

جامعة آكلي محند أولحاج

البويرة

كلية الحقوق و العلوم السياسية

محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية
أقيت على طلبة السنة الثانية ل.م.د حقوق

إعداد الأستاذة: لوني نصيرة

السنة الجامعية

2014/2013

المحاسبة العمومية

مقدمة:

المحاسبة بصفة عامة تعني الكتابات التي تعبر بالأرقام العمليات الحسابية الخاصة بتنفيذ الإيرادات و النفقات بواسطة تقنيات خاصة و إجراءات محددة قانونا، و القصد من ذلك هو متابعة مستمرة و دائمة للوضع المالي لمعرفة في كل وقت وكل زمان بالرصيد المالي المتوفر والإعتمادات المتبقية في كل بند من البنود الخاصة بالميزانية و مبلغ النقود المتوفرة و الأثاث و البضائع من جهة، و مراقبة استعمالها من جهة أخرى.

تعريف المحاسبة العمومية: هي كل القواعد و الأحكام القانونية التي تبين و تحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات و العمليات الخاصة بالدولة و المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة و الميزانيات الملحقة و الجماعات الإقليمية (أي المحلية) و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

إنطلاقا من نص المادة الأولى من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية (الجريدة الرسمية رقم 35) نستنتج بأن المحاسبة العمومية هي الأحكام التنفيذية العامة التي يحددها هذا القانون و التي تطبق على الميزانيات و العمليات المالية التي تشمل عمليات تنفيذ الإيرادات و النفقات و عمليات الخزينة، و كذا نظام محاسبتها الخاصة بكل من:

_ الدولة

_ المجلس الدستوري

_ المجلس الشعبي الوطني

_ مجلس المحاسبة

_ الميزانيات الملحقة و الجماعات الإقليمية

_ المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

تعريف آخر: هي مجموعة القواعد القانونية و التقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية في تقنية عرض الحسابات العمومية، أو هي قواعد عرض الحسابات العمومية و تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين.

علاقة المحاسبة العمومية ببعض المحاسبات الأخرى:

1_ علاقة المحاسبة العمومية بالمحاسبة الخاصة: هناك إتجاه يرى بتوحيد المحاسبة العمومية و إخضاع الإدارة للنظام المحاسبي الخاص.

و القانون يجبر المحاسبة العمومية مثلها مثل المحاسبة الخاصة بضبط العمليات تحت النظام المحاسبي المزدوج.

2_ علاقة المحاسبة العمومية بالمحاسبة العامة: تلتقي المحاسبة العمومية و المحاسبة العامة في العديد من النقاط يمكن ذكرها كالتالي:

كلاهما عبارة عن تقنية تسمح ببيان العمليات المالية و مراقبة حركة القيم كما.

_ كلاهما يعمل على بلوغ الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة.

_ وضع و توفير كل الظروف الحسنة و الإمكانيات لإجراء عمليات المراقبة من قبل الأشخاص المكلفين.

_ الإحتفاظ ببيانات العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة.

أما أوجه الإختلاف بينهما, فيمكن ذكرها كالاتي:

_ تطبيق المحاسبة العامة في المؤسسات ذات الطابع الربحي, أما المحاسبة العمومية فتطبق في المؤسسات ذات الطابع غير الربحي.

_ تستند المحاسبة العمومية إلى القانون 90-21 الصادر بتاريخ 15/08/1990, أما المحاسبة العامة تستند إلى المخطط الوطني المحاسبي (سابقاً) أو النظام المحاسبي المالي (حالياً).

_ المبدأ الأساسي للمحاسبة العمومية هو الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسبي العمومي, في حين أن أهم مبدأ للمحاسبة العامة هو مبدأ القيد المزدوج.

_ بالنسبة للمهمة الأساسية للمحاسبة العمومية هي الحفاظ على صحة تنفيذ العمليات المالية, أما عن مهمة المحاسبة العامة فهي معرفة النتائج المادية للعمليات المالية.

_ هدف المحاسبة العمومية هو تفادي التبذير و سوء إستعمال الأموال العامة, أما المحاسبة العامة فتسعى إلى تحقيق أكبر ربح ممكن بأقل تكاليف ممكنة.

