

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة



## محاضرات في المحاسبة العمومية 1

موجهة إلى طلبة السنة الثانية ماستر، تخصص: مراقبة التسيير

من إعداد: عبد القادر بن عمار

أستاذ محاضر صنف - ب -

السنة الجامعية 2019 / 2020



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة



## محاضرات في المحاسبة العمومية 1

موجهة إلى طلبة السنة الثانية ماستر، تخصص: مراقبة التسيير

من إعداد: عبد القادر بن عمار

أستاذ محاضر صنف - ب -

السنة الجامعية 2019 / 2020

## الفهرس

الصفحة	المحتوى
1	الفهرس .....
2	قائمة الجداول .....
2	قائمة الأشكال .....
3	مقدمة عامة .....
6	<b><u>الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية</u></b>
6	1. عموميات حول المحاسبة العمومية .....
10	2. أعوان تنفيذ العمليات المالية .....
24	3. مبادئ المحاسبة العمومية .....
34	4. الاستثناءات الواردة على مبادئ المحاسبة العمومية .....
47	<b><u>الفصل الثاني: تنفيذ الميزانية العمومية</u></b>
47	1. تنفيذ الإيرادات العمومية .....
58	2. تنفيذ النفقات العمومية .....
90	3. عمليات الخزينة .....
97	خاتمة عامة .....
99	قائمة المراجع .....
101	فهرس المحتويات .....

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
95	تصنيف القروض العمومية. ....	1

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
28	شبكة المحاسبين العموميين في الجزائر. ....	1
34	شكل يبين مبدئي وحدة الصندوق ووحدة الخزينة . ....	2
50	إجراءات تحصيل الإيرادات العمومية. ....	3
65	إجراءات تنفيذ النفقات العمومية. ....	4

## مقدمة عامة

باعتبار الدولة عون من الأعوان الاقتصاديين، وجب عليها أن تتوفر على موارد بشرية، مادية ومالية هامة، للتمكن من تلبية حاجات أفراد المجتمع المختلفة والمتزايدة، على غرار الأمن، الصحة والتعليم.

الحديث عن الموارد المالية يدفعنا إلى الحديث عن الميزانية العامة للدولة، وهي وثيقة تشمل جميع إيراداتها ونفقاتها خلال مدة قادمة تقدر بسنة مدنية، حيث تشكل النفقات الجزء الأكبر والأهم منها، لأن النفقات العمومية تهدف إلى إشباع الحاجات العامة، وكلما ازداد حجم الإنفاق من طرف الدولة من خلال مختلف قطاعاتها، كلما زاد حجم الخدمات العامة المقدمة.

لضمان التسيير الحسن للموارد المالية وجب على الدولة مسك محاسبة خاصة بها، هي المحاسبة العمومية، والتي تعرف أيضا بالمحاسبة الحكومية، بهدف توفير أقصى حماية للأموال العمومية، من كل أشكال التلاعب والإهمال، خاصة فيما تعلق بجانب النفقات، ويكون ذلك وفقا لنص قانوني يتمثل في قانون المحاسبة العمومية.

للإشارة فإن بعد الاستقلال مباشرة، ومثل بقية الدول الحديثة الاستقلال، اضطرت الجزائر لتمديد استعمال التشريع الاستعماري، وذلك لضمان استمرارية سير مصالح الدولة والأفراد، وتجنبنا للفوضى وسوء التسيير. استمر هذا الوضع إلى غاية 1984/07/07 تاريخ إصدار القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم، تلاه بعد ذلك القانون رقم 90-21 المؤرخ في 1990/08/15 والمتعلق بقانون المحاسبة العمومية المعدل والمتمم أيضا، وصاحبتهما مجموعة من المراسيم التنفيذية خلال سنوات 1991، 1992 و1993.

تهتم المحاسبة العمومية بشرعية تنفيذ الميزانية العامة للدولة، أي شرعية تنفيذ كل من عمليات الإيرادات والنفقات العمومية. كما أنها تمثل وسيلة إثبات وتقديم حسابات الهيئات والمؤسسات العمومية إلى مجلس المحاسبة.

ولا تكون الحسابات المقدمة إلى مختلف هيئات الرقابة، على مختلف المستويات، صحيحة إلا إذا كان تنفيذها محترما للتطبيق الحرفي للقواعد والإجراءات التي أتى بها قانون المحاسبة العمومية، للوصول إلى تسيير صحيح وصارم لاستعمال الموارد العمومية.

فيما يتعلق بتدريس المحاسبة العمومية فقد كانت مقررة في برامج تكوين طلبة كليات الحقوق فقط، ولكن مع ظهور أهميتها بالنسبة للاقتصاد ككل، أخذت حصتها من برامج التكوين الخاصة بطلاب كليات العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير.

تقدم هذه المطبوعة إضافة إلى مكتبة مدرستنا والمدارس الأخرى والكليات، التي يندرج في مقرراتها مقياس المحاسبة العمومية، وتفيد الطلبة المهتمين بمجال المالية العمومية والمحاسبة العمومية، خاصة أولئك الذين ينوون الالتحاق بمناصب في الوظيفة العمومي، في مختلف الوزارات، (يمكن لهذه المحاضرات أن تساعدهم في التحضير لامتحانات التوظيف المباشر أو بعد اجتياز المسابقات للالتحاق بمؤسسات التكوين المتخصصة مثل المدرسة الوطنية للإدارة - ENA، المدرسة العليا للصحة العمومية - ENSP، معهد الاقتصاد الجمركي والمالي - IEDF).

تتضمن هذه المطبوعة الجزء الأول من المحاضرات الخاصة بالمحاسبة العمومية الموجه إلى طلبة المدرسة العليا للتجارة - تخصص مراقبة التسيير، المقرر خلال السداسي الرابع من مسار تكوينهم، ويشمل المواضيع التالية:

### الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

1. عموميات حول المحاسبة العمومية
  - 1.1. تعريف المحاسبة العمومية ومصادرها
  - 2.1. مجال تطبيق المحاسبة العمومية
  - 3.1. أهداف المحاسبة العمومية
  2. أعوان تنفيذ العمليات المالية
    - 1.2. الأمرين بالصرف
    - 2.2. المحاسبون العموميون
    3. مبادئ المحاسبة العمومية
  - 1.3. مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين
    - 2.3. مبدأ التمييز بين الملائمة والشرعية
    - 3.3. المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين

4.3. مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

4. الاستثناءات الواردة على مبادئ المحاسبة العمومية

1.4. الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين

2.4. الاستثناءات الواردة على مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

الفصل الثاني: تنفيذ الميزانية العمومية

1. تنفيذ الإيرادات العمومية

1.1. شروط تنفيذ الإيرادات العمومية

2.1. الإجراءات العامة لتحصيل الإيرادات العمومية

2. تنفيذ النفقات العمومية

1.2. شروط تنفيذ النفقات العمومية

2.2. الترخيص الميزاني لتنفيذ النفقات العمومية وآثار

3.2. الإجراءات العامة لتنفيذ النفقات العمومية

4.2. نتيجة مراقبة شرعية النفقات قبل الدفع من طرف المحاسب العمومي

5.2. طرق تسديد النفقات العمومية

3. عمليات الخزينة

1.3. تسيير الخزينة

2.3. القروض العمومية.



## الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

### 1. عموميات حول المحاسبة العمومية

#### 1.1. تعريف المحاسبة العمومية ومصادرها

##### 1.1.1. تعريف المحاسبة العمومية

**التعريف الأول:** " المحاسبة العمومية هي مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة عند تنفيذ

العمليات المالية للهيئات العمومية، ووصفها والرقابة عليها " <sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** " المحاسبة العمومية هي مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ

ميزانيات الهيئات العمومية، وبيان عملياتها المالية، وعرض حساباتها ومراقبتها، والمحددة لالتزامات

الأميرين بالصرف والمحاسبين العموميين " <sup>2</sup>.

يمكن شرح ما جاء في هذين التعريفين بالتطرق إلى ما يلي:

- القواعد القانونية: تهم الجانب القانوني (الإجرائي) المستمد من القوانين والأنظمة؛
- القواعد التقنية: تهم الجانب التقني (القيد المحاسبي) المستمد من تعليمات وزارة المالية؛
- تنفيذ العمليات المالية: عمليات الإيرادات، عمليات النفقات وعمليات الخزينة؛
- الهيئات العمومية: الدولة، المجلس الدستوري، مجلس الأمة، المجلس الشعبي الوطني، مجلس المحاسبة، الميزانيات الملحقة، الجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات طابع الإداري؛

<sup>1</sup> Magnet Jacques, *Éléments de comptabilité publique*, LGDJ, Paris, 1991, p. 17.

<sup>2</sup> مسعي محمد، *المحاسبة العمومية*، دار الهدى للنشر، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص 8.

- وصف العمليات المالية: أي الإجراءات الواجب إتباعها لتنفيذ عمليات الإيرادات، عمليات النفقات وعمليات الخزينة، وتعيين الأعوان المكلفين بكل إجراء منها.
- الرقابة على العمليات المالية: يقصد بها مختلف الأجهزة المكلفة بالرقابة على تنفيذ العمليات المالية.

### 2.1.1. مصادر المحاسبة العمومية

للمحاسبة العمومية نوعين من المصادر، مصادر دائمة وأخرى مؤقتة هي:

#### 1.2.1.1. المصادر الدائمة: تتمثل المصادر الدائمة في ما يلي:

- الدستور؛
- القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07/06/1984 يتعلق بقوانين المالية؛
- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه وهي:

\* المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم؛

\* المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07/09/1991 يحدد شروط الأخذ بمسئولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسئولية المحاسبين العموميين؛

\* المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها؛

\* المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07/09/1991 يتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين؛

\* المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتمز بها؛

\* المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المؤرخ في 16/11/2009 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-414؛

\* المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06/02/1993 يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة؛

\* المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05/05/1993 يحدد كفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها.

\* القرار رقم 001 المؤرخ في 06/01/1991 يتعلق باعتماد الأمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين.

\* القرار رقم 002 المؤرخ في 06/01/1991 يتعلق بتنصيب وتسليم المصلحة للمحاسبين العموميين.

### 2.2.1.1. المصادر المؤقتة

تتمثل المصادر المؤقتة في قوانين المالية التي تصدر في نهاية كل سنة مدنية لتقديم التراخيص الميزانية، أي إعطاء الموافقة لتحصيل الإيرادات ودفع النفقات المقدر للسنة المحددة.

### 2.1. مجال تطبيق المحاسبة العمومية

حدد القانون رقم 90-21 الهيئات الخاضعة لتطبيق قواعد المحاسبة العمومية والمذكورة على سبيل الحصر في المادة الأولى منه وتتمثل في الدولة (مختلف الوزارات) والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية (البلديات والولايات) والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كالمستشفيات والجامعات، إضافة إلى مجلس الأمة بعد إنشائه بموجب دستور 1996.

تتميز هذه الهيئات عن غيرها من المؤسسات العمومية الاقتصادية ذات الطابع الصناعي والتجاري بكونها خاضعة للقانون العام، أي أن إدارتها تتم وفق قواعد القانون الإداري كما أنها تتصرف في معظم الأحيان كسلطات عمومية بتوجيه أوامر أو نواهي للمواطنين، وفرض التزامات معينة عليهم ومحاسبها معينون من قبل وزير المالية ومكلفون بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات والعمليات المالية والمحاسبية الأخرى.

### 3.1. أهداف المحاسبة العمومية

تتمثل الغاية من تطبيق المحاسبة العمومية في تحقيق الأهداف التالية:<sup>1</sup>

- ✓ ضمان احترام الترخيصات الميزانية، ويتم ذلك من خلال القواعد القانونية والتقنية (المحاسبية) المعمول بها، وإجراءات الرقابة على عمليات تنفيذ الميزانية؛
- ✓ حماية الأموال العمومية من جميع أشكال التلاعب أو كل ما يمس سلامة استخدامها (غش، اختلاس، تبديد، ... الخ)، وفي حالة حدوث أي شيء من هذا القبيل فيمكن تحديد المسؤوليات بسهولة؛

<sup>1</sup> سعود جايد مشكور وزملاؤه، المحاسبة الحكومية - تطبيقاتها المركزية واللامركزية في العراق، مطبعة نيبور، الديوانية، العراق، 2013، ص 5.

- ✓ معرفة المركز المالي للهيئات العمومية، وتحديد تكاليف وأسعار ومردود الخدمات المقدمة؛
- ✓ إدماج العمليات المالية للدولة ونتائجها في المحاسبة الوطنية.

## 2. أعوان تنفيذ العمليات المالية

### 1.2. الآمرون بالصرف

#### 1.1.2. تعريف الآمرين بالصرف ومهامهم

الآمرون بالصرف بصورة عامة هم مدراء الهيئات العمومية، الذين يمارسون أساسا المهام الإدارية، ثم تُتحَق بهم صفة المسيرين الماليين لهذه الهيئات بمناسبة وجودهم على رأسها آليا. وبالتالي تُنزع أو تزول صفة الأمر بالصرف عنهم آليا بزوال صفة الوظيفة التي وضعتهم على رأس هذه الهيئات العمومية.

##### 1.1.1.2. الفرع الأول: تعريف الأمر بالصرف:

يعرفه القانون رقم 90-21 في مادته 23 كما يلي:

" يعد أمرا بالصرف كل شخص يؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد: 16، 17، 19، 20، و21.

يُحوّل التعيين أو الانتخاب لوظيفة لها من الصلاحيات تحقيق العمليات المشار إليها في الفقرة أعلاه، صفة الأمر بالصرف قانونا. وتزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة "

يتعلق الأمر، فيما يخص الإيرادات، بالمواد: (16 إثباتها و17 تصفيتهما والأمر بتحصيلها)، وفيما يخص النفقات بالمواد (19 الالتزام بها، 20 تصفيتهما و21 الأمر بصرفها أو تحرير حوالات بشأنها).

**2.1.1.2. مهام الأمر بالصرف:**

تتمثل مهام الأمر بالصرف فيما يلي:

- ✓ إعداد الميزانية التقديرية وعرضها على مجلس إدارة المؤسسة ثم السلطات المعنية مرفقة  
بنتقرير؛
- ✓ متابعة تنفيذ الميزانية بعد المصادقة عليها؛ (بعد مصادقة ممثلي الشعب على قانون المالية)
- ✓ المحافظة على ممتلكات المؤسسة العقارية والمنقولة ومسك دفتر جرد خاص بها؛
- ✓ المسؤولية على كل الوثائق المحاسبية المتعلقة بعمليات الالتزام والأمر بالدفع وذلك بتقديمها  
كل ثلاثة أشهر إلى الوزارة الوصية؛
- ✓ تقديم الحساب الإداري الخاص بعمليات الالتزام والأمر بالدفع وذلك في آخر كل سنة إلى  
الوزارة الوصية ومجلس المحاسبة.

**2.1.2. فئات أو تصنيفات الأمرين بالصرف**

هناك ثلاثة فئات من الأمرين بالصرف وهي:

- الأمرين بالصرف الابتدائيين أو الأساسيين (الرئيسيين)؛
- الأمرين بالصرف الثانويين؛
- الأمرين بالصرف الوحيدين.

**1.2.1.2. الأمرين بالصرف الابتدائيين أو الأساسيين (الرئيسيين)**

هم الموظفين التي تمنح لهم سلطة التصرف في الترخيصات الميزانية مباشرة دون أي وسيط ويرأسون قمة الهرم الإداري، ويقومون بإصدار أوامر الدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد

المدنيين وأوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين. وحسب نص المادة 26 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية فإن:

" الأمرين بالصرف الأساسيين هم:

- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة؛
- الوزراء؛
- الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية؛
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات؛
- المسؤولون المعينون قانونا على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛
- المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة؛
- المسؤولون على الوظائف التي لها صلاحيات تنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات سواء كانوا معينين أو منتخبين".

### 2.2.1.2. الأمرين بالصرف الثانويين

هم الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدنيين.

دور الأمرين بالصرف الثانويين هو تحقيق المهام المالية للوزراء، فالأمرين بالصرف الثانويين يعتبرون بمثابة أعوان محليين يسيرون ترخيصات الميزانية المفوضة من طرف الأمرين بالصرف الأساسيين.

حسب نص المادة 27 من القانون رقم 90-21، ف " الأمرين بالصرف الثانويين مسئولين، بصفتهم رؤساء المصالح غير الممركزة على الوظائف المحددة في المادة 23 أعلاه ".، فيسهرين على تنفيذ العمليات المتعلقة بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات، حيث أنهم يصدرين حوارات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدينين.

يعين الأمرين بالصرف الثانويين بقرار وزاري، ولا يمكن للوزير المعني، بعد صدور قرار التعيين، أن يتصرف في الاعتمادات المفوضة.

### 3.2.1.2. الأمرين بالصرف الوحيدين

حسب المادة 73 من المرسوم التشريعي رقم 92-04 المؤرخ في 11/10/1992 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992، التي عدلت المادة 25 من القانون رقم 90-21، " الأمرين بالصرف هم، من جهة إما ابتدائيين أو أساسيين، ومن جهة أخرى ثانويين أو وحيدين ".

الأمرين بالصرف الوحيدين هم الولاية، عندما يتم تكليفهم بتسيير الاعتمادات المالية غير الممركزة للدولة crédits déconcentrés، حيث ينفذون عمليات التجهيز العمومي غير الممركزة للدولة (انظر المادة 27)، وهذا بموجب أحكام:

- المرسوم رقم 73-135 المؤرخ في 09/08/1973 المتضمن عدم تركيز اعتمادات الدولة الخاصة بالتجهيز والاستثمار لصالح الولايات؛

- المرسوم رقم 73-138 المؤرخ في 09/08/1973 المحدد لشروط تسيير اعتمادات التسيير المخصصة للمجالس التنفيذية للولايات.

### 4.2.1.2. الأمرين بالصرف المستخلفين



حسب المادة 28 من القانون رقم 90-21، يمكن للآمرين بالصرف الابتدائيين (الأساسيين)، الثانويين والوحيديين، أن يقوموا بتعيين موظفين ليستخلفونهم في مهامهم، " في حالة غياب أو مانع، يمكن استخلاف الأمرين بالصرف في أداء مهامهم بعقد تعيين يُعدُّ قانوناً ويُبَلِّغُ للمحاسب العمومي المكلف بذلك ".

### 5.2.1.2. الأمرين بالصرف المفوضين

حسب المادة 29 من القانون رقم 90-21، يمكن للآمرين بالصرف الابتدائيين (الأساسيين)، الثانويين والوحيديين أن يقوموا بتفويض توقيعهم لمروؤسيهم، " يمكن للآمرين بالصرف تفويض التوقيع للموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة، وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم وتحت مسؤولياتهم " <sup>1</sup>.

### 3.1.2. التزامات الأمرين بالصرف

زيادة على الالتزامات الإدارية، تترتب على الأمرين بالصرف التزامات مالية تتمثل فيما يلي:

- الاعتماد لدى المحاسبين العموميين قبل البدء في مزولة مهامهم: ويتم ذلك بتقديمهم لدى المحاسبين المخصصين للتعريف بأنفسهم وتقديم نسخ من الوثائق التي تثبت تعيينهم أو انتخابهم على رأس الهيئة العمومية إعطائهم نماذج توقيعهم (أي الإمضاء على سجلات مفتوحة لهذا الغرض، حتى يتمكن المحاسبون من التعرف على إمضائهم خاصة عند أول تنصيب لهم على رأس هذه الهيئة)؛
- مسك محاسبة خاصة بتسييرهم المالي (محاسبة إدارية)؛

<sup>1</sup> يتعلق الأمر بتفويض الإمضاء وليس تفويض السلطة، كأن يقوم مدير مؤسسة عمومية ذات طابع إداري بتفويض إمضاءه، لأمينه العام في كل ما يتعلق بنفقات المستخدمين.

مع العلم بأن إعلام المحاسبين العموميين واجب في كلتا الحالتين السابقتين، أي الأمرين بالصرف المُستخلفين والأمرين بالصرف المفوضين.

- تقديم وإيداع الحسابات الإدارية (نتائج تسييرهم) لدى الهيئات التي يهتما ذلك كالوزارة الوصية، وزارة المالية ومجلس المحاسبة.
- عدم التعامل مع المؤسسات أو الشركات التي يمكن أن تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

#### 4.1.2. مسؤوليات الأمرين بالصرف

كغيرهم من الموظفين العموميين فيمكن للأمرين بالصرف أن يقعوا أو يرتكبوا أخطاء مالية، ولكن من الصعب إثارتها بسبب سلطة الملائمة التي يتمتعون بها عند تقرير نفقة وتقدير قيمتها، إضافة إلى اختلاف النظم القانونية وما يترتب عنه من اختلاف في المراكز القانونية لكل أمر بالصرف.

المادة 31 " الأمرين بالصرف مسؤولون على الإثباتات الكتابية التي يسلمونها كما أنهم مسؤولون على الأفعال التشريعية والأخطاء التي يرتكبونها والتي لا يمكن أن تكشفها المراقبة الحسابية للوثائق وذلك في حدود الأحكام القانونية المقررة في هذا المجال ".

المادة 32 " الأمرين بالصرف مسؤولون مدنيا وجزائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية. وبهذه الصفة فهم مسؤولون شخصيا على مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم ".

حسب المادتين 31 و32 المذكورتين أعلاه، تتمثل المسؤوليات التي يتعرض لها الأمرين بالصرف في:

#### 1.4.1.2. المسؤولية السياسية

يدخل ضمن هذا الصنف كل من الوزراء ورؤساء المجالس الشعبية البلدية أو الولائية وكل المسؤولين المنتخبين للقيام بوظائف لها صلاحيات تحقيق عمليات الإيرادات والنفقات.

#### 2.4.1.2. المسؤولية التأديبية

الأمر بالصرف الذي يرتكب مخالفات يستحق عقوبات تأديبية تطبق عليه من طرف رئيسه السلمي، وتؤثر على مساره المهني، وكل هذه العقوبات والإجراءات التأديبية منظمة في النظام العام للوظيفة العمومية (كتأخير ترقيته، تنزيله أو تخفيض درجته، ...).

#### 3.4.1.2. المسؤولية المدنية (المالية)

تقوم هذه المسؤولية على الخطأ الشخصي الذي قد ينجم عن الأمر بالصرف بمناسبة تنفيذ العمليات المالية المكلف بها، والضرر الذي يمكن أن يلحق بالمؤسسة العمومية نتيجة ذلك. ففي حالة إقحام مسؤوليته المدنية (المالية) تسلط عليه عقوبة تستوجب تعويض ذلك الضرر من أمواله الخاصة.

#### 4.4.1.2. المسؤولية الجزائية

تنشأ هذه المسؤولية في حالة ارتكاب الأمر بالصرف لجرائم مالية ينص عليها القانون الجزائي صراحة مثل الرشوة، الاختلاس، التزوير، الغش.

ومنه فالأمر بالصرف الذي يرتكب مخالفة في التسيير المالي، يكون لها وصف الجريمة الجزائية وفقا لقانون العقوبات يكون مبدئيا محل مساءلة جزائية من طرف الجهات القضائية المختصة.

#### 5.4.1.2. مسؤولية عدم مراعاة الانضباط الميزاني والمالي

تقحم مسؤولية الأمرين بالصرف أمام غرفة الانضباط الميزاني والمالي التابعة لمجلس المحاسبة، وذلك بسبب ارتكاب أخطاء أو مخالفات للأحكام التشريعية والتنظيمية، أو تجاهل التزاماتهم لكسب امتيازات مالية أو عينية غير مبررة، سواء كان ذلك لصالحهم أو لصالح غيرهم على حساب الدولة أو الهيئة العمومية. وهذا ما تشير إليه المادتين 88 و 91 من الأمر رقم 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة.

