل.

### المبحث الأول - اللتزام

على المستوى الاشتقاقي *étymologique* اللتزام هو وعد يتم اللتزام من خلاله للقيام بعمل ما. هو تعهد يتم بناء على عقد يربط بين ارادتين من أجل الوفاء بالالتزامات المتبادلة. يتعلق الأمر إذن بوعد شكلي، يلتزم من خلاله شخص عام بطريقة طوعية ومبدئية بأنه سَيُفي بالتزامه. فالالتزام في نهاية المطاف هو نتيجة

لقرار تتخذه سلطة إدارية للقيام بعملية تنطوي على نفقة. ولعل التعريف الذي جاء به مرسوم 23 نوفمبر 2017 يعكس هذا التحليل "الالتزام هو العمل الذي تُحدث أو تُثبت بموجبه الجماعة الترابية التزاما من شأنه أن يترتب عليه تحمل". إذن، هو إحداه من شأنه أن يترتب عنه دين.

الالتزام لا يجعل من الشخص العمومي شخصا مدينا لشخص دائن محتمل لأن تصرف الشخص العمومي هو تصرف قانوني أحادي الطرف ناشئ عن إرادة منفردة. إنه يعني فقط أن هذا الشخص العمومي يلتزم بأن يؤدي مقابل النفقة التي التزم بها، إذا ما قام الطرف الآخر في العقد بإنجاز الخدمة التي هي موضوع العقد، مبلغ يغطي النفقة. وهو ما يسمى بالخدمة المنجزة والحقوق المكتسبة. فإنجاز الخدمة هو الذي يجعل من الشخص العمومي مدينا والمتعاقد دائنا. ولعل هذا ما إراد المشرع التعبير عنه عندما قال "التزاما من شأنه أن يترتب عليه تحمل". ولتقريب هذا المفهوم نعطي مضمون الفصل 4 من مرسوم الصفقات الذي يعرف الصفقة بأنها كل عقد يعوّض يبرم بين صاحب المشروع من جهة والمقاول أو الممون من جهة أخرى. يعوّض يعني أن المقاول ينجز وصاحب المشروع أي الإدارة، يفي بالتزامه و بأداء ما بذمته. ولعل العلاقة الجدلية بين التعريف الأول الذي كرسه مرسوم 23 نوفمبر 2017 والثاني الذي جاء به مرسوم الصفقات العمومية يجعل من مفهوم الالتزام تحصيل حاصل حيث أن الملتزم في شخص الدولة أو الجماعة الترابية أو المؤسسة العمومية لا يمكن القيام به إلا إذا كان:

• مخولا له للقيام به، لأن الالتزام في هذه الحالة يكتسي طابع قرار يصدر عن هذا الشخص المعنوي العام يؤكد من خلاله أن له التزام يؤدي إلى إصدار نفقة.

✓ لا يمكن أن يكون هناك التزام بدون اعتماد، ولعل هذا ما أشارت إليه المادة 49 من مرسوم محاسبة الجماعات الترابية " لا يمكن الالتزام بنفقات الجماعة الترابية وتنفيذها، بصورة قانونية، إلا إذا كانت مطابقة للقوانين والأنظمة التي أحدثتها وكانت مقررة في ميزانياتها."

✓ الأداء لا يتم إلا بعد إنجاز العمل وهو ما أكدته المادة 75 من مرسوم محاسبة الجماعات الترابية. " لا يجوز إصدار الأمر بالصرف المذكور قبل تنفيذ الخدمة". وعليه فالإلتزام وحده لا يجعل من الشخص العام شخصا مدينا.

وعليه فإن الالتزام في حد ذاته لا يجعل من الدولة أو الجماعة الترابية مدينة بدين لشخص آخر لأن الالتزام ما هو إلا لبنة أولى في عملية إنجاز وتنفيذ النفقة. كما أن طلبية من الطلبيات المتعلقة بعملية توريد أو بناء ليست هي العمل المنشئ للنفقة le fait générateur بل الخدمة المنجزة service fait هي التي تجعل الدين مستحقا. أما المبلغ الذي تم حصره لأداء النفقة فتصبح له قوة خاصة ويكتسي بعد ذلك طابعا ماليا تحت اسم "الاعتماد".

الاعتماد هو الترخيص الذي يمكن بموجبه وعلى أساسه الالتزام للقيام بخدمة وتخصيص مبلغ في الميزانية لتغطيتها. فبمجرد توفر الإعتماد والترخيص بصرفها يمكن على هذا الأساس الإلتزام بالنفقة. حيث أن هذا هو الحدث المنشئ للنفقة l'acte générateur وهو مُراقب من طرف المحاسب حيث أنه يكتسي طابعا قانونيا، لأنه يخلق التزاما اتجاه المتعاقد الآخر وطابعا محاسباتيا بتخصيص جزء من الاعتماد لتغطية مبلغ انجاز النفقة.

إذن الالتزام تنتج عنه نفقة والنفقة لا يمكن أن يلتزم بها الأمر بالصرف إلا إذا كان هنالك اعتماد أي أن عملية تنفيذ النفقة تخضع لإجراء رقابة أولية للتثبت من وجودها ومدى صحتها ومطابقتها لما هو منصوص عليه في الميزانية أي أن تكون مدرجة حسب التنزيل المالي ومطابقة لما رُصدت له هذه الاعتمادات. وهو ما يسمى بمراقبة الالتزام بالنفقات التي تخضع لمراقبة ثلاثية:

مراقبة مالية قبلية، مراقبة المشروعية، ومراقبة صحة النفقة ومن هنا يمكن أن نتساءل من هو الشخص المؤهل للقيام بالالتزام ومراقبة الالتزام أي من له الحق للقيام بعملية الالتزام ومن يمارس المراقبة علما بأن هذه المراقبة أصبحت منذ يناير 2012 تعرف تخفيفا أو بما يسمى بالمراقبة التراتبية.

الأمر بالصرف، الذي أسندت له مهمة تقييم الحاجات وبناء على هذه الحاجات يتم فتح الاعتمادات وذلك حسب تنزيل مالي محدد وبالتالي فإن عليه القيام بكل العمليات المتعلقة بإشباع الحاجات العامة والتقييد بما هو مرصود له من اعتماد لنفقة ما، سواء في المرحلة الأولية المتعلقة بما يسمى (proposition P.E.D d'engagement de dépense) مقترحات الالتزام بالنفقة حيث تنص المادة 55 من مرسوم 23 نوفمبر 2017 " تخضع نفقات الجماعات إلى مراقبة مسبقة في مرحلة الالتزام " أي أنه تتم مراقبة الالتزامات بالنفقات قبل أي التزام فعلي، أي أن هنالك رقابة مالية قبيلة التي أشرنا إليها سابقا والتي تعني من جهة التحقق من أن المبلغ المقترح يخص مبلغ مجموع النفقة وليس تقدير جزء من هذه النفقة ومن جهة أخرى أن هذه الاعتمادات المتوفرة هي:

- مدرجة حسب التنزيل المالي
- مبلغ الالتزام صحيح
- موضوع النفقة موافق للتنزيل المالي.

هذه المرحلة هي مرحلة تمهيدية للالتزام بعقد من أجل القيام بنفقة والمراقبة تتم من طرف المحاسب الذي أصبح المُخاطب الوحيد للأمرين بالصرف وبالتالي فإن الملاحظات التي تم إبدائها في المرحلة التمهيدية لا يمكن أن تتكرر خلال مراقبة تنفيذ الصفقة لأنه نفس الجهاز الذي يقوم بهذه العملية من "مهدها إلى



لحدها" حيث أن قائمة الوثائق والمستندات المثبتة لمقترحات الالتزام بنفقات الدولة "قرار وزير المالية بتاريخ 2003/08/19" تشترط من بين الوثائق اللازم التقدم بها قبل مناقشة ملف النفقة وثيقة الالتزام. لكن الصبغة الطوعية للالتزام ليست هي القاعدة بل هنالك الاستثناء وهو أن الالتزام يكون خارجا عن إرادة الشخص العام. فالقاعدة هو أن النفقات العمومية تنشأ أساسا من خلال قرارات أو مداوات وهي إما أحادية الجانب أو ثنائية أي في شكل عقود. لكن الاستثناء هو أن الالتزام يمكن أن ينتج عن قرار لا علاقة له بالقرار الإداري المتخذ من طرف الأمر بالصرف بل صدر عن هيئة أخرى كما هو الشأن في التعويض عن الضرر الذي تحكم به المحكمة ضد الجماعة الترابية أو الدولة أو المؤسسة العمومية. في هذه الحالة يجب توفير الاعتماد اللازم لجبر الضرر.

وعليه فإن تعريف الإلتزام يبدو تعريفا واضحا على اعتباره بأنه عمل إداري من الناحية القانونية لكن من الناحية المحاسبية والإدارية يبدو الأمر أكثر تعقيدا وأن المفهوم ينقسم إلى قسمين ويستلزم التفريق بين نوعين من الإلتزام فمن جهة هنالك الإلتزام القانوني ومن جهة أخرى هناك والإلتزام المحاسباتي engagement juridique et engagement comptable.

الإلتزام القانوني هو العمل الذي تحدث أو تثبت بموجبه الجماعة الترابية التزاما من شأنه أن يترتب عليه تحمل، أما الإلتزام المحاسباتي فهو تخصيص الاعتمادات بالميزانية ولهذا فإن الإلتزام المحاسباتي يسبق الإلتزام القانوني.

### الفرع الأول : الإلتزام القانوني

الإلتزام القانوني هو ما جاءت به المادة 52 من مرسوم 23 نوفمبر 2017 باعتبار أن الإلتزام هو العمل الإداري الذي يترتب عنه تحمل نفقة. بمعنى أن الشخص العام ينشئ أو يتحقق من أن عليه التزم ستنتج عنه تحملات. الإلتزام القانوني هو الذي يترتب عنه الدين. الإلتزام القانوني يمكن أن ينتج عن إبلاغ عقد، صفقة عمومية كما يمكن أن يكون عملا غير مقصود وخارجا عن إرادة الشخص العام.

هذا العمل الإداري أالإرادي يمكن أن يكون ناتجا عن تطبيق مقتضيات تشريعية أو تنظيمية حيث أن حق الاستفادة من تلقي المبلغ الذي أدين به الجماعة أو الدولة هو مستقل تماما عن القرار الإداري الذي تتخذه الإدارة المعنية إذ أن هذه الأخيرة لا تقوم إلا بتصفية المبالغ في حين أن نفقات أخرى هي ناتجة عن أعمال إدارية فردية قررتها الجماعة مثلا إبرام صفقة، عقد كراء طلبية توريد.

وأخيرا، هنالك نفقات يكون الإلتزام فيها ناتج عن قرارات فردية إدارية وقوانين تشريعية وتنظيمية مثلا عملية التوظيف (قرار الجماعة لتوظيف شخص ما، قواعد التدرج في السلم يحدد بقوانين والتعيين هو في بعض الحالات يتم عبر قرارات وزارية).

### الفرع الثاني: الالتزام المحاسباتي

الالتزام المحاسباتي هو تخصيص جزء من الاعتمادات *une réservation des crédits budgétaires* لتغطية مبالغ النفقة التي هي نتيجة للالتزام القانوني الأنف الذكر. ولعل هذا ما أشارت إليه مقتضيات القوانين التنظيمية للجماعات الترابية<sup>59</sup> والتي أكدت على أنه "يجب أن تظل الالتزامات بالنفقات في حدود ترخيصات الميزانية". تتوقف هذه الالتزامات على توفر اعتمادات الميزانية بخصوص الأشغال والتوريدات والخدمات وعمليات تحويل الموارد وتوفر المناصب المالية بالنسبة للتوظيف. هذا يعني أن الالتزام المحاسباتي هو تخصيص مبلغ الاعتمادات الذي يوجه لتغطية النفقة. أي تقييم الارتباط الإجباري المثبت *l'obligation constaté* وتنزيله المالي حسب تبويب الميزانية. الأمر بالصرف أو الأمر بالصرف المساعد يخصص الإعتمادات مع مراعاة مبدأ التخصص (النفقة المزمع إنجازها يجب أن تكون مطابقة لنوع الإعتمادات) وكذلك توفر الإعتمادات وجود اعتمادات كافية).

هذا وتجدر الإشارة إلى أن الالتزامات *مُسَطَّرَة* في المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف أو الأمر بالصرف المساعد في حدود الاعتمادات المخولة له. كما أن مراقبة توفر الإعتمادات *la disponibilité des crédits* يتم في مرحلة الالتزام المحاسبي.

لهذا فإنه من الواجب معرفة مبلغ النفقات المتتالية والمضمومة *cumul* وذلك من أجل معرفة ما تبقى من الإعتمادات المتوفرة *disponible* مما يسمح بالالتزام بنفقات جديدة.

وعليه فإن الالتزام المحاسباتي يسبق دائما الالتزام القانوني: فالالتزام المحاسبي يتمثل في تجميد *blocage* وتخصيص *réserve* الاعتمادات من أجل القيام بالالتزام القانوني، حيث إن الالتزام المحاسباتي من جهة يتم بناء على معطيات يتوفر عليها الأمر بالصرف ومن جهة أخرى ليس له طابعا نهائيا الشيء الذي يسمح للأمر بالصرف الذي قام بالالتزام المحاسباتي مؤقتا قبل إغلاق السنة المالية بأن يحول هذه الاعتمادات *report des crédits* للمطابقة لهذا الالتزام للسنة الموالية لمواجهة الارتباطات التي قد تنتج عن الالتزام القانوني فيما بعد.

### الفرع الثالث : من يمكنه الالتزام؟

الفقرة الثانية من الفصل 52 من مرسوم 23 نوفمبر 2017 واضحة حيث تنص على أن الالتزام "لا يمكن التعهد به إلا من طرف الأمر بالصرف" مما يستثني كل إمكانية للتفويض أو للتعهد بالالتزام من طرف أشخاص آخرين.

<sup>59</sup> المادة 161 للجماعة و 153 للإقليم و 174 للجهة.

ومع ذلك فإن الحياة الإدارية وطبيعة العمل تقتضي بأن تكون هنالك إمكانية التفويض وهذه الإمكانية هي متوفرة عندما يقوم الأمر بالصرف بتفويض الاعتمادات **délégation des crédits** للتصرف فيها وبالتالي فإن الأمر بالصرف يتنازل عن الامتيازات التي يخولها له القانون لفائدة الأمر بالصرف المساعد في إطار تفويض السلطة.

### الفرع الرابع : مراقبة الالتزام

بالطبع المحاسب يمارس مراقبة كل النفقات حسبما هو مسطر في الفصل 80 من مرسوم نوفمبر 2017 وبالتالي يمكنه رفض كل الأوامر الصادرة من طرف الأمر بالصرف ابتداء من الالتزام إلى مرحلة الأمر بالأداء. وعليه فإن الأمر بالصرف قبل أن يلتزم لابد وأن يحترم المسطرة المتبعة في هذا الصدد، حيث عليه أن يقوم أولاً بتقديم مقترح الالتزام بالنفقة **proposition d'engagement d'une dépense** إلى المحاسب الذي يراقب في هذه المرحلة الأولية من التنفيذ كما ينص في ذلك الفصل 61 حيث أنه يتم تبليغ كل مقترح التزام أو إلغاء أو تخفيض التزام، دون تأخير، إلى المحاسب المكلف بالأداء من أجل الاستشهاد عليه وإدراجه في محاسبته.

يتم الالتزام منذ بداية السنة المالية ويقوم الأمر بالصرف لهذا الغرض بتبليغ المحاسب المكلف بالأداء مع مقترح الالتزام ببيان تلخيصي يضم حسب كل سطر في الميزانية الوثائق الجارية الصلاحية. أما المراقبة المباشرة من طرف المحاسب والمنصوص عليها في الفصل 63 من مرسوم 2017 فإنها تتوج إما:

- بالإشهاد على مقترح الالتزام ووضع التأشير أو؛
- بتعليق التأشير على مقترح الالتزام وإعادة ملف الالتزام إلى الأمر بالصرف؛
- وإما برفض معلل للتأشير.

لذا فإن الأمر بالصرف لا يمكنه تجاوز هذا التعليق حيث أن النفقة المزمع القيام بها يتم تعليقها إلى حين استيفاء الشروط. غير أن المرسوم أشار إلى أن المحاسب في حالة التعليق أو الرفض عليه أن يُضْمَن جميع الملاحظات التي يثيرها مقترح الالتزام وتُبلغ مرة واحدة إلى الأمر بالصرف كما أن المدة لوضع التأشير أو تعليقها تم تحديدها في 12 يوم عمل كاملة بالنسبة للصفقات وخمسة أيام عمل بالنسبة للنفقات الأخرى. وذلك ابتداء من تاريخ إيداع مقترح الالتزام. لكن ما تجدر الإشارة إليه هو أن المحاسب مجبر باحترام المدة المحددة له للبحث في مصير الالتزام لأنه في حالة غياب أي جواب داخل الأجل المحدد عليه وضع تأشيرته على مقترح الالتزام بمجرد انصرام الأجل، علماً بأن الأمر بالصرف المعني وحده هو من له الحق الاحتجاج بأحكام هذه المادة.

لكن إذا ما تم التمسك بمقترح الالتزام بالنفقة من طرف الأمر بالصرف دون استيفاء شرط التأشيرة من طرف المحاسب فإن الفصل 67 يعطيه فرصة أخرى بعرض الأمر على وزير الداخلية الذي يمكنه تجاوز رفض التأشير المذكور بواسطة مقرر Passer outre ما عدا في حالة ما إذا كان رفض التأشيرة معللا بنقص أو عدم توفر الاعتمادات او المناصب المالية أو بعدم التقيد بنص تشريعي. هذا يعني أن المقرر يحل محل تأشيرة المحاسب مما يؤدي إلى أن مسؤولية المحاسب تنتفي لتحل محلها مسؤولية الوزير.

أما مفهوم يوم عمل كامل jours front فإنها تعني حساب أيام العمل لا غير وخصم أيام السبت والأحد وأيام العطل. كذلك فإن حساب أيام العمل لا يأخذ بعين الاعتبار اليوم الذي يتم فيه ايداع مقترح الالتزام وبالتالي فإن مقترحا وضع يوم الجمعة، لا يبدأ حساب المدة إلا يوم الإثنين.

### المبحث الثاني : التصفية. Liquidation.

يعرف الفصل 53 من مرسوم المحاسبة لعمومية للجماعات الترابية، التصفية بأنها هي "التأكد من حقيقة الدين وحصر مبلغ النفقة" التأكد من الدين يعني أن شرط الخدمة المنجزة متوفر وبناء على ما أنجز، سواء تعلق الأمر ببناء أو بتوريد أدوات أو إنجاز دراسة، كذلك التأكد من مبلغ النفقة وذلك بناء على الوثائق الإثباتية المدلى بها. أما حصر مبلغ النفقة فيعني القيام بعملية حساب المبلغ المترتب عن الخدمة التي أنجزت فعلا. أما من يقوم بهذا العمل نجد أن المرسوم أسنده **للعون المختص** تحت مسؤوليته من أجل مباشرة عملية التصفية فإن لم يكن هناك عون فإن عملية التصفية والإشهاد بالخدمة المنجزة يقوم بها الأمر بالصرف نفسه.

نلاحظ هنا، أنه على عكس الالتزام الذي يجب أن يقوم به الأمر بالصرف فإن التصفية يمكن أن يقوم بها وبيابرها رئيس المصلحة أي أن التصفية يمكن أن تكون موضوع تفويض لأي موظف لاسيما رئيس المصلحة المختصة.

هذه المرحلة الثانية من مسطرة تنفيذ النفقة، تتضمن في الواقع عمليتان اثنتان:

التثبت من **الخدمة المنجزة** ومن ثمة، **تصفية** المبلغ الواجب أدائه، بالمعنى الدقيق، إذ أن عملية تجسيد الخدمة المنجزة والتصفية تتم بواسطة **الوثائق الإثباتية** فمثلا الكشف التفصيلي يتم بناء على جداول المنجزات والوضعيات والجرود حيث أن المادة 60 من المرسوم المتعلق بدفتر الشروط الإدارية العامة لصفقات الإشغال الصادر في 13 ماي 2016 تبين بأنه يجب أن «توضع جداول المنجزات انطلاقا من المعاينة التي تتم في الورش، للعناصر الكيفية والكمية المتعلقة بالأشغال المنفذة وبالتموينات المنجزة. ولتحديد الكميات القابلة للاستعمال مباشرة لوضع كشف الحسابات، تنجز الحسابات انطلاقا من هذه العناصر» وعليه فإن المادة 60 تحدد أسس تسوية الحسابات والتي تجب مراعاتها حسب ماهو منصوص عليه في دفتر الشروط الخاصة «C.P.S». لذا لا يمكن للمقاول بأي حال من الأحوال أن يعتد في عمليات الحساب

والقياس والوزن بالأعراف والتقاليد » كما بينت ذلك المادة - 60د من المرسوم المتعلق بدفتر الشروط الإدارية العامة لصفقات الأشغال.

لكن إذا ما كانت بعض مقتضيات دفتر الشروط الخاصة غير واضحة، فإنه من الممكن آنذاك اللجوء إلى الأعراف فيما يخص المبالغ المراد تصفيته. ولعل هذا ما خلصت إليه اللجنة الوطنية للطلبات العمومية في رأيها رقم 2018 / 32 الصادر بتاريخ 09 أكتوبر 2018 والمتعلق بتأويل بعض بنود صفقة تتضمن عبارات غير واضحة. في هذه الحالة استندت اللجنة إلى مقتضيات المادة 462 من قانون الالتزامات والعقود الصادر في 12 أكتوبر 1913 الذي يؤكد أنه " يكون التأويل في حالة ما إذا كانت الألفاظ المستعملة غير واضحة بنفسها أو كانت لا تعبر تعبيرا كاملا عن قصد صاحبها " . وبالتالي فإن صاحب المشروع لا يمكنه أن يفرض في هذه الحالة وبطريقة أحادية على المتعاقد الآخر حساب التصفية من وجهة نظره هو، لاسيما وأن فرض هذا الحل لا يدخل في إطار امتيازات صاحب المشروع Prérogative du maître d'ouvrage التي يمكن أن تُتخذ من طرفه في هذا المضمار. وعليه، فإن اللجنة وفي إطار مبدأ التوازن المالي للعقدة الذي هو حق من حقوق المتعاقد droit à l'équilibre financier du contrat ، توصي بأنه يجب الاستناد إلى المادة 463 من قانون الالتزامات والعقود التي تنص على أنه يجب الإعتداد في عمليات الحساب والقياس والوزن بالأعراف والتقاليد حيث تنص بأنه "تعتبر مضافة لشروط العقد، الشروط الجاري بها العمل في مكان إبرامه والشروط التي تقتضيها طبيعته".

كذلك المادة - 73 ج من المرسوم المتعلق بدفتر الشروط الإدارية العامة لصفقات الأشغال الصادر في 13 مايو 2016 تنص على أنه "إذا تبين أن بعض الأعمال المنصوص عليها في الصفقة تتضمن اختلالات طفيفة لا تؤثر على وظيفة المنشآت، يمكن للشخص أو الأشخاص المعينون أن يصرحوا بالتسليم المؤقت للأشغال" بمعنى أن التصفية يمكن أن تباشر رغم أن هنالك اختلالات طفيفة والتي يمكن تداركها عن طريق الضمان النهائي caution définitive والاقتطاع الضامن إذا لم ينجزها المقاول.

وعليه فإن التصفية تتم بناء على وثيقة إدارية هي إما الفاتورة أو الكشوف التفصيلية décomptes أو بيان المبالغ المستحقة mémoire حيث أن عملية المراقبة تخص المراقبة الحسابية للفاتورة أو الكشوف، كذلك التأكد من عدم سقوط النفقة تحت طائلة التقادم كما أن الفاتورة يجب أن تتضمن كل البيانات التي تنص عليها مدونة الضرائب كرقم البانتتا والضمان الاجتماعي ورقم السجل التجاري والرقم الجبائي ويضاف ألى هذه المعلومات رقم الجرد l'inventaire وكذلك إشارة الخدمة المنجزة التي يراقبها المحاسب. غير أن ما تجدر الإشارة إليه هو أن بعد التصفية هنالك الأمر بصرف النفقة L'ordonnancement.

## المبحث الثالث : الأمر بالصرف

النفقة تَمَّ الالتزام بها والمبلغ الواجب أدؤه قام بتصفيته الشخص المنوطة به هذه المهمة، تبقى عملية أساسية لبلورة كل هذه الخطوات وهي إصدار أمر بالأداء لفائدة المستفيد.

إنها مرحلة الأمر بالصرف التي تشكل المرحلة الثالثة والأخيرة من المرحلة الإدارية التي تعود للأمر بالصرف. هذا وقد عرف الفصل 54 من نظام المحاسبة العمومية للجهة الأمر بالصرف أو الأمر بالأداء ordonnancement، بأنه العمل الإداري الذي يحتوي طبقا لنتائج التصفية على الأمر بأداء دين الجماعة الترابية ويناط هذا الأمر بالأمر بالصرف.

في الواقع ينظر إلى عملية الأداء من وجهتين:

أولا: هو أمر بالأداء يوجهه الأمر بالصرف إلى المحاسب الذي يصبح لزاما عليه الامتثال لهذا الأمر ولعل هذا ما يستشف من الفقرة الأولى من المادة 75 الذي يؤكد بأنه "يترتب على النفقات التي تمت تصفيته وحصرها إلى الأمر بصرفها".

ثانيا: إنجاز أمر بالأداء titre de paiement حيث أن المادة 54 الفقرة الثانية تنص على أنه "يترتب على الأمر بالصرف إصدار أمر بالأداء" كما أن المادة 75 الفقرة الرابعة تؤكد على أنه يجب أن "تكون الأوامر بالأداء مؤرخة وتحمل رقما تراتبيا لسلسلة واحدة دون انقطاع برسم كل سنة مالية وحسب كل أمر بالصرف أو مساعد بالصرف" بمعنى أن هنالك مقتضيات قانونية تؤطر عملية إصدار الأوامر بالصرف ومخالفتها تؤدي إلى رفض الحوالة من طرف المحاسب.

وعليه، فإن أي نفقة أنجزت لفائدة الجماعة الترابية لا يمكن أن تؤدي إلا إذا كانت هنالك عملية إصدار للأمر بالصرف مسبقا أي أن العمليات الثلاث الالتزام التصفية والأمر بالصرف هي عمليات مترتبة تتم الواحدة بعد الأخرى كما تنص على ذلك المواد 53 و 54 من مرسوم محاسبة الجماعات الترابية.

فالأمر بالصرف هو عمل إداري بحث لذا، إذا ما نشب نزاع بين الجماعة الترابية والدائن فإن المحكمة الإدارية يمكنها أن تقر وجود الدين وتقوم بتصفيته وحصر المبلغ الواجب أدؤه، لكن الأداء لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يتم دون تدخل السلطة الإدارية المخولة لإعطاء الأمر بالأداء. المحكمة في هذه الحالة لا يمكنها الحلول محل الإدارة من أجل إعطاء الأمر بصرف النفقة. تبقى فقط الغرامة التهديدية كورقة لدفع الإدارة لتنفيذ الحكم.

هذه المسطرة تعرف استثناء جاءت به المادة 54 الفقرة الثالثة والتي تسمح من خلاله بأنه يمكن القيام بأداء بعض النفقات دون أمر سابق بالصرف Dépenses sans ordonnancement préalable وقائمة هذه النفقات محددة بواسطة قرار صادر عن وزير الداخلية.

## الفرع الأول : فط التصفية والأمر بالصرف

### Modalité de liquidation et d'ordonnancement

بناء على الفصل 54 من مرسوم 23 نوفمبر 2017 الأمر بالصرف هو العمل الإداري **Pacte administratif** الذي يفرض إلى إعطاء الأمر ببدء دين الجماعة الترابية طبقا لنتائج التصفية. هذا الأمر يكتسي شرطا أوليا للقيام بأداء هذا الدين ما عدا إذا ما كان هنالك من مانع قانوني وهو أمر استثنائي. الأمر بصرف النفقة تتم بلورته بإصدار أمر بالأداء أي إصدار حوالة. الأمر بالصرف هو من اختصاص الأمر بالصرف لكن المصالح الإدارية للجماعة الترابية هي التي تتكفل بوضع الأمر حيز التطبيق.

في هذا الصدد يجدر التنويه بأن السنة التي يتم الحاق أو ربط الحوالة بها هي السنة التي تم التثبيت من الخدمة المنجزة المشار إليها في أو على ظهر الفاتورة وليس تاريخ الفاتورة.

الأمر بالصرف يتم إما بواسطة الأمر بالصرف الرئيسي أو الأمر بالصرف المساعد كما تنص على ذلك الفقرة الأولى من المادة 54 والتي تؤكد على أن الأمر بالصرف " ينأى بالأمر بالصرف" غير أن عملية التفويض يمكن أن تجعل من الأمر بالصرف المنتدب شخصا يقوم بهذا العمل حيث أن المادة السادسة من مرسوم 23 نوفمبر 2017 ينص على أنه يجوز للأمر بالصرف تحت مسؤوليته أن يفوض إمضاءه إلى المدير العام للمصالح بصفته أمرا بالصرف منتدبا. هذه الوضعية أكدتها المواد ( 107 بالنسبة للجهة 101 - بالنسبة للإقليم و 103 بالنسبة للجماعة) من القوانين التنظيمية للجماعات الترابية والتي تنص على أن رؤساء هذه المجالس إن كان بإمكانهم تفويض امضاءاتهم لنوابهم فإنه لا يجوز لهم تفويض الأمر بالصرف لهؤلاء النواب.

عملية صرف النفقة تتم بناء على عدد من المعطيات فالأمر بصرف النفقة يتم بناء على سند قانوني أي عن قرار إداري مثل تسمية موظف أو عقد كإبرام صفقة أو أن يكون الأمر خارجا عن إرادة الأمر بالصرف مثل صدور حكم وتحميل الإدارة مبالغ مالية.

كذلك لا يمكن اتخاذ هذا القرار إلا بعد التأكد من وجود الإعتمادات اللازمة، وكذا التثبيت من اثبات حقوق الدائن بمعنى أنه لا يمكن تصفية مبلغ من المبالغ قبل إنجاز الخدمة وعليه فإن القاعدة المحاسبية التي تنص على مبدأ الخدمة المنجزة والحقوق المكتسبة تجد تطبيقها في هذه الحالة. كذلك يجب احترام التأشير التي التي يجب أن تذييل بها الفواتير موقعة من طرف الدائنين الذين عليهم أن يبينوا عنوانهم وهويتهم البنكية كما يجب أن تكون مذيلة بالبيانات الحسابية وكذلك الإشهاد بالخدمة المنجزة أو الكشوف التفصيلية Les décomptes التي يجب أن تكون موقعة أولا من طرف المهندس المعماري وكذا المهندس المختص كما ينص على ذلك الفصل 2 - 68 من دفتر الشروط الإدارية العامة - الأشغال الصادر في 13 ماي. 2016

وتجدر الإشارة الى أن مرحلة التصفية هي المرحلة الأولى للقيام بالأمر بالصرف من طرف السلطات المخولة له هذه المهمة ويبقى هذا الأخير ملزما بعدم تجاوز تراخيص الميزانية وبإحترام آراء وتأشيرات هيكل الرقابة التي نصت عليها التشريعات والأنظمة الجاري بها العمل.

### أشكال أوامر الصرف ومحتواها

في هذا الصدد نجد أن المادة 75 الفقرة الرابعة نصت على النمط الذي يجب أن تكون عليه الأوامر بالصرف حيث يجب أن تكون مؤرخة وتحمل رقما ترتيبيا من سلسلة فريدة وملتصلة برسم كل سنة مالية وحسب كل أمر بالصرف. ويجب أن تتضمن البيانات التالية:

- تحديد الأمر بالصرف،
- الإدراج المالي،
- السنة التي نشأ خلالها الدين،
- التحديد الدقيق للدائن ( الاسم العائلي والشخصي أو العنوان التجاري وعند الاقتضاء، عنوانه)،
- مبلغ النفقة وموضوعها، وعند الاقتضاء مراجع السند المرفقة به الوثائق المثبتة،
- مرجع التأشير على مقترح الالتزام.

وبالتالي فإن شروط الإصدار هاته تكتسي طابعا إجباريا حيث يشكل غياب أي عنصر منها خلا معييا له يعرضه إلى الرفض من طرف المحاسب العمومي المكلف بتأدية النفقات. أما كيفية الأداء فستعرض لها عند معالجة دور المحاسب.

### الفرع الثاني : الاجراءات المتعلقة بالأمر بالأداء

الأمر بالأداء يشكل أداة للتحرر من الدين لأن الأمر بالصرف يعطي الأمر للمحاسب لتأدية ما بذمة الشخص العام بصفته مدين للشخص الذي أنجز الخدمة باعتباره دائن.

#### -مراقبة صحة النفقة من طرف المحاسب:

هي رقابة يقوم بها المحاسب العمومي على الإذن بالصرف تندرج في إطار الرقابة التي تمارس خلال مختلف مراحل تنفيذ النفقة. توكل إلى المحاسب العمومي مهمة رقابية شاملة نص عليها مرسوم المحاسبة العمومية في المادة 80 حيث لا يمكن التأشير من قبل المحاسب العمومي على إذن الصرف الصادر عن أمر الصرف إلا إذا كان أولا مسحوبا على صندوقه باعتباره المحاسب المعتمد وثانيا يأن تكون النفقة صحيحة من الناحية القانونية والتي فصلتها المادة 80 الأنفة الذكر وستعرض لها في المطلب الثاني. بعد الإنتهاء من عملية المراقبة تنص المادة 80 الفقرة الخامسة بأنه على المحاسب أن يعيد بعد ذلك إلى الأمر بالصرف أوامر الأداء الواجب أدائها نقدا ممهورة بعبارة الأداء.



### -تسليم الأوامر بالصرف:

يعود هذا الاختصاص إلى الأمر بالصرف الذي يقوم بتسليم الأوامر بالأداء للمستفيدين وذلك تحت مسؤوليته. إلا أن التسليم يتم مقابل ابراء بعد التأكد من هوية هؤلاء المستفيدين أو من هوية ذوي الحقوق أو ممثليهم وكذا من مشروعية السلطات المخولة لهؤلاء الممثلين. هذه السلطات المخولة قد تتمثل في توكيل من طرف ذوي الحقوق لأحد منهم أو لأي شخص آخر كأحد المحامين مثلا، كذلك بالنسبة للقاصرين فإن المسطرة المدنية تنص على أن الأم تعتبر مُقَدِّمة عن كل الأبناء إلى غاية وصولهم سن الرشد. غير أن تسليم الحوالة تعترضه في بعض الحالات بعض العوائق تؤدي إما إلى رفض تسلم الحوالة أو أن الحوالة تم تسليمها لكنها ضاعت لسبب من الأسباب أو أن هنالك شأن بين ذوي الحقوق في حالة وفاة المستفيد من الحوالة يحول دون صرفها.

### -ضياع الأمر بالأداء:

هذه الحالة أشار إليها الفصل 104 من مرسوم المحاسبة العمومية للجماعات الترابية والتي تخص ضياع الأمر بالأداء. في الواقع ضياع الأمر بالأداء يخص حالتين:

**الحالة الأولى:** عندما يكون ضياع الأمر بالأداء من طرف المستفيد فإن هذا الأخير يدلي بتصريح بالشرف يوجهه إلى الأمر بالصرف والذي يحيله على المحاسب المكلف بالأداء الذي يقوم بإجراءات إدارية ومحاسبية تهدف إلى أن الأمر بالأداء لم يسبق وأن تم أدائه لا من طرفه هو ولا لحسابه وأن الدين المتعلق به لم يطله التقادم حيث يوجه شهادة كتابية في هذا الشأن إلى الأمر بالصرف مع الوثائق والمرفقات من أجل إصدار نظير للأمر بالأداء.

**الحالة الثانية:** وتخص ضياع الأمر بالأداء من طرف الإدارة بعد التأشير عليه من طرف المحاسب آنذاك فإن الإدارة هي التي تتولى إصدار النظير بعد ملء استمارة تخص الإدارة وترسل للمحاسب لإجراء التحريات بأن الحوالة لم تؤد وتتخذ الإجراءات مجراها كما هو مسطر في الحالة الأولى.

تبقى حالة واحدة لم يُشر إليها المرسوم وهي إتلاف جزء من الأمر بالأداء نتيجة عوامل خارجية كأن يحترق جزء من الأمر بالأداء. في هذه الحالة إذا ما كان الجزء المتبقي يُمكن من التعرف بواسطته على إسم ولقب المستفيد ورقم الحوالة وكذا السنة المالية آنذاك تسلم له حوالة دون اللجوء الى المسطرة المشار إليها آنفا، أما إذا كان الأمر خلاف ذلك فإتباع المسطرة واجب.

