



جامعة محمد لمين و باغجين سطيف 2

كلية الحقوق والعلوم السياسية



قسم الحقوق

محاضرات

مقدّمة من طرف الدكتور:

مزيان هشام

لطلبة السنة الثانية (2) ماستر

تخصص

إدارة وتسيير الجماعات المحلية

في مقياس /

قانون المحاسبة العمومية

◀ رصيد المقياس: 03

◀ معامل المقياس: 02

◀ الحجم الساعي الأسبوعي: 3 ساعات كل أسبوع.

السنة الجامعيّة: 2024-2025.

مقدمة:

تعدّ المحاسبة العموميّة فرعاً من فروع المحاسبة بشكل عام، وهي تطبّق على الوحدات القطاع العمومي المكلفة بتقديم خدمات عامة (كالتّعليم والصّحة والإسكان والعدالة والأمن والدّفاع... وغيرها) لأفراد المجتمع دون مقابل أو بمقابل رمزي لا يتناسب مع تكلفة أداء هذه الخدمات لكونها لا تهدف لتحقيق الرّبح، وهي بصفة عامة تقوم على مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد القانونيّة والتّقنيّة التي تسيّر إعداد وتنفيذ والرّقابة على الميزانيّات التي تخصّ الدّولة والوحدات الإداريّة التابعة لها، من خلال تحصيل الإيرادات ودفع النّفقات، وتوضيح مهام وصلاحيّات أعوان المحاسبة العموميّة المكلفين بتسيير العمليّات الماليّة العموميّة، كما تسهر المحاسبة العموميّة على مراقبة تنفيذ العمليّات الماليّة العموميّة وفق آليات وهيئات قانونيّة مكلفة بذلك، للحفاظ المال العام وحمايته.

وعليه سنقوم بدراسة هذا المقياس (قانون المحاسبة العموميّة) من خلال تناول المحاور

الآتية:

- ❖ المحور الأوّل- ماهية المحاسبة العمومية.
- ❖ المحور الثّاني- أعوان المحاسبة العموميّة.
- ❖ المحور الثّالث- قواعد المحاسبة العموميّة: مبادئها وأسسها.
- ❖ المحور الرّابع- قواعد المحاسبة الدّولية في القطاع العام.
- ❖ المحور الخامس- الرّقابة على تنفيذ الميزانيّة في ظلّ قانون المحاسبة العموميّة.

المحور الأول: ماهية المحاسبة العمومية

للوصول إلى توضيح ماهية المحاسبة العمومية ينبغي التّطرق إلى مفهومها من خلال بيان مختلف التعريفات التي تناولتها، والأهداف التي ترمي إلى تحقيقها، والخصائص التي تميّزها عن بقية أشكال المحاسبة الأخرى (أولاً)، كما ينبغي علينا عرض المصادر التي تستمد منها المحاسبة العمومية قواعدها وأحكامها، وتحديد مجال تطبيقها من خلال بيان الأجهزة والوحدات التي تخضع لها، وكذا المواضيع التي تتناولها (ثانياً).

أولاً- مفهوم المحاسبة العمومية

وردت العديد من التعاريف بخصوص المحاسبة العمومية نبين أهمّها (I)، ثمّ نعرّج إلى تحديد أهدافهما (II)، لننتقل بعدها إلى تناول خصائصها (III).

I- تعريف المحاسبة العمومية

وضع للمحاسبة العمومية تعريفات متعدّدة ومختلفة، تختلف باختلاف جهات وزوايا النّظر الباحثين والمتخصّصين في مجال المحاسبة العمومية، فمنهم من يعرفها من الرّؤية التّقنيّة على أنّها: "مجموعة المبادئ التّقنيّة التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات الماليّة للدولة في السّجلات المحاسبيّة للمحاسبة العموميّة وطرق تنفيذها ومراقبتها"، ومنهم من يعرفها من الجانب الإداري بأنّها: "عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظّم تسيير وتقسيم الإدارة الماليّة للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي"، ومنهم من يعرفها من الجانب القانوني بكونه: "مجموعة من القيود القانونيّة التي يلتزم بها أعوان تنفيذ ميزانيّة الدولة عند قيامهم بالعمليات الماليّة لضمان صحّتها وشرعيّتها من الجانب القانوني".

مما سبق يمكن القول بأنّ المحاسبة العموميّة: "هي مجموعة القواعد القانونيّة والتّقنيّة المطبّقة على تنفيذ ميزانيّات الهيئات العموميّة، وبيان عمليّاتها الماليّة وعرض حساباتها ومراقبتها، والمحدّد لالتزامات ومسؤوليّات الأمرين بالصّرف والمحاسبين العموميين".

II- أهداف المحاسبة العمومية

ترمي المحاسبة العمومية باعتبارها نظام ووسيلة تسيير ومراقبة للأموال العامة إلى تحقيق

العديد من أهداف نذكر منها:

- 1-التسجيل التاريخي لنشاط الوحدات العموميّة.
- 2-متابعة ما يُستحقّ للوحدات العموميّة على الأفراد والمؤسّسات من ضرائب ورسوم أو ديون أو أيّة التزامات أخرى والعمل على تحصيلها.
- 3-إحكام الرّقابة على الأموال العموميّة لحمايتها من جميع أشكال التّلاعب وسوء الاستخدام (غش، اختلاس، تبديد...الخ).
- 4-ترشيد صرف الأموال العمومية بطريقة تسمح بتحقيق الأهداف المرجوة بأقلّ تكلفة ممكنة.
- 5-إظهار سلامة عمليّات تنفيذ الميزانيّة (التّحصيل والإنفاق) من حيث توافقها مع ما تقرضه النّصوص القانونيّة السّارية المفعول.
- 6-تقدير ما ينتظر أن تحصّله الوحدات العموميّة من إيرادات، وما ينتظر أن تدفعه من نفقات، وإظهار المركز الماليّ الفعليّ لها في نهاية كلّ سنة ماليّة من خلال إثبات ما يحققونه فعلا من إيرادات ونفقات.
- 7-توفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تساعد في تخطيط أنشطة الوحدات العموميّة، واتخاذ القرارات بشأنها.
- 8-توفير المعلومات اللازمة للمساءلة، ويقصد بالمساءلة الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات عن أعمال الوحدة العموميّة إلى الهيئات الرقابية.

III-خصائص المحاسبة العموميّة

تتميّز المحاسبة العموميّة عن بقية فروع المحاسبة الأخرى بالعديد من خصائص، نذكر من بينها:

- 1-أنّ المحاسبة العموميّة فرع متخصصّ؛ بحيث تحتلّ مكانة مهمّة في القانون الماليّ العام إلى جانب قانون الماليّة والقانون الجنائيّ، وقد أصبحت استقلاليّة قانون المحاسبة العموميّة حقيقة واضحة.
- 2-أنّ المحاسبة العموميّة تجمع بين القواعد القانونيّة التي تحدّد مختلف الأحكام التي يتوجّب على أعوان المحاسبة العمومية التقيّد بها، والقواعد التّقنية التي تتعلّق بوصف وبيان العمليّات الماليّة وتقنيّات تسجيلها وعرض الحسابات المتعلّقة بها، والتي تستنبط من القواعد القانونيّة وتفرغ عادة في

شكل مناشير وتعليمات تصدر عن وزارة المالية.

3- أن المحاسبة العمومية ترتبط بالقطاع العام، وبوحدات القطاع العام دون غيرها، ومن هذه الخاصة تأخذ المحاسبة العمومية تسميتها.

4- أن المحاسبة العمومية لا تهتم بقياس الربح؛ وذلك لارتباطها بالوحدات العمومية التي لا تهدف إلى تحقيق الربح وإنما تقدم خدمات للأفراد مجاناً أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بتكلفتها.

5- أن نظام المحاسبة العمومية نظام موحد؛ بحيث يطبق على جميع وحدات العمومية، ويتضمن هذا توحيد النصوص التشريعية والتنظيمية، والأمور التقنية والفنية من تصميم للسجلات والدفاتر، والتبويب والتصنيف والتسجيل ... إلخ.

ثانياً- مصادر المحاسبة العمومية ومجالات تطبيقها

نتناول من خلال هذا العنصر المصادر تستمد منها المحاسبة العمومية أحكامها (I)، وكذا مجالات تطبيقها (II).

I- مصادر المحاسبة العمومية

المحاسبة العمومية كغيرها من فروع القانون الأخرى لها مصادر تستمد منها مبادئها وأحكامها وقواعدها نذكر منها الدستور (1)، والقانون العضوي (2)، والقانون العادي (3)، والأوامر الرئاسية (4)، التنظيم (5)، الوثائق غير التنظيمية (6).

1- الدستور

يقصد بالدستور مجموع القواعد الأساسية والمبادئ العامة التي تبين شكل الدولة ونظام الحكم فيها، وتحدد الهيئات والسلطات العامة واختصاصاتها وعلاقتها مع بعضها، وكذا حقوق وحرّيات وواجبات الأفراد اتجاه الدولة، وهو يمثل قمة التشريعات في النظام القانوني للدولة، ومن ثمة يشكل المصدر المحدد للأسس التي تركز عليها جميع فروع القانون بما فيها قانون المحاسبة العمومية، وقد تضمن الدستور الجزائري بعض الأحكام المتعلقة بالأموال العامة كذلك المتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات المالية من طرف الحكومة (المادة 156)، وتلك الخاصة بتكليف مجلس المحاسبة بالرقابة البعيدة على أموال الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية (المادة 199)، وكيفية المصادقة على قانون المالية وإصداره (المادة 146).

2- القانون العضوي

ويقصد به مجموع النصوص القانونية التي تسنها السلطة التشريعية بهدف توضيح الدستور وتطبيقه في كل ما يتعلق بمجال وسير السلطات العامة، والمجالات المهمة المحددة بموجب المادة 140 من الدستور، ويكون ذلك وفقا لإجراءات وشكليات خاصة وتمييزة عن باقي القوانين العادية، ومن أمثلة القوانين العضوية التي تعتبر مصدرا للمحاسبة العمومية نذكر:

- قانون عضوي رقم 18-15 مؤرخ في 2 سبتمبر 2018، يتعلق بقوانين المالية، معدل و متمم.

3- القانون العادي

يقصد بالقانون العادي مجموع النصوص القانونية التي تسنها السلطة التشريعية في حدود اختصاصاتها ومجالاتها المبيّنة على سبيل الحصر ضمن الدستور (المادة 139)، وقد وردت العديد من القوانين العادية التي لها علاقة بالمحاسبة العمومية نذكر من بينها:

- قانون رقم 84-17 مؤرخ في 07 جويلية 1984، يتعلق بقوانين المالية، معدل و متمم، (ملغى).

- قانون رقم 90-21 مؤرخ في 15 أوت 1990، يتعلق بالمحاسبة العمومية، معدل و متمم، (ملغى).

- قانون رقم 23-07 مؤرخ في 21 جوان 1990، يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

4- الأوامر الرئاسية

تشكل الأوامر الرئاسية أحد مظاهر تدخل السلطة التنفيذية _الممثلة برئيس الجمهورية_ في المجالات التشريعية المخصصة للسلطة التشريعية سواء ما تعلق منها بالقوانين العضوية أو العادية، وهي تمثل مجموع النصوص القانونية التي يتخذها رئيس الجمهورية في المسائل العاجلة في حالة شغور المجلس الشعبي الوطني وخلال العطلة البرلمانية، وفي الحالة الاستثنائية، وفي حال عدم المصادقة على قانون المالية من طرف البرلمان في الأجل المحددة لذلك، غير أنه يشترط على رئيس الجمهورية أن يعرض هذه النصوص على كل غرفة من البرلمان في أول دورة له للموافقة عليها وفي حال عدم الموافقة عليها تعدّ لاغية، وقد عولجت الكثير من المواضيع المرتبطة بالمحاسبة العمومية بموجب أوامر رئاسية نذكر من بينها:

- أمر رقم 70-81 مؤرخ في 23 نوفمبر 1970، يتضمن إحداث إعفاء من الدين، معدل و متمم.

-أمر رقم 95-20 مؤرخ في 17 جويلية 1995، يتعلّق بمجلس المحاسبة، معدّل ومتمّم.

5-التنظيم

يقصد بالتنظيم مجموع القواعد العامة والمجرّدة التي تصدرها السّلطة التّنفيذية، ولذلك فهي تعتبر من النّاحية العضوية قرارات إدارية تنظيمية، في حين تعتبر قوانين من النّاحية المادية، ويأخذ التنظيم صور عدّة من بينها: المراسيم الرئاسية (أ)، والمراسيم التّنفيذية (ب)، والقرارات التنظيمية (ج).

أ-**المراسيم الرئاسية**: ويقصد بها مجموع القرارات التنظيمية الصّادرة عن رئيس الجمهورية في المجالات غير المخصّصة للقانون، وبالتالي فإنّ لرئيس الجمهورية أن يصدر هذا النوع من المراسيم في جميع المجالات بالاستثناء المجالات المخصّصة للبرلمان (القانون العضوي والعادي) ومن أمثلة المراسيم الرئاسية التي تمثّل مصدرا للمحاسبة العمومية نذكر:

-مرسوم رئاسي رقم 84-71 مؤرخ في 17 مارس 1984 يحدد قائمة مصاريف البلدية وإراداتها.

ب-**المراسيم التّنفيذية**: ويقصد بها مجموع القرارات التنظيمية الصّادرة عن الوزير الأوّل أو رئيس الحكومة لتنفيذ القوانين الصّادرة عن البرلمان بنوعها (العضوية والعادية) والأوامر الرئاسية والمراسيم الرئاسية، ومن المراسيم التّنفيذية التي تعدّ مصدرا للمحاسبة العمومية نذكر:

-مرسوم تنفيذي رقم 91-311 مؤرخ في 07/09/1991، يتعلّق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم.

-مرسوم تنفيذي رقم 91-312 مؤرخ في 07 سبتمبر 1991، يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.

-مرسوم تنفيذي رقم 91-313 مؤرخ في 07 سبتمبر 1991، الذي يحدّد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصّرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها، معدّل ومتمّم.

-مرسوم تنفيذي رقم 91-314 مؤرخ في 7 سبتمبر 1991، يتعلّق بإجراء تسخير الأمرين بالصّرف للمحاسبين العموميين.

-مرسوم تنفيذي رقم 92-19 مؤرخ في 09 جانفي 1992، يحدّد إجراءات دفع بالاعتماد من نفقات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

-مرسوم تنفيذي رقم 92-26 مؤرخ في 13 جانفي 1992، يتعلّق بالحسابات الجارية البريدية الخاصة بالمحاسبين العموميين ووكلاء الإيرادات.

-مرسوم تنفيذي رقم 92-414 مؤرخ في 14 نوفمبر 1992، يتعلّق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، معدّل ومتمّم.

-مرسوم تنفيذي رقم 93-46 مؤرخ في 06 فيفري 1993، يحدّد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة.

-مرسوم تنفيذي رقم 93-108 مؤرخ في 05 ماي 1993، يحدّد كيفية إحداث وكلاء الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها.

-مرسوم تنفيذي رقم 97-268 مؤرخ في 21 جويلية 1997، يحدّد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها، ويضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤوليتهم.

ج-القرارات التنظيمية: ويقصد بها مجموع القرارات التنظيمية التي يتخذها الوزراء أو

الولاية أو رؤساء المجالس الشعبية لتسيير القطاعات والمصالح الإدارية الخاضعة لهم، ويطلق عليها كذلك تسمية السلطة التنظيمية الخاصة أو المحدودة، ومن أمثلة القرارات التنظيمية التي تتعلّق بالمحاسبة العمومية نذكر:

-قرار وزاري مشترك مؤرخ في 31 جويلية 1967، يتضمّن تحديد شكل إطار الميزانية البلدية وتقسيمها إلى مواد ومواد فرعية لكلّ باب.

-قرار وزاري مشترك مؤرخ في 6 جانفي 2014، يحدّد إطار ميزانية البلدية ويضبط عنوان ورقم تقسيمات الأبواب والحسابات.

6-الوثائق غير التنظيمية

تشكّل هذه الوثائق تدابير داخلية مجردة من القوة الإلزامية في مواجهة المرتفقين، ومن ثمة فهي تختلف عن التنظيمات من حيث أنّها لا تمثل مصادر معيارية للقانون، وتتمثّل هذه الوثائق على الخصوص في مجموعة التعليمات، والمناشير، ومذكرات المصلحة والمراسلات والتوضيحات التي تصدرها وزارة المالية، أو وزارة المالية بالاشتراك مع وزارة أو وزارات أخرى بخصوص المسائل المتعلقة بالمحاسبة العمومية ومن أمثله هذه الوثائق نذكر:

-التعليمة العامة للخزينة العمومية لسنة 1967 التي تعرّف حسابات الخزينة وتحدّد كيفية استعمالها.

-تعليمة رقم 16 المؤرخة في 10 ديسمبر 1968 المتعلقة بمجموع حسابات الخزينة.

-تعليمة الوزارية المشتركة C1 المؤرخة في 1 جويلية 1971، متعلقة بالعمليات المالية للبلديات.

-منشور وزاري مشترك C2 متعلق بالعمليات المالية للبلديات.

-تعليمة الوزارية المشتركة W1 متعلقة بالعمليات المالية للولايات.

-تعليمة الوزارية المشتركة W2 متعلقة بالعمليات المالية للولايات.

II-مجالات تطبيق المحاسبة العمومية

يمكن حصر مجال تطبيق المحاسبة العمومية في جانبين، جانب عضوي يتعلّق بالأجهزة والهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية (1)، وجانب مادي يخصّ العمليات التي تطبق عليها هذه القواعد أيّ العمليات المالية والمحاسبية (2).