## 2.2. المحاسبون العموميون Les Comptables publics

### 1.2.2. تعريف المحاسب العمومي ومهامه

يمارس المحاسبون العموميون صلاحيات أصلية، أي ليس لهم صلاحيات موازية مثل الأمر بالصرف الذي يضطلع بمهام إدارية ومالية، حيث يتمثل دورهم أساسا في تنفيذ مختلف العمليات المالية.

### 1.1.2.2. تعريف المحاسب العمومي

" المحاسب العمومي هو كل موظف أو عون له الصفة القانونية لتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات وحياسة الأموال والأوراق المالية باسم الدولة أو الجماعات الإقليمية أو الهيئات العمومية ".  
" المحاسب العمومي هو العون العمومي المرخص له قانونا للتصرف في الأموال العمومية أو الأموال الخاصة المنظمة ".

### 2.1.2.2. مهام المحاسب العمومي

حسب المادة 33 من القانون رقم 90-21، " يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا

للقيام بالعمليات التالية:

- ✓ تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛
- ✓ ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها؛
- ✓ تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد؛
- ✓ حركة حسابات الموجودات ."

### 2.2.2. فئات أو تصنيفات المحاسبين العموميين

هناك عدة فئات أو تصنيفات للمحاسبين العموميين وذلك بالنظر إلى المهام الموكلة لهم

والعمليات التي ينجزونها والمسئوليات التي يضطلعون بها. وفيما يلي أهم هذه الفئات:

- ✓ المحاسبون الرئيسيون والمحاسبين الثانويين؛
- ✓ المحاسبون المخصصون والمحاسبين الموكلين ومحاسبو الترتيب؛
- ✓ المحاسبون بالنقود والمحاسبين بالمواد؛
- ✓ المحاسبون القانونيون والمحاسبين الفعليين؛

### 1.2.2.2. المحاسبون العموميون الرئيسيون والمحاسبين العموميين الثانويين

صنفت المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المحاسبين العموميين إلى صنفين هما:

- محاسبين عموميين رئيسيين
- محاسبين عموميين ثانويين

### 1.1.2.2.2. Comptables publics principaux المحاسبون العموميون الرئيسيون

حسب المادتين 10 و31 من هذا المرسوم، هم المحاسبون المكلفون بتنفيذ العمليات المالية المذكورة في المادة 36 من القانون رقم 90-21، وهم ملزمون بتقديم حساباتهم السنوية التي تتضمن العمليات الخاصة بهم وعمليات المحاسبين الثانويين التابعين لهم إلى قاضي الحسابات في مجلس المحاسبة وهم:

- ✓ العون المحاسب المركزي للخزينة - Agent Comptable Central du Trésor
- ✓ أمين الخزينة المركزي - Trésorier Central
- ✓ أمين الخزينة الرئيسي - Trésorier Principal
- ✓ أمين خزينة الولاية - Trésorier de Wilaya
- ✓ الأعدان المحاسبون للميزانيات الملحقة - Agents Comptables des budgets annexes
- ✓ الأعدان المحاسبون للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري Agents Comptables des EPA

### 2.1.2.2.2. Comptables publics secondaires المحاسبون العموميون الثانويون

هم محاسبون يتولى المحاسب الرئيسي جميع عملياتهم وهم، حسب المادة 32:

- قابضو الضرائب - Receveurs des Impôts
- قابضو أملاك الدولة - Receveurs des Domaines
- قابضو الجمارك - Receveurs des Douanes
- محافظو الزهون - Receveurs des Hypothèques
- أمناء الخزينة في البلديات - Trésoriers Communaux
- أمناء خزائن القطاع الصحي - Receveurs du secteur sanitaire
- قابضو المواصلات السلكية واللاسلكية - Receveurs des postes et télécommunications

▪ رؤساء مصالح البريد والمواصلات السلوكية واللاسلكية - Chefs de centre des postes et télécommunications.

## 2.2.2.2. المحاسبون الْمُخَصَّصُونَ والمحاسبين الْمُؤَكَّدَين ومحاسبو الترتيب

### 1.2.2.2.2. LES COMPTABLES ASSIGNATAIRES المحاسبون الْمُخَصَّصُونَ

هم المحاسبون الْمُعَيَّنُونَ لتنفيذ العمليات المالية بعد مراقبة شرعيتها شخصيا وتحمل المسؤولية عنها.

### 2.2.2.2.2. LES COMPTABLES MANDATAIRES المحاسبون الْمُؤَكَّدُونَ

يمكن تكليف محاسبين عموميين آخرين بالتنفيذ المادي لعمليات المحاسبين العموميين الْمُخَصَّصِينَ، وخاصة تحصيل مبالغ الإيرادات وتسديد مبالغ النفقات من طرف أمين الخزينة الولائية، الذي يقبض ويدفع المبالغ المعنية مع تسجيلها في حسابات الخزينة المفتوحة لدى مؤسسته (الخبزينة التي يرأسها) باسم المحاسبين الْمُخَصَّصِينَ (الذين كلفوه بذلك لحسابهم).

### 3.2.2.2.2. محاسبو الترتيب

هم المحاسبون الذين يتولَّون تركيز وتجميع العمليات المنفذة من طرف غيرهم من المحاسبين، وفي الجزائر يعتبر العون المحاسبي المركزي للخبزينة - A.C.C.T أهم محاسب ترتيب في الجزائر؛ بحيث يقوم بالتجميع، على أساس الأرقام، للوضعيات المحاسبية الدورية التي يقدمها له المحاسبون الرئيسيون والمتعلقة بتنفيذ عمليات الميزانية وعمليات الخبزينة.

والجدير بالذكر أن محاسبو الترتيب لا يمارسون سلطة الرقابة على المحاسبين الْمُكَلَّفِينَ، ولا

يشركون في تنفيذ العمليات المكلفين بتجميعها.

**3.2.2.2. المحاسبون بالنقود والمحاسبين بالمواد****1.3.2.2.2 LES COMPTABLES EN DENIERS المحاسبون بالنقود**

هم بمثابة أمناء الصناديق المالية.

**2.3.2.2.2 LES COMPTABLES MATIERES محاسبو المواد**

إذا تم تكليف موظفين أو أعوان بحفظ المواد والأشياء المملوكة أو المودعة لدى الهيئات العمومية (سلع، مواد أولية، ...الخ)، فتكون لهم صفة محاسبي المواد.

**4.2.2.2. المحاسبون القانونيون والمحاسبين الفعليين****1.4.2.2.2 LES COMPTABLES DE DROIT (OU المحاسبون القانونيون**

**PATENTS)** فئة المحاسبين القانونيين هي الفئة الوحيدة المُوَجَّهة بالتصرف في الأموال والقيم العمومية والخاصة المنظمة.

**2.4.2.2.2 LES COMPTABLES DE FAIT (شبه المحاسبين)**

هم موظفون، ليست لهم صفة المحاسب العمومي ولا يعملون تحت إشرافه، وقاموا، عن علم أو جهل، بأعمال تدخل ضمن مهام المحاسب العمومي القانوني، فبهذا التصرف يصبحون محاسبين فعليين (أو شبه محاسبين)، بسبب تصرفهم غير القانوني الذي يطلق عليه تسمية " تسيير فعلي "، كأن يقوم مدير مؤسسة تعليمية أو أي موظف آخر عليا مثلا بقبض حقوق التسجيل في بداية السنة الدراسية.

**3.2.2. التزامات المحاسبين العموميين**



بعد قيام وزير المالية أو ممثليه (أمناء الخزائن الولائية غالبا) بتعيين<sup>1</sup> أو اعتماد<sup>2</sup> محاسبين عموميين على رأس مؤسسات عمومية، حسب المادة 34 من القانون رقم 90-21، يلتزم المحاسبون العموميون بجملة من الالتزامات المرتبطة بممارسة مهامهم وهي:

### 1.3.2.2. التنصيب وتسليم المهام

يتم تنصيب المحاسبين العموميين رسميا بتحرير محضر تسليم المهام PV DE PASSATION DES SERVICES الواجب توقيعه من طرف المحاسب العمومي السابق (الخارج) والمحاسب العمومي الجديد (الداخل)، بحضور وزير المالية أو ممثله والأمر بالصرف لدى المؤسسة العمومية المعنية.

حيث تكمن أهمية هذه العملية في الفصل بين مسؤوليات المحاسبين القداماء والجدد، لأن هناك العديد من العمليات التي تكفل بها المحاسبون السابقون (سندات تحصيل وحوالات دفع)، لكنها تبقى في المصلحة بعد مغادرتهم لها، وسوف يقوم المحاسبون الجدد بإتمامها (إنهائها)، ولهذا السبب منح قانون المحاسبة العمومية للمحاسبين الجدد الحق في رفع وإبداء أي تحفظ أو اعتراض فيما يخص العمليات الموروثة من المحاسبين القداماء، لكي يتفادوا إقحام مسؤولياتهم الشخصية والمالية من أي أخطاء ارتكبها سابقوهم، وذلك في حدود 3 أشهر من تاريخ تنصيبهم، قابلة للتמיד من طرف وزير المالية، وهذا ما جاء في المادة 10 من القرار رقم 002 المؤرخ في 1991/01/06 المتعلق بتنصيب وتسليم المصلحة للمحاسبين العموميين.

### 1.1.3.2.2. أداء اليمين (القسم):

<sup>1</sup> التعيين يكون في حالة الموظفين العاملين في قطاع وزارة المالية (محاسبين عموميين معينين).  
<sup>2</sup> الاعتماد يكون في حالة الموظفين العاملين في القطاعات الوزارية الأخرى غير قطاع المالية (محاسبين عموميين معتمدين).

بمقتضى المادة 6 من القرار رقم 2 المؤرخ في 1991/01/06 يجب على المحاسبين العموميين، قبل مباشرة وظائفهم، أن يؤدّوا اليمين (القسم)، حيث تسلم لهم شهادة بشأن ذلك.

### 2.1.3.2.2. اكتتاب التأمين:

بناء على المادة 54 من القانون رقم 90-21، المادة 5 من القرار رقم 2 المؤرخ في 1991/01/06، والمادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312، يجب على المحاسبين العموميين، قبل مباشرة وظائفهم، أن يكتتبوا تأميناً يخصهم شخصياً ويضمن المخاطر المتعلقة بمسؤوليتهم المالية. ويتحقق هذا التأمين بعقد تأمينات فردية تكتتب لدى هيئات تأمين، أو بالانضمام إلى جمعية تعاضدية للمحاسبين العموميين.

### 3.1.3.2.2. تعارض الوظائف (تنافي المهام)

الفصل بين وظيفتي الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، يعني أنه لا يجوز للأمر بالصرف أن يقوم بأعمال تدخل في صلاحيات المحاسب العمومي، والعكس صحيح، وهذا بناء على المادة 55.

إضافة إلى ذلك هناك بعض القوانين والأنظمة تذكر حالات تتعارض فيها وظائف المحاسبين العموميين مع بعض الوظائف، مثل ما نص عليه قانون الانتخابات حينما منع الجمع بين وظيفتي

قابض بلدي ومنتخب لدى نفس المجلس البلدي، أو مضي مدة سنة كاملة بعد مغادرة الوظيفة حتى يتمكن من الترشح لهذا المجلس.

### 4.1.3.2.2. إيداع الحسابات (حسابات التسيير) Les comptes de gestion

بعد غلق كل سنة مالية أو عند انتهاء مهامهم، يجب على المحاسبين العموميين إيداع حسابات تسييرهم، لدى مجلس المحاسبة لمراجعتها والبت في مسئوليتهم عن التسيير الذي خضع للمراقبة والحكم عليه حسب المادتين 60 و74 وما يليها من الأمر رقم 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة.

### 3. مبادئ المحاسبة العمومية

تقوم المحاسبة العمومية على أربعة مبادئ سيتم عرضها فيما يلي:

#### 1.3. مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين

##### 1.1.3. ماهية المبدأ

تعود فكرة الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين إلى فكرة جاء بها المفكر Montesquieu في كتابه روح القوانين (L'esprit des lois) والتي تعني " تحديد السلطة بواسطة السلطة " (Limiter le pouvoir par le pouvoir). هذا المبدأ هو أساس العمل الإداري الذي تركز عليه المالية العمومية.

تنص المادة 14 من القانون رقم 90-21 على الآتي: " يتولى الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية المشار إليها في المادة الأولى أعلاه وفق الشروط المحددة في القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07/06/1984 المتعلق بقوانين المالية، المعدل ". نكرت هذه

<sup>1</sup> Bissaad Ali, *Droit de la comptabilité publique*, Editions Houma, Alger, 2004, p. 16.

المادة الأعوان الأساسيين المكلفين بتنفيذ الميزانية العمومية وهما الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.

وتأتي المادة 55 من القانون رقم 90-21 لتبئين وتؤكد على وجود فاصل بين مهام هذين النوعين من الأعوان فنصت على ما يلي: " تتنافى وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي "، يستشف من نص هذه المادة أن الفصل بين وظيفتي الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، يعني أنه لا يجوز للأمرين بالصرف أن يقوموا بأعمال تدخل في صلاحيات المحاسبين العموميين، والعكس صحيح.

ويمتد هذا الفصل ليشمل أزواج الأمرين بالصرف الذين لا يُسَمَح لهم بأن يكونوا محاسبين عموميين مخصصين لديهم، بمعنى أنه لا يجوز أن يكون الزوج أمرا بالصرف وزوجته محاسبة عمومية في نفس المؤسسة، والعكس صحيح، وهنا تم ذكر علاقة الزوجية على سبيل المثال حتى يقاس عليها، بناء على المادتين 55 و56 من القانون رقم 90-21. م 56 " لا يجوز لأزواج الأمرين بالصرف بأي حال من الأحوال أن يكونوا محاسبين معينين لديهم ".

مما سبق نستنتج أن تنفيذ الميزانية العمومية (بايراداتها ونفقاتها) تم توزيعه بين مجموعتي الأعوان عبر مرحلتين متكاملتين، المرحلة الأولى إدارية يتولاها الأمرين بالصرف والمرحلة الثانية محاسبية مالية يتكفل بها المحاسبون العموميون.

### 2.1.3. مبررات المبدأ<sup>1</sup>

تتمثل مبررات هذا المبدأ فيما يلي:

#### 1.2.1.3. تقسيم المهام

<sup>1</sup> Ibid., pp. 16-20.

تفرق المحاسبة العمومية بين تسيير الميزانية وتسيير الأموال، فتسيير اعتمادات الميزانية من مهام الأمرين بالصرف، الذين يمارسون سلطتهم الميزانية، أما تسيير الأموال فهو مهمة المحاسبين العموميين دون سواهم، الذين يمارسون سلطة الخزينة، وبالتالي فإن كل التصرفات المالية من إيرادات ونفقات تتضمن تصرفات إدارية (كإصدار سند تحصيل إيراد، الالتزام بنفقة وتصفياتها ثم إصدار حوالة دفع تخصصها، تعيين موظف جديد،... الخ)، وبالتالي فهي تصرفات موكلة إلى الأمر بالصرف وتدخل في مجال اختصاصه، وتبقى التصرفات الأخرى التي تتطلب تداول واستعمال الأموال العمومية (من تحصيل وصرف) فهي تصرفات محاسبية وتدخل في مجال اختصاص المحاسب العمومي.

هذا الفصل بين المهام الإدارية والمحاسبية يمثل أساس العمل المحاسبي العمومي، حيث يوكل تنفيذ

الميزانية العمومية إلى صنفين مختلفين من الأعوان بحيث يكون فيه:

✓ الأمر بتحصيل إيراد عمومي معين ليس هو من يقبضه فعلا؛

✓ الأمر بدفع نفقة عمومية معينة ليس هو من يسدها فعلا.

مبدأ تنافي المهام بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين هو الذي يضمن حرية التصرف، في إطار القوانين والأنظمة، للمحاسبين العموميين لأنه يسمح لهم برفض الانصياع إلى أي أمر يروونه غير شرعي، ويمكن أن يقحم مسئوليتهم الشخصية والمالية (انظروا) مبدأ المسئولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين).

### 2.2.1.3. الرقابة المتبادلة أو المزدوجة

مبدأ فصل المهام يضمن وجود رقابة متبادلة بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، وذلك من خلال الوضعيات المالية الدورية (شهرية، ثلاثية وسنوية) التي يصدرونها ويتبادلونها وكل فئة تمضي على وضعيات الفئة الأخرى (مع الاحتفاظ بنسخة منها للحفظ والمتابعة)، تأكيدا على فحصهم محتوى

هذه الوضعيات وأنها متقاربة تماما (أي لا توجد اختلافات بين محاسبة الأمرين بالصرف ومحاسبة المحاسبين العموميين).

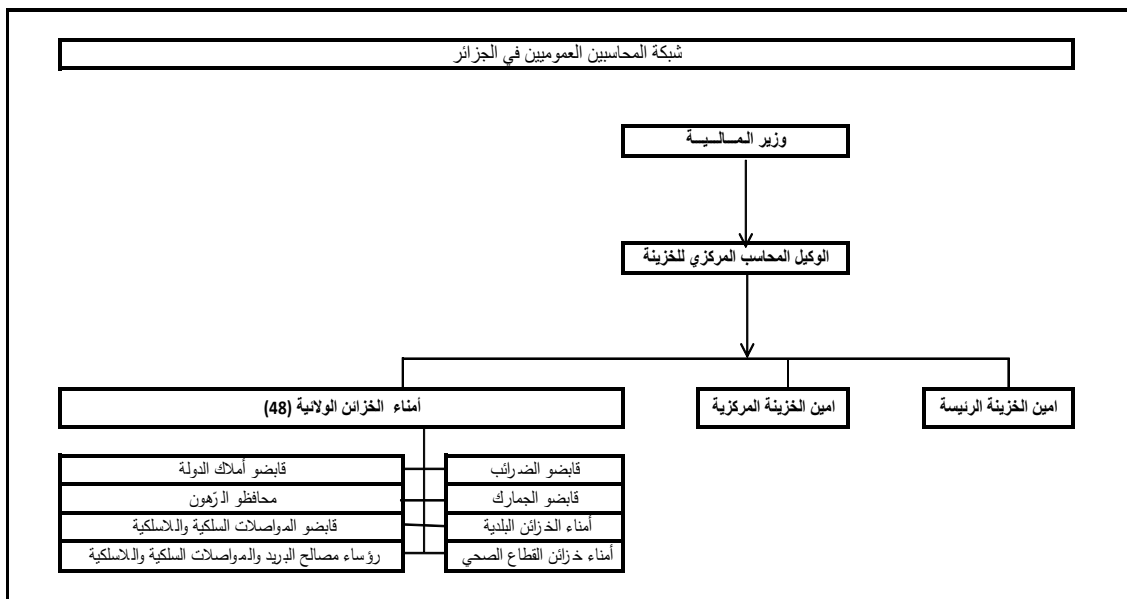
### 3.2.1.3. وحدة الصندوق

تنص المادة 34 من القانون رقم 21-90 على ما يلي: " يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية، ويخضعون أساسا لسلطته. يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية.

تحدد كفاءات تعيين، بعض المحاسبين العموميين أو اعتمادهم عن طريق التنظيم "

من نص هذه المادة نستنتج أن كل المحاسبين العموميين معينين أو معتمدين من طرف وزير المالية (أو من يمثله) وهم يعملون تحت إشرافه (سلطته)، عكس كل الأمرين بالصرف، المعينين أو المنتخبين، الذين يعملون تحت إشراف سلطات مختلفة وهم الوزراء الآخرين، فيما يلي مخطط يبين شبكة المحاسبين العموميين على مستوى الوطن.

#### شكل رقم 1: شبكة المحاسبين العموميين في الجزائر



المصدر: من إعداد أستاذ المقياس

وحدة الخزينة تعني وجوب أن يكون لكل محاسب عمومي حساب جاري واحد فقط، ويجب فتحه لدى الخزينة العمومية.<sup>1</sup>

باحترام هذا الشرط، يقوم كل المحاسبين العموميين بإيداع أموال الهيئات العمومية التي يشرفون عليها في الخزينة العمومية، التي يرأسها محاسب عمومي رئيسي وهو الوكيل المحاسب المركزي للخزينة، الذي يعمل تحت السلطة المباشرة لوزير المالية، حتى يتمكن الوزير من متابعة تطور تنفيذ الميزانية العمومية مع تقدم الزمن ومعرفة قيمة كل المداخل والمصاريف واستخراج الرصيد في أي وقت، لإعلام الهيئات العليا في البلاد.

### 4.2.1.3. تفادي الغش وتسهيل الرقابة

الفصل بين المهام الإدارية والمحاسبية أدى إلى تكليف فئتين مختلفتين ومستقلتين من الأعوان العموميين لا ينتميان إلى نفس السلطة (المحاسبين العموميين تحت سلطة وزير المالية والأميرين بالصرف تحت سلطة مختلف الوزارات الأخرى) وهذا ما يؤدي إلى صعوبة تواطؤ المحاسبين والأميرين بالصرف، إضافة إلى عدم تمكين أي فئة من إخفاء المعلومات والوثائق المحاسبية بسبب ازدواجية حفظها (نفس الوثائق المحاسبية موجودة لدى الفئتين، ويجب الاحتفاظ بها لمدة 10 سنوات لتقديمها إلى هيئات الرقابة عند اللزوم، وبالتالي يسهل تحديد المسؤوليات في حالة وجود تلاعب في محاسبة أي هيئة عمومية).

<sup>1</sup> استثناء، تم السماح لكل محاسب عمومي فتح حساب جاري بريدي واحد فقط بهدف دفع وتحويل النفقات العمومية المرتبطة بنفقات الموظفين (رواتب وأجور، علاوات، مصاريف مهمات، ... الخ)، ولا يجب أن يتعدى مبلغ الرصيد قيمة الرواتب لمدة شهرين.

### 2.3. مبدأ التمييز بين الملائمة والشرعية<sup>1</sup>

إذا كان مبدأ فصل المهام قد وُفِّق في تحديد مجالي عمل الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين (المجال الإداري والمجال المحاسبي على التوالي)، فلم يُوفَّق في تحديد حدود رقابة المحاسبين العموميين على تصرفات الأمرين بالصرف. ولحل هذا الإشكال أو التخفيف من حدته ظهر مبدأ التمييز بين مجالي الملائمة *Opportunité* والشرعية (أو المشروعية) *Régularité*.

فما المقصود بالشرعية؟ وما المقصود بالملائمة؟

يُفصَد **بالشرعية** تأكد المحاسب العمومي من مطابقة الأوامر (سندات التحصيل وحوالات الدفع المستلمة من الأمر بالصرف) للقوانين والأنظمة السارية المفعول قبل تنفيذها، دون التدخل في مجال تسيير المرفق أو الهيئة العمومية الذي يرجع تقييمه إلى هيئات رقابية أخرى.