أما من يتكفل بإصدار النظير فإن الفقرة الأولى من المادة 104 تنص على أن الأمر بالصرف هو من يسلم نظير الأمر بالأداء بناء على شهادة كتابية من المحاسب المكلف تثبت أن الأمر بالأداء المفقود لم يتم أدائه لا من طرفه ولا لحسابه وأن الدين لم يطله التقادم.

#### -حالة الوفاة:

هذه الحالة نصت عليها المادة 103 من مرسوم 2017 . لكن ما تجدر الإشارة إليه هو أن إصدار الحوالة في حالة ما إذا كان الإصدار قد تم بعد الوفاة فإن الأمر بالأداء يكون دائما في إسم الهالك .وكيفما كان الحال فإن الأداء يكون بين يدي المحاسب لذوي الحقوق بناء على عقد الإرث ما عدا إذا كان مبلغ الحوالة لا يتجاوز 2000 درهم آنذاك يتم الأداء فقط لا غير بناء على شهادة مسلمة من طرف السلطة المحلية (أو القضاة أو الموثقين أو الحاخامات) شريطة أن تتضمن الشهادة تاريخ وفاة الهالك وتعيين ذوي الحقوق.

#### -حالة نزاع الورثة:

قد يحدث أن يتوفى المستفيد من الأمر بالأداء إلا أن الورثة أي ذوي الحقوق لا يمكنهم صرف الأمر بالأداء لأسباب تتعلق بنزاع بين بعضهم البعض وفي هذه الحالة فإن الأمر بالصرف يقوم بتحرير مقرر مرفوق بعقد الإرث وكذا الأمر بالأداء ويرسله للمحاسب الذي يوجهه إلى صندوق الإيداع والتدبير تحت إشراف السلم الإداري حيث أن أمر تسليم كل وارث نصيبه يعود لهذا الصندوق.

#### -حالة رفض تسلّم الأمر بالأداء:

إذا ما رفض الدائن تسلّم الأمر بالأداء فإن الأمر بالصرف يعيد هذا الأمر مصحوبا بقرار معلن إلى المحاسب الذي يقوم بتحويل مبلغ الأمر بالأداء إلى صندوق الإيداع والتدبير. الأمر بالصرف عليه في هذه الحالة تبليغ الدائن بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل بالإجراءات التي اتخذها في هذا الصدد.

#### -مراقبة الأمر بالصرف:

المحاسب يمكنه أن يرفض تنفيذ الأمر بالأداء في حالة تعارضه مع القوانين والأنظمة الجاري بها العمل وكذلك كلما كانت مسؤوليته مئثرة سواء الشخصية أو المالية Pécuniaire لاسيما تلك التي يشير إليها القانون - 61 99المتعلق بمسؤولية المحاسب والأمر بالصرف الصادر في 03 أبريل 2002 وكذلك مقتضيات القانون 99-62 المتعلق بالمحاكم المالية الصادر في 13 يونيو 2002.

احترام القواعد المالية لاسيما ترخيص الميزانية بالصرف حسب الاعتمادات المفتوحة وعدم تجاوزها لأن مراقبة الأمر بالصرف يتم عملية المراقبة التي تبدأ مع الالتزام والذي لا يكون شاملا إلا بمراقبة هذه المرحلة حيث

أن المحاسب عليه أن يتأكد بان النفقة التي ستؤدى هي نفسها التي التزم بها في البداية أثناء تقديم مقترح الالتزام سواء فيما يتعلق طبيعتها ومبلغها أو المستفيد منها. كما أن المحاسب يمكنه مراقبة ليس فقط الأمر بالأداء بل كذلك من قام بإصدار الأمر بالأداء هل هو صادر عن أمر بالصرف (أو أمر بالصرف مساعد) وبأن الأمر بالأداء اتخذ في إطار وفي حدود الاعتمادات وأن هذه الأوامر بالأداءات تتعلق بالتزامات قانونية وخلال السنة المالية المحددة وذلك لكي لا يكون الأمر بالأداء يتعلق بنفقة توجد تحت طائلة التقادم.

### الفصل الثالث : مبادئ تنفيذ النفقة

النفقة العامة بصفة إجمالية هي عبارة عن مبلغ من المال تستخدمه الدولة أو احدى الجماعات الترابية أو المؤسسات العامة والتي تكون من اموالها بقصد اشباع حاجه عامة .ويستخلص من هذا التعريف ان عناصر النفقة العامة ثلاثة:

استعمال مبلغ مالي وهذه الأموال تكون داخله في الذمة المالية للدولة، وان يكون الغرض من استعمالها إشباع حاجة عامة.

ولكي تكون النفقة مطابقة للمبادئ التي تنص عليها القوانين الجاري بها العمل لا سيما مرسوم 23 نوفمبر 2017 المتعلق بالمحاسبة العمومية للجماعات الترابية يجب أن تحترم القواعد المنصوص عليها. هذا وتجدر الإشارة إلى أن المحاسب مسؤول عن تطبيق هذه القواعد التي تعطي صبغة المشروعية للنفقة.

### المبحث الأول : قواعد تنفيذ النفقات لدى المحاسب

مساطر تنفيذ النفقات العمومية للجماعات الترابية تخضع لمجموعة من القواعد المحددة بواسطة نصوص قانونية من بينها مرسوم المحاسبة العمومية، مرسوم المتعلق بدفتر الشروط الإدارية العامة (تحديد تاريخ الخدمة المنجزة) ظهور الالتزامات والعقود (التقادم مثلا)، مدونة الوثائق الاثباتية des pièces justificatives Nomenclature.

### الفرع الأول : الرقابة المسبقة على الالتزام

لقد ارتأى المشرع مراقبة تنفيذ الميزانية في جميع مراحلها بأول حلقة وهي المتعلقة بمراقبة الالتزام بنفقات الجماعة الترابية وذلك في إطار مشروعية قرارات الالتزام بالنفقات لذلك يطلق على هذا النوع من الرقابة اسم الرقابة المسبقة للنفقات العمومية وذلك بسبب كونها في مرحلة تكون فيها هذه النفقات مشروعا لم تبدأ الإدارة بتنفيذه بعد. فالمبدأ، هو أن المسؤول الأول عن النفقة وهو الأمر بالصرف، عليه أن يتأكد، ولو

نظريا، وقبل الشروع في طلب التأشيرة، من مشروعيتها من الناحية الميزانية : مطابقة النفقة للاعتماد المخصص لها، ومن الناحية المحاسبية : وجود الاعتمادات الكافية لتغطية النفقة. وبالتالي فإن المحاسب يقوم أولا وقبل كل شئ من التأكد من وجود التأشيرة القبلية على مقترح الالتزام حينما تكون هذه التأشيرة مطلوبة.

### الفرع الثاني : التنزيل المالي

الأمر بالصرف يجب أن يحترم قاعدة القانون المالي المتمثلة في «خصوصية الإعتماد la spécialité» والتي تنطبق على مطابقة النفقة للتنزيل المالي أي على مستوى بنود الميزانية بحيث يجب أن يقابل موضعها الاعتماد المخصص لذلك وذلك بناء على ما نصت عليه الميزانية.

السبب هو أن القاعدة هي أن ترخيصات الميزانية يجب احترامها وتخصيصها لموضوع النفقة كما هو منصوص عليه في الميزانية وعدم تغيير الاتجاه الذي تمت المصادقة عليه أصلا كما أن الاعتمادات يجب أن تكون مطابقة لموضوع النفقة، وبالتالي فالأمر بالصرف مجبر للقيام بهذه المراقبة التي تتم بناء على اللائحة الإثباتية للميزانية Nomenclature لا سيما ما يتعلق بالتنزيل المالي في الميزانية.

إلا أن مطابقة النفقة للتنزيل المالي قد تكون موضوع خطأ يُرتكب من طرف الأمر بالصرف أو من طرف المحاسب. في هذه الحالة، مرسوم المحاسبة يسطر الخطوات الواجب اتباعها في كلتا الوضعتين: الحالة الأولى وهي في حالة ما إذا أدرج الأمر بالصرف النفقة بكيفية غير صحيحة برسم السنة المالية الجارية المسطرة المتبعة هي مسطرة إدارية ومحاسبية:

الإجراء الإداري هو أن الأمر بالصرف يسلم للمحاسب المعتمد شهادة بإعادة الإدراج يثبت بموجبها المحاسب الزيادة أو التخفيض من النفقات بأسطر الميزانية المعنية، وترفق الشهادة المذكورة بالوثائق المثبتة بحساب الجماعة الترابية.

الإجراء المحاسباتي هو أن التنزيل المالي غير الصحيح، تحمل النفقة وتمت تغطية النفقة باعتمادات هذا التنزيل. إذن يجب المحاسب، بناء على شهادة إعادة الإدراج، أن يقوم بإجراء مقاصة بين التنزيل الخاطئ والتنزيل الصحيح حيث يعيد إدراج الاعتمادات التي استعملت خطأ إلى تنزيلها المالي الأول (هنا زيادة الاعتماد)، وإدراج النفقة في تنزيلها المالي الصحيح (هنا خصم للإعتمادات). هذه العملية يجب أن تتم كذلك على مستوى المحاسبة الإدارية للأمر بالصرف لكي يكون مبلغ اعتمادات التنزيل متساوية سواء في القيد المحاسبي لدى الأمر بالصرف أو المحاسب. الأمر بالصرف يسلم للمحاسب شهادة إعادة الإدراج

### Attestation de réimputation

الحالة الثانية، تخص الحالة التي يقوم فيها المحاسب، بإدراج النفقة في تنزيل مخالف للتنزيل الذي قام به الأمر بالصرف. الأمر بالصرف أدرج النفقة في التنزيل المالي الصحيح لكن المحاسب أخطأ وقام بإدراجها في

التنزيل الخاطئ. المادة 87 من مرسوم المحاسبة تنص على أنه " إذا أدرج الأمر بالصرف نفقة، بصورة قانونية، ولم ترتب كما يجب في حسابات المحاسب المكلف، حرر هذا الأخير شهادة تستعمل كما هو مبين في شهادة إعادة الإدراج المشار إليها في المادة 85 أعلاه. وتبلغ فوراً نسخة من هذه الشهادة إلى الأمر بالصرف." في هذه الوضعية، يقوم المحاسب فقط بعملية المقاصة في محاسبته هو، ويسلم للأمر بالصرف شهادة الترتيب الخاطئ.

**Attestation de faux classement**

إذن من بين المسؤوليات الملقاة على عاتق المحاسب هي مسؤولية مراقبة التنزيل المالي وكذلك الباقي من الاعتمادات. لكن المسؤولية هي مسؤولية الأمر بالصرف كذلك، الذي يجب أن يتابع وعن كسب استعمال واستهلاك الالتزامات مما يحتم عليه أن تتوفر مصالحه على محاسبة إدارية ومحاسبة تتبع الالتزامات من أجل معرفة الغلاف المالي التبعي على مستوى الالتزامات.

### الفرع الثالث : صلاحية النفقة

هذا الجانب من المراقبة لتنفيذ الميزانية هو موكول للمحاسب الذي يستند إلى الفصل 80 من مرسوم 23 نوفمبر 2017 لفحص النفقة حيث يقوم إما بقبولها أو برفضها وإرجاعها للأمر بالصرف مشفوعة بالملاحظات المتعلقة بأسباب الرفض.

هذه المراقبة تخضع لمنطق المسؤولية التدبيرية حيث يعود للمحاسب مهمة تحديد الوضعية غير عادية والأمر بإصلاحها.

لهذا السبب جاءت صيغة دور المحاسب التي عبرت بها المادة 80 من مرسوم المحاسبة بأنه "يتعين على المحاسب" بمعنى أنه المسؤول الأول والأخير فيما يخص صلاحية النفقة وذلك ابتداء من مراقبة الالتزام. فالمحاسب المعتمد عليه، قبل التأشير من أجل الأداء، أن يقوم بمراقبة صحة النفقة من حيث:

- وجود التأشير القبلية على مقترح الالتزام، حينما تكون هذه التأشير مطلوبة؛
- صحة حسابات التصفية؛
- الصفة الإبرائية للتسديد.

يكلف المحاسب العمومي، علاوة على ذلك، بالتأكد من:

- إمضاء الأمر بالصرف أو الشخص المفوض من لدنه؛
- توفر اعتمادات الأداء؛

- توفر الأموال؛
- الإدلاء بالوثائق المثبتة المحددة قائمتها بقرار مشترك لوزير الداخلية والوزير المكلف بالمالية، بما في ذلك الوثائق المتضمنة للإشهاد على الخدمة المنجزة.

لا يجوز، في أي حال من الأحوال، للمحاسب المكلف أن يقوم أو يعيد القيام بمراقبة مشروعية النفقة في مرحلة الأداء. بمعنى أن المراقبة التي يقوم بها على مستوى طلب التأشيرة من أجل الإلتزام يجب ألا يعيد نفس المراقبة التي قام بها من قبل.

#### الفرع الرابع : الخدمة المنجزة service fait

قاعدة الخدمة المنجزة هي قاعدة أساسية وركن من أركان المحاسبة العمومية سواء تعلق الأمر بمحاسبة الدولة أو الجماعات الترابية. حيث أنه يشكل صمام أمان للمال العام يمنع منعا كليا أداء نفقة قبل إنجاز الخدمة موضوع العقدة. المادة 75 من مرسوم محاسبة الجماعات الترابية يشير وبصريح العبارة بأنه " لا يجوز إصدار الأمر بالصرف المذكور قبل تنفيذ الخدمة أو حلول أجل الدين". كذلك، هذه القاعدة مدعمة مبدأ آخر، هو أن الأداء يجب أن يكون مساويا لما تم إنجازه فعلا. إذا كان مبلغ الصفقة هو، وتم إنجاز جزء منها، فإن الأداء يكون بقدر ما أنجز فقط لا غير.

الخدمة المنجزة هي عمل مادي ملموس يمكن التثبت منه عمليا على أرض الواقع. أما التقييم المادي للخدمة المنجزة فإنه ينطوي على مراقبة:

- العمل سواء كان أشغالا أو توريدات أو خدمات قد تم إنجازها فعلا ؛
- وبأنه أنجز كما هو متفق عليه (مثلا غياب بعض الشوائب والعيوب في الأشغال المنجزة) إلا أنه في بعض الحالات لا يمكن التأكد ماديا من الخدمة المنجزة لأنه يعود لمعطيات لا يمكن التحكم فيها مثل الكهرباء أو اشتراكات الهاتف، في هذه الحالة يتم الاعتماد على الفواتير.

#### -مضمون الخدمة المنجزة:

تعرضنا فيما سبق للالتزام وذكرنا بأنه لا يجعل الجماعة الترابية أو الدولة في وضعية مديونية بل للالتزام فقط بأن المبلغ أو الاعتماد الذي يجب توفيره لمواجهة النفقة المحتملة هو موجود. وبالتالي فإن الوفاء من طرف المقاول أو المورد بتعهدده من خلال العقد المبرم مع الجماعة الترابية وإنجازه لما تم التعهد به هو الذي يجعل الجماعة مدينة.

وعليه فإن المقاول أو المورد لا يمكن أن يطالب بحق إلا إذا تم الوفاء بما اتفق عليه وهذا ما يسمى «بالخدمة المنجزة» مما يؤدي إلى «حقوق مكتسبة» لفائدة المقاول أو المورد. أما العملية الثانية بعد التأكد من أن خدمة ما أنجزت هو حصر مقدار ومستوى هذه الخدمة وذلك لتحديد مبلغ التصفية الذي يجب أن يكون مطابقاً للقدر الذي أنجز.

إذن التأكد من الخدمة المنجزة يشكل في واقع الأمر العنصر الأساسي لمسطرة تنفيذ النفقة. مما يفضي إلى وجوب حساب وحصر مبلغ الدين بدقة والتأكد من وجوب أدائه كاملاً أو فقط جزءاً منه لأسباب تتعلق ببعض الاقتطاعات.

في هذا الصدد المبلغ الذي تتم تصفيته لا يمكن أن يتجاوز ما أنجز ولكن يمكن أن يكون المبلغ أقل مما أنجز إذا ما كانت هنالك فوائد التأخير الناتجة عن تجاوز المدة المتفق عليها لإنجاز النفقة والتي يجب أن تخصم من المبلغ الذي كان من المفروض تصفيته وأداؤه.

تجدد الإشارة إلى أن التثبت من الخدمة المنجزة وحصر مبلغ النفقة، تارة يمكن القيام بهما في آن واحد كما هو الشأن عندما يتعلق الأمر بالفواتير، وطورا الواحد بعد الآخر كما هو الحال عند حصر مبلغ الأشغال علما أن التثبت من الخدمة المنجزة يسبق حصر مبلغ النفقة كما تنص على ذلك المادة 73 من مرسوم 23 نوفمبر 2017 "لا يجوز اثبات أي نفقة إلا بعد إثبات حقوق الدائن ويكون هذا الإثبات بشهادة إثبات الخدمة "

هذا وقد سبقت الإشارة إلى أن التصفية تكون موضوع تفويض كما يمكن أن يستشف من الفصل 53 الأنف الذكر من المرسوم المؤرخ في 23 نوفمبر 2017 حيث ينص على أن العون المختص "هو الشخص المؤهل قانونا من طرف الأمر بالصرف لتسلم الأشغال أو التوريدات أو الخدمات وللأشهاد على تنفيذ الخدمة قبل الإشهاد من طرف الأمر بالصرف" على ما تم الالتزام به مسبقا وفق الإجراءات التنظيمية. ويتحقق كذلك من الحسابات والكشوفات التفصيلية وكذا مشروعية المستندات المثبتة وذلك " قبل الإشهاد من طرف الأمر بالصرف " وبالتالي فإن دور العون المختص هو دور مراقب قبلي للعملية الواجب تصفيته حيث أن الأمر بالصرف لا يقوم بالإشهاد إلا بناء على ما قام به العون المختص مسبقا. ما عدا عند عدم وجود العون المختص، آنذاك يتولى الأمر بالصرف مباشرة وتحت مسؤوليته بالقيام بالتصفية والإشهاد على تنفيذ الخدمة.

وفي حال رفض الجماعة الترابية تصفية المبلغ فإن الأمر يحال على المحكمة لتنظر وتبث فيه من أجل الشطط في استعمال السلطة وللمحكمة الصلاحية في أن تبث في النازلة وتقوم بعملية التصفية مكان الجماعة الترابية.

لهذا، فإن المحاسب يقوم من التثبت من وجود عبارة التنويه التي يقوم بالإشارة إليها الأمر بالصرف على ظهر الفاتورة ومفادها أن الخدمة المنجزة التي تتعلق بتلقي توريدات أو خدمة من الخدمات وبأنها قد تمت بالفعل.

دور المحاسب في هذه الحالة هو التأكد من أن الفاتورة مثلا ممهورة بعبارة التنويه هذه، لكنه لا يقوم بالمراقبة بعين المكان بل يراقب فقط الوثائق التي قام الأمر بالصرف بإنجازها وإرسالها مصحوبة بالأمر بالأداء.

إلا أن مبدأ الخدمة المنجزة هذا، يعرف بعض الشدود عن القاعدة وهو ما أشارت إليه المادة 89 من مرسوم محاسبة الجماعات الترابية: مثلا الاشتراك في المجلات والجرائد أو أداء أقساط التأمين أو طلبية لشراء مؤلفات بالوحدة أو ما يسمى بالتسبيقات في ميدان الصفقات العمومية أو عندما تسمح التشريعات بذلك مثل التسبيقات التي تخص الأجور لاسيما بمناسبة أداء مناسك الحج أو مبلغ الأكرية المؤداة مسبقا.

#### -دور الأمر بالصرف والمحاسب:

الأمر بالصرف **يشهد** تحت مسؤوليته بحقيقة الخدمة المنجزة، إلا أنه يمكن أن يفوض هذا الاختصاص إلى مدير المصالح. لكن ما المقصود **بالإشهاد**؟ معناه هو تأكيد مطابقة الكمية والنوعية للطلبية وحقيقة التوصل بها بمعنى هنالك مراقبة قانونية وأخرى تقنية.

المحاسب من جهته غير مطالب بالتأكد من مادية الخدمة المنجزة أي حصولها فعلا *la materialité du service*، كما لا يحق له أن يطعن في صدقية الشهادة المقدمة. ففصل المهام المشار إليه آنفا يعفي المحاسب من هذه المهمة حيث لا يحق له أن يتدخل في ما يخص التدبير الداخلي للجماعة الترابية.

#### -الفاعل المنشئ **fait générateur** للخدمة المنجزة:

الفاعل المنشئ **Fait générateur** هو الإنجاز الذي يمكن أن يشكل قاعدة ونقطة تحديد تاريخ الخدمة المنجزة. العامل أو الفاعل المنشئ للخدمة المنجزة هو العمل القانوني أو الحدث الذي ينتج عنه نشوء دين يؤدي إلى حساب وتصفية النفقة العامة. كما أنه من الناحية القانونية يمكن أن يؤدي إلى نتائج تثير مسؤولية الأمر بالصرف أو المحاسب إذا لم يياشر إلى إصدار الأمر بالأداء أو تأدية النفقة بعد انصرام الأجل ابتداء من تاريخ معاينة الخدمة المنجزة.



تاريخ معاينة الخدمة المنجزة بالنسبة للنفقات حددته المادة 5 من مرسوم 22 يوليو 2016 المتعلق بتحديد آجال الأداء وفوائد التأخير<sup>60</sup> وذلك حسب نوعية وطبيعة العمل الذي أنجز:

• **بالنسبة لصفقات الأشغال** : تاريخ معاينة الخدمة المنجزة لأداء الدفعات المسبقة أثناء تنفيذ الصفقة، هو تاريخ التوقيع على جداول المنجزات من طرف العون المكلف بتتبع تنفيذ الصفقة المذكورة أو المشرف على المشروع أو هما معا، حسب الحالة ؛

• **بالنسبة لصفقات التوريدات**، إن تاريخ معاينة الخدمة المنجزة لأداء الدفعات المسبقة أثناء تنفيذ الصفقة، هو تاريخ إسهاد العون المكلف بتتبع تنفيذ الصفقة على الفاتورة ؛

• **بالنسبة لصفقات الخدمات المتعلقة بالدراسات والإشراف على الإشغال**، إن تاريخ معاينة الخدمة المنجزة لأداء الدفعات الواجبة أثناء تنفيذ الصفقة، هو تاريخ محضر قبول التقارير أو الوثائق من طرف الشخص أو الأشخاص المعينين من طرف صاحب المشروع أو صاحب المشروع المنتدب لهذا الغرض. أما بالنسبة لصفقات الخدمات غير تلك المتعلقة بالدراسات والإشراف على الإشغال، إن تاريخ معاينة الخدمة المنجزة لأداء الدفعات الواجبة أثناء تنفيذ الصفقة، هو تاريخ الإسهاد على الفاتورة من طرف العون المكلف بتتبع تنفيذ الصفقة؛

• **بالنسبة لعقود الهندسة المعمارية**، إن تاريخ معاينة الخدمة المنجزة لأداء الدفعات المسبقة أثناء تنفيذ العقد، هو تاريخ الإسهاد على مذكرة أعقاب المهندس المعماري من طرف العون المكلف بتتبع تنفيذ العقد ؛

• **بالنسبة للعقود أو الاتفاقات الخاضعة للقانون العادي أو بالنسبة لسندات الطلب**، إن تاريخ معاينة الخدمة المنجزة لأداء الدفعات المسبقة أثناء تنفيذ العقد أو الاتفاقية أو سند الطلب، هو تاريخ الإسهاد على الفاتورة من طرف المصلحة المختصة لصاحب المشروع أو صاحب المشروع المنتدب لهذا الغرض أو تاريخ محضر قبول التقارير أو الوثائق من طرف المصلحة المذكورة.

#### الفرع الخامس : صحة حصر مبلغ النفقة

ينص الفصل 80 من مرسوم 23 نوفمبر 2017 بان التصفية "تهدف إلى التأكد من حقيقة الدين وحصر مبلغ النفقة " أي أن التأكد يتم عبر الخدمة المنجزة وحصر مبلغ النفقة يتم بناء على ما أنجز فعلا من خدمة

وبالتالي فإن المحاسب يراقب صحة حسابات التصفية أي حصر مبلغ النفقة ومدى صحة ما هو مثبت في الفاتورة أو بيان الكشوفات المتعلق بالأشغال بما في ذلك معادلة مراجعة الأثمنة بالنسبة للصفقات ومبلغ الضريبة على القيمة المضافة، وكذلك مبلغ الضريبة على الشركات بالنسبة للمقاولات الأجنبية هذه المراقبة هي إلزامية بالنسبة للمحاسب وذلك بناء المرسوم الأنف الذكر. كما أن عملية المراقبة تتعلق بالمبلغ عدديا وكتابتته حرفيا وبأن ليس هناك أي تناقض أو تشطيب أو إضافة.

فيما يتعلق بصحة حصر مبلغ النفقة، نشير إلى المسؤولية المباشر للمحاسب الذي يجد مسؤوليته مُثارة عندما يكون هنالك تقصير، حيث أن مسؤوليته هي مسؤولية شخصية ومالية.

لهذا فإن مبدأ حصر النفقة، تؤدي إلى إثارة الضرر الذي قد يلحق بميزانية الجماعة الترابية، وهو ضرر مالي، يؤدي إلى ما يسمى "بتفكير الميزانية"، لأن الخطأ قد يكلف ميزانية الشخص العام مبلغا من المال العام. في هذه الحالة يجب التمييز بين حالتين، إما أن يكون هنالك ضرر مالي أم لا.

إذا كان هناك ضرر مالي فإن المحاسب يكون في وضعية جبر الضرر، وعليه تعويض الشخص العام، علما أنه يمكن أن يطلب أن يعفى من أداء المبلغ بواسطة إبراء الذمة من وزير المالية. Une décharge. أما إذا لم يكن هناك أي ضرر مالي، فلن تكون هنالك أي أداء.

### الفرع السادس : الصفة الإبرائية للتسديد

الالتزام بالنفقة لا يجعل الجماعة مدينة بأي مبلغ لأي كان حيث أن الالتزام يعني أن الجماعة لديها الإعتمادات الكافية لتغطية مبلغ النفقة. لكن بمجرد انجاز النفقة أي التأكد من الخدمة المنجزة آنذاك تصبح الجماعة الترابية مدينة لمن قام بإنجاز العمل بمبلغ هذا العمل المنجز. ولهذا فإنه لا تصرف النفقات إلا لمستحقيها وذلك بهدف إبراء ذمة الهيئات العمومية إبراء تاما ونهائيا. ويتعين على المحاسب العمومي التأكد من أن الأمر بالصرف محرر باسم صاحب الدين. وبالتالي فإن العنصر الإبرائي، أو ما يسمى بالفرنسية **le caractère libérateur** يبرئ ذمة الشخص العام. لكن تجدر الإشارة إلى أن صاحب الدين قد يقوم برهن حقوقه المالية المترتبة عن إنجاز عمله لفائدة بنك من الأبنك وذلك في حالة الرهن الحيازي. آنذاك نتحدث عن الدائن الحقيقي أو ما يسمى بالفرنسية **le véritable créancier**. في هذه الحالة يقوم الأمر بالصرف بتحرير الأمر بالصرف باسم صاحب الدين، أي المقاول أو المورد، لإبراء ذمة الجماعة الترابية أما تحويل المبلغ للدائن الحقيقي فيتم من طرف المحاسب المكلف بالأداء لأنه هو من التزم بتحويل المبالغ موضوع الرهن الحيازي إلى البنك.

### الفرع السابع : تقديم وثائق الإثبات

الأمر بالأداء يجب أن يكون مصحوبا بكل الوثائق الاثباتية الضرورية، حيث أن كل فئة من النفقات تخضع لقواعد خاصة تحتم إبراز وتقديم الوثائق التي تناسبها ( صفقة، نفقة متعلقة بالأجر، كراء ). حيث أن قرارا

مشتركا لوزير الداخلية ووزير المالية سيكون مرجعا لمدونة الوثائق الاثباتية، بالإضافة إلى ذلك يجب أن تتضمن هذه الوثائق رقم جرد المنقولات غير القابلة للاستهلاك، مثل أثاث المكاتب والحواسيب وآلات الطباعة، وذلك بالسجل الخاص بالجرد **Registre d'inventaire**.

فالتثبت من الخدمة المنجزة وتصفية المبلغ يتم استخلاصهما من المستندات المثبتة. هذه الوثائق يجب أن تجسد بأن هناك خدمة قد أنجزت بالفعل وبأن هنالك حقوقا مكتسبة لفائدة المستفيد. كما أن هذه الوثائق لا تتخذ دائما نفس الشكل بل تتغير بتغير النفقة موضوع التصفية، هذه المستندات نجد تصفيتهما في مدونة الوثائق الاثباتية *nomenclature des pièces justificatives* وبالتالي فإن احترام عدد المستندات التي تنص عليها هذه المدونة والتي يجب أن تكون مطابقة لنوعية النفقة سواء تعلق الأمر بمستندات تخص التوظيف أو الصفقة أو الكراء أو أي نفقة من النفقات.

إلا أن ما تجدر الإشارة إليه هو أن هذه الوثائق الإثباتية يجب أن تستجيب لمقتضيات النصوص القانونية. فالفاتورة يجب أن تتضمن كل المعلومات التي تنص عليها مدونة الجبايات أو مدونة التسجيل والتمبر. هذا ويجدر التنويه مرة أخرى أن المحاسب وإن كان يراقب إنجاز الخدمة كما تنص على ذلك الوثائق المقدمة من طرف الأمر بالصرف فإنه لا يمكن أن يطعن في صدقية هذه الوثائق لأن الوثائق الموقعة من طرف الأمر بالصرف تتمتع بقرينة افتراض صدقية هذه الوثائق حتى يثبت العكس، عند إثبات العكس المحاسب يقوم بوقف عملية الأداء لأن المحاسب لا يراقب الشرعية الداخلية للقرارات الإدارية لكن الشرعية الخارجية لهذه القرارات فإنها تدخل في نطاق اختصاصه. في هذا الإطار يضطلع المحاسب بعملية المراقبة المادية لكل الوثائق المكونة للنفقة:

- فهو من يراقب تطابق المعطيات الواردة في ورقة الإرسال أو الحوالة أو سند الأداء وكذا كل الوثائق الاثباتية المرفقة.
- يقوم كذلك بالتأكد من الشرعية الشكلية لكل الوثائق (تواريخ إصدار الوثائق، عدم وجود تشطيبات أو إضافات تطابق المبلغ المثبت بالحروف والأرقام)...

### الفرع الثامن : الأمر بالتسخير

المحاسب العمومي مسؤول شخصيا وماليا عن العمليات الموكولة إليه، غير أن هذه المسؤولية تنتفي عند إعمال الأمر بالصرف لما يسمى بالأمر بالتسخير.

التسخير هو الأمر المكتوب الذي يوجب جبر الأمر بالصرف المحاسب اداء النفقة عند رفض هذا الأخير وضع تأشيرته. هذا الحق الذي نصت عليه المادة 81 من مرسوم 23 نوفمبر 2017 يسمح للأمر بالصرف بأن يطلب من المحاسب تجاوز هذا الرفض. غير أن مسؤولية المحاسب تنتفي في هذا الحالة وتلقى على عاتق الأمر

بالصرف في حالة ما إذا ما تبث فيما بعد أن النفقة مشوبة فعلا بعبث وبالتالي عدم مشروعيتها وذلك بناء على المادة الرابعة من القانون 99 - 61 المشار إليه سابقا.

عندما يتوصل المحاسب بأمر تسخير، صحيح قانونيا سواء من حيث الشكل أو المضمون، فعليه أن يطبقه ويباشر بأداء النفقة في أقرب الآجال. إلا أن على المحاسب في هذه الحالة أن يرفق الأمر بالأداء بنسخة من مذكرة ملاحظاته ومن الأمر بالتسخير. مما يعني أن هذه الوثائق ستكون جزءا من حساب تسييره الذي سيرسله للمجلس الجهوي للحسابات.

غير أن المادة 81 رصدت الحالات التي يمكن للمحاسب أن يرفض الامتثال لأمر التسخير الصادر عن الأمر بالصرف. هذه الحالات هي:

- عدم وجود الاعتمادات أو عدم توفرها أو عم كفايتها؛
- عدم وجود الأموال أو عدم كفايتها؛
- عدم وجود التأشيرة القبلية على مقترح الالتزام؛
- انعدام الصفة الإبرائية للتسديد.

والسؤال هو هل يمكن قبول الأمر بالتسخير في هذه الحالات التي ذكرناها سابقا والتي تدفع المحاسب إلى رفض الأمر بالتسخير في الحالات العادية. لكن في حالة الدفاع الوطني والنكبات مثل الفيضانات والزلازل هل يمكن قبول الأمر بالأداء كما هو الأمر بفرنسا؟ الجواب عن هذا التساؤل نجد جوابه في المرسوم المتعلق بالصفقات الصادر في 08 مارس 2023 لاسيما في المادة 4 - 86 التي تشير إلى الأعمال التي يجب أنجازها في حالة الاستعجال القصوى، وكذلك المادة 87 التي تبين بأنه لايجوز أن يؤدي القيام بطليبات في هذه الظروف «إلى دفع أي سلفة أو دفعات مسبقة» وبالتالي هذه الضرفية الخاصة لا تسمح إلا بالقيام بطليبات ولا تسمح بأي أداء فوري كئمن لها وبالتالي الأمر بالصرف غير مجبر للجوء إلى الأمر بالتسخير.

أما في حالة ما إذا رفض المحاسب الانصياع للأمر بالتسخير فإن عليه إخبار الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المفوض له لهذا الغرض للبت في الأمر.

### الفرع التاسع : مراقبة المحاكم المالية

القاضي الإداري يتدخل في نهاية حلقة سلسلة المراقبة المالية حيث أن المادة 51 من مدونة المحاكم المالية تنص على أن المجلس يمارس مهمة قضائية في ميدان التأديب المتعلق بالميزانية حيث أن كل أمر بالصرف يخضع للعقوبات المنصوص عليها إذا ارتكب إحدى المخالفات:

- مخالفة قواعد الالتزام بالنفقات العمومية وتصفيتها والأمر بصرفها؛
  - عدم احترام النصوص التنظيمية المتعلقة بالصفقات العمومية؛
  - مخالفة النصوص التشريعية والتنظيمية الخاصة بتدبير شؤون الموظفين والأعوان؛
  - مخالفة القواعد المتعلقة بإثبات الديون العمومية وتصفيتها والأمر بصرفها؛
  - مخالفة قواعد تحصيل الديون العمومية الذي قد يعهد به إليهم عملا بالنصوص التشريعية الجاري بها العمل؛
  - مخالفة قواعد تدبير ممتلكات الأجهزة الخاضعة لرقابة المجلس؛
  - التقييد غير القانوني لنفقة بهدف التمكن من تجاوز للاعتمادات؛
  - إخفاء المستندات أو الإدلاء إلى المحاكم المالية بأوراق مزورة أو غير صحيحة؛
  - عدم الوفاء تجاهلا أو خرقا لمقتضيات النصوص الضريبية الجاري بها العمل بالواجبات المترتبة عليها قصد تقديم امتياز بصفة غير قانونية لبعض الملزمين بالضريبة؛
  - حصول الشخص لنفسه أو لغيره على منفعة غير مبررة نقدية أو عينية؛
  - إلحاق ضرر بجهاز عمومي يتحملون داخله مسؤوليات، وذلك بسبب الإخلال الخطير في المراقبة التي هم ملزمون بممارستها أو من خلال الإغفال أو التقصير المتكرر في القيام بمهامهم الإشرافية.
- كما أن المادة 56 من مدونة المحاكم المالية تنص على أنه يخضع للعقوبات كل محاسب عمومي، إذا لم يمارس أثناء ممارسة عمله المراقبات التي هم ملزمون بها:
- إذا لم يقوموا بمراقبة مشروعية تحصيل وتنزيل المداخيل المرصودة في صناديقهم؛
  - إذا أخفوا المستندات أو أدلوا إلى المجلس بوثائق مزورة أو غير صحيحة ؛
  - إذا حصلوا لأنفسهم أو لغيرهم على منفعة غير مقررة نقدية أو عينية.
- كذلك يمكن متابعة المحاسبين العموميين إذا لم يمارسوا أثناء مزاولة مهامهم المراقبات التي هم ملزمون بالقيام بها بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها في ذلك القانون 61-99 المتعلق بمسؤولية الأمر بالصرف والمحاسب. والتي تشمل:
- صفة الأمر بالصرف؛
  - توفر الاعتمادات؛
  - صحة تقييد النفقات في أبواب الميزانية؛
  - تقديم الوثائق المثبتة.