3_ المحاسبة العمومية و المحاسبة التحليلية: إن المحاسبة التحليلية تهتم بحساب التكلفة لكل منتج أو خدمة مقدمة من قبل المؤسسات ذات الطابع الإقتصادي قصد تحليل النتائج و الوصول في الأخير إلى تحديد مدى

ربحية كل منتج إلا أنه يمكن للهيئات العمومية و إن كان نشاطها يتميز أساسا بتقديم خدمات ذات منفعة عامة يمكنها مسك المحاسبة التحليلية لكن ليس بنفس الكيفية والغرض في المؤسسات الاقتصادية، وإنما محاولة الإستفادة منها قدر الإمكان لمعرفة تكاليف أو أسعار التكلفة لخدمات و مهام المرافق العمومية.

قواعد المحاسبة العمومية:

تعتمد المحاسبة العمومية على قواعد قانونية وأخرى تقنية.

1- القواعد القانونية: هي تلك القواعد المتعلقة بالترخيص الميزانياتي وتنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية ومراقبتها.

2- القواعد التقنية: هي تلك القواعد التي تهدف إلى بيان أو وصف العمليات المالية للهيئات العمومية وعرض الحسابات المتعلقة بها، و تكون في أغلب الأحيان محددة في مجموعة من التعليمات الصادرة من وزارة المالية.

- مجال إستخدام المحاسبة العمومية: يمكن حصرها في جانبين:

1- الجانب العضوي: و يتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية و هي تلك المذكورة في المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية رقم (90-21) و هي الدولة و المجلس الدستوري...

2- الجانب المادي: هو المتعلق بالعمليات المالية و المحاسبة التي تطبق على قواعد المحاسبة العمومية تلك الناتجة عن تنفيذ الميزانيات العمومية أو بمعنى آخر بيانات إيراداتها و نفقاتها من طرف الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين وهي:

_تنفيذ الإيرادات و النفقات

_تسيير الممتلكات

_إنجاز عمليات الخزينة

_مسك المحاسب

-أهداف المحاسبة العمومية:

_حماية الأموال العمومية

_ضمان إحترام ترخيصات الميزانية

_ترشيد النفقات العمومية

-تعريف الميزانية حسب قواعد المحاسبة العمومية:

أولاً: تعريف الميزانية: الميزانية حسب مفهوم القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية هي الوثيقة التي تقدر خلال سنة مدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير و الاستثمار و منها نفقات التجهيز العمومي و النفقات بالرأسمال و ترخص بها (المادة 03 منه).

ثانياً: أنواع النفقات العمومية:

1- نفقات التسيير: و هي تلك المصاريف التي ترصد في الميزانية لتغطية الأعباء العادية و الضرورية لتسيير المصالح العمومية التي تتبع الميزانية العامة للدولة (حسب نص المادة 05 منه).

2- نفقات التجهيز والإستثمار و النفقات بالرأسمال: هي تلك النفقات التي تسجل في الميزانية العامة للدولة على شكل رخص برامج و تنفذ باعتمادات الدفع، و تتمثل رخص البرامج الحد الأعلى للنفقات التي يؤذن للآمرين بالصرف باستعمالها في تنفيذ الإستثمارات المخططة و تبقى صالحة دون أي تحديد لمدتها حتى يتم إلغاؤها.

و تتمثل إعتمادات الدفع بالتخصيصات السنوية التي يمكن الأمر بصرفها أو تحويلها أو دفعها لتغطية الالتزامات المبرمة في إطار البرامج المرخص بها (المادة 06 من القانون رقم 90-21).

الفصل الثاني: أعوان تنفيذ العمليات المالية:

إن تنفيذ الميزانية و القيام بالعمليات المالية يجب تدخل شخصين ذوي أدوار منفصلة و متكاملة في الوقت نفسه، و يتعلق الأمر بالأمر بالصرف و المحاسب العمومي، اللذان يراقبان بعضهما البعض، ولقد كرس القانون مبدأ هام وهو الفصل بين مهام كل من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي، والهدف من ذلك هو حماية المال العام.