1-الجانب العضوي

بصفة عامة يتمّ تطبيق نظام المحاسبة العمومية على ووحدات الجهاز الإداري للدولة، وهي وحدات تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة، بغضّ النظر عن مفهوم الربح والخسارة، حيث تمولّ نشاطها من الاعتمادات المالية المخصّصة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة، ووفقا لأحكام المادة الأولى من القانون رقم 23-07 المتعلّق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي فإنّ هذه الأجهزة والوحدات والأجهزة تتمثل في:

-الدولة؛

-الجماعات المحلية؛

-المؤسسات العمومية للصحة؛

-والأشخاص المعنوية الأخرى المكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برامج الدولة في مفهوم القانون العضوي رقم 18-15 المتعلّق بالقوانين المالية (المعدّل والمتمّم)، أيّ جميع الأجهزة التي تستفيد من ميزانية الدولة وتنصّ قوانينها الأساسية على خضوعها لقواعد المحاسبة العمومية سواء كانت

هذه مؤسّسات برلمانّيّة أو قضائيّة أو رقابيّة أو استشاريّة أو ضبطيّة.

2- الجانب الموضوعي

يتمحور مجال تطبيق المحاسبة العموميّة من الجانب الموضوعي تبعا للمادة 3 القانون رقم

07-23 في الأمور الآتية:

-قواعد المتعلّقة بتنفيذ عمليّات الإيرادات والتّفقات العموميّة؛

-عمليّات الممتلكات؛

-عمليّات الخزينة؛

-نظام المحاسبة؛

-الرّقابة المتعلّقة بالمحاسبة.

-إلتزامات ومسؤوليّات الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانيّة والعمليّات الماليّة للأشخاص المعنويّة

المذكورة أعلاه.

المحور الثاني: أعوان المحاسبة العمومية

أسند المشرع الجزائري عملية تنفيذ الميزانية العمومية وتسيير العمليات المالية بحسب القانون رقم 07-23 إلى فئتين مختلفتين من الأعوان، يتمتعان بوظائف ومهام منفصلة ومختلفة لكن متكاملة في الوقت نفسه، وهما كلّ من الأمر بالصّرف (أولاً)، والمحاسب العمومي (ثانياً).

أولاً-الأمر بالصّرف

نحدد من خلال هذا العنصر تعريف الأمر بالصّرف (I)، وأصنافه (II)، وكيفية تأهيله واعتماده (III)، وكذا مهامه المرتبطة بتنفيذ الميزانية (V).

I-تعريف الأمر بالصّرف

يعرف الأمر بالصّرف بأنه: "كلّ شخص يكتسب الصّفة القانونيّة لإنجاز التّصرّفات المتعلّقة بتنفيذ العمليّات الماليّة، باسم ولحساب جهة إداريّة أو هيئة عموميّة، سواء تعلّق الأمر بتنفيذ الإيرادات بدءاً من إثبات الدّيون وتصفيّتها إلى غاية الأمر بتحصيلها، أو تعلّق الأمر بتنفيذ التّفقات من حيث الالتزام بها وتصفيّتها والأمر بدفعها أو صرفها".

وقد ورد تعريفه ضمن المادة 1/23 من القانون رقم 90-21 المعدّل والمتّم (الملغى) استناداً إلى المهام الموكّلة له، حيث جاء فيها أنه يعدّ أمراً بالصّرف كلّ شخص مؤهّل لتنفيذ العمليّات المشار إليها في المواد 16، 17، 19، 20، 21، أيّ العمليّة الإثبات والتّصفيّة والتّحصيل بالنسبة للإيرادات؛ وعملية الالتزام التّصفيّة والأمر بالصّرف أو تحرير الحوالات والدّفع بالنسبة للتّفقات.

وفي نفس السّياق عرّفها القانون رقم 07-23 ضمن المادة 1/4 بأنه كلّ شخص معيّن أو منتخب أو مكلف يُحوّل بتنفيذ العمليّات الميزانياتيّة والماليّة والممتلكات للأشخاص المعنويّة الخاضعة لقانون المحاسبة.

في حين عرفته المادة 2 من المرسوم التّنفيذي رقم 97-268 المحدّد للإجراءات المتعلّقة بالالتزام بالتّفقات العمومية وتنفيذها ويضبط صلاحيّات الأمرين بالصّرف ومسؤوليّاتهم من خلال شروط اكتساب صفة الأمر بالصّرف، بنصّها على أنّه: "يعتبر أمراً بالصّرف، حسب مفهوم هذا

المرسوم، الموظف المعين قانوناً في منصب مسؤول تسيير الوسائل المالية والبشرية والمادية، الذي تفوض له السلطة وفقاً للمواد 26، 28، 29، من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، ويكون معتمداً قانوناً طبقاً للتنظيم الجاري به العمل؛ ومنه يفهم أنّ المسؤول الإداري حتى يحمل صفة الأمر بالصرف يجب أن لا يخول له صلاحية التسيير الإداري فقط، وإنما أيضاً صلاحية التسيير المالي.

II- أصناف صفة الأمر بالصرف

يمكن تصنيف الأمر بالصرف إلى أربعة (04) أصناف: الأمر بالصرف الرئيسي (1)، والأمر بالصرف الثانوي (2)، والأمر بالصرف المفوض له (3)، والأمر بالصرف المستخلف (4)، والأمر بالصرف الانتقالي (5).

1- الأمر بالصرف الرئيسي

الأمر بالصرف الرئيسي؛ هو الذي تمّ تعيينه أو انتخابه على رأس الهرم الإداري للجهاز الإداري أو الهيئة العمومية التي يتولّى إدارتها، والذي تُمنح له السلطات الخاصة بتراخيص الميزانية بصفة مباشرة دون وسيط، فيصدر أوامر بالدفع لفائدة الدائنين وأوامر تحصيل الإيرادات ضدّ المدينين، وأوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين، وبحسب المادة 06 من قانون رقم 23-07، فإنّ الأمرين بالصرف الرئيسيّين هم كالتالي:

أ- بالنسبة لميزانية الدولة

- الوزراء والأعضاء الآخرون في الحكومة الذين تسجل الاعتمادات المالية باسمهم.
- مسؤولون الهيئات العمومية، وعند الاقتضاء المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي.

ب- بالنسبة لميزانية الجماعات المحلية

- الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية.
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات.

ج- بالنسبة لميزانية المؤسسات العمومية

- مسؤولو المؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة، وعند الاقتضاء المسؤولون المعينون وفقاً للتشريع والتنظيم المعمول به

2- الأمر بالصّرف الثّانوي

حسب المادة 07 من القانون رقم 07-23 فإنّ الأمر بالصّرف الثّانوي هم الأشخاص الذين يتلقون تفويضاً لاعتمادات ماليّة من الأمر بالصّرف الرّئيسي فيما يخص:

أ- توزيع الاعتمادات الماليّة للبرنامج وفروعه؛ وبالتالي فإنّ الأمر بالصّرف الثّانوي في هذه الحالة هو كلّ رئيس لمصلحة من مصالح الدّولة غير الممركزة (كمدراء المصالح الخارجيّة التابعة للوزارة على مستوى الولايات)، أو المؤسّسات أو الهيئات العموميّة التي ينصّ قانونها الأساسي على منح الوحدات التابعة لها شيئاً من الاستقلال المالي (كعمداء الكليّات على مستوى الجامعات)، علماً أنّ هذه المصالح غير الممركزة والوحدات التابعة للمؤسّسات والهيئات العمومية لا تتمتع بالشخصيّة المعنويّة.

ب- الاعتمادات الماليّة للبرنامج محل تفويض التسيير: وفي هذه الحالة الأمر بالصّرف الثّانوي هو المفوض له بتسيير وإنجاز برنامج بصفة كليّة أو جزئيّة باسم ولحساب الدّولة (المصلحة المفوضة)، وذلك بحكم كفاءته في هذا المجال.

3- الأمر بالصّرف الإقليمي لميزانية الدّولة

وفقاً للمادة 8 من القانون رقم 07-23 فإنّ الأمر بالصّرف الإقليمي لميزانية الدّولة هو مسير برامج الهيئات الإقليميّة في حالة تكليفهم بتنفيذ برنامج كلّه أو جزء منه، وبالتالي فإنّه يمثّل الأشخاص المكلفّة من طرف الدّولة بتسيير وإنجاز برامج الولاية والبلدية بصفة كليّة أو جزئيّة المموّلة من ميزانية الدّولة.

4- الأمر بالصّرف المفوض

يمكن للأمر بالصّرف الرّئيسي ضمن صلاحيّاته وتحت مسؤوليّاته تفويض توقيعه إلى الموظفين المرسمين والأعوان العموميين المؤهلين لهذا الشأن والموضوعين تحت سلطته المباشرة، وهؤلاء الموظفون والأعوان العموميين يأخذون صفة الأمر بالصّرف المفوض أو المساعد، ويباشرون العمليّات الماليّة المفوضّة لهم تحت سلطة ومسؤوليّة الأمر بالصّرف الرّئيسي، وقد ورد النّص على هذا الصّنف من الأمرين بالصّرف ضمن المادة 12 من القانون رقم 07-23.

5- الأمر بالصّرف المستخلف

ويقصد به الأمر بالصّرف الذي يحلّ محلّ الأمر بالصّرف الرّئيسي في حالة غيابه أو حدوث مانع له، ويتمّ إستخلافهم بموجب مقرّر تعيين يعدّه الأمر بالصّرف الرّئيسي ويبلغه للمحاسب العمومي، وهذا ما بيّنته المادتين 09 والمادة 10 من قانون رقم 07-23.

6- الأمر بالصّرف المكّف

ويقصد به تبعا للمادة 11 من قانون رقم 07-23 الأمر بالصّرف الذين يعيّن بصفة انتقالية في حالة الشّعور المؤقت لمنصب الأمر بالصّرف، وذلك قصد ضمان استمرار سير المرفق العمومي، في انتظار تعيين مسؤول تسيير الوسائل الماليّة والبشريّة والماديّة، هذا ويشترط المرسوم التّنفيذي رقم 97-268 المعدّل والمتمّم بالمرسوم التّنفيذي رقم 13-95 المؤرخ في 29 فيفري 2013 في الأمر بالصّرف المكّف:

أ- أن يعيّن من موظفين المنتمين إلى المؤسّسة أو الإدارة العموميّة التي وقع فيها الشّعور؛
ب- أن يؤهّل ويعتمد بمقرّر صادر عن المصالح المختصة بوزارة المالية (المديرية العامة للميزانية) لمدة سنة (1)، قابلة لتجديد لمدة إضافية تقدر بسنة واحدة (1) في حال عدم استكمال إجراء التّعيين في الأجل القانوني.

II- تأهيل واعتماد الأمرين بالصّرف

حتّى يعتبر الشّخص أمرّ بالصّرف يجب أن يمرّ على إجرائين أساسيين هما: إجراء التّأهيل (1)، وإجراء الاعتماد (2).

1- تأهيل الأمر بالصّرف

تختلف إجراءات تأهيل الشّخص قانونا ليكون أمر بالصّرف باختلاف صفته ومنصبه؛ فمنهم من يؤهّل عن طريق التّعيين بموجب قرار إداري، ويكون هذا بالنّسبة للهيئات العموميّة والأجهزة الإداريّة التي يتولى مسؤوليّة وسائلها الماليّة والبشريّة والماديّة أشخاص معينون، كالوزراء، والولاة، مدرّاء الجامعات، المدرّاء المؤسّسات العموميّة الإستشفائية. (وفقا للمادة 1/4 من القانون رقم 07-23 المعدّل والمتمّم، والمادة 2 من المرسوم التّنفيذي رقم 97-268 المعدّل والمتمّم)؛

ومنهم من يؤهل عن طريق الانتخاب، ويكون هذا بالنسبة للأجهزة الإدارية والهيئات العمومية التي يتولى مسؤوليتها وسائلها المالية والبشرية والمادية أشخاص منتخبون كرئيس المجلس الشعبي الوطني، ورئيس المجلس الشعبي البلدي. (وفقا للمادة 1/4 من القانون رقم 07-23)؛

ومنهم من يؤهل عن طريق التفويض بموجب قرار إداري يتضمن تفويضه التوقيع في بعض العمليات المالية يصدره الأمر بالصرف الرئيسي. (المادة 12 من القانون رقم 07-23).

ومنهم من يؤهل عن طريق الإستخلاف بموجب قرار إداري يتضمن إستخلافه للأمر بالصرف الرئيسي في حالة غيابه أو حدوث مانع له، يصدره الأمر بالصرف الرئيسي نفسه. (المادة 10 من القانون رقم 90-21 المعدل والمتمم).

ومنهم من يؤهل عن طريق التكليف بصفة مؤقتة، ويكون التأهيل بموجب مقرر يصدر من طرف مصالح وزارة المالية المختصة (المديرية العامة للميزانية)، لسدّ الشغور المؤقت لمنصب مسؤول تسيير الوسائل المالية والبشرية والمادية. (المادة 12 من القانون رقم 07-23، والمادة 2 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 97-268، المعدل والمتمم)

2- اعتماد الأمر بالصرف

ورد ضمن المادة 13 من القانون رقم 07-23 أنه يجب اعتماد الأمرين بالصرف سواء كانوا رئيسيين أو ثانويين أو إقليميين، أو كانوا مكلفين أو مفوضين أو مستخلفيهم لدى المحاسبين العموميين المختصين فيما يتعلق بالعمليات التي يقومون بتنفيذها، وقد تمّ تحديد مفهوم الاعتماد بموجب القرار الوزاري رقم 01 المؤرخ في 6 جانفي 1991 المتعلق باعتماد الأمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين المعتمدين، والذي ينصّ بأنّ المقصود باعتماد الأمر بالصرف لدى المحاسب العمومي هو إخطار هذا الأخير بقرار التعيين بالنسبة للمسؤولين المعيّنين، أو المداولة بالنسبة للمسؤولين المنتخبين، أو قرار الإستخلاف بالنسبة للمسؤولين المستخلفين، أو قرار تفويض توقيع بالموظفين المرسمين موضوعين تحت سلطة المباشرة للأمر بالصرف، إضافة إلى نموذج إمضائه، وعلى هذا فإنّ الاعتماد يهدف إلى إطلاع المحاسب العمومي بتتصيب الأمر بالصرف الجديد وتعريفه بهويته وشكل إمضائه.

أمّا بخصوص الأمر بالصرف المكلف فقد نصّت المادة 2 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم

268-97، المعدّل والمتمّم بأنّ اعتماده يتمّ من طرف المصالح المختصة بوزارة الماليّة (المديرية العامة للميزانية).

V- مهام الأمر بالصرف المتعلقة بتنفيذ العمليّات الماليّة

تتمحور مهام الأمر بالصرف حول تنفيذ الميزانيّة سواء ما تعلّق منها بتنفيذ الإيرادات (1)، أو تنفيذ النّفقات (2).

1- تنفيذ الإيرادات

يقصد بتنفيذ الإيرادات تحصيل الموارد المالية المسجّلة بالميزانيّة، وإدخالها للخزينة العموميّة، وتتمّ عمليّة تنفيذ الإيرادات للمادة 38 من القانون 07-23 على ثلاثة (3) مراحل مرتبة كالآتي: مرحلة إثبات الإيراد (أ) العام، ومرحلة تصفيته (ب)، ومرحلة تحصيله (ج).

أ-مرحلة إثبات الإيراد العام: ورد نصّ عليها المادة 39 من القانون 07-23 التي تنصّ: "إثبات الإيراد هو الإجراء الذي يتمّ بموجبه تكريس حقّ الدائن العمومي"، وعلى هذا فإنّ إثبات الدين العمومي يعدّ بمثابة إجراء معاينة وإبراز الوقائع الماديّة الأوليّة التي تتعلّق بإنشاء أو إحداث حقّ الدائن العمومي (كتابته).

ب-مرحلة تصفية الإيراد العام: ويقصد تصفية الإيراد العام وفقا للمادة 40 من القانون 07-23: "...الإجراء الذي يسمح بتحديد المبلغ الدقيق للدّين لفائدة الدائن العموميّة"، وعلى هذا فإنّ مرحلة التّصفية تسمح بتحديد المبلغ الصّحيح للدّيون المستحقّ للخزينة العموميّة من قبل الأمر بالصرف.

ج-مرحلة الأمر بالإيراد: وتسمى كذلك بمرحلة الأمر بالتّحصيل، وقد نصّت عليها المادة 41 والمادة 42 من القانون 07-23، فبعد عمليّتي إثبات الإيراد العام وتصفيته، يقوم الأمر بالصرف بتحرير الأمر بالإيراد أو الأمر بالتّحصيل، والذي يبيّن فيه طبيعة الإيراد (الدّين)، وقيّمته التّقديّة، والمدّين، وأجال ومكان الدّفْع، ليرسله بعد ذلك إلى المحاسب العمومي الذي يتولّى بدوره آخر مرحلة من عمليّات تنفيذ الإيرادات العموميّة، والمتمثّلة في مرحلة التّحصيل.

2- تنفيذ النّفقات

تمرّ عملية تنفيذ النفقة العمومية في شقّها الإداري من طرف الأمر بالصرف وفقا للمادة 55 من القانون 07-23 بمراحل ثلاثة (3) مرتبة كآآتي: مرحلة الالتزام بالنفقة أو عقدها (أ)، ومرحلة تصفية النفقة (ب)، ومرحلة الأمر بصرف أو دفع النفقة (ج).