## المبحث الثاني : العوائق لأداء النفقة

دور المحاسب لا ينتهي بانتهائه من أعمال الرقابة السالف ذكرها بل أنيطت به مهمة أخرى تتجلى في التثبت من عدم وجود عوائق قضائية، تعاقدية أو إدارية يمكن أن تحول دون تأدية النفقة أو تأجيلها وهي موانع وجود تعرضات من طرف الغير على دفع تلك النفقة إلى صاحبها أو أن تكون الأموال المتوفرة لا تكفي لتسديد النفقة أو تهم سقوط الدين بمرور الزمن، كذلك هنالك عائق آخر هو التقادم.

### الفرع الأول : التعرضات

هذه من الاختصاصات التي يقوم بها المحاسب وهو ملزم بذلك لأنه هو الذي يخوله القانون لتلقي كل طلبات التعرضات مثلا حجز ما للمدين لدى الغير وهو أمر قضائي أو رهن الحيازة وهو أمر تعاقدية أو الاعلان للحجز لدى الأغيار *avis aux Tiers Détenteur* وهو أمر إداري حيث أكدت المادة 94 من مرسوم 23 نوفمبر 2017 بأنه " يتم بين يدي المحاسب المكلف، تحت طائلة البطلان، كل حجز أو تعرض على مبالغ مستحقة على ( الجهات أو العملات أو الجماعات أو إشعار للغير الحائز أو كل التبليغات الأخرى الرامية إلى توقيف الأداء وذلك عن طريق تبليغ يوجه أو يسلم إلى الشخص المأمور باستلامه." هذا يعني أن كل التعرضات يجب أن تتم بين يدي المحاسب المكلف بأداء النفقة وإلا فإنها تسقط تحت طائلة البطلان. نشير إلى نقطة مهمة وهو أن المشرع حدد مدة التعرض حيث نصت المادة 96 من مرسوم المحاسبة بأنه مدة صلاحية التعرض هي خمس سنوات وعليه، لا يكون للحجز أو للتعرض المبلغ بين يدي المحاسب أي مفعول إلا خلال أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ تبليغه، ما لم يتم تجديده داخل هذا الأجل، كيفما كانت الإجراءات المتخذة لاحقا، وإن صدر حكم بصحته. ويتم التشطيب عليه تلقائيا من سجلات المحاسب المكلف، ولا يضمن في البيانات المسلمة وفقا لأحكام المادة السابقة. أما التعرضات الممكنة فهي متعددة منها ما هو قضائي ومنها ما هو إداري ومنها ما هو تعاقدية.

**1- التعرض القضائي:** يكون عن طريق الحجز التحفظي *saisie arret* الذي يقصد به ضبط المال ووضعه تحت يد القضاء لمجرد منع المحجوز عليه من التصرف فيه تصرفا يضر بحق الحاجز. في هذه الحالة القاضي يطلب من المحاسب أن يتحفظ على مبلغ ما بين يدي المحاسب لغاية إصدار أمر تنفيذي ليتم تحويله للحاجز ، وهو ما يستشف من الفصل 453 من قانون المسطرة المدنية الذي ينص على أنه " لا يترتب عن الحجز التحفظي سوى وضع يد القضاء على المنقولات والعقارات التي انصب عليها ومنع المدين من التصرف فيها تصرفا يضر بدائنه ويكون نتيجة لذلك كل تفويت تبرعا أو بعوض مع وجود الحجز باطلا وعديم الأثر " بعد ذلك إما أن القرار التنفيذي الذي يصدره القاضي يؤيد الحكم الابتدائي ، آنذاك المحاسب يحجز بصفة نهائية

المبلغ أو أن الحكم التنفيذي لا يؤيد الحكم الابتدائي ، وفي هذه الحالة المحاسب يرفع يده عن المبلغ المحجوز ويعيده لصاحبه.

2 - **التعرض الإداري:** يتعلق الأمر بما يسمى بالإشعار لدى الأغيار **Avis à tiers détenteur** وهو ما نصت عليه المادة 101 و 102 من مدونة تحصيل الديون العمومية<sup>61</sup> حيث نصت المادة 101 على أن " يتعين على المحاسبين العموميين والمقتصدين والمكترين وكل الحائزين أو المدينين الآخرين بمبالغ يملكها أو ينبغي أن تعود لفائدة الملتزمين بالضرائب والرسوم والديون الأخرى المتمتعة بامتياز الخزينة، أن يدفعوا وفاء عن الملتزمين، بناء على طلب المحاسب المكلف بالتحصيل على شكل إشعار للغير الحائز، الأموال التي يحوزونها أو التي يدينون بها" وذلك في حدود المبالغ الواجبة على هؤلاء الملتزمين ويتبلور هذا التعرض في إصدار إشعار للغير الحائز، والذي نصت عليه المادة 102 " يترتب على الإشعار للغير الحائز<sup>62</sup>، التسليم الفوري للمبالغ الموجودة في حوزة الأغيار المشار إليهم في المادتين السابقتين، في حدود مبلغ الضرائب والرسوم والديون الأخرى المطلوب أدائها". وبالتالي فإن المحاسب يعتبر من الحائزين الأغيار وعليه أن يقوم بتحويل المبلغ موضوع الإشعار للقابض.

3 - **التعرض التعاقدية:** يتعلق الأمر بما يسمى بحوالة الدين **cession de créances** والتي تؤطرها وتحكمها مقتضيات قانون الالتزامات والعقود لاسيما المواد 189 إلى 205. في هذه الحالة هنالك اتفاقية تخول لصاحب الحق أن يستوفي مبالغ الدين من طرف ثالث، والذي هو في هذه الحالة المحاسب المتعهد. **التقادم:** كذلك المحاسب عليه أن يراعي إن كانت النفقة لا تسقط تحت طائلة التقادم الرباعي لأن هنالك قاعدة قانونية تحول دون أداء النفقة وهي قاعدة التقادم. ونشير في الأخير إلى أن الفصل 6 من القانون رقم 99 - 61 الصادر بتاريخ 3 أبريل 2003 والمتعلق بمسؤولية الأمر بالصرف والمحاسب ذكر بأنه من الواجب احترام كل القواعد المشار إليها آنفا سواء تعلق الأمر بالأمر بالصرف أو المحاسب.

### الفرع الثاني : التقادم

التقادم هو سقوط الحق في المطالبة بالدين بمرور فترة زمنية معينة محددة بموجب أحكام القانون وبالتالي فإن تقادم النفقة يشكل عائقا أساسيا ومانعا لإصدار أمر بأداء النفقة.

<sup>61</sup> القانون 15-97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية الصادر في 3 ماي 2000

<sup>62</sup> Instruction relative au recouvrement des créances publiques, Mai 2001 page 123s

هذا يعني سقوط الحق في المطالبة بالديون المحمولة على كاهل الخزينة إلى المبدأ القانوني القائل بعدم أبدية الحقوق والالتزامات. يعني هذا أنه لا يحق للمستحقين مطالبة الإدارة المدينة بدفع ما عليها لفائدتهم بعد انقضاء الأجل القانوني بحيث أن مرور الزمن يسقط الدين ويجعل الإدارة خالصة الذمة. سقوط الحق هذا يؤدي بالضرورة والالتزام إلى سقوط الدعوى المتعلقة بهذا الحق أي أن القاضي يدفع بعدم قبول البث فيها. ولعل هذا ما نصت عليه المادة 371 من قانون الالتزامات والعقود التي أوضحت أن "التقادم خلال المدة التي يحددها القانون يسقط الدعوى الناشئة عن الالتزام".

هذه المدة القانونية المسقطة للنفقة نص عليها الفصل الأول من قانون 03-56 الصادر بتاريخ 21 أبريل 2004 المتعلق بتقادم النفقات الصادرة عن الدولة أو الجماعات المحلية» تتقادم وتنقضي بصفة نهائية لفائدة الدولة والجماعات الترابية، جميع الديون التي لم تتم تصفيتها والأمر بدفعها وتسديدها داخل أجل أربع سنوات يبتدئ من اليوم الأول للسنة المالية التي أصبحت خلاله الحقوق المكتسبة لفائدة الدائنين المقيمين بالمغرب في ظرف أربع سنوات وخمس سنوات خارج المغرب وتُرجع بصفة نهائية إلى الدولة والجماعات المحلية.

والسبب واضح هو أن القواعد المتبعة في ميدان تصفية حسابات الدولة والجماعات الترابية ومسك محاسباتها بطريقة عقلانية جعل من الضروري التخلص من مخلفات الديون وجميع المتأخرات المترتبة في ذمة الدولة والجماعات الترابية.

إلا أن الفصل الثاني الفقرة الأولى من قانون 03 - 56 استثنى من التقادم الديون التي لم يتم الأمر بدفعها وتسديدها داخل الآجال المحددة بفعل الإدارة أو نتيجة دعوى قضائية. كذلك تم استثناء الديون الناتجة عن الترقيات الخاصة بموظفي وأعاون الدولة والجماعات الترابية.

### الفرع الثالث - مجال تطبيق التقادم الرباعي

التقادم الرباعي لا ينطبق إلا على النفقات العمومية التي تقوم بها الدولة والجماعات الترابية وفي هذا الصدد تجدر الإشارة إلى أن نظام محاسبة الجماعات ينص بأن النفقة يجب أن تتم تصفيتها وإثباتها وفق الشروط المحددة بالقوانين والأنظمة المعمول بها ومن بينها تقادم النفقات واحترام التقادم الرباعي الذي يعود للمحاسب لأن نطاق تدخل المحاسب محدد بالمادة 6 من القانون رقم 99-61 الصادر بتاريخ 03 أبريل 2002 والمتعلق بمسؤولية المحاسب والأمر بالصرف التي تحث على أن المحاسب يجب عليه التأكد من أن النفقة لا تسقط تحت طائلة التقادم.

أما فيما يخص الأمر بالصرف فإن الفصل الثالث من قانون 03 - 56 نص على أنه لا يحق للأمر بالصرف التخلي عن الاعتداد بالتقادم المنصوص عليه في القانون.



وعليه فإنه بدوره يمكن أن يساءل كذلك في حالة إعطاء أمر بالأداء لنفقة طالها التقادم. وبالتالي فإن التمسك بهذا الحق لفائدة الدولة والجماعات الترابية يعد إجباريا ولا يجوز للسلط الإدارية التنازل عنه لفائدة صاحب الدين وهو إلزام نصت عليه كل التشريعات التي سبق ذكرها.

أما إطار تطبيق التقادم فيما يخص مجال النفقات العمومية فإنه يمكن أن يتعلق بأجور الموظفين والمستخدمين وملحقاتها بما فيه التعويضات سواء أكانت عائلية أو النقل أو مستحقات المتعاقدين مع الإدارة في مجال الصفقات كأتعاب المهندسين المعماريين أو الموردين والمقاولين سواء تعلق الأمر بكشوف الحسابات أو الفواتير أو مبالغ الضمانات المقطعة من المنيع.

إلا أننا نجد بعض النفقات تطبق عليها مقتضيات قانونين اثنين ومنها أتعاب المهندسين المعماريين حيث أن المهندس إذا لم يقيم بتقديم مذكرة أتعابه داخل أجل سنتين ابتداء من تاريخ الاستلام النهائي للإشغال التي أشرف على تنفيذها فإنها تسقط تحت طائلة التقادم وذلك بناء على المادة 388 من ظهير الالتزامات والعقود بالإضافة إلى ذلك تطبق مقتضيات القانون 03 - 56 الصادر في 24 أبريل 2004 والمتعلق بتقادم ديون الدولة والجماعات الترابية.

#### الفرع الرابع : وقف وقطع التقادم

هنالك أسباب تؤدي إما إلى قطع التقادم أو إلى وقفه:

##### -قطع مدة التقادم:

قطع التقادم الرباعي يؤدي إلى نفي المدة السابقة ويجعلها كأنها لم تكن. أما عملية قطع التقادم فقد نظمتها المادة 381 من (ق.ا.ع) وكذا المادة الثانية من القانون 03 - 56 المتعلق بتقادم ديون الدولة والجماعات الترابية.

وبناء على هذين النصين تنقطع مدة التقادم في ثلاث حالات:

أولا: إذا رفع الدائن دعوى قضائية على الدولة أو الجماعات الترابية مطالبا بحقوقه بمعنى أن موضوع الدعوى يتعلق بالدين أي بوجوده أو مقداره أو تأديته فإن ذلك يقطع التقادم. في هذه الحالة فإن حساب التقادم يبدأ في السريان في فاتح يناير من السنة التي صدر فيها الحكم.

والمقصود بالمطالبة القضائية<sup>63</sup> الطلب المقدم فعلا للمحكمة والذي يؤكد الحق المطالب به حيث يظهر الدائن رغبته الأكيدة ويتفق الفقه والقضاء، أنه لا يعتبر من قبيل المطالبة المدعاة لدى قاضي الأمور المستعجلة لاتخاذ تدبير عاجل كوصف حالة راهنة، بحيث أن هذا الطلب لا يمس موضوع الحق ولا يمكن اعتباره من قبيل المطالبة بالحق وبالتالي لا يترتب عنه قطع التقادم. ولقد ورد في حيثيات قرار لمحكمة

<sup>63</sup> د.حميدي (حماد)، تقادم النفقات العمومية المجلة المغربية للإدارة المحلية، عدد 12 يوليوز - شتنبر 1995، ص 32

النقض السوروية : "أن دعوى اثبات الحالة الراهنة المرفوعة لدى القضاء المستعجل ليست إلا اجراء وقتيا لتأييد الحق فيما بعد ولا تعتبر مطالبة بهذا الحق ولا تقطع التقادم".

ثانياً: إذا قدم صاحب الدين مطلباً للإدارة يطالب فيه بدينه أو عرض عليها شكاية تهم هذا الدين، حيث أن المادة 381 من (ق.ل.ع) يوضح بأن التقادم ينقطع " بكل مطالبة قضائية أو غير قضائية لها تاريخ ثابت" على أن يتسلم من رئيس الإدارة المعنية شهادة في تاريخ تقديم مطلبه أو شكايته أو إذا صدر عن الإدارة مكاتبة تخص هذا الدين.

ثالثاً: إذا كان التأخير في تسديد النفقة راجع للإدارة كغياب الإعتمادات المخصصة للنفقة أو عدم كفايتها أو أن الإجراءات أو المحاسبية المتعلقة بتنفيذ النفقة هي التي كانت سببا في تأخير النفقة فإن المادة الثالثة من قانون 53 - 03 بررت آنذاك وقف التقادم.

كل هذه الأسباب تقطع مدة التقادم قطعاً تاماً بحيث تفسخ المدة المنقضية فسحاً كاملاً وتجري مدة جديدة بداية من فاتح يناير للسنة المالية لتلك التي وقع فيها قطع مدة التقادم، ما عدا حالة رفع الدعوى أمام القضاء التي تجري فيها المدة الجديدة من ابتداء من السنة التي صدر فيها الحكم.

#### -وقف مدة التقادم:

التعليق أو وقف التقادم لسبب وجيه يترتب عنه تعطيل سيرورته ولا يعود إلى السريان إلا بعد زوال هذا السبب الوجيه. وبالتالي فإن تاريخ زوال السبب يعتبر الحدث المنشئ le fait générateur لحساب التقادم. وعليه فإن المدة التي كان خلالها التقادم معلقاً لا تحتسب. لأنه لا يمكن بداية حساب التقادم ضد دائن لا يمكنه المطالبة بحقه مباشرة أو عن طريق من ينوب عنه قانونياً لقوة القاهرة أو لأنه يجهل أساساً وجود دين له. وهذا ما نصت عليه المادة 380-5 من (ق.ل.ع) الذي يشير إلى أنه لا يسري التقادم "إذا وجد الدائن بالفعل في ظروف تجعل من المستحيل عليه المطالبة بحقوقه خلال الأجل المقرر للتقادم" في هذه الحالة تتم عملية تعليق مدة التقادم في حالات ثلاث:

أولاً: إذا كان صاحب الدين أو من ينوب عنه في حالة قانونية أو مادية تجعل المطالبة بحقه مستحيلة.

• فالقاصر مثلاً لا يمكنه القيام بما يلزم للمطالبة بما هو راجع إليه سواء مباشرة أو عن طريق ممثله القانوني في حالة عدم تعيينه.

• يستحيل على صاحب الدين المطالبة بحقه عندما يكون في وضع مادي اضطراري يقترب من القوة القاهرة لا يسمح له بالقيام بأي إجراء بسبب المرض أو القوة القاهرة مثل الحرب والاضطرابات والزلازل...

ثانياً: إذا كان صاحب الدين جاهلاً بوجود دينه، دون أن يكون ذلك ناتجاً عن سوء نية. وذلك بإثبات هذا الجهل مثل عدم إعلام موظف ملحق بإدارة أخرى بترقيته في رتبته بحيث لم يتمكن من المطالبة بمستحقاته الناتجة عن هذا القرار.

ثالثاً: إذا قدم اعتراضاً على دفع الدين من طرف دائن لصاحب الحق وبلغ هذا الاعتراض للمحاسب وهذا إجراء يرمي إلى صيانة حقوق الغير.  
إن آثار تعليق التقادم تختلف عن آثار القطع التي رأينا أنها تفسخ الزمن المنقضي، فمفعول التعليق يتمثل في عرقلة سير مدة التقادم التي تستأنف مجراها عندما يزول السبب المعلق لها، فالمدة المنقضية قبل التعليق تدخل في حساب مدة التقادم، وبذلك يكون التعليق ممدداً وليس مجدداً لمدة التقادم.

### الفرع الخامس : مسطرة رفع التقادم

إذا لم يتم تصفية النفقة والأمر بصرفها وأدائها للمستفيد خلال المدة الزمنية المحددة في أربع سنوات فإنه يمكن رفع التقادم إذا ما توفرت الشروط القانونية لذلك.

#### -كيفية حساب التقادم:

تطرح إشكالية النفقة العمومية الكثير من التساؤلات لاسيما مقارنة مع مقتضيات المادة 386 من قانون الالتزامات والعقود التي تنص على أن التقادم "يحسب بالأيام الكاملة لا بالساعات أما فيما يخص حساب تقادم النفقة العامة فإن الدورية رقم 135 / cab الصادرة في 16 مارس 1967 أزالته بعض الغموض وسطرت الخطوط العريضة لكيفية حساب التقادم.

من الناحية المحاسبية كل دين يجب ربطه أو نسبته إلى السنة المالية التي أنشئ فيها هذا الدين. مثلاً تاريخ تسلم أشغال أو تاريخ تسليم توريدات أو تنفيذ خدمة أو تاريخ قرار إداري يخول حقاً من الحقوق. ففي موضوع الموظفين والأعوان مثلاً، فإن تخويل حقوق جديدة لهم بواسطة مقتضيات تشريعية أو تنظيمية بأثر رجعي، تؤدي إلى أن مجموع الدين المترتب عن هذه المدة المشمولة بهذه المقتضيات التي تشير إلى المرحلة السابقة يتم ربطه بالسنة المالية التي نشرت وبلغت فيها هذه المقتضيات التشريعية أو التنظيمية.

وعلى أية حال ما دمنا نتحدث عن السنة المالية فإن حساب التقادم يبدأ من أول يوم للسنة المالية أي ابتداء من فاتح يناير حتى ولو أن القرار اتخذ في 31 دجنبر لأن السنة المالية تبدأ من فاتح يناير. وعليه، فلو قدم دائن وثيقة تثبت ديناً لفائدته محمولاً على الخزينة، مؤرخة في 31 دجنبر 2020 فإن احتساب مدة التقادم يكون كما يلي: نبدأ احتساب التقادم ابتداءً من 01 يناير 2020 وتسقط تحت طائلة التقادم ابتداءً من فاتح يناير 2024 ( 2023 - 2022 - 2021 - 2020 ) .

#### -كيفية رفع التقادم:

أما رفع التقادم فهو ممكن ويسمح لصاحب الدين باسترداد حقوقه شريطة أن يكون الخطأ بفعل الإدارة التي لم تقم بإجراءات الأمر بدفع النفقة أو تسديد الدين في الوقت المناسب. أما إذا كان الخطأ يعود للدائن

كأن يحتفظ الموظف بأوامر الأداء وتسقط تحت طائلة التقادم فإن مسطرة رفع التقادم غير فعالة ولا يمكن اللجوء إليها.

هذا وتنص المادة 4 من قانون 03 - 56 بأن التقادم لا يمكن أن يُحاجَجَ به من طرف هيئة إدارية من أجل عدم تطبيق حكم قضائي تم تبليغه وله قوة الشيء المقضي به. وبالتالي فإن مستخرج الحكم يشكل وثيقة الإثبات بالنسبة للنفقة وفي هذه الحالة، لا يشترط تقديم شهادة رفع التقادم.

نشير إلى أنه في حالة تعدد الديون لنفس الشخص لكن هذه الديون ترتبط أو تنتسب لسنوات متعددة فإنه في هذه الوضعية يجب إنجاز أوامر بالأداء كل سنة على حدة حتى يتسنى عزل الأوامر بالأداء التي تسقط تحت طائلة التقادم.

#### -طلب رفع التقادم:

طلب رفع التقادم يقتضي تدخل الأمر بالصرف والمحاسب معاً كما تنص على ذلك المادة الثالثة من قانون 03 - 56 والتي تؤكد على أنه لرفع التقادم يجوز للأمر بالصرف أن يقدم شهادة برفع التقادم يؤشر عليها الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المنتدب لهذا الغرض علماً بأن الأمر بالصرف يجب عليه أن يبين في الشهادة مبررات التأخير.

عملياً يقوم الأمر بالصرف بإنجاز شهادة رفع التقادم ويرسلها إلى المحاسب الذي يقوم بالتأشير عليها مما يعطي للشهادة طابعها وقوتها التنفيذية. إثر ذلك يقوم الأمر بالصرف بإصدار أمر بالأداء مرتبط بالسنة المالية أشّر فيها على الشهادة وتبقى قابلة للأداء لمدة أربع سنوات أخرى.

### الفصل الرابع : شروط وكيفيات ممارسة المراقبة الترابية

نص الفصل 55 من مرسوم 23 نوفمبر 2017 على أن نفقات الجماعة الترابية تخضع لرقابتين اثنتين:

-مراقبة مسبقة في مرحلة الإلتزام engagement

-ومراقبة صحة النفقة في مرحلة الأداءpaiement

غير أن الفقرة الأخيرة أشارت إلى أن الرقابة المسبقة في مرحلة الإلتزام تكون موضوع تخفيف يدعى المراقبة الترابية أي مراقبة انتقائية ويتعلق الأمر بتدبير النفقات العمومية عبر تبسيط وتخفيف المساطر. تكمن أهمية هذا الإجراء في كونه يندرج في إطار تفعيل مقارنة جديدة لتدبير الميزانية المبنية على النتائج.

### المبحث الأول : الشروط والاجراءات الأولية

بناء على الفصل 72 من المرسوم الآنف الذكر يمكن تطبيق المراقبة الترابية للنفقات بقرار لوزير الداخلية بناء على تقرير مشترك بين المصالح المختصة لوزارتي الداخلية والمالية بالنسبة للمصالح الآمرة بالصرف

المستوفية للمعايير المطلوبة وبعد تقييم كفاءتها التديرية بإجراء عملية افتتاح وفق نظام مرجعي يحدد بقرار مشترك لوزاري الداخلية والمالية تنجزها المفتشية العامة للمالية أو الخزينة العامة للمملكة أو أي جهاز للتفتيش أو المراقبة أو أية هيئة مراقبة أو افتتاح معتمدة لهذه الغاية.

تجرى عملية الافتتاح بمبادرة من وزير المالية أو بناء على طلب الوزير المعني على أساس النظام المرجعي للافتتاح المحدد سلفا بقرار لوزاري الداخلية والمالية.

ينصب الافتتاح على مايلي:

1. كفاءة التدبير المالي؛
2. الكفاءة في تنفيذ النفقات؛
3. كفاءة المراقبة الداخلية؛
4. الكفاءة التديرية للمعلومات.

### المبحث الثاني : صلاحيات الأمر بالصرف للاستفادة من المراقبة الترابية

يفتضي هذا النوع من الرقابة المخففة من المصالح الآمرة بالصرف أن تتوفر على نظام مراقبة داخلية يمكنها:

في مرحلة الالتزام التأكد من:

- أ. مشروعية بعض النفقات المزمع الالتزام بها، من حيث مطابقتها للأحكام التشريعية والتنظيمية ذات الطابع المالي، غير تلك المحددة في البند 4 من المادة 69 ؛
- ب. مجموع النفقة الملتزم بها طيلة سنة الإدراج ؛
- ج. انعكاس الالتزام على استعمال مجموع الاعتمادات برسم السنة الجارية والسنوات اللاحقة.

وفي مرحلة الأمر بالصرف التأكد من:

- أ. توفر الاعتمادات؛
- ب - وجود التأشير القبلية للالتزام حينما تكون هذه التأشير مطلوبة؛
- ج - عدم الأداء المكرر لنفس الدين.

### المبحث الثالث : مجال تدخل المحاسب العمومي

لممارسة المراقبة الترابية للنفقات على نفقات المصالح الآمرة بالصرف، ومع مراعاة الاستثناء المنصوص عليه في المادة 65 من المرسوم، يقوم المحاسب العمومي،

في مرحلة الالتزام، بالتأكد من:

- توفر الاعتمادات والمناصب المالية ؛
  - صحة العمليات الحسابية لمبلغ الالتزام ؛
  - الإدراج المالي للنفقة؛
  - المشروعية بالنظر للأحكام التشريعية والتنظيمية ذات الطابع المالي بالنسبة لمقترحات الالتزام بالنفقات المتعلقة بما يلي:
  - قرارات التعيين والترسيم وإعادة الإدماج وتغيير الدرجة ومغادرة الخدمة الخاصة بموظفي وأعوان الدولة ؛
  - العقود الأصلية للإيجار والعقود التعديلية المرتبطة بها ؛
  - نفقات الموظفين المنصوص عليها في الفقرة 3 من المادة 61 أعلاه، على أن يفوق مبلغها عشرة آلاف (10.000 درهم) ؛
  - نفقات المعدات والخدمات التي يفوق مبلغها مائة ألف ( 100.000 ) درهم؛
  - الصفقات والعقود الملحقة والقرارات التعديلية المرتبطة بها والتي تفوق قيمتها، مأخوذة بشكل منفصل، أربعة مائة ألف ( 400.000 ) درهم وكذا الصفقات التفاوضية مهما كان مبلغها ؛
  - العقود المبرمة مع المهندسين المعماريين المتعلقة بالصفقات المشار إليها في الفقرة من هذه المادة؛
  - الاتفاقيات وعقود القانون العادي التي يفوق مبلغها مائتي ألف (200.000) درهم.
  - احتفاظ الأمر بالصرف بالوثائق والمستندات المتعلقة بملفات الالتزام بالنفقات؛
  - تتكون ملفات الالتزام بالنفقات غير الخاضعة لمراقبة المشروعية بالنظر للأحكام التشريعية والتنظيمية ذات الطابع المالي من بطاقة إرساليات وفق النموذج المحدد بمقرر للوزير المكلف بالمالية، بهدف وضع التأشير والتحمل المحاسبي. ويحتفظ الأمر بالصرف المعني بالوثائق والمستندات المرتبطة بملفات الالتزام بالنفقات.
- تخفيف على مستوى الاجال:**
- تحدد آجال وضع تأشيرة الالتزام من لدن المحاسب العمومي أو رفضها أو إبداء ملاحظاته في:
  - اثني عشر (12) يوما بالنسبة لصفقات الدولة؛
  - وخمسة (5) أيام بالنسبة لباقي النفقات.

## المبحث الرابع : التخفيف الإضافي

- في حالة التخفيف الإضافي، يقوم المحاسب العمومي، في مرحلة الالتزام، بالتأكد من:
- توفر الاعتمادات والمناصب المالية ؛
  - المشروعية بالنظر للأحكام التشريعية والتنظيمية ذات الطابع المالي بالنسبة لمقترحات الالتزام بالنفقات المتعلقة بما يلي:

- أ. قرارات التعيين والترسيم وإعادة الإدماج وتغيير الدرجة ومغادرة؛ الخدمة الخاصة بموظفي وأعوان الدولة؛
- ب. العقود الأصلية للإيجار والعقود التعديلية المرتبطة بها ؛
- ج. الصفقات والعقود الملحقة والقرارات التعديلية المرتبطة بها والتي تفوق قيمتها، مأخوذة بشكل منفصل، مليون 1.000.000 درهم؛
- وكذا الصفقات التفاوضية مهما كان مبلغها؛
- د. العقود المبرمة مع المهندسين المعماريين المتعلقة بالصفقات المشار إليها في الفقرة ( ج ) من هذه المادة.

### الفصل الخامس : الاستثناءات المتعلقة بمبدأ فصل

#### اختصاصات المحاسب والأمر بالصرف

سبق وأن قلنا بأنه، فقط لا غير، المحاسب هو المخول الوحيد للتصرف ماديا بالأموال العمومية maniment des deniers publics وهو ما يعرف بفصل الاختصاصات حيث أن المرحلة الإدارية (الالتزام التصفية والأمر بالأداء) يَنُوطُ بها الأمر بالصرف أما الأداء واستخلاص المداخيل فتتناط بالمحاسب.

إلا أن هذا الفصل بين الاختصاصات يعرف بعض الاستثناءات والمتغيرات، مضمونها هو إعادة تهيئة بعض المساطر وإيلاء بعض الأدوار ذات طابع محاسباتي إلى شخص إداري ومن هذه العمليات تنفيذ النفقة بواسطة الشساعة régie والنفقات دون أمر سابق بالصرف.

### المبحث الأول : شساعة النفقات les régies

لغويا الشساعة مشتقة من فعل شَسِعَ، فيقال رجل شَسِعُ مال أي حَسَنَ القيام به. وتعتبر الشساعة استثناءا لمبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب حيث أن الشخص المكلف بالشساعة ينتمي للسلك الإداري وتحت السلطة التسلسلية pouvoir hiérarchique للأمر بالصرف إلا أنه يعمل لمصلحة المحاسب وذلك أن العمليات التي من المفروض أن يقوم بها هي في واقع الأمر عمليات تعود للمحاسب. المسطرة المتبعة في هذا الصدد تنقسم إلى مرحلتين :

المرحلة الأولى هي إحداث الشساعة والمرحلة الثانية تعيين الشسيع ونائبه أو نوابه.

## الفرع الأول : أحكام مشتركة تخص الشساعة

طريقة التدبير عن طريق الشساعة تؤدي إلى:

- تسهيل ولوج المرتفقين الى المصلحة نظرا لقربها من الإدارة؛
  - تسهيل عملية استخلاص المبالغ الواجب أداؤها والتخفيض من اجراءات التنقل التي قد يتحملها الملزمون؛
  - القيام ببعض عمليات الإنفاق المستعجلة وبسرعة.
  - بعض الأشخاص لا يمكن تعيينهم كششيعي نفقات أو مداخيل:
  - الأمر بالصرف أو الأمر بالصرف مساعد وكل منتخب بالجماعة الترابية؛
  - كل موظف بالجماعة فوضت له مهمة التصفية والأمر بالأداء أو الأمر بإصدار أوامر المداخيل؛
  - كل عون مؤقت بالجماعة ؛
  - كل موظف ينتمي لموظفي المصالح اللاممركزة للخزينة العامة للمملكة.
- من بين الإجراءات الواجب القيام بها:
- اعتماد الششيع accreditation لدى الأمر بالصرف والمحاسب ووضع إمضائه لديهما حيث أن المحاسب يجب أن يكون بحوزته قرار إحداث الشساعة وقرارتعيين الششيع ونموذج توقيع هذا الأخير.
  - المادة 93 من المرسوم تؤكد على توفر الششيع على عقد تأمين لدى إحدى شركات التأمين ضمانا لمسؤوليته الشخصية والمالية أثناء مزاولته لمهامه.
  - تسليم ابراء للذمة من طرف الأمر بالصرف بناء على شهادة صادرة عن المحاسب المكلف.

## الفرع الثاني : ششيع النفقات. Régie d'avance.

الشساعة في ميدان الأداء هدفها هو تنظيم وتسهيل وتسريع عملية الأداء لأنها تخص عمليات غير ذات أهمية كبيرة أو لها طابع غير متوقع imprévue وذلك طبقا للفصل 91 من مرسوم المحاسبة العمومية للجماعات الترابية.

تأدية هذه النفقات تتم عن طريق موظف ينتمي لإدارة الأمر بالصرف لفائدة المحاسب، حيث يُخول له القيام بكل الإجراءات المتعلقة بأداء مبلغ بعض النفقات. هذه المسطرة الاستثنائية نصت عليها المادة 91 من مرسوم 23 نوفمبر 2017 التي نصت على أنه لتبسيط مساطر تنفيذ النفقات "تحدث شساعات للنفقات بقرار للأمر بالصرف"، إلا أن ششيع النفقات يخضع للمحاسب لأنه يعمل لحسابه. وتتكون مهمة ششيع النفقات من عدة اختصاصات منها: أداء أجور المستخدمين والمياومين وبعض الإعانات الاستعجالية ومصاريف المأموريات frais de mission وبعض التسيقات للمستخدمين.



### الفرع الثالث : إحداث شساعة النفقات

بعد إحداث الشساعة فإن المرحلة الثانية تقتضي تعيين الشسيغ ونائبه حيث يتم تحديد اختصاصاتهم ومجالات تدخلهم سواء فيما يخص النفقات أو المداخيل وذلك بناء على قرار لوزير الداخلية والأمر بالصرف. وعليه فإن القرار يتضمن بعض البنود التي يجب أن يشار إليها لا سيما:

- المصلحة التي أحدثت لفائدتها الشساعة؛
- طبيعة المصاريف أو المداخيل التي توكل للشسيغ؛
- سقف المبلغ الذي يمكن لشساعة النفقات أن تتوفر عليه؛
- الأجل الذي يجب على شسيغ النفقات أن يقدم خلاله الوثائق الإثباتية؛
- الجهة التي تودع لديها هذه الوثائق.

كما أن الشسيغ ونائبه يجب أن ينتميا للجماعة التي أحدثت لفائدتها الشساعة.

هذا وتجدر الإشارة إلى أن عملية تسلم المهمة كشسيغ جديد تتطلب:

- مراقبة شاملة من طرف المحاسب من أجل حصر العمليات التي قام بها الشسيغ المنتهية مهمته
- وتحديد تلك التي تعود للشسيغ المعين؛
- جمع وحصر سجلات المحاسبة ؛
- تحرير محضر عملية المراقبة موقع من طرف المحاسب والشسيغ المنتهية مهمته والشسيغ المعين،
- تسليم الوثائق وكذلك الموجودات المتوفرة سواء كانت نقدية او دفتر شيكات او وثائق اثباتية
- كانت بحوزة الشسيغ المنتهية مهمته، أو أرشيفات.

### الفرع الرابع : الحصول على مبالغ الإنفاق

لكي يحصل الشسيغ على مبالغ المرصودة للإنفاق عليه أن يقدم طلبا في هذا الشأن "طلب مبالغ الإنفاق demande de fonds" يكون موقعا من طرف الأمر بالصرف المكلف بتدبير اعتمادات الميزانية التي يراد أن يتم التنزيل المالي لهذه النفقات بها حيث يقوم الشسيغ بتسليم هذا الطلب للمحاسب المعتمد الذي يباشر إلى مراقبة شرعية هذا الطلب لفائدة الشسيغ.

غير أن بعد هذه العملية الأولية، فإن المحاسب مستندا للمادة 92 من مرسوم 23 نوفمبر 2017 الذي ينص على أنه " يجب أن يثبت شسيغو النفقات للمحاسب المكلف بواسطة الأمر بالصرف، استعمال التسبيقات أو إرجاع الأموال التي لم يتم استعمالها، في أجل أقصاه ثلاثة ( 3 ) أشهر يبتدئ من تاريخ قبض الأموال." وبالتالي فإن تسليم مبالغ إنفاقية جديدة للشسيغ لا يتم إلا بعد أن يقوم الشسيغ بتبرير مبلغ النفقات الذي

سلم له من قبل وذلك بواسطة الوثائق الإثباتية التي تخضع لمراقبة مصالح المحاسب حسب القواعد المحاسبية العادية بما فيها التنزيل المالي، الخدمة المنجزة، الإبراء وان يقبلها المحاسب بعد إجراء المراقبة عليها.

### الفرع الخامس : طريقة الأداء

النفقات التي يقوم بها الشسيع يجب ألا تتجاوز ما حدده قرار الإحداث الذي يبين موضوع وطبيعة النفقات المراد تنفيذها في إطار الشساعة. كذلك النفقات لا يمكن ان تؤدي إلا بناء على أمر كتابي صادر عن الأمر بالصرف أو الأمر بالصرف المساعد هذا الأمر بالأداء يجب ان يكون مصحوبا بالوثائق الإثباتية للنفقة المراد أدائها، بعد حصر المبلغ مكتوبا بالأحرف وموقعا من طرف الأمر بالصرف.