لا يمكن للشخص الذي يملك قرار إنشاء الإيرادات والنفقات أن يكون الشخص نفسه الذي يقوم بتحصيل الإيرادات وتسديد النفقات، هذا التنافي بين وظيفتي الأمر بالصرف و المحاسب العمومي نصت عليه المادتان 55-56 من القانون (90-21) المتعلق بالمحاسبة العمومية.

- شرح مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي: يعتبر هذا المبدأ مبدأ أساسى في المحاسبة العمومية ويقوم على الفصل التام بين مهام و مسؤوليات كل من المحاسب العمومي و الأمر بالصرف و منه فإن العمليات المالية للهيئات العمومية تتم عن طريق مرحلتين:
- المرحلة الأولى: التي يظهر فيها الأمر بالصرف الذي يتولى تنفيذ الميزانية من خلال الالتزام بالنفقات وتصفيتهما و الأمر بدفعها من جهة، وإثبات الإيرادات وتصفيتهما والأمر بتحصيلها من جهة أخرى، وتعرف بالمرحلة الإدارية.
- المرحلة الثانية: حيث يبرز دور المحاسب العمومي الملزم بالتنفيذ الفعلي للميزانية من خلال دفع النفقات و تحصيل الإيرادات وتعرف بالمرحلة المحاسبية.
- مبررات الفصل: يمكن تلخيصها فيما يلي:
- فرض رقابة صارمة على تنفيذ الميزانية.
- الفصل بين السلطات.
- نظام قانوني لتقييم المهام و حسن سير الإدارة.
- منع ازدواجية الوظيفة.
- الإستثناءات الواردة عن المبدأ:
- أولاً: بالنسبة للنفقات , و يتعلق بالحالات الآتية:
- الدفع بواسطة وكالات التسيقات.
- أصل رأس المال و الفوائد المستحقة على قروض الدولة وكذا خسائر الصرف.
- النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في إطار عمليات التجهيز العمومي.
- وهناك ثلاث حالات للدفع بدون الأمر بالصرف وهي:
- معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المحددة من ميزانية الدولة.
- رواتب أعضاء القيادة السياسية والحكومة.
- المصاريف والأموال الخصوصية.

ثانيا: بالنسبة للإيرادات: تتعلق بتحصيل الإيرادات من قبل المحاسب العمومي دون تدخل الأمر بالصرف وهي الجباية نقدا وتتمثل في الضرائب غير مباشرة، الحقوق الجمركية، حقوق التسجيل.

- **عواقب خرق مبدأ الفصل:** بالنسبة للمحاسب العمومي في حالة قيامه بتحصيل مبالغ مالية دون سند تحصيل من الأمر بالصرف يعتبر مرتكبا لجريمة الاختلاس، وفي حالة دفعه لنفقة ما دون حوالة دفع صادرة عن الأمر بالصرف تعرض ذمته المالية والشخصية لإدارته إتجاه الهيئة المعنية بمبلغ العملية غير الشرعية. بالنسبة للأمر بالصرف في حالة التدخل في اختصاصات المحاسب العمومي يعرضه لنفس العقوبات المطبقة على المحاسب العمومي فضلا عن العقوبات الجزائية التي يمكن أن يتعرض لها عن جريمة انتحال الصفة.

المطلب الأول: الآمر بالصرف: les ordonnateurs

بناء على نص المادة 23 من القانون 90-21 فإنه يعتبر أمرا بالصرف كل شخص يؤهل للقيام بإجراءات الإثبات و التصفية للإيرادات وتحصيلها. وإجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف للنفقات. ويخول التعيين أو الانتخاب لوظيفة صفة الأمر بالصرف وتزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة.

وقد يكون الأمر بالصرف معينا: مثل: الوالي والمدير العام في إدارة عمومي كما يمكن أن يكون منتخبا: كرئيس المجلس الشعبي البلدي.

1- الإثبات: نصت عليها المادة 16، يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي.

2- التصفية: المادة 17: تسمح تصفية الإيرادات بتحديد المبلغ الصحيح كالديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي، و الأمر بتحصيلها.

3- التحصيل: تنص المادة 18 من قانون المحاسبة العمومية: يعد التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إجراء الديون العمومية.