كما يُفصَد بالملائمة الاختيار والمفاضلة بين مجموعة من البدائل أو الاختيارات المتوفرة أمام الأمر بالصرف في إطار إنجاز مهامه، ولكن في إطار القوانين والأنظمة السارية المفعول. رغم هذا الانفصال الظاهري، يبقى هناك تداخل بين الملائمة والشرعية، خاصة في جانبيهما الشكليين، حيث تتقارب الملائمة الشكلية للعمليات مع الشرعية. وبالتالي فيستطيع المحاسب العمومي معرفة الجانب الشكلي للملائمة من خلال الوثائق التبريرية المقدمة له من طرف الأمر بالصرف، إلا أن معرفته بالجانب الموضوعي لها تبقى محدودة، ولا يمكنه التدخل فيها لأنها تتعلق بظروف التسيير، وإذا أراد فعل ذلك فإنه سوف يتسبب في عرقلة السير الحسن للهيئة العمومية.

<sup>1</sup> Devaux Gilbert, *La comptabilité publique, tome 1 – Les principes*, PUF, Paris, 1957, p. 16.



مثلا، عندما يريد أمر بالصرف اقتناء سيارة نفعية تتبادر إلى ذهنه هذه الأسئلة (جانبا

الملائمة):

✓ ما هي المواصفات التي يجب توفرها في السيارة، من الناحية التقنية ؟

✓ ما هي الطاقة التي تشتغل بها السيارة ؟

✓ ما هي العلامة التجارية ؟ وما هو اللون ؟

✓ ما هو الثمن الذي يمكن دفعه ؟

✓ من هو المورد الذي يتم التعامل معه ؟

كما يجب على المحاسب العمومي الإجابة على هذه الأسئلة (جانبا الشرعية):

- هل يحق للأمر بالصرف اقتناء السيارة ؟
- ما هي الشروط الواجب توافرها في السيارة المراد اقتنائها، من الناحية القانونية والتقنية ؟
- هل هذه النفقة عادية أم تخص صفقة عمومية ؟ إذا جاء الجواب بالصنف الثاني، هل تم احترام الإجراءات المذكورة في قانون الصفقات العمومية ؟
- هل توجد الاعتمادات المالية التي تسمح بتسديد قيمة السيارة ؟
- هل تحصل الأمر بالصرف على التأشيرة أو التأشيرات المناسبة ؟

### 3.3. المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين

يمكن أن يتعرض المحاسبون العموميون إلى المسؤوليات التأديبية والجزائية والمدنية مثلهم مثل الموظفين الآخرين، ولكنهم معرضون إلى مسؤولية أخرى أكثر تميزا وخصوصية وهي المسؤولية الشخصية والمالية. حيث جاء في المادة 38 من قانون المحاسبة العمومية ما يلي: " إن المحاسبين

العموميين مسؤولون شخصيا وماليا على العمليات الموكلة إليهم ". وأضاف في المادة 40 " دون الإخلال بأحكام المادتين 38 و46، يمكن أن تكون المسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين والأشخاص الموضوعين تحت أوامرهم "؛

- فماذا يقصد بالمسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين ؟ قانونا، يقصد بالمسؤولية التزام شخص بإصلاح ضرر كان قد تسبب فيه؛ والمسؤولية الشخصية تعني أن المحاسبين العموميين هم الذين يتحملون نتائج الأخطاء التي يمكن أن يرتكبوها هم أو الموظفين الذين يعملون تحت إشرافهم، أما المسؤولية المالية فمعناها أن المحاسبين العموميين مطالبين بتعويض الأضرار الناجمة عن هذه الأخطاء من أموالهم الخاصة؛
- هذا ما يبين أهمية المهمة الموكلة إليهم والتي تتعلق بتداول الأموال العمومية، وبالتالي عليهم التركيز وتفحص ما يقومون به جيدا وبدون تقصير؛
- ومتى تقحم المسؤولية المالية والشخصية للمحاسبين العموميين ؟ حسبما جاء في المادة 42 " تكون المسؤولية المالية، قائمة عندما يثبت نقص في الأموال أو القيم ". إذن تقحم هذه المسؤولية، مباشرة بعد معاينة أي تصرف خاطئ، يؤدي إلى ضرر يلحق الهيئة العمومية، وبالتالي الخزينة العمومية، مثل: عدم تحصيل إيراد، تسديد نفقة غير شرعية، وجود ثغرة أو عجز في الصندوق. ومنه يتعين على المحاسبين تسديد قيمة العجز من أموالهم الخاصة حسب نص المادة 53 " يتعين على المحاسب العمومي أن يغطي بأمواله الخاصة أي عجز مالي في الصندوق وكل نقص حسابي مستحق يتحمله ".
- ومتى تقحم المسؤولية الشخصية للمحاسبين العموميين ؟ جاء في نص المادة 43 " يكون المحاسب العمومي مسؤولا شخصيا عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المشار إليها في

المادتين 35 و36 أعلاه"، وفي هذه الحالة تقحم المسؤولية الشخصية بمناسبة عدم احترام محتوى المادتين 35 و36 اللتان تحددان شروط قبول تنفيذ تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات على التوالي.

- حيث تبقى المسؤولية المالية والشخصية للمحاسبين قائمة ابتداء من يوم تنصيبهم إلى غاية خروجهم من المنصب، وعلى كل العمليات التي قاموا بها، حتى تلك التي تكفلوا بها من سابقهم بمناسبة تعويضهم، في حالة عدم إبداء أي تحفظ أو اعتراض وهذا ما نصت عليه، المادة 41 " تطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية على جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى تاريخ انتهاء مهامه. غير أنه، لا يمكن إقحام هذه المسؤولية بسبب تسيير أسلافه إلا في العمليات التي يتكفل بها بعد التحقيق دون تحفظ أو اعتراض عند تسليم المصلحة"، بل تبقى هذه المسؤولية قائمة لمدة 10 سنوات بعد مغادرة المحاسبين لمناصبهم وذلك ما تؤكدته المادة 63 " يجب أن تحفظ الأوراق الإثباتية الخاصة بعمليات التسيير للأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين إلى غاية تقديمها للأجهزة المكلفة بتصفية الحسابات أو إلى غاية انقضاء أجل (10) عشر سنوات".

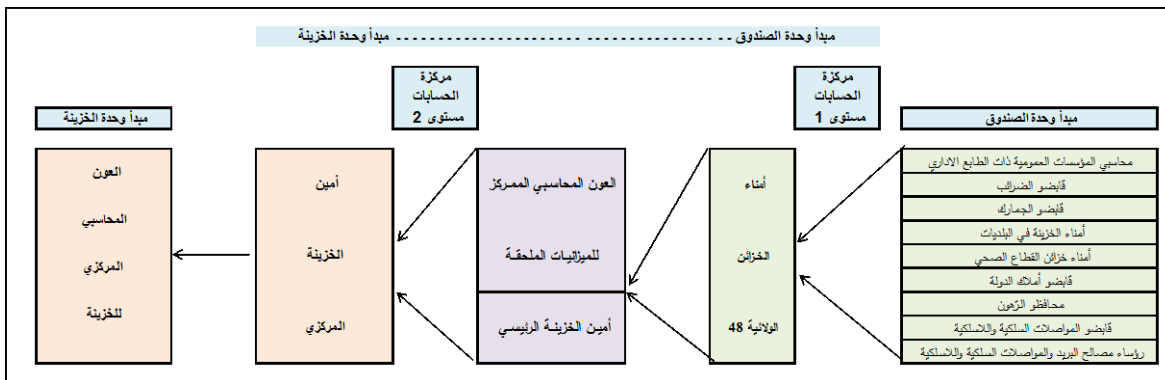
- ويمثل كل من وزير المالية ومجلس المحاسبة السلطتين الوحيديتين المَحْوَلَتَيْن قانونا لإقحام المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين، حسب نص المادة 46 " في جميع الحالات، لا يمكن أن تقحم المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب إلا من طرف الوزير أو مجلس المحاسبة".

#### 4.3. مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

جاء في المادة 8 من القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية "لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة خاصة. تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز".

- يرتبط هذا المبدأ بالمالية العمومية، ومؤداه فصل عضوي بين الإيرادات والنفقات ومنه لا يمكن إقامة ترابط وعلاقة وظيفية بين إيراد ونفقة (الجدار الفاصل).
- يرتبط هذا المبدأ كذلك بالمحاسبة العمومية وتسيير الخزينة العمومية، حيث لا يمكن توفير خزانات وأدراج داخل الخزينة العمومية بطريقة تسمح بتفضيل نفقة على أخرى أو القول بأنه يجب الاحتفاظ بحصيلة إيراد معين وتخصيصه لمواجهة نفقة محددة.
- هذا يسمى مبدأ وحدة الصندوق على المستوى القاعدي أي الوكالات المحاسبية: (الأموال المتوفرة تستعمل لتسديد قيمة النفقات حسب تاريخ إصدارها، لا حسب أفضليتها)، أما على المستوى الوطني (مبدأ وحدة الخزينة) يعني أن كل الأموال المتوفرة لدى الخزينة العمومية تصب في حساب جاري واحد (حساب الخزينة العمومية لدى بنك الجزائر).

#### شكل رقم 2: شكل يبين مبدئي وحدة الصندوق ووحدة الخزينة



المصدر: من إعداد أستاذ المقياس

#### 4. الاستثناءات الواردة على مبادئ المحاسبة العمومية

#### 1.4. الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

التطبيق الصارم لمحتوى مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين يمكن أن يؤدي إلى ظهور العديد من الصعوبات التي تنتسب في عرقلة أو انسداد تسيير المصالح العمومية، ولتفادي مثل هذه الوضعيات رأى المشرع الجزائري إدراج بعض الاستثناءات لهذا المبدأ، وذلك فيما يخص العمليات المتعلقة بالإيرادات والنفقات.

##### 1.1.4. الاستثناءات في مجال الإيرادات Dégrogation en matière de recettes

مبدئياً، لا يحق تحصيل أي إيراد عمومي إلا بموجب سند تحصيل صادر عن الأمر بالصرف، وهو العون الوحيد المخول قانوناً لذلك. فلا يمكن إسناد هذه المهمة إلى المحاسب العمومي، ولكن المشرع سمح له ببعض الإثباتات البسيطة للإيرادات السابقة للتحصيل، ويتعلق الأمر بالإيرادات المحصلة نقداً والإيرادات المحصلة عن طريق وكالات الإيرادات.

##### 1.1.1.4. الإيرادات المحصلة نقداً Les recettes perçues au comptant

يتعلق الأمر بالإيرادات التي يقوم المحاسبون العموميون بتحصيلها من المدينين بموجب تصريح منهم، دون تدخل مسبق للأمرين بالصرف، الذين يمكنهم القيام بالتحقق من صحة هذه التصاريح لاحقاً. التحصيل النقدي هو القاعدة في مجال الضرائب المباشرة والحقوق الجمركية. فعلاً، ففي ميدان الضرائب هناك تمييز بين الحقوق المثبتة والحقوق نقداً. تعرف الحقوق نقداً على أنها الحقوق أو الضرائب الواجب دفعها في حينها، إلى القابضين المعينين، من طرف المكلفين بها بأنفسهم، وهذا حسبما جاءت به القوانين أو التنظيمات، مثل الرسم على القيمة المضافة TVA.

عند قبض إيرادات نقدا يقع التصفية والتحصيل على عاتق المحاسب العمومي، ولكنه لا يكون مسؤولاً على الأخطاء المرتكبة في التصفية إلا إذا لوحظ هناك سوء تصرف متعمد يجب إثباته.

#### 2.1.1.4. الإيرادات المحصلة عن طريق وكالات الإيرادات وكالات الإيرادات

##### régies de recettes

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 93-108 مؤرخ في 05/05/1993 المحدد لكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها، تم السماح للأمين بالصرف، بتعيين أعوان إداريين مرسمين (تابعين لمصالحهم)، على رأس وكالات الإيرادات، تطلق عليهم تسمية وكلاء الإيرادات<sup>1</sup>. يقوم وكلاء الإيرادات بقبض وتحصيل مبالغ الإيرادات التي تدفع لهم من طرف المدينين أنفسهم وفي الأوقات المحددة، ويقومون بتحويلها في مواعيد منتظمة إلى المحاسبين العموميين المختصين، حيث:

- يتم دفع الإيرادات المقبوضة نقدا، مرة واحدة على الأقل في الأسبوع؛
- يجب تسليم المقبوضات بواسطة الصكوك البنكية، في اليوم الموالي للقبض، كأقصى أجل؛
- كما يجب إرسال المقبوضات بواسطة الصكوك البريدية، في اليوم الموالي للقبض كأقصى أجل أيضا، إلى مراكز الصكوك البريدية التي تمسك الحسابات الجارية البريدية للوكلاء، أو مراكز الصكوك البريدية التي تمسك الحسابات الجارية البريدية للمحاسبين العموميين المختصين، إن لم يكن للوكلاء حسابات جارية بريدية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> تعيين وكلاء الإيرادات مرهون بقبول المحاسب العمومي للموظفين المقترحين من طرف الأمين بالصرف ليتولون منصب وكيل الإيرادات.

<sup>2</sup> المادة 17 المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05/05/1993 المحدد لكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها.

بعد التحقق من صحة التصفية، يطلب هؤلاء المحاسبون من الأمرين بالصرف إصدار سندات تحصيل بالقيم المقبوضة، ثم يتم تحميلها نهائيا وتسجيلها في الدفاتر المحاسبية.<sup>1</sup>

#### 2.1.4. الاستثناءات في مجال النفقات Dérogations en matière de dépenses

مبدئيا، لا يحق للمحاسب العمومي أن يقوم بتسديد أي نفقة قبل استلام أمر دفع أو حوالة دفع من الأمر بالصرف، ولكن لتسهيل تسيير المؤسسات والهيئات العمومية، ظهرت استثناءات لهذا المبدأ جاء بها المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19/01/1993، المتضمن قانون المالية لسنة 1993.

حيث جاء في المادة 153 منه، لتسمح بتجاوز هذا الشرط، حيث مكنت المحاسبين العموميين من دفع بعض النفقات بدون أمر بالصرف مسبق وبعض آخر نفقات بدون أمر بالصرف.

#### 1.2.1.4. النفقات التي تدفع بدون أمر بالصرف مسبق les dépenses payables sans

##### ordonnancement préalable

تتمثل النفقات التي تدفع بدون أمر بالصرف مسبق في الحالات الآتية:

- \* المدفوعات التي تتم بواسطة وكالات التسيقات (تسمى أيضا وكالات الصرف أو وكالات النفقات)؛
- \* الدين الأصلي والفوائد الواجبة الدفع بعنوان ديون الدولة، وأيضا خسائر الصرف على أصل رأس المال الأصلي؛
- \* النفقات ذات الطابع النهائي التي نفذت بعنوان عمليات التجهيز العمومي التي استفادت من تمويلات خارجية.

<sup>1</sup> نظرا لخصوصية الوكالات الإيرادات، خاصة تداول الأموال العمومية من طرف موظفين غير المحاسبين العموميين، فإنها محاطة بإجراء منظم بنقطة، سواء لإنشائها، تعيين واعتماد الوكلاء على رأسها، عملها وتسييرها، مسؤوليات الوكلاء والرقابة المنصبة عليهم من طرف الأمرين بالصرف، المحاسبين العموميين وأجهزة الرقابة الأخرى.

يقوم المحاسبون العموميون بدفع هذا النوع من النفقات دون الالتزام والتقييد بالإجراءات المألوفة لتنفيذ النفقات العمومية، ومن دون أمر مسبق بدفعها من قبل الأمرين بالصرف، ثم تتم تسويتها بعد ذلك من قبل هؤلاء الأمرين بإصدار أوامر دفع أو وحوالات دفع، من أجل التسوية بعد التحقق من صحة وشرعية هذه النفقات.

#### 1.1.2.1.4. النفقات المسددة عن طريق وكالات النفقات أو التسبيقات Les dépenses

##### payées par les régies d'avances

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 108-93 المؤرخ في 1993/05/05 المحدد لكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها، تم السماح للأمرين بالصرف، من تعيين أعوان إداريين مرسمين (تابعين لمصالحهم)، على رأس وكالات النفقات (التسبيقات)، تطلق عليهم تسمية وكلاء النفقات (وكلاء التسبيقات).<sup>1</sup>

يقوم وكلاء التسبيقات، لصالح الهيئات العمومية، مباشرة بتسديد قيمة النفقات من المبالغ المالية التي تحول إلى حسابات وكالاتهم (حسابات مفتوحة لدى الخزينة العمومية ولدى مراكز الصكوك البريدية) من طرف المحاسبين العموميين في بداية الدورة المالية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> تعيين وكلاء النفقات (التسبيقات) مرهون بقبول المحاسب العمومي للموظفين المقترحين من طرف الأمرين بالصرف ليتولون منصب وكيل النفقات (التسبيقات).

<sup>2</sup> إعادة تمويل حسابات هذه الوكالات تتم كلما احتاج الوكلاء إلى أموال إضافية، لكن في حدود المبلغ الأقصى الذي حُدد عند إنشاء كل وكالة، مع تبرير المبالغ المطلوبة.



النفقات المعنية هنا هي تلك النفقات ذات المبالغ البسيطة أو النفقات ذات الطابع الإستعجالي، والتي لا يمكن فيها إتباع الإجراءات التنظيمية العادية. حيث نص عليها، وعلى سبيل الحصر، المرسوم التنفيذي رقم 93-108 في المادة 18 وهي:

- نفقات صغيرة تخص الأدوات والتسيير؛
- أجور الموظفين العاملين بالساعة أو باليوم؛
- تسبيقات عن مصاريف المهمات؛
- الأشغال المنجزة في الوكالات.

#### 2.1.2.1.4. أصل رأس المال وفوائده المستحقة على قروض الدولة، وخسائر الصرف

##### المتعلقة بأصل رأس المال

ديون الدولة، في البداية، عبارة عن إيرادات، ولكن تتحول إلى نفقات بحلول مواعيد تسديدها، وبالتالي يجب دفعها إلى أصحابها. ومنه فتسديد الديون (أصولها وفوائدها) عبارة عن نفقات عمومية لا تتطلب استعمال المسار العادي للنفقات (الإجراءات العادية الخاصة بالنفقات).

#### 3.1.2.1.4. النفقات ذات الطابع النهائي التي نفذت بغوان عمليات التجهيز العمومي

##### التي استفادت من تمويلات خارجية.

يمكن تمويل التجهيزات (الاستثمارات) العمومية بقروض خارجية، ويتم حشد وتعبئة الأموال

اللازمة لذلك بموجب المادة 11 فقرة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 98-227 المؤرخ في 13/07/1998 والمتعلق بنفقات الدولة للتجهيز.

لكن يجب التمييز بين تسديد الديون الخارجية المستعملة في تمويل التجهيزات العمومية، والنفقات المرتبطة بتنفيذ التجهيزات العمومية. حيث يتم التكفل بالديون من ميزانية الدولة (قسم نفقات

التسيير - الباب 2: ديون عمومية) بموجب المادة 165 من قانون المالية لسنة 1994، بينما يتم تحميل النفقات على قسم الاستثمار (الباب 1: التجهيز)

هذا الصنف من التمويلات يتم بناء على اتفاقيات تحدد كيفية استهلاك قروض (استعمالها) في مشاريع معينة. يتم الأمر بالدفع بعد ذلك لتسوية المبالغ المدفوعة للدائنين.

#### 2.2.1.4. النفقات التي تدفع بدون أمر بالصرف les dépenses payables sans

##### ordonnement

النفقات التي تسدد بدون أمر بالصرف تتمثل فيما يلي:

- معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المسددة من ميزانية الدولة Pensions؛
- المرتبات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية وأعضاء الحكومة Les rémunérations؛
- المصاريف والأموال الخصوصية Les frais et fonds spéciaux.

هذا النوع من النفقات يتم تسديده من طرف المحاسبين العموميين مباشرة، وبدون تدخل سابق أو لاحق للآمرين بالصرف، وهذا بسبب الطابع التكراري والمنتظم لبعض النفقات، والامتيازات التي تستفيد منها السلطات العليا في الدولة، وكذا للطبيعة الخاصة لبعض الأنشطة والعمليات السرية.

#### 1.2.2.1.4. معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المسددة من ميزانية الدولة Pensions

من التصرفات القديمة للمحاسبين العموميين، يوجد تسديد المعاشات ومنح التقاعد الواجبة على ميزانية الدولة والديون العمومية، وذلك بدون توفر أوامر أو حوالات دفع. الاعتمادات المالية المخصصة لهذا النوع من النفقات لها طابع تقييمي (évaluatif).

المستفيدين من المعاشات لهم سندات دائمة (شهادة التسجيل في الدين العمومي) ودفتر قسائم<sup>1</sup>. عند ميعاد الاستحقاق يتقدم المستفيدين إلى المحاسبين العموميين الذين يدفعون لهم مستحقاتهم مقابل قسيمة تؤخذ من دفتر القسائم.

#### 2.2.2.1.4. المرتبات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية وأعضاء الحكومة

يُحْمَلُ هذا الصنف من النفقات على ميزانية الدولة، في الباب 2: نفقات تسيير الدولة (مخصصات السلطات العمومية)، حيث يتم تسديد مرتبات رئيس الجمهورية، رؤساء المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة والمجلس الدستوري، وكذا أعضاء الحكومة بأوامر دفع يصدرها وزير المالية شهريا.

#### 3.2.2.1.4. المصاريف والأموال الخصوصية Les frais et fonds spéciaux.

هذا النوع من النفقات يمثل نفقات جد خصوصية معروفة بـ "الأموال السرية"، يتم التصرف فيها بأمر من رئيس الجمهورية أو رئيس الحكومة، حيث توضع تحت تصرف الوزراء المؤهلين الذين يقومون بأنفسهم أو بتكليفهم أعوانهم. هذا النوع من النفقات يشكل استثناء لمبدأ تخصيص الاعتمادات لأنه، أولاً: يتقاضي مبدأ تسقيف (تحديد) الاعتمادات حسب الطبيعة، وثانياً: التخصيص المسبق للاعتمادات المسقفة لنفقة معينة.

في هذه الحالة، يضع المحاسبون العموميون تحت تصرف الأمرين بالصرف المسيرين (الوزراء أو الولاة) الأموال المخصصة في حدود الاعتمادات المحددة، لاستعمالها بحرية، ويقدمون تقارير فيما يخص استعمالهم لهذه الأموال إلى رئيس الجمهورية أو رئيس الحكومة، حسب الحالة.

<sup>1</sup> شهادة التسجيل في الدين العمومي = brevet d'inscription à la dette publique، ودفتر قسائم = carnet de quittances.

#### 3.1.4. عواقب خرق مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين<sup>1</sup>

يمكن أن يتدخل، عن علم أو جهل، أحد أعوان المحاسبة العمومية ( أمر بالصرف، محاسب عمومي، وكيل النفقات -الصرف-)، وكيل الإيرادات -التحصيل-)<sup>2</sup>.

هذا التصرف (التدخل) يعتبر خرقا صارخا لمبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، يؤدي بصاحبه إلى تحمل نتائجه وتبعاته.

#### 1.3.1.4. بالنسبة للمحاسب العمومي

يمكن للمحاسب العمومي أن يقع في هذه الحالة (خرق المبدأ)، عندما يقوم بمهام أو تصرفات تندرج ضمن مهام الأمر بالصرف، سواء تعلق ذلك بتحصيل إيراد أو تسديد نفقة.

فعندما يقوم المحاسب العمومي بتحصيل مبالغ نقدية بدون سندات تحصيل صادرة بشأنها عن الأمر بالصرف، خاصة إذا كانت لا تمثل حقوقا مكتسبة للمؤسسة العمومية المعنية، يصبح (المحاسب العمومي) مرتكبا لجريمة الغدر CONCUSSION أو الابتزاز أو الاختلاس.