الشسيع لا يمكنه أن يؤدي أي نفقة، دون الحصول على هذه التأشير المسبقة، وبالتالي فإنه سيكون مسؤولا شخصيا وماليا في حالة عدم احترام هذه المسطرة.

الشسيع مجبر باحترام القواعد المنصوص عليها فيما يخص الأداء، لاسيما:

التنزيل المالي لكل نفقة مرخصة بالقرار؛

مبلغ الاعتمادات التي تم إشعاره بها بواسطة تأشيرة المحاسب فيما يتعلق بالسقف المسموح به. وكل زيادة فوق هذا المبلغ تثير مسؤولية الشسيع.

تؤدي النفقات من طرف الشسيع سواء بواسطة الشيك أو التحويل أو حوالة بريدية هذه المسطرة مخصصة للمبالغ التي يتجاوز مبلغها 2000 درهم أما المبالغ التي تقل عن هذا القدر فإن الشسيع يمكن أن يباشر بالأداء نقدا حيث عليه أن يحصل في هذه الحالة على توقيع إبراء acquit من طرف المستفيد كما يجب على الشسيع أن يراعي في حالة الأداء نقدا القواعد التي تحكم هذا النوع من الأداء لاسيما أهلية المستفيد وكذلك كونه متعلما أو غير متعلم أي أميا في هذه الحالة يجب أن يكون الأداء بحضور شاهدين اثنين والحصول على توقيعهما كذلك.

في حالة إرسال حوالة لمستفيد تتعلق بأداء أجور اليد العاملة، فإن مصاريف الإرسال هي مدفوعة على حساب الشسيع ومن حساب مخصص لمثل هذه النفقات.

### الفرع السادس : الشسيع والتعرضات على الأداءات

في الواقع الشسيع ليست له صفة محاسب وبالتالي فإن هذا الأخير هو المؤهل قانونيا لتلقي كل أشكال التعرضات كيفما كان نوعها، سواء تعلق الأمر بالرهن cession des créances nantissement / أو الحجز لدى الغير saisie arret او الحجز لدى الأغيار Avis à tiers détenteur.

حيث أن الفصل 94 ينص على أنه " يتم بين يدي المحاسب المكلف تحت طائلة البطلان، كل حجز أو تعرض أو إشعار للغير " وعليه فإن التعرض الذي لا يبلغ إلى المحاسب المعتمد يعتبر باطلا، وبالتالي فإن المحاسب هو الذي يخبر شسيح النفقات بالمبالغ الواجب حجزها وذلك بتبليغه نسخة من الوثيقة المتعلقة بهذا الحجز. لكن إذا ما قام الشسيح بالأداء ولم يبلغ بالحجز أو التعرض حين القيام بالأداء فإنه لا يعتبر مسؤولا. كذلك في حالة الوفاة فإن المبلغ الذي كان مخصصا للمستفيد المتوفى فإن شسيح النفقات لا يحق له أداء هذا المبلغ لذوي الحقوق بل عليه إرجاعها للمحاسب المعتمد الذي يعتبر الوحيد المخول لاتخاذ الإجراءات المتعلقة بالأداء لذوي الحقوق كذلك في حالة غياب المستفيد من تعويض أو أي شيء آخر فإن الشسيح لا يحق له تأدية المبلغ لأي فرد من أفراد عائلة المستفيد المتغيب ويجب إرجاع المبلغ إلى المحاسب.

### المبحث الثاني : المسؤولية على مستوى الشساعة

بمجرد تسلم الشسيح ( أو نائبه ) مهامه فإن مسؤوليته يمكن أن تثار بناء على ما جاء في المادة 92 § 3 من مرسوم محاسبة الجماعات الترابية، هذه المسؤولية يمكن أن تكون إدارية، محاسبية، جنائية أو شخصية ومالية. -المسؤولية الإدارية : الشسيح مسؤول عن الأعمال التي يقوم بها حسب ما تنص عليه مقتضيات القوانين والأنظمة التي تنظم السلك الإداري الذي ينتمي إليه. غير أن مسؤوليته لا يمكن أن تثار إذا ما رفض الانصياع لأمر يمكن أن يؤدي إلى إثارة مسؤوليته.

ويمكن أن يعتبر مدينا كذلك، وفق نفس الشكليات، في حالة الاختلاسات أو التلاعبات أو الخصاص المرتكب أو المثبت في صندوقه أو في حساباته.

-المسؤولية الجنائية : الشسيح يمكن أن يكون موضوع متابعة جنائية إذا ما ارتكب عملا يشكل خرقا للقانون الجنائي. من قبيل هذه الأعمال مناولة واستعمال المال العام دون أن يكون مخولا لذلك مثل جريمة الاختلاس حسب المادة 241 والعدر التي تنص عليها المادة 243 من القانون الجنائي أو جريمة انتحال الوظائف أو الألقاب والتي تقع تحت طائلة المادة 380 أو تزوير الأوراق العرفية والبنكية والتجارية والتي تعاقب عليها المادة 357.

-المسؤولية الشخصية والمالية : هذه المسؤولية يمكن أن تثار بمقرر لوزير المالية بمبادرة من وزير الداخلية . بالإضافة إلى ذلك القاضي المالي بالمحاكم الجهوية للحسابات يمكن أن يعتبر الشسيح كمحاسب بحكم الواقع عندما يقوم بعمليات غير تلك التي عين من أجل القيام بها.

إثارة صفة المحاسب بحكم الواقع حسب المادة 41 من مدونة المحاكم بالنسبة لشخص ما تقتضي أن يتم التعامل مع هذا الشخص بصفته كمحاسب مما يستدعي منه أن يقوم بتقديم حساب تسيير بناء على المادة 43 من المدونة ويكون موضوع غرامة مالية تقدر باعتبار أهمية ومدة حيازة أو استعمال الأموال.

### الفرع الأول : مسؤولية شحيح النفقات

هذه المسؤولية مؤطرة بالفصل 92 من مرسوم 23 نوفمبر 2017 لاسيما في حالة عدم تبرير استعمال الأموال المتلقاة أو في حالة عدم ارجاعها في الوقت المحدد، آنذاك يعتبر شحيح النفقات مدينا وذلك بناء على مقرر لوزير المالية ومبادرة من وزير الداخلية كذلك في حالة الاختلاسات والتلاعبات أو الخصاص المرتكب أو المثبت في صندوقه وحسابه.

وعليه، عندما يتحقق الشحيح من عجز أو نقصان، أو أي سلطة تحققت من هذا العجز فإنه يجب إخبار الأمر بالصرف المعني وكذا المحاسب المعتمد. في هذه الحالة فإن مسؤولية الشحيح تثار بواسطة مسطرة حبية حيث يتم إصدار أمر بالدفع *ordre de versement* من طرف الأمر بالصرف بعد استشارة المحاسب علما بأن هذا الأمر لا يتكفل به *prise en charge* المحاسب حيث أن الأمر بالدفع يشكل فقط وسيلة بسد العجز ولا يخضع لأي إجراءات خاصة.

في حالة عدم خضوع الشحيح لهذا الإجراء فإن مقتضيات الفصل 92 من مرسوم 23 نوفمبر 2017 تطبق وذلك بإعلان **مديونية الشحيح** *mise en débet* بمقرر يصدره وزير المالية أو الشخص الذي ينتدبه لهذا الغرض، إما باقتراح من الأمر بالصرف بعد استطلاع رأي وزير الداخلية أو بناء على محضر التدقيق الذي تحرره إحدى هيئات التفتيش المؤهلة.

بمجرد ما تعلن مديونية الشحيح فإن هذا الأخير مجبر بسداد العجز، حيث يتم استخلاص المبلغ حسب المقتضيات المتعلقة باستخلاص ديون الدولة والجماعات الترابية.

تبقى هنالك المسطرة التي أشار إليها القانون 61-99 المتعلق بمسؤولية المحاسبين والأمرين بالصرف يمكن أن يلجأ إليها الشحيح، حيث يمكن إعفاؤه من المسؤولية *décharge* إذا ما كان الخصاص خارج عن إرادته ويعود لقوة قاهرة *force majeure* ولا يمكن ماديا تجاوزها. كذلك يمكنه طلب منحه إبراء ذمة *remise gracieuse* لوجه الأحسان باقتراح من المجلس التداولي.

### الفرع الثاني : إثارة مسؤولية المحاسب

في بعض الحالات فإن المحاسب يمكن أن يكون موضوع مساءلة حيث تثار مسؤوليته في الحالات الآتية والتي أشارت إليها المادة 47 من مرسوم 23 نوفمبر 2017:

- عندما يكون المبلغ المسلم للشحيح يتجاوز السقف المحدد في المقرر أو أن الوثائق المبررة للنفقة لم تسلّم للمحاسب البتة؛

- عندما يقبل المحاسب الوثائق المبررة للنفقة الغير الصحيحة ولا تطابق قواعد المحاسبة المعمول بها؛

- عندما يكون إرجاع الوثائق المبررة الغير الصحيحة في ظرف زمني طويل متأخر لدرجة لا تسمح بأية إمكانية لإصلاح وتسوية الخطأ؛
- عندما يكون الخطأ أو الإهمال المرتكب من طرف المحاسب عند مراقبة الشسيح لوثائقه وفي عين المكان يؤدي إلى عدم العثور على مخالفة قام بها الشسيح لكن المحاسب لم يلاحظها ولم يثرها.

### الفرع الثالث : مراقبة الشسيح

يخضع الشسيح لمراقبة الخازن المكلف بالأداء وذلك دون سابق إنذار أي كلما كانت الضرورة تحتم هذه المراقبة أو أن الأمر بالصرف طلب من المحاسب القيام بهذه المراقبة. وتخص هذه المراقبة بالخصوص التدقيق في محتويات الصندوق من أموال وطوابع vignette أو تذاكر tickets أو قيم أخرى valeurs كما تنصب على طريقة مسك الحسابات من طرف الشسيح كذلك طريقة تسير الشساعة ومردوديتها تكون موضوع المراقبة سواء المعطيات في الحاسوب أو دفاتر المحاسبة كما يراقب بيان الحساب البنكي ومقارنته مع جذع دفتر الشيكات Souches du chéquier .

### الفصل السادس : النفقات المؤداة دون أمر سابق بالصرف

المسطرة الاستثنائية لتنفيذ النفقات العمومية والتي يطلق عليها النفقات التي يمكن القيام بها دون أمر سابق بالصرف هي نفقات تتطلب عملية تأديتها مضاعفات وتعقيدات سواء بالنسبة للشخص العام أو الدائن إذا ما تم إخضاعها للمسطرة العادية كنفقات المتعلقة بأجور الموظفين أو الديون المستحقة . بمعنى أن عملية الأمر بالصرف والأداء تتم بواسطة المحاسب. بل أكثر من هذا فيما يخص نفقات الموظفين مثلا، عملية التصفية هي مشتركة بين الأمر بالصرف والمحاسب، فالأمر بالصرف هو المشغل، هو من له القدرة على التعرف على انقطاع الموظف عن العمل أو التحاقه بالعمل أو إذا ما كانت هنالك تغييرات في وضعيته الإدارية مثلا تسوية وضعية، ترقية، تعويضات عائلية كزواج أو ازدياد طفل . الأمر بالصرف هو من يقوم بتزويد المحاسب بالوثائق الإثباتية وبمجرد توصل المحاسب بهذه الوثائق يعمل على إدراج المبالغ المستحقة أو المقتطعة من راتب الموظف. هذه المسطرة تعتبر استثناء للمسطرة العادية التي تقضي بأن يكون الالتزام والتصفية والأمر بالأداء يعود للأمر بالصرف والأداء للمحاسب، إذن خطوط الفصل واضحة والخدمة المنجزة يقوم بها الأمر بالصرف ويراقبها المحاسب . أما في حالة النفقات المؤداة دون أمر سابق بالصرف فإن الخدمة المنجزة تعود فقط للأمر بالصرف كما ذكرنا . إذن خط التقاطع بين المرحلة الإدارية ( الالتزام والتصفية الادارية ) والمرحلة المحاسبية (التصفية المالية والأداء ) هو الخدمة المنجزة . هذه النفقات يتم تنفيذها وإحاقها بميزانية السنة التي من المفترض أن تؤدي فيها.

ولعل قراءة لقرار وزير الداخلية المحدد لقائمة نفقات الجماعات الترابية المؤداة دون أمر سابق بالصرف يبين الدور الأساسي للمحاسب في تنفيذ هذه النفقات «تدرج تلقائيا النفقات المشار إليها أعلاه بالميزانية بعد التأكد من صحة الوثائق المثبتة لها. ويتم تبليغ هذه النفقات ودون تأخير من طرف الخازن المكلف بالأداء، إلى الأمر بالصرف. كما يتعين على المحاسب وعند متم كل شهر إمداد الأمر بالصرف ببيان مبلغ النفقات المؤداة دون أمر سابق بالصرف حسب التنزيل المالي» هذا وقد حدد القرار المشترك لوزير الداخلية ووزير الاقتصاد والمالية رقم 013 - 19 المتعلق بتحديد قائمة النفقات التي يمكن أداؤها دون أمر سابق بالصرف، لائحة هذه النفقات.

إلا أنه في بعض الحالات يمكن أن تتحول نفقات عادية إلى نفقات مؤداة دون أمر سابق بالصرف كما هو الشأن بالنسبة لفوائد التأخير المتعلقة بالطلبية العمومية les intérêts moratoires حيث أن المحاسب يمكن أن يحل محل الأمر بالصرف في حالة تقاعس هذا الأخير عن الأمر بصرف هذه النفقة حيث تنص المادة 13 من المرسوم<sup>64</sup> "في حالة عدم قيام الأمر بالصرف بالأمر بدفع فوائد التأخير المستحقة يقوم المحاسب العمومي فوراً بتسديد هذه الفوائد بمثابة نفقات دون أمر سابق بالدفع". أما القاسم المشترك بين النفقات المؤداة دون أمر سابق بالصرف هو طابعها الإجباري المتكرر والمتوقع مثل الرواتب، الديون المستحقة أو بعض الصوائر المتعلقة بالمحاكم أو التحويلات البريدية...

### الفصل السادس : تنفيذ عمليات المداخيل

جوهر مشكل اللامركزية هو مدى توفر الجماعات الترابية على الموارد الكافية لأنه بكل بساطة وكما يقال في الميدان المالي "من يمول يقرر". فبدون موارد لا يمكن للجماعات الترابية أن تكون لها حرية التصرف. فالمشروع والسلطات العمومية إذا ما أرادت أن تنهج نهجا لامركزيا صحيحا مبنيا على مبدأ التدبير الحر، عليهم أن يضعوا نظاما يمكن هذه الجماعات الترابية من التوفر على إمكانيات مالية.

لكن التوفر على الإمكانيات المادية يستدعي الإجابة عن تساؤل جدي: التوفر على هذه الإمكانيات هل هو مبني على سلطة pouvoir أم أنه فقط ناتج عن حق droit. إذا كان مبنيا على سلطة فمعنى هذا أن الجماعة الترابية تمتلك سلطة فرض الضرائب أي تقرير وتقدير ورفع الضرائب وكذا اقتطاع الرسوم. الجماعة الترابية هي من يفرض على المكلفين بصورة جبرية وأحادية، وهؤلاء المكلفون هم ساكنة الجماعة الترابية. الضرائب تُجبي للمساهمة في التسيير وتمويل القطاعات التي تصرف عليها وتقوم بها والرسوم مقابل الخدمات التي تؤديها للمرتفقين.

<sup>64</sup> مرسوم 2 - 16 - 344 الصادر في 22 يوليو 2016 تحديد آجال الأداء وفوائد التأخير المتعلقة بالطلبية العمومية، ج.ر. عدد 6488 بتاريخ 4 أغسطس 2016 ص 5774

الحديث عن التوفر على الإمكانيات يدفعنا لإثارة موضوع القدرة على الحصول على تمويلات عبر القروض، أي إمكانية الحصول على تمويل مشاريع يُترجم بعد ذلك إلى نفقات مما ينتج عنه دين. إذن يجب البحث على الموارد التي تسمح للجماعة الترابية بتسديد دينها وبالتالي وفي غياب موارد قارة كافية وفي غياب إمكانية رفع الضرائب، الحصول على الدين يصبح من المستحيلات.

وعليه وبناء على ما سبق، نقول بأنه إذا كان مصدر الموارد ناتج عن حق أي بناء على نص فإن المصدر هو الدولة وبالتالي فإن التدبير الحر ما هو إلا كلام للإستهلاك، لأن حرية تصرف الجماعة الترابية سيتم تقويضها لأنها لن تتوصل من الدولة فقط بموارد ولكن ربما بأمر. آنداك يمكن القول بأن الجماعات الترابية هي تحت رحمة الدولة.

لكن إذا كان مصدر الموارد هو الدولة دون أن تكون هنالك توجيهات أو أوامر تخص استعمال هذه الموارد بل تكون الجماعة الترابية حرة في طريقة الإنفاق وموضع الإنفاق فليس هنالك من حرج. لأن المشكل في هذه الحالة ليس مصدر التمويل بقدر ما هي القيود على حرية التصرف والإنفاق. لأجل هذا يجب الأخذ بعين الاعتبار هذه الإمكانيات التي تسمح للجماعات الترابية أن تتصرف دون املاءات من الدولة بل تتعامل مع الجماعات الترابية كشخص عام "راشد" وليس "كقاصر".

## المبحث الأول : مساطرالتحصيل

مسطرة تحصيل المداخيل تقتضي اتخاذ ثلاث اجراءات هي: التصفية واصدار الأمر بالمداخيل والتحصيل . هذه الاجراءات موزعة بين الأمر بالصرف والمحاسب إلا أن الشسيح يمكن اللجوء إليه استثناء . كما أن عملية التحصيل تخضع لطرق خاصة حددها القانون.

### -تحصيل المبالغ Le recouvrement .

يتعلق الأمر بمداخيل وبالتالي فإن الشخص المكلف بالاستخلاص يجب أن تكون له صفة محاسب مخول بالتصرف في المال العام ومناولته، بمعنى مخول بقوة القانون بان يتلقى مبالغ الرسوم والجبايات وما إلى ذلك. ولعل القوانين التنظيمية للجماعات الترابية عبر المواد 196 ( بالنسبة للجماعة و 187 بالنسبة للإقليم و 209 بالنسبة للجهة ) والمادة 11 و 14 من مرسوم 23 نوفمبر 2017 قد حددت أصناف المحاسبين.

غير أن القانون المتعلق بالجبايات رقم 06 - 47 الصادر في 30 نوفمبر هو الذي يحدد الجهة المخولة والمختصة بتحصيل هذه الرسوم .فبالنسبة لرسوم الجماعة مثلا نجد أن الرسم المهني ورسم السكن ورسم الخدمات الاجتماعية يتم تحصيلها من طرف مصالح الخزينة العامة حيث تتولى "خزينة العمالة أو الإقليم"

Trésorerie préfectorale عملية الاستخلاص. فيما يخص باقي الرسوم فإن المحاسب أو شسيع المداخيل لدى الجماعة الترابية هو من يتكفل بعملية التحصيل كما تنص على ذلك المادة 46 من القانون السالف الذكر 06 - 47 بالنسبة لباقي الرسوم.

أما الفصل الثاني من القانون رقم 95.17 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية المؤرخ في 3 ماي 2000 فإنه يعرف مفهوم الدين، إذ يشير إلى أنه تعتبر "ديوناً عمومية" بمقتضى هذا القانون ضرائب ورسوم الجماعات المحلية "وبالتالي فإن تحصيل الدين يكون له طابع إجباري للمحاسب الذي يتكفل prise en charge بالجداول rôles وبالتالي فإن القانون يخول المحاسب استعمال كل الطرق القانونية لاستخلاص هذا الدين كما أن قراءة للمادة الأولى التي تعرف التحصيل بأنه مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى حمل مدين الدولة والجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العمومية على تسديد ما بذمتهم من ديون بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل "... وعليه فإن الاستنتاج الأول هو أنه يجوز لغير المحاسبين الذين يتوفرون على هذه الصفة طبقاً للقوانين الجاري بها العمل أن يتولوا إجراءات التحصيل وتجاوزها يؤدي لمرتكب المخالفة محاسباً أو شسيع المداخيل إلى إجراءات قانونية أولها إلغاء ما قام به من تجاوز.

#### الأشخاص المكلفون بالتحصيل.

عرفت المادة الأولى من مدونة التحصيل مفهوم التحصيل، كما أن الفصل الثاني أعطى لائحة لما يعتبر كدين عمومي، أما المادة الثالثة فنصت على الأشخاص المكلفين بتحصيل هذه الديون بل وسائر الديون الأخرى لفائدة الدولة والجماعات الترابية وكذا المؤسسات العمومية. باستثناء الديون ذات الطابع التجاري. في هذا الصدد المادة 14 من مرسوم 23 نوفمبر 2017 نصت على أن المحاسبين العموميين للجماعات المحلية هم:

-الخزنة الجهويون؛

-خزنة العمالات؛

-القباض.

نشير فقط إلى أن كل مكلف بالتحصيل يباشر هذه المهمة الموكولة إليه في ظل أحكام المدونة ، لا يقوم باستيفاء أي دين آخر غير الديون التي نصت عليها مدونة التحصيل.

كما يستنتج من مختلف هذه المواد بأن هذه الفئة هي المخولة قانوناً لاستخلاص المداخيل غير أنه يجوز لشسيعي المداخيل أن يتولوا إجراءات التحصيل لأنهم يتوفرون على هذه الصفة بواسطة قرار التعيين حيث أن من أهم الآثار القانونية التي تترتب على انعدام هذه الصفة هي البطلان. لهذا فإننا سنفرد لشسيع المداخيل فصلاً خاصاً به ومحاسبته.



## المبحث الثاني : شساعة المداخيل

حددت المادة 21 من المرسوم الصادر في 23 نوفمبر 2017 والمتعلق بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات الترابية نوعية المحاسبين العموميين للجماعات الترابية الذين يمكن أن تسند لهم عملية استخلاص المداخيل، غير أن المادة 19 من نفس المرسوم تنص على أن عمليات الاستيفاء يمكن أن يقوم بها الشسيعون. إلا أن القاعدة في هذا المجال تقتضي بأنه لا يمكن القيام بهذه العملية إلا إذا كان الشسيع معيناً بواسطة قرار وأن الاستيفاء يكون من جهة حسبما جاء في قرار التعيين ومن جهة أخرى بأن الاستخلاص أو الاستيفاء لا يمكن أن يتم إلا إذا كانت القوانين والأنظمة تسمح بذلك أما فيما يخص الأرضية القانونية فإنها تتمثل في تعليمية مشتركة بين وزير الداخلية والوزير المكلف بالمالية والتي تستنبط من الدورية رقم LL / 2362 / الصادرة بتاريخ 7 / 4 / 1969 التي تنظم شساعة المداخيل. في هذا الصدد يجب التمييز بين إحداث الشساعة وتعيين الشسيع.

### الفرع الأول : إحداث شساعة المداخيل

بناء على الفصل 44 من المرسوم 23 نوفمبر 2017 فإن إحداث شساعة المداخيل يتم بواسطة قرار للآمر بالصرف للجماعة التي تبدي حاجتها ورغبتها في الاستعانة بمصلحة شساعة المداخيل. هذا القرار يبقى ساري المفعول إلى أن يتم إبطاله بواسطة قرار مماثل حسب نفس المسطرة أو ما يسمى بتوازي الصيغ. Paralelisme des formes.

القانون رقم 47.06 أسند أداء بعض الرسوم الجبائية إلى شسيع المداخيل وأن أداء الرسوم يمكن أن يتم لدى صندوق وكيل المداخيل حسب المواد ( 96،55،63،67،76،88) وكذلك المادة 41 من مرسوم المحاسبة العمومية للجماعات الترابية: "يجوز أن يعهد بالاستيفاء إلى شسيعي المداخيل إذا كانت المداخيل مستحقة نقدا ، أو عندما تكون هناك فائدة في أداء الخدمة بشكل جيد أو من أجل التقليل من إجراءات تنقلات المدينين." وكذلك المادة 42 من نفس المرسوم " يمكن أن يتولى شسيع أو شسيعو المداخيل استيفاء الحقوق نقدا والرسوم المصرح بها .ويمكن لهم أن يستعينوا بشسيعين مساعدين." فيما يخص الشسيع المساعد، فإن الأمر يتعلق بنائب ينوب عن الشسيع في حالة غياب هذا الأخير أو ما يسمى بالفرنسية *suppleant*. إلا إن تعيين الشسيع المساعد يجب أن يتضمنه قرار التعيين، بنفس المسطرة التي اتبعت فيما يخص الشسيع نفسه. لكن ما تجدر الإشارة إليه هو أن شسيع المداخيل يعمل لصالح وتحت إمرة المحاسب وعلى الشسيع أن يقوم بدفع ما تم تحصيله فوراً لصندوق المحاسب المعتمد ". تدفع فوراً المداخيل المحصل عليها عن طريق الدفع التلقائي برسم الحقوق المستحقة نقداً أو الرسوم المصرح بها من لدن المحاسب المختص والشسيعين

الذين قاموا باستيفائها إلى المحاسب المكلف الذي يتعين عليه إدراج المبلغ ، بمجرد تسلمه ، بميزانية الجهة أو المجموعة المعنية." كما ينص على ذلك المادة 43 من مرسوم المحاسبة. غير أن قرار الإحداث يجب أن يحدد نوعية المداخل التي يسمح باستخلاصها من طرف التشريع وكذلك النصوص القانونية والتنظيمية التي تسمح بالاستخلاص كما يجب أن يشير القرار إلى مكان صندوق التشريع وكذلك المحاسب الذي يعمل تحت إمرته، والصندوق الذي يجب أن تسدد فيه المداخل versement des recettes وكذا طريقة أو كيفية تسديد هذه المبالغ modalites de versements.

### الفرع الثاني : تعيين الشسيع

يتم تعيين شسيعي المداخل بناء على الفصل 44 من المرسوم "يعين الشسيعون من طرف الأمرين بالصرف". وعليه فإن قرار التعيين يجب أن يتضمن:

- اسم ولقب الشسيع وكذا درجته الإدارية؛
- عنوان مكتب الشساعة؛
- المحاسب الذي ينتمي إليه الشسيع comptable de rattachement؛
- تاريخ التعيين وبدء العمل؛
- المصلحة التي أحدثت لفائدتها الشساعة؛
- طبيعة المداخل الموكلة للشسيع؛

كما أن تعيين الشسيع يتوافق مع تعيين نائبه suppleant ليحل محله في حالة الغياب أو إذا كان هنالك عائق حيث أن الشسيع ونائبه يجب أن ينتميا إلى نفس الجماعة التي أحدثت لفائدتها الشساعة. ويتعين على شسيعي المداخل بمجرد تسلم مهامهم إبرام عقد تأمين على غرار المحاسبين لدى إحدى شركات التأمين المعتمدة كضمانة لتغطية العجز الذي يمكن أن يحدث deficit de caisse وبالطبع فإن إبراء الذمة quitus يسلم للشسيع عند انتهاء مأموريته من طرف سلطة الوصاية كما أن الشسيع يجب عليه الحصول على اعتماد accreditation لدى الأمر بالصرف والمحاسب وذلك بوضع توقيعه لديهما.

### الفرع الثالث : تسيير شساعة المداخل

على مصالح الأمر بالصرف أن تيسر للشسيع الحصول على السجلات ذات أورمات أو وصول quittances مرقم ومؤشر عليه من طرف المحاسب والأمر بالصرف أو من ينوب عنه وكذا التذاكر والصفحات vignettes وكل القيم التي تُستعمل عند استيفاء مبلغ من المبالغ.

ولهذا الغرض يجب على الأمر بالصرف أن يعين شخصا يوكل إليه أمر تسيير وإدارة السجلات ذات الأورمات وكل القيم وهذا الشخص يقوم بدور تلقي هذه القيم من لدن أصحاب المطابع ويقوم بتخزينها ومتابعة تسليمها للمحاسب الذي يقوم بتسليمها إلى الشسييع حسب أرقام السلسلة التي تحملها هذه القيم numeros de series ولهذا الغرض عليه أن يعتمد على سجل لتسجيل القيم التي يتوصل بها والأخرى التي تسلم للشسييع حيث أن هذه الحركية للقيم يجب أن تُتبع بحصرها كل شهر لاسيما تلك التي تهم شسييع المداخيل مما يسمح له بمعرفة المداخيل نهاية كل شهر.

يقوم الشسييع بتسليم وصل مقابل كل مبلغ تلقاه أما المداخيل بواسطة الحساب البريدي فيجب أن تكون موضع وصل واحد نهاية اليوم شريطة أن يتضمن الوصل كل تفاصيل ومصدر المداخيل.

هذا ويجب أن تتم عملية الدفع إلى صندوق المحاسب مصحوبة بلائحة المواد état de produit تبين التنزيل المالي لكل مدخول par imputation budgetaire وهذه اللائحة يجب أن تسلم واحدة للمحاسب والأخرى للأمر بالصرف وثالثة يحتفظ بها الشسييع على أن اللائحة الشهرية يجب أن تبين المبالغ التي تم دفعها والباقي solde بذمة الشسييع.

أما في حالة ما إذا أراد الشسييع التغيب فإن عليه أن يقوم بتحرير محضر تسليم المهام proces verbal de remise de service الذي يجب أن يتضمن القيم والشيكات وكذلك مبلغ النقود الموجود في الصندوق. ولعل الدورية رقم 2362 الصادرة في 7 أبريل 1969 قد أشارت إلى بعض التفاصيل التي تتعلق بمحاسبة شسييع المداخيل، إلا أن ما تجدر الإشارة إليه هو أنه كيفما كان نوع الشساعة شساعة نفقات أو شساعة مداخيل فإن الشسييع يجب أن يُسكِّد دفتر صندوق ودفتر المداخيل بالإضافة إلى متابعة سجل تواصل الأداء Quittance.

### الفرع الرابع : مراقبة الشسييع

يخضع الشسييع لمراقبة الخازن المكلف بالأداء وذلك دون سابق إنذار أي كل ما كانت الضرورة تحتم هذه المراقبة أو أن الأمر بالصرف طلب من المحاسب القيام بهذه المراقبة من إحصاء للتذاكر والقيم. وتخص هذه المراقبة بالخصوص التدقيق في محتويات الصندوق من أموال وطوابع أو تذاكر أو قيم أخرى كما تنص على طريق مسك الحسابات من طرف الشسييع كذلك طريقة تسيير الشساعة ومردوديتها تكون موضوع المراقبة سواء لالمعطيات في الحاسوب أو دفاتر المحاسبة كما يراقب بيانا للحساب البنكي ومقارنته مع جذع دفتر الشيكات Souches du chèque.

### الفرع الخامس : إثارة مسؤولية المحاسب

في بعض الحالات فإن المحاسب يمكن أن يكون موضوع مساءلة حيث تثار مسؤوليته في الحالات الآتية:

- عندما يكون المبلغ دفعات الشسيع أقل من المبلغ المحدد في وثائق المداخيل أو أن الوثائق المبررة للمداخيل لم تسلم للمحاسب البتة؛
- عندما يقبل المحاسب القوائم الحسابية للمداخيل الغير الصحيحة ولا تطابق القواعد المحاسبية المعمول بها؛
- عندما يكون إرجاع الوثائق المبررة للمداخيل الغير الصحيحة في ظرف زمني طويل متأخر لدرجة لا تسمح بأية إمكانية لإصلاح وتسوية الخطأ؛
- عندما يكون الخطأ أو الإهمال المرتكب من طرف المحاسب عند مراقبة الشسيع لوثائقه وفي عين المكان يؤدي إلى عدم العثور على مخالفة اختلاس من الصندوق قام به الشسيع لكن المحاسب لم يثره ولم يشير إليه.

#### الفرع السادس : مسؤولية شسيع المداخيل

عندما يتحقق الشسيع من عجز في الصندوق ونقصان، أو أي سلطة تحققت من هذا العجز فإنه يجب إخبار الأمر بالصرف المعني وكذا المحاسب المعتمد.

في هذه الحالة فإن مسؤولية الشسيع تثار بواسطة مسطرة حبية حيث يتم إصدار أمر بالدفع *ordre de versement* من طرف الأمر بالصرف بعد استشارة المحاسب على أساس هذا الأمر يتكفل به *prise en charge* المحاسب، هذا الأمر بالدفع يشكل فقط وسيلة لسد العجز ولا يخضع لأي إجراءات خاصة.

في حالة عدم خضوع الشسيع لهذا الإجراء فإن مقتضيات الفصل 46 وما يليه يتم تطبيق ذلك بإعلان مديونية الشسيع بمقرر يصدره وزير المالية أو الشخص الذي ينتدبه لهذا الغرض، إما باقتراح من الأمر بالصرف بعد استطلاع رأي وزير الداخلية أو بناء على محضر التدقيق الذي تحرره إحدى هيئات التفتيش المؤهلة.

بمجرد ما تعلن مديونية الشسيع فإن هذا الأخير مجبر بسداد العجز، حيث يتم استخلاص المبلغ حسب المقتضيات المتعلقة باستخلاص ديون الدولة والجماعات المحلية تبقى هناك مسطرة يمكن أن يلجأ إليها الشسيع وهي إعفاؤه من مسؤولية الأداء *décharge* إذا ما كان الخصاص خارج عن إرادته ويعود لقوة قاهرة لا يمكن ماديًا تجاوزها كذلك يمكنه طلب منحه إبراء ذمة على وجه الإحسان من الديون التي بذمته وذلك باقتراح من المجلس التداولي.

### الفرع السابع : شهادة إبراء ذمة الشسييع

إنهاء مهام الشسييع سواء بسبب التقاعد أو عدم الرغبة من طرف الشسييع بالإستمرار في مهمته كشسييع أو بسبب الإنتقال فإن الأمر بالصرف يقوم بتسليم الشسييع شهادة إبراء بناء على شهادة صادرة عن المحاسب الملكلف تشهد بِخُلُو ذمة الشسييع من أي دين .في واقع الأمر هذه الشهادة تشكل إبراء لذمة الشسييع.

### المبحث الثالث : محاسبة شسييع المداخيل

ينص الفصل 42 بأن شسييع المداخيل يقوم باستيفاء الواجبات أو الرسوم المصرح بها نقداً، كما أن الفصل 45 يشير إلى إمكانية التدقيق في المحاسبة والصندوق من طرف المحاسب، وهذا يعني أن كل عمليات الاستيفاء يجب أن تُدون *décrire* في محاسبة خاصة بالشسييع بما في ذلك من جرد للتذاكر والقيم وكذا دفتر المخالصات.

### الفرع الأول : دفتر الصندوق *Livre de caisse*

يتعلق الأمر بدفتر واحد يضم العمليات التي تتعلق سواء بالمداخيل فقط أو بالمداخيل والنفقات. وعليه وكيفما كان نوع المدخول تذاكر، جدادات، صفيحات فإن العملية في حد ذاتها تتعلق باستخلاص مقابل الخدمة أو الرسم أو أي مادة، يسمح باستخلاصها قرار إحداث الشساعة أو أي عملية من العمليات المختلفة التي ينشأ عنها مقابل يستخلص من طرف الشسييع ويسلم مقابله وصل *reçu* من دفتر ذو جدارة *cahier à souche* فإن دفتر الصندوق يرصد كل العمليات النقدية وكذا مبلغ هذه الأرصدة بدون استثناء هذه الحركات *mouvements* تسجل في الدفتر حسب المعطيات الآتية:  
كل صفحة يجب أن تقسم إلى قسمين قسم يهتم « المداخيل » وقسم يخص لعملية "تسليم المبالغ للمحاسب".

المداخيل :تسجل في هذه الجهة كل المبالغ المستخلصة كيفما كان مصدرها اسم الجهة المؤدية وكذا المبلغ المؤدى مع تبيان مختلف المداخيل بواسطة *quittances* إيصال الأداء أو تذاكر *tickets* كل في عمود منفصل. المبالغ المسلمة للمحاسب :تسجل أرقام *quittances* وكذا تاريخ العملية وكذلك المبالغ المسلمة مع اتباع نفس النهج فيما يخص التمييز في عمودين بين مبالغ التذاكر *tickets* ومبالغ إيصال الأداء *quittances*. كما يجب حصر العمليات الحسابية وكذا المبلغ المتبقى *solde* وذلك عند نهاية كل يوم وهو ما يمكن أن نسميه الوضعية الإجمالية الحسابية *situation d'ensemble* المداخيل والنفقات إن كانت هنالك نفقات والمبلغ المتبقى.