- **الالتزام:** المادة 19: يعد الإلتزام في النفقات , الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين.

التصفية: المادة 20: " تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية."

- **الأمر بالصرف للنفقة:** المادة 21: " يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية."

- **الدفع:** المادة 22: "يعد الدفع الإجراء الذي يتم بموجبه إجراء الدين العمومي."

أنواع الأمرين بالصرف:

يوجد ثلاث أنواع من الأمرين بالصرف، الأمرين بالصرف الرئيسيين أو الإبتدائيين، والأمرين بالصرف الثانويين، والأمرين بالصرف بالتفويض.

أولاً: الأمرين بالصرف الرئيسيين أو الإبتدائيين: الأمر بالصرف الرئيسي أو الإبتدائي هو ذلك الشخص الذي يصدر أوامر بالدفع لفائدة الدائنين، وأوامر الإيرادات ضد المدينين وأوامر تفويض الإعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين.

- والأمرين بالصرف الرئيسيين أو الإبتدائيين هم الأشخاص الذين يتواجدون في المناصب التالية: وهم على سبيل التحديد طبقاً لنص المادة 26 من قانون رقم 90-21.

1- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة ومجلس المحاسبة.

2- الوزراء.

3- الولاة عندما يتصرفون لحساب الولاية.

4- رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات.

5- المسؤولون المعينون قانوناً على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

6- رؤساء المصالح العمومية المستفيدة من ميزانية ملحقة.

- **ثانياً: الأمرين بالصرف الثانويين:** حسب نص المادة 27 من قانون 90-21 هم رؤساء المصالح الغير المركزية المعينون.

والأمرين بالصرف الثانويين هم الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الإعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدينين.

- كما يعتبر كل مسؤول على هيئة عمومية غير متمتعة بالإستقلال المالي وإنما على سبيل تفويض إعتمادات لصالحها أمر بالصرف ثانوي (كالوالي بالنسبة لميزانية الدولة).

أي أن هناك عمليات ذات الطابع الوطني ولكن بحكم طابعها الجغرافي يستحسن تسجيلها بإسم شخص محلي لتسييرها وعادة ما يكون الوالي الذي يعتبر في هذه الحالة الأمر بالصرف الوحيد.

لابد من الإشارة أن الأمر بالصرف الثانوي يجب أن يحترم الأوامر التي تأتيه من طرف السلطة المركزية، وفي حالة تناقض الأوامر الإدارية والإعتمادات الموضوعية تحت تصرفه فيجب عليه أن يمتنع عن تنفيذ العمليات التي قد لا تحترم قانون المحاسبة العمومية وإلا سيكون مسؤولاً مسؤولية شخصية ومالية عن الأموال التي ينفقها.

- ثالثاً: الأمر بالصرف بالتفويض l'ordonnateur par délégation

يعطي القانون (90-21) في نص المادة 29 لكل أمر بالصرف الحق في تفويض صلاحياته في حدود إختصاصاته وتحت مسؤولياته في إعطاء تفويض بالإمضاء إلى موظفين دائمين (مرسمين) ويكونون تحت سلطته المباشرة.

- الشروط الخاصة بتفويض الصلاحيات:

- 1- أن يكون أمر بالصرف.
- 2- أن يكون التفويض في حدود إختصاص الأمر بالصرف.
- 3- أن يكون تفويض الإمضاء لصالح موظف مرسوم، وهذا التفويض شخصي يزول بمجرد إنتهاء مهام أحد طرفيه.
- 4- أن يكون الموظف المفوض له موضوعاً تحت السلطة الإدارية المباشرة للأمر بالصرف.
- 5- الأمر بالصرف المفوض لصالحه ينفذ العمليات المالية ولكن تبقى المسؤولية تابعة للأمر بالصرف الأصلي.

- إعتناء الأمر بالصرف من طرف المحاسب العمومي المختص:

تنص المادة 24 من قانون (90-21) على أنه يجب إعتناء الأمرين بالصرف لدى المحاسب العمومي المكلفين بالإيرادات والنفقات الذين يأمرهم بتنفيذها.