أما عند قيامه بتسديد قيمة نفقة بدون أمر بالصرف (أو حوالة دفع)، فذلك يقحم مسؤوليته المالية الشخصية ويضعه في حالة مدين MISE EN DEBET تجاه المؤسسة العمومية المعنية بمبلغ العملية غير الشرعية.

#### 2.3.1.4. بالنسبة للأمر بالصرف

تدخل الأمر بالصرف في مهام تخص المحاسب العمومي، كتحويل إيرادات أو مداولة أموال وقيم، تجعل منه محاسبا فعليا (شبه محاسب)<sup>3</sup> COMPTABLE DE FAIT، وذلك ما يجعله يتحمل نفس

<sup>1</sup> مسعي محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 26-27، و. Bissaad Ali, Op.cit., pp 28-38.

<sup>2</sup> يمكن لموظفين آخرين أن يجدوا أنفسهم في وضعية شبه المحاسبين، في تصرفهم في أعمال ومهام المحاسب العمومي، سواء كان ذلك عن قصد أو جهل، أو عن حسن نية أو سوئها.

<sup>3</sup> أتى ذكر شبه المحاسب في المواد 50، 51 و52 من القانون رقم 90-21.

الالتزامات والمسؤوليات التي يتحملها المحاسب العمومي، وبالتالي يعرضه لنفس العقوبات المسلطة على المحاسبين العموميين، زيادة إلى العقوبات الجزائية التي تسلط عليه نتيجة ارتكابه لجريمة انتحال الصفة أو اغتصاب الوظيفة.<sup>1</sup>

#### 2.4. الاستثناءات الواردة على مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

نصت الفقرة 2 من المادة 8 من القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية على ما يلي:

" لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة خاصة تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز .

غير أنه يمكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص الموارد لتغطية بعض النفقات، وتكتسي هذه العمليات حسب الحالات الأشكال التالية:

1- الميزانيات الملحقة؛

2- الحسابات الخاصة للخزينة؛

3- أو الإجراءات الحسابية الخاصة ضمن الميزانية العامة، التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الاعتمادات ".<sup>2</sup>

وفيما يلي شرح لما ورد في الفقرة 2 من نص المادة:

#### 1.2.4. الميزانيات الملحقة:

المادة 51: " يعد شبه محاسب في مفهوم هذا القانون، كل شخص يتولى تحصيل الإيرادات أو يقوم بالمصاريف أو بصفة عامة يداول القيم والأموال دون أن تكون له صفة محاسب عمومي بمفهوم المادة 33 أعلاه، ودون أن يرخص له صراحة من قبل السلطة المؤهلة لهذا الغرض ".  
 المادة 52: " فضلا عن العقوبات التي يتعرض لها عند اغتصاب الوظيفة، يخضع شبه المحاسب لنفس الالتزامات ويضطلع بنفس المسؤوليات التي يضطلع بها المحاسب العمومي كما يخضع لنفس المراقبة ولنفس العقوبات المطبقة على المحاسب العمومي ".

هي ميزانيات تلحق بميزانية الدولة، وتتعلق بالعمليات المالية لبعض المرافق العامة ذات النشاطات الاقتصادية والاجتماعية التي تتمتع بالاستقلال المالي، ولكن ليس لها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الدولة، مثل ميزانية قطاع البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية، المطبعة الرسمية.

فقطاع البريد يتمتع بإمكانية التصرف في الإيرادات التي يحققها من تخصيصها كنفقات استغلال أو استثمار، وذلك بموجب نص المادة 44 من القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية، بإنشاء الميزانيات الملحقة أو إلغائها، بموافقة البرلمان. " يجوز أن تكون موضوع ميزانيات ملحقة، العمليات المالية لمصالح الدولة التي لم يصف عليها القانون الشخصية الاعتبارية والتي يهدف نشاطها أساسا إلى إنتاج بعض المواد أو تأدية بعض الخدمات المدفوعة الثمن. يُقرَّر إنشاء أو إلغاء ميزانيات ملحقة بموجب قوانين المالية ".

#### 2.2.4. الحسابات الخاصة للخزينة (COMPTES SPECIAUX DU TRESOR)

بسبب طابعها المؤقت، لا يمكن إدراج بعض العمليات المالية في إطار الميزانية العامة للدولة، ويقصد بهذه العمليات مختلف المبالغ المالية التي تقبض من خزينة الدولة أو تدفع بواسطتها، لكن دون أن تكون لها:

\* صفة الإيرادات الحقيقية كالضمانات أو الكفالات التي يدفعها الأشخاص ومختلف المبالغ التي تعود لأصحابها؛

\* صفة النفقات الحقيقية مثل القروض التي تمنحها الدولة للجماعات المحلية ومختلف السلفات التي تستردها الخزينة عند مواعيد الاستحقاق المتفق عليها.

لهذه الأسباب يتم تسجيل مثل هذه العمليات في حسابات خاصة نص عليها القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية في المواد من 48 إلى 61، حيث تتم مناقشة الحسابات الخاصة للخزينة وتعتمد من طرف ممثلي الشعب، وترد في وثيقة قانون المالية، مستقلة عن الميزانية العامة والميزانيات الملحقة، ويتم تنفيذها خارج إطار الميزانية العامة للدولة.

#### 3.2.4. الإجراءات الحسابية الخاصة ضمن الميزانية العامة، التي تسري على الأموال

المخصصة للمساهمات (FONDS DE CONCOURS) أو استعادة الاعتمادات (RETABLISSEMENT DE CREDITS).

#### 1.3.2.4. الأموال المخصصة للمساهمات: <sup>1</sup>

الصعوبات التي يمكن مواجهتها بسبب مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات أدى بالمشروع إلى السماح بتجاوزه، حيث مكن الهيئات العمومية من التخصيص المباشر لبعض الإيرادات إلى بعض النفقات، تغليبا للإجراءات الحسابية الخاصة. وبالتالي الأموال المخصصة للمساهمات تمثل أحد الإجراءات التي تسمح بتخصيص إيرادات معينة لنفقات معينة، فيما يلي أمثلة عنها:

<sup>1</sup> المادة 9: تسير بإجراء الأموال المخصصة للمساهمات، المبالغ المدفوعة للميزانية العامة من طرف الأشخاص الطبيعية أو الاعتباريين قصد الإسهام في إنجاز نفقات ذات المنفعة العامة تحت مراقبة الدولة.

ويجب أن يكون استعمال الأموال مطابقا لهدف المساهمة، ويفتح سنويا في ميزانية الدائرة الوزارية المعنية، اعتماد تكميلي لهذا الغرض، حسب النسب والكيفيات المحددة مسبقا عن طريق التنظيم. (القانون رقم 84-17)

- الأموال المدفوعة من طرف أشخاص طبيعيين أو معنويين للمشاركة مع الدولة لإتفاقها في مشاريع ذات منفعة عامة، كإنجاز طريق أو جسر أو بناء مدرسة أو مكتبة أو عيادة طبية (مستوصف)... الخ.

- حصيلة الإيرادات، غير الجبائية، المحصلة في شكل مكافآت على خدمات مقدمة، من طرف هيئة عمومية، والتي يمكنها أن تصرفها على نفقات محددة مسبقا، مثلا الإيرادات المحصلة من طرف مركز تكوين وتعليم مهنيين ناتجة عن بيع منتجات أو خدمات المتربصين (أثاث منزلي بالنسبة لورشات النجارة، ملابس بالنسبة لورشات الخياطة، طلاء السيارات أو البنائيات،... الخ)، فمخالفة المبدأ تسمح لمسيرى مركز التكوين والتعليم المهنيين من توفير المواد الأولية التي تسمح للمتربصين من مواصلة تكوينهم دون انقطاع؛ وربما بسبب انعدام هذه المواد، توفيرها قد يوجب انتظار وصول الميزانية، ثم انتظار تطبيق الإجراءات العادية التي يتطلبها التنفيذ، وبالتالي قد يضيع وقت لا يستهان به، دون أن يستفيد المتربصون من تواجدهم بالمركز .

#### 2.3.2.4. استعادة الاعتمادات<sup>1</sup>:

استعادة الاعتمادات تتمثل في إرجاع أو إعادة، إلى هيئة عمومية، مبالغ مالية كانت قد صرفتها سهوا (عن خطأ) أو مؤقتا. فمثلا عند تحويل موظف من مؤسسة إلى أخرى ويتلقى راتب صهر معين مرتين، أي من المؤسسة الأصلية ومن المؤسسة الجديدة، ففي هذه الحالة يجب على هذا

<sup>1</sup> المادة 10: يمكن أن تكون الإيرادات الصادرة عن:

\* عملية استرداد المبالغ المدفوعة بغير حق للخزينة؛

\* التنازل عن الأملاك والخدمات المحققة طبقا للتشريع المعمول به، محل استعادة للاعتمادات، حسب الشروط المحددة عن طريق التنظيم،

لفائدة ميزانية التسيير للدائرة الوزارية المعنية، في حدود نفس المبلغ. (القانون رقم 84-17)



الموظف إرجاع قيمة الراتب الشهري إلى المؤسسة الأصلية، وبالتالي يحق للمؤسسة القديمة إعادة المبلغ إلى الإعتمادات المالية الخاصة بتغطية مرتبات الموظفين لكي لا تقع في عجز في هذا البند من بنود النفقات.

## الفصل الثاني: تنفيذ الميزانية العمومية

عرفت المادة 6 من القانون رقم 84-17<sup>1</sup> الميزانية كما يلي: " تتشكل الميزانية العامة للدولة من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها " .

كما عرفت المادة 3 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنها: " الميزانية هي الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها نفقات تجهيز العمومي والنفقات بالرأسمال وترخص بها " .

تنفيذ الميزانية العمومية للدولة هي مرحلة من أهم المراحل وأكثرها صعوبة، ويقصد بذلك جعل مختلف بنودها موضع التنفيذ، وتختص بها السلطة التنفيذية، وبتعبير آخر فإن هذه المرحلة تمثل انتقال الميزانية العمومية من حيز التقدير إلى حيز التطبيق. حيث تتولى الحكومة ممثلة في وزارة المالية، تحصيل وجباية الإيرادات الواردة والمقدرة في الميزانية، ثم تتولى توزيعها على مختلف الدوائر الوزارية لإنفاقها (إنفاق الإيرادات) على الأوجه المخصصة لها.

### 1. تنفيذ الإيرادات العمومية

تخضع عمليات الإيرادات العمومية إلى نظام مختلف تماما على ذلك الذي تخضع له النفقات العمومية في مجال التنفيذ، فقانون المالية يُلزم الحكومة على تحصيل كل الإيرادات المستحقة التي ورد تقديرها في الميزانية العمومية. علما أن القواعد المتعلقة بتنفيذ الميزانية عديدة ودقيقة، خاصة تلك الموجهة لضمان احترام القواعد الميزانية.

<sup>1</sup> القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07/07/1984 المتعلق بقوانين المالية.

## 1.1. شروط تنفيذ الإيرادات

تحصيل الإيرادات العمومية يتطلب اجتماع شرطين سلفا، وهما:

- الشرط الموضوعي (مطابقة القانون الجبائي، القانون الإداري والقانون المدني): يتمثل في وجود حقوق عمومية (ديون الدولة والهيئات العمومية على الغير)؛
- الشرط الشكلي (مطابقة قانون الميزانية): الرخصة السنوية التي يعطيها قانون المالية (استمرار سيران أحكام قانون المالية للسنة السابقة، إلى غاية صدور الجديد).

### 1.1.1. أصل الحقوق العمومية (الديون على الغير)

يمكن تبويب الحقوق العمومية إلى صنفين كبيرين:

#### 1.1.1.1. الحقوق الناشئة من استعمال القوة العمومية التي ليس لها مقابل آني، وهي:

- حقوق مصدرها حصيلة الضرائب والحقوق والرسوم؛

- الغرامات والأحكام القضائية.

#### 2.1.1.1. الحقوق المماثلة لديون الأشخاص الطبيعيين التي تنتج من

\* إيرادات ممتلكات الهيئات العمومية (produits du domaine)

\* إيرادات المستثمرات الصناعية والتجارية (produits des exploitations industrielles et commerciales)

\* الإرجاعات، التعويضات عن الأضرار (restitutions, réparations et dommages-intérêt)

\* الأموال المخصصة للمساهمات (fonds de concours)

\* الهبات والتبرعات (dons et legs)

### 2.1.1. رخصة الموازنة

لا يكفي قيام الإيرادات العمومية على أحكام تشريعية وتنظيمية، ولكن ينبغي أن يكون تحصيلها مقدرا ومرخصا كل سنة بموجب أحكام قانون المالية، حيث أن:

- التصويت على الميزانية العامة كشرط مسبق لتنفيذ الإيرادات العامة يستمد من:

\* نص المادة 3 (القانون رقم 84-17): " يقر ويرخص قانون المالية للسنة، بالنسبة لكل سنة مدنية، بمجمل موارد الدولة وأعبائها وكذا الوسائل المالية الأخرى المخصصة لتسيير المرافق العمومية، كما يقر ويرخص علاوة على ذلك المصاريف المخصصة للتجهيزات العمومية وكذا النفقات بالرأسمال؛"

\* نص المادة 12 (القانون رقم 84-17): " يكون الترخيص بتحصيل مختلف أنواع الضرائب والرسوم سنويا؛"

\* ونص المادة 3 (القانون رقم 90-21): " الميزانية هي الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأسمال وترخص بها."

### 2.1. الإجراءات العامة لتحصيل الإيرادات العمومية

تقتضي الإجراءات العامة لتحصيل الإيرادات ثلاثة عمليات متتالية، كما تقتضي الإجراءات العامة لدفع النفقات أربعة عمليات متتالية كذلك، وهذا ما نصت عليه المادة 15 من القانون 90-

1.21

<sup>1</sup> المادة 15: يتم تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية: من حيث الإيرادات عن طريق إجراءات الإثبات والتصفية والتحصيل. ومن حيث النفقات عن طريق إجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو تحرير الحوالات والنفع.

حيث تتوزع هذه العمليات بين أعوان التنفيذ الأساسيين وهم الآمرين بالصرف والمحاسبين

العموميين، كما تظهر في الشكل الآتي:

### شكل رقم 3: إجراءات تحصيل الإيرادات العمومية

المرحلة المحاسبية (اختصاص المحاسب العمومي)	المرحلة الإدارية (اختصاص الأمر بالصرف)	الإيرادات
التحصيل	التصفية والأمر بالتحصيل	

المصدر: من إعداد أستاذ المقياس

#### 1.2.1. الإجراءات العامة لتحصيل الإيرادات

نظام تنفيذ الإيرادات يجبر أعوان تنفيذ الميزانية العمومية على عمل كل ما في وسعهم لتحصيل كافة الحقوق المستحقة للدولة أو الهيئات العمومية التي يشرفون عليها، وإلا تعرضوا إلى عقوبات، حيث نصت المادة 10 من القانون رقم 90-21 على الآتي: "تتم عمليات الإيرادات بواسطة تحصيل الحواصل الجبائية أو شبه الجبائية أو الأتاوى أو الغرامات، وكذا جميع الحقوق الأخرى باستعمال كافة الوسائل القانونية المرخص بها صراحة بموجب القوانين والأنظمة".

#### 1.1.2.1. الإثبات (المعينة) La constatation

نصت المادة 16 من القانون رقم 90-21، على ما يلي: "يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي"، ويقصد بالإثبات معينة وإظهار الوقائع المادية والقانونية التي تنشئ حقوق الدائن العمومي (ديون للدولة أو للهيئات العمومية الأخرى على المدينين). تتمثل الوقائع المادية في وجود الواقعة التي تؤدي إلى نشوء الدين (وجود أساس وعاء ضريبي للتجار أو المنتجين،

دفع نفقة سهواً، بيع خدمة أو منتج، ...)، كما تتمثل الوقائع القانونية في وجوب احترام هذا التكريس للأحكام التشريعية والتنظيمية السارية المفعول.

يجب على الأمرين بالصرف إصدار أوامر الإيرادات في أجل ثلاثين يوم (30) ابتداء من تاريخ نشوء الحقوق (الديون على الغير)، بناء على المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46: " يصدر الآمرون بالصرف أوامر الإيرادات المتعلقة بديون خارجة عن الضرائب وأملك الدولة في أجل أقصاه ثلاثون (30) يوماً من إثباتها ".

كما يجب على الأمرين بالصرف عند إصدار أوامر الإيرادات أن يبينوا: أسس تصفيتها، المعلومات الكاملة عن المدينين والبنود التي تقيد فيها الإيرادات، بموجب المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46.<sup>1</sup>

### 2.1.2.1. التصفية والأمر بالتحصيل<sup>2</sup>

نصت المادة 17 من القانون رقم 90-21 على ما يلي: " تسمح تصفية الإيرادات، بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي، والأمر بتحصيلها"، هذه المادة تشمل إجراءين هما التصفية والأمر بالتحصيل، فالتصفية تعني التحديد الدقيق لقيمة الإيرادات المستحقة للدولة أو للهيئات العمومية، لأن هذه العملية ليست بسيطة في كل الأحوال مثلاً:

<sup>1</sup> المادة 7: يجب أن يبين الأمر بالإيراد أسس تصفيته ويتضمن كل البيانات الضرورية للتعرف على المدين واقتطاع الدين.

<sup>2</sup> عملياً الإثبات والتصفية عمليتين متكاملتين، تمان غالباً في وقت واحد، وهناك من يجمعهما تحت عبارة " تحديد الإيرادات Etablissement des recettes ".

\* في بعض الأحيان تتم عمليات الإثبات والتصفية دون معرفة الأمرين بالصرف، كإيرادات الضريبة التي يتم إثباتها وتصفيها من طرف أعوان إدارة الضرائب (وهم قابضو الضرائب الذين لا تتوفر فيهم صفة الأمرين بالصرف)؛

\* وفي بعض الأحيان الأخرى تتم عمليات الإثبات والتصفية من طرف المدينين أنفسهم (حالة التصريح بالقيمة المضافة).

\* حالة تحديد قيمة الضرائب الواجبة على أرباح شركة تجارية أو صناعية، هذه الحالات تتطلب معرفة تامة بأحكام القانون الجبائي لتحديد الوعاء الضريبي؛

\* تحديد قيمة التنازل على المساكن لصالح قاطنيها، مع الأخذ بعين الاعتبار لمساحات السكنات، قيمة بيع المتر المربع في مواقعها (الأسعار تختلف من ولاية إلى أخرى، وحتى في نفس الولاية تختلف من بلدية إلى أخرى)، قيمة الإيجارات المدفوعة من طرف شاغلي هذه المساكن لترحها من ثمن البيع، طريقة تسديد ثمن البيع (يستفيد المشتري الذي يدفع نقدا من نسبة تخفيض معينة، ... الخ)؛

\* تحديد قيمة اقتطاع من مرتب موظف تغيب بسبب عطله مرضية لمدة 7 أيام مثلا، فهنا يجب اقتطاع 7 أيام لا أكثر ولا أقل، عملا بأحكام قانون العمل.

أما الأمر بالتحصيل فيعني إصدار الوثيقة التي تسمح بتحصيل مبلغ الدين، هذه الوثيقة تتخذ عدة تسميات وأشكال، حسب طبيعة الإيرادات والهيئة المعنية بتحصيلها،

\* جدول جبائي حالة الضرائب المباشرة،

\* إشعار بإجراء التحصيل حالة الضرائب غير المباشرة وإيرادات أملاك الدولة،

\* مستخرج من حكم أو قرار قضائي حالة الغرامات والتعويضات،

\* عقد كأن يلتزم متعاقد مع هيئة عمومية ما بدفع مقابل ما يحصل عليه من خدمات (عقد كراء متجر)،

\* أي سند آخر يمكن اعتباره قانونا أمرا بالتحصيل (ordre de recette).

يتم إصدار أوامر التحصيل من طرف الأمرين بالصرف، بناء على وثائق تبريرية، محددة عن طريق التشريع والتنظيم طبقاً لقواعد المحاسبة العمومية، لإثبات صحة نشوء الحقوق (الديون على الغير)، لتقديمها للمحاسبين العموميين المكلفين بقبضها وتقييدها (تحميلها - imputation) في البند المناسب في دفاترهم.

### 3.1.2.1. التحصيل

هذه العملية من اختصاص المحاسبين العموميين بناء على المادة 18 من القانون رقم 90-21، التي تنص على: " يعد التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية "، بعد إصدار أوامر الإيرادات من طرف الأمرين بالصرف يتم إرسالها إلى المحاسبين العموميين لتحصيلها.

ويقصد بالتحصيل هنا، القبض الفعلي لقيمة الإيرادات التي تم الأمر بتحصيلها من طرف الأمرين بالصرف، وبذلك تُبرأ وتتحرر ذمة المدينين اتجاه الدولة أو أي هيئة عمومية.

ولكن قبل ذلك يجب على المحاسبين العموميين الالتزام بما جاء في المادة 9 من المرسوم التنفيذي 93-46<sup>1</sup> " بعد القيام بالالتزامات المحددة في المادة 35 من القانون رقم 90-21، يقوم المحاسبون العموميون بالتكفل في كتاباتهم بأوامر الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف ".<sup>2</sup>

من خلال هاتين المادتين يستنتج أن المحاسبين العموميين مطالبين، قبل التكفل بأوامر الإيرادات (بمعنى قبول قبضها وتسجيلها على الدفاتر المحاسبية لكونها إيرادات شرعية)، وتحصيلها

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06/02/1993 يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعومة.

<sup>2</sup> حيث تنص المادة 35 من القانون رقم 90-21 على الآتي: " يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات. فضلا عن ذلك، يجب عليه، على الصعيد المادي، مراقبة صحة إلغاءات سندات الإيرادات والتسويات، وكذا عناصر الخصم التي يتوفر عليها ".



الفعلي، من التأكد، على أساس وثائق الإثبات المقدمة لهم، أن هذه الإيرادات صحيحة (بمعنى أنها مشروعة ومسموحة) بمقتضى القوانين والأنظمة السارية المفعول.

كما يجب عليهم التأكد من صحة ومشروعية إلغاء أوامر التحصيل أو تخفيض مبالغها والتسويات المرتبطة بها، وكذا صحة الحسم الميزاني لها (أي تحميلها الصحيح)، وهذا ما أكدته المادة 66 من القانون رقم 90-21.<sup>1</sup>

ولا يكتمل تنفيذ الأوامر بالتحصيل إلا بقبض المبالغ المحددة فيها، لهذا فالمحاسبين العموميين مطالبين ببذل كل ما في وسعهم واتخاذ كل الإجراءات القانونية حتى يقبضون قيمة أوامر الإيرادات التي تكفلوا بها، في الآجال المحددة، وذلك تحت طائلة إقحام مسؤولياتهم المالية والشخصية.

حيث يتم التحصيل الفعلي لقيم الحقوق العمومية حسب طريقتين، أولاها طريقة التحصيل الودي والثانية طريقة التحصيل الجبري، وهذا ما تدل عليه المادة 68 من القانون رقم 90-21.<sup>2</sup>

### 2.2.1. إجراءات تحصيل الإيرادات العمومية

#### 1.2.2.1. التحصيل الودي Recouvrement à l'amiable

التحصيل الودي هو الأصل، ويتم طواعية أي بمحض إرادة المدينين، وذلك بعد قيام المحاسبين العموميين بإشعارهم بأوامر التحصيل الصادرة بشأنهم، عن طريق رسالة موصى بها مع الإشعار بالاستلام، في أجل ثمانية (8) أيام من تاريخ التكفل بها (المادتين 10 و 13 من المرسوم

<sup>1</sup> المادة 66 " لا يجوز التخلي عن الحقوق والديون العمومية وعن كل تخفيض مجاني لهذه الديون إلا بمقتضى أحكام قوانين المالية أو قوانين تصدر في مجال الجباية وأملاك الدولة والجباية البترولية. وكل مخالفة لأحكام هذه المادة تعرض صاحبها للعقوبات المنصوص عليها في المادة 79 من القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية، المعدل."