### الفرع الثاني : دفتر حساب الشبيح والمحاسب

#### «Registre» comptes du régisseur avec le comptable

هذا الدفتر أو السجل يسمح بمسك مجموع العمليات التي تهتم كل جماعة ترابية على حدة وكذا علاقته مع المحاسب. كما يتم التأشير paraphé على هذا السجل من طرف خازن العمالة. الدفتر يقسم إلى قسمين قسم يتعلق "التوصل من المحاسب الجماعي" وقسم يهم ما سلم "للمحاسب". في الجزء الأول تسجل المبالغ حسب قيمة الوحدات valeurs unitaire وكذا المبالغ الإجمالية valeurs globale للتذاكر المسحوبة من خزينة العمالة أو الإقليم. أما الجزء الثاني فتسجل فيه المداخيل حسب التذاكر والمداخيل التي قام بها الشبيح حسب التنزيل المالي وحسب كل تذكرة كما أن هنالك عمود مخصص "للمجموع" total général " حسب نوعية القيم وهنالك عمود آخر يوضح أرقام وتواريخ تواصيل إبراء الذمة quittances de charge هذا الجزء يستعمل كل مرة تباشر فيها عملية تسليم المبالغ versements بواسطة بيان تصنيف bordereau المبالغ المسجلة للمحاسب الجماعي.

### الفرع الثالث : دفتر حساب الشبيح والمكلفين

#### Registre de comptes du régisseur et les préposés

نفس المسطرة السابقة يقسم الدفتر إلى إطارين، "سُلم للمكلف" و "التوصل من المكلف". في الإطار الأول يتم فرز dépouiller التذاكر المسلمة لكل مكلف بجمع المداخيل من طرف الشبيح، يسجل تاريخ التسليم وعدد التذاكر المسلمة حسب قيمة كل وحدة unité وكذلك المبلغ الإجمالي. في الإطار الثاني يتم فرز المداخيل المسلمة للشبيح في نفس الظروف السابقة من طرف المكلف بجمع المداخيل Personne chargé de la collecte. هذه العمليات المشار إليها سابقاً تهدف إلى المتابعة اليومية لعمل الشبيح وكذا المكلفين من طرفه بالاستخلاص وتسهيل مأمورية المراقبين.

### الفرع الثاني : طرق تحصيل المداخيل

المقصود بطرق التحصيل، هو الأساس الذي يمكن على أساسه استخلاص المبلغ لأنه بدون سند قانوني تنفيذي titre exécutoire لا يمكن استخلاص أي مبلغ وكل مبلغ استخلص دون هذا السند فإن هذا العمل يقع تحت طائلة القانون الجنائي لاسيما الفصل 243 وهو ما يعرف بالغدر. concussion. هذا وتجدر الإشارة إلى أن قانون المالية يُذكر كل سنة بهذا الفصل كما أن قانون المحاسبة يذكر بذلك.

غير أن ما يهمننا في هذا الصدد هو أن المادة الرابعة من قانون مدونة التحصيل وما أورده الفصل 126 من القانون الجبائي المحلي 06 - 47 بان الرسوم تستخلص لفائدة الجماعات الترابية إما:

-تلقائيا بناء على إقرارات الملزمين؛

-أو بناء على أوامر التحصيل ordre de recette وفي هذا الصدد نذكر بأن الفصل 128 من هذا القانون قد أسند إنجاز وإصدار الأوامر بالصرف لوزير المالية أو الشخص المفوض من لدنه فيما يخص رسم السكن، الرسم المهني أو رسم الخدمات الجماعية، أما بقية الرسوم فإن الأمر بالصرف للجماعة الترابية المعنية أو أي شخص مفوض من لدنه هو الذي يقوم بإصدار أوامر التحصيل المتعلقة بباقي الرسوم المنصوص عليها قانونيا. أما تحصيل الأوامر بالاستخلاص فطبقا، لمقتضيات المادة 129 من القانون رقم 47.06 السالف الذكر ترسل الأوامر بالاستخلاص على الأقل خمسة عشر (15) يوما قبل تاريخ الشروع في التحصيل إلى المحاسب المكلف بالتحصيل الذي يتكلف بها ويضمن استخلاصها طبقا لأحكام القانون رقم 47.06 والقانون رقم 15.97 بمثابة مدونة الديون العمومية.

## المبحث الرابع : إجراءات تحصيل المداخيل

الهدف من هذا الجزء من الكتاب هو تبيان الإجراءات المتعلقة بالتحصيل والتي تعود إلى المحاسب لأنه هو من يتكفل بالجداول. لهذا يجب احترام بعض المساطر التي جاءت بها مقتضيات المادة 130 من القانون رقم 47.06 السالف الذكر حيث يجب إرسال الاعلام بالرسم من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل إلى الملزمين المسجلين بالجداول وذلك عن طريق البريد في ظرف مغلق وعلى أبعد تقدير عند تاريخ الشروع في التحصيل. ويتضمن هذا الإعلام لزوما مبلغ الرسم المستحق، تاريخ الشروع في التحصيل وتاريخ المستحق. غير أن الأمر بالصرف يمكن أن يكون طرفا في تنفيذ مسطرة تحصيل المداخيل بواسطة إصدار أوامر الدخل.

### الفرع الأول : طرق التحصيل

من جهة أخرى، فإنه طبقا لمقتضيات المادة 126 من القانون رقم 47.06 السالف الذكر كما تم تغييرها بموجب القانون 07.20 السالف الذكر، تستخلص الرسوم المستحقة لفائدة الجماعات الترابية بإحدى الوسيلتين التاليتين :

- ✓ ما تلقائيا من طرف الملزم وهو التحصيل الرضائي، recouvrement à l'amiable
- ✓ وإما تبعا لإصدار أمر بالإستخلاص أو التحصيل الجبري recouvrement forcé

عندما يتعلق الأمر بالمسطرة الثانية، فإننا أمام مسطرة جبرية تقتضي تدخل الأمر بالصرف، الذي يقوم بإصدار أمر بالمداخيل، يعطي بواسطته للمحاسب الأمر بأن يقوم باكل الاجراءات التي يخوله القانون إياها، بتحصيل المبلغ.

وطبقا لمقتضيات المادة 127 من القانون رقم 47.06 السالف الذكر كما تم تغييرها بموجب القانون 07.20 السالف الذكر، فإن تحصيل الرسوم الإقرارية والحقوق النقدية هي من اختصاصات شسيج المداخيل.

### - 1 التحصيل الرضائي:

تستخلص الرسوم تلقائياً بناء على إقرارات الملزمين بالنسبة للرسوم الإقرارية أو عن طريق الدفع نقدا بالنسبة للحقوق النقدية وعليه فإن هذا النوع من التحصيل لا يثير أي مشكل حيث أنه بعد إرسال الجداول وقوائم الإيرادات إلى المحاسب المكلف بالتحصيل يتم إرسال إعلام بالضريبة *d'imposition avis* إذا ما تم الأداء خلال حلول أجل الاستحقاق ليس هنالك أي مشكل، لكن بعد انصرام هذا الأجل فإن المدين يصبح خاضعاً لإجراءات التأخير وذلك بأداء زيادة نسبتها 8 % حسب المادة 21 من مدونة التحصيل إلا أن المبالغ التي لا يتجاوز مبلغ حصة أو جزء الحقوق المدرجة في الجداول 1000 درهم (ألف درهم) فإن الزيادة لا تطبق كذلك في حالة عدم أداء مبلغ الأمر بالدخل *ordre de recette* أما فيما يخص الفوائد المترتبة عن هذا التأخير فإنها تصل إلى 6 % سنوياً أي 0,50 % عن كل شهر ويعد الجزء من الشهر بمثابة شهر كامل.

### - 2 التحصيل الجبري:

كما يمكن استخلاص الرسوم المستحقة للجماعات الترابية عن طريق أوامر بالاستخلاص صادر من طرف الأمر بالصرف للجماعة الترابية. ويمكن أن تكون هذه الأوامر إما فردية أو جماعية *collectifs*. بعد إصدار أوامر بالاستخلاص من طرف الأمر بالصرف للجماعة الترابية مذيلة بصيغة التنفيذ، يعهد باستخلاصها للمحاسب العمومي المكلف بالتحصيل طبقا لمقتضيات المادة 129 من القانون رقم 47.06 السالف الذكر الذي يتعين عليه مباشرة مسطرة التحصيل الجبري عند الإقتضاء طبقا لمقتضيات المادة 29 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

وتنص مقتضيات المادة 30 من مدونة تحصيل الديون العمومية على أن إجراءات التحصيل الجبري تنفذ من طرف مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة العامة للمملكة المنتدبون خصيصا لهذه الغاية. ويمارس هؤلاء هذه الاختصاصات لحساب المحاسبين المكلفين بالتحصيل وتحت مراقبتهم. كما أن مقتضيات المادة 34 من هذه المدونة تنص على أنه يمكن كذلك اللجوء عند الحاجة إلى أعوان مكاتب التبليغات والتنفيذات القضائية بمحاكم المملكة وإلى الأعوان القضائيين للقيام بإجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية.



إضافة إلى ذلك، يمكن للمحاسبين المكلفين بالتحصيل اللجوء إلى أعوان القوة العمومية أو السلطات المدنية للقيام بأي تبليغ أو معاينة أو تنفيذ عن بعد وذلك بطلب يوجه إلى السلطة المختصة. نشير إلى أن التحصيل الجبري يعني أنه في حالة عدم استجابة المدين فإن المحاسب يبدأ بإجراء احترازي وذلك بإرسال إشهار بدون صائر sommation sans frais يكون بمثابة تذكير أولاً بأن الشخص مدين بمبلغ لخزينة الجماعة وثانياً بأنه في حالة عدم الاستجابة فإنه سيشرع في إجراءات أخرى لها مفعول قسري effet coercitif وتترتب عنها صوائر.

بالإضافة إلى هذا الإجراء الاحترازي فإن المحاسب مطالب بالحصول على ترخيص مسبق من رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحصل أو ممن يفوض له في ذلك ويكون هذا الترخيص في شكل قائمة اسمية بالمدين أو المدينين الذين يمكن القيام في حقهم قانوناً بالتحصيل الجبري. ويستثنى من الحصول على هذا الترخيص إجراء التحصيل الجبري عن طريق الإنذار. أما باقي إجراءات التحصيل الجبري الأخرى فيمنع القيام بها بدون هذا الترخيص المسبق والخاص بكل إجراء على حدة. أما درجات التحصيل الجبري فتبدأ:

**أولاً - الإنذار :** حيث يجب أن يسلم إلى المدين شخصياً الذي يتم بواسطة عون التبليغ، والتنفيذ التابع للخزينة العامة.

**ثانياً - الحجز :** يتم اللجوء إلى حجز المنقولات المملوكة للمدين من أثاث أو محصلات وثمار.

**ثالثاً - البيع :** ولمباشرة البيع يجب احترام المسطرة المتبعة في هذا الصدد.

**رابعاً - الإكراه البدني :** ويتم اللجوء إليه عند استنفاد كل الإجراءات السابقة وعدم الحصول على نتيجة آنذاك تباشراً عملية الإكراه البدني اللهم إلا إذا ثبت أن المدين معسر بمقتضى شهادة العوز التي تسلمها السلطة الإدارية ولا يباشر الإكراه البدني في حق من كان سنه أقل من 20 سنة أو أكثر من 60 سنة أو امرأة حاملاً أو مرضعة وألاً يكون الإكراه البدني موجه ضد زوج وزوجة في آن واحد كما أن مجموع الدين يجب أن يتجاوز 8000 درهم (ثمانية آلاف درهم) ولا يمكن ممارسة الإكراه البدني لنفس الدين.

أما مسطرة ممارسة الإكراه البدني فهي مسطرة قضائية حيث أن المحاسب المكلف بالتحصيل يوجه طلباً لرئيس الإدارة التابع لها وذلك من أجل التأشير عليه وهذا الطلب يوجه إلى رئيس المحكمة الابتدائية بوصفه قاضياً للمستعجلات وينفذ الإكراه البدني فوراً بمجرد توصل وكيل الملك بالقرار الاستعجالي المحدد لمدة الحبس.

### الفرع الثاني : تقادم المداخيل Décheance

إذا كانت النفقات تقع تحت طائلة التقادم prescription فإن القانون أشار إلى أن المداخيل كذلك يمكن أن يطالها التقادم Décheance كذلك، كما نصت على ذلك المواد 123، 126 و 128 من القانون رقم 15.97 بمثابة مدونة الديون العمومية حيث أن الفصل 123 ينص على ما يلي : "تتقادم إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل والتمبر بمضي أربع سنوات من تاريخ الشروع من تحصيلها" وبالتالي فإن التقادم يطال مداخل الدولة والجماعات الترابية وكذا المؤسسات العمومية.

والتقادم معناه هو انقضاء الحقوق المتعلقة بالذمة المالية ولاسيما الالتزامات إذا ما تقاعس صاحبها عن ممارستها وأهمل المطالبة بها خلال مدة حددها المشرع في أربع سنوات وبالتالي فإن المشرع أضاف لبنة أخرى هو أن التقادم خلال هذه المدة يسقط الدعوى الناشئة عن الالتزام كما أشار وأكد ذلك الفصل 317 من قانون الالتزامات والعقود، غير أن هذه المدة المحددة في أربع سنوات لا تخص إلا الضرائب والرسوم. أما أوامر الدخل recettes ordres de فإن المدة هي 15 سنة.

هذا وقد أشار الفصل 123 من مدونة التحصيل إلى أن إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم «تتقادم من تاريخ الشروع في تحصيلها " أي أن المرجع لحساب مدة التقادم هو الفصل 386 من قانون الالتزامات والعقود الذي ينص على أن التقادم "يحسب بالأيام الكاملة لا بالساعات ولا يحسب اليوم الأول الذي يبدأ فيه التقادم منه في الزمن اللازم لتمامه ويتم التقادم بانتهاء اليوم الأخير من الأجل". والحساب بالطبع يكون حسب التقويم الميلادي فالיום الأول لا يحسب أما اليوم الأخير فإن التقادم لا يكتمل إلا بانقضاء آخر يوم منه. وإذا كان آخر يوم هو يوم عطلة رسمية jours férié فإن حساب التقادم يتوقف ويكمل الحساب من اليوم الأول للعمل بعد العطلة الرسمية.

### الفرع الثالث : قطع ووقف تقادم المداخيل

قطع التقادم قد يصدر عن المحاسب وذلك باتخاذ الإجراءات اللازمة في إبائها وذلك بتبليغ الإنذار للمدين كما تنص على ذلك المادة 43 من مدونة التحصيل كما أن الفصل 381 من (ق.ل.ع ) ينص على أن التقادم ينقطع بكل مطالبه "قضائية أو غير قضائية يكون لها تاريخ ثابت"، وتعنى المطالبة الغير قضائية حسب مفهوم المحاسبة، أن يرسل المحاسب رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل إلى المعني فقط أما الإجراءات الجزرية الأخرى كالبيع والإكراه البدني فإنها تقطع التقادم.

يبقى مشكل الحجز الذي لا يعتبر إجراء من الإجراءات القاطعة للتقادم إلا إذا كان حجزاً تنفيذياً.

هذا وتجدر الإشارة إلى أن تفعيل هذه المسطرة المتعلقة بوقف التقادم يعود للمحاسب لكن الأمر بالصرف يجب أن يتابع عن كثب إجراءات التحصيل ويطالب باللوائح المتعلقة بالمدينين الذين لم يؤدوا ما عليهم من دين منذ ثلاث سنوات حتى يتمكن من مطالبة المحاسب باتخاذ الإجراءات التي سبق وأن تحدثنا عنها.

#### الفرع الرابع : دور الإدارة في إجراءات التحصيل

تنص المادة 167 من القانون الجبائي المحلي رقم 06 - 47 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية الصادر في 30 نوفمبر 2007 على أن مفهوم الإدارة يعني من جهة المصالح التابعة لمديرية الضرائب بالنسبة للرسم المهني، السكن والخدمات الاجتماعية ومن جهة أخرى المصالح الجبائية التابعة للجماعات الترابية لباقي الرسوم التي تستخلص لفائدتها وعليه فإن المصالح المختصة للجماعة حدد لها القانون بعض الاختصاصات لتعزيز موقفها لاسيما فيما يخص المراقبة.

وهذا الحق الذي أسند للجماعة الترابية يجد أساسه في الفصل 149 من القانون الجبائي رقم 06 - 47 والذي ينص على أن الإدارة أي "مصالح الجماعة الترابية" تراقب الإقرارات والوثائق المعتمدة لإصدار الرسوم التي يسمح باستخلاصها.

ويتعلق الأمر بمراقبة الإقرارات المتعلقة مثلا بالأراضي الغير المبنية أو المداخيل السنوية المحققة أو العطالة فيما يخص محال بيع المشروبات أو توقيف نشاط متعلق بالنقل العمومي.

كما أن المراقبة تطال جميع الوثائق الإثباتية وكذا الوثائق المحاسبية التي تكون أساساً لفرض المبلغ الواجب أدائه من طرف الملزم وهذه المراقبة قد تكون قبلية أو بعدية حيث أن الإدارة يمكنها داخل الأجال القانونية أن تقوم بكل ما من شأنه أن يحفظ حقوقها وذلك بناء على الفصل 154 من القانون 06 - 47 والذي يخولها سلطة تقديرية مما لا يستدعي تفعيل مسطرة تصحيح الرسوم سواء عن طريق المسطرة العادية أو المسطرة السريعة للتصحيح ولكي تتمكن من ممارسة عملها فإن المادة 151 خولتها حق الاطلاع على جميع الوثائق الأصلية للحصول على المعلومات التي من شأنها أن تقيّد من ربط ومراقبة الرسوم المستحقة كما يمارس حق الاطلاع بأماكن المقر الاجتماعي للملزمين.

#### الفرع الخامس : الإقرار

الإقرار هو وثيقة عبارة عن مطبوع نموذجي يودعها الشخص الخاضع للرسم إلى الجهة المكلفة لدى مصلحة الوعاء التابعة لها النشاط موضوع الإقرار. ويتضمن مجموع العناصر التي تسمح بتحديد مبلغ الرسم. كما أن الإقرار يمكن أن يتعلق بتفويت أو توقف النشاط أو تغيير الشكل القانوني للمؤسسة.

أما الجهة المكلفة بتلقي إيداع الإقرار فإنها تختلف حسب نوعية النشاط الممارس ونوعية الرسم وكذلك الجماعة الترابية المستفيدة. القانون 06-47 يحدد مسطرة الإقرار فرسم السكن مثلا نجد بأن الملاك عليهم إيداع الإقرار لدى مصلحة الضرائب التابع لها كل عقار كما بينت ذلك المادة 30 من القانون 06-47 أما

بالنسبة للرسم على الأراضي الغير المبنية فالإيداع يتم لدى مصلحة الوعاء الجماعية. الرسم على السيارات الخاضعة للفحص التقني الإقرار يتم لدى وكيل مداخيل العمالة أو الإقليم. الإقرار المتعلق بالرسم على استغلال المناجم والرسم على الخدمات المقدمة بالموانئ يتم لدى صندوق وكيل مداخيل الجهة.

### المبحث الخامس : إصدار أوامر بالدخل

بناء على الإطار القانوني الذي ينظم إصدار أوامر المداخيل فإن الإصدار يكون من طرف الأمر بالصرف وذلك بناء على الفصل بين مهام المحاسب والأمر بالصرف. الفصل 27 من المرسوم رقم 2 - 17 - 451 الصادر في 23 نوفمبر 2017 والمتعلق بنظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ينص على أنه "يكون كل دين تمت تصفيته ما لم ترد أحكام مخالفة، محل أمر بالمداخيل فردي أو جماعي يصدره ويذيله بالصيغة التنفيذية الأمر بالصرف المختص معززاً بكل الوثائق التي تبرز مشروعية الاستخلاص".

#### الفرع الأول : الإطار القانوني لإصدار أوامر التحصيل

أربعة نصوص قانونية تشكل الإطار والسند القانوني لعملية التحصيل وهي:

- القانون رقم 06 / 47 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية والصادر في 30 نوفمبر 2007؛
- القانون رقم 97 / 15 المتعلق بتحصيل الديون العمومية الصادر في 3 مايو 2000؛
- مرسوم المحاسبة العمومية للجماعات الترابية الصادر في 23 نوفمبر 2017؛
- تعليمية وزير المالية رقم Cab572 - الصادرة في 14 دجنبر 1970.

تشكل هذه التشريعات إلى جانب المدونة العامة للضرائب، الأرضية القانونية لمباشرة عملية التحصيل من طرف المصالح الجبائية بالنسبة للجماعات الترابية، فهي ملزمة بذلك في إطار المشروعية التي تعتبر أحد العناصر المهمة التي تخضع للمراقبة من طرف المحاسب لاسيما ما نصت عليه المادة 32 من مرسوم 23 نوفمبر 2017.

## الفرع الثاني : إصدار الأوامر بالمداخيل

القاعدة وهي أن كل مدخول لابد وأن يتم بناء على رسم تنفيذي titre exécutoire وبالتالي فإن تعذر التحصيل بالطرق الحبية يستلزم إصدار أمر بالمداخيل من طرف الأمر بالصرف كما تنص على ذلك المادة 128 من القانون 06-47 السالفة الذكر . إلا أن هناك استثناء نصت عليه مدونة التحصيل والذي بموجبه لا يتم إصدار أمر بالدخل إذا كان مبلغه يقل عن مائتي (200) درهم.

### شكل الأوامر بالمداخيل

تنص المادة 126 من قانون 06 - 47 على أن أوامر المداخيل إما إن تكون فردية أي أنها تخص شخصا واحدا أو جماعية أي أن هذا الأمر يضم لائحة للمدينين.

أما فيما يخص شكل إصدار هذه الأوامر فإن الفصل 26 من مرسوم 23 نوفمبر 2017 ينص على أن الأوامر بالمداخيل الفردية» تسجل بصورة إجمالية في أوراق للإصدار أو في جذاذة إلكترونية تبلغ للمحاسب المكلف بالتحصيل «.في حين أن أوامر المداخيل الجماعية collectif فيخضع إصدارها للأشكال والشروط المنصوص عليها في القوانين والأنظمة التي تخضع لها الديون .كما أن إصدار الأوامر بالصرف يخضع لإجراءات مسطرية واضحة من الواجب إتباعها.

فالأوامر بالصرف يجب أن تصدر حسب أرقام ترتيبية متتابة وغير منقطعة تبدأ من فاتح يناير لكل سنة مالية وحسب التنزيل المالي الذي يطابق المبلغ المحصل عليه وبالتالي إذا ما قام المحاسب برفض أمر بالأداء فإن الأمر بالأداء الموالي له يجب أن يحمل رقما ترتيبيا جديدا .أما تاريخ الإصدار فيجب أن يكون في الخامس من كل شهر بما في ذلك شهر دجنبر ما عدا فيما يخص نفقات الموظفين والمستخدمين كما نصت على ذلك وحددته المادة 13 من التعليمية رقم Cab /572 / الأنفة الذكر لوزير المالية .هذا ويجب التمييز بين وثيقتين اثنتين:

ورقة الإرسال bordereau d'émission وترسل منها نسختان للمحاسب، ثم الأمر بالمداخيل ordre de recettes وترسل منها ثلاث نسخ للمحاسب منها، نسخة موجهة للمحاسب المكلف من أجل إثبات التكفل Prise en charge ثم نسخة تحمل تأشيرة المحاسب ترجع للأمر بالصرف لإعلام المدين وأخيرا نسخة يحتفظ بها الأمر بالصرف مع الوثائق الإثباتية .وتجدر الإشارة إلى أن هذه الأوامر يجب أن تكون دائما مدعمة بالوثائق الإثباتية.

أما إجراءات التحصيل الجبري فإنها تنفذ، حسب المادة 30 من مدونة التحصيل، من طرف «مأموري التبليغ والتنفيذ التابعين للخزينة والمنتدبون لهذه الغاية .وبمارس هؤلاء، هذه الاختصاصات لحساب المكلفين بالتحصيل وتحت مراقبتهم» أي تحت مسؤولية المحاسب الذي يجب عليه أولا وقيل كل شئ أن يراقب مشروعية الأمر بالمداخيل كما تنص على ذلك المادة 10 من التعليمية 572 وكذا الفصل 32 من مرسوم 23 نوفمبر 2017.

لهذا، فإنه يتعين على المحاسب المكلف بالتحصيل أن يقوم سلفاً، في إطار هذه المراقبة أن يتأكد من مشروعية عملية الاستخلاص والإدراج المالي وكذا التأكد من الوثائق المثبتة. وبناء عليه، يجب أن يرفض كل أمر بالمداخيل ثبت بأنه يتضمن خطأً في المبلغ وعليه أن يرجعه للآمر بالصرف الذي يُصدر شهادة الإلغاء مدعومة بالأسباب التي أدت إلى الإلغاء.

في نفس السياق، إذا ما تم تحصيل دين بناء على أمر بالمداخيل قبل التوصل بشهادة الإلغاء فإن المحاسب في هذه الحالة يرفض ويرجع الشهادة إلى الأمر بالصرف الذي يمكنه آنذاك إصدار أمر بالأداء لصالح المتضرر حسب المبلغ موضوع الضرر.

كما أن تغيير التنزيل المالي الذي تضمنه أمر بالمداخيل صدر سابقاً فإن الأمر بالصرف يقوم بإصدار شهادة إعادة التنزيل **certificat de réimputation** المالي والتي تحمل التنزيل المالي الجديد.

### الفرع الثالث : التسوية القانونية للمداخيل

من أجل التبرير القانوني لمداخيل الجماعات الترابية المحصل عليها ارتأى المرسوم الصادر في 23 نوفمبر 2017 أن يكون هنالك تنسيق جيد فيما يتعلق بالمساطر التي تؤول للمحاسب أو الأمر بالصرف وكذا تبادل المعلومات لاسيما فيما يخص المداخيل التي لا تكون موضوع أمر بالمداخيل المسبق. هذا وتجدر الإشارة إلى أن هذه المسطرة نظمها الفصل 21 من تعليمية وزير المالية رقم 571 / cab الصادرة في 14 دجنبر 1970. في هذا الإطار يقوم المحاسب بإصدار شهادة إجمالية للمداخيل والأمر بالصرف بإصدار أمر بمداخيل بالتسوية. المحاسب المكلف يقوم بإصدار شهادة إجمالية للمداخيل **certificat de recette** مدعومة بالإثباتات المطلوبة. هذه الشهادة تتضمن المداخيل المحصل عليها خلال الشهر المنصرم وتُبلّغ للآمر بالصرف الذي يقوم بدوره بإصدار أمر بمداخيل بالتسوية أي التسوية القانونية للمداخيل **Ordre de recette régularisation** وذلك حسب التنزيل المالي لكل مدخول.

### الفصل السابع : المحاسبة العمومية للجماعات الترابية

تهدف المحاسبة العمومية إلى رسم المبادئ المحاسبية ورصد الإطار العام الذي يحكم الطرق والإجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية المتعلقة بالمداخيل أو النفقات، وفي إعداد القوائم والبيانات المالية والمبادئ المحاسبية. فبالرجوع للمادة 110 من القانون التنظيمي للجماعة والإقليم والجهة يتبين أن هدف المحاسبة العمومية للجماعات الترابية هو: بيان ومراقبة عملياتها المتعلقة بالميزانية والمالية وكذا إخبار هيئات المراقبة والتدبير. إذن فالمحاسبة تهدف إلى الوصول إلى ثلاثة أشياء:

• بيان العمليات المتعلقة بالميزانية والمالية : تسجيل العمليات المالية أي متابعة ومعاينة يومية لكل العمليات المحاسبية بمجرد حدوثها سواء تعلق الأمر بالمداخيل أو بالنفقات وإثباتها عن طريق المستندات وإعداد مختلف الوثائق المحاسبية؛

• مراقبة العمليات المتعلقة بالميزانية والمالية : تهدف للرقابة على مختلف مراحل تسلسل العمليات المسجلة بغية تحديد المقاييس والمعايير المناسبة للأهداف المخططة، وقياس مقارنة ما تحقق فعلا مقارنة مع ما تم تقديره سابقا؛

• إخبار هيئات المراقبة والتدبير : الهدف هو رسم لوحة قيادة للمسؤولين من أجل مساعدتهم على اتخاذ القرار المناسب.

إذن، إذا ما كان الهدف من تدوين المعاملات التي تقوم بها مختلف مصالح الجماعة الترابية من أجل توفير المعلومات واستثمارها من أجل المراقبة واتخاذ قرارات صائبة فإن المحاسبة الإدارية تشكل أفضل وسيلة لتوفرها على وسائل وآليات نص عليها مرسوم 23 يوليو 2017.

## المبحث الأول : المتابعة المحاسبية لتنفيذ الميزانية

الميزانية هي الوثيقة التي يقدر ويؤذن بموجبها، بالنسبة لكل سنة مالية، مجموع موارد وتكاليف الجماعة الترابية. بناء على هذا الإذن أو الترخيص تتم عمليات الصرف والاستخلاص. كما أن المواد 121 و 122 من مرسوم محاسبة الجماعات الترابية تنص على أن المحاسبة الإدارية تبرز تنفيذ ترخيصات الميزانية وتبين إثبات المداخيل وتصفياتها والالتزام بالنفقات والأمر بصرفها. كذلك مسك هذه المحاسبة يتم بناء على سجلات تنفيذ المداخيل والنفقات. المحاسبة، دورها الأول والأساسي هو حفظ آثار العمليات المالية من أجل تتبعها كما أنها مصدر للمعلومات وتسهل عملية المراقبة بالإضافة إلى إمكانية التوقعات في الميدان المالي وكذا تحضير الميزانية.

## الفرع الأول : تدوين العمليات الحسابية Traçabilité

المحاسبة تسمح بوصف *décrire* وتدوين تفاصيل العمليات وفي دفاتر تختلف باختلاف العمليات الحسابية وبالتالي فإنه يجب أن تبرر هذه العمليات المدونة وتنظم وتحفظ بها مع الوثائق الإثباتية. هذه الوثائق سواء كانت فاتورات قيم تجارية *effets et valeurs* بيانات حساب بنكي بريدي *Relevé bancaire* هي في الواقع كثيرة وذات أهمية قانونية وبالتالي فإن محاسبة منظمة ومرتبطة حسب الأنواع والتواريخ تسمح بالحصول والوصول إلى هذه الوثائق نظرا للعلاقة الجدلية بين المحاسبة وهذه الوثائق.

هذه الوثائق تعكس كل العمليات المالية التي أنجزت والتي يتم تدوينها ويُعبر عنها بقيم نقدية لكن المصلحة المكلفة بالمحاسبة بالجماعة الترابية تعبر كذلك عن هذه العمليات بعناصر رقمية كعدد ساعات العمل مبلغ التوريدات والتي تكون أساسا لحساب المبالغ الواجب أدائها.

### الفرع الثاني : المحاسبة كمصدر للمعلومات

الأشخاص المهتمين بمتابعة المداخيل والنفقات طالما أهملوا هذا الجانب في بداية الأمر في حين أن المحاسبة هي عبارة عن بوصلة حسابية لمعرفة وضعية الجماعة الترابية، ومن بينها الذمة المالية Patrimoine من ممتلكات وحقوق، وقيم مالية وغير ذلك وبالتالي فبفضل المحاسبة يمكن للمسؤول عن الجماعة الترابية تتبع نمو وتزايد أو نقصان هذه الذمة المالية.

### الفرع الثالث : المحاسبة كوسيلة للمراقبة

مراقبة سير العمليات المالية هي من بين المهمات الصعبة والحساسة في نفس الوقت والتي من واجب الجماعة الترابية أن تتمكن منها.

فالمراقبة، بغض النظر عن كونها تؤدي إلى معرفة كيف أنفق المال العام أو معرفة دقة الحسابات خلال فترة من الفترات فإنها تساعد على وضع اليد على مكامن الخلل وعلى معالجة الأخطاء وإصلاحها مما يؤدي إلى معلومات صحيحة يعتد بها.

هذه المعلومات هي التي تكون أساسا لتحضير الميزانية وتقديم التوقعات في كل ما له علاقة بالنفقة والمداخيل حتى لا يمكن القيام بهذه التوقعات إذا ما لم تكن بحوزة أصحاب القرار بالجماعات الترابية معلومات عن العمليات التي قامت بها الجماعة الترابية خلال السنة أو السنتين المنصرمتين مما سيسهم بقراءة صحيحة لكل القرارات الواجب اتخاذها.

### المبحث الثاني : المحاسبة الإدارية

المحاسبة الإدارية العامة *comptabilité administrative* تتميز عن المحاسبة الخصوصية بأن الأولى تضع المصلحة العامة كمعيار لكل ما تقوم به أما المحاسبة الخصوصية فإن عامل الربح والخسارة هو الذي يحرك ويؤثر في العمليات المالية.



المحاسبة الإدارية تهتم بالظروف والملازمات التي تمت فيها عملية استخلاص المداخييل أو القيام بنفقة أو بتعبير آخر التحري في البداية والمراقبة الشرعية للعملية المالية وفي النهاية القيم المالية التي يجب مراعاتها (الشروع أو إنهاء نفقة بأدائها، أداء تحمل من التحملات) أي كيف هي الظروف المحيطة بهذه العملية أما المحاسبة الخصوصية فلا تهتمها الا النتائج المادية ولا تكثرث بالملازمات والقيم.

وعليه فإن مهمة مسك الحسابات على مستوى مصلحة الأمر بالصرف أو الأمر بالصرف المساعد يجب معالجتها حسب ثلاث أوجه:

- ✓ تنفيذ العمليات الأولية للنفقات والمداخييل؛
- ✓ التنزيل المالي لهذه العمليات يوما بيوم حسب التنزيل الحسائي المخصص لها؛
- ✓ بعد ذلك وبصفة دورية إخراج ووضع خلاصات الوضعية situations واستنتاجات synthèse أسبوعية، شهرية، كل ثلاث أشهر، كل ستة أشهر وفي آخر السنة حيث أن المادة 114 من مرسوم المحاسبة العمومية للجماعات الترابية تنص على ذلك حيث تبين المحاسبة الإدارية العمليات المتعلقة بما يلي:
- ✓ إثبات المداخييل وتصفيتهما؛
- ✓ الالتزام بالنفقات والأمر بصرفها.

كما أن عملية مسكها تتم بطريقة تمكن من تمييز العمليات، المتعلقة: بالميزانية والميزانيات الملحقة والحسابات الخصوصية.

حيث أن الميزانية للجماعة الترابية تعرف بأنها عمل إداري تقديري prévision وترخيصي d'autorisation يعني أن المجلس التداولي يقوم بتقدير مجموع المداخييل والنفقات لمدة سنة ويرخص لرئيس المجلس بتنفيذ هذه النفقات وهذه المداخييل التي تم ضبطها في الميزانية، وبالتالي فإن الأمر بالصرف مجبر بمسك محاسبة مستمرة لاسيما فيما يخص :

- التأكد من أن النفقات لا تتجاوز سقف الاعتمادات المصوت عليها من طرف المجلس التداولي؛
- تقديم نتائج هذا التنفيذ للميزانية عند نهاية السنة حسب ما تم الاتفاق عليه داخل المجلس التداولي.

وبالتالي فإن المحاسبة الإدارية بأنها محاسبة بسيطة كيفما كان الحال لا تهدف إلى تحليل حسابي دقيق للوضعية الذمية situation patrimonial للجماعة الترابية.

### الفرع الأول : متابعة الاعتمادات

كما سبقت الإشارة إليه فالهدف الأول للمحاسبة المتعلقة بالالتزام بالنفقة، هو التأكد وباستمرار من احترام مبدأ الترخيص الميزانياتي autorisation budgétaire والتي تكمن في عدم تجاوز السقف المصوت عليه للاعتمادات من طرف جميع الأشخاص المنفذين للميزانية.

كيفما كان الحال فإن المحاسبة المتعلقة بالالتزام engagement لا تنحصر فقط في هذا الهدف، بل سَتَمكُن كذلك من إعطاء، وبصفة تدريجية لتنفيذ الميزانية حسب الفصل المعين في الميزانية، مبلغ الاعتمادات المتبقية أي الفرق بين الاعتمادات المفتوحة والاعتمادات التي التزم بها.

الاعتمادات المفتوحة	مبلغ الالتزام	الأمر بالصرف	الاعتماد المتبقي
100	80	65	20

وبالتالي تجب الإشارة إلى أن تحديد مبلغ الاعتماد المتبقي يمكن أن يعالج بطريقة أخرى بتنفيذ مبلغ الاعتماد المفتوح ينتقص منه مبلغ الأوامر بالصرف مضاف إليه الالتزامات التي ليست بعد موضوع أوامر بالصرف.