- أما طريقة الإعتناء فهي إشعار المحاسب العمومي بوثيقة التعيين الإداري للأمر بالصرف أو محضر إنتخاب الأمر بالصرف الجديد، وهذا الإشعار يكون بتسليم نموذج تعيين أو إنتخاب الأمر بالصرف الجديد.

- إن للأمر بالصرف رئيسيا أو ثانويا مدة زمنية معينة في ممارسة مهامه وصلاحياته، راجع المادة 23 من القانون (21-90).

وسواء كان هذا الأمر بالصرف معيناً أو منتخبا فإنه بزوال هذه الصفة تزول معه صفة الأمر بالصرف وهذا ما أكدته المادة 23 من قانون (21-90) في فقرتها الثانية منه.

المطلب الثاني: المحاسبين العموميين:

1- تعريف المحاسب العمومي: يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات الخاصة بأموال الدولة سواء مباشرة أم بواسطة محاسبين آخرين وسواء تعلق الأمر بدفع النفقات أو بتحصيل الإيرادات.

كما يعتبر محاسبا عموميا كذلك كل من يكلف قانونا بمسك الحسابات الخاصة بالأموال العمومية وحراستها.

وتعد أموالا عمومية كل ما يتعلق بميزانية الدولة وحسابات خزنتها أو ميزانيات الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

2- أنواع المحاسبين العموميين: يوجد نوعان:

- **أولا: المحاسبين العموميين الرئيسيين:** وهم المذكورون على سبيل التحديد في نص المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 31-312 المؤرخ في 07-09-1991 الذي يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية إكتساب تأمين يعطي مسؤولية المحاسب العمومي.

- العون المحاسب المركزي للخزينة.

- أمين الخزينة المركزي.

- أمين الخزينة الرئيس.

- أمناء الخزينة في الولاية.

- الأعوان المحاسبين للميزانيات الملحقة (ألغي بموجب قانون المالية لسنة 2004).

أ- **فالعون المحاسب المركزي للخزينة:** : l'agent comptable central de trésor

يتولى مهمتين أساسيتين هما:

* تركيز كل الحسابات التي يتكفل بها المحاسبون الرئيسيون الآخرون وهم: أمين الخزينة الرئيس وأمين الخزينة المركزي وأمناء الخزينة ل48 ولاية.

* متابعة الحساب المفتوح بإسم الخزينة العمومية على مستوى البنك المركزي.

ب- أمين الخزينة المركزي: هو المسؤول عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي خاصة ميزانيات الوزارات، فله مهمة إنجاز عمليات الدفع الخاصة بميزانيات التسيير وميزانيات التجهيز.

ج- أمين الخزينة الرئيسي: يتكفل بمعاشات المجاهدين لأنها تعتبر شبه ديون على عاتق الدولة.

د- أمين الخزينة الولائي: يتكفل بمهام تركيز العمليات التي يجريها المحاسبين الثانويين على مستوى ولايته، ويتولى إنفاق نفقات الدوائر الوزارية على مستوى المحلي، أي تلك التي يأمر بصرفها الأمرين الثانويين.

- مسؤوليات وواجبات المحاسبين العموميين:

يتم تعيين المحاسبين العموميين من طرف وزير المالية ويخضعون لسلطته ولحمايته، كما أن لوزير المالية تعيين بعض المحاسبين الذين لا ينتمون إلى وزارة المالية.

- ومهما كان منصب الذي يوجد فيه المحاسب العمومي سواء كان رئيسي أم ثانوي فإنه يعتبر مسؤولاً مسؤولية شخصية ومالية عن مسك المحاسبة و المحافظة على الوثائق المبررة لعمليات المحاسبة.

ويحمي قانون المحاسبة العمومية كل المحاسبين العموميين من تهديد بعقوبة إذا أثبتوا أن الأوامر التي رفضوا الإمتثال لها من شأنها أن تحرك مسؤولياتهم الشخصية والمالية، حيث جاء في نص المادة 39 من قانون رقم (90-21) على: "تعد باطلة كل عقوبة سلطت على محاسب عمومي إذا ثبت أن الأوامر التي رفض تنفيذها كان من شأنها أن تحمله المسؤولية الشخصية والمالية".

