

## الفصل الثاني: أعوان المحاسبة العمومية:

تعتبر المحاسبة العمومية أداة تستعمل من طرف أعوان التنفيذ في تسيير الشؤون المالية للدولة ومصالحها، و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وكذا الجماعات الإقليمية، وحتى نضمن مستوى جيد من فعالية وكفاءة القرارات المالية الخاصة بإدارة المال العام وجب توفر مسؤولين وأعوان يتحكمون في المفاهيم والتقنيات والمهارات المتعلقة بكيفية إدارة وتسيير المال العام والمحافظة عليه وترشيده.

### 1. تعريف عون المحاسبة العمومية:

هو عون تنفيذ للعمليات المالية في إطار تسيير ميزانية وخزينة الهيئة العمومية، يعرف عون محاسبة عمومية بكل عون مكلف مؤهل قانونا لتنفيذ العمليات المالية بالنسبة للنفقات وبالنسبة للإيرادات، ويكون هذا التأهيل بالتعيين أو الانتخاب أو الاعتماد.

### 2. أصناف أعوان المحاسبة العمومية:

حسب النصوص القانونية التي تعرضت لهذا الموضوع وخاصة منها القانون 12/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية والصادر في 15 أوت 1990 فإنه يوجد صنفين من الأعوان، الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، أما المراقب المالي فرغم الدور الفعال الذي يلعبه أثناء تنفيذ النفقات العمومية إلا أن المشرع لم يعترف له بصفة عون مكلف بالتنفيذ بل نسبت له صفة عون الرقابة، وفيما يلي استعراض للأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون:

#### 1- الأمرون بالصرف:

##### ➤ تعريف الأمر بالصرف وشروط اكتساب صفتها:

يعتبر الأمر بالصرف هو الشخص المؤهل قانونيا بالتعيين أو الانتخاب لمنصب مسؤول التسيير تفوض له السلطة للقيام بالعمليات المالية والإدارية.

و يعرف الأمر بالصرف بأنه كل شخص يؤهل قانونا لتنفيذ العمليات المالية والإدارية، باسم و لحساب الدولة أو الهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

و يعد أمر بالصرف طبقا لأحكام المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات المتعلقة بالإيرادات من حيث إثباتها وتصنيفها والأمر بتحويلها، وفيما يخص النفقة الالتزام بها وتصنيفها والأمر بصرفها.

وحسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 97-268 فإنه يعتبر أمر بالصرف حسب مفهوم هذا المرسوم، الموظف المعين قانونا في منصب مسؤول تسيير الوسائل المالية والبشرية والمادية، الذي تفوض له السلطة وفقا للمواد 26 و 28 و 29 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت سنة 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية، ويكون معتمدا قانونا طبقا للتنظيم الجاري به العمل.

تتعدد شروط اكتساب شخص ما لصفة الأمر بالصرف، نص عليها قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية بالمواد 24، 23 و 55 وتتحدد تلك الشروط في كل مرة من ضرورة حصول التعيين أو الانتخاب لمسؤول هيئة عمومية، التحويل

للقيام بعمليات تنفيذ الميزانية العامة، التنافي مع منصب المحاسب العام و أخيرا ضرورة اعتماد الأمر بالصرف لدى المحاسب العمومي المعين لديه.

### ➤ أصناف الأمرين بالصرف:

كانت المادة 25 من قانون المحاسبة العمومية قبل تعديلها تصنف الأمرين بالصرف إلى أساسيين أو ابتدائيين و أمرين بالصرف ثانويين لكن هذه التسميات تغيرت بتعديل هذه المادة بموجب المادة 73 من قانون المالية التكميلي لسنة 1992 ليصبح الأمرين بالصرف يتضمن ثلاث أصناف هم كل من أمرين بالصرف رئيسيون أو أوليين و أمرين بالصرف ثانويين و أمر بالصرف الوحيد.

### ✓ الأمرين بالصرف الرئيسيين أو الابتدائيين:

كما جاء في المادة 07 من المرسوم 313-91 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمران بالصرف و المحاسبون العموميون وكيفيةها و محتواها فإن الأمران بالصرف الإبتدائيون أو الرئيسيون هم الذين يصدران أوامر بالدفع لفائدة الدائنين و أوامر الإيرادات ضد المدينين، و أوامر تفويض الإعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الأساسيون كالتالي:

-المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة.  
- الوزراء.

- الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية.

- رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات.

- المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.

### ✓ الأمران بالصرف الثانويين:

حسب نص المادة 08 من المرسوم 313-91 الذي سبق ذكره فغن الأمران بالصرف الثانويين هم الذين يصدران محاولات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الإعتمادات المفوضة و أوامر الإيرادات ضد المدينين.

### ✓ الأمران بالصرف الأحاديين:

لقد جعل المرسوم المؤرخ في 09 أوت 1973 من الوالي المسير و الأمر بالصرف الوحيد لنفقات التسيير و المقيدة في ميزانية الدولة و المرتبطة بالولاية التي يشرف عليها، و هكذا أصبحت الإعتمادات المخصصة للولايات تقدم منصلة عن الإعتمادات المتعلقة بالإيرادات المركزية و لقد حرمت المادة الخامسة من نفس المرسوم على المصالح المركزية للوزارات المعنية تنفيذ هذه الإعتمادات مباشرة لأي سبب من الأسباب أو تنقلها لفائدتها ، و في سنة 1987 أجري تعديل آخر على كيفية تنفيذ هذه الاعتمادات المخصصة للمصالح الولائية بحيث أصبحت تجمع كلها لتسجل في ميزانية وزارة الداخلية و الجماعات المحلية و بهذا أصبح الوالي وحده يمارس صلاحيات الإلتزام بالنفقة و تصفيتها و الأمر بصرفها و لكن رخصت المادة 09 من المرسوم 1987 تفويض هذه الصلاحيات.

لكنه و بصدر قانون المحاسبة العمومية في سنة 1990 حولت مهمة إدارة نفقات التسيير بالنسبة لمصالح الدولة غير المركزية من الولاية إلى رؤساء هذه المصالح (المديرون الولائيون)، و أضفت عليهم المادة 27 صفة الأمر بالصرف الثانويين.

أما فيما يخص نفقات التجهيز، كان الوالي يعتبر قبل سنة 1973 الأمر بالصرف الثانوي، لكن مع صدور المرسوم المؤرخ في 09-08-1973، جعل في مادته الثالثة من الوالي الأمر بالصرف الوحيد بالنسبة لكافة نفقات الدولة للتجهيز و الإستثمار غير أن نفس المدة سحبت من الوالي ثلاث أنواع من العمليات:

- العمليات المقيدة لفائدة الدولة و المنجزة مباشرة من طرف المصالح المركزية.

- العمليات المقيدة في برامج الاستثمار للمؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الوطني و المنجزة من طرفها.

- العمليات المقيدة لفائدة البلديات و المنجزة من طرفها و تحت مسؤولياتها.

لقد أكدت المادة 25 من قانون المالية التكميلي لسنة 1992 المعدلة للمادة 27 من قانون المحاسبة العمومية على صفة الأمر بالصرف الوحيد بالنسبة للوالي فيما يخص تطبيق برامج التجهيز العمومي غير المركزية.

أما عن برامج التجهيز المركزية المسجلة في رقم دليل الوزارات رخصت تفويضها للآمرين بالصرف الثانويين.

**و بالإضافة إلى هذا نجد الأمرين بالصرف المستغلين و الأمرين بالصرف المفوضين.**

- **فالأمرون بالصرف المستغلون:** هم الذين يحلون محل الأمرين بالصرف الرئيسيين في حالة مانع أو غياب و يتم استخلافهم بموجب عقد تعيين يعد قانونا و يبلغ للمحاسب العمومي و هذا ما بيته المادة 28 من قانون المحاسبة العمومية.

- **أما الأمرين بالصرف المفوضين:** فهم المستفيدون من تفويض للتوقيع لاستعمال الإعتمادات المالية و هذا التفويض يمنح للموظفين العاملين تحت سلطة الأمر بالصرف و تحت مسؤوليته طبقا لنص المادة 29 من قانون المحاسبة العمومية.