أ-مرحلة الالتزام بالنفقة: ويدعى أيضا الارتباط بالنفقة أو عقد النفقة، وقد ورد النص على هذه الإجراء ضمن المادة 56 من القانون رقم 07-23، التي جاء فيها أن: **الالتزام هو الإجراء القانوني الذي بموجبه يتم إنشاء وإثبات دين تنتج عنه نفقة**، وعليه فإنّ الالتزام يمثّل سبب أو مصدر إثبات نشوء النفقة العمومية (الدين العمومي)، سواء كان هذا السبب أو المصدر قرار إداري له أثر مالي، أو عقد إداري يوجب أداء مالي للطرف الآخر، أو فعل ضار تسببت فيه الإدارة للغير ويوجب تعويض مادي للمضروب، أو دفع غير مستحق يوجب ردّ الأموال المقبوضة.

ب-مرحلة تصفية النفقة: جاء النص على عملية تصفية ضمن المادة 1/57 من القانون رقم 07-23، التي ورد فيها أنّه: **"تمثّل التصفية في التأكّد من وجود الدين وتحديد المبلغ الدقيق للنفقة..."**، وبالتالي فإنّ عملية تصفية النفقة العمومية تقوم على تحديد مقدار المبلغ المالي المستحق على الإدارة أو الهيئة العمومية بموجب الالتزام بالنفقة، وعلى هذا فإنّ التصفية كمبدئ عام تتضمن وفقا للمادة 2/57 من القانون رقم 07-23 أمرين هما:

ب/1-التحديد المبلغ الدقيق للنفقة؛ بعد التأكّد من أداء الخدمة، يتمّ الحساب الدقيق لمبلغ الدين المستحقّ للدائن بناء على الإثباتات الكتابية التي تمّت أثناء عملية التأكّد من أداء الخدمة، فبالنسبة للرتاب يتمّ تحديد المبلغ على أساس الأيام التي قضاها، وبالنسبة لصفقات العمومية يتم بضرب الأشغال المنجزة أو اللوازم الموردة أو خدمات المقدمة بأسعار الوحدات... وهكذا.

ب/2-شهادة أداء الخدمة؛ والتي يشهد من خلالها الأمر بالصرف بمطابقة تنفيذ موضوع النفقة سواء تعلق على الإنجاز أو التسليم أو الخدمة للالتزام بالنفقة.

ج-مرحلة الأمر بصرف النفقة: وتسمى كذلك الأمر بالدفع أو تحرير حوالات الدفع، تعد هذه المرحلة آخر المراحل الإدارية لتنفيذ النفقة، وقد ورد النصّ عليه بموجب المادة 58 من القانون رقم 07-23 بأن: **"الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع هو الإجراء الذي يتمّ بموجبه إعطاء يأمر بدفع النفقة العمومية"**، بعبارة أخرى هو الأمر الكتابي الصادر من الأمر بالصرف

لشخص المحاسب العمومي بدفع مبلغ مالي معيّن لشخص معيّن (الدائن) من حساب الإدارة أو الهيئة العموميّة المعنية.

ثانياً- المحاسب العمومي

نحدد من خلال هذا العنصر تعريف المحاسب العمومي (I)، وأصنافه (II)، وكيفية تعيينه واعتماده (III)، وكذا مهام الموكلة إليه (V).

I- تعريف المحاسب العمومي

يعرّف المحاسب العمومي وفقاً للمادتين 15 و 24 من القانون رقم 07-23 من خلال تحديد المهام الموكلة له، حيث ورد فيهما أنه: يعتبر محاسباً عمومياً كلّ شخص يعيّن قانوناً للقيام بالعمليات التالية:

- تحصيل الإيرادات و/أو دفع النفقات،
- حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والأغراض والمواد المكلف بها،
- تداول الأموال والسندات والقيم وحركة حسابات الموجودات،
- مسك المحاسبة الميزانية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق،
- مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق والإلتزامات المثبتة،
- التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة،
- إعداد القوائم المالية وحساب التسيير.
- حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسيّره.

II- أصناف المحاسب العمومي

يمكن تصنيف المحاسبين العموميين بحسب المادة 18 من القانون رقم 07-23، والمادة 9 من المرسوم تنفيذي رقم 91-313 المحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةاتها ومحتواها، المعدّل والمتّم بالمرسوم التنفيذي رقم 03-42 وبالمرسوم التنفيذي رقم 11-322 إلى قسمين: قسم المحاسبون بحسب الهيئات التي ينتمون إليها (1)، وقسم المحاسبون العموميون بحسب الوظائف التي يمارسونها (2).

1- المحاسبون العموميون بحسب الهيئات التي ينتمون إليها

يصنف المحاسبون العموميون بحسب الجهات التي ينتمون إليها إلى محاسبون عموميّون رئيسيّون (أ)، ومحاسبون عموميّون ثانويّون (ب)،

أ- **المحاسبون العموميّون الرئيسيّون**: يفهم من المادة 20 من القانون رقم 07-23 بأنّ المحاسب العمومي الرئيسي هو الشّخص المكلف بمراقبة وتنفيذ جميع العمليّات الماليّة التي تجرى في الجهة الإداريّة التي يتواجد على مستواها، ويقدم حساباته بخصوصها مباشرة إلى مجلس المحاسبة أي دون وسيط، وهو الذي يُركز في النّهاية كلّ العمليّات المحاسبية التّابعة له المنجزة من طرف المحاسبون العموميّون التّانويّون؛

وحسب المادة 31 من المرسوم التّنفيذي رقم 313-91 المعدّل والمتمّم فإنّه يتّصف بصفة **المحاسبين الرئيسيّين التّابعين للدولة كلّ من**:

أ/1- **العون المحاسب المركزي للخزينة**؛ ويتميّز بعدم قيامه بعمليّات ذات طبيعة نقديّة، حيث أنّه لا يملك صندوق على غرار المحاسبين الرئيسيّين الآخرين، ويتولّى تركيز كلّ الحسابات التي يتكفّل بها المحاسبون الرئيسيّون الآخرون (أمناء الخزينة الرئيسيّون على مستوى الولايات، أمين الخزينة المركزي، أمين الخزينة الرئيسي)

أ/2- **أمين الخزينة المركزي**؛ وهو المسؤول على تنفيذ العمليّات الخاصة بالوزارات، والمؤسسات العمومية ذات الطّابع الإداري الوطنيّة.

أ/3- **أمين الخزينة الرئيسي**؛ وتتمثّل مهامه في التّكفل بالمعاشات الخاصة بالمجاهدين، والعمليّات المتعلّقة بالحسابات الخاصة بالخزينة، ومن خصائصه أنّه غير مكلف بتنفيذ العمليّات المتعلّقة بالميزانية.

أ/4- **أمناء الخزينة في الولايات**؛ وتتمثّل مهمّته في عمليّة تنفيذ العمليّات المتعلّقة بالميزانيّة العامة للدولة على المستوى الإقليمي، وتركيز العمليّات المتعلّقة بالنّفقات العموميّة التي ينفذها المحاسبون التّانويّون على مستوى الولاية.

أ/5- **الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة**؛ وهو المكلف بتنفيذ جميع عمليّات الماليّة المتعلّقة

بالميزانيات الملحقه.

وقد أضافت المادتين 53 و54 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المعدل والمتمم

محاسبين رئيسيين آخرين غير تابعين للدولة وهم كل من:

أ- أمين خزينة الولاية؛ هو المحاسب الرئيسي لميزانية الولاية.

ب- أمين الخزينة في البلديات؛ هو المحاسب الرئيسي لميزانية البلدية.

ج- أمين الخزينة في المراكز الاستشفائية الجامعية والمؤسسات العمومية الاستشفائية

والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية؛ هو المحاسب الرئيسي لميزانية هذه الهيئات.

ب- المحاسبون العموميون الثانويون: عرّفت المادة 2/20 من القانون رقم 23-07

المحاسبون الثانويون بأنهم: "هم الذين تكون عملياتهم متركزة من طرف محاسب رئيسي، كما يقدمون حساباتهم لمجلس المحاسبة"، كما جاء ضمن المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المعدل والمتمم بأن المحاسبين الثانويين هم الذين يتولّى المحاسب العمومي الرئيسي تجميع عملياتهم، وعلى هذا الأساس يمكن تعريفه على أنه: الشخص الذي يتولّى القيام بمراقبة وتنفيذ العمليات المالية في وحدة من وحدات الجهة الإدارية التي يشرف عليها كلياً محاسب عمومي رئيسي، ويتصرّف بصفته محاسباً عمومياً مساعداً عند قيامه بتلك العمليات المالية لحساب المحاسب العمومي الرئيسي"؛ ووفقاً للمادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المعدل والمتمم فإنه يتّصف بصفة المحاسبين الثانويين كل من:

- أمناء الخزينة في البلديات؛ وهذا بالنسبة للعمليات المالية التي لا تدخل في ميزانية البلدية.

- أمناء خزائن المراكز الاستشفائية الجامعية والمؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية؛ وهذا بالنسبة للعمليات المالية التي لا تدخل في ميزانيتها.

- قابضو الضرائب؛

- قابضو أملاك الدولة؛

- قابضو الجمارك؛

- محافظو الرهون.

2- المحاسبون العموميون بحسب مهامهم

يصنّف المحاسبون العموميّون بحسب المهام المسندة إليهم إلى: محاسبون عموميّون مختصّون (أ)، ومحاسبون عموميّون مفوضون (ب)، ومحاسبو الأموال والقيم (ج)، ومحاسبو التركيز المحاسبي (د).

أ- المحاسبون المختصّون: وقد عرفتهم المادة 1/19 من القانون رقم 07-23 بأنّهم أولئك المعنيّون بالتقييد النهائي في كتاباتهم للعمليات التي يُؤمّرون بها على مستوى صناديقهم، وبالتالي فإنّهم يقومون بتنفيذ العمليات المالية العمومية شخصياً وتحت مسؤوليتهم.

ب- المحاسبون المفوضون: ورد النصّ عليهم ضمن المادة 2/19 من القانون رقم 07-23 بأنّهم المحاسبون الذين ينفذون العمليّات لحساب المحاسبين المختصين.

ج- محاسبو الاموال والقيم: وهم وفقاً للمادة 1/21 من القانون رقم 07-23 المكلفون بالتداول والحفاظ على الأموال والقيم والسندات التي يملكها الأشخاص المعنويّة الخاضعين لقواعد المحاسبة العموميّة المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون، السابق ذكرهم.

د- محاسبو التركيز المحاسبي: ويسمون كذلك بمحاسبو الترتيب، وقد عرفتهم المادة 2/21 من القانون رقم 07-23 بأنّهم المحاسبون الذين يقومون بتركيز وتقييد العمليات الماليّة المنفّذة من طرف محاسبين آخرين في كتاباتهم وحساباتهم، وعليه فإنّهم لا يشاركون في تنفيذ العمليات المحاسبية المكلفين بتجميعها، وإنّما يقتصر دورهم على بترتيب البيانات المحاسبية المتعلّقة بها والمرسلة إليهم من قبل المحاسبين المعنيين من أجل ترتيبها، ثمّ إدماجها في تسجيلاتهم المحاسبية وعرضها في حساباتهم.

III- تعيين واعتماد المحاسبين العموميّين

بالرجوع إلى نصّ المادة 16 من القانون رقم 07-23، فإنّ المحاسبين العموميّين يخضعون لسلطة الوزير المكلف بالماليّة، وبالتالي فإنّ صلاحية تعيينهم ترجع للوزير المكلف بالماليّة كقاعدة عامة (1)، لكن استثناءً قد يقتصر دور الوزير المكلف بالماليّة على اعتماد المحاسبين العموميّين فقط دون تعيينهم (2).

1- تعيين المحاسبين العموميين

وفقا للمادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 03-41، وبالمرسوم التنفيذي رقم 11-311 فإن الوزير المكلف بالمالية يعين محاسبي الدولة الآتي ذكرهم:

- العون المحاسب المركزي للخزينة،
- الجامعية والمؤسسات العمومية الاستشفائية
- أمين الخزينة المركزي،
- والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية،
- أمين الخزينة الرئيسي،
- قابضو الضرائب،
- قابضو أملاك الدولة،
- أمناء الخزينة في الولايات،
- قابضو الجمارك،
- أمناء الخزينة في البلديات،
- محافظة الرهون.
- أمناء الخزينة في المراكز الاستشفائية

2- اعتماد المحاسبين العموميين

ينجم الاعتماد عن الموافقة التي يعطيها الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المؤهل قانونا لتعيين عون محاسب ومنحه صفة المحاسب العمومي، بمعنى أنه يمكن تعيين بعض المحاسبين العموميين من سلطة إدارية أخرى غير وزير المالية وفي هذه الحالة يقتصر دوره على اعتماد هؤلاء المحاسبين العموميين فقط، وهو ما ورد النص عليه ضمن المادة 2/2 من المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المعدل والمتمم، ومثال ذلك ما يتعلق باعتماد الاعوان المحاسبين لدى البعثات الدبلوماسية أو القنصلية الجزائرية في الخارج.

V- مهام المحاسب العمومي

تتمثل مهام المحاسب العمومي بحسب ما ورد ضمن المادة 24 من القانون 07-23 في القيام بالعمليات الآتية:

- 1- **تحصيل الإيرادات:** وهو الإجراء الذي يتم بموجبه إبرام الديون العمومية.
- 2- **دفع النفقات:** وهو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء المديونية العمومية.

- 3- حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والأغراض والمواد المكلف بها.
- 4- تداول الأموال والسندات والقيم وحركة حسابات الموجودات،
- 5- مسك المحاسبة الميزانية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق،
- 6- مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق والإلتزامات المثبتة،
- 7- التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة،
- 8- إعداد القوائم المالية وحساب التسيير.
- 9- حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسيّره.

المحور الثالث: قواعد المحاسبة العمومية: مبادئها وأسسها

نتناول ضمن هذا المحور المبادئ التي تقوم عليها المحاسبة العمومية، والتي تتعلق بتنظيم العلاقة المتواجدة بين الأشخاص المكلفين بتنفيذ الميزانية من جهة، وبالعمليات المالية محل التنفيذ من جهة ثانية (أولاً)، كما نتناول الأسس المحاسبية المعتمد لإثبات الإيرادات والنفقات في المحاسبة العمومية (ثانياً).

أولاً-مبادئ المحاسبة العمومية

نكتفي في هذا العنصر ببيان مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي (I)، ومبدأ التفرقة بين الملائمة والشرعية (II)، مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات (III)، مبدأ تخصيص النفقات (V)، مع الإشارة إلى وجود مبادئ أخرى على غرار مبدأ الفترة المحاسبية، ومبدأ وحدة القياس....

I-مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يعتبر هذا المبدأ من بين أهم المبادئ التي تقوم عليها المحاسبة العمومية، والذين يهدف بصورة أساسية إلى تقسيم تنفيذ العمليات إلى مرحلتين مرحلة إدارية ومرحلة محاسبية، وهو ما يوجب علينا تناول مفهومه (1)، ومبررات تطبيقه (2)، والاستثناءات الواردة عليه (3).

1-مفهوم مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

ويعنى به ضرورة تنفيذ العمليات المالية للأجهزة الإدارية والهيئات العمومية على مرحلتين متميزتين ومن طرف عونين مختلفين، مرحلة إدارية ويتولها الأمر بالصرف وتشمل الإثبات والتصفية والأمر بتحصيل بالنسبة للإيرادات، والإثبات والتصفية والأمر بالدفع بالنسبة للنفقات، ومرحلة محاسبية ويتولها المحاسب العمومي وتتمثل في دفع النفقات وتحصيل الإيرادات

وقد تم تكريس هذا المبدأ بموجب المادة 32 القانون رقم 07-23 التي تنص بأنه: "تتألف وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي"، وعليه فإنه يمنع القيام بالوظيفة الأمر بالصرف والمحاسب العمومي من قبل شخص واحد، ويتعدى مبدأ الفصل إلى الأزواج والآباء والأبناء والإخوة من الدرجة الأولى للأمرين بالصرف، بحيث لا يجوز لهم بأي حال من الأحوال أن يكونوا محاسبين عموميين معينين لديهم، وهو ما نصت عليه المادة 33 من القانون رقم 07-23.

2-مبررات تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

تتمثل أهم مبررات تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في تقسيم المهام ومراعاة مبدأ التخصص (أ)، والرقابة المتبادلة (ب)، تطبيق وحدة الصندوق (ج).

أ-تقسيم المهام ومراعاة مبدأ التخصص: فتطبيق مبدأ الفصل بين التنفيذ الإداري والتنفيذ المحاسبي يؤدي بطبيعة الحال إلى تجزئة الاختصاص وتقسيمه بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، وهو ما يسمح بمراعاة مبدأ التخصص في توزيع المهام الإدارية والمهام المحاسبية، فالمهام الإدارية الموكلة للأمر بالصرف تتطلب أن تتوفر في هذا الأخير مؤهلات في تسيير وإدارة وحدات القطاع العام، في حين تتطلب المهام المحاسبية المسندة للمحاسب العمومي مؤهلات وتكوين محاسبي متخصص.

ب-الرقابة المتبادلة وتجنب التواطؤ على الغش والتزوير والاختلاس: فوجود مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي من شأنه أن يولد رقابة متبادلة بينهما، ومنطلق هذه الرقابة هو المطابقة بين الحساب الإداري الذي يعده الأمر بالصرف، وحساب التسيير الذي ينجزه المحاسب العمومي، وهو ما يساعد على كشف الأخطاء المالية من جهة، ويحدد المسؤوليات من جهة ثانية، ويحول دون وقوع حالات الغش والتزوير والاختلاس والتواطؤ فيما لو كان المكلف بالالتزام والدفع عوناً واحداً. (لأن من يملك سلطة حيازة المال العام لا يملك سلطة التصرف فيه).