<sup>2</sup> المادة 68 " تكون أوامر الإيرادات الأخرى بموضوع تحصيل ودي أو إجباري. يتابع التحصيل الإجباري بعد أن يغدو أمر تحصيل الإيراد

نافذا بناء على طلب المحاسب العمومي وفق شروط تحدد عن طريق التنظيم."

التنفيذي رقم 93-46)، ومطالبتهم بتسديد ما عليهم في أجل ثلاثين (30) يوما من تاريخ تبليغ الإشعار.<sup>1</sup>

وإذا لم يتم التسديد في هذا الأجل (30 يوما) يقوم المحاسبون العموميون بتذكير المدينين، عن طريق إنذار كتابي، بضرورة دفع ديونهم المستحقة في أجل عشرين (20) يوما من تاريخ تبليغ الإنذار الثاني، بموجب المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46. لكن في حالة عدم الدفع، يجب على المحاسبين العموميين اللجوء إلى تحصيل هذه الحقوق بالقوة وباستعمال كافة الوسائل القانونية المتاحة.

### 2.2.2.1. التحصيل الجبري Recouvrement forcé

بعد فشل تحصيل الإيرادات العمومية وديا، يلجأ المحاسبون العموميون إلى تطبيق إجراءات التحصيل الجبري الذي يتم بإرغام وإجبار المدينين على الوفاء بديونهم اتجاه الدولة أو هيئاتها العمومية. يتم ذلك بطلب المحاسبين العموميين، من الأمرين بالصرف، بتحويل أوامر تحصيل الإيرادات (التي أصدرها وفشل تحصيلها الودي) إلى بيانات تنفيذية ETATS EXECUTOIRES، خلال مدة أقصاها خمسة عشرة (15) يوما، وهذا طبقا للمواد 14، 15، 16 و 17 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46، وذلك بوضع التأشير التالية على أوامر التحصيل، المصادق على مطابقتها للأصل من طرف المحاسبين العموميين:

يحدد هذا الأمر مبلغ ... (يجب كتابة المبلغ بالأرقام والحروف) ... دج ليصبح بيانا تنفيذيا

وهذا طبقا للمادة 68 من قانون المحاسبة العمومية، متبوعة بتوقيع الأمرين بالصرف.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> هذا الأجل قابل للتمديد من طرف المحاسبين العموميين لمدة ستة (6) أشهر بالنسبة لكل الدين، ما عدا المتعلقة منها بالانقطاعات من المرتبات الخاضعة للتشريع المعمول به، وذلك بناء على طلب مبرر من المدينين (المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46).

بعد مدة أقصاها خمسة عشرة (15) يوما من طلب المحاسبين العموميين المخصصين، يجب إرجاع البيانات التنفيذية (أي أوامر الإيرادات التي أصبحت تنفيذية)، إليهم بهدف إرسالها، بواسطة حافظة إرسال Bordereau d'envoi في نسختين، إلى قابضي الضرائب بأماكن إقامة المدينين حتى يتمكنوا من تحصيل حقوق الهيئات العمومية التي يشرفون عليها، وهذا طبقا لنص المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46.<sup>2</sup>

حيث يتكفل قابضوا الضرائب بالبيانات التنفيذية في سجل خاص تسجل فيه مختلف المتابعات المتخذة، ويصبحون مسؤولين عن تحصيل البيانات التنفيذية المكفولة في كتاباتهم ويتابعون المدينين المعنيين مثلما هو الحال في ميدان الضرائب المباشرة، وذلك طبقا للمادة 50 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، بموجب المادتين 19 و 20 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46.<sup>3</sup>

بعد استلام البيانات التنفيذية، يقوم قابضو الضرائب بتبليغ المدينين بإخطار رسمي (تتبيه، إلزام، commandement) ودعوتهم لتسديد ما عليهم قبل مباشرة الإجراءات القانونية الأخرى

<sup>1</sup> المادة 68: تكون أوامر الإيرادات الأخرى بموضوع تحصيل ودي أو إجباري. يتابع التحصيل الإجباري بعد أن يغدو أمر تحصيل الإيراد نافذا بناء على طلب المحاسب العمومي وفق شروط تحدد عن طريق التنظيم.

<sup>2</sup> المادة 18: تؤخذ الأوامر بالإيرادات التي أصبحت تنفيذية اسم بيانات تنفيذية ويرسلها المحاسبون المختصون المعينون إلى قابضي الضرائب بمحل إقامة الدائنين حتى يتم التحصيل الإجباري تبعا لحافظة إرسال تحرر في نسختين. يعيد الدائنون بعد التكفل بالبيان التنفيذي، إلى المحاسبين المختصين المعينين نسخة من حافظة إرسال تحمل إشارة الاستلام والتكفل، في أجل أقصاه ثمانية (8) أيام.

<sup>3</sup> المادة 19: يتكفل قابضوا الضرائب بالبيانات التنفيذية في سجل خاص تسجل فيه مختلف المتابعات المتخذة.

المادة 20: يكون قابضوا الضرائب مسؤولين عن تحصيل البيانات التنفيذية المكفولة في كتاباتهم ويتابعون المدينين المعنيين مثلما هو الحال في ميدان الضرائب المباشرة وذلك طبقا للمادة 50 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية.

المعمول بها، كالحجز والبيع، تطبيقاً لأحكام قانون الإجراءات المدنية، وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بناء على المادة 50 من قانون المحاسبة العمومية.<sup>1</sup>

حيث مكن المشرع المدينين من معارضة المتابعات ضدهم، بتقديم طعون أمام الجهات القضائية المختصة ضد البيانات التنفيذية، وبذلك يتم توقيف عمليات التحصيل. غير أن الطعون لا تكون توقيفية إذا قدمت ضد أحكام بدفع بواقي الحساب، بموجب المادة 67 من قانون المحاسبة العمومية والمادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46.<sup>2</sup>

فيما يخص العقوبات المالية، فإنه إضافة إلى الحجز والبيع، يمكن أن تسجل الرهون القانونية على عقارات المدينين لصالح الخزينة العمومية، أو الرهون القضائية لصالح الهيئات العمومية الأخرى. أما في بعض الحالات الأخرى، فيمكن اللجوء إلى الإكراه البدني لدفع المدينين إلى تسديد ما عليهم من ديون اتجاه الدولة والهيئات العمومية، بناء على قانون الإجراءات الجزائية، ويجوز حتى الاقتطاع مباشرة من أجور المدينين الموقوفين العاملين في ورشات السجون بمقتضى قانون الإجراءات الجزائية. إما الإيرادات العمومية الباقية بدون تحصيل فبالإمكان انقضائها بالتنازل (التقادم المسقط).<sup>3</sup>

1 المادة 50: لا يطلب المحاسبون والأشخاص الموضوعين تحت أوامرهم، والوكلاء والشبه المحاسبين الثابتة مسؤوليتهم بباقي الحساب إلا وفق الشروط المحددة في التشريع والتنظيم المعمول بهما.

ويتولى أعمال المطالبة بباقي الحساب المحاسب العمومي المعين المختص الذي يمكنه إما أن يقوم شخصياً بالتحصيل أو يسند ذلك إلى قابض الضرائب المختلفة للقيام بالمتابعة المعتادة في مجال الضرائب المباشرة.

2 المادة 67: يترتب على الطعن الذي يقدمه المدينون أمام الجهة القضائية المختصة ضد البيان التنفيذي، توقيف التحصيل، غير أن الطعن لا يكون توقيفياً إذا ما قدم ضد حكم بدفع باقي الحساب.

المادة 21: يتابع تحصيل البيانات التنفيذية حتى يعارض المدين أمام الهيئة القضائية المختصة طبقاً لأحكام المادة 67 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 المذكور أعلاه.

3 المادة 64 من القانون رقم 90-21: يمكن أن يتابع المحكوم عليهم بالعقوبات المالية النهائية المدينين المتضامنين مع الأشخاص المسؤولين مندياً وذوي حقوقهم بغية تحصيل مبالغ العقوبات المالية عن طريق التنبيه بالحجز والبيع. ويترتب على التحصيل قبل المتابعات القضائية تبليغ إشعار للمطالب بدفع الدين، وتسجل، إن اقتضى الأمر الرهن العقارية والقانونية والقضائية.

ويمكن أن يتابع تحصيل مبلغ العقوبات المالية عن طريق حبس المدين في بعض الحالات وزيادة على ذلك يمكن حسب بعض الشروط المنصوص عليها في القانون، إجراء اقتطاع من مال المحبوسين.

في حالة تحصيل قيمة البيانات التنفيذية من طرف قابضي الضرائب، يقومون بتحويلها إلى حسابات الخزينة المفتوحة باسم المحاسبين العموميين المخصصين المعنيين بها. أما في حالة عدم التمكن من ذلك فيقدمون كل المبررات التي أدت إلى فشل تحصيلها، ك وفاة المدينين أو غيابهم دون أن يتركوا أمالكا يمكن حجزها، أو تمت متابعتهم دون جدوى كإفلاسهم، وفي هذه الحالة تعتبر كقيم منعدمة، بطلب من المحاسبين العموميين، يقومون بتخفيضها من مجموع الإيرادات المتكفل بها، إبراء لمسؤوليتهم المالية والشخصية، بموجب المواد من 24 إلى 27، من المرسوم التنفيذي رقم 93-46.

## 2. تنفيذ النفقات العمومية

### 1.2. شروط تنفيذ النفقات العمومية

تسديد النفقات العمومية يتطلب اجتماع شرطين سلفا، وهما:

\* الشرط الموضوعي (مطابقة القانون الجبائي، القانون الإداري والقانون المدني): يتمثل في وجود

ديون عمومية (ديون الغير على الدولة والهيئات العمومية)؛

\* الشرط الشكلي (مطابقة قانون الميزانية): الرخصة السنوية التي تعطيها ميزانية هذه الهيئات.

#### 1.1.2. تعريف النفقات العمومية وأركانها

■ النفقات العمومية هي الديون المستحقة على الهيئات العمومية؛

■ هي النفقات المنجزة بواسطة الأموال العمومية؛

■ هي مجموع الأعباء المقررة في ميزانية هيئة عمومية معينة.

النفقات العمومية إذن، هي تلك المبالغ المالية التي تقوم السلطة العمومية (الدولة، الجماعات

المحلية والهيئات العمومية) بصرفها، بهدف إشباع الحاجات العامة.

### 2.1.2. أركان النفقات العمومية

وفقا للتعريف السابقة، يمكن استنتاج الأركان أو الأسس الثلاثة الأساسية للنفقة العمومية وهي أنها:

- مبلغ نقدي؛
- يقوم بإنفاقه شخص عام؛
- الغرض منه تحقيق نفع عام.

### 3.1.2. أصناف النفقات العمومية

" تشمل الأعباء الدائمة للدولة على ما يلي:

- نفقات التسيير؛
- نفقات الاستثمار؛
- القروض والتسبيقات " . المادة 23:

" تجمع نفقات التسيير في 4 أبواب هي:

- ❖ أعباء الدين العمومي والنفقات المحسومة من الإيرادات؛
- ❖ تخصيصات السلطات العمومية؛
- ❖ النفقات الخاصة بوسائل المصالح؛
- ❖ التدخلات العمومية " . المادة 24:

" ينبغي أن تبرر الاعتمادات اللازمة لتغطية نفقات التسيير، في كل سنة وفي مجموعها.

ولا تخول الاعتمادات المفتوحة لسنة مالية معينة، الحق في تجديدها للسنة المالية التالية " . المادة 25

" تكون الاعتمادات إما تقييمية أو وقتية أو حصرية، وينبغي أن تكون هذه الأصناف الثلاثة

من الاعتمادات موضوع فصول متميزة ". المادة 26

### 1.3.1.2. الاعتمادات التقييمية – Les crédits évaluatifs

" تستعمل الاعتمادات التقييمية للوفاء بديون الدولة الناجمة عن أحكام تشريعية أو اتفاقيات مبرمة قانونا.

كما تطبق على تكاليف العدالة والتعويضات المدنية، وتسديد المبالغ المحصلة من غير حق،

والإعفاءات من الضرائب والرسوم، والمبالغ المستردة<sup>1</sup>. " المادة 27

" تحسم النفقات التي تطبق عليها الاعتمادات التقييمية عند الاقتضاء من حساب يفوق مبلغه مبلغ

التخصيص المسجل في الفصول المتعلقة بهذه النفقات ". المادة 29

حسب المادتين 27 و 29 من القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية، فالاعتمادات

التقييمية هي تلك المبالغ المحددة على وجه التقريب، وتتعلق ببعض المرافق الحديثة الشأن، والتي لم

يعرف مقدار المبالغ الضرورية لتسييرها. ويمكن للحكومة تجاوز المبالغ المحددة دون الرجوع إلى

السلطة التشريعية.

### 2.3.1.2. الاعتمادات الوقتية – Les crédits provisionnels

**المادة 30:** " تطبيق الاعتمادات الوقتية على النفقات المخصصة طبقا لقانون أو مرسوم

والتي لا يمكن أن يتناسب مبلغها بدقة مع مبلغ التخصيص في الميزانية المنصوص عليها في قانون

المالية.

<sup>1</sup> مصطلح " المبالغ المستردة " يقابله في النص باللغة الفرنسية كلمة restitutions.

تحدد قائمة الفصول التي تكتسي تخصيصاتها طابعا وقتيا في كل سنة وبموجب قانون المالية.

لا يمكن أن يؤمر بدفع النفقات من الاعتمادات الوقتية إلا في حدود الاعتمادات المفتوحة. وإذا

ما تبين، في غضون السنة، أن هذه الاعتمادات غير كافية، يمكن اتمامها باقتطاعات من الاعتماد

الاجمالي المناسب، وذلك ضمن الشروط المحددة في المادة 21 أعلاه ."

حسب المادة 30 من القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية، تطبق الاعتمادات الوقتية

على النفقات المخصصة طبقا لقانون أو مرسوم والتي لا يمكن أن يتناسب مبلغها بدقة مع مبلغ

التخصيص في الميزانية المنصوص عليها في قانون المالية.

### 3.3.1.2. الاعتمادات الحصرية – Les crédits limitatifs

المادة 31: " تكون جميع الاعتمادات التي لا تندرج ضمن الأصناف المشار إليها في المادتين

29 و30 أعلاه اعتمادات حصرية ."

حسب المادة 31 من القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية، الاعتمادات الحصرية هي

تلك الاعتمادات المحددة مبالغها بحد أقصى، ويمكن للحكومة إنفاقه دون الرجوع إلى السلطة التشريعية

مثل دفع الأجور .

تجدر الإشارة إلى أن بعض المشاريع تتطلب مدة طويلة قد تزيد عن السنة، وبالتالي المتابعة

وتنفيذ العمليات وتحقيق الأهداف المسطرة لا يمكن أن يتم إلا من خلال الميزانية العامة، مما يتطلب

أو يستدعي إتباع وسيلتين: اعتمادات الالتزام واعتمادات الدفع ( crédits d'engagement et crédits de

paiement).

### 2.2. الترخيص الميزاني لتنفيذ النفقات العمومية وآثار مخالفته



للتمكن من تنفيذ الإيرادات يجب أن يصدر بشأنها ترخيص بموجب قوانين المالية، وخصوصا في مجال الضرائب والرسوم. أما تنفيذ النفقات فيتم ترخيصه بمجرد المصادقة على ميزانية الهيئة العمومية المعنية. هناك اختلاف بين ترخيص الإيرادات والنفقات، (أي في القيمة القانونية لهما)، حيث أن ترخيص الإيرادات يُلزم ويوجب أعوان التنفيذ المعنيين بتحصيل كل الإيرادات.

### 1.2.2. الترخيص الميزاني لتنفيذ النفقات العمومية

\* كما أن ترخيص النفقات يتضمن إمكانية إنجازها في حدود الاعتمادات المفتوحة في الميزانية، وبالتالي فإن عدم القيام بالإنفاق لا يعتبر تقصيرا من طرف الأمرين بالصرف، لأن الالتزام بالنفقات يدخل ضمن صلاحياتهم وسلطاتهم التقديرية (جانب الملائمة).

\* الترخيص الميزاني للنفقات يعتبر شرطا شكليا ضروريا لإنجازها وليس مصدرا لنشئها، لأن مصدر النشوء هو وجود الديون العمومية التي يتم إثبات نشئها وإبرؤها في حدود الترخيصات الميزانية، ووفق الإجراءات القانونية الخاصة بها، وبالتالي نشوء الديون العمومية dettes publiques هو الشرط الموضوعي الأساسي لتنفيذ النفقات.

\* في الواقع، يتجسد الترخيص الميزاني في شكل اعتمادات، أي مبالغ مالية موجهة لمقابلة مختلف النفقات المقررة في الميزانية، الموزعة على أبواب، فصول، مواد وفقرات.

\* تطبيقا لقاعدة تخصص الاعتمادات règle de la spécialité des crédits، يجب تنفيذ النفقات في حدود المبلغ والغرض المقرر لها في الميزانية، لأن للاعتمادات المالية المفتوحة طابعا حصريا (تحديديا) crédits limitatifs، وبالتالي، مبدئيا، لا يمكن تجاوز مبالغها المحددة في الميزانية

حسب المادة 25 من القانون رقم 84-17، ولكن يمكن تعديلها وفقا للإجراءات التنظيمية المعمول بها عند الضرورة.

\* تجدر الإشارة إلى أن ترخيص النفقات يخص الفترة المحددة قانونا لتنفيذ ميزانية الهيئة

العمومية المعنية، وهي السنة المالية التي تبدأ من 01/01/ن إلى غاية 31/12/ن، وبالتالي اعتمادات التسيير المفتوحة لسنة مالية معينة لا تخول الحق، كقاعدة عامة، في تجديدها، أي ترحيل الرصيد أو الفائض وهو الفرق الموجب بين الإيرادات والنفقات الذي يمثل الاعتمادات غير المستعملة، للسنة المالية الموالية (المادة 25 من القانون رقم 84-17).

ولكن بمقتضى الأحكام التشريعية والتنظيمية السارية المفعول، وردت بعض الاستثناءات على

هذه القاعدة، ويتصل ذلك خصوصا بالإعانات والتخصيصات الممنوحة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والتي تبقى مكتسبة لها في حالة عدم استهلاكها بعد غلق السنة المالية (المادة 34 مكرر من القانون رقم 84-17).<sup>1</sup>

## 2.2.2. مخالفة الترخيص الميزاني لتنفيذ النفقات العمومية

<sup>1</sup> \* فيما يخص الاعتمادات المالية المفتوحة في ميزانيات الجماعات المحلية (البلديات والولايات) والتي لم يتم استخدامها خلال السنة المالية المحددة ترحل إلى ميزانيات السنوات المالية اللاحقة.

\* أما بالنسبة لنفقات التجهيز العمومي، نفقات الاستثمار والنفقات بالرأس المال، فإن رخص البرامج المتعلقة بها تبقى صالحة دون أي تحديد لمدتها حتى يتم استعمالها أو إلغائها، وهذا بموجب المادة 6 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية. وتنص المادة 6: تسجل نفقات التجهيزات العمومية ونفقات الاستثمارات والنفقات بالرأس المال في الميزانية العامة للدولة على شكل رخص برامج وتنفذ باعتمادات الدفع.

تمثل رخص البرامج الحد الأعلى للنفقات التي يؤذن للأمرين بالصرف باستعمالها في تنفيذ الاستثمارات المخططة. وتبقى صالحة دون أي تحديد لمدتها حتى يتم إلغاؤها.

وتمثل اعتمادات النفع التخصيصات السنوية التي يمكن الأمر بصرفها أو تحويلها أو دفعها لتغطية الالتزامات المبرمة في إطار رخص البرامج المطبقة.

مخالفة الترخيص الميزاني تعني عدم احترام الشروط الواجب توفرها في عمليات الإنفاق، من ناحية موضوعها، أو مبالغ اعتماداتها المرخص بها أو مدة الترخيص. مخالفة الترخيص تؤدي بصاحبها إلى الوقوع تحت طائلة أحكام القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، والأمر رقم 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة، اللذان يقحمان المسؤولية المالية والشخصية لأعوان التنفيذ المعنيين، وكمبدأ عام، لا يمكن الرجوع على الغير، أي دائني الهيئات العمومية التي أنجزت النفقات غير الشرعية لصالحهم، متى ثبت التنفيذ الصحيح لالتزاماتهم نحو الهيئات العمومية المعنية.

### 3.2. الإجراءات العامة لتنفيذ النفقات العمومية

**المادة 11:** " تتمثل عمليات النفقات في استعمال الاعتمادات المرخص بها وتحقق من خلال الإجراءات المحددة في المواد 19، 20، 21 و 22 ."

مقارنة بالإجراءات المعمول بها في المؤسسات الاقتصادية، فإن إجراءات تنفيذ النفقات العمومية تتصف بالبطء والتعقيد، الذي يتم تبريرهما بمفهوم الرقابة التي تعتبر أساس نظام المحاسبة العمومية بهدف المحافظة على الأموال العمومية من كل أنواع التلاعب والغش.

في الحالات العادية يتم تنفيذ النفقات عبر أربعة (4) مراحل متتالية وهي: الإلتزام، التصفية، الأمر بالصرف (أو تحرير الحوالة) ثم الدفع. حيث بموجب مبدأ تنافي المهام بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، فإن المراحل الثلاثة الأولى يقوم بها الآمرون بالصرف وتسمى بالمرحلة الإدارية، أما المرحلة الرابعة والأخيرة فتتم من طرف المحاسبين العموميين وتسمى بالمرحلة المحاسبية، كما تظهر في الشكل الآتي:

#### شكل رقم 4: إجراءات تنفيذ النفقات العمومية

المرحلة المحاسبية (اختصاص المحاسب العمومي)	المرحلة الإدارية (اختصاص الأمر بالصرف)			النفقات
	الالتزام	التصفية	الأمر بالدفع	
الدفع				

المصدر: من إعداد أستاذ المقياس

### 1.3.2. الالتزام بالنفقات العمومية

عرفه القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية في المادة 19 كما يلي:

" يعد الإلتزام بالإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين ". وحسب المرسوم الفرنسي المؤرخ

في 1962/12/29 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، يقصد به التصرف الذي بموجبه تُنشئ هيئة عمومية

معينة أو تثبت عليها التزاما obligation ينتج عنه عبء.

حسب مصدر الدين هناك نوعين من الالتزامات وهي الالتزامات الإرادية والالتزامات غير

الإرادية.

### 1.1.3.2. الالتزام الإرادي والالتزام غير الإرادي

#### 1.1.1.3.2. الالتزامات الإرادية

تتمثل في تلك التصرفات القانونية التي يقوم به مسيرو الهيئات العمومية لإنشاء دين عليها،

كتقديم طلبيات شراء لوازم أو تجهيزات مكتبية، إبرام عقود صيانة شبكة الكهرباء، عقود الحراسة

والأمن، تعيين الموظفين.