الاعتمادات المفتوحة=100

الأوامر بالصرف= 65

نفقات لم يتم بعد إصدار أوامر بالصرف=15

الاعتماد المتبقي= 20

أي  $20 = 100 - (15 + 65)$

كيفما كان مسك دفاتر الحسابات registre أو الجداول fichiers فإن المحاسبة الإدارية يجب أن تتابع استهلاك الاعتمادات الفعلي سواء على مستوى الالتزام أو الأمر بالأداء.

بطبيعة الحال فإن مبلغ النفقات المنجزة يتغير سواء زيادة أو نقصان وبالتالي يختلف عن المبلغ المسجل خلال الالتزام المحاسبي والذي يجب أن يُغير بمجرد حدوث أي تغير بحيث يسمح هذا وبانتظام معرفة الاعتماد المتوفر disponible الحقيقي المتعلق بالاعتمادات المتبقية وبالتالي فإن إصدار الحوالات يطابق

الترخيصات للاعتمادات السنوية وكذا في حدود اعتمادات الأداء crédit de paiement المفتوحة كل سنة داخل الميزانية.

### الفرع الثاني : متابعة الاعتمادات كألية لتدبير الميزانية

الاعتمادات لا تنشئ في حد ذاتها أي واجب للالتزام أو لأداء نفقة، كما أنها لا تفتح أي حق للأغيار tiers ولكن فتح الاعتمادات هو شرط ضروري لتنفيذ النفقة أولا وأداءها بعد ذلك. متابعة الاعتمادات هو آلية لتدبير الميزانية ووسيلة ناجعة لتنفيذ الميزانية. المتابعة تسمح بمتابعة مسلسل النفقات ابتداء من مرحلة التوقع لغاية تسجيله في المحاسبة مما يسمح بتحسين التدبير الميزانياتي على المدى القصير والمتوسط. المتابعة تسمح بمراقبة تأدية النفقات وتلافي تأدية نفقات زائدة كما نصت على ذلك المادة 86 من مرسوم 23 نوفمبر 2017 مما يؤدي إلى اللجوء لمسطر استرداد المبلغ المؤدى دون وجه حق واتباع مسطرة خاصة لاسترجاع الاعتماد الذي يقابله rétablissement du crédit كما أن المتابعة تسمح بإعادة إدراج نفقة ما، حسب تنزيلها الميزانياتي السليم إذا ما تم إدراج هذه النفقة بكيفية غير صحيحة وذلك حسب المسطرة التي نصت عليها المادة 85 و 87 من مرسوم 23 نوفمبر 2017 التدبير الميزانياتي لم يعد يركز على الإمكانيات بل على النتائج. هذا النهج الجديد يتماشى وما جاء به القانون التنظيمي لقانون المالية الذي يعتمد على الفعالية والنجاعة. الحكامة التدييرية في مجال الميزانية تعتمد على الاعتماد على علاقة جدلية بين النتائج المرجوة والإمكانيات آلية التي وظفت. هذا يقتضي تجميع globalisation الاعتمادات ضمن برنامج للاستفادة من الحرية التي منحها قوانين اللامركزية للجماعات الترابية.

### المبحث الثالث : مبادئ المحاسبة

هذه المبادئ هي عبارة عن قواعد عامة تحكم عملية تتبع ووضع العمليات المحاسبية ويتم اشتقاقها من أهداف الوثائق المالية والمفاهيم التي تتضمنها القوانين والأنظمة الجاري بها العمل والفروض المحاسبية. كما تؤدي هذه المبادئ إلى عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات المالية المتعلقة بتنفيذ الميزانية ليتمكن القائمون على الشأن المحلي الترابي من التصرف في ظل رؤية واضحة.

نشير فقط إلى أنه عكس المحاسبة الإدارية فإن محاسبة المحاسب هي محاسبة القيد المزدوج partie double يعني أن هناك عمود مخصص للحساب المدين débit وهناك عمود مخصص لحساب الاعتمادات crédit وهو ما يسمى بتقسيمات الجرد ففي القسم الأول الديون والمشتريات وفي القسم الثاني الأموال أي الموجودات حيث أن القيم المدونة في الجرد تكون بالمقابل. إن المحاسبة العامة تأخذ بعين الاعتبار العملية الحسابية منذ نشأتها.

### الفرع الأول : استمرارية المناهج

إن انسجام المعلومات المتعلقة بالمحاسبة خلال فترات متتابة غير منقطعة تقتضي استمرار تطبيق القواعد والمساطر المعمول بها، حيث أن هذه الاستمرارية المتمثلة في تقديم وتقييم الوضعية الحسابية لهيئة من الهيئات كل سنة تسمح بمقارنة بعضها البعض حسب السنوات وبالتالي فإنها تفي بالغرض المطلوب منها وهو إخبار المسؤولين داخل الهيئة وإطلاع الأشخاص الآخرين خارج الهيئة على الوضعية الحسابية لسنة من السنوات ومقارنتها أو لأكثر من السنة وفي هذه الحالة يمكن استخلاص النتائج واتخاذ الإجراءات اللازمة.

### الفرع الثاني : استقلالية السنوات المالية

مبدأ سنوية الميزانية يتمثل في تحديد فترة الميزانية في مدة سنة. هذا يعني أن الترخيصات لتنفيذ الميزانية صالحة فقط لمدة سنة سواء تعلق الأمر بتحصيل الضرائب والرسوم أو النفقات . كما أن كل العمليات الميزانية هي مرتبطة بالسنة التي تم فيها إعطاء الأمر بالنفقة أو بالاستخلاص. فالضرائب مثلا تبقى مرتبطة بالسنة التي تم إصدارها فيها حتى لو أن الاستخلاص تم بعد سنتين بعد الإصدار. فالتقادم كما سبق ذكره له ارتباط بسنة إصدار الضريبة والنفقة.

السنة المالية حددتها المادة الثالثة من القانون التنظيمي لقانون المالية<sup>65</sup> وكذلك القوانين التنظيمية للجماعات والإقليم والجهة<sup>66</sup>، حيث أنها تبتدئ في فاتح يناير وتنتهي في 31 ديسمبر من السنة نفسها. إلا أن هذا لا يعني أن السنة المالية هي السنة المدنية. فالسنة المالية يمكن ان تتزامن مع السنة المدنية كما يمكن ألا تتزامن. السنة المالية تبدأ في فاتح أبريل في بريطانيا وفاتح أكتوبر في الولايات المتحدة وفاتح يوليو في السنغال. كما أن المغرب سبق وأن غير تاريخ السنة المالية لتبدأ من فاتح يوليو 1999 إلى غاية 30 يونيو 2000<sup>67</sup> تم عاد وغيرها مرة أخرى من فاتح يناير إلى 31 دجنبر. لكن كان لابد من التصويت على ميزانية تتزامن مع الفترة من فاتح يوليو إلى 31 دسمبر<sup>68</sup> أي ستة أشهر فقط. بمعنى أن السنة المالية لا يعني أنها تمتد لأثني عشر شهرا أو بتعبير آخر السنة المالية مرتبطة بفتح الاعتمادات وختمها. لها علاقة مع تنفيذ قانون المالية. هذا يعني أن هنالك انعكاسات قانونية كلما كان الأمر يتعلق بربط عمل مالي كالنفقة بالسنة المالية كالتقادم مثلا.

<sup>65</sup> القانون التنظيمي رقم 13 - 130 الصادر بتاريخ 02 يونيو 2015 المتعلق بقانون المالية. ج.ر عدد 6370 بتاريخ 18 يونيو 2015.

<sup>66</sup> انظر المواد 153 بالنسبة للجماعة و 145 للإقليم و 166 بالنسبة للجهة.

<sup>67</sup> القانون المالي لسنة 2000 - 1999 ج.ر عدد 4707 لسنة 1999.

<sup>68</sup> قانون المالية من فاتح يونيو إلى 31 دسمبر. ج.ر رقم 48018 بتاريخ 29 يونيو 2000

كذلك هذا المبدأ له علاقة جدلية مع مفهوم التخصيص المالي والمحاسبي السنوي فكل ميزانية تخص كل هيئة من الهيئات فالتخصيص على مستوى ميزانية الدولة يعني التخصيص حسب الوزارات بالنسبة للجماعات الترابية كل جماعة ترابية لها ميزانيتها كذلك الشأن بالنسبة للمؤسسات العمومية.

### الفرع الثالث : استمرارية التسيير

كل تقييمات عناصر الذمة المالية patrimoine تتركز على فرضية استمرارية تسيير الجماعة والتي من المفروض أن تؤمن استمرارية المرفق العام دون أن يكون هنالك أي خفض لوثيرة أو مدى أنشطته هذا المبدأ هو خلاصة أساسية لمبدأ المرفق العام وبالتالي فإن ربط فكرة استمرارية الجماعة هي بالذمة المالية لا يتأتى إلا بمسك محاسبة تحدد وتحصر مقدار هذه الذمة المالية التي هي بدورها تجسيد لفكرة الشخصية المعنوية personnalité morale ففي فرضية وضعية جماعة محلية أما بإدماجها بجماعة أخرى أو تقسيمها إلى جماعتين فإن الاستمرارية في القيام بشؤون المواطن هي مؤكدة كما أن ما تملكه هذه الجماعة أو ما عليها من ديون فإنه لا يندثر بل يبقى ويسجل في محاسبة إحدى الجماعات.

### الفرع الرابع : الحذر prudence

يتعلق الأمر بالتقييم العقلاني لبعض الإحداث والأعمال وذلك لتجنب كل تحويل مستقبلي لهذه الأعمال إلى حقبات مستقبلية الشيء الذي يؤدي إلى تغير في الذمة المالية وكذا النتائج المحاسبية للجماعة فالإيرادات أو المداخيل المسجلة افتراضيا prévision لا يمكن تسجيلها كمداخيل حقيقية وإلحاقها بالميزانية فهي مسجلة لأجل للاستئناس فقط ولا تسجل كمداخيل حقيقية إلا المداخيل التي تم استخلاصها فعلا في حين إذا ما اتضح بأن هناك خسارة محتملة فيجب اتخاذ الحيطة والحذر وتسجيلها فقط لا غير كاحتمال ممكن.

### الفرع الخامس : الصدق la sincérité

تنص القوانين التنظيمية للجماعات الترابية على أن "الميزانية تقدم بشكل صادق مجموع مواردها وتكاليفها . ويتم تقييم صدقية هذه الموارد بناء على المعطيات المتوفرة أثناء إعدادها والتوقعات التي يمكن أن تنتج عنها" كما أن المادة 147 من مدونة المحاكم تنص على أن مراقبة المجلس الجهوي " تشمل مشروعية وصدق العمليات المنجزة وكذا حقيقة الخدمات المقدمة."



لكي تكون المراقبة فعالة وناجعة، يجب أن تكون إلى جانب تسجيل العمليات المتعلقة بالمداخل والنفقات، القيودات الحسابية écrite comptable صحيحة وألاً تشوبها شائبة بعد تسجيلها بحيث أنه لا يجب تغييرها بمجرد مراقبة الصندوق مثلاً.

بالإضافة إلى ذلك فإن القيودات الحسابية يجب أن تسجل بطريقة تسلسلية دون شطب أو تحميل زائد surcharge أو إضافات وكل التغييرات يجب أن تكون باللون الأحمر وتحمل توقيع المسؤول عنها.

### الفرع السابع : صورة صادقة L'image fidèle

إنها غاية المحاسبة التي يجب أن تعكس الصورة الحقيقية والصادقة للوضعية المالية والمحاسبية للجماعة الترابية فالصورة الصادقة هي خلاصة جميع كل هذه المبادئ التي سبق التحدث عنها من حذر وصدق واحتياط إلخ

### المبحث الرابع : أنواع المحاسبة

المحاسبة بأنواعها وتفرعاتها تشكل الآلية الأساسية للقيام بالتصنيف والتبويب والتسجيل للعمليات الحسابية والمالية وفقاً لمجموعة من القواعد التي تسمح للوصول للأهداف المالية والإقتصادية التي تسمح بتحضير لوحة قيادة تتضمن الوضعية المالية الحقيقية للشخص العام أو الخاص.

تعتبر أنواع المحاسبة من المواضيع الأساسية والهامة في تخصص المحاسبة، وذلك لأنها تعالج الكثير من القضايا المحاسبية، ولهذا السبب ظهرت أنواع محاسبة متخصصة في بعض المجالات، ومن أهم أنواع المحاسبة : المحاسبة التحليلية والمحاسبة التقديرية

### الفرع الأول : المحاسبة التحليلية

يطلق عليها محاسبة التكاليف أو كذلك محاسبة الاستغلال، فهي تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل البيانات الخاص بالتكلفة الصناعية والبيعية والإدارية. وهي إدارة هادفة فكل من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة، فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام وتكرس مسعاها المسابرة التكاليف الموافقة للمنتوجات والخدمات المؤداة. كما أنها ضرورية كأداة إدارية.

### الفرع الثاني : المحاسبة التقديرية comptabilité prévisionnelle

تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوما بعد يوم حيث تعد المحاسبة التقديرية امتدادا للمحاسبة التحليلية أي تعني اعتماد: محاسبة تحليلية بقيم تقديرية للزمن القادم، حيث أنها تعتمد على تقدير ما سوف يحدث في الفترات المستقبلية ومنه تقارن التقديرات بما أنجز و تستخرج الفرق بين عمودي الحساب الدائن والمدين Débit-crédit.

### المبحث الخامس : تقنيات المحاسبة

عكس المحاسبة الإدارية فإن محاسبة الخازن الإقليمي أو الجهوي هي محاسبة تعتمد القيد المزدوج partie double يعني أن هناك عمود مخصص للحساب المدين Débit وهناك عمود مخصص لحساب الاعتماد crédit وهو ما يسمى بتقسيمات الجرد ففي القسم الأول الديون والمشتريات وفي القسم الثاني الأموال أي الموجودات حيث أن القيم المدونة في الجرد تكون بالمقابل. فالمحاسبة العامة تأخذ بعين الاعتبار العملية منذ نشأتها.

### الفرع الأول : القيد المزدوج Partie double

أغلب العمليات هي عمليات استخلاص مداخيل والقيام بنفقات ترتكز على نموذجين اثنين من المراقبة والذي يسهل عملية التسجيل وعدم الخطأ.

فعمليات المداخيل والمصاريف هي عبارة عن الحركات اليومية المسجلة لهذا لا يوجد عمود للشرح ولتفصيل هذه العمليات فإذا قرأنا الأرصدة فإننا نجد فقط عمليات مسجلة كمداخيل ونفقات.

هذه محاسبة مبسطة أما محاسبة القيد المزدوج فإنه لا يتم تحريك مبلغ مالي إلا بتحريك حساب آخر. فمثلا أداء ضريبة تؤدي إلى تحريك الحساب المتعلق بالذي قام بالأداء، يقابله حساب آخر هو الحساب الذي سيتلقى هذا المبلغ أو نفقة من النفقات فإننا نحرك الحساب الذي سيؤدي منه النفقة يقابله الحساب الذي ستسجل به النفقة كمدخول للمستفيد مثلا تؤدي من الميزانية وتدخل إلى بنك الزبون حسابان اثنان أحدهما مدین والأخر دائن.

وتجدر الإشارة إلى أن كل حساب يحمل رمزا خاصا لا يتكرر.



		صاحب الصندوق:	
		حساب دائن	حساب مدين
حساب مدين	حساب دائن	1000	
	1000		

وبالتالي فإن تسجيل المبيعات يسجل في خانة الحساب الدائن لأن البائع (مقاولة ، جماعة ترابية) هو المستفيد من المبلغ. بالمقابل صاحب الصندوق هو الذي أدى مبلغ المنتوج وبالتالي فإن المبلغ قد خرج من حسابه ويعتبر كدين عليه لذا يمكننا مراقبة العملية دون أي صعوبة تذكر.

وعليه فإن استخدام محاسبة القيد المزدوج تهدف إلى وضع الإجراءات لضبط رقابة تداول واستخدام المواد واللوازم ومتابعة النشاط التجاري في حقيقة الأمر للهيئة الإدارية لأن الأمر يتعلق ببيع وشراء وبالتالي تحديد الأعباء والموارد مما ليسهل وضع "لوحة قيادة" التي تسهل عملية اتخاذ القرارات التي هي عصب الإدارة ، ولكي يكون القرار رشيدا فإنه يجب أب يكون مبنيا على معطيات موضوعية سليمة مما يجعل باب البديل الذي اختارته الجماعة الذي وقع عليه الاختيار هو فضل البدائل.

### الفرع الثاني : الجرد

**الجرد هو إجراء يهدف إلى حصر المواد، والمنقولات والعقارات وكل ما له صلة بالذمة المالية، يعني تنظيم لائحة كاملة مفصلة ومرقمة، بما تملكه الجماعة الترابية وما يترتب عليه، والفرق بين مجاميع المملوكات والديون يظهر أهمية ثروة الجماعة الترابية في التاريخ المحدد.**

والجرد يجب أن ينظم من وجهة نظر المشروع بالذات الذي يتمتع بالشخصية الذاتية. وإذا كان المشروع جماعة ترابية أو شركة تنمية محلية فإن هذه تمتلك المشروع من دون الأشخاص الذين يؤلفونها، وهذا يعبر عنه بالقول: إن الشركة أو الجماعة الترابية هي شخص معنوي. وإذا كان صاحب المشروع فردا فيجب عدم تضمين ثروة المشروع أموالا أخرى غير الأموال المستعملة في المشروع ومن أجله.

نشير إلى أن هنالك عدة أنواع من الجرد:

- الجرد المستمر: وهو جرد يساعد في معرفة الوضعية الحقيقية للجماعة الترابية أو شركة التنمية المحلية؛

■ الجرد الدوري: تقوم به المصالح المالية للجماعات الترابية من أجل تحضير وتقديم قوائم تتعلق بالوضعية المالية للجماعة الترابية.

**تقسيمات الجرد:** من الطبيعي أن يتضمن الجرد قسمين: في القسم الأول تظهر الأموال التي تشكل الموجودات. وفي القسم الآتي تظهر الديون التي تشكل المطلوبات الحقيقية.

وتصنف الأموال بحسب فئاتها وأهم فئتين هما: الأموال العينية والأموال غير العينية. الأموال العينية هي أموال مادية. وفي مثل الحرفي يتضمن جرد الموجودات الأثاث والمعدات، والمواد الآلية والسلع المصنوعة والنقدية في الصندوق إلخ.

أما الأموال غير العينية فهي الأموال غير المادية: فالحرفي المستأجر لدكانه هو مالك لمؤسسته التجارية التي تتألف من حق الإيجار ومن الزبائن.

وهذه العناصر التي يمكن أن تباع أحيانا بسعر جيد هي أموال غير مجسدة. فضلا عن ذلك هناك بعض الزبائن المدينين للحرفي بمبالغ لقاء أعماله المقدمة إليهم: ويوجد إذا حقوق تضاف إلى موجوداته.

ومن جهة ثانية توجد ديون لصالح هذا الحرفي، وحتى إذا دفع لمجهزيه نقدا فإنه يترتب عليه دفع أثمان الغاز والكهرباء المترتبة منذ آخر دفعة، وإن لم يكن قد دفع بدل الإيجار مسبقا، فإن عليه أن يدفعه منذ تاريخ آخر إيصال. وإذا عليه أن ينظم بيانا بديونه على أن يقدر عند اللزوم الديون التي لا يعرف قيمتها الحقيقية.

**تقدير الجرد:** إن تنظيم اللوائح بالأموال وبالديون هو، بكل بساطة، عمل صبر وعناية. جعلته الوسائل الميكانيكية المتاحة والموضوعة تحت تصرف المشاريع سهلا في الوقت الحاضر وبالمقابل ليس من شيء أصعب من التقييم الرقمي خصوصا في ما يتعلق بالثوابت والبضائع والمنتجات والأعمال الموضوعة قيد التنفيذ.

والحس السليم يقضي بالتوجه إلى اختصاصي كفاء قادر على تقدير سعر كل عنصر أثناء اجراء الجرد. ومن المناسب، بهذا الصدد تحديد وضع المشروع في يوم معين، والحس السليم يقضي بتخمين كل شيء بذات التاريخ. على الصعيد العملي لا تعتمد المشاريع إلى تكليف اختصاصي بل تترك أمر التقييم الرقمي لجرد الموجودات والمطلوبات إلى المحاسبين.

وهذا يفسر بالواقعة أن المحاسبة تعمل بحيث تدون أثمان العناصر الموجودة أو السلع يسعر كلفتها، وهذا السعر هو المعتمد في تقييم الجرد مهما كانت تواريخ الشراء أو الإنتاج.

## المبحث السادس : التدوين المحاسباتي

### Description Comptable

بالطبع وكما سبقت الإشارة إليه فإن المسك المادي لمحاسبة ما، سينتج عنه حتما تقييد أو تسجيل العمليات التي سبق وأن سجلت في الحساب المقابل لها compte بما يسمح بتقييدها من تاريخ معين وتحديد ماهية وقيمه الذمة Patrimoine من أجل وضع بيان أو جرد Bilan.

هذه الإكراهات تقضي بأن يكون هنالك الحد الأدنى من هيكلية مختلف الوثائق حسب نوعها والهدف المراد من استعمالها مما يسمح إلى:

• تفصيل العمليات التي أنجزت يوما بيوم، هذه ما يمكن تسميته الذاكرة المحاسبية لأن كل العمليات اليومية مسجلة مما يسهل عمله البحث إذا ما اقتضى الأمر كذلك؛

• الحصول على المعلومات من خلال هذه الذاكرة على حساب معين في تاريخ معين؛

• مراجعة ومراقبة بشكل دوري بأن كل العمليات التي تم تقييدها بأنه تم تسجيلها بشكل سليم حسب نمط القيد الثنائي قبل إنجاز البيان؛

• معرفة الذمة المالية patrimoine التي يجب أن تظهر في البيان.

هذا وقبل أن نتعرض لأدوات مسك المحاسبة الإدارية نتعرض للإستئناس فقط لما هو عليه الأمر في المحاسبة الخاصة حيث إن تدوين الحركات على يومية واحدة اصطدم دائما بمصاعب متعددة عند التنفيذ، وفي التطبيق، بدأ من الضروري إمساك عدة دفاتر، كل واحد يخص لفئة من الكتابات مثلا:

**المشتريات:**

من أجل فواتير المجهزين

**المبيعات:**

من أجل الفواتير للزبائن.

صندوق، بنك، شيكات بريدية.

من أجل عمليات الخزينة (مقبوضات ونفقات)

**سندات القبض:**

من أجل السندات المسحوبة على الزبائن وتسليمها للقبض أو للحسم.

**سندات الدفع:**

من أجل السندات المسحوبة علينا من قبل المجهزين ودفعها عند الاستحقاق.

**أشياء مختلفة:**

من أجل القيديات الأخرى التي ليس لها مكان في الحسابات المذكورة أعلاه (محسومات ممنوحة أو مقبوضة تصحيحات وتسويات..إلخ.) وفي آخر الشهر، تجمع المبالغ المدونة في هذه اليومية وتنقل عندئذ العمليات إجماليا على الدفتر الإلزامي المسمى "اليومية العامة". وبفضل هذه القيديات في دفتر اليومية الوحيد أو في اليومية العامة تمسك ماديا حسابات الأستاذ.

### الفرع الأول : اليومية أو اليوميات

يجب على الجماعة الترابية أن تدون في الحسابات كل الحركات التي من شأنها أن تؤثر في ممتلكاتها ديونها وثروتها، ومن اللازم من أجل هذا الالتزام بالترتيب التاريخي نظرا لأن العمليات تدون تباعا بحسب حدوثها سواء ما يتعلق بالمبالغ الواجب تحصيلها مقسمة حسب تبويب الميزانية أو النفقات الواجب آداؤها.

هذا وقد تعرض القانون التجاري المغربي لمسك الدفاتر التجارية ويتضح من هذه النصوص أن الدفاتر الإلزامية هي ثلاث: الدفتر اليومي ودفتر لجرد أو لإحصاء وملف المراسلات وإلى جانب الدفاتر الإلزامية فإن طبيعة مهنة التاجر قد تفرض عليه إظهار مركزه المالي وتوضيح وضعية نشاطه واهم هذه الدفاتر: دفتر المسودة، دفتر الأستاذ ودفتر المخزن ودفتر الصندوق.

إن مثل هذه القيديات للعمليات comptabilisation des opérations تدل على مقدار الدين الذي هو على الهيئة أي المشروع أو على ما يتوجب عليه أو ما هو له بعد كل عملية فيجب الاعتراف أن خلط العمليات الجمع والطرح هو عمل غير حكيم وأنه يتسبب في كثير من الأغلط الشيء الذي أدى تجميع المعاملات ذات الاتجاه الواحد بإضافة مبالغها إلى بعضها البعض دوما بحيث أن وضع الزبون يظهر بطرح المجموع الأقل من المجموع الأعلى.

هذا التجميع يحصل في جدول يسمى "حسابا" compte يقسم إلى قسمين متميزين حيث تدون فيها من جهة الفواتير المدبنة باسم الزبون Débit، ومن جهة أخرى المدفوعات التي يقوم بها Crédit.

فضلا عن ذلك لما كانت المبالغ المترتبة على الزبون تشكل موجودا يظهر في القسم الأيمن من الموازنة، فإنه من المنطقي أن تظهر المديونيات هي بدورها في نفس الجهة من هذا الجدول. هذه الجهة تعنون مديونية أو (من). والتحركات التي من شأنها الانقراض تدون في القسم الأيسر من الميزانية المسمى المطلوبات أو (إلى) وذلك حسب الجدول التالي.

حساب السيد سين

التاريخ	الشروحات	المدين	الدائن	الرصيد
1/12	فاتورة رقم 12	10250	-	10250 م
1/15	شيكه بقيمة	-	5250	5000 م
4/18	فاتورة 45	18000	-	23000 م
4/24	شيكه ترصيدا	-	25000	مرصد
11/12	شيكه تسديدا	-	30000	30000 درهم
11/15	مسبقا	28500	-	1500 درهم
12/28	فاتورة رقم 130	15000	-	13500 درهم
	فاتورة 150			
	المجموع	71750	58250	13500 مرصد

إن الفرق بين 71750 و 58250 يعطي تماما الرصيد المدين بمبلغ 13500 درهم وقد جرت العادة أيضا على تقديم حساب يبرز رصيد كل عملية وفي ما يلي نموذج هو موجود في أغلب المحاسبات الممسوكة.

التاريخ	الشروحات	المدين	الدائن	الرصيد
1 / 12	فاتورة رقم 12	10250	-	50 درهم
1 / 15	شيكه بقيمة	-	5250	5000 درهم
4 / 18	فاتورة 45	18000	-	23000 درهم
4 / 24	شيكه ترصيدا	-	23000	مرصد
11 / 12	شيكه تسديدا مسبقا	-	30000	30000 درهم
11 / 15	فاتورة رقم 130	28500	-	1500 درهم
12 / 25	فاتورة 150	15000	-	13500 درهم
1/30				
	المجموع	71750	58250	13500

إن العمليات التجارية مع المجهز السيد جيم تسمح بدرس هذا المثال الآخر

5120	فاتورته رقم 12045 لإرسال بضاعة	25000
5/31	شيكه تسديدا	25000
	الرصيد	لاشيء
12/25	فاتورة رقم 4212	28500
12/30	محسومات ممنوحة	500
	الرصيد الدائن	28000

إن المبالغ التي يجب دفعها للمجهزين إذ تشكل ديونا مدونة في مطلوبات الميزانية، وبالتالي في قسمها الأيسر من الطبيعي أيضا أن البضائع المفوترة من قبل المجهزين تدون في القسم الأيسر من الحسابات، وتسديدها يدون في القسم الأيمن.

وحساب المجهز جيم يكون كالتالي

تاريخ	شروحات	مدين	دائن	رصيد
5/20	فاتورة رقم 1203	-	25000	د 25000
5/31	شيكنا	25000	-	مرصد
12/25	فاتورة رقم 4203	-	28500	د 28500
12/30	محسوماته	500	-	28000
	المجاميع	25500	53500	28000

سبق أن شرحنا بأن الوضع الصافي يضاف إلى المطلوبات حتى يتحقق التوازن مع الموجودات في الميزانية، بحيث أن الحسابات الداخلة في الميزانية، تعتبر دائنة بمقدمات رأس المال وبالأرباح المحققة، تعتبر مدينة بالنفقات وبالأعباء وبالخسائر. ومن أجل سهولة تحليل أسباب التغيرات التي يمكن أن تطرأ على ثروة المشروع، يفتح عدد من الحسابات يتناسب مع عدد فئات العمليات. تمشيا مع هذه الأفكار يدون في حساب "ضرائب ورسوم" الشروحات التالية:

تاريخ	شروحات	مدين	دائن	رصيد
3/25	تسديد قيمة البراءة	12000	-	م 12000
9/30	تسديد رسوم الطرقات	1000	-	م 1000
12/30	رسوم أرمة	200		م 200
		<hr/>		<hr/>
		13200		م 13200
				المجموع

وفي النهاية يجب أن نحفظ ما يلي من فحص هذه الجداول:

\* إن الحساب يتألف من عامود مدين (يمين) debit أو من عامود دائن (يسار) crédit والفرق بين المدين والدائن يسمى رصيذا solde.

ويكون الحساب مدينا إذا كان عمود المديونية أكبر من العامود الدائن.

ويكون الحساب دائنا إذا كان العامود الدائن أكبر قيمة من العامود المدين.

ويكون الحساب مرصدا عندما يتساوى مجموع العامود الدائن مع مجموع العامود المدين.

ويكون الحساب مفتوحا لكل من العناصر التي تتألف منها الأموال (الموجودات)، والديون، (المطلوبات الحقيقية) وللوضع الصافي.

ونجد في العديد من المشاريع ما يلي:

الموجودات (حسابات مدينة):

أراضي عقارات، معدات، أثاث، المخزون، زبائن، مدينون مختلفون، محفظة الإسناد، مصرف، صندوق  
مطلوبات (حسابات دائنة):

مجهزون، سندات دفع دائنون مختلفون.

الوضع الصافي: حسابات دائنة: رأس المال، الأرباح.

حسابات مدينة: أعباء مختلفة، خسائر

وكل هذه الحسابات أنشئت عمليا، في أغلب الأحيان، بشكل بطاقات فردية، بحيث إذا جمعت تكون دفتر  
الأستاذ.

القواعد التي تحكم مسار الحسابات هي القواعد الناشئة عن اعتماد خصائص الوزنات، وهي تتلخص بما يلي:  
يزاد حساب الموجودات، (أو يجعل مدينا بالزيادات الطارئة على الموجودات) ويخفض (أو يجعل دائنا)  
التخفيضات والتنزيلات والسحوبات، وتدني الأسعار.

ويجعل الحساب الوارد في قسم المطلوبات دائنا بالديون الجديدة وينقص أو يخفض أو يجعل مدينا بالتنزيلات  
وبالحسومات إلخ.

والحساب الدائن من الوضع الصافي يزداد (أو يجعل دائنا) بالأرباح المحققة، ومثله يزيد الحساب المدين، أو  
(يجعل مدينا) بالأعباء المترتبة على المشروع، فضلا عن ذلك، تجر كل حركة تلاحظ في القسم المدين أو في  
القسم الدائن من أي حساب (أو من عدة حسابات) ورائها قيادية في القسم الدائن أو في القسم المدين من  
حساب آخر (أو في جملة حسابات أخرى).

وبالتالي فإن الحركات التي تتناول مراكز الميزانية يجب أن تحافظ دائما على توازن كفتي الميزان وأن تغيير في  
ماهية مال أ، دين يجر وراءه تغيرا إما في مال آخر أو في دين آخر.

وعندما يقع فرق في القيمة فإن التباعد الملحوظ يمثل ربحا أو خسارة تؤثر في الوضع الصافي.

في المحاسبة يجب دائما إتباع المبدأ ومن تم التغيير في حسابين على الأقل لكل عملية. وعندئذ يقال أن  
المحاسبة تمسك مزدوجة أو القيد المزدوج كما سبق ذكره.

وإذا أردنا تبيان ذلك، فإننا سنستعيد بعضا من الأمثلة المعطاة ويكون لدينا ما يلي:

(أ) بالنسبة إلى العمليات غير المؤثرة في الوضع الصافي:

- تسديد بموجب شك لدين مترتب لصالح دائن:



- الحساب الذي يجب أن يعتبر مدينا: مدينون مختلفون
- الحساب الذي يجب أن يعتبر دائنا: المصرف.
- التسديد نقدا لفاتورة مستحقة على زبون:
- الحساب المدين: الصندوق
- الحساب الدائن: الزبائن

ب) بالنسبة إلى العمليات المؤثرة في الوضع الصافي زيادة أو نقصان  
بيعت نقدا بسعر 25000 درهم إسناد Actions اشترت بقيمة 20000 درهم  
حساب مدين: الصندوق 25000 درهم  
حساب دائن: محفظة السندات 20000 درهم  
أرباح مختلفة 5000 درهم.

### الفرع الثاني : التقييد المحاسبي Description Comptable

بالطبع وكما سبقت الإشارة إليه فإن المسك المادي لمحاسبة ما سينتج عنه حتما تقييد أو تسجيل العمليات التي سبق وأن سجلت في الحساب المقابل لها compte بما يسمح بتقييدها من تاريخ معين وتحديد ماهية وقيمه الذمة Patrimoine من أجل وضع بيان أو جرد bilan.

هذه الإكراهات تقضي بأن يكون هنالك الحد الأدنى من هيكلية مختلف الوثائق حسب نوعها والهدف المراد من استعمالها مما يسمح إلى:

- تفصل العمليات التي أنجزت يوما بيوم، هذه ما يمكن تسميته الذاكرة المحاسبية لأن كل العمليات اليومية مسجلة مما يسهل عمله البحث إذا ما اقتضى الأمر كذلك.
- الحصول على المعلومات من خلال هذه الذاكرة على حساب معين في تاريخ معين.
- مراجعة ومراقبة بشكل دوري بأن كل العمليات التي تم تقييدها بأنه تم تسجيلها بشكل سليم حسب نمط القيد الثنائي قبل إنجاز البيان.
- معرفة الذمة المالية patrimoine التي يجب أن تظهر في البيان.

هذا وقبل أن نتعرض لأدوات مسك المحاسبة الإدارية نتعرض للاستثناس فقط لما هو عليه الأمر في المحاسبة الخاصة حيث إن تدوين الحركات على يومية واحدة اصطدم دائما بمصاعب متعددة عند التنفيذ، وفي التطبيق، بدا من الضروري إمساك عدة دفاتر، كل واحد يخصص لفئة من الكتابات أمثال

#### المشتريات:

من أجل فواتير المجهزين

#### المبيعات:

من أجل الفواتير للزبائن.

صندوق، بنك، شيكات بريدية.

من أجل عمليات الخزينة (مقبوضات ونفقات)

سندات القبض:

من أجل السندات المسحوبة على الزبائن وتسليمها للقبض أو للحسم.

#### سندات الدفع:

من أجل السندات المسحوبة علينا من قبل المجهزين ودفعها عند الاستحقاق.

#### مختلف:

من أجل القيديات الأخرى التي ليس لها مكان في الحسابات المذكورة أعلاها (محسومات ممنوحة أو مقبوضة تصحيحات وتسويات.. إلخ).

وفي آخر الشهر، تجمع المبالغ المدونة في هذه اليومية وتنقل عندئذ العمليات إجماليا على دفتر الإلزامي المسمى "اليومية العامة".

وبفضل هذه القيديات في دفتر اليومية الوحيد أو في اليومية العامة تمسك ماديا حسابات الأستاذ.

#### الفرع الثاني : مراقبة نقل القيديات من اليومية إلى الحسابات

بعد نقل القيديات إلى الأستاذ، تنقل المبالغ المدينة أو المبالغ الدائنة ورصائد الحسابات مشاهرة إلى "ميزان" يقدم على الشكل التالي:

### الميزان بالتاريخ

رقم الحساب	عناوين الحسابات	المبالغ	أرصدة
		المدين- الدائن	المدينة- الدائنة

سنرى فيما بعد الملاحظات التي يمكن أن نستمدّها من مثل هذا البيان بالمبالغ وبالرصائد. تطبيقات موجزة: لكي يمكن تتبع مسار التدوين المحاسبي نعطي فيما يلي "التيويم" أي التدوين اليومي للعمليات المستذكرة ( التواريخ تستبدل بأرقام القيديات التي سبق ذكرها، والمنقولات إلى أستاذ الحسابات وميزان المراجعة.