وتجدر الإشارة إلى أن المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب العمومي في جميع الحالات لا يمكن أن تقحم إلا بمعرفة وزير المالية أو مجلس المحاسبة.

- ويعد المحاسب العمومي مسؤولاً عن كل العمليات المالية التي تقع داخل القسم أو المصلحة الذي يسيره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى حين تاريخ إنتهاء مهامه.

- لا يعاقب المحاسب العمومي عن الأخطاء التي يتعرض لها بحسن نية كتلك الخاصة بتحديد وعاء الحقوق أو تلك الخاصة بالتصفية (أي العمليات الحسابية)، بالإضافة إلى أن لوزير المالية كل السلطة في إجراء نمة المحاسب حسن النية كلياً أو جزئياً عن دفع باقي الحساب المطلوب منه.

- نتائج الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي:

من نتائج هذا المبدأ:

- تحديد المسؤوليات بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

- طبيعة المراقبة التي يجريها المحاسب العمومي على الأمر بالصرف.

- أولاً: تحديد المسؤوليات بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي: على المحاسب العمومي ألا يقبل صرف نفقة يكون الأمر بصرفها معيباً أو ناقصاً أو غير مطابق للقوانين واللوائح الجاري العمل بها، الرفض الذي يصدر من طرف المحاسب العمومي يجب أن يكون مكتوباً أي لا يكون شفاهة أو سكوتاً. وعلى الأمر بالصرف أن يصحح أو يكمل الأمر بالصرف المرفوض من طرف المحاسب العمومي طبقاً للقانون.

- وبما أن الأمر بالصرف يعد مسؤولاً عن مرفق عمومي يستوجب عليه التسيير المستمر والمطرد أي بدون توقف، فلا بد أن يحرص على دفع النفقة، فإذا تعذر عليه الإمتثال لرسالة الرفض المرسلّة من طرف المحاسب العمومي فإن القانون منحه رخصة تمرير بالصرف وهو ما يعرف بالأمر المكتوب أوالتسخير المكتوب la réquisition écrite وفي هذه الحالة إذا إمتثل المحاسب العمومي لهذا التسخير وفق الشروط التي سنذكرها فيما بعد، تعفى ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية وتحل مسؤولية الأمر بالصرف محل مسؤولية المحاسب العمومي عندما يكون التسخير في إطار الحدود المقررة قانوناً.

وعلى المحاسب العمومي أن يرسل تقريراً إلى وزارة المالية في آجال محددة قانوناً لإعلامها بهذا التسخير.

ورغم التسخير المكتوب على المحاسب العمومي أن يرفض الإمتثال إذا كان الرفض معللاً، (المادة 48 من قانون 90-21).

- عدم توفر الإعتمادات المالية ما عدا بالنسبة للدولة.

- عدم توفر أموال الخزينة.

- إنعدام إثبات الخدمة.

- طابع النفقة غير الإبرائي.

- إنعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة إذا كان منصوص عليه في التنظيم المعمول به.

ثانيا:طبيعة المراقبة التي يجريها المحاسب العمومي على الأمر بالصرف:إن المحاسب العمومي ملزم عليه مراقبة مدى شرعية الأمر بالصرف و ليس دوره مراقبة مدى ملائمة , فمراقبة الملائمة من إختصاص السلطة الوصية على الأمر بالصرف.

_على المحاسب العمومي أن يتأكد من البيانات الآتية:

1_ صحة توقيع الأمر بالصرف المعتمد لديه (أي أن يكون المحاسب العمومي لديه نسخة من مرسوم أو قرار تعيين الأمر بالصرف , إضافة إلى نماذج من إمضائه).

2_ وجود و كفاية إعمادات المالية.

3_ صحة الخصم , أي تناسب النفقة مع نوع الإعتماد المخصص لها (أي مع المادة و الفصل و السنة...).

4_ صحة الدين , تبرير الخدمة المنجزة , صحة التصفية , تقديم الوثائق المبررة.

5_ شرعية الوثائق المقدمة (تطابق البيانات, كتابة المبالغ بالأحرف ,الشهادات الإدارية , إذا استوجب الأمر ذلك.