ج-تطبيق وحدة الصندوق: تستوجب هذه القاعدة أن تودع جميع الأموال العامة في صندوق واحد (الخزينة العمومية)، ويوضع هذا الأخير تحت رقابة الوزير المكلف بالمالية، وعلى هذا الأساس فإن جميع المحاسبين العموميين يمارسون مهامهم تحت سلطة الوزير المالية، لأن سلطة حيازة وتداول وحراسة المال العام من اختصاصهم، أما الأمر بالصرف فيخضعون لقوانين أساسية مختلفة، وهم إما معيّنون أو منتخبون، كما أنهم يخضعون لسلطات مختلفة ومتعددة.

3-الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

إن تطبيق مبدأ الفصل وما يتبعه من إجراءات ورقابة صارمة قد يؤدي في بعض الأحيان إلى التأخر في تنفيذ العمليات المالية، وعليه فقد أوجدت بعض الاستثناءات عليه، منها ما هو وارد في مجال النفقات (أ)؛ ومنها ما يتعلق بمجال الإيرادات (ب).

أ- الاستثناءات الواردة على المبدأ في مجال النفقات: تتمثل الاستثناءات التي ترد على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في مجال النفقات، في الحالات التي نصت عليها المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 93-01 المتضمن قانون المالية لسنة 1993:

أ/1- حالات الدفع بدون أمر بالصرف مسبق: وفي هذه الحالات يتم الدفع مسبقاً، ثم تسوى الوضعية من طرف الأمر بالصرف، بإصداره لأوامر لاحقة بالدفع بعد التحقق من شرعيتها، وتتمثل هذه الحالات فيما يلي:

- الدين الأصلي والفوائد واجبة الدفع الخاصة بديون الدولة، وأيضا خسائر الصرف على رأس المال الأصلي.

- النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في إطار عمليات التجهيز العمومي التي استقادت من تمويلات خارجية.

- الدفع بواسطة وكالات التسبيقات، وتسمى أيضا بوكالات النفقات؛ بحيث يمكن للأمر بالصرف طبقاً للمرسوم التنفيذي رقم 93-108 المحدد لكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها، إحداث وكالات النفقات بعد أخذ موافقة المحاسب العمومي المختص، وهذا قصد تنفيذ صنف من النفقات العمومية التي لا يمكنها انتظار الآجال الطبيعية للالتزام والتصفية والأمر بالصرف والدفع، نظراً لحالتها الاستعجالية، وقد جاءت هذه النفقات على سبيل الحصر ضمن نص المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 93-108 كالاتي:

✓ النفقات الصغيرة التي تخص الأدوات والتسيير؛

✓ أجور الموظفين العاملين بالساعة أو باليوم؛

✓ التسبيقات عن مصاريف المهمات؛

✓ الأشغال المنجزة في الوكالات.

أ/2- حالات الدفع دون أمر بالصرف: وفي هذه الحالات يكون الدفع مباشرة من طرف المحاسب العمومي المكلف دون تدخل سابق أو لاحق من طرف الأمر بالصرف، وتتمثل هذه الحالات فيما يلي:

-معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المسدّدة من ميزانية الدولة.

-رواتب أعضاء القيادة السياسية والحكومة.

-المصاريف والأموال الخاصة.

ب-الاستثناءات على المبدأ في مجال الإيرادات: يظهر مبدأ الفصل جلياً في جانب

الإيرادات مقارنة بتطبيقه في مجال النفقات ويمكن ذكر أهم الحالات فيما يلي:

ب/1-التحصيل نقداً: يمكن تحصيل الإيرادات من المكلفين بالضريبة حسب تصريحاتهم دون الحصول على أمر بالتّحصيل من الأمر بالصّرف، خصوصاً في مجال الإيرادات المثبتة حسب تصريح المكلفين بها مثل الضرائب غير المباشرة والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل وغيرها.

ب/2-وكالات الإيرادات: يتم إنشاء هذه الوكالات مثلها مثل وكالات التّسبيقات (النفقات) طبقاً للمرسوم التّنفيذي رقم 93-108، بموجب مقرّر يصدره الأمر بالصّرف بعد أخذ الموافقة من المحاسب العمومي المختص، وتقوم هذه الوكالات بقبض حصيلة الإيرادات المحدّدة ضمن مقرّر إنشائها مباشرة أي دون حاجة للأمر بالتّحصيل، على أن يقوم وكيل الإيرادات دورياً بنقل هذه إيرادات إلى صندوق المحاسب العمومي المختص. ويستثنى من هذه الإيرادات الضرائب والرسوم والإتاوات التي تقرها قوانين الحماية والجمارك والأملاك الوطنية.

II-مبدأ التّفرقة بين الملائمة والشّرعيّة

وفقاً لهذا المبدأ فإنّ سلطة الملائمة تعود للأمر بالصّرف في حين تعود رقابة الشّرعيّة للمحاسب العمومي، والمقصود بالملائمة في هذا الموضع هو ترك قدر من الحرية للأمر بالصّرف في تقدير وإختيار القرارات التي يراها ملائمة في إطار مهامه الماليّة الموكّلة إليه، أمّا الشّرعيّة فيعنى بها تقبّد المحاسب العمومي أثناء تنفيذه للعمليات الماليّة الموكّلة إليه بالتّصوص القانونيّة السارية المفعول وعدم الخروج عنها.

III-مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

ويعتبر هذا المبدأ كذلك من المبادئ المهمة التي تقوم عليها المحاسبة العمومية وهو امتداد لمبدأ شموليّة الميزانيّة المكرّس في قانون المالية العامة، وعليه سنتولى بيان مفهومه (1)،

والاستثناءات الواردة عليه (2).

1- مفهوم مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

مفاد هذا المبدأ أنّ كلّ الإيرادات تغطي بدون تمييز كلّ النفقات، ولا يمكن أن يخصّص أيّ إيراد بذاته إلى نفقة محدّد بذاتها، وهو امتداد لمبدأ شموليّة الميزانيّة، الذي ورد النصّ عليه في إطار الميزانية العامة للدولة ضمن المادة 1/38 من القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية التي جاء فيها أنّه: "لا يمكن تخصيص أيّ إيراد لنفقة خاصّة، ويستعمل مجموع الإيرادات لتغطية جميع نفقات الميزانية العامة للدولة، وتعتبر إيرادات المبلغ الكلي للحواصل، وذلك دون التقليل بين الإيرادات والنفقات".

ويقوم هذا المبدأ على قاعدتين أساسيتين هما:

أ- **القاعد الأولى هي:** أنّ كلّ المحاسبين العموميين ملزمين بوضع الأموال التي يسيرونها (سواء كانت ملك للدولة، أو الولاية، أو البلدية، أو المؤسّسات العموميّة) لدى الخزينة العموميّة، والخزينة تضمن من جهتها توفير الأموال للمحاسبين العموميين عبر تحويلها إلي صناديقهم لتمكينهم من دفع النفقات العموميّة.

ب- **القاعد الثّانية هي:** أنّه لا يمكن للمحاسب العمومي أن يمتلك إلّا صندوق واحد، وحساب واحد لدى الخزينة، وحساب بريدي جاري واحد، حيث يستعمل هذه الحسابات لدفع كلّ النفقات، وتحصيل كافة الإيرادات، وذلك دون تخصيص حساب معيّن لنفقة معيّن أو إيراد معيّن.

2- الإستثناءات الواردة على مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

ورد ضمن القانون العضوي رقم 18-15 بعض الاستثناءات على مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات، بحيث سمح بتخصيص بعض الموارد لتغطية بعض النفقات في الحالات الآتية:

ب- الحسابات الخاصة للخزينة؛

ج- **أرصدة المساهمات:** نصت عليها المادة 2/38 من القانون العضوي رقم 18-15، وعرفت المادة 38 من القانون العضوي رقم 18-15، بأنّها الأموال ذات الطّابع غير الجبائي المدفوعة للميزانية العامة من طرف الأشخاص الطّبيعيّة أو الاعتباريّة قصد الإسهام في انجاز

مشاريع ذات منفعة عامة تحت رقابة الدولة، وهي كذلك الهبات والوصايا المتنازل عنها للدولة بحيث يجب أن يتطابق استعمال الأموال المخصصة للمساهمة مع موضوع المساهمة وفقا للاتفاقية المبرمة بين الواهب والمستفيد من الاموال المخصصة للمساهمات والهبات.

د- إجراء استعادة الاعتمادات المالية: وقد نصت عليه المادة 2/38، والمادة 40 من القانون العضوي رقم 15-18، التي يفهم منها أن المبالغ المدفوعة بغير حق لفائدة الخزينة، أو المبالغ المتأتية من التنازلات بين مصالح الدولة وعن الأملاك والخدمات المنجزة، يمكن إدراجها مرة أخرى في الفصل الذي صرفت منه.

V- مبدأ تخصيص النفقات

مبدأ تخصيص النفقات إذا كان مبدأ عدم التخصيص هو الذي يحكم الإيرادات فإنّ النفقات يحكمها مبدأ التخصيص، أي أنّ الاعتمادات المفتوحة في الميزانية يجب أن تخصّ بدقة لكل نوع من أوجه الإنفاق، وذلك حتّى لا تترك الفرصة للآمرين بالصرف للتصرف في الميزانية (حسب أهوائهم)، بذلك يصبح هذا المبدأ أحد الوسائل من شأنها أن تمنع الإسراف، وتسهل عملية الرقابة على تنفيذ الميزانية.

ثانيا-أسس المحاسبة العمومية

إنّ إثبات العمليات المالية (عمليات الإيرادات والنفقات) لا تتم بصورة عشوائية، وإنما تتم ضمن أسس محاسبية تهدف إلى قياس النتائج وعرضها بطريقة مناسبة، والتي يمكن تعرفها بأنّها طريقة القياس التي تشير الى وقت تحقق الإيرادات والنفقات ووقت تسجيلها في الدفاتر السجلات المحاسبية وعرضها ضمن القوائم المالية، وقد أوجد علم المحاسبة أساسان لإثبات العمليات المالية: الأساس النقدي (I)، وأساس الاستحقاق (II).

I-الأساس النقدي

نحدّد من خلال العنصر مدلول الأساس النقدي (1)، ومزياه (2)، وعيوبه (3).

1-مدلول الأساس النقدي

يقوم هذا الأساس على النقد، أي أنّ قيود محاسبية لا تكون إلا عند حضور النقديّة، بمعنى

آخر أنّ عملية التّسجيل والإثبات تتمّ عند تحصيل الإيرادات وعند دفع النفقات بغضّ النظر عن الفترة المحاسبية التي تخصّ كلّ منها سواء كانت تتعلق بفترة سابقة لهذه الفترة أو الفترة لاحقة لها. وعليه فإنّ الجهات التي تتبنى الأساس النقدي تكون الإيرادات الظاهرة في حساباتها هي الإيرادات المحصلة فعلا خلال السنة المالية كما أنّ النفقات الظاهرة في حساباتها هي ما تم دفعه فعلا خلال السنة المالية سواء كانت هذه الإيرادات والنفقات تخصّ السنة المالية التي أجريت فيها أو تتعلّق بسنوات ماضية أو سنوات لاحقة.

1-مزايا الأساس النقدي

يختصّ الأساس النقدي عن غيره من الأسس المحاسبية بمجموعة من المزايا نذكر من

بينها:

- البساطة والوضوح وسهولة التنفيذ إذ لا يحتاج خبرات محاسبية لدى المكلفين بالشؤون المالية.
- الموضوعية في عدم تدخل العنصر البشري في عملية قياس النتائج.
- يمكنّ من إقفال الحسابات وإعداد الحساب الختامي في وقت مبكر مما يساعد على فعالية الرقابة المالية.
- يساعد على تحديد حركة السيولة النقدية.
- أنه أكثر موضوعية حيث يتماشى مع حركة الخزينة تحصيلًا وسدادًا.

2-عيوب الأساس النقدي

- عدم إظهار المركز المالي الحكومي بشكل عادل وسليم، لأنه لا يظهر حقوق الحكومة في الإيرادات المستحقة أو حقوق الغير في التّفقات المستحقة؛
- صعوبة إجراء المقارنة بين الوحدات الخاضعة للمحاسبة العمومية المختلفة، أو بين الوحدة نفسها من سنة إلى أخرى، وهذا ينعكس على عمليات التخطيط الكلي؛
- الخروج على مبدأ استقلال السنة المالية، بحيث يحمل السنة المالية بكافة التّفقات المدفوعة سواء كانت تخصّ السنة المالية الحالية أو تخصّ سنوات سابقة أو اللاحقة، وما ينطبق على التّفقات ينطبق على الإيرادات.

-قصوره عن تقديم البيانات اللازمة للقيام بأعمال الرقابة الشاملة، وتقييم أداء الوحدات الخاضعة للمحاسبة العمومية، وذلك لأنه يتعامل فقط مع الإيرادات والنفقات النقدية، مهملًا العمليات غير النقدية.

-صعوبة تتبع نفقات المشروعات التي يمتد تنفيذها لأكثر من سنة مالية، لأن نفقاتها يتم قفلها في نهاية كل سنة في الحساب الختامي.

I-أساس الاستحقاق

نحدد من خلال العنصر مدلول أساس الاستحقاق (1)، ومزاياه (2)، وعيوبه (3).

1-مدلول أساس الاستحقاق

يقصد بأساس الاستحقاق الأساس الذي يقوم على تضمين الحساب الختامي لأي سنة مالية بالإيرادات والنفقات التي تحققت خلال تلك السنة بغض النظر إن كانت هذه الإيرادات حصلت أم لم تحصل، وهذه النفقات دفعت أو لم تدفع بعد.

وعليه فإن أساس الاستحقاق لا يهتم بواقعة الدفع التقدي أو التحصيل التقدي لإثبات وتسجيل العمليات المالية، وإنما يهتم بتاريخ تحقق وأداء الخدمة أو تقديم السلعة سواء تم الدفع الفعلي أو القبض الفعلي في السنة المالية التي حدثت فيها أو في السنة المالية السابقة أو اللاحقة.

2-مزايا أساس الاستحقاق

يختص أساس الاستحقاق بمجموعة من المزايا نذكر من بينها:

-توفير البيانات الكاملة حول حقوق والتزامات الوحدات الخاضعة للمحاسبة العمومية، حيث يتم إثبات حقوق الغير على هذه الوحدات، وحقوق هذه الأخيرة لدى الغير في السجلات المحاسبية مع تحديد تاريخ قيدها، مما يضمن المتابعة الحقيقية لحجم الدين العمومي.

-إمكانية المقارنة بين إيرادات ونفقات السنوات المتتالية بصورة واضحة وسليمة.

-إعطاء البيانات المالية التي تظهر المركز المالي الفعلي للوحدات الخاضعة للمحاسبة العمومية بصفة عادية حيث يظهر كافة حقوقها على الغير وحقوق الغير عليها.

-إعطاء البيانات المالية اللازمة لتحقيق الرقابة الشاملة والفعالة على أنشطة الوحدات الخاضعة للمحاسبة العمومية، وبيان مدى تحقيقها لأهدافها بأحسن الوسائل وبأقل التكاليف.

3- عيوب أساس الاستحقاق

بالرغم من المزايا التي يتمتع بها أساس الاستحقاق إلا أنه لا يخلو من بعض العيوب نذكر

من بينها:

-تشويه المركز التقدي وإحداث خلل في الرقابة على السيولة النقدية، وذلك لاشتمال الحسابات على بيانات محاسبية مستقبلية قد لا يتم حدوثها إنفاقا وتحصيلا.

-ارتفاع تكاليف تنفيذه، حيث يحتاج تطبيق هذا الأساس إلى عدد كبير من الموظفين ذوي خبرة وكفاءة في مجال إدارة الحسابات ومسك السجلات.

-أنه يستلزم أن تظل الحسابات مفتوحة لفترة طويلة بعد انقضاء السنة المالية، حتى يتم الانتهاء من التسويات الخاصة بالإيرادات غير المحصلة والتنفقات غير المدفوعة، وهو ما يؤدي إلى حدوث تأخير في إعداد ونشر القوائم المالية مما يمس بفعالية الرقابة المالية.

المحور الرابع: قواعد المحاسبة الدولية في القطاع العام

تعتبر قواعد المحاسبة الدولية في القطاع العام الشكل الحديث للمحاسبة العمومية، وتمثل مجموعة من المعايير العملية المقبولة والمجمع عليها من خبراء وهيئات مهنية مختصة في المحاسبة، والتي تتعلق بكيفية توفير البيانات الدقيقة التي تحقق الإفصاح الكامل عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة، وتحقيق رقابة فعالة على مدى كفاءة المؤسسات العمومية في تسيير المال العام وتنفيذ استراتيجية الدولة، وعليه سنتناول هذه القواعد من خلال بيان مفهومها (أولاً)، وتصنيف معاييرها (ثانياً)، واقع المحاسبة العمومية في الجزائر بالمقارنة مع هذه القواعد (ثالثاً).

أولاً- مفهوم المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)

نتطرق من خلال هذا العنصر إلى تعريف قواعد أو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (I)، ونشأتها وتطورها (II)، والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها (III).

I- تعريف المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)

تعرف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأنها: "القواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارساتها، وتوحيد معالجتها للأمور المتماثلة، حتى تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بين أداء مؤسسات القطاع العام، ورفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن هيئات القطاع العام"، في حين مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) بأنها: "معايير توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام".

II- نشأة وتطور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)

ترتبط نشأة المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، بنشأة مجلس معايير المحاسبة العمومية (GASB)، الذي أنشئ سنة 1984 تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية (FAF) لتناول قضايا التقارير المالية في الحكومات المركزية والمحلية، ولقد كان الدافع لإنشاء هذا

المجلس (GASB) هو التقصي في قابلية القوائم المالية التي تعدها الحكومات للمقارنة مع التقارير المالية التي تعدّها المؤسسات الاقتصادية، وذلك عندما واجهت بعض المدن الأمريكية احتمال الإفلاس، أين تمّ إصدار أوّل معيار في جويلية 1984 ، وهو المعيار الملزم الرّسمي الواجب على جميع المحاسبين ومراقبي الحسابات تطبيقه على الوحدات الحكومية.