### الفرع الثالث : اليومية

تاريخ	الحسابات		الشروحات	المبالغ	
	المدينة	الدائنة		المدينة	الدائنة
1/18	دائنون	مصرف	شيك	10.000	10.000
1/25	متنوع	الزبون	مدفوعاته	500	500
1/30	الصندوق	محفظة السندات	مقبوضات	25.000	
	الصندوق	أرباح مختلفة	تسليم مستندات		20.000
			أرباح محققة		5.000

رقم	حساب مدين	حساب دائن	الشروحات	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
15-16	صندوق ومصرف	رأس المال	الوضع في أول الشهر	200000	200000
1	الزبائن	المبيعات	مبيعات على الحساب	1000000	1000000
2	المشتريات	مجهزون	شراء لأجل	700000	700000
3	صندوق ومصرف	-	مبالغ مقبوضة	880000	-
4	-	زبائن	مدفوعاتهم	-	875000
5	-	أرباح مختلفة	أرباح محققة	-	5000
6	عقارات	-	شراء عقارات زيد	105000	-
7	معدات	-	شراء معدات	55000	-
8	مجهزون	-	تسديداتنا	600000	-
9	نفقات وأعباء	-	مدفوعات مختلفة	265000	-
10	-	صندوق ومصاريف	مبالغ مدفوعة	-	1025000
11	مخصصات للاستهلاك	-	تدني القيم في الجرد	10000	-
12	-	عقارات	عن العقارات	5000	-
13	-	معدات	عن معدات	5000	-
14	مخزونات	شراء	مخزونا في الجرد	100000	100000
			المجميع	3915000	3915000

### الفرع الرابع : أستاذ الحسابات

لكي نبسط عرض ترحيل العمليات المدونة في اليومية، نقيدهما هذه العمليات مع أرقامها، في الحسابات المسماة "العامودين" نظرا لانقسامها إلى قسمين وبحسب تصويرها بشكل حرف (T) الأجنبي وحرف "من" (المدين) و "إلى" (الدائن)، أما الأرقام المدونة إلى جانب عناوين الحسابات فهي أرقام الفصول المشار إليها في الحطة الفرنسية العامة الرسمية.

#### السلسلة الأولى من الحسابات - حسابات الموجودات

##### 1. العقارات

من	إلى
105000 (7)	5000(12)

##### 2. المعدات

من	إلى
55000 (8)	5000(13)

##### 3. المخزونات

من	إلى
100000 (14)	

##### 4. الزبائن

من	إلى
1000000 (1)	875000(4)

5. صندوق ومصارف

من	إلى
200000 (15)	1025000(06)
880000(3)	
1080000	

السلسلة الثانية: حسابات المطلوبات الحقيقية

1. المجهزون

من	إلى
600000 (9)	700000(2)

السلسلة الثالثة: حسابات الوضع الصافي

1. رأس المال والاحتياطي

أ-رأس المال

من	إلى
	200000 (16)

السلسلة الرابعة : حسابات النتائج

أعباء ونفقات

من	إلى
265000 (10)	

مشتريات

من	إلى
700000 (2)	100000(14)

مخصصات للاستهلاك

من	إلى
10000 (11)	

أرباح مختلفة

من	إلى
	5000 (5)

مبيعات

من	إلى
	1000000(1)

ميزان المراجعة

إن المبالغ المدينة والمبالغ الدائنة في الحسابات المشار إليها أعلاه تنقل إلى البيان المسمى " ميزان " على الشكل التالي:

ميزان الحسابات في 12/31/س

الأرصدة الدائنة	الأرصدة المدينة	المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	عناوين الحسابات	رقم الحسابات
--------------------	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------	-----------------

حسابات الموجودات

-	100000	5000	105000	عقارات	
-	50000	5000	55000	معدات	
-	100000	-	100000	مخزونات	
-	125000	875000	1000000	زبائن	
-	55000	1025000	1080000	صندوق ومصرف	
-	430000	1910000	234000		

حسابات المطلوبات الفعلية

100000	-	700000	600000	المجهزون	
--------	---	--------	--------	----------	--



حسابات الوضع الصافي

200000	-	200000	-	رأس المال والاحتياطي
-	600000	100000	700000	مشتريات
-	265000	-	265000	نفقات وأعباء
-	10000	-	10000	مخصصات للاستهلاك
1000000	-	1000000	-	مبيعات
5000	-	5000	-	أرباح مختلفة
1005000	875000	1105000	975000	
1305000	1305000	3915000	3915000	المجموع

نلاحظ بعد ذلك ما يلي:

(أ) إن مجاميع المبالغ المدينة أو الدائنة تساوي فيما بينها علما بأن كل عملية تظهر بمبلغ دائن أو بمبلغ مدين.

(ب) زيادة على هذه المساواة. إن هذه المجاميع تساوي تماما المجاميع الموجودة في اليومية.

(ت) أن مجاميع الأرصدة و هي أيضا متساوية من جراء طرح المبالغ الناقصة من المبالغ المرتفعة. وبالتالي فإن مجموع المبالغ الأقل يساوي الفرق الإجمالي بين مجاميع المبالغ ومجاميع الأرصدة.

في المثل المعطى أعلاه الفرق هو:

$$2.610.000 = 1.305.000 - 3.915.000$$

هذا المبلغ يقارن بجمع المبالغ الأقل ضخامة أي:

1.910.000	حساب الموجودات
600.000	حسابات المطلوبات
100.000	حسابات النتائج مشتريات
<b>2.610.000</b>	<b>المجموع</b>

ث) إن جميع أرصدة حسابات الموجودات تتوافق مع أرصدة الميزانية لأنها تشكل معا 430000 درهم.

وكذلك الحال بالنسبة إلى الديون، وإلى رصيد حساب المجهزين البالغ 100.000 درهم وقبل تحديد الربح المحقق، يظهر الوضع الصافي مقدار رأس المال.

إن الربح يستخرج من تجميع حسابات النتائج على الشكل التالي:

600.000.....	مشتريات بضائع مستهلكة.....
265.000.....	نفقات وأعباء.....
10.000.....	مخصصات للاستهلاك.....
100.000.....	مبيعات.....
5.000.....	أرباح مختلفة.....
<b>100.5000</b> -	<b>875.000</b> .....
<b>130.000</b> .....	<b>أرباح</b> .....

إن تفصيل هذا الربح يتوافق تماما مع الملاحظات وكما هو ظاهر، يهدف التسجيل المنهجي والمتسلسل لكل العمليات الجارية داخل المشروع، أولا في اليومية (او في اليوميات) ثم نقل الحسابات إلى الأستاذ وأخيرا وضع الميزان، إلى تتبع الحركات التي تصيب الأموال ( العينية وغير العينية ) وديون المشروع والوضع الصافي. إن الجرد الحقيقي للأموال، في نهاية سنة الأعمال، يسمح بتحديد حقيقة موجودات المعدات والأثاث، وتدني أسعارها والقيمة الفعلية للإسناد في المحفظة، وللحقوق المترتبة على الزبائن أو على المدينين المختلفين ثم إجراء إحصاء دقيق لكل المبالغ الواجب دفعها، هذا عدا عن جرد قيمة البضاعة الموجودة في المخزن. أما أنواع السجلات التي ينص على مرسوم المحاسبة الإدارية لاسيما المواد 123- 124 منه فإنها تنقسم إلى قسمين فيما يخص قسم المداخيل فإن الدفتر اليومي للحقوق المثبتة droits constatés لفائدة الجماعة الترابية وكذلك دفتر الحسابات حسب نوعية المداخيل.

أما النفقات فإن تنفيذها يؤدي إلى مسك ثلاثة دفاتر دفتر حقوق الدائنين، الدفتر اليومي لأوامر الأداء ودفتر الحسابات حسب أبواب النفقات.

### الدفتر اليومي:

العمليات تدون تباعا وعليه فإن التدوين يمس كل الحركات التي من شأنها أن تؤثر على ممتلكات الجماعة ومن أجل هذا يجب الالتزام بالترتيب الداخلي وذلك كما تم التنصيص عليه في المادتين 125-126 من مرسوم المحاسبة.

إن شكل هذه القيديات التي يجب أن تدون في دفتر اليومية لم تتحدد ولكن الممارسين توصلوا إلى إتباع الحركة العادية للتدوين التي تقضي بأن نجعل حسابا ما مدينا ثم نجعل آخر دائنا بالمقابل، وعلى أن نقرأ ونكتب ابتداء من اليمين إلى اليسار.

والتدوين سمي قيديّة، وهي تتضمن العناصر التالية:

التاريخ	الحساب المدين	المقدار المدين	المقدار الدائن
	الحساب الدائن		
	الشرح		

واليومية إذن تستطيع أن تلتقي القيديات تباعا بهذا الشكل وهي قد تعتمد أيضا هذا الشكل التالي:

اليومية

المبالغ		الشروحات	الحسابات		التاريخ
<u>الدائنة</u>	<u>المدينية</u>		<u>الدائنة</u>	<u>المدينية</u>	
10000	10000	شيك	مصرف	دائنون مختلفون	
500	500	مدفوعات	الزبون	الصندوق	
	25000	مقبوضات	محفظة السندات	الصندوق	
20000		تسليم مستندات	أرباح مختلفة		
5000		أرباح محققة			
1000	1000	فوائد تأخير مستحقة	مصرف	نفقات مالية	

دفتر الحسابات

يشكل هذا الدفتر خلاصة synthèse كل حساب وحسب كل تنزيل مالي أما الشكل الذي يقدم به فهو رقم الحساب وتسميته intitule et numéro وذلك للتسجيل الكامل الشهري لكل العمليات التي أجريت لأنه يشكل المرأة والصورة التي يعكسها في وضع النفقات والمداهيل لأنه الأمر بالصرف يوجهه المحاسب شهريا لمواجهته مع الحسابات الممسوكة والمسجلة لدى المحاسبين لكن خاصية هذا الدفتر هو أنه لا يعطي فقط وضعية حساب من الحسابات أو تنزيل مالي ولكن يسمح بإعطاء نظرة شمولية للعناصر التي يمكن أن تكون لبنة أولى للبيان bilan.

### الفرع الخامس : دفتر الحقوق المثبتة

تنص على ذلك المادة 124 من مرسوم محاسبة الجماعات الترابية بأن هذا الدفتر هو عبارة عن كشف حساب relevé لكل العناصر التي تهم الدائنين وتسجل كل العمليات بإيجاز حسب أبواب الميزانية أو الحساب الخصوصي بالتتابع وكل ما تم إنجازه حيث يتم تسطير كل العمليات المتعلقة بفتح أو تغيير أو تفويض الاعتمادات والالتزام بالنفقات وتصفيتهما أي تقييد العناصر التي يتم كشفها كما وكيفا حيث يجب أن يحتفظ بها خلال عشر سنوات لان المجلس الجهوي للحسابات لا تتقدم الحسابات الإدارية المقدمة إليه إلا بعد خمس سنوات حتى يجب أن يبت فيها خلال هذه المدة.

### الحقوق المثبتة Droit constatés

ما المقصود بهذا المبدأ؟ يتعلق الأمر بعمليات أجريت أو سيتم إجراؤها كالديون والتي تسجل فور التأكد منها وتسجل في المحاسبة منذ ميلاد الحقوق أو الواجبات التي في الذمة المالية

هذه الطريقة هي مخالفة لمنهجية الحقوق النقدية droits au comptant والتي لا تسجل فيها العمليات المالية إلا إذا كان لها تأثير فعلي في الصندوق أي إلى حركية في الخزينة trésorerie أما هنالك دخل متعلق بضريبة أو نفقة

هذه الطريقة تؤدي إلى حركية في الخزينة وبالتالي لا يمكننا معرفة ماهية ومضمون الذمة المالية وبالتالي لا تعطي "صورة حقيقية"

مبدأ الحقوق المثبتة يحتم إدراج الحقوق والواجبات التي يمكن تقييمها نقديا مباشرة في الحسابات منذ ولادتها في حين أنه عندما لا تكون قابلة للتعميم نقديا أ، عندما تكون الشروط القانونية غير متوفرة فيما يخص وجود هذه الحقوق (موارد أو ديون) يجب ألا تظهر في البيان ولكن لكونها موارد أو ديون حتمية فإنها تسجل في وثيقة خارج البيان.

### المبحث السابع : المحاسبة الإدارية للجماعات الترابية

يتم مسك المحاسبة الادارية من طرف الأمر بالصرف وهي محاسبة تتعلق بتنفيذ الميزانية .الهدف منها تتبع استهلاك الاعتمادات المفتوحة بالميزانية، بدأ من مرحلة الالتزام تم بعد ذلك من أجل تحضير بيان تنفيذ الميزانية وأخيرا لغرض تحضير الميزانية المقبلة بناء على النتائج المحصل عليها من تنفيذ الميزانية المعنية بالتنفيذ خلال السنة.

- وعليه فيمكن القول بأن المحاسبة الادارية الممسوكة من طرف الأمر بالصرف تتميز بالسمات التالية:
- هي محاسبة يتم مسكها بناء على القيد البسيط **comptabilité en partie simple** بمعنى أن كل عملية تؤدي إلى قيد واحد **écriture** وفي حساب واحد سواء بالمداخل أو النفقات. وبالتالي فإن الأمر يتعلق بعمل تصنيفي لعمليات تنفيذ الميزانية أكثر من كونه محاسبة متطورة.
- هي محاسبة حقوق مثبتة **droits constaté** أي أن النفقات والمداخل يتم تسجيلها بمجرد أن يقوم الأمر بالصرف بإصدار الأوامر المتعلقة بها؛
- هي ليست بمحاسبة **ذمّية Patrimoniale** لأنها تنحصر في تسجيل الفائض أو عدم كفاية المداخل مقارنة مع النفقات دون جمع تدفقات الأصول **flux affectant les immobilisations** مما لا يسمح بتقديم جرد بياني. **bilan** فمحاسبة الأمر بالصرف لا تظهر لا الديون ولا الحقوق على المدى القصير للجماعة الترابية وبالتالي فهي محاسبة ميزانية.
- إلا أن القاسم المشترك بين كل فئة من فئات المحاسبة هو أنها تؤدي إلى اقتفاء أثر العمليات **traçabilité** لهذا نص المرسوم على أن مسك المحاسبة بشكل سليم، يتطلب استعمال مجموعة من الدفاتر المحاسبية حيث أن الهدف هو التسجيل بشكل يومي ومتتابع لمختلف العمليات التي أنجزت.
- هذه المحاسبة التي يتم مسكها بناء على عدد من السجلات تباشر حسب نوع العمليات سواء على مستوى النفقات أو المداخل.
- ففيما يخص المداخل ومن خلال المادة 123 من مرسوم المحاسبة يمكننا معرفة أنواع السجلات الواجب مسكها من طرف الأمر بالصرف، حيث أنها تنقسم إلى قسمين الدفتر اليومي للحقوق المثبتة **droits constatés** لفائدة الجماعة الترابية وكذلك دفتر الحسابات حسب نوعية المداخل،
- وقسم نصت عليه المادة 124 ويتعلق بالنفقات مما يترتب عنه مسك ثلاثة دفاتر دفتر حقوق الدائنين، الدفتر اليومي لأوامر الأداء ودفتر الحسابات حسب أبواب النفقات.

### الفرع الأول : المحاسبة الميزانية

- المادة 120 من مرسوم 23 نوفمبر 2017 يشير إلى أن المحاسبة الإدارية تمسك على أساس التبويب في الميزانية . هذا يعني بالأساس أنها أولا وقبل كل شيء هي محاسبة ميزانية **comptabilité budgétaire** حيث أن الهدف منها هو إبراز تنفيذ ترخيصات الميزانية مقسمة حسب تبويب الميزانية. بالإضافة إلى ذلك لا يتم تسجيل عمليات الخزينة **mouvement de trésorerie**.
- هذه المحاسبة يجب أن تؤدي معرفة نتائج تنفيذ الميزانية باستمرار، وفي أي مرحلة معينة وعند نهاية السنة المالية سواء على مستوى المداخل أو النفقات.
- وعليه فإن هذه المحاسبة يجب أن تبين:

- الاعتمادات المفتوحة والمداخيل المرتقبة؛
- الاعتمادات المتبقية من أجل القيام بالالتزامات؛
- الاعتمادات المتبقية من أجل القيام بالأمر بالصرف؛
- النفقات التي أمر بصرفها والمداخيل التي كانت محل إصدار أمر بشأنها.

كذلك، هذه المحاسبة يجب أن تسمح في نهاية السنة المالية بالتوفر على جميع المعطيات المتعلقة بوضع بيان تنفيذ الميزانية دون اللجوء إلى محاسبة المحاسب.

### الفرع الثاني : الدفاتر اليومية

يتعلق الأمر بدفترتي القيود المحاسبية الأولية:

- الدفتر اليومي للحقوق المثبتة لفائدة الجماعة (مداخيل)؛
- والدفتر اليومي لأوامر الأداء الصادرة (نفقات).

هذان الدفتران مخصصان لتسجيل يومي بمجرد إصدار أوامر للاستخلاص titre أو الحوالات mandat تطبيقاً لمبدأ الحقوق المثبتة. كما أن هذه العملية تسمح بتتبع تنفيذ الميزانية. فيما يخص الدفتر اليومي للحقوق المثبتة **droits constatés** نشير إلى أن الأمر يتعلق بعمليات أجريت أو سَيتَم إجراؤها كالديون والتي تسجل فور التأكد منها وتسجل في المحاسبة منذ ظهور الحقوق أو الواجبات التي أصبحت جزءاً الذمة المالية. في هذا الصدد تنص المادة 128 على أن الدفتر اليومي للحقوق المثبتة يتألف من النظير الثاني لأوراق الإصدار **bordereau d'émission** التي تكون مدعمة سواء بأوامر المداخيل الفردية **ordre de recette individuel** أو مصحوبة بشهادة الإلغاء **certificat d'annulation** أو التخفيض **certificat de diminution**. فيما يخص أوامر المداخيل الجماعية **ordre de recette collectif** فإنها تصدر وفق الأشكال والشروط التي تخضع لها الديون المتعلقة بها. نشير فقط إلى أن الأمر بالصرف هو الشخص الوحيد المخول له إصدار الأوامر بالمداخيل وتخفيضها وإلغاؤها. وعليه فإن المحاسبة الإدارية يجب أن تتضمن تدوين هذه العمليات. كما أن عملية إصدار الأوامر بالدخل تخضع لبعض الشكليات. فورقة الإصدار **d'émission bordereau** يجب أن توجه في نسختين إلى المحاسب المعتمد قبل الخامس من كل شهر بما في ذلك ورقة الإصدار لشهر ديسمبر والتي يجب أن ترسل قبل الخامس منه.

الهدف من ورقة الأرسال هو تأمين التطابق concordance المستمر لمبلغ الحقوق المثبتة لدى الأمر بالصرف وكذلك لدى المحاسب بناء على المبالغ التي تم التكفل بها Prise en charge وذلك حسب التبويب rubrique والحساب comptable

هذه الطريقة هي مخالفة لمنهجية الحقوق النقدية **droits au comptant** والتي لا تسجل فيها العمليات المالية إلا إذا كان لها تأثير فعلي في الصندوق أي إلى حركية في الخزينة trésorerie بمعنى إما أن هنالك دخل فعلي متعلق بضريبة أو أداء فعلي لنفقة.

مبدأ الحقوق المثبتة يحتم إدراج الحقوق والواجبات التي يمكن تقييمها نقديا مباشرة في الحسابات منذ ولادتها، بخلاف الحقوق النقدية فإنها طريقة تؤدي إلى حركية في الخزينة وبالتالي لا يمكننا معرفة ماهية ومضمون الذمة المالية لأنها لا تعطي "صورة حقيقية" عن مجموع الذمة. فيما يخص العمليات المتعلقة بالأداء فإنها تدون تباعا وعليه فإن التدوين يمس كل الحركات التي من شأنها أن تؤثر على اعتمادات الجماعة الترابية ومن أجل هذا يجب الالتزام بالترتيب الداخلي كما تم التنصيص عليه في المادة 126 من مرسوم المحاسبة الصادر 23 نوفمبر 2017. إن شكل هذه القيديات التي يجب أن تدون في الدفاتر اليومية لم يتم تحديده ولكن الممارسين توصلوا إلى إتباع الحركة العادية للتدوين المبسطة.

### الفرع الثالث : دفاتر الحسابات.

هنالك دفاتر تخص القيد الحسابي comptabiliser، في نهاية اليوم، لعمليات التسديد règlement واستخلاص أو تحصيل الأوامر وتأدية نفقات سواء عن طريق الصندوق أو البنك أو حوالات بريدية.

• دفتر الحسابات حسب أبواب النفقات؛

• دفتر الحسابات حسب نوع المداخيل حيث يتضمن هذا الدفتر المبالغ الواجب تحصيلها مقسمة حسب تبويب الميزانية. كما أن أوامر المداخيل تسجل في دفتر الحسابات الذي يتضمن عن كل بند من بنود الميزانية. والسبب بسيط وهو أنه بمجرد تحصيل الأوامر بالمداخيل يتم تسجيل كل أمر بالمداخيل حسب انتسابه للتبويب الذي يرتبط به داخل الميزانية. يشكل هذان الدفاتر خلاصة synthèse كل حساب وحسب كل تنزيل مالي.

أما الشكل الذي يقدم به فهو رقم الحساب وتسميته et numéro intitulé وذلك للتسجيل الكامل لكل العمليات التي أجريت لأنه يشكل المرآة والصورة التي يعكسها في وضع النفقات والمداخيل حيث أن الأمر



بالصرف يوجهه المحاسب شهريا لمواجهته مع الحسابات الممسوكة والمسجلة لدى المحاسبين لكن خاصة هذا الدفتر هو أنه لا يعطي فقط وضعية حساب من الحسابات أو تنزيل مالي ولكن يسمح بإعطاء نظرة شمولية للعناصر التي يمكن أن تكون لبنة أولى للبيان bilan.

### الفرع الرابع : دفتر تسجيل حقوق الدائنين

هذا الدفتر هو من بين الوثائق التي تدخل في اختصاص «مصلحة تصفية النفقات والأمر بالصرف» مما يعني أن الخدمة قد تم انجازها والنفقة أصبحت دينا على الجماعة الترابية وأصبح من اللازم أداؤها لهذا سميت بحقوق الدائنين.

غير أن إصدار السندات والحوالات يجب أن يتم بناء على مقارنة مع التوقعات فيما يخص المداخيل والاعتمادات المفتوحة. لهذا السبب نصت المادة 124 من مرسوم محاسبة الجماعات الترابية على أن هذا الدفتر هو عبارة عن كشف حساب relevé لكل العناصر التي تهم الدائنين وتسجل كل العمليات بإيجاز حسب أبواب الميزانية أو الحساب الخصوصي بالتتابع وكل ما تم إنجازه حيث يتم تسطير كل العمليات المتعلقة بفتح أو تغيير أو تفويض الاعتمادات والالتزام بالنفقات وتصفيها أي تقييد العناصر التي يتم كشفها، كما وكيفا، حيث يجب أن يحتفظ بها خلال عشر سنوات ولو أن «الحسابات» المقدمة للمجلس الجهوي للحسابات لا تتقادم إلا بعد مرور خمس سنوات حيث يجب عليه أن يبيث فيها خلال هذه المدة. هذا ويوجه الأمور بالصرف والآمرون بالمساعدون، شهريا، إلى المحاسب المكلف وضعية تتضمن حسب أبواب الميزانية أو الحساب الخصوصي، جميع الاعتمادات المفتوحة والمفوضة ومبلغ الالتزامات المؤشر عليها حتى آخر يوم من الشهر المنصرم. في حالة تطابق هذه الوضعية مع حسابات المحاسب، يؤشر هذا الأخير عليها ويعيدها للأمر بالصرف المعني.

### الفرع الخامس : المحاسبة العامة

المادة 112 من المرسوم تخص مسك محاسبة عامة طبق المخطط المحاسباتي للجماعات الترابية. هذا المخطط هو من جهة مجموعة القواعد التي تنظم تقييم ومسك الحسابات comptes ومن جهة أخرى معايير أساسية للمحاسبة. لهذا فإن مخطط الحسابات أي لائحة الحسابات المرقمة هي عنصر من المخطط المحاسباتي وكذلك لائحة أو مدونة المصطلحات lexique. رؤية واضحة مالية هذه الجماعات الترابية وتوجيه الإجراءات المالية للجماعات وإلى فعالية ونجاعة أكثر والتوفر على معطيات ومعلومات محاسبية منمطة. فإذا كانت المحاسبة تساعد على معرفة العمليات المتعلقة بالميزانية ومراقبتها، فإن المخطط المحاسباتي يسهل تبني اختيارات توجيهية من أجل اتخاذ قرارات مهمة مبنية على معطيات موضوعية تحضى بالثقة.

التثبت والتحقق من الحقوق والالتزامات تشكل منهجية ديمية patrimoniale في إطار محاسبة مبنية على أساس الاستحقاق. comptabilité d'exercice الشئ الذي يزي الرغبة في إدارة الجماعة الترابية كمقاول، هو استعمال مرجعيات من المحاسبة الخاصة من أجل تحسين محاسبة الجماعات الترابية وشفافيتها ومن أجل التصديق على الحسابات la certification des comptes.

وبالتالي فهي محاسبة ثلاثية الأبعاد:

فهي محاسبة ميزانية تهيء إلى تسجيل تنفيذ الميزانية الجماعة الترابية حسب مفهوم الصندوق بمعنى مسك محاسبة مبنية على التحصيل والأداء.

فالمداخيل والنفقات يتم تسجيلها في المحاسبة ويتم تدوين المبالغ عند الاستخلاص أو الأداء. فالحقوق والديون يتم تسجيلها عند ختم السنة المالية.

فهي تمكن من متابعة تنفيذ ميزانية الجماعة الترابية مما يؤدي إلى تسجيل كل العمليات سواء تعلق الأمر بالمداخيل أو النفقات خلال السنة المالية التي تم فيها استخلاص مدخول أو أداء نفقة. بالإضافة إلى ذلك تسمح بمراقبة مدى مطابقة هذه العمليات للتخصيصات التي أعطها المجلس التداولي في بداية السنة.

وهي محاسبة عامة بمعنى محاسبة استحقاق comptabilité d'exercice تم اثراؤها بمبدأ الحقوق المثبتة droits constatés. هذه المحاسبة هي آلية في خدمة القائمين على تسيير الشأن العام حيث أنها تسمح

بإبراز:

- الذمة المالية للجماعة الترابية وتقدير تطوره ومعرفة ما إذا تم إغناء هذه الذمة أو الانتقاص منها مثل الوعاء العقاري، العقارات، التجهيزات، المخزونات وكذلك معرفة الحقوق والديون.
- كما أنها تسمح بتقييم الإكراهات المستقبلية الممكن أن تعترض مالية الجماعات الترابية مثل المخاطر المحتملة وتتبعها عن كثب لمعرفة تطورها.
- تزويد محاسبة تحليل الكلفة بما يسمح بالخروج بنتائج تعطي للمسير لوحة قيادة لاتخاذ القرار الصائب والأقل كلفة للجماعة الترابية.
- هذا يجعل من المحاسبة العامة قطبا ومحورا لمحاسبة الجماعة الترابية.

وهي محاسبة تحليلية تهيء على المستوى المنظوري إلى تقييم وتحليل كلفة الإجراءات المتخذة.

كل هذا من أجل معايير محاسبية جديدة ولوائح مالية مهيئة بالإضافة إلى العرض البياني bilan d'ouverture. أما الهدف فهو إعادة إنجاز اللوائح المالية حسب المؤشرات المرجعية référentiel المحاسبية الجديدة.

فمنهجية إعادة بناء العرض البياني هي مسلسل متتابع وتشاركي (احصاء وتقييم).

فهناك معايير جديدة وهناك لوائح مالية جديدة.

المخطط المحاسبي للجماعات الترابية يتكون من المكونات التالية:

- ✓ اختيارات توجيهية وأهداف ومبادئ أساسية؛
- ✓ قواعد التنظيم والساطر؛
- ✓ تبويب وكيفيات عامة لتسيير الحسابات؛
- ✓ بيانات مالية ووضعيات التدبير؛
- ✓ قواعد التقييم.

اللوائح المالية: نموذج 1 الوضعية الصرفة

الخصومات Passif	الموجودات Actif
دين مالي • دين داخلي • دين خارجي	الموجودات الثابتة • الأصول غير المادية • الأصول المادية • الأصول المالية
ديون الخصومات المتداولة • ديون التسيير • ديون التحويل • ديون التسيير	موجودات متداولة • حقوق جبائية • حقوق غير جبائية • حقوق
اعتمادات المخاطر والرسوم	
الخزينة Trésorerie • سندات الخزينة • ايداع ودائع الخزينة • ودائع مختلفة	الخزينة Trésorerie • المبلغ المتبقى • مقابل الخزينة والمكونات الأخرى
مجموع الخصومات	مجموع الموجودات

اللوائح المالية: نموذج 2 حساب النتيجة

المواد Produit
• مواد التسيير
• مواد التحويل
• مواد مالية

التحملات Charge
• تحملات التسيير
• تحملات التحويل
• تحملات مالية

### اللوائح المالية: نموذج 3 التدفق النقدي

الاستخلاص التدفق النقدي مرتبط بأنشطة الأداء	
التدفق النقدي مرتبط بأنشطة (I)	
مرتبط التدفق النقدي عقارات حيازة تفويئات عقارية بعمليات استثمارية	
التدفق النقدي مرتبط بعمليات استثمارية (II)	
التدفق النقدي مرتبط بأنشطة تمويلية (III)	التحصيل الأداء
التدفق النقدي مرتبط بأنشطة تمويلية	
تقلبات الخزينة (V - VI=III+II+I=IV)	
الخزينة في بداية الفترة V	
الخزينة في نهاية الفترة VI	

### وثيقة الملاحظات المتعلقة باللوائح المالية:

هي جزء لا يتجزأ من اللوائح المالية، حيث أنها تبين كل المعلومات المهمة والمساعدة على فهم وترجمة المعطيات الموجودة باللوائح المالية، فهي توضح قواعد ومناهج التقييم المحاسباتي لاسيما:

- ✓ تغييرات المناهج؛
- ✓ تجزئات المبالغ التي تظهر في اللوائح المالية؛
- ✓ الجدول الذي يبين التحول من المحاسبة العامة إلى المحاسبة الميزانية؛
- ✓ الالتزامات خارج بيان الجرد والتي يجب أن يشار إليها، بسبب أهميتها القصوى وكذلك لتأثيرها المحتمل على الوضعية المالية للجماعة الترابية.

بمقدور هذا النظام المحاسباتي إصدار التقارير الداخلية والخارجية وموافاة المسؤولين بالبيانات المطلوبة والتقارير الخاصة باعتبارها الفاعل الرئيسي في النظام المالي.  
أما فيما يخص المخطط المحاسباتي فهو يتضمن تبويبا للحسابات موزعة على أصناف متجانسة تسمى "أقسام" وتُقدَّم على هذا الشكل:

الأقسام	موضوع التصنيف
1	الوضعية الصرفة وحساب التمويل الدائم.
2	حسابات الأصول الثابتة.
3	حسابات الأصول المتداولة ( خارج الخزينة ) وحساب الربط الداخلي.
4	حسابات الخصوم المتداولة.
5	حسابات الخزينة أو المالية.
6	حسابات التكاليف أو التحملات.
7	حسابات المحصولات.
8	حسابات النتائج والالتزام خارج الجرد البياني.
9	المحاسبة التحليلية للميزانية.

### الفرع السادس : محاسبة المواد والقيم والسندات

عادة يتم جرد الممتلكات المنقولة من طرف المصلحة المالية تحت إشراف الأمر بالصرف وجرده العقارات يتم من طرف المحاسب المعتمد غير أن المادة 118 من مرسوم المحاسبة نصت على أن الأمر بالصرف والمحاسب **يُمكن** معا محاسبة **المواد والقيم** والسندات كل حسب ما يؤل إليه وما هو مكلف به .هذا المسك الثنائي للمحاسبة يسمح للمحاسب بمراقبة والتصديق على وضعية الموجودات التي ينجزها المحاسب.  
فتنظيم محاسبة المخزونات من شأنها تسهيل تدبير المواد المخزنة، وتتبع استعمالها، ومراقبة الكمية المتبقية .  
وتحديد حاجيات الجماعة الترابية بدقة، سواء تعلق الأمر بالاستهلاك أو تجديد الطلبات أو الاحتفاظ بالمواد.  
هذا التنظيم يَنْسَم بكونه:

- ✓ يسمح بتحديد دور ومسؤوليات كل العاملين على سير المصلحة المكلفة؛
- ✓ تَسَلَّم المنتوج، الاحتفاظ به، توزيعه، مراقبة استعماله وتسجيل عمليات خروج وتلقي المنتوج؛

- ✓ وضع قائمة قيادية nomenclature منهجية للتوريدات، المنتجات، مخزونات السلع وذلك انطلاقا من التقسيم المقرر في إطار محاسباتي؛
- ✓ مسك الوثائق التي تسمح بتسجيل الكميات الخارجة أو الداخلة في اللحظة التي في محاسبة تكون فيها حركية في هذا الصدد، ومن جهة أخرى ادماج قيمة هذه الكميات الخارجة أو الداخلة في محاسبة القيم. على كل حال، الجماعات الترابية تتمتع بهامش من الحرية، لتبني التنظيم الذي يلائمها في تدبير المخزونات.

## 1. الوثائق الممكن مسكها:

من أجل تبيان حركية المخزونات يمكن استعمال الوثائق التالية:

- ✓ قائمة أو ورقة bordereau شهرية للواردات والتي تشكل دفتر المخزونات الواردة؛
- ✓ قائمة أو ورقة bordereau شهرية للمنتوجات الخارجة والتي تشكل دفتر المخزونات الخارجة؛
- ✓ بطاقة المخزن fiche de magasin؛
- ✓ بطاقة المخزونات؛
- ✓ ميزان المخزونات.

المواد المخزنة تسجل في قوائم bordereau، حسب الترتيب الذي تتبناه القائمة القيادية nomenclature وعليه يجب مسك، قائمة المواد الواردة entrées وقائمة المواد الخارجة sorties داخل مكان التخزين. هذه القوائم يمكن أن يعود إليها العون أو الأعوان المكلفون بتسلم وحفظ وتسليم التوريدات، أو المواد الموضوعة في المخزن.

## 2. محاسبة المخزونات:

بعد مراقبة المعلومات الموجودة في قوائم الواردات، الشخص المكلف بمسك محاسبة المخزونات يسجل في هذه القوائم قيمة الواردات، بناء على المعلومات المتوفرة في الفاتورات. مصاريف النقل والتكاليف الأخرى المسجلة في فاتورات منفصلة يتم تنزيلها مباشرة في حساب التحملات المطابق للباب chapitre المعني. أما بالنسبة للمصاريف التي هي مسجلة في الفواتير فيتم توزيعها بطريقة متناسبة بين مختلف الفواتير عندما يتعلق الأمر بعدة توريدات مختلفة.

يتم جمع قوائم الواردات من أجل تشكيل دفتر المخزونات الواردة، entrées والذي يتضمن في الصفحة الأولى جدول مجدول tableau récapitulatif للواردات مشكل من قائمة من نفس صف القوائم المستعملة

في المخزن. مجموع مبالغ كل قائمة يتم نقله في الجدول المجدول للدفت من أجل فرز، في عمود مخصص لهذه الغاية، مجموع واردات السنة، بما فيها قيمة ما هو موجود ابتداء من فاتح يناير، تكتب في أول عمود للجدول.

الشخص المكلّف بمسك محاسبة المخزونات يسجل في هذه القوائم قيمة المواد الخارجة والتي تشكل كمية المنتوج الخارجة في الثمن الأحادي، والذي يمكن، حسب الحالات، أن يكون ثمن الواردات أو متوسط مبلغ المخزونات الذي يحسب بعد كل منتوج وارد أو داخل.

يتم جمع قوائم المواد الخارجة sorties من أجل تشكيل دفتر المخزونات الخارجة sorties، والذي يتضمن في الصفحة الأولى جدول مجدول tableau récapitulatif للمواد الخارجة مشكل من قائمة من نفس صنف القوائم المستعملة في المخزن. مجموع مبالغ كل قائمة يتم نقله في الجدول المجدول للدفت، في عمود فرز مخصص لهذه الغاية، مجموع المواد الخارجة في السنة.

دفتر المخزونات الشامل يتم مسكه في بطاقات fiches حيث يتم فتح بطاقة لكل توريد مواد أو قيم. كل بطاقة تحمل رقما وتسمية المنتوج حسب القائمة القيدية nomenclature الموضوعة انطلاقا من التبويب الذي جاء به المخطط المحاسبي.

بناء على قائمة المواد الواردة entrées وقائمة المواد الخارجة sorties، يتم استعمال كل بطاقة لمعرفة وضعية المواد الواردة entrées والمواد الخارجة sorties والمواد الموجودة في آخر كل شهر. بطاقات المخزونات يمكن أن تتضمن أعمدة منفصلة تسمح بتوزيع المواد الخارجة حسب كل مُستعمل.