### ➤ **دور الأمرين بالصرف و مهامهم :**

يقوم الأمرين بالصرف بالمراحل الإدارية لتنفيذ الميزانية و التي تم توظيفها سابقا من التزام بالنفقة و تصفيته و أمر بالدفع فيما يخص عمليات النفقات و إثبات و تصفية فيما يتعلق بعمليات الإيرادات و قد تم تسمية الأمرين بالصرف استنادا للمهمة الثالثة المكلفين بها في إطار تنفيذ النفقات العامة و هي الأمر بالصرف و هذا ما يدل على أهمية المرحلة بالخصوص و أهمية العمليات المتعلقة بالنفقات مقارنة بالعمليات التي تخص الإيرادات بوجه عام.

### ➤ **مسؤولية الأمرين بالصرف :**

لا يمكن للأمرين بالصرف أن يأمروا بتنفيذ النفقات دون أمر بالدفع مسبق بمقتضى أحكام قانون المالية و هم مسؤولون عن الإثباتات الكتابية التي يسلمونها كما أنهم مسؤولون عن الأفعال اللاشريعة و الأخطاء التي يرتكبونها و التي لا يمكن أن تكتشفها المراقبة الحسابية للوثائق.

يعتبر الآمرون بالصرف مسؤولون مدنيا و جزائيا عن صيانة و استعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية و بهذه الصفة هم مسؤولون شخصا عن مسك جرد للممتلكات المنقولة و العقارية المكتسبة او المخصصة لهم.

## 2- المحاسبون العموميون؛

### ➤ تعريف المحاسبين العموميين والشروط الواجب توفرها لهذه الصفة؛

لقد عرفت المادة 33 من قانون المحاسبة العمومية بأنه يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام، كل شخص يعين قانونا للقيام، فضلا عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و 22- بالعمليات التالية:

- تحصيل الإيرادات و دفع النفقات.

- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو الموارد المكلف بها و حفظها.

- تداول الأموال والسندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد.

- حركة حسابات الموجودات.

و لقد عرف مرسوم 14 أكتوبر 1965 على أنه يعد محاسبا عموميا كل موظف أو عون أسند إليه إنجاز العمليات المشار إليها في المادة الأولى من هذا المرسوم و ذلك باسم:

- الدولة فيما يتعلق بعمليات ميزانية التسيير و التجهيز و عملات الميزانية الإضافية.

- الجماعات العمومية.

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

و المحاسب العمومي هو الذي يشتغل في مؤسسة عمومية ذات طابع إداري يسمى عون محاسبيا أو رئيس مصلحة المحاسبة، ويتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية و يخضعون أساسا لسلطته.

### ➤ الشروط الواجب توفرها لدى المحاسب العمومي؛

و يتبين من خلال المرسوم السالف الذكر أنه لكي يعتبر محاسبا عموميا و يجب توفر شروط هي:

- أن يعين المحاسب حسب أحكام القانون لتسهيل عليه عملية المراقبة من جهة و يعرف المهام التي يقوم بها من جهة أخرى و التي يحددها القانون.

- أن يعمل في إحدى المؤسسات التابعة للدولة لا لصالحه الخاص.

### ➤ التزامات و مسؤوليات المحاسبين العموميين؛

#### ✓ التزامات المحاسبين العموميين؛

يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين و الأنظمة بتحصيل الإيرادات و فضلا عن ذلك يجب عليه على الصعيد المادي كرقابة

صحة إلغاء سندات الإيرادات و التسويات و كذا عناصر الخصم التي يتوفر عليه و يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله أي نفقة أي يتحقق ممايلي:

- مطابقة العملية مع القوانين و الأنظمة المعمول بها صفة الامر بالصرف او المفوض له شرعية تصفية النفقات،
- توفر الإعتمادات أن الديون لم تسقط آجالها أو انها محل معارضة،
- الطابع الإبرائي للدفع،
- تأشيريات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين و الأنظمة المعمول بها و الصحة القانونية للمكسب الإبرائي.

و بمجرد أن يفى العمومي جملة هذه الالتزامات يجب عليه دفع النفقات أو تحصيل الإيرادات ضمن الأجل المحددة عن طريق التنظيم.