وبتاريخ 10 نوفمبر 2004 تمّ حلّ مجلس معايير المحاسبة العموميّة (GASB)، ليحلّ محله مجلس المعايير المحاسبة الدوليّة للقطاع العام (IPSASB) كجهة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الذي تأسّس سنة 1977 والذي يشمل 167 عضو من 127 دولة.

وقد حدّدت تشكيلة مجلس المعايير المحاسبة الدوليّة للقطاع العام (IPSASB) بـ 18 عضوا يعيّنهم الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، منهم 15 عضو تابع للدول الأعضاء في للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، و3 أعضاء يتمّ ترشيحهم من قبل أيّ فرد أو منظمة، إضافة إلى ذلك يتمّ تعيين عدد محدّد من المراقبين لكنهم لا يتمتّعون بحقّ التصويت مهمتهم فقط تقديم آراء استشارية للمجلس.

أمّا عن أهدافه فقد حدّدت بخدمة الصّالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير الماليّة في القطاع العام، وتسهيل المقارنة بين المعايير الدوليّة والوطنية، وذلك من خلال:

- 1- إصدار المعايير المحاسبة الدوليّة للقطاع العام؛
 - 2- تشجيع قبول هذه المعايير وتحقيق التوافق الدولي معها؛
 - 3- نشر وثائق أخرى تقدم ارشادات حول مواضيع وخبرات اعداد التقارير الماليّة في العالم.
- وفي هذا الصّدّد فقد قام المجلس (IPSASB) بتعديل المعايير الصّادرة عن مجلس معايير المحاسبة العمومية (GASB)، وواصل في اصدار معايير جديدة آخرها كان المعيار IPSAS32 الخاص بترتيبات الامتياز المانح الذي تم اصداره في جانفي 2014.

III- أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

إنّ اعتماد معايير المحاسبة الدوليّة للقطاع العام في أيّ دولة يعود عليها بالعديد من الفوائد الاقتصادية والسياسية نذكر من بينها:

- 1- تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم؛
- 2- تحقيق الشفافية نتيجة للإبلاغ الشامل عن المعاملات المالية العمومية؛ الذي يصبح ضرورة حتمية على القائمين على القطاع العام.
- 3- تحقيق النوعية في عرض التقارير المالية العمومية؛
- 4- تحسين المصدقية والنزاهة والموثوقية: وذلك لأنّ التقارير المحاسبية لا يمكن أن تكون ذات مصداقية إذا قررت الحكومة نفسها قواعد إعدادها.
- 5- مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة الماليّة الاقتصادية، وتعزيز ترتيبات الشراكة بين القطاعين العام والخاص من خلال تنفيذ مجموعة مماثلة من المعايير المحاسبية.
- 6- ضمان قابليّة المعلومات الماليّة العموميّة للمقارنة سواء على مستوى المحلي أو الدولي.
- 7- زيادة مستوى الرقابة والمسائلة نتيجة لزيادة الإفصاح في التّقارير المحاسبية والشفافية وقابلية المقارنة التي تولدها المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- 8- بناء الثقة في الوكالات المانحة والمقرضين: بحيث يزيد اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من أهلية البلد للحصول على المزايا الاقتصادية من الوكالات المانحة (كالوكالة الأمريكية للتنمية الدولية)، والمؤسّسات المالية الدوليّة (صندوق النقد الدولي والبنك العالمي).
- 9- تحسين تقديم الخدمات نتيجة لزيادة المسائلة والشفافية، والمساعدة أصحاب المصلحة على تقييم مدى استخدام مواردهم.

ثانيا- تصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

- أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدوليّة للقطاع العام (IPSASB) واحد وثلاثون (31) معيارا محاسبيا للمحاسبة في وحدات القطاع العام قائم على أساس الاستحقاق، ومعيار واحد (I) قائم على الأساس النقدي (II).

I-معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق

نتولى من خلال هذا العنصر عرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق وفق التصنيف الآتي: معايير إعداد وعرض التقارير والبيانات المالية (1)، معايير الأصول الملموسة وغير الملموسة (2)، معايير الادوات المالية (3)، باقي المعايير المحاسبية

الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق (4).

1-معايير إعداد وعرض التقارير والبيانات المالية:

- المعيار رقم (01) عرض البيانات المالية.
- المعيار رقم (02) بيانات التدفق النقدي.
- المعيار رقم (06) البيانات المالية الموحدة والمنفصلة.
- المعيار رقم (10) التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.
- المعيار رقم (14) الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير.
- المعيار رقم (18) تقديم التقارير حول القطاعات.
- المعيار رقم (24) عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية.

2-معايير الأصول الملموسة وغير الملموسة

- المعيار رقم (07) الاستثمارات في المنشآت الزميلة.
- المعيار رقم (08) الحصص في المشاريع المشتركة.
- المعيار رقم (11) عقود الإنشاء.
- المعيار رقم (12) المخزون.
- المعيار رقم (13) عقود الإيجار.
- المعيار رقم (16) العقارات الاستثمارية.
- المعيار رقم (17) الممتلكات والمصانع والمعدات.
- المعيار رقم (19) المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة.
- المعيار رقم (21) انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد.
- المعيار رقم (26) انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد.
- المعيار رقم (31) الأصول غير الملموسة.

3-معايير الادوات الماليّة

- المعيار رقم (15) الأدوات المالية، الإفصاح والعرض.
- المعيار رقم (28) الأدوات المالية "العرض".

-المعيار رقم (29) الأدوات المالية "الاعتراف والقياس".

-المعيار رقم (30) الأدوات المالية "الإفصاحات".

4-باقي المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق

-المعيار رقم (03) السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

-المعيار رقم (04) آثار التغييرات في أسعار الصرف.

-المعيار رقم (05) تكاليف الاقتراض.

-المعيار رقم (09) الإيراد من المعاملات التبادلية.

-المعيار رقم (20) الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة.

-المعيار رقم (22) الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام.

-المعيار رقم (23) الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات).

-المعيار رقم (25) منافع الموظفين.

-المعيار رقم (27) الزراعة.

II-معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق الأساس النقدي: إعداد التقارير

المالية وفقا للأساس النقدي

يقسم معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي إلى جزئين أساسيين،

جزء يتضمن الإفصاحات الإلزامية (1)، و جزء يتضمن الإفصاحات الاختيارية (2).

1-الإفصاحات الإلزامية

تتمحور الإفصاحات الإلزامية الواجب توفرها في البيانات والتقارير المالية لوحدة القطاع

العام حول مجموعة من النقاط التي تتعلق ب: متطلبات العرض والإفصاح عن البيانات المالية

(أ)، ومعالجة التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية (ب)، وعرض المعلومات حول الميزانية في البيانات

المالية (ج)، وإفصاح عن المساعدات الخارجية (د).

أ-متطلبات العرض والإفصاح عن البيانات المالية

وفق متطلبات هذا المعيار، يجب على وحدات القطاع العام أن تتضمن بياناتها المالية

العناصر التالية:

- بيان المدفوعات النقدية؛ والذي ينبغي أن يتضمن الإفصاح عن إجمالي النفقات المدفوعة فعلياً خلال فترة إعداد التقرير المالي.
- بيان المقبوضات النقدية؛ والذي يعرض إجمالي الإيرادات المحصلة نقداً خلال فترة إعداد التقرير المالي.
- الأرصدة النقدية المتاحة للمنشأة من بداية الفترة إلى نهايتها.
- الإفصاح عن المدفوعات التي تُؤدّى بالنيابة عن المنشأة.
- إعداد تقرير عن المقبوضات والمدفوعات للمعاملات التي تمت على أساس القيمة الصافية.
- الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد البيانات المالية، وإرفاق هذه الأخيرة بالملاحظات التفسيرية الضرورية لفهما.
- الإفصاح في الملاحظات المرفقة للبيانات المالية عن القيود المفروضة على الأرصدة النقدية والحصول على القروض، بما فيها الأرصدة النقدية المهمة التي تخضع لقيود خارجية.
- الإفصاح عن طبيعة الأخطاء وطريقة تصحيحها.

ب- معالجة التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

ويكون ذلك ببيان المعالجة المحاسبية للعمليات التي تقوم بها وحدات القطاع العام بالعملة الأجنبية، والتي يجب إدراجها داخل البيانات المالية بالعملة الوطنية، عن طريق الإفصاح عن الإيرادات أو النفقات بالعملة الأجنبية عند تاريخ إجراء المعاملات حسب أسعار الصرف السارية، وإفصاح عن الأرصدة النقدية المتاحة بالعملة الأجنبية بسعر الإقفال الذي يعبر عن سعر الصرف الفوري عند تاريخ إعداد التقارير المالية عن الأرصدة المالية لوحدات القطاع العام.

ج- عرض المعلومات حول الميزانية في البيانات المالية

ويتم من خلال توضيح متطلبات عرض الميزانية ضمن البيانات المالية، والتي ينبغي عرضها على أساس قابل للمقارنة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية، وبين الميزانية الأصلية المصادق عليها والميزانية النهائية التي تتضمن كافة التغييرات المصادق عليها وفق الإجراءات والأحكام المعمول بها، عن طريق إعادة التخصيص أو التحويلات ضمن أبواب وبنود الميزانية الأصلية أو الأولية، حيث يتم الإفصاح عنها في الملاحظات المرفقة للبيانات المالية لوحدات

د- الإفصاح عن المساعدات الخارجية

بحيث يتعيّن الإفصاح بشكل مفصّل في بيان الإيرادات والتّفقات التّقديّة عن إجمالي المساعدات الخارجيّة المستلمة نفداً خلال فترة إعداد التّقير المالي، إضافة إلى بيان إجمالي الدّفعات التي قامت بها أطراف أخرى خارجيّة رسميّة لتسوية التّزامات وحدات القطاع العام. ويتمّ تسجيل مبالغ المساعدات الخارجيّة المستلمة أو الدّفعات التّقديّة التي تجربها أطراف أخرى خارجيّة نيابة عن وحدات القطاع العام بالعملة الوطنيّة، عن طريق تطبيق سعر الصّرف الساري المفعول في تاريخ استلام المساعدات الخارجيّة.

2- الإفصاحات الاختيارية وفقاً للأساس النقدي

لا تعتبر هذه الإفصاحات إلزاميّة بالنّسبة لوحدات القطاع العام التي تعرض بياناتها الماليّة تبعاً للأساس النقدي، إلا أنّ مجلس معايير المحاسبة الدوليّة للقطاع العام (IPSASB) يشجّع على تطبيقها من أجل تعزيز شفافيّة وموثوقيّة البيانات الماليّة والتّحسين من جودتها، والرّفع من مستوى المساءلة، ومن هذه الإفصاحات الاختيارية نذكر:

أ- الإفصاح عن الفئات الرّئيسيّة للتّدفقات التّقديّة.

ب- الإفصاح عن مساعدات المنظّمات غير الحكوميّة التّقديّة، والجهات المستفيدة منها.

ج- الإفصاح عن المعاملات لحساب الغير والبنود غير العاديّة.

د- الإبلاغ عن التّدفقات التّقديّة التّمريريّة، وهي عبارة عن تدفقات نقديّة يتمّ إيداعها بصفة مؤقتة في حسابات وحدات القطاع العام ثمّ يتمّ تحويلها إلى المستفيد النهائي.

المحور الخامس: الرقابة على تنفيذ الميزانية في ظل قانون المحاسبة العمومية

نكتفي ضمن هذا المحور بدراسة الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية، والتي يقصد بها العملية التي تشمل الجوانب القانونية والمالية، وتهدف إلى المحافظة على الأموال العامة من سوء التصرف، وضمان حسن استخدامها بحيث تحقق أعلى درجة من الفعالية في النتائج من إنفاق المال العام أو تحصيله بما يخدم المصلحة العامة، عن طريق التأكد من أن العمليات المالية المتعلقة بالإيرادات والنفقات تتم وفقا للقوانين والقواعد المحددة سلفا، وذلك قبل وأثناء وبعد تنفيذها، والعمل على كشف الانحرافات في وقتها وعلاج أسبابها بسرعة.

وقد عرفت هذه الرقابة المالية تنفيذ الميزانية تقسيمات عدة لعل من أبرزها تقسيمها بحسب زمن الرقابة إلى رقابة قبلية وتسمى كذلك برقابة السابقة أو رقابة الوقائية أو المانعة (أولا)، ورقابة بعدية ويطلق عليها أيضا تسمية الرقابة اللاحقة أو الرقابة العلاجية (ثانيا).

أولا- الرقابة القبلية على تنفيذ الميزانية

يقصد بالرقابة القبلية على تنفيذ الميزانية، الرقابة التي تتم قبل تنفيذ العمليات المالية بهدف كشف عن الأخطاء والتجاوزات وتفاديها ومعالجتها قبل حدوثها، وقد أسندت في القانون الجزائري إلى كل من المراقب الميزانياتي (المراقب المالي) (I)، والمحاسب العمومي (II).

I- رقابة المراقب الميزانياتي (المراقب المالي)

ويطلق عليه كذلك الرقابة السابقة للنفقات الملتمزم بها، وهي عبارة عن إجراء إداري يخضع له الآمرون بالصرف عند قيامهم بأولى مراحل تنفيذ النفقة العمومية وهي مرحلة الالتزام، أي في مرحلة إثبات نشوء الدين العمومي تجاه الغير، ويمارس هذه الرقابة المراقبون الميزانياتيون (الماليون) بمساعدة مراقبين ميزانياتيين (ماليين) مساعدين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية من بين الموظفين التابعين للمديرية العامة للميزانية، وقد ورد تنظيم هذه الرقابة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 07-374، وبناء على هذا سنقوم بتحديد مجال هذه الرقابة (1)، وكذا العناصر التي تقوم عليها (2).

1- مجال رقابة المراقب الميزانياتي (المالي)

يمكن حصر مجال تطبيق رقابة المراقب الميزانياتي (المالي) في جانبين، جانب عضوي يتعلّق بالهيئات الخاضعة للرقابة (أ) ، وجانب مادي يخصّ النفقات الخاضعة لهذه الرقابة (ب).

أ- الجانب العضوي لرقابة المراقب الميزانياتي (المالي): ورد النص على الجانب العضوي لرقابة المراقب الميزانياتي (المالي) ضمن المادة 2/1 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المعدّل والمتمّم، التي جاء فيها أنّه تطبّق الرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها على ميزانيات كلّ من الدولة، والولايات، والبلديات، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، والمؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري المماثلة، إضافة إلى الأجهزة المستفيدة من الميزانية الملحقّة، وكذا الحسابات الخاصة للخزينة.

ب- الجانب الموضوعي لرقابة المراقب الميزانياتي (المالي): وفقا للمواد 5، 6، 7 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المعدّل والمتمّم فإنّ الجانب الموضوعي لرقابة المراقب الميزانياتي (المالي) يكمن في مشاريع الالتزام بالنفقات (أي قبل التوقيع عليها من طرف الأمر بالصرف) الآتية:

- مشاريع قرارات التّعيين والتّرسيم والقرارات التي تخصّ الحياة المهنية ومستوى المرتبات للمستخدمين باستثناء الترقية في الدرجة.
- مشاريع الجداول الاسمية التي تعدّ عند قفل كل سنة مالية.
- مشاريع الجداول الأصلية الأولية التي تعدّ عند فتح الاعتمادات وكذا الجداول الأصلية المعدلة خلال السنة الماليّة.
- مشاريع الصّفقات العموميّة والملاحق.
- الالتزام بنفقات التسيير والتجهيز أو الاستثمار.
- كلّ التزام مدعم بسندات الطلب والفواتير الشكليّة والكشوف أو مشاريع العقود، عندما لا يتعدى المبلغ المستوى المحدد من قبل التنظيم المتعلّق بالصّفقات العمومية.
- كلّ مشروع مقرّر يتضمّن مخصّصات ميزانية، وكذا تفويض وتعديل الاعتمادات الماليّة.
- كلّ التزام يتعلّق بتسديد المصاريف والتكاليف الملحقّة وكذا النفقات التي تصرف عن طريق

2-العناصر التي تقوم عليها العملية الرقابية للمراقب الميزانياتي (المالي)

- حسب المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المعدل والمتمم فإن العملية الرقابية للمراقب المالي على الالتزام بالنفقة تقوم على فحص العناصر الآتية:
- صفة الأمر بالصرف؛
 - المطابقة التامة للقوانين والتنظيمات المعمول بها؛
 - توفر الاعتمادات أو المناصب المالية؛
 - التخصيص القانوني للنفقة؛
 - مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثائق الملحقة؛
 - وجود التأشيرات أو الآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الإدارية المخولة لهذا الغرض، عندما تكون مثل هذه التأشيرات قد نص عليها التنظيم الجاري به العمل.

3-نتائج رقابة المراقب الميزانياتي (المالي)

تختتم الرقابة السابقة للمراقب الميزانياتي (المالي) على النفقات الملتزم بها بمجموعة من النتائج تتمثل في: التأشيرة أي قبول الالتزام بالنفقة (أ)، الرفض المؤقت لمنح التأشيرة (ب)، الرفض النهائي لمنح التأشيرة (ج)، التنازلي (د)، الإشعار (هـ)، إرسال الوضعيات الدورية (و)، إرسال تقرير سنوي مفصل (ز).