### 3. ميزان المخزونات:

في نهاية كل ثلاثة أشهر، الشخص المكلّف بمسك محاسبة المخزونات ينجز ميزان المواد المخزنة سواء الواردة أو الخارجة والتي تقدم حسب مجموعة السلع:

- ✓ قيمة المخزونات في آخر يوم لربع السنة المنصرمة؛
- ✓ قيمة واردات الفترة؛
- ✓ مجموع قيمة المخزونات في آخر يوم لربع السنة المنصرمة وقيمة واردات الفترة؛
- ✓ قيمة المواد الخارجة في الفترة؛
- ✓ قيمة المخزونات الموجودة.

مختلف هذه المعطيات، يكون موضوع متوسط المجاميع totaux intermédiaires حسب حساب جزئي divisionnaire.

ميزان المخزونات يمكن أن يتضمن كذلك، أعمدة منفصلة تسمح بتوزيع المواد الخارجة sorties حسب المصلحة المُستعمِلة وبناء على المعطيات المراد معرفتها وحسب حاجيات الجماعة الترابية. هذا الميزان يتم التأشير عليه من طرف الأمر بالصرف. يتم تسجيله في المحاسبة الإدارية لكي يتم بعد ذلك إرساله للمحاسب.

#### 4. العلاقة بين محاسبة الأمر بالصرف والمحاسب :

المخزونات الواردة تسجل في المحاسبة الإدارية وفي محاسبة المحاسب عند إصدار الحوالات التي يتم تنزيلها حسب القسم المقابل في المخطط المحاسبي. المخزونات الخارجة يتم ربطها على العموم، في آخر الربع (ثلاثة أشهر) من السنة أو استثناء في آخر السنة، في قيديات الأمر بالصرف ومحاسبة المحاسب استنادا إلى ميزان المخزونات الذي يتم إنجازه من طرف الشخص المكلف بمسك حسابات المخزونات. مبلغ المواد الخارجة في كل مرحلة يتم تسجيله في المداخل في محاسبة القسم الثالث من المخطط المحاسبي وفي المصاريف في جزء حساب المخزونات المستهلكة.

#### الفرع السابع : الاستهلاك أو الاندثار

ما المقصود بالاستهلاك أو الاندثار وما هي طريقة احتسابه؟

الاستهلاك أو الاندثار التعريف التالي: الاستهلاك هو اللحظ المحاسبي للخسارة التي لحقت بقيمة "الموجودات الثابتة" التي تتدنى قيمتها مع الزمن. وكلمة خسارة يجب ألا تفهم بالنقيض للربح بل في هذا الإطار المحاسباتي تعني أن قيمة الآلة مثلا تنخفض مع مرور الزمن، كذلك قدرتها الإنتاجية تنقص أي أنه مع مرور المدة المحددة لحايتها الإنتاجية سيصبح ضروريا تعويضها لأن الاحتفاظ بها سيصبح مكلفا.

كيف يمكن تحديد هذا التدني؟

إن مبدأ أمانة الميزانية، هو الذي يجب أن يسود في هذا المجال، ويوجب ترقيم هذا التدني بشكل دقيق وبقدر ما أمكن، ولهذا، يجب أن يقوم اختصاصيون أكفاء كل سنة بتقدير الأموال المختلفة والمقارنة مع التقييم السابق يعطي الفرق الذي هو الاستهلاك أو الاندثار.

إن حال الأموال الثابتة، والآلات، والأثاث، إلخ تدرس بالتالي عند إجراء كل جرد، وهذا ما يسمح، بإجراء مراجعة سنوية لكل الموجودات الثابتة، ومع ذلك، فإن هذه الطريقة تأخذ وقتا طويلا، وتكون بالتالي مكلفة ولهذا جرت العادة بإسناد مهمة تقسيم الاستهلاك لمصلحة المحاسبة، التي تستعمل في أغلب الأحيان، أسلوب التقدير المقطوع الأيسر.



إن قيمة تملك المال المعني تقسم بعدد سنوات عمره المحتملة وذلك من أجل تحديد قسط الاستهلاك السنوي.<sup>70</sup>

فإذا كانت آلة قد كلفت 10000 درهم وعليها أن تشتغل عشر سنوات فإن استهلاكها يكون عشريا: أي كل سنة ألف درهم يتوجب إذن القول إن هذا القسط ليس له إلا علاقة ضعيفة بتدني الأسعار الفعلي. النتيجة الاقتصادية للاستهلاك: إن الاستهلاك السنوي المقدر بالأرقام كما سبق القول يدمج في المحاسبة، ضمن أعباء المشروع، بنفس الكيفية التي تقدم بها المواد المستهلكة والأجور وغيرها من النفقات.

وعندما يبقى سعر العملة ثابتا، فإن التخفيف السنوي للربح بما يعادل قيمة الاستهلاك، يسمح بتكوين احتياطات نقدية ضرورية من أجل استبدال الثوابت التي يجب إخراجها من الموجودات.

نفترض أن آلة اشترت بمبلغ عشرين ألف درهم في بداية 2021 وأن قيمتها تتدنى بانتظام معدل 25 في المائة سنويا وأنها أخذت في مارس سنة 2023 بقيمتها الصافية المحاسبة من قبل المجهز الذي استردها لكي يبيع للمشروع آلة مماثلة أكثر جدة

في آخر سنة 2027 تحددت القيمة المحاسبية على الشكل التالي:

20.000 ثمن الشراء

ينقص الاستهلاك

5000 السنة الأولى 25 في المائة

5000 السنة الثانية 25 في المائة

5000 السنة الثالثة 25 في المائة

**15000**

5000 الباقي الصافي:

<sup>70</sup> هذه الملاحظة تمكننا من أن نتثبت من أن ممتلكات مثل الأراضي والمؤسسات، لا تندثر مع الزمن وبالتالي لا تستهلك إلا في حالات استثنائية.

إن الاستهلاك حين خفض النتيجة بمبلغ 50000 درهم كل سنة قد عمل على عدم توزيع 150000د من الربح، والمشروع بم يحتج إلى إنفاق هذا المبلغ وبيع الآلة القديمة بخمسة آلاف درهم فيما بعد، يمكن المشروع من الحصول على مبلغ 20000د لشراء الآلة البديلة.

لنلاحظ وهذه نقطة رئيسية، إنه يتوجب إجراء حساب الاستهلاك حتى في حالة غياب الربح، إذ يتوجب، قبل كل شيء تقييم قيمة الموجودات.

وهذه القيمة لا تتعلق بالربح المحقق. إن العربة الموضوعة في خدمة المشروع، المخمئة بقيمتها الحقة، تحتفظ بقيمتها الذاتية، سواء كان الاستثمار في حالة ربح أم خسارة

نقطة أخرى رئيسية: ليس للاستهلاك، بالضرورة، مقابل، في الصندوق، أو في المصرف، المستخرجة أو المتروكة تحت تصرف المشروع، تستعمل في استثمارات أخرى، أو في شراء بضائع، أو في وفاء الديون، إلخ.

وإذا نجد الرساميل المتأتية من الأرباح ومن الاستهلاكات داخلية ضمن مجمل الموجودات منقوصا منه مجمل المطلوبات.

### الفصل الثامن : عمليات المراقبة ومسؤولية الأمر بالصرف

في إطار القيام بمأموريته يمكن أن يرتكب الأمر بالصرف بعض الأخطاء، إما عن غير قصد أو نظرا لعدم اطلاعه ومعرفته بالقوانين الجاري بها العمل الشئ الذي يؤدي إلى اتخاذ قرارات تخرق القانون. إلا أن مدى مسؤوليته فهو محدود ما دام أن سوء النية غير موجود غير أن بعض الأعمال يجرمها القانون. في هذه الحالة فإن الأمر بالصرف يكون موضوع مساءلة ومحاسبة.

فعلى مستوى التسيير الإداري تنص المادة 3 من القانون 99 - 61 المتعلق بتحديد مسؤولية الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين بأنه "يعتبر كل أمر بالصرف أو مراقب أو محاسب عمومي مسؤولا عن القرارات التي اتخذها أو أشر عليها أو نفذها، من تاريخ استلامه لمهامه إلى تاريخ انقطاعه عنها".

على المستوى المالي، مسؤولية الأمر بالصرف يمكن أن تكون موضوع بحث من طرف المجلس الجهوي للحسابات حيث أن المادة 136 تشير إلى المهمة القضائية في ميدان التأديب المتعلق بالميزانية وذلك في حالة خرقه لمقتضيات المادة 54 في حالة مخالفة القواعد المنظمة للإلتزام والتصفية والأمر بالأداء وقواعد المنظمة للصفقات العمومية وإثبات الديون.

على المستوى الجنائي، مسؤولية الأمر بالصرف تثار إذا لم يحترم مبدأ ما يسمى بواجب النزاهة وقام بمخالفات ينص عليها القانون الجنائي كالرشوة (الإيجابية أو السلبية)، والغش وجريمة المحسوبية وتضارب المصالح أو اختلاس المال العام.

## المبحث الأول : بيان تنفيذ الميزانية

الفصل 53 من القانون رقم 45 - 08 المتعلق بالتنظيم المالي للجماعات المحلية المنسوخ كان يشكل من قبل مرجعا فيما يخص إعداد الحساب الإداري حيث كان يشير إلى ما يلي «يعد الأمر بالصرف عند نهاية كل سنة مالية الحساب الإداري للنفقات والمداخيل ويعرضه للدرس على اللجنة الدائمة المختصة للمجلس عشرة أيام على الأقل للتصويت عليه خلال الدورة العادية الأولى الموالية ويوجه نظير من الحساب الإداري إلى سلطة الوصاية».

إذن كانت في السابق هنالك مسؤولية الإعداد التي تقع على عاتق الأمر بالصرف وبالتالي فهو من يكون مسؤولا أولا وأخيرا عن مضمونه. لكن في حقيقة الأمر هذا المضمون ما هو إلا نسخة طبق الأصل من الواقع الذي كان يشكل نتائج تنفيذ الميزانية حسب ما كان مسطرا لهذه الميزانية في حسابات المحاسب أي أن التنفيذ كان مقيدا منذ البداية بمقتضيات الميزانية بالمراقبة المباشرة من طرف المحاسب وأخيرا حسب المداخيل التي تم استخلاصها بناء على الوثائق الإثباتية لذلك.

تقديم هذا الحساب الإداري كان من الواجب أن يكون معززا بلائحة النفقات التي «التزم بها لكن لم يؤمر بأدائها» وكذلك لائحة النفقات المتبقى إنجازها *reste à réaliser* والمتعلقة بنفقات الاستثمار أو التجهيز وذلك لغاية 31 دجنبر.

غير أن القوانين التنظيمية ربما حرصا منها على حسن سير المجالس التداولية نظرا "لعدم انسجام الاغلبية في بعض المجالس تم حذف الحساب الإداري<sup>71</sup> وتعويضه ببيان تنفيذ الميزانية كما نصت على ذلك مواد القوانين التنظيمية الثلاث<sup>72</sup> في الباب الخامس الخاص بحصر الميزانية والتي تنص على انه تثبت في بيان تنفيذ الميزانية في أجل اقصاه 31 يناير من السنة الموالية، المبلغ النهائي للمداخيل المقبوضة والنفقات المأمور بصرفها والمتعلقة بنفس السنة وتحصر فيه النتيجة العامة للميزانية". هذا البيان - بيان تنفيذ الميزانية - يشبه من حيث مضمونه الحساب الإداري باعتباره يعكس حقيقة تنفيذ المداخيل والنفقات. ولعل هذا ما أبانت عنه المراسيم التطبيقية<sup>73</sup> والمتعلقة بتحديد كيفية وشروط حصر النتيجة العامة لميزانية الجماعة

<sup>71</sup> عرض وزير الداخلية أثناء تقديمه للمضامين الأساسية لمشروع القانون التنظيمي للجماعات أمام لجنة الداخلية والجماعات الترابية والسكنى وسياسة المدينة بمجلس النواب.

<sup>72</sup> المواد 203 بالنسبة للجماعة و 194 للإقليم و 216 للجهة.

<sup>73</sup> المراسيم 2 . 17 - ) 287 - 286 - 285 ( الصادرة في 9 يونيو 2017 والمتعلقة بتحديد كيفية وشروط حصر

والإقليم والجهة. والتي نصت على أنه يتولى رئيس مجلس (الجماعة، الإقليم أوالجهة)، عند الانتهاء من تنفيذ ميزانية السنة، إعداد بيان تنفيذ الميزانية وفق التبويب الجاري به العمل. يحصر هذا البيان المبلغ النهائي لمداخيل الجهة المقبوضة ونفقاتها المأمور بصرفها، وذلك في أجل أقصاه 31 يناير من السنة الموالية. كما تحصر في النتيجة العامة للميزانية النتائج النهائية المتعلقة بتنفيذ الميزانية والميزانيات الملحقه والحسابات الخصوصية.

## المبحث الثاني : تقديم بيان تنفيذ الميزانية

بيان تنفيذ الميزانية يقدم على نفس المنوال الذي تقدم به الميزانية فهو نسخة منها تقريبا كما أنه ينقسم إلى قسمين ويشمل ملحقات بما فيها الميزان balance الذي يسمح باستخراج النتيجة المحاسبية للسنة المالية (نتائج جزء التسيير ) section وكذا الحاجيات المتعلقة بالتمويل financement فيما يخص التجهيز نتائج جزء التجهيز )حيث أن الملحقات تبين مايلي بالنسبة للمداخيل:

بيان الميزانية ويضم مجموع الموارد بجزئها الأول والثاني:

- تقديرات الميزانية؛
- الصافي من المداخيل المقررة؛
- المداخيل المقبوضة.

بالنسبة للنفقات:

- بيان الاعتمادات الملغاة؛
- الاعتمادات المرحلة؛
- الحوالات الصادرة والمؤشر عليها؛
- المصاريف الملتزم بها؛
- مجموع الإعتمادات المفتوحة.

النفقات المتبقى إنجازها **Reste à réaliser**. يمكن الحصول عليها أو معرفة مبلغها بواسطة عملية حسابية تقتضي بخصم ما هو ملتزم به من حقوق وواجبات للجماعة الترابية من مبلغ لائحة أوامر الصرف التي

صدرت بالفعل حيث أن تقنية ربط التكاليف charges والمداخيل produit بالسنة المالية يؤدي إلى معرفة النفقات المتبقى إنجازها.

### المبحث الثالث : تقرير التدقيق السنوي

القوانين التنظيمية أخضعت العمليات المالية والمحاسبية للجماعات الترابية لتدقيق سنوي وينجز لهذه الغاية تقرير الذي اعتبره وزير الداخلية بديلا للحساب الإداري. إلا أن الجهات المكلفة للقيام به تختلف حسب الجماعة الترابية المعنية. فبالنسبة للجماعة تنص المادة 214 بأنه تخضع العمليات المالية والمحاسبية للجماعة لتدقيق سنوي تنجزه:

- إما المفتشية العامة للمالية،
- أو المفتشية العامة للإدارية الترابية،
- أو بشكل مشترك بين المفتشية العامة للمالية والمفتشية العامة للإدارية الترابية،
- أو من قبل هيئة للتدقيق يتم انتداب أحد أعضائها وتحدد صلاحيتها بقرار مشترك للسلطة الحكومية المكلفة بالداخلية والسلطة الحكومية المكلفة بالمالية.

في حين أن هذا التدقيق المتعلق بالإقليم أو الجهة لا تقوم به إلا جهة واحدة تخضع العمليات المالية والمحاسبية للعمالة أو الإقليم لتدقيق سنوي تنجزه بشكل مشترك المفتشية العامة للمالية والمفتشية العامة للإدارة الترابية، ويتم إجراء هذا التدقيق في عين المكان وبناء على الوثائق المالية والمحاسبية. على إثر عملية التدقيق، ينجز تقرير تبلغ نسخ منه إلى رئيس مجلس الجهة وإلى والي الجهة وإلى السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية، وكذا إلى المجلس الجهوي للحسابات المعني الذي يتخذ ما يراه مناسباً في ضوء خلاصات تقارير التدقيق. كما يتعين على الرئيس تبليغ نسخة من التقرير المشار إليه أعلاه إلى مجلس الجماعة أو الإقليم أو الجهة الذي يمكنه التداول في شأنه دون اتخاذ مقرر.

لعل أول ملاحظة هو أن تحضير ومناقشة الحساب الإداري كانت مسألة داخلية صرفة للمجلس، لا تخص إلا المنتخبين والمحاسب الذي كان دوره ينحصر في التأكد من مطابقة الحساب الإداري لعمليات المداخيل والنفقات التي قام بها خلال السنة المالية. وإذا بالعملية تخرج نهائياً عن الإطار اللامركزي لتفوض إلى أطراف لا علاقة لها بإنجاز الميزانية وتنتمي كلها لأجهزة السلطة المركزية. وعليه فإن تقرير التدقيق ما هو إلا نوع من المراقبة المقنعة.

صحيح أن مسطرة مناقشة الحساب الإداري كانت فرصة لتصفية حسابات حزبية ضيقة لكن كان الأولى والأجدر هو الإبقاء على هذه المسطرة دون أن يكون هنالك تصويت على الحساب الإداري بل مناقشته وتبليغه مع الملاحظات والتحفظات إلى المجلس أو المجالس الجهوية للحسابات المعنية.

**الملاحظة الثانية** تخص الجماعة والعدد الهائل للمتدخلين في إطار التدقيق بالإضافة إلى ذلك ترجمة هذا المقتضى على أرض الواقع يبدو غير واقعي بالمقارنة مع 1503 جماعة و 75 إقليم وعمالة و 12 جهة؟ ألا تصبح العملية انتقائية؟

**الملاحظة الثالثة** تخص بيان تنفيذ الميزانية والمسطرة التي نصت عليها النماذج الملحقة بالمراسيم الصادرة في 09 يونيو 2017 المتعلقة بتحديد كفاءات وشروط حصر النتيجة العامة لميزانية الجماعات الترابية تجعل من هذا البيان أكثر واقعية ويعكس الصورة الحقيقية للجماعة الترابية من الناحية المحاسبية ويشمل جميع جوانب العمليات المالية والمحاسبية، ألا يمكن الإكتفاء بهذا البيان وتبليغه إلى المجلس أو المجالس الجهوية للحسابات المعنية.؟

### الفصل التاسع : مسؤولية الأمر بالصرف

إن ممارسة المحاسبين والأمينين بالصرف لمهمة تنفيذ الميزانية سواء كانت ميزانية الدولة أو الجماعة المحلية يقومون بالتصرف في المال العام، وعليه وبالإضافة إلى القواعد القانونية والمحاسبية التي تضع الكثير من صمامات الأمان لعدم العبث بهذا المال فإن القانون الملقى على عاتق المحاسب والأمر بالصرف مسؤولية ناتجة عن طبيعة العمل المالي وذلك بسن قواعد زجرية في حال ما إذا كانت هنالك تجاوزات

هذه القواعد نص عليه القانون رقم 61-99 الصادر بتاريخ 3 أبريل 1999 ومفادها أن ممارسة الأمين بالصرف والمحاسبين لمهامهم وأثناء مزاولة أعمالهم يقعون تحت طائلة المحاسبة القانونية التي ينص عليها الدستور.

وعليه وبمقتضى الفصل الرابع الذي ينص على أن الأمر بالصرف يعتبر مسؤولاً بصفة شخصية عن:

- التقييد بقواعد الالتزام بالنفقات العمومية وتصفيتها والأمر بصرفها؛
- التقييد بالنصوص التنظيمية المتعلقة بالصفقات العمومية؛
- التقييد بالنصوص التشريعية والتنظيمية الخاصة بتدبير شؤون الموظفين والأعوان
- أوامر التسخير التي استعملوها فيها يخص أداء النفقات العمومية؛
- التقييد بالقواعد المتعلقة بإثبات الديون العمومية وتصفيتها والأمر بصرفها؛
- تحصيل الديون العمومية الذي قد يعهد به إليهم عملاً بالنصوص التشريعية الجاري بها العمل؛

■ التقييد بقواعد تدبير شؤون ممتلكات الهيئة العمومية بصفتهم أمرين بقبض مواردها وصرف نفقاتها.

غير أن أحكام هذه المادة لا تطبق في ميدان التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية على أعضاء الحكومة وأعضاء مجلس النواب ومجلس المستشارين عندما يزاولون مهامهم بهذه الصفة.

وعليه فإن المسؤولية هنا مسؤولية خاصة وشخصية مباشرة عن التسيير الذي يقوم به الأمر بالصرف خلال تنفيذ الميزانية على الرغم من المراقبة التي يمارسها المحاسب

مسؤولية الأمر بالصرف تتعلق بالنفقات سواء أكانت على شكل صفقات عمومية أو تدبير شؤون الموظفين أو إثبات الديون العامة أو كان الأمر يخص المداخيل بل لا سيما تحصيل الديون العمومية.

كما أن مسؤولية المحاسب يتم نقلها للأمر بالصرف والذي يحل محل المحاسب عند استعماله لحق التسخير لأنه بعمله هذا يكون قد وضع جانبا اعتراض المحاسب على نفقة ما أو بأدائها رغم الاعتراض وعليه يجب عليه تحمل المسؤولية التي تنشأ عن هذا الإصرار من طرف الأمر بالصرف.

### المبحث الأول : المسؤولية التأديبية

هذه المسؤولية تندرج في إطار ارتكاب الأمر بالصرف والأمر بالصرف المساعد لمخالفة، أو خطأ أو أثناء ممارسة للعمل وبالتالي هنالك بعض الإجراءات التأديبية (الإقالة، التوبيخ)

غير أنه في حالة الجماعات المحلية فإن رئيس الجماعة كونه منتخبا ولا يخضع للسلطة التسلسلية pouvoir hiérarchique لرئيس ما فإن سلطة الوصاية يمكنها مع ذلك اتخاذ الإجراءات المناسبة للخطأ المرتكب الجاري بها العمل.

### المبحث الثاني : المسؤولية الجنائية

هذه المسؤولية يمكن أن تطلب رئيس المجلس الجماعي في إطار الفصل 244 إلى 250 من القانون الجنائي الذي يتعلق بالاختلاس والغدر concussion حيث ينص هذا الفصل على مايلي:

"يعاقب بالعقوبات المقررة في الفصل السابق، كل ذي سلطة عامة أمر بتحصيل جبايات مباشرة أو غير مباشرة لم يقررها القانون وكذلك كل موظف عمومي أعد قوائم التحصيل أو باشر استخلاص تلك الجبايات."

"وتطبق نفس العقوبات على ذوي السلطة العمومية أو الموظفين العموميين الذين يمنحون، بدون إذن من القانون بأي شكل ولأي سبب كان، إعفاء أو تجاوز عن وجيبة أو ضريبة أو رسم عام أو يسلمون مجاناً محصولات مؤسسات الدولة، أما المستفيد من ذلك فيعاقب كمشرك."

وكذلك في إطار استغلال النفوذ أو تضارب المصالح conflit d'intert ينص الفصل 245 على مايلي:

"كل موظف أخذ أو تلقى أية فائدة في عقد أو دلالة مؤسسة أو استغلال مباشر يتولى إدارته أو الإشراف عليه، كلياً أو جزئياً أثناء ارتكابه الفعل، سواء قام بذلك صراحة أو بعمل صوري أو بواسطة غيره، يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من مائتين وخمسين إلى خمسة آلاف درهم.

وتطبق نفس العقوبة على كل موظف عام حصل على فائدة ما في عملية كلف بتسيير الدفع أو بإجراء التصفية بشأنها."

وبالتالي فهذه المخالفات هي خرق لقواعد المحاسبة العمومية في الأساس وكذلك القواعد التي ينص عليها مرسوم الصفقات العمومية ويطلب باحترامها.

هذا وتجدر الإشارة إلى أن مسؤولية رئيس الجماعة لا يمكن أن تثبت إلا عند ممارسته لاختصاصاته المتعلقة بشؤون الجماعة فقط لا غير.

### المبحث الثالث : المسؤولية المالية، مجالس الحسابات الجهوية

ينص الفصل 118 من مدونة الحاكم المالية الصادر في 13 يونيو 2002 بأن البث في حسابات الجماعات الترابية هو من اختصاص المجالس الجهوية الذي يتولى مراقبتها ومراقبة تسيير المقاولات المخولة لامتياز في مرفق عام محلي.

تتولى كذلك هذه المجالس ممارسة مهمة قضائية في ميدان التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية، فرئيس المجلس الجماعي مجبر باحترام القوانين التي تخص:

قواعد الالتزام، التصفية، والأمر بالصرف

- ✓ احترام القواعد التي تحكم إبرام وتنفيذ الصفقات
- ✓ احترام القواعد التي تنظم تسيير الموظفين والمستخدمين
- ✓ أوامر التسخير التي يعطيها رئيس المجلس



✓ استخلاص كل ديون الدولة التي هي على ذمة الأشخاص معنويين أو ذاتيين

✓ احترام القواعد التي تحكم تسيير الملك العام وكل ما يمث إلى الذمة المالية بصلة

فمسؤولية رئيس المجلس ويمكن أن تطرح إذا ما تحملت ميزانية الجماعة فوائد التأخير عن الأداء *intérêts moratoire* حيث أنه يكون محل مساءلة عن الأسباب التي أدت إلى تأخير إعطاء أمر بالأداء مما أدى إلى تأدية هذه الفوائد.

حيث أنه يكون مسؤولاً عن عدم القيام بهذا الاختصاص حسب ما ينص عليه مرسوم الصفقات العمومية والمدة والواجب فيها إصدار هذا الأمر.

بطبيعة الحال المجلس بيت في النازلة لمعرفة إذا ما كان الخطأ يعود للمرحلة الإدارية أي إصدار أمر بالأداء الذي يقع على عاتق الأمر بالصرف أو إلى المرحلة المحاسبية والتي تقع على كاهل المحاسب.

غير أن ما يخفف من هذه المسؤولية هي مقتضيات الفصل السابع الذي ينص على أن كل موظف أو عون يوجد تحت إمرة أمر بالصرف أو مراقب أو محاسب العمومي أو يعمل لحساب أحدهم، يمكن أن يعتبر مسؤولاً بصفة شخصية محل الأمر بالصرف أو المراقب أو المحاسب العمومي إذا تبث أن الخطأ المرتكب منسوب إلى الموظف أو العون المذكور.

وبالتالي فإن هذا الفصل يشكل صمام أمان وخط دفاع عن الأمرين بالصرف ومساعدتهم عندما يثبت بأن الخطأ ارتكب من طرف شخص آخر تحت أمر لهم.

غير أن وضعية الأمر بالصرف عندما يقر المجلس الأمر بالصرف مدين *mise en débit* بمبلغ العجز الحاصل في الصندوق *déficit de caisse*, أن يطلب الإعفاء من المسؤولية *décharge* إبراء الذمة لوجه الإحسان *remise gracieuse*.

المادة العاشرة من القانون المتعلق بمسؤولية الأمر بالصرف والمحاسب المشار إليه سابقاً ينص على أنه «يمكن أن يعفى الأمر بالصرف الذي حكم عليه بإرجاع الأموال أو المحاسب العمومي الذي ثبت وجود عجز في حسابه أو المصرح بمديونيته وكذا الموظف أو العون المشار إليهما في المادة 7 أعلاه من مسؤوليتهم بناء على طلبهم في حالة قوة قاهرة بشرط ألا يكون العمل الذي أدى إلى اتخاذ مقررات إرجاع الأموال أو ثبوت العجز أو التصريح بمديونية أحد منهم قد عاد عليهم بمنفعة شخصية.» الإعفاء من المسؤولية يكون قبل إصدار الحكم أما إبراء الذمة فإنه يمكن طلب.

## خاتمة الباب الثاني

سبق وأن قلنا بأن الميزانية هي خطة عمل سنوية، تحاول من خلالها الجماعات الترابية أن تعرض وتفصل الخطة العملية على المدى القريب، ومحاولة تأمين انهاء الخطوات للخروج بالميزانية إلى حيز التطبيق. فيتواز مع المراقبة الإدارية، تخضع الجماعات الترابية لمراقبة بعدية ميزانياتية من طرف الوالي أو العامل ومحاسباتية من طرف المحاسب. هذه المراقبة نصت عليها كل من القوانين التنظيمية ومراسيم نظام المحاسبة العمومية للجماعات الترابية. الهدف من هذه المراقبة هو ضمان إطار قانوني يحكم تحضير واعتماد وتنفيذ الميزانية بناء على ما تنص عليه القوانين والأنظمة الجاري بها العمل.

خلافًا للمراقبة الإدارية والتي بموجبها يحيل الوالي كل نزاع ذا طابع إداري على القضاء فإن المراقبة الميزانياتية تدخل في الاختصاص الحصري للوالي والعامل. فهو الوحيد المخول للتأشير على الميزانية ووضع ميزانية للتسيير في حالة عدم اعتماد الميزانية ((أو عدم عرضها ((في التاريخ المحدد وذلك في إطار سلطة الحلول التي تسمح له « بوضع ميزانية للتسيير للجماعة الترابية المعنية على أساس آخر ميزانية مؤشر عليها مع مراعاة تطور تكاليف وموارد الجهة » حيث أن السلطة الحكومية تتدخل في حالات جد محددة:

- إذا لم يتم اعتماد الميزانية في الآجال التي حددتها القوانين التنظيمية للجماعات الترابية أي فاتح دسمبر؛
- إذا لم يتم اعتماد ميزانية غير متوازنة؛
- إذا لم يتم تسجيل النفقات الاجبارية.

نشير في هذا الصدد بأن المسطرة المتبعة بفرنسا تنص على أن المحافظ يتخذ نفس الاجراءات لكن بعد أخذ رأي الغرفة الجهوية للحسابات.

دور المحاسب لم يعرف أي تغيير على ضوء المراسيم المتعلقة بتنظيم محاسبة للجماعات الترابية الصادرة في 23 نوفمبر 2017 سواء على مستوى مراقبة المداخل أو النفقات. لكن الجديد هو التخفيف (الذي عرفته مسطرة المراقبة على النفقات المعروف "بالمراقبة التراتبية" 260

بالنسبة للجماعة الترابية التي تتوفر على نظام مراقبة داخلية. كما أن الجماعة الترابية يمكن أن تستفيد من تخفيف إضافي إذا ما كانت تتوفر على مصالح تقوم بعملية الافتحاص والمراقبة الداخلية. هذه المراقبة التراتبية تخص مرحلة الالتزام والأمر بالصرف.

بطبيعة الحال كل ما تقوم به المجالس التداولية يكون موضوع مراقبة تتم تحت إشراف القاضي الإداري أو المالي وكلاهما يمارس عمله بناء على ما تنص عليه القوانين والأنظمة الجاري بها العمل مع الهمس التقديري المعترف به للقاضي:

- تقييم العمل الإداري ومدى احترامه للقواعد المعمول بها سواء تعلق الأمر بالمداخيل أو النفقات؛
- تقييم فعالية العمل المنجز بالنسبة للنتائج المحصل عليها والنتائج التي كان من المأمول الوصول إليها؛
- تقييم نجاعة النفقة مقارنة بين مبلغ الاستثمار والنتيجة المحصل عليها؛
- تقييم اقتصاد النفقة وذلك بتقدير كلفتها لمعرفة ما إذا كان هنالك إنفاق يتجاوز ثمن السوق.

## المراجع



### Ouvrages

- BOURDON(J), PONTIER (J - M), RICCI(J - C), Droit des collectivités territoriales, PUF Paris 1987.
- BENOIT (Francis - Paul), Le droit Administratif, Dalloz, Paris 1968.
- BOURDON(J), PONTIER (J.M), RICCI (J.C), Droit des collectivités territoriales, PUF, Paris 1987.
- BAGNOSCO (A), LE GALES (P), « Les villes européennes comme société et comme acteur » Villes en Europe, Paris, la Découverte, 1997.
- BOUVIER (Michel), Le Conseil constitutionnel et l'autonomie fiscale des collectivités territoriales : du quiproquo à la clarification, Les Cahiers du Conseil constitutionnel n° 33, 2011
- CADART (Jacques), Institution politiques et droit constitutionnel, L.G.D.G, Paris 1975
- Hugon (Philippe). Les économies en développement au regard des théories de la régionalisation. In : Tiers - Monde, tome 43, n°169, 2002. Les chemins de l'intégration régionale.
- NABIH (Mohamed), Du Grand vizir au chef de gouvernement, éd. Konrad Adénauer, 2017.

### Thèses

- GIRAULT (Pierre), Les problèmes financiers des communes rurales, Doctorat en droit public, Université de Paris I - 1977
- MAITROT (J.C), recherches sur la notion d'autonomie financière endroit public, Thèse pour le Doctorat en droit public, Université de Paris I - 1972
- MOCKERS (Jean - marie), Condition et part de l'emprunt dans les ressources externes des collectivités locales, Thèse pour le Doctorat en droit public, Université de Paris 2 - 1973

- MATTYEY (Guy), La place des subventions dans les finances locales anglaises, Université de Paris I - 1948.
- NABIH (Mohamed), La répartition des competences dans le département du Calvados, Thèse pour le Doctorat en droit public, Université de Caen - 1986
- THAINEAU (Joël), Essai sur la centralisation et la décentralisation. Réflexion à partir de la théorie de Ch. Eisenmann, Thèse pour le Doctorat d'Etat, Université François Rabelais – Tours - Faculté de droit d'économie et des sciences sociales, - 1994.

## المراجع بالعربية

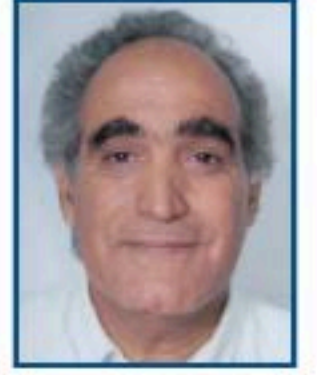
### Articles

- عبدالرحمن بن محمد بن خلدون، مقدمة ابن خلدون، دار الجيل ، بيروت.
- رشيد لبكر، إعداد التراب الوطني ورهان التنمية الجهوية، الطبعة الأولى ، منشورات عكاظ، الدار البيضاء.
- يشو ميمون، تقديم وشرح مقتضيات القانون 03-01، أعمال يوم دراسي، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 43 بتاريخ 2003.
- د.حماد حميدي، تقادم النفقات العمومية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 12 بتاريخ 1995.









نبه محمد

# مالية ومحاسبة الجماعات الترابية

المؤلف من خريجي كلية الحقوق بجامعة محمد الخامس بالرباط، وحاصل على شهادة الدكتوراة في القانون العام بفرنسا. مساره المهني بدأ بوزارة الداخلية، واستمر في الخزينة العامة بوزارة المالية، كما أنه عمل كأستاذ زائر بكلية الحقوق بالرباط والسويس وكذلك بالمدرسة الوطنية للإدارة، والمدرسة الوطنية. كما عمل في الميدان الصحفي حيث نشرت له مقالات عدة. حاليا يعمل في مجال الاستشارة التي تخص: الصفقات العمومية، المالية العامة، والمحاسبة العمومية.

مالية ومحاسبة الجماعات الترابية، بالإضافة إلى كونها أصبحت موضوع نقاش سياسي واقتصادي، فإنها بدأت تأخذ مكانتها الخاصة بها، بمعزل عن المالية العامة للدولة. فهي تهتم في آن واحد، بعدة مفاهيم كمفاهيم الاقتراض، الجباية المحلية، الإطار الميزانياتي، قواعد المحاسبة العمومية وكيفية تنمية الموارد لاسيما ما يخص الملك الخاص والعام للجماعات الترابية. بالإضافة إلى ذلك هنالك أفكار حول تصور مستقبلي لتطوير مختلف مداخل الجماعة الترابية وعقلنة نفقاتها.

مضمون هذا الكتاب يدور حول صورة ثلاثية، تجديد المالية المحلية، تفعيل دور الفاعلين في هذا المجال لاسيما الأمر بالصرف والمحاسب، وتعزيز دور القاضي الإداري والمالي.

المحور الأول يحيل القارئ على أهداف المالية المحلية، المحور الثاني تم تكريسه للفاعلين والمنفذين عند تطبيق قواعد المالية، أما المحور الأخير فإنه يضع بين يدي القارئ التدابير التي تم تحليلها والخلاصات التي توصل إليها قانون الميزانية والمحاسبة العامة.

هذا الكتاب إذن، يشكل مرجعا وآلية مهمة، بين يدي طلاب العلوم القانونية والسياسية والاقتصادية والتدبيرية، والباحثين المتخصصين، والاساتذة، والممارسين المهنيين، لأنه يعطي نظرة شاملة ومتعددة التخصصات في مجال المالية المحلية والمحاسبة العمومية، لاسيما وأن الكاتب والكتاب تعرض لمقارنات مع دول أخرى مما يعطي مقاربة شمولية.