### ✓ مسؤوليات المحاسب العمومي:

يعتبر المحاسبون العموميون مسؤولين شخصيا وماليا عن العمليات الموكلة إليهم و تعد باطلة كل عقوبة سلطت على محاسب عمومي إذا ثبت أن الأوامر التي رفض تنفيذها كان من شأنها أن تحمله المسؤولية الشخصية و المالية، تنص المادة 41 من قانون 15-08-1990 على أنه تطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية و المالية على جميع عمليات القسم الطي يديره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى تاريخ إنهاء مهامه غير أنه لا يمكن إقحام هذه المسؤولية بسبب تسيير أسلافه إلا في العمليات التي يتكفل بها بعد التحقيق دون تحفظ أو إعتراض عند تسليم المصلحة لا يكون المحاسب العمومي مسؤولا شخصيا وماليا عن الأخطاء المرتكبة بشأن وعاء الحقوق و تلك المرتكبة عند تصفية الحقوق التي يتولى تحصيلها في جميع الحالات لا يمكن أن تقتحم المسؤولية الشخصية و المالية للمحاسب إلا من طرف الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة.

لا يجوز لمحاسب عمومي أو لزوجته ممارسة الوظيفة التي يختص بها أمر ميزانية الدولة أو ميزانية المنظمات التابعة للدولة و التي يشتغل فيها هذا المحاسب أو زوجته، و هذت مانصت عليه المادة 56 من قانون المحاسبة العمومية بأنه لا يجوز لأزواج الأمرين بالصرف بأي حال من الأحوال أن يكونوا محاسبين معينين لديهم غير أنه يجوز مخالفة هذه القاعدة فيما يخص بعض فئات المحاسبين و ذلك بموجب قرار وزير المالية و التخطيط كما يجوز لوزير المالية و التخطيط أن ينص بواسطة قرار على مخالفات خاصة بكل نوع الوظائف.

### ➤ أصناف المحاسبين العموميين:

حسب المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 مؤرخ في 7 سبتمبر 1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف و المحاسبون العموميون و كفاءاتها و محتواها، يكون المحاسبون العموميون إما رئيسيين أو ثانويين و يتصرفون بصفة مخصص مفوض.

## ✓ المحاسبون العموميون الرئيسيون:

لقد عرفت المادة رقم 10 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 السابق ذكره المحاسبون العموميون الرئيسيون هم المكلفون بتنفيذ التعليمات المالية التي تجري في إطار المادة 26 من القانون 90-21- المؤرخ في أوت سنة 1991 المذكور أعلاه.

وحسب المادة 31 من نفس المرسوم فإنه يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة هم:

- العون المحاسب المركزي للخزينة.

- أمين الخزينة المركزي .

- أمين الخزينة الرئيسي.

- أمناء الخزينة في الولايات.

- الأعوان المحاسبون للميزانيات المحلقة.

## ✓ المحاسبون العموميون الثانويون:

تعرف المادة 11 من نفس المرسوم التنفيذي رقم 91-313 بأنهم هم الذين يتولى تجميع عملياتهم محاسب رئيسي.

ولقد حددت المادة 32 و 33 من نفس المرسوم التنفيذي السابق الذكر المحاسبين الثانويين كالتالي:

- أمناء الخزينة في البلدية ويعتبرون المحاسبين الرئيسيين لميزانية البلدية.

- أمناء خزائن المراكز الإستشفائية الجامعية و المؤسسات العمومية الاستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الجوارية.

- الأعوان المحاسبون في المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس الأمة.

- قابضو الضرائب.

- قابضو أملاك الدولة.

- قابضو الجمارك.

- محافظو الرهون.

- قابضو البريد و المواصلات السلكية و اللاسلكية.

- رؤساء مراكز البريد و المواصلات السلكية و اللاسلكية.

✓ المحاسبون العموميون المخصصون :

المحاسبون المخصصون عرفتهم المادة 12 من المرسوم 313-91 بأنهم مخولون بأن يقيدوا نهائيا في كتاباتهم الحسابية العمليات المأمور بها من صندوقهم والتي يحاسبون عليها أمام مجلس المحاسبة.

✓ المحاسبون العموميون المفوضون :

تعرف المادة 13 من نفس المرسوم السابق المحاسبون العموميون المفوضون هم الذين ينفذون العمليات لحساب المحاسبين المخصصين.