أ-التأشيرة: وفقا للمادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المعدل والمتمم فإن رقابة المراقب المالي تختتم بوضع تأشيرة توضع على بطاقة الالتزام وعند الاقتضاء على الوثائق الثبوتية عندما يستوفي الالتزام بالنفقة الشروط المذكورة في المادة 9 السابق ذكرها، ويكون ذلك بعد تدوينها في سجل التأشيرات وفق تأريخ وترقيم تسلسلي للسنة المالية المعنية.

ب-الرفض المؤقت: يهدف الرفض المؤقت إلى تصحيح الأخطاء التي اكتشفها المراقب الميزانياتي (المالي) بمناسبة فحصه لملف الالتزام بالنفقة، أين يقوم بتحرير وإرسال مذكرة الرفض المؤقت الى الأمر بالصرف قصد الاطلاع عليها، وذلك بعد تدوينها في سجل الرفض المؤقت وفق

التأريخ وترقيم التسلسلي للسنة المالية المعنية، وقد حدّدت المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 414-92 المعدّل والمتّم في الحالات التي يكون فيها الرّفص مؤقتاً وهي كالآتي.:

-إذا كان الالتزام بالنّفقة مشوباً بمخالفة للتنظيم قابلة للتصحيح.

-انعدام أو نقصان الوثائق الثبوتية المطلوبة.

-نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة.

هذا ويشترط في مذكرة الرّفص المؤقت أن تحتوي في مرّة واحدة على كافة الملاحظات التي عاينها المراقب الميزانياتي (المالي)، وجميع الأسباب التي أدت إلى رفض التأشيرة، وكذا مراجع النّصوص القانونية والتنظيمية التي أدى عدم احترامها إلى رفض التأشيرة، كما يشترط أن لا يكون هذا الرّفص مكرّراً، (المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 414-92 المعدّل والمتّم).

ج- الرّفص النهائي: يعتبر الرّفص النهائي لمنح التأشيرة من النتائج النهائية التي تنجم

عن عملية الرقابة، وسيلة لضمان مشروعية النفقات الملتزم بها، وتعدّ حالات الرّفص النهائي من التّجاوزات التي لا يمكن للأمر بالصّرف تصحيحها، وبالتالي تصحيح الالتزام بالنّفقة، وهي بحسب المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 12-414 المعدّل والمتّم تتمثل في الآتي:

-عدم توافر الاعتمادات أو المناصب المالية.

-عدم مطابقة اقتراح الالتزام للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

-عدم احترام الأمر بالصّرف لملاحظات المراقب المالي المدونة في مذكرة الرّفص المؤقت.

وبناء على الأسباب والحالات المذكورة أعلاه، يحرّر المراقب الميزانياتي (المالي) مذكرة الرّفص النهائي ويرسلها إلى الأمر بالصّرف المعني، وذلك بعد تديونها في سجل الرّفص النهائي وفق تأريخ وترقيم تسلسلي للسنة المالية المعنية، كما يقوم بإرسال نسخة كذلك من الملف الذي كان محلّ رفض نهائي مرفقاً بتقرير مفصل إلى الوزير المكلف بالميزانية، ويمكن لهذا الأخير إعادة النّظر في الرّفص النهائي إذا تبين له أن الرّفص غير مؤسس.

ما تجدر الإشارة إليه أنّ الرّفص النهائي من الاختصاصات الحصرية للمراقب الميزانياتي (المالي) بحيث لا يمكن للمراقب الميزانياتي المساعد القيام بها، وهو ما نصت عليه المادة 2 من القرار الوزاري المؤرخ في 2 أبريل 2012 المتعلّق بضبط كميّات تحديد مهام المراقب المالي

المساعد وكذا شروط وكيفيات ممارسة نيابة عن المراقب المالي.

د-التغاضي: يعتبر التغاضي إجراءً استثنائياً يستعمله الأمر بالصرف بغرض تجاوز الرّفص النهائي للالتزام بالنّفقة، وقد ورد النص عليه في المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المعدّل والمتمّم التي جاء فيها أنّه في حالة الرّفص النهائي للالتزام بالنّفقات المنصوص عليها في مادتين 6 و7 من هذا المرسوم يمكن للأمر بالصرف أن يتغاضي عن ذلك، وتحت مسؤوليته بمقرّر معلّ يعلم به الوزير المكلف بالميزانية، مع إرسال الملف الذي يكون موضوع التغاضي فوراً إلى الوزير المعني أو الوالي أو رئيس المجلس الشعبي البلدي المعني حسب الحالة.

وفي هذه الحالة يقتصر دور المراقب الميزانياتي (المالي) بعد إرسال الالتزام بالنّفقة مرفقاً بمقرر التغاضي إليه تبعا للمادة 20 والمادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المعدّل والمتمّم بوضع تأشيرة الأخذ بالحسبان مع الإشارة إلى رقم التغاضي وتاريخه، وإرسال نسخة من ملف الالتزام الذي كان موضوع التغاضي إلى الوزير المكلف بالميزانية قصد الإعلام.

غير أنّه وبموجب المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المعدّل والمتمّم لا يمكن اللجوء إلى إجراء التغاضي في حالة ما إذا كان الرّفص النهائي يرجع للأسباب الآتية:

- صفة الأمر بالصرف.
- عدم توفر الاعتمادات أو المناصب الماليّة.
- غياب التأشيرات والآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم المعمول عليه.
- غياب الوثائق الثبوتية المتعلقة بالالتزام.
- التخصيص غير القانوني للالتزام بهدف إخفاء إمّا تجاوزا للاعتمادات وإمّا تعديلا لها أو تجاوزا لمساعدات مالية في الميزانية.

كما استثنيت المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المعدّل والمتمّم الالتزام بالنّفقات المدرجة ضمن المادة 5 من المرسوم التنفيذي من إجراء التغاضي، وعليه فإنّه في حال رفضها نهائياً من قبل المراقب الميزانياتي فإنّه لا يمكن للأمر بالصرف التغاضي عن ذلك.

هـ-الإشعار: وفقا للمادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المعدّل والمتمّم فإنّ المراقب المالي يلجأ إلى إجراء الإشعار بخصوص مشاريع الصّفقات العمومية المؤشّر عليها من

قبل لجنة الصّفقات العموميّة المختصّة، وذلك لأنّ تأشيرة هذه الأخيرة تعتبر إلزاميّة على المراقب الميزانياتي (المالي)؛ وعليه فإنّ المراقب الميزانياتي في هذه الحالة يكتفي فقط بوضع تأشيرة تضمن:

-توفّر ترخيص البرنامج أو الاعتمادات الماليّة؛

-تخصيص النّفقة؛

-مطابقة مبلغ الإنّترام للعناصر المبيّنة في مشروع الصّفقة؛

-صفقة الأمر بالصّرف.

وفي حال ما إذا لاحظ نقائص بعد تأشيرة على المشروع الصّفقة يقوم بتبليغ كلّ من الوزير المكلف بالميزانيّة، ورئيس لجنة الصّفقات العموميّة المختصّة، والأمر بالصّرف المعني عن طريق إشعار، ويعتبر هذا الأخير (الإشعار) من الاختصاصات المسندة بصفة حصريّة للمراقب الميزانياتي (المالي)، بحيث لا يمكن للمراقب الميزانياتي المساعد القيام بها، وهو ما نصّت عليه المادة 2 من القرار الوزاري المؤرخ في 2 أفريل 2012 المتعلّق بضبط كميّات تحديد مهام المراقب المالي المساعد وكذا شروط وكميّات ممارسة النيابة عن المراقب المالي.

لكن ما ينبه عليه أنّ المراقب الميزانياتي غير ملزم بتأشيرة لجان الصّفقات العموميّة المختصّة في حالة معاينة عدم المطابقة أو المخالفة للأحكام التشريعيّة، وهو ما أقرته المادة 1/196 من المرسوم الرئاسي 15-247 المتضمن تنظيم الصّفقات العمومية وتفويضات المرفق العام التي تنص "... وتفرض التأشيرة الشاملة التي تسلمها لجنة الصّفقات العمومية على المصلحة المتعاقدّة والمراقب المالي والمحاسب المكلف، إلا في حالة معاينة عدم مطابقة ذلك لأحكام تشريعيّة"، وهذه الحالة تعتبر من حالات الرّفص النهائي المنصوص عليها ضمن المادة 12 من المرسوم التّنفيذي رقم 12-414، لكن قبل اللجوء للرفض النهائي أوجبت المادة 2/196 المرسوم الرئاسي 15-247 على المراقب الميزانياتي أن يخطر ويعلم كتابيا لجنة الصّفقات العموميّة المختصة بهذه المخالفات التشريعيّة قصد سحب تأشيرتها.

و-إرسال الوضعيّات الدّوريّة: بحيث يلتزم المراقب الميزانياتي (المالي) وفقا للمادة 24

من المرسوم التّنفيذي رقم 92-414 المعدّل والمتمّم، بإرسال وضعيّات دوريّة إلى الوزير المكلف

بالميزانية قصد إعلام المصالح المختصة بتطور الالتزام بالنفقات، ووضعيات التعداد الميزانياتي (تعداد المستخدمين)، المتعلقة بالهيئات الخاضعة لرقابة، ومن الناحية العملية فإنّ الوضعيات دورية تتمثل في وضعيات شهرية (1)، ووضعيات كلّ شهرين (2)، ووضعيات كلّ ثلاث (3) أشهر، ووضعيات كلّ سنة (6) أشهر.

ز-إرسال تقرير سنوي مفصل: وفقا المادة 25 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المعدل والمتمم، فإنّ المراقب الميزانياتي (المالي) يقوم في نهاية كلّ سنة مالية بإرسال تقرير مفصل إلى الوزير المكلف بالميزانية يتضمّن عرض الأمور الآتية:

-ظروف تنفيذ النفقات العمومية؛

-الصعوبات المحتملة التي واجهته في تطبيق التشريع والتنظيم المتعلق بالنفقات العمومية؛

-النقائص الملاحظة في تسيير الأموال العمومية؛

-كل الاقتراحات التي من شأنها تحسين ظروف تنفيذ النفقات العمومية.

ويعتبر إجراء إرسال تقرير سنوي مفصل من الاختصاصات المسندة بصفة حصريّة للمراقب الميزانياتي (المالي) بحيث لا يمكن للمراقب الميزانياتي المساعد القيام بها، وهو ما نصّت عليه المادة 2 من القرار الوزاري المؤرخ في 2 أبريل 2012 المتعلّق بضبط كفاءات تحديد مهام المراقب المالي المساعد وكذا شروط وكفاءات ممارسة نيابة عن المراقب المالي.

د-مسؤولية المراقب الميزانياتي (المالي)

يتوجّب على المراقب الميزانياتي (المالي) بحسب المادة 14 المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المعدل والمتمم، أن يقوم بدراسة وفحص ملفات الالتزام التي يقدّمها الأمر بالصرف، والخاضعة للرقابة السابقة في أجل أقصاه عشرة (10) أيام، والتي تختم إمّا بتأشير أو رفض مؤقت أو نهائي كما سبق الإشارة إليه.

وبناء على هذا فإنّ المسؤولية الشخصية للمراقب الميزانياتي (المالي) تقتصر كما نصّت عليه المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المعدل والمتمم على سير المصالح الخاضعة لسلطته، وعلى التأشير التي يمنحها ومذكرات الرّفص المؤقت أو النهائي التي يبلغها، أمّا مسؤولية المراقب الميزانياتي المساعد الشخصية فتكون وفقا للمادة 32 في حدود الاختصاصات

التي يفوضها له المراقب المالي، وفي حدود الاعمال التي يقوم بها والتأثيرات التي يمنحها ومذكرات الرفض المؤقت التي يبلغها، في حين تسقط مسؤولية كلّ منهما تبعا للمادة 32 في حال قيام الأمر بالصرف بإجراء التفاوضي، كما يفهم من نص المادة 33 مكرّر أنّ المراقب المالي لا يتحمل مسؤولية أخطاء التسيير التي يرتكبها الأمر بالصرف، وذلك لاقتصار دور المراقب المالي على مراقبة مدى مشروعية الالتزام بالنفقات وعدم تدخله في تقييم ملاءمتها التي هي من صميم مهام الأمر بالصرف.

II-رقابة المحاسب العمومي

يتدخل المحاسب العمومي في المرحلة الأخيرة من تنفيذ الميزانية، حيث يقوم بتنفيذ مرحلة تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات المرخصة في الميزانية، لكنه قبل أن يقوم بهذه العمليات المالية فإنّه مطالب بالتحقق من مشروعيتها، وعليه سنتولى بيان مجال هذه الرقابة (1)، والعناصر التي تقوم عليها (2)، ونتائجها (3). ومسؤولية المحاسب العمومي (4).

1-مجال رقابة المحاسب العمومي

يمكن حصر مجال تطبيق رقابة المحاسب العمومي في جانبين، جانب عضوي يتعلّق بالأجهزة الخاضعة للرقابة (أ)، وجانب مادي يخصّ العمليات المالية التي تخضع لهذه الرقابة (ب).
أ-الجانب العضوي لرقابة المحاسب العمومي: بصفة عامة يتمّ تطبيق رقابة المحاسب العمومي على جميع الأجهزة والهيئات الخاضعة لنظام المحاسبة العمومي المنصوص عليها ضمن المادة الأولى من القانون رقم 07-23، والتي سبق بيانها.

ب-الجانب الموضوعي لرقابة المحاسب العمومي: وفقا للمادتين 24 من القانون رقم 07-23 فإنّ الجانب الموضوعي للرقابة التي يمارسها المحاسب العمومي على تنفيذ الميزانية تكمن في مراقبة سندات تحصيل الإيرادات، وأوامر الدّفع أو الصّرف أو حوالات الدّفع التي تصدر عن الأمر بالصّرف بصفة مسبقة.

2-العناصر التي تقوم عليها العملية الرقابية للمحاسب العمومي

خلافا للرقابة المالية التي يمارسها المراقب المالي، والتي تقتصر فقط على جانب النفقات،

فإن رقابة المحاسب العمومي تشمل الإيرادات (أ)، والنفقات (ب).

أ- الرقابة على الإيرادات: بالرجوع إلى المادة 26 من القانون رقم 07-23 نجد أن

المحاسب العمومي ملزم قبل التّكفل بأوامر الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصّرف مراقبة الأمور الآتية:

- التّأكد من أنّ الأمر بالصّرف مرخّص له قانوناً بإصدار الأمر بالإيراد؛
- يجب عليه على الصّعيد المادي مراقبة صحة أوامر الإيراد، وأوامر الإلغاء والتخفيضات ومدى مطابقتها للتنظيم.

ب- الرقابة على النفقات: حسب المادة 27 من القانون رقم 07-23 فإنّ على المحاسب

العمومي أن يتأكد ويتحقّق قبل قبوله لدفع أيّ نفقة من مجموعة من العناصر نبينها كالآتي:

- احترام مدوّنة الوثائق الثبوتية للنفقة المحددة عن طريق التنظيم،
- صفة الأمر بالصّرف؛
- توفر الاعتمادات الماليّة؛
- توفر السيولة ما عدا بالنسبة لميزانية الدولة؛
- تبرير أداء الخدمة؛
- دقّة حساب مبلغ الدّين؛
- دقّة التقييد الميزانياتي؛
- وجود تأشيرات هيئات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها؛
- الطابع الإبرائي للدفع؛
- عدم تقادم النفقة أو وجودها محل معارضة؛

3- نتائج رقابة المحاسب العمومي

تختتم الرقابة السابقة للمحاسب العمومي على تنفيذ الميزانية بالنتائج عدّة، تتمثل في
تحصيل الإيراد (أ)، قبول الدّيون كقيم منعدمة (ب)، ودفع النفقة (ج)، ورفض دفع النفقة (د).
إجراء تسخير المحاسب العمومي (هـ)، ورفض الامتثال للتسخير (ز).

أ- تحصيل الإيراد: يمثّل تحصيل الإيرادات الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدّيون العموميّة

لدى الغير، وهذا ما نصت عليه المادة 43 من القانون رقم 07-23، حيث تتم هذه عملية بعد تحقّق المحاسب العمومي من العناصر المذكورة في المادة 26 من القانون نفسه، وفق الطّرق الآتية:

أ/1-الاقتطاع من المنبع؛

أ/2-التحصيل الودي: وقد نصت عليه المادة 45 من القانون رقم 07-23، ويقصد به الإجراء الذي يسمح للمحاسب العمومي بالحصول على دفع طوعي من المدين، ويتضمن عادة اشعار المدين لتسديد المبالغ المستحقة عليه خلال الأجل المحددة قانونا.

أ/3-التحصيل الجبري: ويكون في حال عدم تسوية الدين وديا، ويتم من خلال وسائل معروفة منها التنبيه، غلق الحساب البنكي للمدين، الغلق المؤقت للمحل المهني، حجز الأموال المنقولة والعقارية للمدين، البيع بالمزاد العلني... إلخ، وهو ما أكدته المادة 46 من القانون رقم 07-23 التي جاء فيها أن: "التحصيل الجبري هو إجراء يسمح للمحاسب العمومي بالقيام بتحصيل دين الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون، بعد استنفاد إجراءات التحصيل الودي".

وقد جاء تحديد إجراءاته ضمن الفصل الأوّل والفصل الثّالث من المرسوم التّفيذي رقم 46-93 المحدّد لأجل دفع النفقات وتحصيل أوامر الإيرادات والبيانات التّفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة، حيث ورد فيه أنّه بعد إصدار الأمر بالصّرف لأوامر التّحصيل الذي يكون في أجل ثلاثون (30) يوما من إثبات الإيرادات، يتعيّن على المحاسب العمومي إرسال إشعار بصدور الأمر بالتّحصيل إلى المدين عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام في أجل ثمانية (08) أيام، على أن يتمّ الدّفع في أجل ثلاثين (30) يوما من تاريخ الإبلاغ بالإشعار، إلّا أنّه يمكن للمحاسب العمومي بناء على طلب مبرر من المدين تمديد آجال الدّفع لمدة سنّة (06) أشهر بالنسبة لكلّ الدّيون ما عدا المتعلّق منها بالإقتطاعات من المرّتبات، وفي حالة عدم الدّفع يجب على المحاسب العمومي تذكير المدينين بإنذار كتابيّ بضرورة دفع الدّين المستحق عليهم في أجل عشرين (20) يوما.