#### 2.1.1.3.2. الالتزامات غير الإرادية

تتمثل في إثبات نشوء ديون على الهيئة العمومية، ولكن بدون إرادة مسيرتها، كدفع تعويضات عن أضرار ناشئة عن قيام المسؤولية المدنية لهيئات عمومية، نتيجة تسبب سيارات هذه الهيئات في حوادث مرور، أو أخطاء إدارية ارتكبتها موظفون عموميون، في هذه الحالة مصدر الإلتزامات هو الفعل المادي أي حوادث المرور، أو الأخطاء المرتكبة من طرف الموظفين التي أدت إلى الأضرار.

### 2.1.3.2. الإلتزام المحاسبي والإلتزام القانوني

كما يمكن التمييز أيضا بين نوعين من الإلتزامات وهي: الإلتزامات المحاسبية والإلتزامات القانونية.

#### 1.2.1.3.2. الإلتزامات المحاسبية:

تتمثل في تخصيص اعتمادات مالية مقررة في ميزانية هيئة عمومية لتنفيذ نفقات معينة. في حالة التصرفات الإرادية (الإلتزامات الإرادية) للهيئات العمومية، الإلتزامات المحاسبية تسبق الإلتزامات القانونية، ويرجع ذلك إلى أنه يجب التحقق من مطابقة النفقات المراد إنفاقها مع الترخيصات الميزانية (أي وجود البنود التي تحسم أو تقتطع منها هذه النفقات، توفر وكفاية الاعتمادات المخصصة لذلك)، مع إتباع الإجراءات القانونية للإلتزام بها (كالحصول على تأشيرات لجان الصفقات العمومية، أو تأشيرات المراقبة المالية، أو تأشيرات مفتشيات الوظيف العمومي)، قبل أن تصبح الإلتزامات القانونية بها قابلة للتنفيذ.

#### 2.2.1.3.2. الإلتزامات القانونية:

في حالة التصرفات غير الإرادية (الإلتزامات غير الإرادية) للهيئات العمومية، فالإلتزامات القانونية تسبق الإلتزامات المحاسبية، وذلك بسبب نشوء الديون بدون إرادة الهيئات العمومية، التي تجد نفسها أمام الأمر الواقع وهي مُجبرة على الإلتزام بتسديد هذه الديون.

### 3.1.3.2. آجال قفل عمليات الإلتزام

حدد المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المؤرخ في 16/11/2009 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتمزم بها، في المادة 10 الآجال المحددة لاقتراح بطاقات الالتزام بالنفقات لرقابة المراقب المالي والتأشير عليها، حيث نصت على ما يلي: " يحدد تاريخ اختتام الالتزام بنفقات التسيير بيوم 10/12 من السنة التي يتم فيها، ويمدد هذا التاريخ إلى غاية 20/12/ من نفس السنة بالنسبة للنفقات المبينة فيما يأتي: التجهيز والاستثمار؛ النفقات التي تصرف بواسطة الإدارة المباشرة؛ القرارات التي تتعلق بتسيير الحياة المهنية للموظفين؛ جداول أجور المستخدمين المؤقتين والمياومين ".

### 2.3.2. تصفية النفقات العمومية

نصت المادة 19 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، على ما يلي:

" تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية ".

يقوم الأمرون بالصرف بإجراءات التصفية باستغلال الوثائق التبريرية المرفقة بملفات النفقات للتحقق من وجود الديون (أي أن الأفعال المنشئة للديون وقعت فعلا) ثم يقومون بضبط مبالغها بدقة.

تطبيقا لقاعدة أساسية في نظام المحاسبة العمومية وهي قاعدة أداء الخدمة (أو إنجاز الخدمة - règle du service fait) أو قاعدة الحق المكتسب (règle de droit acquis)، فإن مرحلة التصفية عملية مستقلة عن مرحلة الالتزام.

حيث لا يمكن صرف أي نفقة إلا بعد انجاز وتنفيذ موضوعها، أي أن الهيئات العمومية لا تدفع مسبقا، إلا في الحالات المقررة والمحددة قانونا، كالتسبيقات في مجال الصفقات العمومية.

وبالتالي فالتحقق من وجود الدين هو إثبات أداء الخدمة من طرف الدائن، إضافة إلى مطابقة هذا الأداء لشروط الالتزام بالنفقة، ففيما يخص الصفقات العمومية يجب التأكد من أن إنجاز الأشغال قد تم طبقا لما جاء في بنود عقد الصفقة العمومية (دفتر الشروط).

في كثير من الحالات، لا يمكن تحديد مبلغ النفقة الواجب الدفع بدقة ومسبقا، حيث يكون مقدرا في مرحلة الالتزام، وبالتالي فمرحلة التصفية تأتي لتضبطه على أساس وثائق الإثبات المقدمة أثناء التأكد من أداء الخدمة.

في الواقع، تتمثل عملية التصفية في الإقرار الآتي، الذي يكون في طابع مستطيل الشكل

<sup>1</sup>:(cachet rectangulaire)

يصادق الأمر بالصرف الممضي أسفله، أنه تحقق وعاین كون التموينات والخدمات، موضوع هذا الحساب، منجزة حقيقة وبشكل مطابق، وأنه يتعين الدفع إلى الدائن مبلغ: ..... (بالأحرف والأرقام) ..... دج.

الذي يضعه الأمر بالصرف على ظهر وثيقة إثبات النفقة، مثل الفاتورة، وضعية تقدم الأشغال، ... الخ، وهو بصدد الأمر بدفعها، وبذلك فهو يشهد ويؤكد تمام أداء الخدمة موضوع النفقة وصحة مبلغها. وهذا الإقرار هو الذي يعتد به قانونا، أي يمكن الاحتجاج به ضد الهيئة العمومية فيما يخص إثبات وجود الدين والمطالبة بتسديده. وهذا هو أساس المسؤولية العامة للأمرين بالصرف عن تنفيذ النفقات، حيث أنهم " مسئولون عن الإثباتات الكتابية التي يسلمونها " حسب المادة 31 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

<sup>1</sup> Circulaire n° 0074 F/DTCA/15/RC du 30/11/1981 : L'ordonnateur soussigné certifie avoir vérifié et constaté que les fournitures et prestations objet du présent mémoire ont été réellement et fidèlement effectuées, et qu'il a lieu de payer au créancier la somme de : ..... (en lettres et en chiffre) ..... DA.

هذا لا يعني أنه يجب على الأمرين بالصرف التأكيد بأنفسهم من واقعية أداء الخدمة وصحة حساب مبلغ النفقة. فقبل تقديم وثائق الإثبات للأمر بالصرف للمصادقة عليها، تكون قد مرت على مصلحة أو مجموعة من المصالح المختصة، أين يتم القيام بمختلف العمليات المادية لإثبات أداء الخدمة، وحساب مبلغ النفقة القابل للتسديد، والتصديق على ذلك كتابيا من طرف الموظف المعني المسئول (حسب الإجراءات المطبقة داخل الهيئة العمومية المعنية).

ففي حالة شراء لوازم النظافة والصيانة، تتم مراجعة فاتورة المورد من طرف أمين المخزن الذي يشهد بمطابقة المشتريات المستلمة لتلك المدونة في سند الطلب والفاتورة، من حيث مواصفاتها وكمياتها، وذلك بوضع تأشيرته على ظهر الفاتورة (إعطاء رقم تسجيل العملية على الدفتر العام للإدخالات، وإعطاء رقم الجرد بالنسبة للمقتنيات التي تتطلب التسجيل في دفتر الجرد). وبهذا لا يبقى للأمر بالصرف إلا التأكيد من احترام الإجراءات المقررة لتنفيذ العملية قبل المصادقة على تصفية النفقة المتعلقة بها.<sup>1</sup>

### 3.3.2. الأمر بالصرف أو تحرير الحوالة

نص قانون المحاسبة العمومية في المادة 21 على ما يلي:

" يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية ".

<sup>1</sup> يمكن للأمر بالصرف أن يشرف أو يراجع بنفسه العمليات المادية والحسابية الخاصة بتصفية النفقة. كما تتعرض نفس الفاتورة والوثائق المرفقة بها إن وجدت، إلى مراجعة من طرف وكالة المحاسبة للتحقق من صحة العمليات الحسابية التي أدت إلى تحديد المبلغ الواجب الدفع. المحاسب العمومي غير مطالب بأن يتحقق ماديا من حقيقة الخدمة المنجزة، ولكنه ملزم فقط من التأكيد بأنها مصادق عليها من طرف الأمر بالصرف أو من يؤوله لنيابته.



فهو عبارة عن قرار إداري، يوجهه الأمر بالصرف إلى المحاسب العمومي المختص لدفع النفقة التي تم الإلتزام بها وتصفيتها. رغم أن التصفية تقرر حق الدائن في استيفاء دينه، إلا أنها تبقى بدون قوة تنفيذية قبل إصدار الأمر بصرف أو دفع النفقة.<sup>1</sup>

في مرحلة الأمر بالدفع تظهر السلطة التقديرية للأمر بالصرف، سواء كان مديرا أو مسيرا، فهو مخول برفض أو تعليق الأمر بدفع نفقة، إذا رأى أن ذلك يصب في مصلحة الهيئة التي يسيرها، كأن تصله معلومات أو أن يقوم شخصا بمعاينات تكشف عن نقائص في إنجاز الخدمة.

الأمر بالدفع من صلاحيات الأمرين بالصرف وحدهم دون غيرهم، وبالتالي لا يجوز للأعوان العاملين تحت سلطتهم القيام به، إلا إذا كانوا مَفوضين رسميا بالتوقيع باسمهم وتحت مسؤوليتهم (أي مسؤولية الأمرين بالصرف الأصليين).

كما لا يمكن للسلطات القضائية المختصة، مدنية كانت أو إدارية، أن تحل محل الأمرين

بالصرف لتأمر بدفع الديون المحكوم بها لصالح دائني الهيئات العمومية.

" القاعدة تقول أن الأحكام والقرارات القضائية الصادرة ضد الهيئات العمومية (وهي تعتبر

مصدر تصفية النفقات موضوع المبالغ المحكوم بها) تنفذ من طرف الأمرين بالصرف لهذه الهيئات عن طريق الأمر بدفع النفقات المترتبة عنها ". لكن في حالة رفض تنفيذ هذه القرارات بعد شهرين من إجراء التنفيذ القضائي، يمكن للدائنين المعنيين طلب تسديد حقوقهم مباشرة من أمين خزينة ولاية مقر

<sup>1</sup> يمكن أن يكون الأمر بالصرف متزامنا مع التصفية، أي أن قرار الأمر بالصرف بتسديد النفقة يكون شاملا لتصفيتها في نفس الوقت، ولكن يمكن أن تفصل هاتين المرحلتين مدة زمنية.

\* ففي حالة تصفية فاتورة استهلاك الكهرباء والغاز لا يوجد فاصل زمني بين المرحلتين؛

\* ولكن يمكن أن يكون هناك فاصل زمني فيما يخص تصفية فاتورة شراء أدوات المكتب، إذا ثبت رفض استلام صنف معين من الأدوات بسبب عدم مطابقتها للمواصفات المطلوبة، هنا يجب انتظار استبدال هذه الأدوات واستلامها من طرف أمين المخزن، الذي يقدم وثائق إثبات هذه العملية للأمر بالصرف حتى يقوم بإصدار الأمر بالصرف بشأنها.

سكناهم، (حسب ما جاء في القانون رقم 91-02 المؤرخ في 08/01/1991 والمتعلق بالأحكام الخاصة ببعض القرارات القضائية).

هناك حالات استثنائية أين يمكن للسلطات الإدارية العليا أن تحل محل الأمرين بالصرف التي تشرف عليهم، فتأمر بصرف بعض النفقات بدلهم عند رفضهم القيام بذلك. ويتعلق الأمر هنا خصوصا بالحالة المذكورة في المادة 171 من قانون البلدية، التي تنص على أنه:

" إذا رفض رئيس المجلس الشعبي البلدي إصدار نفقة لازمة، يتخذ الوالي قرارا يقوم مقام حوالة الرئيس، طبقا للتشريعات السارية المفعول ". كما أن سلطة الحلول هذه يمكن، منطقيا، إعطاءها للأمرين بالصرف الرئيسيين تجاه الأمرين بالصرف الثانويين التابعين لهم في حالة رفض هؤلاء الأمر بدفع ديون الهيئات العمومية المعنية التي أصبحت واجبة التسديد.

كما تجدر الإشارة كذلك، إلى حالات دفع النفقات بدون أمر بالصرف مسبق التي يسمح به التشريع والتنظيم المعمول بهما. (انظر المحاضرات السابقة: الاستثناءات الواردة على النفقات في مبدأ تنافي المهام).

### 1.3.3.2. شكل سندات الدفع

تتمثل سندات الدفع في الأمر بالصرف وحوالة الدفع، حيث يصدر الأمر بالصرف الأساسيين والرئيسيين أوامر بالدفع (ordonnances de paiement)، أما الأمرين بالصرف الثانويين فيصدرون حوالات الدفع (mandats de paiement)، عند استعمالهم للاعتمادات المالية المتوفرة لديهم.

### 2.3.3.2. آجال قفل عمليات الأمر بالصرف أو تحرير الحوالة

تحدد آجال قفل عمليات الأمر بالصرف (بمعنى إصدار أوامر أو حوالات الدفع) بيوم:

\* 12/25 ن بالنسبة للدولة والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري، حسب المادة 28 من

المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبين العموميين وكيفيةاتها ومحتواها.

\* 03/15 ن+1 بالنسبة للجماعات المحلية (حسب المادة 187 من القانون رقم 11-10

المتعلق بالبلدية والمادة 172 من القانون رقم 12-07 المتعلق بالولاية).

#### 4.3.2. الدفع (التسديد) والشروط التي يقوم عليها

ينص القانون 90-21 في المادة 22 على ما يلي "يعد الدفع الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء

الدين العمومي". وهو يمثل المرحلة المحاسبية من مراحل تنفيذ النفقات العمومية، حيث تُرسل سندات الدفع (أوامر الصرف وحوالات الدفع) التي يصدرها الآمرون بالصرف، وفي الآجال المحددة، إلى المحاسبين العموميين المخصصين المعنيين دون غيرهم لدفع مبالغها.

للمحاسبين العموميين دور مزدوج، الأول كدافعين (payeurs) والثاني كأمناء صناديق

(caissiers). كدافعين يتمتع المحاسبون العموميون، في مجال تنفيذ النفقات، بسلطة رقابية على

عمليات الأمرين بالصرف، يملئها عليهم قانون المحاسبة العمومية، من خلال التحقق والتأكد من احترام كل الشروط الواردة في المادة 36 منه.

وكأمناء صناديق يتمتعون بسلطة الخزينة حيث يحتكرون تداول الأموال العمومية المتوفرة

لديهم، بطريقة مباشرة، أو عن طريق أعوان آخرين يتصرفون لحسابهم وتحت مسؤوليتهم.

أهمية مهام وسلطات المحاسبين العموميين مستمدة من ثقل المسؤولية الخصوصية الواقعة عليهم، وهي المسؤولية الشخصية والمالية، وذلك بناء على المادة 38 من قانون المحاسبة العمومية. ويمارس المحاسبون العموميون سلطتهم الرقابية في حدود صلاحياتهم، وطبقا للإجراءات المقررة قانونا، وبالتالي فهم لا يملكون أي سلطة تقديرية أثناء القيام بصلاحياتهم.

ومن ثم فبمجرد التحقق من شرعية النفقات المأمورين بصرفها، وجب عليهم دفعها في الآجال المحددة، كما نصت على ذلك المادة 37 من قانون المحاسبة العمومية والمادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 1993/02/06 الذي يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة.

أما في حالة اكتشاف أي خلل في شرعية النفقات و/أو أي نقص في تبريرها أو في البيانات اللازم توفرها على سندات الدفع ووثائق الإثبات، وجب عليهم إشعار الأمرين بالصرف برفض الدفع بواسطة مذكرة رفض معللين قراراتهم في الآجال المحددة قانونا، وذلك حسب نص المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46.

مما سبق يجب على المحاسبين العموميين، تحت طائلة إقحام مسؤوليتهم المالية والشخصية، بالتحقق من شرعية النفقات قبل قبول دفعها، أي إجراء كل عمليات الرقابة المفروضة عليهم قانونا، كما جاء في المادة 36 من القانون رقم 90-21:

" يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله لأية نفقة أن يتحقق مما يلي:

1. مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها؛
2. صفة الأمر بالصرف أو المفوض له؛

3. شرعية عمليات تصفية النفقات؛
4. توفر الاعتمادات؛
5. أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها ليست محل معارضة؛
6. الطابع الإبرائي للدفع؛
7. تأثيرات عملية المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها؛
8. الصحة القانونية للمكسب الإبرائي".

فيما يلي توضيح للشروط المذكورة أعلاه:

### 2.4.3.1. صفة الأمر بالصرف أو المفوض له

وهو أول شرط يجب التأكد من توفره، قبل الانتقال إلى فحص ومراقبة الشروط الأخرى. فعلى المحاسب العمومي أن يتأكد من صفة الأمر بالصرف أو المفوض له، بموجب المواد 23، 26 و 27 من قانون المحاسبة العمومية.

يتم ذلك بإجراء مقارنة الإمضاء الموجود على سندات الدفع ونموذج إمضاء الأمر بالصرف المعتمد لديه، والموجود في سجل الاعتمادات المفتوح لهذا الغرض لدى وكالة المحاسبة. كما يجب على المحاسب العمومي القيام بنفس المقارنة في حالة وجود أمر بالصرف مفوض و/أو أمر بالصرف مستخلف، في المؤسسة التي يشرف عليها.

ويحق للمحاسب العمومي رفض استلام سندات الدفع بمجرد ملاحظة عدم تطابق وتوافق

الإمضاءات.

### 2.4.3.2. مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها

أي التحقق من شرعية النفقة، بداية من الالتزام القانوني بها، على أساس سند الدفع (الأمر بالصرف أو حوالة الدفع) المدعوم بالوثائق التبريرية.

ومنه يجب على المحاسب العمومي، قبل قبوله دفع أية نفقة مستلمة من الأمر بالصرف، أن يقوم بمراقبة شرعيتها من خلال التأكد من كل الشروط المذكورة في المادة 36 من قانون المحاسبة العمومية.

### 3.4.3.2. شرعية عمليات تصفية النفقات

تهدف التصفية إلى تحقق الأمر بالصرف من حقيقة الدين وتحديد مبلغه بدقة، وذلك انطلاقاً من الاطلاع على الوثائق التبريرية التي تثبت الحقوق المكتسبة للدائنين.

بالنسبة للمحاسب العمومي فهو مطالب بمراجعة علمية التصفية التي قام بها الأمر بالصرف، وذلك بمعاينة الخدمة المنجزة وفحص حساب مبلغ النفقة، وذلك من خلال الاطلاع على الوثائق التبريرية المرفقة بسند الدفع، التي تثبت الحقوق المكتسبة للدائنين، بهدف التأكد من حقيقة وجود الدين وتحديد قيمته بدقة.

يقوم الأمر بالصرف بالتصفية بمفهومها الدقيق، أي حساب مبلغ النفقة. حيث تتطلب التصفية استعمال عمليات تقنية معقدة، أي تطبيق طرق تحديد المبلغ الدقيق للنفقة، عن طريق:

- ضرب الكميات في الأسعار الوحودية؛

- اقتطاع التسبيقات أو الدفعات على الحساب التي تم دفعها للمتعاقد (حالة الصفقات العمومية)؛

- استعمال الجداول المرجعية (barèmes) أو المعاملات (coefficients) المعدة مسبقاً من أجل

تحديد المبلغ الذي يجب دفعه؛

- حساب الحقوق المستحقة على الهيئة العمومية والتي يجب خصمها برسم واجباتها القانونية، على أساس أنها مُلزمة بأدائها لإدارة عمومية أخرى؛

- من المناسب التحقق من الخدمة المنجزة، مراجع الجرد عند اللزوم، الشروط الشكلية والموضوعية للفاتورة ومبلغ الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للخاضعين لها، .... الخ.

حتى يتمكن المحاسب العمومي من أداء مهامه على أكمل وجه، ونظرا للمسؤولية الشخصية والمالية الواقعة على عاتقه، يجب عليه الإلمام بمبادئ قانونية مختلفة: المالية والمحاسبة العموميتين، محاسبة المواد، العمل، الصفقات العمومية، القوانين: المدني والتجاري، الجبائي .... الخ.

#### 4.4.3.2. توفر الاعتمادات المالية

يجب على المحاسب العمومي التأكد من وجود وكفاية الاعتمادات المالية التي تقتطع منها النفقات (الأبواب والمواد)، حتى يتفادى تجاوز الاعتمادات المالية المخصصة لكل بند من بنود النفقات الواردة في الميزانية، من بداية إلى نهاية السنة المالية، إلا استثناء وبموجب أحكام تشريعية صريحة تنص على عكس ذلك.

ويكون ذلك احتراما للترخيصات الميزانية وعملا بنص المادة 75 من القانون رقم 84-17:

" لا يجوز صرف أية نفقة بما يتجاوز مبلغ الاعتمادات المفتوحة ضمن الشروط المحددة في

هذا القانون، ما لم تنص أحكام تشريعية على خلاف ذلك " .

#### 5.4.3.2. أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها ليست محل معارضة

تتعرض ديون الغير على الدولة للتقادم أو المعارضة.

#### 1.5.4.3.2. حالة التقادم الرباعي (التقادم المُسقط - déchéance quadriennale)

بناء على المادة 16 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07/07/1984 المتعلق بقوانين

المالية، التي نصت على ما يلي:

" تسقط بالتقادم وتسدد نهائيا لفائدة المؤسسات العمومية المعنية، كل الديون المستحقة للغير من طرف الدولة أو الولاية أو البلدية أو مؤسسة عمومية مستفيدة من إعانات التسيير، عندما لم تدفع هذه الديون قانونا في أجل أربعة سنوات ابتداء من اليوم الأول للسنة المالية، التي أصبحت فيها مستحقة وذلك ما لم تنص أحكام المالية صراحة على خلاف ذلك ".

هذا يعني أن في حالة عدم مطالبة دائني الهيئات العمومية بحقوقهم في حدود مدة أقصاها - أربعة (4) سنوات ابتداء من اليوم الأول للسنة المالية التي أصبحت فيها مستحقة"، سوف تؤدي إلى سقوطها وانقضائها، وبالتالي تستطيع الهيئات العمومية المدينة بها تحويلها إلى الخزينة العمومية في شكل إيرادات استثنائية بعدما كانت ديونا. والهدف من هذا الإجراء هو دفع الدائنين بالإسراع في المطالبة بحقوقهم وأخذها، وهكذا تتم تبرئة ذمة المؤسسات العمومية، وتتمكن الدولة من ضبط حساباتها نهائيا وفي أقرب الآجال.

إلا أن المادة 17 من نفس القانون، جاءت بمجموعة من الاستثناءات لقاعدة التقادم الرابعي،

حتى تمكن دائني الهيئات العمومية بالاحتفاظ بحقوقهم وتحصيلها. تتمثل هذه الحالات فيما يلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> المادة 17: " لا تطبق أحكام المادة 16 أعلاه على الديون التي قد لا يتم الأمر بصرفها ودفعها بفعل الإدارة في الآجال المشار إليها في تلك المادة.

كما لا تطبق هذه الأحكام في الحالات المنصوص عليها في الفقرتين الأولى والثانية من المادة 316 من القانون المدني. عند الاقتضاء وفي حالة رفع الطعن لدى هيئة قضائية توقف آجال السقوط الرابعي من تاريخ رفع الطعن إلى تاريخ صدور القرار القضائي النهائي والمثبت لحق الدائن ".