6_ مراعاة بعض الأحكام الخاصة بنفقات معينة (كنفقات المستخدمين, ونفقات العتاد و الصفقات العمومية...).

7_ عدم وجود معارضة للدفع كالحجز على الحساب بمقتضى حكم قضائي...

8_ عدم إنقضاء الدين بالسقوط الرباعي (أي سقوط حق دائني الدولة المتماطلين بمرور 04 سنوات).

9_ تأشيرة المراقب المالي على قرارات التعيين و على النفقات الملتزم بها الأخرى.

تنفيذ العمليات المالية العمومية:

أولا:إجراءات تنفيذ النفقات:إن الإجراءات الواجب إتباعها في إنفاق مبلغ معين هي الإلتزام بالنفقة_التصفية_الأمر بالصرف ثم الدفع.فالمراحل الثلاثة الأولى ذات طابع إداري أما الرابعة مرحلة الدفع فهي محاسبية.

أ_ الإلتزام بالنفقة:و قد عرفته المادة 19 من القانون (90-21) بأنه الإجراء الذي بموجبه إثبات نشوء الدين , و بالتالي فهو تصرف ينشئ نفقة على ذمة الحكومة و قد يكون إما بناء على تصرف قانوني

كالعقود و الصفقات التي تبرمها الدولة مع المقاولين أو قد يكون بناءا على قانون كالقوانين التي تنشئ حقوقا على الدولة مثل:قرارات و مراسيم تعيين المستخدمين , بالإضافة إلى الأحكام و القرارات التي تصدرها المحاكم و المجالس القضائية.

ب_التصفية la liquidation:و قد عرفتها المادة 20 من القانون 90_21 بأنها تلك المرحلة التي

تسمح بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية و تحديد المبلغ الصحيح للنفقة العمومية أي أن التصفية لها جانبان:

_التحقيق على أساس الوثائق الحسابية.

_تحديد المبلغ الصحيح للنفقة.

ج_الأمر بالصرف:و يتمثل في تحرير الحوالات, أو بمعنى آخر هو استدعاء مكتوب و مبرر من الأمر بالصرف إلى المحاسب العمومي كي ينفذ النفقة.

وللأمر بالصرف شروط هي:

1_وجوب تحرير إسم الدائن شخصيا.

2_تعيين السنة المالية.

3_تعيين الفصل و المادة , والسطر الميزانياتي عند الإقتضاء.

4_تعيين الوثائق المرفقة و المبررة لوجوب النفقة على جدول إرسال الحوالات.

5_توقيع الأمر بالصرف المعتمد لدى المحاسب العمومي.

د_الدفع le paiement:و هي المرحلة الأخيرة, و هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين

العمومي, و عملية الدفع هي إخراج الأموال من صندوق الخزينة العمومية إلى الطرف المستحق لها.

ثانيا:إجراءات تحصيل الإيرادات:يتم تحصيل الإيرادات وفق إجراءات الإثبات , التصفية و التحصيل.

أ_الإثبات:و قد عرفته المادة 16 من القانون (90_21) المتعلق بالمحاسبة العمومية, بأنه الإجراء الذي

يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي (أي الدولة).و بالتالي فهي مرحلة ينشأ فيها حق الخزينة

العمومية على الغير و تختلف هذه المرحلة نفسها بحسب نوع أو طبيعة الحق المنشأ, فقد يكون هذا

الحق جبائياً و بالتالي يخضع لقواعد القانون الضريبي كما يمكن أن يكون هذا الحق المنشأ تصرف قانوني كبيع أراض للمواطنين.

ب_التصفية: و هي المرحلة التي تسمح بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدينين لصالح الخزينة.

ج_الأمر بالتحصيل: و هو سند يصدره الأمر بالصرف يستدعي فيه المحصل ليحصل ما يحتوي عليه هذا السند من إيرادات.

د_التحصيل: و هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء ذمة المدين اتجاه الخزينة العمومية و هذه المرحلة المحاسبية يتكفل بها المحاسب العمومي الذي يتقاضى المبلغ المحدد من طرف المدينين طوعاً أو بعد متابعتهم قضائياً.