وإذا لم يدفع المدينون بعد الإنذار الموجه إليهم يصبح الأمر بتحصيل الإيراد تنفيذا

(تحصيل إجباري) من طرف الأمر بالصّرف الذي أصدره وبطلب من المحاسب العمومي، وفي هذه الحالة يرسل المحاسب العمومي أوامر التّحصيل التي أصبحت سندات تنفيذية أو بيانات تنفيذية إلى قابضي الضّرائب بمحل إقامة المدينين، حتى يتمّ التحصيل الإجباري، ويكون ذلك مثلما هو الحال في ميدان الضّرائب المباشرة.

ب- قبول الديون كقيم منعدمة: ورد النصّ على قبول الديون كقيم منعدمة ضمن المواد 22، 23، 24، 25، 26، 27 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46، وبطبّق هذا الإجراء عندما لا يثمر التّحصيل الإجباري للإيرادات كما هو الحال في ميدان الضّرائب المباشرة، وذلك بسبب عدم قابليتها للتّحصيل، ويكون هذا إذا توفي أصحابها أو غابوا دون أن يتركوا أملاكاً يمكن حجزها أو تبيعوا دون جدوى، وبناء على هذا يقوم قابض الضّرائب المختص بإرسال البيانات التنفيذية غير القابلة للتّحصيل إلى المحاسب العمومي المختص متبوعة بالوثائق الثبوتية، ليقوم هذا الأخير بإرسال بياناً عن الديون الباقي تحصيلها مرفوقة بالأوراق الثبوتية إلى الأمر بالصّرف الذي أصدر أوامر التحصيل أو الإيراد من أجل قبولها كقيم منعدمة، ويكون هذا القبول بموجب مقرر يتضمن قائمة الديون المقبولة كقيم منعدمة.

ما ينبه عليه أنّ قبول الديون كقيم منعدمة يهدف فقط إلى إعفاء المحاسب العمومي من مسؤوليته، وبذلك فإنّه لا يحرّر المدينين الذين تبيعوا بالتّحصيل الإجباري إذا تحسنت وضعيتهم الماليّة.

ج- دفع النّفقات: دفع النّفقة هي العمليّة الماليّة أو الإجراء الذي يقوم به المحاسب العمومي من أجل إبراء الدّين العمومي، وقد ورد النصّ عليه ضمن المادة 59 من القانون رقم 23-07، وتتم هذه العملية متى كانت النّفقة مستوفية للشّروط القانونيّة التي نصّت عليهم المادة 27 السالفة الذكر من خلال الطّرق الآتية:

ب/1- الدفع نقداً: وهنا يتمّ الدّفع على مستوى صندوق الهيئة الإداريّة المعنية.

ب/2- الدفع بالتحويل لحساب بريدي أو بنكي أو حساب الخزينة: وهذا هو الطريق المعهود، حيث يقوم المحاسب العمومي بإيداع المبلغ في حساب الدائن وباسمه.

ب/3- المقاصة: وتتمّ عندما يكون الجهاز العمومي دائن ومدين في نفس وقت لأشخاص معيّنين،

فيعد المحاسب العمومي في هذه الحالة لإجراء المقاصة بين ما للجهاز العمومي وما عليه.

-وقد حدّدت آجال دفع النّفقات ضمن المواد: 2، 3، 4 من المرسوم التّفيذي رقم 93-46، بأجل أقصاه عشرة (10) أيام، يتمّ حسابها من تاريخ استلامه للأمر بالصّرف أو الحوالة التي يتعيّن على الأمر بالصّرف إصدارها وإرسالها بين اليوم الأوّل (01) واليوم العشرين (20) من كلّ شهر، وبعد تسديد النّفقة يرسل المحاسب العمومي إلى الأمر بالصّرف نسخة من الأمر بالصّرف أو الحوالة عليها تأشيرة التسديد.

د-رفض الدّفـع: خولت المادة 61 القانون رقم 07-23 للمحاسب العمومي سلطة رفض دفع النّفقة إذا لاحظ أنّ الأمر بالدّفـع لا يستوفي العناصر التي ورد تحديدها في المادة 27 من القانون نفسه، بحيث يقوم بتحضير مذكرة رفض استنادا للمادة 10 من القرار الوزاري الخاص بشرح المادة 24 من قانون المالية لسنة 1980، وذلك قصد تصحيح الأخطاء الواردة في ملف الأمر بدفع النّفقة القابلة للتصحيح.

و-تسخير المحاسب العمومي: ورد التّصّ على هذا الإجراء ضمن المادة 61 من القانون رقم 07-23، التي خولت للأمر بالصّرف في حالة رفض المحاسب العمومي القيام بدفع النّفقة، إمكانيّة تجاوز هذا الرّفـض والأمر بدفع النّفقة، وذلك باستعمال حق التّسخير الذي يكون كتابيا وتحت مسؤوليته، وقد ألزمت المادة 02 من المرسوم التّفيذي رقم 91-314 المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصّرف للمحاسبين العموميين ومضمونه الأمر بالصّرف أن يضمّن التسخير زيادة على الأسباب المبرّرة له عبارة "يطلب من المحاسب أن يدفع".

وبحسب المادة 1،2/62 من القانون رقم 07-23 فإنّ المحاسب العمومي إذا امتثل للتسخير تبرؤ ذمته من المسؤوليّة الشخصية والماليّة وتنقل إلى الأمر بالصّرف، على أن يرسل حينئذ تقريراً بذلك إلى الوزير المكلف بالمالية ومجلس المحاسبة، وذلك خلال خمسة عشر (15) يوما وفقا لما جاء ضمن المادة 03 من المرسوم التّفيذي رقم 91-314.

ز-رفض الامتثال للتسخير: أوجبت المادة 3/62 من القانون رقم 07-23 على المحاسب العمومي أن يرفض الامتثال للتسخير إذا كان الرّفـض معلّلا بالأسباب الآتية:

-عدم توفر الاعتمادات المالية؛

-عدم توفر السيولة، ما عدا بالنسبة لميزانية الدولة؛

- انعدام إثبات أداء الخدمة؛

-طابع النفقة غير الإبرائي؛ بمعنى أن دفع النفقة لو تم لا يؤدي إلى إبراء ذمة الهيئة الإدارية من الدين الذي عليها.

-عدم وجود تأشيرة رقابة النفقات الملتزم بها أو تأشيرة لجنة الصفقات العمومية المختصة عندما تكون مثل هذه التأشيرة منصوصاً عليها في التنظيم المعمول به.

4-مسؤولية المحاسب العمومي

ورد النص على مسؤوليّة المحاسب العمومي ضمن المواد 112 من القانون رقم 07-23؛ المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان الموضوعون تحت سلطتهم مسؤولون شخصياً ومالياً عن العجز الحاصل في الصندوق، لكن ما تجد الإشارة إليه أن مسؤولية الشخصية والمالية في هذه الحالة لا تقوم إلا من طرف مجلس المحاسبة أو طرف وزير المالية، وذلك بإصدار قرار تصفية باقي الحساب في حقّ المحاسب العمومي أو مفوضيهم أو الأعوان الموضوعين تحت سلطتهم، والذي يصبحون بموجبه مدينين للخزينة العمومية بمبلغ هذا القرار.

كما يكون أيضا المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان الموضوعون تحت سلطتهم مسؤولون شخصياً عن الأخطاء والمخالفات التي تشكل خرقاً بيناً للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكم استعمال وتسيير المال العام التي من شأنها أن تلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية، ويتم معاقبتهم على هذه الأخطاء والمخالفات وفقاً للتشريع والتنظيم المعمول بهما.

هذا وقد وضع المشرع جملة من إجراءات التي من شأنها أن تخفف من المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين ومفوضيهم والأعوان الموضوعين تحت سلطتهم أو تعفيه منها، نحددها كالاتي:

أ-الإبراء من المسؤولية: بحيث يمكن للوزير المكلف بالمالية إبراء المحاسب العمومي ومفوضيهم والأعوان الموضوعين تحت سلطتهم من المسؤولية في حالة إثباتهم لحسن النية أو في حالات القوة القاهرة، وهو ما نصّت عليه المادة 113 من القانون رقم 07-23.

ب-العفو: بحسب المادة 113 من القانون رقم 07-23 يمكن أيضا للوزير المكلف

بالمالية منح إعفاء جزئي أو كلي من تصفية باقي الحساب المنطوق به في حق المحاسبين العموميين ومفوضيهم والأعوان الموضوعين تحت سلطتهم.

ج- قبول الإيرادات كقيم منعدمة: سبق التطرق إليه.

ج- التسخير: سبق التطرق إليه.

د- التأمين: بحيث يمكن للمحاسب العمومي قبل استلام وظيفته أن يقوم باكتتاب تأمين يخصه شخصياً، ويتحقق هذا التأمين بعقد تأمين فردي يكتب لدى هيئة التأمين، ويضمن هذا التأمين المخاطر المتعلقة بالمسؤولية، والمرتبطة بالمهام التالية: تحصيل الإيرادات ودفع النفقات، ضمان حراسة الأموال والسندات أو القيم والأشياء أو المواد المكلف بحفظها، تداول الأموال والسندات والقيم، حركة حسابات الموجودات.

هـ- الانضمام إلى تعاضدية المحاسبين العموميين: للمحاسبين العمومي الحق في إنشاء تعاضدية خاصة بهم تمول من مساهماتهم الشخصية، وعند إدانة أحدهم أو إقحام مسؤوليته المالية فإن التعاونية تتكفل جزئياً أو كلياً بدفع مبلغ الإدانة.

ثانياً- الرقابة البعدية على تنفيذ الميزانية

يقصد بالرقابة البعدية على تنفيذ الميزانية، الرقابة التي تتم بعد تنفيذ العمليات المالية بهدف رصد الأخطاء الموجودة، وتقييمها ومنع تكرارها وتحديد المسؤول عنها والمسؤوليات التي تقع عليه، وقد أسندت في القانون الجزائري إلى كل من المفتشية العامة للمالية (I)، ومجلس المحاسبة (II).

I- رقابة المفتشية العامة للمالية

استحدثت المفتشية العامة للمالية بموجب المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 01 مارس 1980 المتضمن إحداث المفتشية العامة للمالية، كهيئة رقابية دائمة تسهر على فحص ومراجعة التسيير المالي والرقابي لكل الهيئات والمؤسسات التابعة للقطاع العام، وتوضع تحت السلطة المباشرة لوزير المالية، وسنقوم في هذا العنصر ببيان مجال رقابتها (1)، وقواعد هذه الرقابة (2)،

1- المجال الرقابي المفتشية العامة للمالية

يتحدد مجال تطبيق رقابة المحاسب العمومي في مجالين؛ مجال عضوي يتعلق بالهيئات

الخاضعة لرقابتها (أ)، ومجال مادي يخصّ العمليات الماليّة التي تطبّق عليها هذه الرقابة (ب).

أ- الجانب العضوي لرقابة المفتشية العامة للماليّة: ورد تحديد المجال العضوي لرقابة

المفتشيّة العامة للماليّة ضمن المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرّخ في 6 سبتمبر 2008 الذي يحدّد صلاحيّات المفتشيّة العامة للماليّة كالآتي:

-المصالح الدولة؛

-الجماعات الإقليمية،

-الهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية؛

-المؤسسات ذات الطابع الصّناعي والتّجاري؛

-هيئات الضمان الاجتماعيّ التابعة للنّظام العام والإجباري.

-كل الهيئات ذات الطابع الاجتماعي والثقافي التي تستفيد من مساعدة الدّولة أو الهيئات العموميّة.

-كل مؤسسة عمومية أخرى مهما كان نظامها القانوني؛

-كل شخص معنوي آخر يستفيد من المساعدة الماليّة من الدّولة أو جماعة محليّة أو هيئة عموميّة

بصفة تساهمية أو في شكل إعانة أو قرض أو تسبيق أو ضمان

-الهيئات أو الجمعيات مهما كانت أنظمتها القانونية عند استعمالها للموارد التي جمعتها بمناسبة

حملات تضامنية، والتي تطلب الهبة العمومية خصوصا من أجل دعم القضايا الإنسانية

والاجتماعية والعلمية والتربوية والثقافية والرياضية،

-كل شخص معنوي آخر يستفيد من المساعدة الماليّة من الدولة أو جماعة محلية أو هيئة عمومية

بصفة تساهمية أو في شكل إعانة أو قرض أو تسبيق أو ضمان.

ب- الجانب الموضوعي لرقابة المفتشية العامة للماليّة: يتمحور موضوع التّدخل

الرقابي للمفتشيّة العامة للماليّة حول المواضيع التي المحدّدة ضمن المادة 5 من المرسوم التّنفيذي

رقم 08-272، والمتمثّلة في الآتي:

-سير الرقابة الداخلية وفعالية هيكل التّدقيق الداخلي.

-شروط تطبيق التشريع المالي والمحاسبي.

-التسيير المالي والمحاسبي وتسيير أملاك.

- إبرام الصفقات والطلبات العمومية وتنفيذها.
- دقة المحاسبات وصدقها وانتظامها.
- مستوى الإنجازات مقارنة مع الأهداف.
- شروط تعبئة الموارد المالية وتسيير اعتمادات الميزانية واستعمال وسائل السير.
- شروط منح واستعمال المساعدات والإعانات التي تقدمها الدولة والجماعات الإقليمية والهيئات والمؤسسات العمومية.

2-قواعد رقابة المفتشية العامة للمالية

تمارس المفتشية العامة للمالية رقابتها على تنفيذ الميزانية العامة استنادا إلى مجموعة من المبادئ (أ)، وتبعا للعديد من الإجراءات التي يتعين عليها التقيد بيها (ب).

أ-مبادئ رقابة المفتشية العامة للمالية: تتمثل المبادئ التي تقوم عليها رقابة المفتشية العامة للمالية في:

أ/1-مبدأ الفجائية: والمقصود بهذا أن الجهاز موضوع الرقابة يجب أن لا يكون لديها علم بوجود تفتيش، وهو ما يؤدي إلى حرص المسيرين والمحاسبين بشكل دائم للقيام بالأعباء الملقاة على عاتقهم، وقد ورد النص على هذا المبدأ ضمن المادة 2/14 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 التي جاء فيها أنه: "تم تدخلات المفتشية العامة للمالية في عين المكان وعلى الوثائق. وتكون الفحوص والتحقيقات فجائية...".

أ/2-مبدأ الفصل بين مهام المفتش والمسير: ومعنى ذلك أنه لا يمكن للمفتش أن يتدخل بأي شكل من الأشكال في عمليات التسيير المتعلقة بالهيئة موضوع رقابته، كما لا يسمح له باتخاذ أي تدبير يمس الهيئة موضوع رقابته أو إعطاء أي أوامر لموظفيها، إلا ما جاء استثناء بحكم المادة 07 المرسوم التنفيذي رقم 08-272 والمتمثل في طلب أعمال تحيين المحاسبة أو إعادة ترتيبها من مسيري الأجهزة المراقبة في حالة معاينة ثغرات أو تأخيرات هامة في محاسبتها، وكذا المادة 09 من المرسوم نفسه، والمتمثل في إعلام السلطة السلمية أو الوصائية للجهاز موضوع المراقبة بوجود قصور أو ضرر جسيم قصد اتخاذ التدابير الضرورية لحماية مصالح الجهاز المراقب.

أ/3-مبدأ جق الاستعلام: ورد النص عليه ضمن المادة 17 والمادة 19 من المرسوم التنفيذي

رقم 08-272، بحيث يتعيّن على مسؤولي الاجهزة الخاضعة للرقابة أو الأعوان الموضوعين تحت سلطتهم أن يمكّنوا الوحدات العمليّة للمفتشة العامة للمالية من القيام بالمهام الموكلة إليهم، وذلك من خلال تقديم الأموال والقيم التي بحوزتهم، واطلاعهم على كلّ الدفاتر أو الوثائق أو التبريرات أو المستندات المطلوبة، والإجابة على طلبات المعلومات المقدمة، وبالمقابل فإنّه لا يمكنهم بأيّ حال من الأحوال التملص أو تهريب من هذه الواجبات بحجّة احترام التدرج السلمي أو السر المهني أو الطابع السريّ للمستندات الواجب فحصها أو العمليّات اللّازم مراقبتها، وعليه فإنّه في حال وجود معارضة منهم يوجه المفتش إعدارا إلى الرّئيس السلمي للعون المعني، وعند عدم الردّ عليه خلال 08 أيام، يحرّر مسؤول الوحدة العمليّة للمفتشية محضر قصور ضدّ العون المعني أو رئيسه السلمي ويرسله إلى المصلحة الوصيّة لمتابعة ذلك.

أ/4-مبدأ الاتهام: إحتراما لمبدأ أنّ المتهم بريء حتى تثبت إدانته، فقد خوّلت المادة 22 والمادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 لمسيرى الأجهزة محلّ الرقابة أن ينفوا عن أنفسهم الاتهامات الموجه اليه بالدليل العكسي، وهذا عن طريق الإجابة عمّا ورد في التقرير الأساسي الذي لا يكون نهائيا إلّا إذا تمّ تثبيت وتأكيد المعاينات التي تضمّنها بعد إتمام الاجراء التناقضي الذي يمكّنهم من الدّفاع عن طرق تسييرهم بالردّ على ملاحظات المفتشين العامين للمالية، وتقديم رأيهم حول الآراء والملاحظات التي تضمّنها التقرير الأساسي، في أجل أقصاه شهرين (2) مع إمكانية تمديده إلى شهرين (2) من طرف رئيس المفتشية العامة للمالية بعد موافقة وزير المالية.