1. وجود تقصير من طرف الإدارة، حال دون تسديد ديونها في آجالها المحددة؛
2. وجود مانع مبرر شرعا، حال دون مطالبة الدائن لحقوقه؛
3. عدم سريان هذه القاعدة بين الأصيل ونائبه؛
4. عدم سريان هذه القاعدة على عديمي الأهلية والغائبين والمسجونين إذا لم يكن لهم ممثلين قانونيين؛
5. في حالة اللجوء إلى القضاء يتوقف سريان آجال التقادم من تاريخ رفع القضية إلى غاية الفصل فيها.

ربحا للوقت وتخفيفا للضغط الذي كان يتقل كاهل وزارة المالية، فيما يخص دراسة الملفات المرتبطة بمشكلة تقادم حقوق الدائنين على الهيئات العمومية، أصدر وزير المالية التعلية رقم 19 الصادرة يوم 1989/03/30، بموجبها تم تكليف المحاسبين العموميين المخصصين بدراسة حالات الديون المتقادمة، وذلك بناء على ملفات تحتوي على الوثائق التبريرية اللازمة لكل حالة، يستلمونها من مسيري الهيئات العمومية المدينة. بعد تفحص هذه الملفات يرجع لهم قرار الدفع أو رفض الدفع، تحت مسؤوليتهم.

#### 2.5.4.3.2. حالات المعارضة (opposition)

وهي تأخذ الأشكال التالية:

\* (حجز ما للمدين لدى الغير - saisies-arrêts) حسب على المادة 667 من القانون رقم 08-

09 المؤرخ في 2008/02/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

\* أو (إشعار للغير الحائزين - avis à tiers détenteurs) بموجب المادة 93 من الأمر رقم 96-

31 المؤرخ في 30/12/1996 المتضمن قانون المالية لسنة 1997.

\* أو (بيانات تنفيذية - états exécutoire) بمقتضى المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46-

المؤرخ في 06/02/1993 الذي يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات

التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة.

### 6.4.3.2. الطابع الإبرائي للدفع

لما يوافق المحاسب العمومي على دفع نفقة، يمارس دوره كأمين صندوق، فيقوم بتسديدها، إما

نقدا أو بإصدار صك بريدي أو صك خزينة، حيث يجب على هذا التصرف أن يحرر الهيئة العمومية

من دينها اتجاه الدائن الحقيقي<sup>1</sup>، الذي يمكن التعرف عليه انطلاقا من وثائق الإثبات المقدمة لتدعيم

وتبرير ملف النفقة (مثل الفاتورة، الإشعار بالتحويل avis de virement، الحوالة، العقد والاتفاقية).

### 7.4.3.2. تأشيريات عملية المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها

بمناسبة القيام بإجراءات الالتزام بالنفقات، يقوم الأمر بالصرف بإعداد بطاقات الالتزام، ثم

يرسلها إلى المراقب المالي لفحصها، ثم يقوم هذا الأخير بمنح تأشيرته، أي أنه يقوم بوضع إمضائه

على بطاقة الالتزام ويعطيها رقما تسلسليا معينا، بما يفيد أن هذه النفقة قابلة للإنجاز.

كما يجب الحصول على تأشيرة لجنة الصفقات العمومية المؤهلة قانونا، لتمكين الهيئات

العمومية من إنجاز النفقات التي تدخل في إطار قانون الصفقات العمومية.

<sup>1</sup> يجب على الدفع أن يحرر الهيئة العمومية من دينها اتجاه الدائن الحقيقي، أي الدائن نفسه، أو نائبه المؤهل، أو من يحل محله قانونا أو اتفاقا، كما جاء في المادة 264 وما بعدها من القانون المدني.

كما يستدعي بعض العمليات الإدارية المتعلقة بالمسارات المهنية للموظفين الحصول على

تأشيرة المديرية العامة للتوظيف العمومية أو إحدى مفتشياتها، حتى تتمكن الهيئات العمومية من

إتمامها، كالتوظيف والترقية والتحويل والانتداب... الخ.

### 8.4.3.2. الصحة القانونية للمكسب الإبرائي

يجب على عملية الدفع أن تحرر الهيئة العمومية من دينها اتجاه الدائن الحقيقي،<sup>1</sup> أي أن

المحاسب العمومي مطالب بالتحقق من أن الشخص المعين من طرف الأمر بالصرف على سند

الدفع، مؤهل للاستفادة من الدفع وإبراء ذمة الهيئة العمومية المدينة اتجاهه. ومنه فالديون التي تكون

محل معارضة (frappées d'opposition) من طرف الدائنين لدائني المؤسسات العمومية يجب تبليغها

إلى المحاسب العمومي المخصص، في هذه الحالة يصبح تسديد هذه الديون إلى أصحابها الحقيقيين

تصرفا غير شرعي يقحم مسؤولية المحاسب العمومي عن دفع غير مستحق. نفس الشيء ينطبق على

الديون التي تكون محل تنازل من الدائنين الحقيقيين إلى الغير كالرهن (nantissement) في ميدان

الصفقات العمومية.

### 9.4.3.2. صحة تحميل النفقة

إضافة إلى العناصر السابقة، يجب إضافة هذا العنصر بناء على قاعدة تخصص الاعتمادات

أو التخصص الميزاني، بالرغم من عدم تناوله في المادة 36، وهو صحة تحميل النفقة أو حسمها أو

<sup>1</sup> يجب على الدفع أن يحرر الهيئة العمومية من دينها اتجاه الدائن الحقيقي، أي الدائن نفسه، أو نائبه المؤهل، أو من يحل محله قانونا أو اتفاقا، كما جاء في المادة 264 وما بعدها من القانون المدني.

اقتطاعها (l'exact imputation de la dépense)، فيجب تحميل النفقة الموجهة للدفع بدقة، من حيث طبيعتها وموضوعها (أي يجب تحميل النفقة على الباب، الفصل والمادة والفقرة المناسبين)، كما يجب أن ترتبط بالسنة المالية المعنية بها، من خلال تحقق المحاسب العمومي من تاريخ الالتزام بالنفقة وتاريخ إنجاز الخدمة.

يجب على المحاسب العمومي أن يحرص على هذه النقطة (التحميل الصحيح) حتى يتفادى الأخطاء التي يمكن أن يقع فيها الآمرون بالصرف إما سهواً أو تحايلاً على القوانين والتنظيمات لتخطي أو إخفاء مشكلة عدم توفر أو عدم كفاية الاعتمادات المالية المناسبة وبالتالي تجاوز الاعتمادات.

#### 10.4.3.2. توفر أموال الخزينة

#### 11.4.3.2. تقديم الوثائق التبريرية

على المحاسب أن يطلب ويتحصل على الوثائق التبريرية التالية:

- الوثائق التي تنشئ وتؤسس النفقة قانوناً كالمقررات، الاتفاقيات، الأوامر بالمهمات، .... الخ؛
- الوثائق التي تثبت صحة الدين والتي تشمل عناصر التصفية مثل الفاتورة، الحساب، الكشف التفصيلي، ... الخ.

#### 12.4.3.2. الدفع المزدوج

قد يقع المحاسب العمومي في الخطأ نتيجة دفع مزدوج لنفس النفقة، وبالتالي تقحم مسؤوليته الشخصية والمالية جراء ذلك.

ولتجنب مثل هذه الوضعيات يجب على المحاسب أن يتحقق من استلام الوثائق التبريرية الأصلية (وليس نسخ طبق الأصل)، كما يجب عليه مسك بطاقات متابعة تسديد الحوالات، ويسجل عليها أرقام وتواريخ الفواتير المسددة في خانة الملاحظات، حتى يتقطن لأي نفقة تكون محل دفع مكرر.<sup>1</sup>

#### 4.2. نتيجة مراقبة شرعية النفقات قبل الدفع من طرف المحاسب العمومي

من خلال ما سبق ذكره، يظهر دور وأهمية المحاسب العمومي، خاصة في مجال تنفيذ النفقات العمومية، عند مراقبة مشروعية عمليات الصرف، بحيث يكون الموقف الذي سيتخذه في النهاية إما محسوبا له أو عليه، لأن وظيفته كما ذكرنا سابقا، محفوفة بعدة مخاطر يمكن أن تقحم مسؤوليته الشخصية والمالية، وبالتالي يتعرض للعقوبات المتمثلة في تعويض الأضرار اللاحقة بالخرينة العمومية، جراء أي خطأ أو تقصير.

#### 1.4.2. نتيجة رقابة المحاسب لصحة النفقة

في نهاية الأعمال الرقابية التي يجريها المحاسب العمومي يقوم إما بقبول دفع قيمة النفقة إلى مستحقها (الدائن) وإما يقوم برفضها، وهذا خلال الآجال القانونية.

#### 1.1.4.2. حالة قبول الدفع

بعد التحقق من شرعية النفقة المأمور بتسديدها من طرف الأمر بالصرف، يقوم المحاسب العمومي بالتأشير على سند الدفع المستلم بعبارة (مقبول للدفع - Vu, bon à payer) إقرارا منه

<sup>1</sup> هذه المهمة سهلة جدا بالنسبة للمحاسبين العموميين الذين يمسون محاسباتهم بواسطة برامج إعلام آلي.

يقبول تسديد قيمة النفقة في حدود 10 أيام من تاريخ الاستلام، وهو ملزم بذلك بموجب المادة 37 من قانون المحاسبة العمومية

" يجب على المحاسب العمومي بعد إيفائه الالتزامات الواردة من المادتين 35 و36 أعلاه، أن يقوم بدفع النفقات أو بتحصيل الإيرادات ضمن الآجال المحددة عن طريق التنظيم " والمادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46:

" يحول المحاسبون العموميون أوامر الصرف وحواتل الدفع التي يصدرها الأمر بالصرف في أجل 10 أيام من تاريخ استلامها. ويتم حسابها ابتداء من شهر إصدارها ".

#### 2.1.4.2. حالة رفض الدفع

أما إذا لاحظ وجود إخلالات أو نقائص تمنعه من تسديد النفقة المعروضة عليه، يتولى إرجاع سند الأمر بالدفع إلى الأمر بالصرف الذي أصدره، مرفقا بمذكرة رفض رسمية<sup>1</sup> (Note de Rejet) يبين فيها كل الإخلالات أو النقائص التي كانت سببا للرفض ويدعوه فيها إلى إصلاح الوضع، إن أمكن ذلك.

في هذه الحالة يحق للأمر بالصرف تصحيح ورفع النقائص والملاحظات المدرجة في مذكرة الرفض المؤقتة، ثم يعيد إرسالها إلى المحاسب العمومي بغرض تسديدها من جديد.

ولكن إذا تمسك المحاسب العمومي برفض الدفع للمرة الثانية، سواء كان الرفض قانونيا (مؤسسا) أو تعسفيا (غير مؤسس) أو يعتبره الأمر بالصرف كذلك، ماذا يمكن للأمر بالصرف فعله؟

<sup>1</sup> مذكرة الرفض يمكن أن تكون مؤقتة إذا كانت أسباب الرفض قابلة للتعديل والتصحيح (مثل خطأ في الحساب أو اسم الدائن)، أو نهائية إذا كانت أسباب الرفض غير قابلة للتعديل والتصحيح (مثل عدم كفاية الاعتمادات المالية، أو انعدام تأشير الرقابة المالية).

تنبأ قانون المحاسبة العمومية بهذه الحالة للانسداد، والتي تتمثل في الرفض النهائي لتسديد النفقة، فأقر إجراء استثنائيا، بموجبه يستطيع الأمر بالصرف توجيه أمر للمحاسب العمومي يجبره فيه على دفع النفقة التي كانت محل رفض نهائي، هذا الإجراء يسمى بـ "التسخير"، وبموجبه يقوم المحاسب العمومي بتسديد النفقة ولكن تحت مسؤولية الأمر بالصرف هذه المرة، بمقتضى المادة 47 من المحاسبة العمومية التي تنص على الآتي: "إذا رفض المحاسب العمومي القيام بالدفع، يمكن للأمر بالصرف أن يطلب منه كتابيا وتحت مسؤوليته أن يصرف النظر عن هذا الرفض حسب الشروط المحددة في المادة 48 أدناه".

إلا أن المادة 48 في فقرتها الثانية تجبر المحاسب العمومي على رفض الامتثال والاستجابة للتسخير إذا كان رفض الدفع معللا ببعض الحالات كما يلي: "إذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية، وعليه أن يرسل حينئذ تقريرا حسب الشروط والكيفيات المحددة عن طريق التنظيم.

غير أنه يجب على كل محاسب أن يرفض الامتثال للتسخير إذا كان الرفض معللا بما يلي:

1. عدم توفر الاعتمادات المالية، ماعدا بالنسبة للدولة،
2. عدم توفر أموال الخزينة؛
3. انعدام إثبات أداء الخدمة؛
4. طابع النفقة غير الإبرائي؛
5. انعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة إذا كان ذلك المنصوص عليه في التنظيم المعمول به".

في حالة تسديد نفقة بموجب إجراءات التسخير، يجب على المحاسب العمومي أن يقدم تقريرا عنها لوزير المالية في أجل خمسة عشر (15) يوما، حسب المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 91-314، " يجب على المحاسبين العموميين، الذين يمثلون لعملية تسخير أن يقدموا تقريرا بذلك إلى الوزير المكلف بالمالية خلال خمسة عشر (15) يوما.

تذكر في التقرير المصحوب بنسخة من الوثائق المحاسبية تفاصيل الأسباب الداعية إلى رفض الدفع". حيث يمكن للوزير طلب معلومات إضافية من الأمر بالصرف إن تطلب الأمر ذلك بناء على المادة 4 من نفس المرسوم الآتي نصها: " يمكن الوزير المكلف بالمالية أن يطلب عند الحاجة معلومات مكملة من الأمر بالصرف ".

ولكن المسؤولية التي يمكن أن يتحملها الآمرون بالصرف في حالة استعمالهم لإجراء التسخير، تؤدي، في غالب الأحيان، إلى عدولهم عن استعماله، إلا في الحالات القاهرة المبررة بعدم وضوح في النصوص القانونية والتنظيمية في مجال المالية العمومية، أو في حالة التعسف الواضح من طرف المحاسبين العموميين.

## 5.2. طرق تسديد النفقات العمومية

سلطة الخزينة المخولة إلى المحاسب العمومي، تجعله المسؤول الوحيد على استعمال وتداول الأموال العمومية، حسب المادة 33 من القانون رقم 90-21، وبالتالي يستطيع تسديد النفقات المقبولة للدفع بكل الوسائل المتاحة لديه وهي:

### 1.5.2. حالة الدفع نقدا بواسطة أوامر دفع PAIEMENT PAR ORDRES DE PAIEMENT



يتم الدفع نقدا عندما لا يكون تسديدها ممكنا عن طريق التحويل (كحالة الديون التي توفي أصحابها؛ الديون التي هي موضوع حجز ووقف ومعارضة وتنازل وتحويل؛ الديون التي أعلن أصحابها عن إفلاسهم أو هم في حالة تصفية قضائية، ... الخ).

يتم قبض قيمة أوامر الدفع ORDRE DE PAIEMENT نقدا، بتقديم الدائنين (أو من ينوبهم قانونا)، إما لدى المحاسبين العموميين المخصصين مباشرة، وإما لدى أمناء الخزائن الولائية، أو لدى أمناء الخزائن البلدية، أو قابضي البريد.

يتم تسليم مبلغ المال إلى الدائن، بعد إمضاه على سند الدفع TITRE DE PAIEMENT مع أخذ معلومات هويته، لكي يتم إبراء دين الهيئة العمومية بصورة نهائية، ووضع حد لأي محاولة تحايل على المؤسسة للحصول على قيمة الدين مرة ثانية مثلا.

وما سبق يتم بموجب قرار الوزير المكلف بالمالية رقم 40 الصادر في 17/11/1992 والذي يحدد المبلغ الأدنى الذي يجب عند تجاوزه تسديد النفقات عن طريق التحويل، إلا أنه يمكن للمحاسب العمومي تسديد بعض النفقات نقدا:

**الفئة الأولى:** النفقات التي لا تتعدى قيمة كل واحدة منها مبلغ 5000 دج، بموجب المادة الأولى من هذا القرار.

**الفئة الثانية:** النفقات التي ورد ذكرها حصرا في المادة 3 من نفس القرار، وهي: مؤخرات المنح ولواحقها، الديون التي توفي أصحابها؛ الديون التي هي موضوع حجز ووقف ومعارضة وتنازل وتحويل، الديون التي أعلن أصحابها عن إفلاسهم أو هم في حالة تصفية قضائية، الديون الشائعة،

إغاثات ونفقات للمساعدة الاجتماعية، التعويضات الممنوحة للمنكوبين والتسبيقات عن مصاريف المهمات.

### 2.5.2. حالة الدفع عن طريق التحويل

بمقتضى أحكام المادة 85 من القانون رقم 88-33 المتعلق بقانون المالية لسنة 1989 المادة 85: تعدل المادة 18 من القانون رقم 78-13 المؤرخ في 1978/12/31 يتعلق بقانون المالية لسنة 1979 وتحرر كما يلي:

" المادة 18: يجب أداء مدفوعات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري عن طريق اعتماد مقيد في حساب جار بريدي أو حساب جار مصرفي أو حساب خزينة عندما تفوق هذه المدفوعات حدا أقصى يحدد عن طريق التنظيم."

بموجب القرار رقم 40 الذي أصدره الوزير المكلف بالمالية في 1992/11/17، تم تحديد مبلغ 5000 دج كالحدا الأدنى الذي يجب عند تجاوزه تسديد النفقات عن طريق التحويل إلى حسابات جارية بريدية أو بنكية أو حساب خزينة.

لكن هذا القرار استثنى النفقات المسددة عن طريق وكالات الدفع (أو التسبيقات)، حيث رفعها إلى مبلغ 20000 دج عن كل نفقة إذا كانت تخص نفقات تسيير، ومبلغ 40000 دج عن كل نفقة في حالة نفقات الاستثمار، وذلك في نفس القرار بموجب المادة 2 منه.

تم تعديل هذه المادة بقرار 2003/11/11 لكي تصبح القيم القابلة للتسديد نقدا بواسطة وكالات الدفع، على التوالي 50000 دج و 80000 دج.

### 3.5.2. حالة الدفع بحوالة بريدية

استثناء، وبناء على طلب من الدائن (في حالة عدم تمكنه من الانتقال إلى وكالة المحاسبة المعينة، أو عدم وجود خزينة ولائحة أو بلدية قريبة، يمكن للمحاسب العمومي أن يسدد قيمة دين معين بواسطة حوالة بريدية.

#### 4.5.2. حالة الدفع بعملية مقاصة PAIEMENT PAR COMPENSATION

في حالة وجود حقوق وديون متبادلة بين هيئة عمومية وأطراف أخرى<sup>1</sup> (بمعنى أن الهيئة العمومية مدينة ودائنة في نفس الوقت أمام الجهة الأخرى). فللهيئة العمومية، في هذه الحالة، حق المقاصة بين ما هو مستحق عليها لدائنها وما هو مستحق لها تجاهه، ولو اختلف سبب الدينين، إذا كان موضوع كل منهما نقودا،

حيث يتم ذلك بحساب الفرق بين حقوق وديون الهيئة العمومية، وينجم عنها ثلاثة (3) حالات

محتملة وهي:

**الحالة الأولى: الحقوق أكبر من الديون، وبالتالي يتم الاحتفاظ بمبلغ سند الدفع كله، مع بقاء جزء**

من الحقوق رهن التحصيل (أي يبقى الطرف الآخر مدينا للهيئة العمومية بالفرق).

**الحالة الثانية: الحقوق تساوي الديون، وبالتالي يتم الاحتفاظ بمبلغ سند الدفع كله، وهكذا تتم تسوية**

هذه الحالة نهائيا.

<sup>1</sup> أطراف أخرى: يقصد بها أي مؤسسة أخرى، سواء كانت عمومية أو خاصة، إدارية أو اقتصادية، تتمثل في شخص طبيعي أو معنوي.

**الحالة الثالثة: الحقوق أصغر من الديون، وبالتالي يتم دفع الفرق بين مبلغ الحقوق ومبلغ سند الدفع إلى الطرف الآخر، تسوية نهائية لهذه الوضعية.**

في حالة الاضطرار إلى تسوية وضعية من مثل هذه الوضعيات، يجب ألا يتم الجمع بين الإيرادات والنفقات (أي دمجهما)، ولكن كل فئة منهما تسجل في بندها المناسب، وهذا عملا بما جاء به القانون المدني في مواد 297 وما بعدها، بسبب غياب أي حكم في قانون المحاسبة العمومية يجيز ذلك.

كما تجب الإشارة إلى أن تطبيق المقاصة مخول فقط للدولة وهيئاتها العمومية تجاه الأطراف الأخرى، وأن هذه الأطراف لا تستطيع تطبيق المقاصة على الهيئات العمومية، تطبيقا لقاعدة عدم جواز حجز الأموال العمومية.

### 3. عمليات الخزينة LES OPERATIONS DE TRESORERIE

المادة 9 من القانون رقم 90-21 : " تشمل العمليات المالية عمليات الإيرادات والنفقات وكذا عمليات الخزينة ".

تتمثل العمليات المالية في:

- **عمليات الميزانية التي تشمل: عمليات الإيرادات (م 10)، وعمليات النفقات (م 11)؛**
- **عمليات الخزينة (م 12)**

حيث تنص المادة 12 على:

" تتمثل عمليات الخزينة في كافة حركات الأموال نقدا والقيم القابلة للتعبئة وحسابات الإيداع والحسابات الجارية وحسابات الحقوق والديون.

ويمكن أن تتصب هذه العمليات على تسيير القيم والمواد التي تتم حيازتها طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما".

أما المادة 13 فتنص على:

" بغض النظر عن جميع الأحكام التشريعية المخالفة، تحقق العمليات المشار إليها في المواد 10، 11 و 12 الخاصة بالهيئات والجماعات العمومية المنصوص عليها في المادة الأولى، من قبل الخزينة العمومية، طبقا للمادة 62 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 1984/07/07، المتعلق بقوانين المالية، المعدل".

حيث تنص المادة 62 خاصة الفقرة 2 من القانون رقم 84-17

" تدرج عمليات خزينة الدولة في الحسابات المتميزة للخزينة ضمن الشروط المحددة عن طريق التنظيم.

وفضلا عن العمليات الدائمة للدولة، المشار إليها في المواد من 8 إلى 10 أعلاه، تقوم

الخزينة العمومية، تحت مسؤولية الدولة، بتنفيذ عمليات الخزينة وتشمل هذه العمليات خاصة على ما

يلي:

- إصدارات وتسديدات الاقتراض<sup>1</sup> المنفذة وفقا للترخيصات الممنوحة بمقتضى قانون المالية.

- عمليات الإيداع بأمر ولحساب الهيئات المكتتبة لدى الخزينة<sup>2</sup>

المرسوم التنفيذي رقم 91-313 (م 40 + م 41 + م 42):

<sup>1</sup> Emissions et remboursements d'emprunts = إصدارات وتسديدات الاقتراض

<sup>2</sup> Les correspondants du trésor = الهيئات المكتتبة لدى الخزينة

المادة 40: "يمسك المحاسبون الرئيسيون في مجال عمليات الخزينة، حسابات حركات الأموال، نقدا كانت أم قيما في، حسابات ودائع، أوفي حسابات جارية، أو في حسابات دائنة أو مدينة".

المادة 41: "تبين عمليات الخزينة كذلك الأموال المودعة لفائدة الخواص، والأموال الداخلة إلى الصندوق والخارجة منه مؤقتا، وعمليات التحويل".

المادة 42: "تعرض المحاسبات الخاصة الجرد العيني والمالي للمواد والقيم والسندات التي تطبق عليها".

إذن عمليات الخزينة هي تلك العمليات المتعلقة بحركة الأموال والقيم وحسابات الحقوق وحسابات الديون التي تخص الهيئات العمومية والتي لا تمثل لا إيرادات ولا نفقات للأسباب الآتية:

- لأنها عمليات داخلية لهذه الهيئات ولا تؤثر على وضعيتها اتجاه الهيئات الأخرى سواء كانت عمومية أو خاصة أو اتجاه الخواص؛
- لأن لديها في المقابل حركة عكسية سوف تؤدي إلى الوضعية الأولى مستقبلا؛
- لأنها تمت لصالح هيئات أخرى عمومية أو خاصة أو للخواص.

### 1.3. تسيير الخزينة LA GESTION DE LA TRESORERIE

الخزينة العمومية هي مجموع وسائل الدفع الموضوعة تحت تصرف الهيئات العمومية. فهي إذن متكونة من مجموع الأموال والقيم المتوفرة لديها.

تسجيل الحركات التي تخص النقديات (LES DISPONIBILITES) هي عملية حتمية طبيعية لكل هيئة عمومية أو خاصة.

في المحاسبة العمومية، هذه النقطة تتطلب فحص المسائل المطروحة فيما يخص التنظيم المالي، خاصة فيما يتعلق بوحدة الخزينة (L'UNITE DE TRESORERIE) على مستوى الدولة ونتائجها على تسيير القروض العامة المحصل عليها (LES EMPRUNTS) والقروض العامة الممنوحة (LES PRETS) والتسيقات (LES AVANCES).

### 1.1.3. مبدأ وحدة الخزينة PRINCIPE DE L'UNITE DE TRESORERIE

وحدة الخزينة العمومية مبدأ أساسي لتسيير الأموال العمومية. لتفادي وجود عدد كبير من الصناديق الخصوصية (CAISSES PARTICULIERES) ذات الاستقلالية، نتيجة وجود العدد الكبير من الهيئات العمومية.

تم تأسيس مبدأ وحدة الخزينة من أجل جعل نقديات الهيئات العمومية تشكل كتلة واحدة تحت تصرف الخزينة العمومية.

يلعب الحساب الجاري للخزينة لدى بنك الجزائر دورا مهما في تجسيد وحدة الخزينة. كل الأموال العمومية المتوفرة توجد في هذا الحساب، نتيجة دفع وإيداع كل المحاسبين العموميين لفوائضهم التي لا يحتاجون إليها في الحين.

توجد الحسابات الجارية البريدية للمحاسبين العموميين تحت تصرف الخزينة العمومية بطريقة غير مباشرة، بما أن أرصدهم (أرصدة الحسابات) مودعة وموجودة في الخزينة، كما يجب التذكير بأن

الميزانية الملحقه للبريد والمواصلات وحساباته تدمج في قانون المالية، وأنها تدخل ضمن الدورة النقدية للخبزينة العمومية.

الإيداعات والاقطاعات تتم عن طريق حساب الخبزينة الجاري المفتوح لدى بنك الجزائر. بواسطة هذا الحساب يتم إدماج كل حركات الأموال. هذا النظام يسمح لوزير المالية أن يعرف، في أي وقت، مستوى الرصيد الدائن للحساب الجاري للخبزينة لدى بنك الجزائر.

بعض الأموال المودعة لدى الخبزينة هي ملك لهيئات عمومية أو لهيئات غير معنية باستعمال المحاسبة العمومية وأطراف خاصة تسمى: (مراسلي الخبزينة LES CORRESPONDANTS DU TRESOR).

إذن المراسلون هم هيئات مختلفة وأطراف خاصة، مُلزمون ومُجبرون (مثل صندوق الضمان الاجتماعي، الصندوق الوطني للتقاعد) أو مُخَيرون أي يريدون إيداع أموالهم لدى الخبزينة العمومية (مثل المؤسسات الخاصة والأفراد)، تطبيقا لقوانين أو أنظمة، أو بناء على اتفاقيات.

حسابات المراسلين المفتوحة لدى الخبزينة مستعملة مثلها مثل الحسابات البنكية المفتوحة لدى البنوك العادية (إصدار الصكوك، سحب، ....الخ).

### 2.1.3. مبررات مبدأ وحدة الخبزينة

يبير مبدأ وحدة الخبزينة بسببين:

\* تسهيل توفير الأموال في المكان؛

\* توفير توزيع جيد للوسائل المالية في الزمان مع ضمان استقلالية الهيئات العمومية في مواجهة الهيئات المالية الخاصة.



## 2.3. القروض العمومية LES EMPRUNTS PUBLICS

تقوم الهيئات العمومية ببعض عمليات القرض والاقتراض تؤدي إلى خروج أموال من صندوقها أو دخول أموال إليه، وتصبح عبارة عن ديون لها أو عليها، أي إيرادات أو نفقات، آنية أو مستقبلية، كما يمكن اعتبارها، في بعض الحالات، عمليات خزينة.

كقاعدة عامة، فإن القروض الممنوحة أو المستلمة والمسددة خلال نفس السنة المالية تعتبر عمليات خزينة.

فيما يلي جدول يبين تصنيفات القروض العمومية

## جدول رقم 1: تصنيف القروض العمومية

قروض ممنوحة	قروض مستلمة	القروض العمومية الخاصة بالدولة
نفقات تدرج ضمن الأعباء الدائمة للدولة (م 23، القانون رقم 84-17) - نفقات استثمار - نفقات تجهيز - قروض وتسبيقات	عمليات خزينة	مهما كانت مدتها وأجلها (م 62، القانون رقم 84-17)
قروض ممنوحة	قروض مستلمة	القروض العمومية الخاصة بالهيئات العمومية الأخرى
تسبيقات للخزينة (عمليات خزينة)	تسبيقات على الخزينة (عمليات خزينة)	لأقل من سنة مالية واحدة
نفقات بالرأس مال	إيرادات برأس المال	لأكثر من سنة مالية واحدة

المصدر: من إعداد أستاذ المقياس

أما القروض المنعقدة خلال سنة مالية معينة والتي سوف تسدد خلال السنة أو السنوات المالية

المالية، فإنها تعتبر كإيرادات أو نفقات استثنائية.

لكن بالنسبة للدولة، فإن القانون رقم 84-17 في مادته 62 / فقرة 2،

- يدرج إصدارات وتسديدات اقتراضها ضمن عمليات الخزينة مهما كان أجلها أو مدتها.

- أما في ما يخص القروض والتسيقات التي تمنحها للغير فتعتبر كنفقات ويتم إدراجها

ضمن أعبائها الدائمة، أي ضمن عمليات الميزانية (م 23 من نفس القانون).

" تشمل الأعباء الدائمة للدولة على ما يلي:

- نفقات التسيير؛
- نفقات الاستثمار؛
- القروض والتسيقات".

أما فيما يخص الهيئات العمومية الأخرى،

\* فإن قروضها الممنوحة أو المستلمة بأجل يفوق السنة المالية: تعتبر بمثابة إيرادات أو نفقات برأس

المال (يتم استهلاكها أو استردادها ضمن ميزانيات السنوات اللاحقة)،

\* بينما تعتبر القروض التي لا يفوق أجلها السنة المالية مجرد تسيقات على الخزينة (يتم تسديدها

خلال نفس السنة المالية) و بالتالي فهي عمليات خزينة.



## خاتمة عامة

من خلال المحاضرات الواردة في هذه المطبوعة تظهر جليا العلاقة الوطيدة التي تربط المحاسبة العمومية بالمالية العمومية، التي تهتم بتوفير الموارد المالية اللازمة لضمان تسيير المصالح العمومية وتقديم الخدمات للأفراد في شكل ميزانية عمومية.

فالميزانية العمومية هي وثيقة تحضرها السلطات العمومية خلال كل عام في شكل مشروع قانون للمالية، يتضمن إيراداتها ونفقاتها السنوية، وتقدمه إلى المصادقة عليه من طرف البرلمان، حتى يصبح قابلا للتنفيذ.

حيث عرفها المشرع الجزائري في المادة 6 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07/07/1984 المتعلق بقوانين المالية، كما يلي " تتشكل الميزانية العامة للدولة من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة، المحددة سنويا بموجب قانون المالية، والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها "

كما عرفها في المادة 3 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 المتعلق بقانون المحاسبة العمومية كالاتي: " الميزانية هي الوثيقة التي تقدر وترخص للسنة المالية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ".

كلتا المادتين أعلاه تطرقتا إلى عنصرين هامين هما الإيرادات والنفقات التي تتمحور حولها المالية العمومية، وبالتالي المحاسبة العمومية التي يتم بها تنفيذ محتوى الميزانية العامة للدولة والتي ترخص ذلك، أي تنفيذ كل من الإيرادات والنفقات العمومية.

كما تم إبراز، من خلال هذه المطبوعة، دور المحاسبة العمومية كوسيلة تسيير تستعملها الدولة لكي تتأكد من أن تنفيذ ميزانيتها العامة كان مطابقا للقوانين والأنظمة السارية المفعول، وحتى تتمكن من معرفة وضعيتها المالية (تحقيق فائض أو عجز أو توازن)، وذلك بتكليف مجموعة مختلفة من الأعوان الموظفين، وكل مجموعة تنشط في مجال اختصاصها وصلاحياتها. حيث كلف قانون

المحاسبة العمومية فئتين أساسيتين من هؤلاء الأعوان، لتنفيذ الميزانية العمومية، وتتمثل في فئتي الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، وبغياب أحدهما لا يمكن القيام بأي عملية مالية.

كما أن تنفيذ العمليات المالية يتطلب احترام مجموعة من المبادئ التي تؤطر المحاسبة العمومية، وعلى رأسها مبدأ تنافي مهام كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، يليها مبدأ التمييز بين الملائمة والشرعية ثم مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات وأخيرا المسؤولية الخصوصية للمحاسب العمومي وهي المسؤولية الشخصية والمالية.

في إطار مبادئ المحاسبة العمومية، يجب احترام الإجراءات العملية التي تخص تنفيذ مختلف العمليات المالية. ففيما يتعلق بتنفيذ الإيرادات يتطلب الأمر مرحلتين، الأولى منها إدارية يتكفل بها الأمر بالصرف وتتمثل في: الإثبات ثم التصفية والأمر بالتحصيل، والثانية محاسبية يتكفل بها المحاسب العمومي وتتمثل في التحصيل.

أما بالنسبة لتنفيذ النفقات، فبدوره يتطلب وجود مرحلتين، الأولى منها إدارية يتكفل بها الأمر بالصرف وتتمثل في: الالتزام، التصفية والأمر بالصرف أو تحرير الحوالة، والثانية محاسبية يتكفل بها المحاسب العمومي وتتمثل في الدفع.

لتسهيل تسيير مصالح الدولة وهيئاتها العمومية قام المشرع الجزائري بتقديم بعض الاستثناءات على مبادئ المحاسبة العمومية، منها استثناءات تخص مبدأ تنافي مهام كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي فيما يخص الإيرادات والنفقات؛ واستثناءات تتعلق بمبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات، لما سمح بإحداث الحسابات الخاصة، والميزانيات الملحقة.

تعتبر المحاضرات المتضمنة في هذه المطبوعة بمثابة مكتسبات قبلية ضرورية، فبدونها لا يمكن لطلبة هذا التخصص من استيعاب محاضرات مقياس المحاسبة العمومية 2 المقرر في السداسي الخامس من تكوينهم، والذي يتمحور حول مراقبة العمليات المالية، من طرف مختلف هيئات الرقابة، سواء تعلق الأمر بالرقابة الإدارية (رقابة المراقب المالي، المحاسب العمومي، المفتشية العامة للمالية، رقابة لجان الصفقات العمومية، ... الخ)، الرقابة القضائية لمجلس المحاسبة أو الرقابة السياسية (البرلمان، المجلس الشعبي الولائي والمجلس الشعبي البلدي).

## قائمة المراجع:

## أولاً: الكتب باللغة العربية:

1. سعود جايد مشكور وزملاؤه، المحاسبة الحكومية - تطبيقاتها المركزية واللامركزية في العراق، مطبعة نيبور، الديوانية، العراق، 2013.
2. صغير حسين، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، الطبعة الأولى، الجزائر، 1999.
3. مسعي محمد، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003.

## ثانياً: الكتب باللغة الفرنسية:

1. Bissaad Ali, *Droit de la comptabilité publique*, Editions Houma, Alger, 2004.
2. Devaux Gilbert, *La comptabilité publique, tome 1 – Les principes*, PUF, Paris, 1957.
3. Magnet Jacques, *Eléments de comptabilité publique*, LGDJ, Paris, 1991.

## التشريع:

1. القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07/06/1984 يتعلق بقوانين المالية؛
2. القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية؛
3. المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم؛
4. المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07/09/1991 يحدد شروط الأخذ بمسئولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين؛

5. المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها؛
6. المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07/09/1991 يتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين؛
7. المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتمزم بها؛ المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 09-374 المؤرخ في 16/11/2009.
8. المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06/02/1993 يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة؛
9. المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05/05/1993 يحدد كيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها.
10. القرار رقم 001 المؤرخ في 06/01/1991 يتعلق باعتماد الآمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين.
11. القرار رقم 002 المؤرخ في 06/01/1991 يتعلق بتنصيب وتسليم المصلحة للمحاسبين العموميين.





16	2.4.1.2. المسؤولية التأديبية . . . . .
16	3.4.1.2. المسؤولية المدنية (المالية) . . . . .
17	4.4.1.2. المسؤولية الجزائية . . . . .
17	5.4.1.2. مسؤولية عدم مراعاة الانضباط الميزاني والمالي . . . . .
17	2.2. المحاسبون العموميون . . . . .
17	1.2.2. تعريف المحاسب العمومي ومهامه . . . . .
18	1.1.2.2. تعريف المحاسب العمومي . . . . .
18	2.1.2.2. مهام المحاسب العمومي . . . . .
18	2.2.2. فئات أو تصنيفات المحاسبين العموميين . . . . .
19	1.2.2.2. المحاسبون العموميون الرئيسيون والمحاسبين العموميين الثانويين . . . . .
19	1.1.2.2.2. المحاسبون العموميون الرئيسيون . . . . .
19	2.1.2.2.2. المحاسبون العموميون الثانويون . . . . .
20	2.2.2.2. المحاسبون المُخَصَّصون والمحاسبين المُؤكَّلين ومحاسبي الترتيب . . . . .
	1.2.2.2.2. المحاسبون المُخَصَّصون . . . . .
	20.
20	2.2.2.2.2. المحاسبون المُؤكَّلون . . . . .
21	3.2.2.2.2. محاسبو الترتيب . . . . .
21	3.2.2.2. المحاسبون بالنقود والمحاسبين بالمواد . . . . .
21	1.3.2.2.2. المحاسبون بالنقود . . . . .
21	2.3.2.2.2. محاسبو المواد . . . . .
21	4.2.2.2. المحاسبون القانونيون والمحاسبين الفعليين . . . . .
21	1.4.2.2.2. المحاسبون القانونيون . . . . .
22	2.4.2.2.2. المحاسبون الفعليون (شبه المحاسبين) . . . . .
22	3.2.2. التزامات المحاسبين العموميين . . . . .
22	1.3.2.2. التنصيب وتسليم المهام . . . . .
23	1.1.3.2.2. أداء اليمين (القسم) . . . . .
23	2.1.3.2.2. اكتتاب التأمين . . . . .
24	3.1.3.2.2. تعارض الوظائف (تتافي المهام) . . . . .

24	4.1.3.2.2 إيداع الحسابات . . . . .
24	3. مبادئ المحاسبة العمومية . . . . .
24	1.3.1.3 مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين . . . . .
24	1.1.3.1 ماهية المبدأ . . . . .
26	2.1.3.1 مبررات المبدأ . . . . .
26	1.2.1.3.1 تقسيم المهام . . . . .
27	2.2.1.3.1 الرقابة المتبادلة أو المزدوجة . . . . .
27	3.2.1.3.1 وحدة الصندوق . . . . .
29	4.2.1.3.1 تقادي الغش وتسهيل الرقابة . . . . .
29	2.3.2.1.3 مبدأ التمييز بين الملائمة والشرعية . . . . .
31	3.3.3.1 المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين . . . . .
33	4.3.1.3.1 مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات . . . . .
34	4. الاستثناءات الواردة على مبادئ المحاسبة العمومية . . . . .
34	1.4.1.3.1 الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين . . . . .
34	1.1.4.1.3.1 الاستثناءات في مجال الإيرادات . . . . .
35	1.1.1.4.1.3.1 الإيرادات المحصّلة نقدا . . . . .
35	2.1.1.4.1.3.1 الإيرادات المحصّلة عن طريق وكالات الإيرادات . . . . .
36	2.1.4.1.3.1 الاستثناءات في مجال النفقات . . . . .
37	1.2.1.4.1.3.1 النفقات التي تدفع بدون أمر بالصرف مسبق . . . . .
38	1.1.2.1.4.1.3.1 النفقات المسددة عن طريق وكالات النفقات (وكالات التسبيقات) . . . . .
39	2.1.2.1.4.1.3.1 أصل رأس المال وفوائده المستحقة على قروض الدولة، وخسائر الصرف المتعلقة بأصل رأس المال . . . . .
39	3.1.2.1.4.1.3.1 النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في إطار عمليات التجهيز العمومي الممول من مساعدات خارجية . . . . .
39	2.2.1.4.1.3.1 النفقات القابلة للدفع بدون أمر بالصرف . . . . .
40	1.2.2.1.4.1.3.1 معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المسددة من ميزانية الدولة . . . . .
40	2.2.2.1.4.1.3.1 المرتبات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية وأعضاء الحكومة . . . . .
41	3.2.2.1.4.1.3.1 المصاريف والأموال الخصوصية . . . . .

41	3.1.4. عواقب خرق مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين . . . . .
42	1.3.1.4. بالنسبة للمحاسب العمومي . . . . .
42	2.3.1.4. بالنسبة للأمر بالصرف . . . . .
42	2.4. الاستثناءات الواردة على مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات . . . . .
43	1.2.4. الميزانيات الملحقة . . . . .
44	2.2.4. الحسابات الخاصة للخزينة . . . . .
45	3.2.4. الإجراءات الحسابية الخاصة ضمن الميزانية العامة، التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الاعتمادات . . . . .
45	1.3.2.4. الأموال المخصصة للمساهمات . . . . .
46	2.3.2.4. استعادة الاعتمادات . . . . .
47	<b>الفصل الثاني: تنفيذ الميزانية العمومية</b>
47	1. تنفيذ الإيرادات العمومية . . . . .
48	1.1. شروط تنفيذ الإيرادات العمومية . . . . .
48	1.1.1. أصل الحقوق (الديون على الغير). . . . .
48	1.1.1.1. الحقوق الناشئة من استعمال القوة العمومية . . . . .
48	2.1.1.1. الحقوق المماثلة لحقوق الأشخاص الطبيعيين . . . . .
49	2.1.1. رخصة الموازنة . . . . .
49	2.1. الإجراءات العامة لتحصيل الإيرادات العمومية . . . . .
50	1.2.1. الإجراءات العامة لتحصيل الإيرادات العمومية . . . . .
50	1.1.2.1. الإثبات . . . . .
51	2.1.2.1. التصفية والأمر بالتحصيل . . . . .
53	3.1.2.1. التحصيل . . . . .
54	2.2.1. إجراءات تحصيل الإيرادات العمومية . . . . .
54	1.2.2.1. التحصيل الودي . . . . .
55	2.2.2.1. التحصيل الجبري . . . . .
58	2. تنفيذ النفقات العمومية . . . . .
58	1.2. شروط تنفيذ النفقات العمومية . . . . .
59	1.1.2. تعريف النفقات العمومية وأركانها . . . . .

59..	2.1.2. أركان النفقات العمومية .
59	3.1.2. أصناف النفقات العمومية .
60	1.3.1.2. الاعتمادات التقويمية .
61	2.3.1.2. الاعتمادات الوقتية .
61.	3.3.1.2. الاعتمادات الحصرية .
62	2.2. الترخيص الميزاني لتنفيذ النفقات العمومية وأثار مخالفته.
62	1.2.2. الترخيص الميزاني لتنفيذ النفقات العمومية .
64	2.2.2. مخالفة الترخيص الميزاني لتنفيذ النفقات العمومية .
64	3.2. الإجراءات العامة لتنفيذ النفقات العمومية .
65	1.3.2. الالتزام بالنفقات العمومية .
66.	1.1.3.2. الالتزام الإرادي والالتزام غير الإرادي .
66	1.1.1.3.2. الالتزامات الإرادية .
66.	2.1.1.3.2. الالتزامات غير الإرادية .
66	2.1.3.2. الالتزام المحاسبي والالتزام القانوني .
66	1.2.1.3.2. الالتزامات المحاسبية .
67	2.2.1.3.2. الالتزامات القانونية .
67.	3.1.3.2. آجال قفل عمليات الالتزام.
68	2.3.2. تصفية النفقات العمومية .
70	3.3.2. الأمر بالصرف أو تحرير الحوالة.
72	1.3.3.2. شكل سندات الدفع .
72	2.3.3.2. آجال قفل عمليات الأمر بالصرف أو تحرير الحوالة .
73	4.3.2. الدفع (التسديد) والشروط التي يقوم عليها .
75	1.4.3.2. صفة الأمر بالصرف أو المفوض له .
75	2.4.3.2. مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها.
76	3.4.3.2. شرعية عمليات تصفية النفقات .
77	4.4.3.2. توفر الاعتمادات المالية .
77.	5.4.3.2. أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها ليست محل معارضة .
77	1.5.4.3.2. حالة التقادم الرباعي (التقادم المُسقط)

79	2.5.4.3.2. حالات المعارضة.
80	6.4.3.2. الطابع الإبرائي للدفع.
80	7.4.3.2. تأشيريات عملية المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها .
81	8.4.3.2. الصحة القانونية للمكسب الإبرائي .
81	9.4.3.2. صحة تحميل النفقة .
82	10.4.3.2. توفر أموال الخزينة .
82	11.4.3.2. تقديم الوثائق التبريرية .
82	12.4.3.2. الدفع المزدوج .
83	4.2. نتيجة مراقبة شرعية النفقات قبل الدفع من طرف المحاسب العمومي .
83	1.4.2. نتيجة رقابة المحاسب لصحة النفقة.
83	1.1.4.2. حالة قبول الدفع .
84	2.1.4.2. حالة رفض الدفع.
86	5.2. طرق تسديد النفقات العمومية.
86	1.5.2. حالة الدفع نقدا بواسطة أوامر دفع.
87	2.5.2. حالة الدفع عن طريق التحويل.
88	3.5.2. حالة الدفع بحوالة بريدية.
89	4.5.2. حالة الدفع بعملية مقاصة .
90	3. عمليات الخزينة .
92	1.3. تسيير الخزينة.
93	1.1.3. مبدأ وحدة الخزينة .
94	2.1.3. مبررات مبدأ وحدة الخزينة .
94	2.3. القروض العمومية .
97	خاتمة عامة .
99	قائمة المراجع .
101	فهرس المحتويات .