ب-إجراءات التفتيش المتبعة من قبل المفتشية العامة للمالية: تنقيد المفتشية العامة

للمالية عند ممارسة مهامها الرقابة بجملة من إجراءات نبيّنها الآتي:

ب/1-إعداد برنامج سنوي لتدخل المفتشية العامة للمالية: وفقا للمادة 3 من المرسوم رقم 80-53 المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 فإنّ المفتشيّة العامة الماليّة تقوم خلال الشّهرين (2) الأوّلين من كلّ سنة بتحديد عمليّاتها الرّقابيّة في برنامج سنوي وعرضه على وزير الماليّة، ويتمّ تحديد هذا البرنامج حسب الأهداف المحدّدة وتبعا لطلبات أعضاء الحكومة أو الهيئات والمؤسّسات المؤهّلة (مجلس المحاسبة، والبرلمان). كما يمكن للمفتشيّة العامة الماليّة القيام بعمليات الرقابة خارج البرنامج بطلب من أعضاء الحكومة أو الهيئات والمؤسّسات المؤهّلة (مجلس

المحاسبة، والبرلمان).

ب/2- تنفيذ مهام التفتيش: تنفذ مهام التفتيش من قبل الوحدات العملية للمفتشية العامة للمالية تبعا لمبدأ الفجائية ومبدأ حق الاستعلام السابق ذكرهما.

ب/3- إعداد تقرير أساسي: ورد النص عليه ضمن المادة 21 والمادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272؛ حيث يقوم المفتش بعد الانتهاء من عملية الرقابة بإعداد تقرير أساسي يبرز فيه المعايينات والتقديرات حول التسيير المالي والمحاسبي للجهاز محل المراقبة، وحول فعالية التسيير بصفة عامة، ويقترح ضمنه التدابير التي من شأنها أن تحسن تنظيم وتسيير وكذا نتائج الجهاز محل الرقابة، مع إمكانية طرح أي اقتراح من شأنه أن يحسن الأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكمه هذه الأجهزة.

ويجب تبليغ هذا التقرير إلى مسير الجهاز محل الرقابة وكذا وصايته، باستثناء التقرير المعد بمناسبة مهمة أمرت بها سلطات المؤهلة (مجلس المحاسبة، والبرلمان) أو ما يسمى بعمليات الرقابة خارج البرنامج، فإنها ترسل إلى سلطات المؤهلة التي أمرت بها دون سواها. ولا يصبح التقرير الأساسي نهائياً إلا بعد تأكيد وتثبيت المعايينات التي تضمنها، وذلك عند نهاية الإجراء التناقضي الذي سبق بيانه ضمن مبدأ الاتهام.

ب/4- إعداد تقرير تلخيصي: نصت عليه المادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، وبعد هذا التقرير من قبل المفتش بعد جواب مسير الجهاز موضوع الرقابة على التقرير الأساسي، وبمناسبة اختتام الإجراء التناقضي، ويشترط في التقرير أن يتضمن عرض نتائج المقاربة بين المعايينات المدونة في التقرير الأساسي وجواب مسيري الجهاز المراقب وأن يبلغ مرفقا بجواب المسير للسلطة السلمية أو الوصية للجهاز المراقب دون سواها، لتتكفل هذه الأخيرة بإعلام المفتشية العامة للمالية بالتدابير التي أثارها التقرير المبلغ لها.

ب/5- إعداد تقرير سنوي: ورد النص عليه ضمن المادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، حيث تتولى المفتشية العامة للمالية مهمة إعداد هذا التقرير والذي يتضمن حصيلة نشاطها وملخص معاييناتها والأجوبة المتعلقة بها، وكذا الاقتراحات ذات أهمية العامة التي اقتبستها من ذلك، خصوصا بغرض تكييف أو تحسين التشريع والتنظيم الذين يحكمان النشاطات الخاضعة

لرقابتها، لتسلمه بعدها إلى الوزير المكلف بالمالية خلال الثلاثي الأول من السنة المالية للسنة التي أعدّ بخصوصها.

II- رقابة مجلس المحاسبة

يعتبر مجلس المحاسبة مؤسسة عليا مستقلة للرقابة البعدية على الأموال العمومية، وهو هيئة دستورية نصّت عليها الدساتير الجزائرية بداية بدستور سنة 1976 ضمن المادة 190، ثمّ في دستور 1989 ضمن المادة 160، وأخيرا في دستور سنة 1996 في جميع التعديلات التي عرفها والتي آخرها تعديل سنة 2020 ضمن المادة 199 منه، وقد ظهر الوجود الفعلي لهذا المجلس سنة 1980 بعد صدور القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1 مارس 1980 المحدد لكيفية تنظيم مجلس المحاسبة وسيره والجزاءات التي يطبقها، ثم بموجب القانون رقم 90-32 المؤرخ في 4 ديسمبر 1990 المتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، وأخير بموجب الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم؛ ومن خلال هذا العنصر سنتولى بيان مجال رقابته (1)، وصلاحياته (2).

1- مجال رقابة لمجلس المحاسبة

ورد تحديد المجال العضوي لرقابة مجلس المحاسبة ضمن المواد 7، 8، 9، 10، 11، 12 من الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم كالاتي:

- مصالح الدولة؛
- الجماعات المحلية؛
- المؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها، والتي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية؛
- المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- المؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا، والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طابع عمومي
- المؤسسات أو الشركات أو الهيئات التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزءا من رأسمالها.

-الهيئات العمومية التي تقوم بتسيير النّظم الإلجبارية للتأمين والحماية الاجتماعية.
-المستفيدين من المساعدات المالية الممنوحة من الدّولة أو الجماعات الإقليمية أو مرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة.
-الهيئات التي تلجأ إلى جمع التّبرعات العموميّة بمناسبة حملات التّضامن الوطني قصد دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية والتّربوية أو الثقافية على الخصوص

2-الصلاحيات الرقابية لمجلس المحاسبة

تبعاً للمادة 6 من الأمر رقم 95-20 المعدّل والمتمم فإنّ الصلاحيات الرقابية لمجلس المحاسبة تنقسم إلى قسمين (2)، صلاحيات إدارية (أ)، وأخرى قضائية (ب).

أ-الصلاحيات الإدارية للمجلس المحاسبة في مجال الرقابة: تتمحور الصّلاحيّات الإداريّة لمجلس المحاسبة في مجال الرّقابة حول مراقبة حسن استعمال الهيئات الخاضعة لرقابته للموارد والاموال والقيم والوسائل المادية العمومية، و**تقييم نوعيّة تسييرها** على مستوى الفعاليّة والنّجاعة (الأداء) والاقتصاد بالرجوع إلى المهام والأهداف والوسائل المستعملة وهو ما يسمى **بمراقبة نوعيّة التسيير**، وفي هذا الصّدّد فقد منحت المادة 14 من الأمر رقم 95-20 المعدّل والمتمم لمجلس المحاسبة **حق الاطلاع وسلطة التّحري** الذين يمارسهما إما ميدانياً أو على أساس الوثائق المقدّمة، وإمّا فجائياً أو بعد التّبلغ.

وقد خول الأمر رقم 95-20 المعدّل والمتمم للمجلس المحاسبة العديد من الصلاحيات لممارسة هذه الرقابة نذكرها كالآتي:

أ/1-المذكرات الإستعجالية: وقد نصّت على هذا الإجراء ضمن المادة 24 والمادة 25 من الأمر رقم 95-20 المعدّل والمتمم، حيث أنّه إذا عاين مجلس المحاسبة أثناء تحقيقاته حالات أو وقائع أو مخالفات تلحق ضرراً بالخزينة العموميّة أو بأموال الهيئات والمؤسسات العمومية الخاضعة لرقابته، **يطلع فوراً مسؤولي المصالح المعنية وسلطاتها السلميّة أو الوصيّة** وكذلك كلّ سلطة أخرى مؤهّلة، قصد اتخاذ الإجراءات التي يقتضيها تسيير الأموال العموميّة تسييراً سليماً.

وكذلك إذا أثبت مجلس المحاسبة أثناء رقابته أنّه تمّ قبض أو حيازة مبالغ بصفة غير قانونيّة من قبل أشخاص طبيعيين أو معنويين، يطلع فوراً السّلطة المختصة بذلك قصد استرجاع

المبالغ المستحقة بكل الطرق القانونية

أ/2- إعداد التقرير المبدئي: يحرر هذا التقرير وفقا للمادة 1/73، 2 من الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم بمناسبة الأشغال التقويمية التي يقوم بها مجلس المحاسبة، وتحتوي على المعايير والملاحظات والتقييمات، وترسل إلى مسؤولي المصالح والهيئات المعنية، إلى سلطاتهم السلمية أو الوصية عند الاقتضاء، لتسمح لهم بتقديم إجاباتهم وملاحظاتهم في الأجل الذي يحدده لهم مجلس المحاسبة.

أ/3- إعداد التقرير النهائي: بحسب المادة 3/72 من الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم فإن هذا التقرير النهائي يأتي بعد التقرير مبدئي، ويتضمن هذا التقرير التقييم النهائي للمجلس من خلال إصدار كل التوصيات والاقتراحات قصد تحسين فعالية ومردودية تسيير المصالح والهيئات المراقبة، ويرسل هذا التقرير إلى مسؤوليها وكذا الوزراء والسلطات الإدارية المعنية.

أ/4- إحالة الملف إلى النيابة العامة: تبعا للمادة 27 الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم فإن مجلس المحاسبة إذا لاحظ أثناء ممارسة رقابته وجود وقائع توصف بأنها جزائية، يرسل الملف إلى النائب العام المختص إقليميا بغرض المتابعة القضائية، مع إطلاع وزير العدل على ذلك، وإشعار الأشخاص المعنيين والسلطة التي يتبعونها بهذا الإرسال.

أ/5- إعداد التقرير السنوي: حيث يتعين على مجلس المحاسبة طبقا للمادة 16 من الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم إعداد تقريرا يبين فيه المعايير والملاحظات والتقييمات الرئيسية الناجمة عن أشغال تحرياته، وردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية، وكذا التوصيات التي يرى أنه يجب تقديمها، كما يتعين عليه رفع إلى رئيس جمهورية ونسخة منه إلى الهيئة التشريعية ونشره كليا أو جزئيا في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

ب- الصلاحيات القضائية لمجلس المحاسبة في مجال الرقابة

تتمحور الصلاحيات القضائية لمجلس المحاسبة في مجال الرقابة حول تقديم الحسابات إليه، ومراجعة حسابات المحاسبين العموميين، ومراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.

ب/1-تقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة: وفقا للمادة 60، 63 من الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم، والمادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 96-56 المؤرخ في 22 جانفي 1996 الذي يحدد انتقاليا الاحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة، فإنه يتعين على الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، أن يودعوا حساباتهم الإدارية وحسابات التسيير لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة في أجل أقصاه 30 جوان من السنة الموالية للميزانية المقفلة، باستثناء حسابات التسيير الخاصة بالعون المحاسب المركزي للخزينة وأمين الخزينة المركزي لوزارة البريد والمواصلات فإنها تقدم قبل 1 سبتمبر.

في حال تأخير إيداع الحسابات أو عدم إرسال المستندات الثبوتية المتعلقة بها أو عدم تقديمها فإنه **يمكن** لمجلس المحاسبة إستنادا للمواد 61، 63، 68 أن يفرض غرامة مالية تتراوح بين 1000 دج و 10.000 دج على الأمر بالصرف أو المحاسب العمومي المتسبب في التأخير، أو يرسل إليهما أمرا بتقديم الحسابات في الأجل الذي يحدده له، إذا انقضى هذا الأجل يطبق عليهما غرامة تقدر بمائة دينار (100 دج) عن كل يوم تأخير لمدة لا تتجاوز ستين (60) يوما، وبمجرد انقضاء مدة الستون (60) يوما يمكن له كذلك أن يطبق غرامة مالية تتراوح من بين ألف دينار (1000) و عشرة آلاف دينار (10000).

ب/2-مراجعة حسابات المحاسبين العموميين: يقوم مجلس المحاسبة وفقا للمواد من 74 إلى 86 من الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم، بمراجعة حسابات المحاسبين العموميين (حسابات التسيير) والوثائق الثبوتية المرتبطة بها، وذلك من خلال التدقيق في صحة العمليات المادية الموصوفة فيها ومدى تطابقها مع الاحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليها، ويصدر بشأنها قرارات تكتسي الصيغة التنفيذية قياسا على قرارات الجهات القضائية الإدارية، وتتعلق هذه القرارات بالأمور الآتية:

- ◀ منح الإبراء بقرار نهائي إلى المحاسب العمومي الذي لم تسجل على مسؤوليته أية مخالفة بصدد التسيير الذي تم فحصه.
- ◀ وضع المحاسب العمومي في حالة مدين إذا سجل على ذمته نقص مبلغ أو صرف نفقة غير قانونية أو غير مبررة أو إيراد غير محصل.

◀ تحديد مدى مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية في حالات السرقة أو ضياع الأموال أو القيم أو المواد، والتي يمكن للمحاسب العمومي أن يحتج فيها بعامل القوة القاهرة أو يثبت بأنه لم يرتكب أي خطأ أو إهمال في ممارسة وظيفته.

◀ تحميل الوكلاء أو الأعوان الموضوعين تحت سلطة أو رقابة المحاسب العمومي المسؤولية الشخصية والمالية عند الاقتضاء.

◀ البت في التماس الإبراء الذي يقدمه المحاسبون العموميون الذين لم يتأخروا في تقديم حسابهم عند مغادرة وظيفتهم نهائياً، وفي هذه الحالة يبيت المجلس في أجل سنتين (2) من تاريخ استلام الطلب. وإذا انقضى هذا الأجل ولم يصدر أي قرار عن المجلس، تبرأ ذمة المحاسب بقوة القانون.

ب/3-مراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية: يقصد بها الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة على الأمرين بالصرف للتأكد من مدى احترام قواعد الانضباط في تسيير الميزانية والمالية، وعدم مخالفتهم لهذه القواعد، وقد حددت المادة 88 من الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم مفهوم هذه المخالفات بكونها كل خرق صريح للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العمومية أو الوسائل المادية وتلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية، كما حددت أيضاً أشكال هذه الأخطاء والمخالفات كالآتي:

◀ خرق الأحكام التشريعية أو التنظيمية المتعلقة بتنفيذ الإيرادات والنفقات،

◀ استعمال الاعتمادات أو المساعدات المالية التي تمنحها الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية أو الممنوحة بضمان منها لأهداف غير الأهداف التي منحت من أجلها صراحة،

◀ الالتزام بالنفقات دون توفر الصفة أو السلطة أو خرقاً للقواعد المطبقة في مجال الرقابة القبلية،

◀ الالتزام بالنفقات دون توفر الاعتمادات أو تجاوز الترخيصات الخاصة بالميزانية،

◀ خصم نفقة بصفة غير قانونية من أجل إخفاء، إما تجاوزاً ما في الاعتمادات، وإما تغييراً للتخصيص الأصلي للالتزامات،

◀ تنفيذ عمليات النفقات الخارجية بخلاف هدف أو مهمة الهيئات العمومية،

- ◀ الرفض غير المؤسس للتأثيرات أو العراقيل الصريحة من طرف هيئات الرقابة القبلية أو التأثيرات الممنوحة خارج الشروط القانونية،
 - ◀ عدم احترام الأحكام القانونية أو التنظيمية المتعلقة بمسك المحاسبات وسجلات الجرد، والاحتفاظ بالوثائق و المستندات الثبوتية،
 - ◀ التسيير الخفي للأموال أو القيم أو الوسائل أو الأملاك العامة،
 - ◀ كل تهاون يترتب عنه عدم دفع حاصل الإيرادات الجبائية أو شبه الجبائية التي كانت موضوع اقتطاع من المصدر في الآجال، ووفق الشروط التي أقرها التشريع المعمول به،
 - ◀ التسبب في إلزام الدولة أو الجماعات الإقليمية أو الهيئات العمومية بدفع غرامات تهديدية أو تعويضات مالية نتيجة عدم التنفيذ الكلي أو الجزئي أو بصفة متأخرة لأحكام القضاء،
 - ◀ الاستعمال التعسفي للإجراء القاضي بمطالبة المحاسب العمومي بدفع النفقات على أسس غير قانونية وغير تنظيمية،
 - ◀ أعمال التسيير التي تتم خلافا لقواعد إبرام وتنفيذ العقود التي ينصّ عليها قانون الصّفقات العمومية،
 - ◀ عدم احترام القوانين التي تخضع لها عمليات بيع الأملاك العمومية التي لم تعد صالحة للاستعمال أو المحجوزة من طرف الإدارة و الهيئات العمومية،
 - ◀ تقديم وثائق مزيفة أو خاطئة لمجلس المحاسبة أو إخفاء مستندات عنه،
- ومن هنا فإنّه في حال معاينة هذه الاخطاء والمخالفات فإنّ مجلس المحاسبة يوقع غرامة ماليّة لا يتعدّى مبلغها المرتب السنوي الإجمالي الذي يتقاضاه العون المعني عند تاريخ ارتكاب المخالفة، بشرط أن لا تتمّ هذه المعاينة بعد مضي عشر (10) سنوات من تاريخ ارتكاب هذا الخطأ، وهو ما ورد ضمن المادة 88 والمادة 89 من الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم.