

سلسلة الكتب الإلكترونية على موقع المفيد في المالية العمومية



المفيد في المالية العمومية/ <http://moufid.jimdo.com>

الطاهر زروق  
متفقد رئيس للمصالح المالية  
أمين المال الجهوي بمنوبتة

## مقدمة :

### تعريف النفقات العمومية :

النفقات العمومية هي النفقات التي تؤديها الهيئات العمومية في إطار ميزانياتها السنوية ومخططاتها التنموية لتغطية حاجياتها الإدارية طبقاً للتشريع و الترتيب السارية . و يأمر بتنفيذها المسؤول الإداري المؤهل قانوناً لذلك و يؤديها محاسب عمومي مختص . هذا التعريف يقتضي تحديد بعض المفاهيم و المبادئ المتعلقة بتنفيذ النفقات العمومية التي يجب توضيحها منذ البداية في إطار مدخل عام قبل الخوض في مسألة تأدية النفقات العمومية .

- (1) الإطار القانوني و الترتيبي المنظم للنفقات العمومية .
- (2) الهيئات المعنية بالنفقات العمومية.
- (3) الترخيص في إنجاز النفقات.
- (4) طبيعة النفقات العمومية.
- (5) الأشخاص المؤهلون لتنفيذ النفقات العمومية .

### (1) الإطار القانوني و الترتيبي المنظم للنفقات العمومية .

تتخذ النفقات العمومية على أساس قواعد قانونية و فنية ثابتة مستمدة أساساً من :

- ✚ القانون الأساسي لميزانية الدولة<sup>1</sup> .
- ✚ القانون الأساسي لميزانية الجماعات المحلية<sup>2</sup> .
- ✚ مجلة المحاسبة العمومية .
- ✚ القوانين العامة الأخرى السارية على غرار قانون الوظيفة العمومية .
- ✚ الأوامر الترتيبيية على غرار الأمر المنظم للصفقات العمومية<sup>3</sup> .

<sup>1</sup> القانون الأساسي لميزانية الدولة عدد 53 لسنة 1967 المؤرخ في 08 ديسمبر 1967 كما تم تنقيحه و إتمامه خاصة بالقانون الأساسي عدد 103 لسنة 1996 المؤرخ في 25 نوفمبر 1996 و القانون الأساسي 42 لسنة 2004 المؤرخ في 13 ماي 2004 .

<sup>2</sup> القانون الأساسي لميزانية الجماعات المحلية عدد 35 لسنة 1975 المؤرخ في 14 ماي 1975 كما تم تنقيحه و إتمامه خاصة بالقانون الأساسي عدد 65 لسنة 2007 المؤرخ في 18 ديسمبر 2007 .

<sup>3</sup> أمر عدد 3158 لسنة 2002 المؤرخ في 17 ديسمبر 2002 المتعلق بتنظيم الصفقات العمومية و الأوامر المنقحة والمتممة له .

✚ المناشير و التعليمات العامة التي تصدر عن الوزير الأول و وزير المالية على غرار التعليمات العامة عدد 2 لسنة 1996 المؤرخة في 1996/11/05 المتعلقة بقائمة الوثائق المثبتة للنفقات العمومية.

✚ لا يخفى علينا بأن المصادر التشريعية و الترتيبية التي تنظم النفقات العمومية يكملها فقه القضاء المالي من خلال القرارات التي تصدرها دائرة المحاسبات و دائرة الزجر المالي التي تعكس مدى تطابق النصوص المنظمة للمادة و ممارسة الأعوان العموميون المكلفون بتنفيذها ، يضاف إلى ذلك التقارير السنوية التي تصدرها هاتين الدائرتين .

## (2) الهيئات المعنية بالنفقات العمومية:

الهيئات المعنية بهذا الصنف من النفقات هي تلك الخاضعة لمجال تطبيق مجلة المحاسبة العمومية حيث أن هذه الأخيرة لا تنطبق قواعدها على كافة الذوات العمومية فهي لا تهم المؤسسات العمومية ذات الصبغة الصناعية أو التجارية و المنشآت والشركات العمومية والدواوين رغم أن مكاسبها ترجع للدولة أو الجماعات المحلية مثل الشركة التونسية للكهرباء و الغاز .

فالنفقات العمومية على هذا الأساس تهم فقط :

✚ الدولة : مجلس النواب و مجلس المستشارين و رئاسة الجمهورية والوزارة الأولى ومختلف الوزارات .

✚ المؤسسات العمومية غير الصناعية أو التجارية مثل الكليات و المعاهد الثانوية والمستشفيات وغيرها .

✚ الجماعات المحلية : المجالس الجهوية و البلديات .

✚ صناديق الخزينة و الحسابات الخاصة في الخزينة مثل صندوق التضامن الوطني وصندوق حماية المناطق السياحية .

### (3) الترخيص في إنجاز النفقات :

من حيث المبدأ لا يتم الشروع في إنجاز النفقات العمومية إلا إذا تم الترخيص فيها سنويا من طرف المجالس النيابية و ذلك من خلال المصادقة على مشاريع الميزانيات، حيث نص الفصل 84 من مجلة المحاسبة العمومية على أنه لا يجوز عقد أي نفقة أو صرفها ما لم يقع تقريرها بميزانية المصاريف .

📌 النفقات الخاصة بالدولة : لا يمكن للحكومة أن تنفذ النفقات المدرجة بالميزانية العامة للدولة إلا بعد الموافقة النهائية و المسبقة عليها من قبل مجلسي النواب و المستشارين ، حيث يتولى كل من المجلسين سنويا مناقشة مشروع قانون المالية المقدم من طرف الحكومة و الإقتراع عليه ، و يعد هذا مناسبة للنواب للإطلاع عن مجهودات الدولة في مختلف المجالات ، كما أن ذلك يمثل رقابة مسبقة على المالية العمومية.

📌 النفقات الخاصة بالمؤسسات العمومية : علاوة على نفقات المؤسسات العمومية المسددة مباشرة ضمن ميزانية الدولة تخصص لكل مؤسسة عمومية ميزانية مستقلة تلتحق ترتيبيا بميزانية الدولة وقد أصبحت منذ سنة 1996 تكتسي الصبغة التقديرية بحيث يمكن تنقيحها قبضا و صرفا بقرار من وزير الإشراف.

و لا يمكن لمديري المؤسسات العمومية كذلك الشروع في إنجاز النفقات إلا بعد المصادقة سنويا على ميزانية الدولة و الميزانيات الملحقة.

📌 النفقات الخاصة بالجماعات المحلية : على غرار الدولة تخصص لكل جماعة محلية ميزانية مستقلة تحدد حجم النفقات المرخص في إنجازها سنويا ، وعلى هذا الأساس لا يحق لرؤساء هذه الجماعات الشروع في تنفيذ نفقاتها إلا بعد الإقتراع على الموازين من طرف مجالسها و مصادقة سلطة الإشراف عليها.

\_ يصادق وزير الداخلية و التنمية المحلية على ميزانيات المجالس الجهوية.

- يصادق وزير الداخلية والتنمية المحلية ووزير المالية على الميزانيات البلدية التي يسفر حسابها المالي للسنة الماضية عن عجز وما دام هذا العجز لم يقع تسديده بواسطة الموارد البلدية الاعتيادية.

- يصادق وزير الداخلية والتنمية المحلية ووزير المالية على الميزانيات البلدية التي تساوي أو تفوق تقديرات مقايضها الاعتيادية للسنة السابقة مبلغ ستة ملايين دينار (6.000.000) <sup>4</sup>.

\_ يصادق الوالي على ميزانيات بقية البلديات الراجعة بالنظر له ترابيا.

#### (4) طبيعة النفقات العمومية :

لا ينتج عن تراخيص الميزانية، من الناحية النظرية، سوى فتح إمكانية إنجاز نفقات فهذه التراخيص لا تلزم الإدارة بصرف النفقات، بل يشترط في الأصل وجود دين على كاهل الهيكل العمومي، و يتأتى شرط وجود دين من المبدأ العام في مجال النفقات العمومية و هو: "كل عملية خلاص لابد أن تقابل دينا عموميا نشأ قبل ذلك".

و بخصوص مصادر النفقات العمومية فان الإدارة تصدر قرارات تنشأ بموجبها التزاما أو تعالين بها التزاما تنتج عنه نفقة.

حيث أن النفقة يمكن أن تكون إرادية أي نابعة عن مبادرة الهيكل العمومي، أو غير إرادية أي أن الهيكل العمومي لا يمكنه سوى معاينة ما من شأنه أن ينتج نفقة :

✚ النفقات الإرادية : تنشأ النفقات العمومية أساسا من خلال قرارات أو مداولات و هي إما أحادية الجانب أو ثنائية أي في شكل عقود .

- فبخصوص القرارات أو المداولات التي تنشأ عنها ديون عمومية يمكن ذكر تعيين الموظفين و الأعوان الواجب دفع مرتباتهم و أجورهم ، و الإنتزاع أو التسخير التي تتطلب تعويضات ، و كذلك الإعانات و المنح المقدمة من طرف الهيكل العمومي .

<sup>4</sup> أمر عدد 3179 لسنة 2010 مؤرخ في 13 ديسمبر 2010 يتعلق بضبط شروط تطبيق أحكام الفقرة الفرعية الثانية من الفصل 16 من القانون عدد 35 لسنة 1975 المؤرخ في 14 ماي 1975 المتعلق بالقانون الأساسي لميزانية الجماعات المحلية.

- أما العقود التي تبرمها الإدارة و التي تؤدي إلى صرف نفقات فإن أهمها عقود الكراء وعقود الصفقات العمومية و عقود القروض و عقود الشغل المحدودة، و حتى الشراءات أو الأشغال البسيطة التي تتم بموجب أذن طلب مباشرة يمكن إدراجها ضمن العقود الشفاهية.

✚ النفقات النابعة عن أحداث لا إرادية : الديون اللاإرادية للهيكل العمومية تنتج عن أعمال الإدارة أو سهوها والتي تقع على مسؤولية الإدارة طبقا للقانون الدولي أو القانون الإداري أو القانون المدني ، مثل قيام الإدارة بأشغال بالطريق العام أضرت بممتلكات الأجوار أو المارة أو أجسادهم ، أما من حيث سهو الإدارة ، عدم إصلاح عمود كهربائي مما أدى إلى تكهرب أحد الأشخاص ، و كل هذه الحالات تستوجب دفع تعويض من طرف الإدارة متى ثبتت مسؤوليتها طبعا .

### 5) الأشخاص المؤهلون لتنفيذ النفقات العمومية :

تتخذ النفقات العمومية من قبل صنفين من الأعيان العموميين كل منهما مستقل عن الآخر وأوكل المشرع لكل منهما دور محدد و مختلف عن الآخر في مجال تنفيذ الميزانية قبضا و صرفا، و هما أمر و القبض و الصرف و المحاسبون العموميون .

✚ مبدأ التفريق بين مهام أمر القبض و الصرف و المحاسب : أقرت مجلة المحاسبة العمومية في فصلها الخامس مبدأ هاما يتم بمقتضاه منع الجمع بين وظيفتي أمر قبض و صرف و محاسب عمومي لدى نفس الشخص كما أنه لا يجوز لزوجين تقاسم الوظيفتين بمؤسسة واحدة.

و يهدف هذا المبدأ إلى الحرص الشديد على حماية الأموال العمومية و ضمان الشفافية اللازمة عند إنجاز العمليات المالية الخاصة بالهيكل العمومية و بالتالي ضمان أقصى حد ممكن من حسن التصرف فيها. كما أن الفصل بين المهام يمكن من إجراء رقابة متبادلة بين الطرفين ، فالمحاسب يتثبت من مشروعية العمليات المنجزة من طرف الأمر بالقبض و الصرف قبل خلاص النفقات أو إستخلاص الموارد ، أما المحاسب فلا

يمكنه تنفيذ الموارد و النفقات إلا بعد صدور إذن من أمر القبض و الصرف كما يعتبر التأشير على الحسابات السنوية من قبل أمر القبض و الصرف ، بالنسبة للمؤسسات العمومية و الجماعات المحلية ، فرصة لمراقبة صحة عمليات المحاسب .

وتم تعزيز مبدأ التفريق بين أمر القبض و الصرف و المحاسب بقاعدة عدم إنتمائهما إلى سلم إداري واحد وبالتالي عدم خضوع المحاسب للسلطة الإدارية لأمر الصرف ، حيث أن المحاسبين يخضعون مباشرة لسلطة وزير المالية دون سواه<sup>5</sup>.

✚ التعريف بأمر القبض و الصرف : أمر القبض و الصرف هو الشخص الذي خول له القانون الصلاحيات اللازمة لإنجاز عمليات الميزانية ، فهو مكلف ببعث عمليات القبض و الصرف و الإذن بها .

و أمر و القبض و الصرف صنفان أولون ومساعدون<sup>6</sup> :

- أمر و القبض و الصرف الأولون Les ordonnateurs principaux هم :  
رئيس مجلس النواب و رئيس مجلس المستشارين .  
الوزراء .

رؤساء المجالس الجهوية والبلدية.

مديرو المؤسسات العمومية.

- أمر و القبض و الصرف المساعدون Les ordonnateurs secondaires : هم مكلفون من طرف أمرى الصرف الأولين بتنفيذ جزء من النفقات الأصلية الموضوعة على ذمتهم ، مثل المديرين الجهويين التابعين لمختلف الوزارات وأمرى الصرف المساعدين بالمؤسسات العمومية التي لها فروع<sup>7</sup> . مثل المراكز الجهوية للإعلامية الموجهة للطفل و دور الشباب .

<sup>5</sup> الفصل 11 من مجلة المحاسبة العمومية.

<sup>6</sup> الفصل 6 من مجلة المحاسبة العمومية.

<sup>7</sup> الفصل 238 من مجلة المحاسبة العمومية .

- تعليمات عامة عدد 3 مؤرخة في 1 أبريل 1991 حول إحداث خطة أمرى صرف مساعدين ومحاسبين مركزيين ومحاسبين جهويين خاصين بالمؤسسات العمومية.

و تجدر الإشارة في هذا الصدد إلى وجود فرق بين تفويض الإعتمادات إلى أمر صرف مساعد، وتفويض الإمضاء بمعنى النيابة عن أمر الصرف الأول في إمضاء أذن الصرف الخاصة بالإعتمادات المركزية و هو ما سيتم بيانه لاحقا.

التعريف بالمحاسبين العموميين : المحاسبون العموميون موظفون يتم تعيينهم من طرف وزير المالية وهم مكلفون بالقيام بعدد من العمليات المختلفة حددها القانون<sup>8</sup>.

وهؤلاء المحاسبون هم:

- أمين المال العام للبلاد التونسية .
  - الأمين العام للمصاريف .
  - أمناء المصاريف بالوزارات .
  - أمناء المال الجهويون للمالية .
  - قباض المالية .
  - قباض الديوانة .
  - المحاسبون بالمراكز الدبلوماسية والقنصلية بالخارج.
  - حافظ مستودع الطابع الجبائي .
  - المحاسب المركزي لأملاك الدولة الخاصة.
  - محاسبي المؤسسات العمومية.
- و تتمثل وظائف المحاسبين أساسا في:

- \* مسك الأموال و خزنها مما يترتب عنه مسؤولية حماية الأموال .
- \* الرقابة على مشروعية أوامر القبض و الصرف الصادرة عن أمري الصرف .
- \* تنفيذ أوامر القبض و الصرف.
- \* مسك الحسابات و تقديمها إلى السلطات المختصة .

<sup>8</sup> الفصل 10 من مجلة المحاسبة العمومية.



و على غرار أمري القبض و الصرف فان المحاسبين العموميين إما أولين أو ثاويين (مساعدين)<sup>9</sup>.

- المحاسب الأول هو الذي يقدم حساباته رأساً لدائرة المحاسبات وله كامل الصلاحيات في الشؤون الحسابية و هو يتبنى عمليات المحاسبين المساعدین، في حال وجودهم ، ويدرجها بحساباته و يصبح مسؤولاً عنها أمام الدائرة زيادة عن العمليات التي يقوم بها هو مباشرة<sup>10</sup>.

- المحاسب الثانوي (المساعد) هو الذي يخضع لسلطة المحاسب الأول الراجع إليه بالنظر وهو مسؤول أمامه عن العمليات التي يقوم بها لحسابه ، و عليه فان المحاسب العمومي المساعد لا يخضع مباشرة لقضاء دائرة المحاسبات .

مثلا : القابض البلدي بتونس المكتب الأول يعتبر، زيادة على كونه قابض من قباض الدولة، محاسباً أولاً بالنسبة للتنفيذ المحاسبي لميزانية بلدية تونس ويخضع لسلطته عند القيام بهذا الدور عدد من المحاسبين المساعدین ، حيث يتولى تبني كافة العمليات التي يقومون بها لفائدته و يدمجها بحساباته وهو وحده الذي يعد الحساب المالي السنوي الخاص بالبلدية المذكورة الذي يحال لدائرة المحاسبات .

كما أنه يمكن للمحاسبين العموميين أن يفوضوا سلطاتهم إلى مفوضين يعملون باسمهم وتحت مسؤولياتهم.

هذا و إن كل من أمر القبض و الصرف و المحاسب مسؤول عن الأعمال التي يقوم بها بمناسبة أدائه لدوره في مجال تنفيذ مختلف الميزانيات<sup>11</sup> وقد وقع التشديد على هذه المسألة نظراً لخطورة التصرف في المال العام ومن نتائج هذه المسؤولية بالنسبة لأمر الصرف العرض على دائرة الزجر المالي عند ارتكابه خطأ من أخطاء التصرف وبالنسبة للمحاسب تعمیر ذمته من طرف دائرة المحاسبات بالمبالغ التي كان سبباً في صرفها على وجه الخطأ.

<sup>9</sup> الفصل 13 من مجلة المحاسبة العمومية.

<sup>10</sup> يراجع في هذا الشأن الأمر عدد 219 لسنة 1971 المؤرخ في 29 ماي 1971 المتعلق بتعيين المحاسبين الخاضعة حساباتهم لقضاء دائرة المحاسبات والمنقح بالأمر 820 المؤرخ في 22 أوت 1986.

<sup>11</sup> الفصل 8 من مجلة المحاسبة العمومية بالنسبة لأمر الصرف و الفصل 15 من نفس المجلة بالنسبة للمحاسبين العموميين.

تجدر الإشارة إلى أن ما يميز تنفيذ النفقات العمومية هو تكريس قاعدة تواتر عمليات الصرف وتقسيمها إلى مراحل مترابطة ومتسلسلة لا يمكن تقديم إحداها عن الأخرى وتعرف إجمالاً بالمرحلة الإدارية لتنفيذ النفقات والمرحلة المحاسبية، مع وجود بعض الاستثناءات لهذا المبدأ.

و تنقسم المرحلة الإدارية، التي هي من مشمولات أمر الصرف، إلى ثلاثة عمليات وهي التعهد بالنفقات و تصفية النفقات و إصدار أذن صرف تلك النفقات أما المرحلة المحاسبية فإنه يطلق عليها مصطلح "تأدية النفقات" وهي مهمة أكلها المشرع، مع جملة من المهام الأخرى، إلى المحاسبين العموميين، و قد ضبط الفصل العاشر من مجلة المحاسبة العمومية هذه المهام كما يلي: "إن المحاسبين العموميين مكلفون بـ:

- جباية الإيرادات.
- و تأدية المصاريف.
- و صيانة الأموال و حفظها و القيم و المنتوجات و المواد التي تملكها الدولة و المؤسسات العمومية و الجماعات المحلية أو التي عهد إليها بحفظها.
- كما أنهم مكلفون أيضا بمراقبة صحة مقايض الهيئات المذكورة ومصاريفها و كذلك مراقبة صحة التصرف في أملاكها"
- و لابد من التأكيد في هذا الصدد على أنه لا يمكن مباشرة المهام سألقة الذكر إلا بعد إتمام ثلاث إجراءات:

- التسمية: تقع تسمية المحاسبين العموميين من قبل وزير المالية أو من فوض له وزير المالية في ذلك حسب ما نص عليه الفصل 11 من مجلة الحاسبة العمومية وهم يخضعون مباشرة لسلطته دون سواه.
- أداء اليمين: لا يمكن تنصيب أي عون عهد له بخطة محاسب عمومي ولا يحق له مباشرة مهامه إلا بعد الإدلاء أمام المحكمة باليمين القانونية حسب ما جاء بالفصل 12 من مجلة المحاسبة العمومية، وهو إجراء يقوم به

المحاسب العمومي مرة واحدة خلال حياته المهنية بمناسبة أول تكليف حتى و إن كان بصفة وقتية عند أول نيابة.

- **الإخراط في صندوق الضمان التعاوني للمحاسبين العموميين :** ينص

الفصل 12 سالف الذكر على وجوب الترسيم حال تسلم المهام بالسجل المخصص للضمان التعاوني للمحاسبين العموميين الممسوك من طرف المصالح المركزية بالإدارة العامة للمحاسبة العمومية الإستخلاص.

يستشف إذن من الفصل العاشر المذكور أعلاه و مما ورد كذلك بالفصلين 135 و 136 من مجلة المحاسبة العمومية بأن عملية تأدية النفقات ليست عملية صندوق فحسب محصورة في دفع قدر من المال لمستحقه ، بل إنها تتجاوز هذا الإطار الضيق بكثير ، لأن المحاسب العمومي مطالب بالقيام بجملة من العمليات الرقابية تمكنه من التثبت من شرعية النفقات التي دعي لتأديتها تشفع بوضع تأشيرته على أوامر الصرف شهادة منه بسلامتها.

و على هذا الأساس سنقسم هذا العمل إلى أربعة فصول:

الفصل الأول: مراقبة مشروعية النفقة.

الفصل الثاني: نتيجة رقابة المحاسب و طرق تسديد النفقات.

الفصل الثالث : الإستثناءات لمراحل تنفيذ النفقات.

الفصل الرابع: الإجراءات الخاصة بالفترة الإضافية.

### الفصل الأول:مراقبة مشروعية النفقات:

سوف نتعرض في هذا الفصل إلى الرقابة التي تخضع لها النفقة قبل خلاصها، وهي رقابة يقوم بها المحاسب العمومي على الإذن بالصرف كما ذكرنا، وما هذا إلا ربط وثيق بين الرقابات التي تمارس خلال مختلف مراحل تنفيذ النفقة انطلاقا من التعهد وصولا إلى الصرف وذلك لإخلاء نمة الخزينة من الديون المترتبة عليها بشكل تام وسليم.

وفي هذه المرحلة الخطيرة، مرحلة التأدية باعتبارها تمثل آخر حلقة لتنفيذ النفقة رأى المشرع من الضروري أن توكل إلى المحاسب العمومي مهمة رقابية شاملة دعمها

بمسؤولية شخصية ومالية تثار كلما لم يتقطن هذا الأخير إلى ما قد تتسم به النفقة من إخلالات تضر بمصالح الخزينة حيث جاء بالفصل 15 من مجلة المحاسبة العمومية ما يلي: " إن المحاسبين العموميين مسؤولين شخصيا وماليا عن العمليات المكلفون بإنجازها وعن القيام بالمراقبة المناطة بعهدتهم..."، أما الفصل 136 سالف الذكر فقد أكد على أنه " يجب على المحاسب المختص أن يتأكد على مسؤوليته وقبل وضع تأشيرته على أوامر الصرف الصادرة له من..." جملة من المعطيات سنفصلها لاحقا.

و غني عن الذكر بأن الرقابات التي تجرى في مستوى الصرف ليست هي تكرارا لا فائدة فيه لما تمت مراقبته في مستوى التعهد بل هي وجه آخر من أوجه التدقيق و آخر تأكد من سلامة استخدام المال العام، بدليل ما جاء بالفصل 122 من مجلة المحاسبة العمومية.

و على هذا الأساس يبدو من الضروري أن يكون المحاسب عارفا بكل تفاصيل المرحلة الإدارية لتنفيذ النفقات العمومية و أن يكون دارسا لها حتى يتمكن فعلا من أداء واجبه الرقابي على أحسن وجه.

و لمعالجة مسألة رقابة مشروعية النفقة سنتناول بالدرس:

الفقرة الأولى: المراقبة الأولية لتأدية النفقات.

الفقرة الثانية: الرقابة على أوامر الصرف و مؤيداتها.

الفقرة الثالثة: التأكد من عدم وجود موانع للصرف.

### الفقرة الأولى: المراقبة الأولية لتأدية النفقات:

تتعلق هذه الرقابة الأولية أو الأساسية، التي يقوم بها المحاسب بثلاث عناصر وهي التأكد من سحب النفقات على صندوقه والتأكد من صلاحيات الأمر بالصرف ومن توفر الاعتمادات اللازمة .

(1) رجوع النفقة بالنظر للمحاسب.

(2) التأكد من التعيين القانوني لأمر الصرف.

(3) التأكد من توفر اعتمادات مقررة بصفة قانونية.

**(1) رجوع النفقة بالنظر للمحاسب: La compétence du comptable:**

تطبيقاً لأحكام مجلة المحاسبة العمومية لا يمكن التأشير من قبل المحاسب العمومي على إذن الصرف الصادر عن أمر الصرف إلا إذا كان مسحوباً على صندوقه أي أن هذا المحاسب قد أسندت له صفة محاسب للجهة المصدرة للإذن بالصرف و أن تأدية تلك النفقة هي من اختصاصه المطلق، فالأمين العام للمصاريف لا يمكنه قبول الأذن بالصرف الصادرة عن عميد كلية العلوم بتونس باعتباره لم يعين من قبل وزير المالية للقيام بذلك.

وقد يبدو عنصر تأكد المحاسب العمومي من اختصاصه أمراً شكلياً إلا أنه في الواقع ضرورة من ضرورات التنظيم المحاسبي والتصرف المالي السليم نظراً لتعدد أمري الصرف و المحاسبين المختصين في تأدية النفقات العمومية. و يجدر التأكيد على أنه تم تحديد اختصاص مختلف المحاسبين العموميين في مجال تأدية النفقات بكل دقة صلب مجلة المحاسبة العمومية على النحو التالي :

**أ- المحاسبين المكلفين بتأدية نفقات ميزانية الدولة:**

- أمين المال العام: Le trésorier Général:

إن أمين المال العام يختص وحده بتأدية مصاريف الدولة المتعهد بها والمأذون بدفعها على صناديق الخزينة Les Fonds du Trésor و ذلك حسب ما ورد بالفصلين 133 و 178 من مجلة الحاسبة العمومية.

– الأمين العام للمصاريف : Le payeur Général :

يتولى الأمين العام للمصاريف حسب الفصلين 133 و 184 مكرر من مجلة المحاسبة العمومية ، تأدية نفقات ميزانية الدولة المتعهد بها والمأذون بدفعها من قبل :  
 .أمري الصرف الأولين للدولة.  
 .أمري الصرف المساعدين للدولة.

غير المعتمدين لدى غيره من المحاسبين المختصين الآخرين.

أمناء المصاريف Les payeurs départementaux

لقد أحدثت في السنوات الأخيرة، بعد تنقيح مجلة المحاسبة العمومية سنة 1996<sup>12</sup>، مجموعة من أمانات المصاريف كل واحدة منها مختصة بتأدية نفقات إحدى الوزارات مثل : الفلاحة والتجهيز والصحة والتربية...

فأمناء المصاريف يقومون، حسب الفصلين 133 و 184 **مثلت** من مجلة المحاسبة العمومية، بدفع نفقات باب من أبواب ميزانية الدولة التي أذن بصرفها :  
أمري الصرف الأولين للدولة .

أمري الصرف المساعدين للدولة غير المعتمدين لدى قبّاض المجالس الجهوية.

قبّاض المجالس الجهوية Les Receveurs des conseils de Région

إن جل النفقات التي يأذن بدفعها أمر الصرف المساعدون بمختلف الجهات والمرسمة بميزانية الدولة يتولى تأديتها قبّاض المجلس الجهوي المختص ترابيا عملا بالفصلين 133 و 190 من مجلة المحاسبة العمومية عوضا عن القبّاض الجهوي سابقا(أمين المال الجهوي حاليا) مع الملاحظة أن بعض نفقات أمري الصرف المساعدين لازلت تسحب على صندوق أمين المصاريف بالوزارة التي ينتمي إليها أو الأمين العام للمصاريف حسب الحالة، مثل نفقات أجور الموظفين.

**ب - محاسبي الجماعات العمومية المحلية:** Les comptables des collectivités

يقوم قبّاض المالية بدور محاسبين للجماعات العمومية حيث أنهم يقومون بمراقبة نفقاتها المعقودة والمأمور بصرفها من طرف رؤسائها و تأديتها عملا بالفصل 262 من مجلة المحاسبة العمومية الذي جاء فيه " يقوم محاسب الدولة المكلف بمهمة محاسب للبلدية بإنجاز مقابيضها ومصاريفها.

ويتولى هذا المحاسب بصفته محاسبا أول جباية كافة إيراداتها ومراقبة نفقاتها المعقودة والمأمور بصرفها من طرف رئيسها وتأديتها".

<sup>12</sup> القانون عدد 86 لسنة 1996 المؤرخ في 6 نوفمبر 1996 .

هذه الجماعات كما هو معلوم هي المجالس الجهوية والبلديات، وما يجلب الانتباه هنا هو الدور الذي يقوم به قابض المجلس الجهوي حالياً والمتمثل في إختصاصه من ناحية بتأدية النفقات الراجعة لميزانية الدولة التي يأمر بها الآمرون المساعدون بالجهة ومن ناحية أخرى إختصاصه بتأدية نفقات المجلس الجهوي كجماعة عمومية محلية، حيث تبرز في مثل هذه الحالات أهمية التفريق بين أوامر صرف كل ميزانية حتى تنزل تنزيلاً صحيحاً. ( الوالي أمر صرف مساعد لوزير الداخلية وأمر صرف أول على ميزانية المجلس الجهوي ) أو أن يكون قابض مالية محاسبا لبلديتين متجاورتين أو أكثر مثل بلدي المرسى وسيدي إبي سعيد وبلدي تالة و حيدرة .

### ج- محاسبي المؤسسات العمومية : Les comptables des Etablissement publiques

يمكن أن يكون محاسب مؤسسة عمومية ما ، إما قابض مالية أو أحد الأعوان المحاسبين ، حسب الحالات المنصوص عليها بالفصلين 187 و 239 من مجلة المحاسبة العمومية وهنا أيضا يجوز الجمع لدى قابض مالية واحد أو عون محاسب واحد بين تأدية نفقات تعود إلى ميزانيات مختلفة وهو وضع يحتم على المحاسب الإنتباه والتثبت من صحة سحب نفقات كل منها.

من خلال ما تقدم ذكره في هذا العنصر الخاص بسحب النفقة على صندوق المحاسب يتأكد جود العديد من العلاقات بين أمري الصرف و المحاسبين يمكن صياغتها على النحو التالي:

- (1) أمر صرف ميزانية واحدة تسحب الأوامر التي يصدرها على صندوق محاسب واحد.
- (2) أمر صرف ميزانية واحدة تسحب الأوامر التي يصدرها على صندوق محاسبين إثنين.

مثال:

- المدير الجهوي للتعليم ← أمين المصاريف بالوزارة  
 ← قابض المجلس الجهوي

- (3) أمر صرف ميزانيتين تسحب الأوامر التي يصدرها على صندوق محاسب واحد

مثال:

- الوالي في خصوص الإعتمادات المفوضة .
- الوالي رئيس المجلس الجهوي.

المحاسب المختص هو قابض المجلس الجهوي في الحالتين

(4) أمر صرف ميزانيتين تسحب الأوامر التي يصدرها على صندوق محاسبين إثنين

مثال (1):

- وزير التجهيز و أمين المصاريف بالوزارة في خصوص الميزانية العامة
  - وزير التجهيز و أمين المال العام في خصوص صندوق تحسين المسكن
- FNAH

مثال (2):

مدير إثنين من المستشفيات مرتبط بمحاسبين عموميين كل منهما مكلف بإدارة أموال واحد من المستشفيات.

(5) محاسب مرتبط بعدد من أمري الصرف ميزانيات مختلفة في نفس الوقت

مثال 1: الأمين العام للمصاريف.

مثال 2 : قابض المجلس الجهوي.

مثال 3: قابض مجموعة من البلديات و المؤسسات.

مثال 4 : عون محاسب لعدد من المؤسسات.

(2) التأكد من التعيين القانوني لأمر الصرف: La qualification de l'ordonnateur

لا يمكن للمحاسب العمومي أن يقبل أمرا بالصرف إلا إذا كان صادرا عن شخص له المؤهلات القانونية أي وقعت تسميته بصفة قانونية، ووقع إعتماده لديه. ويتم ذلك من خلال إبلاغ المحاسب العمومي نسخة من الوثيقة التي عين بمقتضاها المعني " أمرا للصرف " أو الوثيقة التي تم بمقتضاها التكليف من الأمر بالصرف الأول لمن فوض له (تفويض الإمضاء) و تفويض السلطات إلى أحد المساعدين .

ويكون هذا الإبلاغ مرفوقا بأنموذج إمضاء الأمر بالصرف وذلك ليتحقق

المحاسب العمومي من أن الأمر بالصرف صادر فعلا عن الشخص الذي له الصلاحيات القانونية لذلك.



### (3) التأكد من توفر إتمادات مقرّرة بصفة قانونية: Disponibilité d'un crédit régulièrement ouvert.

ينص الفصل 136 من مجلة المحاسبة العمومية كما ذكرنا آنفا على أن المحاسب المختص يتأكد تحت مسؤوليته قبل التأشير على أوامر الصرف من توفر الإتمادات اللازمة والمقررة بصفة قانونية".

ويتمثل ذلك في عمليتين تهدف الأولى إلى التحقق من أن الإتماد تم اقراره وتحديد مبلغه وفقا للقوانين السارية والثانية التحقق من أن بند الميزانية به إتمادات بالقدر الكافي لإنجاز النفقة.

#### أ - الرقابة على إقرار الإتمادات:

تتناول هذه الرقابة بالنسبة إلى الميزانية العامة للدولة صحة توزيع الإتمادات التي رصدها قانون المالية لكل وزارة ولكل مؤسسة إدارية حتى لا يفوق تفصيل الإتمادات جملة ما أقره قانون المالية و نفس الشيء بالنسبة لميزانيات الجماعات المحلية. و يتم ذلك من خلال المطالبة بالوثائق التي تثبت إحراز الإتمادات على المصادقة من قبل السلطة المختصة ، وتختلف هذه الوثيقة باختلاف الميزانية المعنية كما ذكرنا سابقا.

كما تشمل هذه الرقابة صحة الإتمادات الإضافية أو المحولة من فقرة إلى أخرى وفي حالة تفويض الإتمادات أو إحالتها، ويتم كل ذلك من خلال فحص القرارات المتعلقة بكل حالة.

فإذا تفتن المحاسب العمومي إلى أي خلل من الإخلالات فعليه أن يرفض التأشير على النفقة إلى حين إجراء التصحيحات اللازمة.

وهذه الصلاحية لا يختص بها المحاسب العمومي وحده إذ أن مراقب المصاريف كما رأينا آنفا ينتهت ، قبل التأشير على مقترح التعهد ، من صحة رصد الإتمادات باعتباره يصهر على تطبيق الأحكام القانونية ذات الصبغة المالية وباعتباره

يتابع عمليات تحويل الإعتمادات من بند إلى بند ومن ميزانية إلى أخرى وكذلك تفويضها ويبيدي رأيه فيها.

### ب - مراقبة توفر الإعتمادات:

إن هذه الرقابة لها أهمية كبرى باعتبارها تحقق إحترام الترخيصات الواردة بالميزانية إذ أن المحاسب لا يمكنه أن يؤشر على أمر بالصرف منزل على بند من بنود الميزانية ليست به متوفرات إعتمادية تسمح بتغطية المبلغ الذي سيصرف إلى مستحقه.

#### الفقرة الثانية: الرقابة على أوامر الصرف و مؤيداتها:

تعد هذه الرقابة رقابة شاملة و تتعلق بكل أمر بالصرف و مؤيداته على حدة وهي تخص:

(1) التأكد من وجود تأشيرة مراقب المصاريف العمومية.

(2) مراقبة تنزيل النفقة وصحة إدراجها.

(3) التأكد من ثبوت العمل المنجز ومن صحة حسابات التصفية.

(4) مراقبة صيغة أوامر الصرف و مؤيدات النفقة.

(5) مراقبة الصبغة الإبرائية للنفقة.

#### 1) التأكد من وجود تأشيرة مراقب المصاريف العمومية :

تعدّ تأشيرة مراقب المصاريف على النفقة من الشروط الأساسية التي تكتمل بها

شرعيتها و يشكل غيابها إخلالا مانعا مانعا باتا لصرفها<sup>13</sup>.

لذا على المحاسب العمومي أن يتثبت، عند تسلمه أوامر الصرف، من إرفاقها

بطلبات التعهد مؤشر عليها من قبل مراقب المصاريف العمومية أو الرجوع إلى هذه

الوثيقة في حال إرفاقها بأمر صرف سابق وذلك اعتمادا على رقمها المدون بالأمر

بالصرف الجديد.

<sup>13</sup> مذكرة عامة محاسبية عمومية عدد 23 مؤرخة في 13 مارس 1997 حول بعض الإخلالات في تأدية النفقات العمومية.

هذا يعني أن المحاسب مطالب بالتأكد من أن النفقة حظيت بموافقة جهاز مراقبة المصاريف العمومية، وفي صورة الإخلال بذلك الواجب على المحاسب عدم قبولها.

ويتعين على المحاسب العمومي، في صورة إسناد تأشيرة المراقب مشفوعة بشرط من الشروط ، التأكد من أن الشرط المطلوب تمت الاستجابة له و أن النقص تم استكماله.

أما إذا كانت النفقة مرفوضة من قبل مراقبة المصاريف فإنه لا مجال للمحاسب العمومي للتأشير على الأمر بالصرف وينبغي عليه رفضه إلا في صورة الإدلاء بقرار من الوزير الأول يخول تجاوز ذلك الرفض.

## (2) مراقبة تنزيل النفقة وصحة إدراجها:

يجب على المحاسب العمومي مراقبة مدى صحة تنزيل النفقة ، وذلك سهرًا على إحترام مبدأ خصوصية الإعتماد في مستوى بنود الميزانية بحيث يجب أن يقابل موضعها نوع الإعتماد المخصص ، ويتم ذلك بمقارنة موضوع النفقة (كنفقات الكهرباء والغاز) بالمخصصات الواردة بالميزانية لمثل هذه النفقات فإن حصل التطابق كان تنزيل النفقة شرعيًا.

يقوم المحاسب بذلك بالرغم من أن هذه العملية قد قام بها من قبل مراقب المصاريف العمومية ، وقد يحصل من جراء هذه الرقابة تناقض بين موقف مراقب المصاريف وبين موقف المحاسب العمومي يفسر عامة بعدم كفاية المعلومات في مستوى التعهد واكتمالها إبان إصدار الإذن بالصرف الذي ترفق به كافة الوثائق فيتبين منها الموضوع الحقيقي مما يظهر سوء التنزيل (نفقات مشروع تدرج على إعتمادات مشروع آخر) ويفسر هذا التصرف عامة بنفاذ الإعتمادات أو عدم كفايتها لتغطية نفقة ما بحيث يلجأ المتصرف إلى بند آخر به متوفرات كافية (كتأجير عملة على الإعتمادات المخصصة لبعض المشاريع بالعنوان الثاني للميزانية).

## (3) التأكد من ثبوت العمل المنجز ومن صحة حسابات التصفية:

### أ- رقابة العمل المنجز:

يجب على المحاسب العمومي أن يتأكد من أن موضوع النفقة قد تم انجازه وفقا لما هو متفق عليه أي وقع استلام المواد و شهد بسلامتها أو تم الانتفاع بالخدمات أو قبول الأشغال

ويعتمد المحاسب العمومي في ذلك على الوثائق المقدمة إليه والتي تحمل شهادة "الموظف المختص" بإنجاز العمل انجازا مطابقا لما اتفق عليه عند التعهد، أشغالا كان أو تزويدا بمواد أو القيام بدراسات أو غيره من الخدمات. و يتجسم ذلك من خلال التأكد من وجود ختم Cachet يحرر بأساليب مختلفة باختلاف نوع الخدمة المقدمة للإدارة مثلا :

" يشهد أمر الصرف الممضي أسفله بأن البضاعة أو الخدمات أو الأشغال المدرجة بالقائمة قد وقع تسلمها كاملة و سليمة " أو  
"« L'ordonnateur soussigné certifie que l'objet de la présente pièce de dépense a été effectué et reçue comme bon et valable. »

يعتمد المحاسب كذلك لمراقبة حسن إنجاز العمل التأكد من إرفاق أذن الصرف بمحاضر الإستلام أو القبول المشار إليها سابقا التي تحررها لجان القبول بالمصالح الإدارية.

هذا إضافة إلى وجوب التأكد من التنصيص على مراجع تضمين المنقولات من أثاث وتجهيزات و معدات، بالسجل الخاص بحصر المكاسب Registre d'inventaire. و على هذا الأساس تعتبر مراقبة المحاسب العمومي لحسن الإنجاز رقابة مستنديه باعتبار أنه غير مخول له التنقل على عين المكان، وليس له أن يدقق ماديا بمقر الإدارة المعنية في ثبوت العمل المنجز، و الوقوف على صحة ما شهد به المسؤولون في الإدارة لكن مقابل هذا فإن أمر الصرف يتحمل كل المسؤولية في خصوص صحة الشهادات بالإستلام ومطابقتها للواقع . مع التأكيد طبعا على أن للمحاسب الحق في إرجاع أمر الصرف والوثائق في صورة عدم إحترام هذا الاجراء المتعلق بوضع شهادات الإستلام.

**ب- التأكد من صحة حسابات التصفية :**

تلي الرقابة على ثبوت إنجاز العمل رقابة تصفية النفقة من الوجهة الحسابية باعتبار حجم العمل المنجز أو مدته أو نوعيتها أو غيرها من المعطيات التي تنعكس على مقدار المبلغ المأذون بصرفه مثلما يتبين ذلك من الوثائق المدلى بها رفقة الأمر بالصرف.

إن عملية التصفية هذه، كما ذكرنا سابقا، تهدف إلى ضبط المقدار النهائي لنفقة ما تمت مسبقا المصادقة على عقدها، بالتالي على المحاسب في هذه المرحلة من الرقابة، أن يعيد مراجعة جميع مراحلها عسى أن يوجد خطأ ما يجعل مبلغ النفقة مخالفا لحقيقة العمل المنجز رغم أن أمر الصرف قد تثبت هو بدوره من هذا المبلغ وحدده بلسان القلم.

لا ينتهي دور المحاسب عند هذا الحد في مجال مراقبة حسابات التصفية بل يتعداه إلى التأكد من إنجاز الخصم من المورد Les retenus à la source الوجوبي حسب النصوص المنظمة لهذه المادة وخاصة الفصل 52 من مجلة الضريبة على الدخل بالنسبة لأداءات الدولة والخصم لفائدة الصندوق الوطني للتقاعد والحيطة الإجتماعية<sup>14</sup> والتأكد من الإذن بصرف المبالغ المخصومة لفائدة الجهات المستفيدة.

و في هذا المجال نذكر بـ :

. الخصم من الأجور والمرتببات

. الخصم من الأتعاب ومعينات الكراء...

. الخصم من منح الحضور في نطاق تمثيل الدولة في مجالس إدارة

المؤسسات التي تساهم الدولة في رأس مالها.

. الخصم بنسبة : % 1,5 كتسبقة على الأداء على الدخل و % 50 كتسبقة

بعنوان الاداء على القيمة المضافة<sup>15</sup>.

<sup>14</sup> مذكرة عامة محاسبية عمومية عدد 64 مؤرخة في 14 جويلية 1998 حول الإخصام من المرتببات والأجور لفائدة الصندوق القومي للتقاعد والحيطة الإجتماعية.

<sup>15</sup> - تعليمات عامة عدد 02 لسنة 1998 مؤرخة في 1998/01/21 حول إحداث خصم من المورد بعنوان الاداء على القيمة المضافة والضريبة على الدخل والضريبة على الشركات المستوجبة على الصفقات  
- مذكرة عامة أداءات عدد 98/10 حول تفسير طرق احتساب الخصم من المورد بعنوان الاداء على القيمة المضافة عند دفع مبالغ الصفقات.

**1) مراقبة صبغة أوامر الصرف و مؤيدات النفقة:**

على المحاسب مراجعة كل المعطيات على اختلافها التي يحتويها أمر الصرف و لا يستثنى من ذلك شيئاً حتى لا يؤثر أي خطأ محتمل على نتائج حسابية المصاريف، ويتأكد بالخصوص من تطابقها مع وثائق الإثبات المرفقة به .

أما بالنسبة لوثائق الإثبات فان وجودها في حد ذاته لا يكفي بل لابد للمحاسب أن يتثبت من توفر الشروط اللازمة التي تضي عليها الصبغة القانونية (الإمضاءات، صحة الأرقام، شهادة الإنجاز، تطابق المبلغ المحدد بلسان القلم و المبلغ المحدد بالأرقام...).

مع التذكير هنا بوجود التقيد من طرف المحاسب عند مراقبة الوثائق بما جاء بالتعليمات العامة عدد2 الصادرة بتاريخ 5 نوفمبر 1996 المشار إليها سابقا التي حددت قائمة الوثائق الضرورية لإثبات المصاريف العمومية مبوبة حسب طبيعة كل منها .

و لا بد من التأكيد في هذا المجال كذلك على أن الأمر بالصرف الخالي من وثائق الإثبات يكون عرضة للرفض من قبل المحاسب وكذلك الأمر بالصرف الذي تنقصه بعض الوثائق أو أن تكون الوثائق غير ملائمة لموضوع النفقة أو أن تكون نسخ غير أصلية مثل الفواتير و ذلك عملا بالفصلين 122 و 136 م م ع.

وفي هذا الصدد نؤكد على بعض الشروط التي يجب أن تتوفر في وثائق الإثبات الأكثر تداولاً:

**أ- الإثبات بواسطة الفواتير:**

يجب اعتماد فواتير لإثبات النفقات تتوفر فيها التنصيصات الوجيهة التالية والواردة بالفصل 25 من قانون المنافسة و الأسعار:

- الرقم التسلسلي .
- أسماء الأطراف و عناوينهم .
- المعرف الجبائي .

- مذكرة عامة أديت عدد 2004/15 حول شرح احكام الفصلين 72 و 73 من القانون عدد 80 لسنة 2003 المؤرخ في 29 ديسمبر 2003 بقانون المالية لسنة 2004 حول توسيع مجال الخصم من المورد بنسبة 50 % بعنوان الاداء على القيمة المضافة المطبق من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات والمنشآت العمومية.

- مذكرة عامة أديت عدد 2004/19 حول سحب الخصم من المورد بنسبة 1,5% على كل اقتناءات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات والمنشآت العمومية من مواد وخدمات التي يساوي او يفوق مبلغها الخام 1000 دينار.

- التاريخ .
- التسمية الدقيقة للمنتوج .
- سعر الوحدة بدون إحتساب الأداء على القيمة المضافة و كذلك نسب و مبالغ هذا الأداء.
- عند الإقتضاء التخفيضات الممنوحة .

### ب- إثبات النفقات المنجزة في إطار الصفقات العمومية:

يجب على المحاسب أن يتأكد من وجود كافة الوثائق المثبتة لنفقات الصفقات بحكم تعددها حيث تصل إلى تسعة عشرة وثيقة أو أكثر أحيانا و أن يراقب خاصة خلاص معالم تسجيل الوثائق المكونة لعقد الصفقة كاملة<sup>16</sup> وهي تشمل :

- ❖ الإلتزام .
- ❖ جدول الأسعار و التفصيل التقديري .
- ❖ كراس الشروط الإدارية الخاصة .
- ❖ كراس الشروط الفنية الخاصة .
- ❖ ملف إنجاز الصفقة ( أمثلة فنية و خرائط ... ) عند الإقتضاء
- كل هذه الوثائق يجب تقديمها مجمعة و أصلية هذا زيادة على تسجيل وثيقة الضمان النهائي إن كان بنكيا .
- يجب المطالبة كذلك بالوثائق المتعلقة بآخر أمر بالصرف التي نذكر منها خاصة :
- كشف مقارن لتفاصيل النفقات المقدرة و النفقات الحقيقية .
- نسخ من كشوفات الحسابات المؤقتة .
- جميع أذن المصلحة .
- محضر الإستلام الوقتي .
- محضر الإستلام النهائي عند الإقتضاء.
- مذكرة إحتساب آجال التنفيذ .
- شهادة في تطبيق أو عدم تطبيق خطايا التأخير .
- إذن بإرجاع خطايا التأخير عند الإقتضاء.

<sup>16</sup> مذكرة عامة محاسبة عمومية عدد 85 مؤرخة في 30-10-1996 حول تسجيل الصفقات العمومية.

و لمزيد التوضيح نؤكد على أن المقصود بأمر الصرف الأخير هو ذلك المتعلق بأخر مبلغ سيتم صرفه للمستفيد في حدود:

- 90% من قيمة الصفقة إذا نصت كراس الشروط على وجوب الحجز بعنوان الضمان.

- 100% من قيمة الصفقة في حالة تقديم وثيقة الضمان الشخصي للحجز بعنوان الضمان عوضا عن الحجز بعنوان الضمان (ضمان بنكي).

- 100% من قيمة الصفقة في حالة عدم التنصيص عن الحجز بعنوان الضمان بكراس الشروط .

بمعنى أن تقديم كل الوثائق يتم في هذه المرحلة و يتم خصم خطايا التأخير إن وجدت في هذه المرحلة كذلك و لا ينتظر ذلك إلى الإذن بالصرف الذي يحتوي على 10% بعنوان إرجاع الضمان المحجوز و الذي يتم إصداره بعد عرض ملف الختم النهائي على لجنة الصفقات المختصة.

## (2) مراقبة الصبغة الإبرائية للنفقة:

ينص الفصل 41 من مجلة المحاسبة العمومية على أنه "لا تصرف النفقات إلا لمستحقيها..." وذلك بهدف إبراء ذمة الهيئات العمومية إبراء تاما و نهائيا. ويتعين على المحاسب العمومي التأكد من أن الأمر بالصرف محرر باسم صاحب الدين أو باسم من أهل للقيام مكانه (كالتوكيل...).

وفي الحقيقة فإن الإبراء يكتمل بتسديد المبلغ إلى صاحبه أو إلى من يقوم مقامه.

### الفقرة الثالثة: التأكد من عدم وجود موانع للصرف:

بعد الفراغ من أعمال الرقابة المذكورة سابقا لا بد أن يتجه المحاسب إلى ناحية أخرى تهم التثبت من عدم وجود عوائق يمكن أن تمنع تأدية النفقة أو تأجيلها وهي موانع تهم سقوط الدين بمرور الزمن أو وجود اعتراضات من طرف الغير على دفع تلك النفقة إلى صاحبها أو أن تكون الأموال المتوفرة لا تكفي لأداء النفقة.

(1) تطبيق قاعدة سقوط الحق بالتقادم .

(2) تدخل الغير للتأثير على مسار النفقة.

(3) التأكد من توفر المقاييس الكافية لتسديد النفقات.



## 1) تطبيق قاعدة سقوط الحق بالتقادم :

### أ- مبدأ سقوط الحق بالتقادم :

يعود سقوط الحق في المطالبة بالديون المحمولة على كاهل الخزينة إلى المبدأ القانوني القائل بعدم أبدية الحقوق والإلتزامات .

يعني هذا أنه لا يحق للمستحقين مطالبة الإدارة المدينة بدفع ما عليها لفائدتهم بعد إنقضاء الأجل القانوني، بحيث أن مرور الزمن يسقط تماما الدعوى ويجعل الإدارة خالصة الذمة .

إن أجل سقوط الحق في خصوص الديون العمومية أقصر من الأجل المعمول به في القانون المدني المحدد بخمسة عشر سنة حيث أن مجلة المحاسبة العمومية في فصلها 46 حددت أجل السقوط كما يلي :

- أربع سنوات بالنسبة للمستحقين المقيمين بالتراب التونسي.

- خمس سنوات بالنسبة للمستحقين المقيمين بالخارج .

تسري مدة التقادم بداية من اليوم الأول للسنة الموالية لتلك التي بعث فيها الدين. فلو قدم دائن مقيم بالتراب التونسي وثيقة تثبت ديناً لفائده محمول على الخزينة، مؤرخة في 15 مارس 2002، فإن إحتساب مدة التقادم يكون كما يلي : لا تحسب المدة الباقية من سنة 2002 وننتقل من 1 جانفي 2003 ونعد أربعة سنوات: 2003 - 2004 - 2005 - 2006 إلى حدود يوم 31 ديسمبر، بالتالي لا يمكن المطالبة بهذا الدين إنطلاقاً من يوم 1 جانفي 2007.

إن التمسك بهذا الحق لفائدة الدولة والمؤسسات العمومية والجماعات المحلية يعد إجبارياً ولا يجوز للسلط الإدارية التنازل عنه لفائدة صاحب الدين وهو إلزام نص عليه الفصل 50 من مجلة المحاسبة العمومية.

على أنه في بعض الحالات الخاصة يجوز التنازل عن حق سقوط الدين بمرور الزمن الذي إكتسبته الدولة أو المؤسسات العمومية بمقتضى قرار يصدره وزير المالية، أما إذا كان الدين محمولاً على ميزانية جماعة محلية يصدر قرار وزير المالية بعد موافقة مجلس الجماعة وسلطة الإشراف.

إن هذا التنازل يكسب الدائن ديناً جديداً يسقط هو الآخر بعد مرور نفس المدة الأولى أي أربعة أو خمسة سنوات حسب الحالة.  
زيادة على رفع التقادم من طرف وزير المالية كما تم بيانه يمكن كذلك أن يقطع التقادم أو يعلق بفعل بعض الأعمال أو بعض الظروف.

### ب- قطع مدة التقادم (الفصل 47 م م ع) :

تقطع مدة التقادم في حالات أربعة :

\* إذا قدم صاحب الدين مطلباً للإدارة في دفع دينه أو عرض عليها شكاية تهم هذا الدين ، على أن يتسلم من رئيس الإدارة المعنية شهادة في تاريخ تقديم مطلبه أو شكايته.

\* إذا رفع صاحب الدين أو طرف معني دعوى لدى المحاكم العدلية على شرط أن تكون الدعوى تخص مصدر الدين أو وجوده أو مقداره أو تأديته.

\* إذا صدر عن الإدارة مكاتبة تخص هذا الدين .

\* إذا تم تسديد جزء من الدين .

كل هذه الأسباب تقطع مدة التقادم قطعاً تاماً بحيث تفسخ المدة المنقضية فسخاً كاملاً وتجري مدة جديدة بداية من غرة جانفي للسنة الموالية لتلك التي وقع فيها قطع مدة التقادم، ما عدى حالة رفع الدعوى لدى العدالة التي تجري فيها المدة الجديدة من غرة جانفي للسنة الموالية لتلك التي أصبح فيها الحكم نهائياً.

### ج- تعليق مدة التقادم: (الفصلين 48 و 49 م م ع) :

تعلق مدة التقادم في حالات ثلاثة :

\* إذا كان صاحب الدين أو من ينوبه في حالة قانونية أو مادية تجعل المطالبة بحقه مستحيلة.

. القاصر لا يمكنه القيام بما يلزم للمطالبة بما هو راجع إليه سواء مباشرة

أو عن طريق ممثله القانوني في صورة عدم تعيينه.

. يستحيل على صاحب الدين المطالبة بحقه عندما يكون في وضع مادي لا يسمح له بالقيام بأي إجراء بسبب المرض أو القوة القاهرة مثل الحرب والاضطرابات والفيضانات ...

\* إذا كان صاحب الدين جاهلاً بوجود دينه، دون أن يكون ذلك ناتجاً عن سوء نية. وذلك بإثبات هذا الجهل مثل عدم إعلام موظف ملحق بإدارة أخرى بترقيته في رتبته بحيث لم يتمكن من المطالبة بمستحقاته الناتجة عن هذا القرار. \* إذا قدم إعتراض على دفع الدين من طرف دائن لصاحب الحق وبلغ هذا الاعتراض للمحاسب، وهذا إجراء يرمي إلى صيانة حقوق الغير.

إن آثار تعليق التقادم تختلف عن آثار القطع التي رأينا أنها تفسخ الزمن المنقضي، فمفعول التعليق يتمثل في عرقلة سير مدة التقادم التي تستأنف مجراها عندما يزول السبب المعلق لها، فالمدة المنقضية قبل التعليق تدخل في حساب مدة التقادم، وبذلك يكون التعليق ممدداً وليس مجدداً لمدة التقادم.

لقد أوجب الفصل 136 من مجلة المحاسبة العمومية على المحاسب العمومي المختص أن يتأكد وعلى مسؤوليته الخاصة من تطبيق قواعد التقادم من طرف أمر الصرف، هذا يعني أنه إذا لم يتمسك المسؤول عن الإدارة المعنية بحق سقوط الدين، وأن مدة التقادم لم تجدد بفعل القطع ولم تمدد بفعل التعليق، فإن المحاسب مطالب وجوباً برفض تأدية تلك النفقة وإلا عُمّرت ذمته المالية بمبلغها. مع الإشارة إلى أن التقادم الرباعي أو الخماسي يطبق على كافة ديون الدولة والمؤسسات العمومية والجماعات المحلية مهما كان نوع تلك الديون سواء كانت تخص إتمادات الميزانية أو تصرف من العمليات الخارجة عن الميزانية مثل بقايا أذون الدفع القابلة للخلاص (Les restes à payer en Numéraire (les bons de caisse).

## (2) تدخل الغير للتأثير على مسار النفقة :

عندما يصل المحاسب إلى هذه المرحلة يكون قد فرغ من مراجعة نتائج أعمال أمر الصرف واتجه إلى ناحية أخرى يمكن أن تعيق أداء النفقة إلى مستحقها وذلك نتيجة لتدخل الغير الذين لهم حق الرجوع على تلك النفقة، ويأخذ هذا التدخل أشكالاً مختلفة إما

أن يكون بواسطة عقلة توقيفية أو إحالة أو أن يكون بواسطة إعتراض إداري. ويمكن أن يكون تدخل الغير ليس مانعا لدفع المال إلى مستحقه بل مقيدا له مثل رهن الصفقات

#### أ- العقل التوقيفية والإحالات :

- الإحالة Cession : تكون بموجب وثيقة تثبت إتفاق صاحب الدين والغير على إحالة الأموال إلى هذا الغير وعدم دفعها لصاحبها.

- العقلة التوقيفية Saisie Arret : هي وسيلة تنفيذ لأحكام قاضية بدفع أموال لفائدة الغير وذلك عند عدم التوصل لاتفاق بالتراضي.

وقد نظمت هذه المادة مجلة المرافعات المدنية والتجارية التي ميزت بين عقلة الاجور وإحالتها وعقلة الأموال الأخرى وإحالتها، وقد رسخت مجلة المحاسبة العمومية نفس هذه المبادئ مع إطفاء خصوصيات المحاسبة العمومية عليها.

#### \* عقلة الأجور وإحالتها :

إن مرتبات وأجور الموظفين والأعوان الإداريين من مدنيين وعسكريين تنطبق عليها الأحكام المتعلقة بهذه المادة وذلك بموجب الفصل 356 م م م ت - إحالة الأجور: تتم بمقتضى تصريح يقوم به المحيل بنفسه لدى كاتب محكمة الناحية الذي يسلم له وصلا في ذلك، على أن إعلاما بذلك التصريح يوجهه خلال 48 ساعة من طرف كاتب المحكمة إلى المؤجر أو إلى المكلف بالدفع (المحاسب العمومي).

في هذه الحالة يتولى المحاسب خصم القسط المتفق عليه مباشرة من الأجر بناء على الإعلام المذكور أعلاه دون سواه وذلك بعد مراعاة أحكام الفصل 354 من نفس المجلة في خصوص نسب الحجز. ثم يتولى صرف المبالغ المخصومة مباشرة إلى الطرف المحال له بعد خصم نسبة 3% لفائدة ميزانية الدولة بعنوان مصاريف إدارة و تصرف عملا بالفقرة الثالثة من الفصل 45 م م ع وذلك بالنسبة للحالات المنصوص عليها بقرار وزير المالية المؤرخ 18 مارس 1998<sup>17</sup>.

<sup>17</sup> تراجع كذلك المذكرة العامة عدد 53 مؤرخة في 16 ماي 1998 حول طبيعة العقل التوقيفية والإحالات الخاضعة للخصم بنسبة 3% بعنوان مصاريف إدارة وتصرف.

هذا مع العلم أنه إذا عطلت الإحالة بفعل عقلة أو عدة عقل توقيفية سابقة فإن المبالغ المخصومة لا تسلم مباشرة للمحال له কিفما ذكر آنفا بل تدفع لصندوق الودائع والأمانات بالخزينة العامة للبلاد التونسية.

- **عقلة الأجور:** تتم بمقتضى إذن صادر عن حاكم الناحية بعد قيامه بمحاولة صلحية بين الموظف وصاحب الدين. ويقع إعلام المحاسب بصدور قرار العقلة من قبل كاتب المحكمة في ظرف 48 ساعة فيقوم هذا الإعلام مقام العقلة.

في هذه الحالة كذلك يتولى المحاسب خصم المبلغ الوارد بالعقلة على أقساط مراعات للفصل 354 المذكور لكن لا تدفع الأقساط المخصومة مباشرة للطرف العاقل بل تدفع وجوبا إلى صندوق الودائع والأمانات بالخزينة العامة التي تتولى تعريف المحكمة بوقوع الدفع.

#### \* عقلة الأموال الأخرى وإحالتها:

لقد أجازت مجلة المرافعات المدنية والتجارية إجراء عقل توقيفية على الأموال الراجعة إلى دائني الدولة والمؤسسات العمومية والجماعات المحلية ، وأجازت كذلك إحالتها ، على أن تقع العقلة أو الإحالة بين يدي المحاسب العمومي المختص بتأدية تلك النفقات دون غيره ، وقد أورد الفصل 348 م م م ت ذلك صراحة وأكدته الفصل 43 من مجلة المحاسبة العمومية .

وتتم العقلة التوقيفية أو الاعلام بالإحالة وجوبا بواسطة عدل منفذ الذي يحرر محضرا في الغرض.

على المحاسب في حالة العقلة التوقيفية أن يتثبت من وجود ديون سيصرفها من الميزانية أو الميزانيات المكلف بتأدية نفقاتها ويتولى تجميدها إن وجدت ويمتنع عن أدائها لصاحبها وذلك في حدود المبلغ الذي أجريت عليه العقلة.<sup>18</sup> لكن دون أن يسلمها إلى الطرف القائم بالعقلة إلا بعد صدور حكم بتصحيح تلك العقلة يبلغ له عن طريق عدل منفذ.

لهذا الغرض يقع إدخال المحاسب في القضية بإعتباره معقولا تحت يده، فيتم إستدعائه للحضور بالجلسة. عندها يجب عليه في أجل أقصاه يوم الجلسة تقديم

<sup>18</sup> مذكرة عامة محاسبة عمومية عدد 50 مؤرخة في 16 ماي 1997 حول تنفيذ إيقافات الدفع على مبالغ أوامر الصرف.

تصريح كتابي إما إلى كتابة المحكمة المتعدهة مقابل وصل وإما بالجلسة نفسها، ويعد هذا التصريح إجباريا سواء كان إيجابيا أو سلبيا وإلا أعتبر المحاسب مدينا للقائم بالعقلة، وقد أوجب الفصل 341 م م م ت الحكم عليه بأن يؤدي تلك الديون من ماله الخاص.

هذا مع العلم أنه يمكن الإستغناء عن إدخال المحاسب العمومي في قضية تصحيح العقلة إذا ما سلم للدائن العاقل بناء على طلبه شهادة تقوم مقام التصريح وذلك بناء على ما ورد بالفصل 340 من مجلة المرافعات المدنية و التجارية.

بالنسبة للإعلام بالإحالة، فإن الأمر أيسر على المحاسب بالمقارنة مع العقلة التوقيفية، نظرا لمعرفة النفقة مسبقا ونظرا لرضاء صاحبها بإحالتها لفائدة دائنه، وبالتالي لم يبقى للمحاسب إلا القيام بعملية التحويل للمستحق الجديد.

بقي أن نشير في هذا الصدد إلى أن العقل التوقيفية والإعلامات بالإحالة لا يكون لها مفعول إلا مدة خمسة أعوام ابتداء من تاريخها إذا لم يقع تجديدها أثناء هذه المدة عملا بأحكام الفصل 349 م م م ت، لذا يشطب عليها وجوبا من الدفاتر التي تكون مدونة بها.

#### ب - الإعتراضات الإدارية :

يدخل المحاسب العمومي المكلف بتأدية النفقات العمومية تحت طائلة أحكام الفصلين 30 و 31 مجلة المحاسبة العمومية، المنظمين للإعتراضات الإدارية التي يجريها المحاسبون العموميون الآخرون بهدف استخلاص الديون العمومية المثقلة، لذا عليه الامتناع عن صرف الأموال الراجعة لأحد مديني الخزينة والتي يكون قد تلقى في شأنها إعتراضا إداريا محررا من طرف المحاسب العمومي المكلف بإستخلاص الدين لفائدة الخزينة.

و يختلف الوضع هنا عن العقل التوقيفية التي يقوم بها الخواص حيث أن الأمر لا يستدعي نشر قضية في تصحيح العقلة لأن الاعتراض الإداري ينتج آثارا مماثلة لتلك التي ينتجها حكم حائز على قوة الشيء المحكوم فيه قاض بصحة عقلة توقيفية.

لذا على المحاسب المكلف بالصرف أن يؤدي تلك الأموال لزميله مباشرة و دون انتظار في حدود المبالغ الموجودة لديه، إلا في حالة تزامن و تزامن الإعتراض الإداري مع عقل توقيفية أو إعتراضات أجريت من طرف دائنين آخرين تمسكوا بأن ديونهم

مفضلة على الدين العمومي وكانت الأموال موضوع العقلة أو الإعتراض غير كافية لخلاص كافة الديون حيث يجب على المحاسب تأمين تلك المبالغ التي هي بحوزته لدى صندوق الودائع و الأمانات و ذلك ما لم يحصل إتفاق بين المحاسب العمومي المعترض وبقية الدائنين على توزيعها بالتراضي، ثم يقوم بإعلام كل هؤلاء الدائنين بتأمين المبلغ بواسطة رسالة مضمونة الوصول مع الإعلام بالبلوغ .

### ج- رهن الصفقات :

خلافًا للعقل التوقيفية والإحالات والاعتراضات الإدارية لا يمنع رهن الصفقات دفع المال الراجع بعنوانها إلى صاحبها بل يحدد طريقة دفعها فقط وذلك بإلزام المحاسب بالتقيد بتحويل المبالغ المضمنة بأذن الصرف بالحساب الجاري المفتوح لدى البنك المرهون لفائدته.

يبلغ وجوباً إلى المحاسب عقد الرهن ونظير من عقد الصفقة بواسطة عدل منفذ. إن كانت الصفقة خالية من اعتراضات أو عقل أخرى يسلم المحاسب إلى العدل المنفذ شهادة في عدم الاعتراض.

يحرص المحاسب في حالة قبول محضر الرهن على التقيد بتحويل الأموال إلى الحساب المذكور عند دفع كل الأقساط بعنوان تلك الصفقة حتى وإن وضع رقم حساب آخر على الأذن بالتحويل.

حتى يقوم المحاسب بدوره على أحسن وجه قصد التصرف تصرفاً سليماً في خصوص الاستجابة للعقل والاعتراضات والاحالات والرهون. عليه أن يمسك دفترًا أو دفاتر إن اقتضى الأمر ذلك يسجل بها كل المحاضر الواردة عليه وكل الأطوار التي تمر بها و عليه الإجابة على كل محاضر العقل التوقيفية في الوقت المحدد وبالشكل المطلوب وللجهة المعنية.

مع الملاحظ أنه تبرأ نهائياً نمة الخزينة كلما قام المحاسب العمومي بإيداع المبالغ التي تخصم من الأجور والمرتببات أو غيرها من النفقات التي يوقف خلاصها لديه عن طريق العقلة أو الإحالة أو الاعتراض والتي يتم العمل بها وفقاً للإجراءات القانونية المذكورة أعلاه ، لأن عملية الإيداع هذه تعتبر بمثابة تسليم المال مباشرة إلى صاحبه الذي

يبقى له الحق في أن يطلب من المحاسب مده بنسخ أو قائمة في الاعتراضات أو الإعلّامات المذكورة و ذلك على أساس ما ورد بالفصل 44 من مجلة المحاسبة العمومية.

### (3) التأكّد من توفر المقاييس الكافية لتسديد النفقات:

على محاسبي الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية مراقبة توفر المقاييس التي تسمح بتغطية النفقات المعروضة عليهم قصد تأديتها وهو أمر غير مطروح لدى المحاسبين المكلفين بتأدية نفقات ميزانية الدولة لأنّ عنصر توفير السيولة من مشمولات الخزينة العامة باعتبار أمين المال العام هو المحاسب المركزي لميزانية الدولة.

#### أ- حالة توفر الأموال :

إن كانت المقاييس تفوق بشكل كاف المصاريف المنجزة، يواصل المحاسب تأدية ما يقدم إليه من أذون صرف بطريقة طبيعية وبدون عناء.

أما إذا كان الفارق الإيجابي بين المقاييس والمصاريف ضعيفا لا يكفي لتأدية كل أذون الصرف المسلمة له، على المحاسب هنا أن يقدم المصاريف الوجودية والمتأكدة على غيرها مثل صرف الأجر وبالتالي تأجيل خلاص النفقات الأخرى، إلى حين توفر مقاييس جديدة تسمح بصرف كل الأذون.

#### ب- حالة عدم توفر الأموال :

لقد أوجب الفصلان 248 و 272 من مجلة المحاسبة العمومية على محاسبي المؤسسات العمومية والجماعات المحلية الامتناع عن تأدية نفقات هذه الهيئات إذا لم تتوفر لديها الأموال اللازمة، ويتحمل المحاسب بالتالي مسؤولية الإخلال بهذا الواجب الذي يؤدي إلى حصول عجز يصعب إصلاح نتائجه خاصة عند التقطن إليه بعد توقيف الحسابات السنوية.

إلا أنه يجوز في بعض الحالات وخاصة فيما يتعلق بصرف المرتبات والأجر منح تسبقات من خارج الميزانية أو من الخزينة قصد مجابهة هذه المصاريف بعد الحصول على ترخيص مسبق من وزير المالية أو من فوض له وزير المالية في ذلك.



## الفصل الثاني: نتيجة رقابة المحاسب و طرق تسديد النفقات:

بدا جليا من خلال ما تقدم ذكره بأن دور المحاسب حساس جدا في مجال مراقبة مشروعية عمليات الصرف، بحيث يكون الموقف الذي سيتخذه في نهاية هذه الأعمال محسوبا له أو عليه لأن رقابته كما ذكرنا سابقا مكسوة بمسؤولية مالية و شخصية.

الفقرة الأولى: نتيجة رقابة المحاسب لصحة النفقة.

الفقرة الثانية : طرق تسديد النفقات العمومية.

الفقرة الثالثة: مسك حسابية المصاريف المنجزة.

### الفقرة الأولى: نتيجة رقابة المحاسب لصحة النفقة:

في نهاية الأعمال الرقابية يقوم المحاسب العمومي إما بالتأشير على الأمر بالصرف أو برفضه، وهي نتيجة يجب التوصل إليها قبل انتهاء الأجل الأقصى المخصص لفترة المراقبة والمحدد بقرار وزير المالية المؤرخ في 13 أكتوبر 1986<sup>19</sup> على النحو التالي:

✚ أمين المال العام: 10 أيام بالنسبة للنفقات المسحوبة على صندوقه في إطار حسابات الخزينة و أموال المشاركة.

✚ الأمين العام للمصاريف (أمناء المصاريف كذلك) 5 أيام بالنسبة لنفقات التأجير العمومي و 15 يوما بالنسبة للنفقات الأخرى.

✚ محاسبو الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية 5 أيام بالنسبة لنفقات التأجير العمومي و 10 أيام بالنسبة للنفقات الأخرى.

(1) رفض التأشير .

(2) قبول التأشير.

### (1) رفض التأشير:

ينص الفصل 137 من مجلة المحاسبة العمومية على أنه في صورة وجود إخلالات تمنع المحاسب من تأدية النفقة المعروضة عليه يتولى إرجاع الأمر بالصرف إلى الإدارة التي أصدرته مرفقا بمذكرة رفض Note de Rejet يبين فيها مختلف الإخلالات أو

<sup>19</sup> مذكرة عامة محاسبة عمومية عدد 48 مؤرخة في 17 ماي 1999 حول صرف النفقات العمومية إلى مستحقيها.

النفائص ويدعوها إلى إصلاح الوضع وي طرح المبلغ المقابل لذلك الأمر بالصرف من جدول الإحالة الذي يرافق أوامر الصرف التابعة لنفس بند الميزانية، وحين ترفع الإخلالات يعاد إدراج الأمر بالصرف بجدول إحالة جديد. وقد يكون الرفض باتا في صورة تعارضه مع القانون كسقوط الحق في الدين.

وإذا ما رأى أمر الصرف ضرورة تجاوز هذا الرفض وإنجاز تلك النفقة، عليه أن يعرض القضية على وزير المالية أو من فوض له وزير المالية في ذلك، و في صورة إستمرار الخلاف خاصة عند تأكيد وزير المالية موقف المحاسب، يمكن لأحد الأطراف أن يعرض الملف على الوزير الأول.

وفي كل الحالات ترفع المسؤولية عن المحاسب إذا ما صدر قرار بتأدية النفقة من وزير المالية أو الوزير الأول لأن هذه القرارات ملزمة له.

## (2) قبول التأشير:

إذا كان الأمر بالصرف خاليا من كل الشوائب وإذا لم توجد إعتراضات لفائدة الغير وكانت الأموال متوفرة (بالنسبة للجماعات والمؤسسات). لم يبقى أمام المحاسب إلا أن يضع تأشيرته المتمثلة في وضع طابع خاص ينص على أن الأمر بالصرف صالح للدفع أو التحويل، أو أن يوضع الطابع المستدير الخاص بالمركز المحاسبي ويمضى من طرف المحاسب شهادة منه بقبليته للدفع.

و تجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن تأشيرته المحاسب لا يمكن أن تكون مشروطة أو محدودة أو ضمنية أو إستثنائية أو على سبيل التسوية مثلما هو الحال بالنسبة لتأشيرته مراقب المصاريف العمومية بل يجب أن تكون بلا قيد و لا شرط باعتبار أن أمر الصرف تام الموجب و مستوفي كل الشروط. و مردّ ذلك هو المسؤولية المالية التي يتحملها المحاسب العمومي و موقع هذه الرقابة في نهاية كامل مراحل تنفيذ النفقة وباعتبار كذلك صبغة هذه الرقابة المانعة ، لذا يفترض تسوية كل الإخلالات قبل إعطاء التأشير.

على إثر وضع التأشير يقوم المحاسب بتنزيل مقدار النفقة على الإعتماد المرسم بالميزانية واستهلاك الاعتمادات المخصصة لها و يضمن ذلك بالحسابية الممسكة من قبله.

بالنسبة للمصاريف المنزلة على ميزانية الدولة وميزانيات المجالس الجهوية و العديد من المؤسسات العمومية و البلديات أبدل تسجيل النفقة بالدفاتر المحاسبية بعملية إقرار الأمر بالصرف Validation بالمنظومة الاعلامية " أدب ADEB ".  
وبالنسبة لبقية البلديات والمؤسسات العمومية فإن تنزيل مقدار النفقة بالدفاتر المحاسبية يتم بشكل متوازي مع عملية التسديد وبطريقة يدوية.

### الفقرة الثانية : طرق تسديد النفقات العمومية:

تتمثل هذه العملية في تسليم مبالغ أوامر الصرف إلى مستحقيها، وهي عملية مهمة للغاية يجب أن ينجر عنها إخلاء ذمة الخزينة بصورة نهائية وذلك بتسديد مقدار النفقة إلى مستحقيها الحقيقي، ويتم ذلك تحت مسؤولية المحاسب حسب ما ورد بالفصل 136 من مجلة المحاسبة العمومية. و تسدد النفقات العمومية إما عن طريق التحويل أو نقدا.

(1) التسديد عن طريق التحويل .

(2) التسديد نقدا.

#### (1) التسديد عن طريق التحويل:

تتمثل هذه الطريقة في تحويل مقدار النفقة لفائدة حساب صاحب الدين المفتوح بالبنك المركزي أو بأحد البنوك أو بمركز الصكوك البريدية.

#### أ- وجوب اعتماد طريقة التحويل:

يقع اعتماد طريقة التحويل وجوبا حسب الفصول 140 و 141 و 142 من مجلة المحاسبة العمومية بالنسبة لـ :

. الجرايات والاجور الشهرية التي يفوق قدرها مبلغا يضبطه وزير المالية(130د حسب القرار المؤرخ في 8 جانفي 1986).

. الأكرية والنقل واقتناء المواد والأشغال والشراءات كيفما كان شكلها المتعلقة بعقارات أو منقولات إذا ما تجاوز مقدارها حدا يقدره وزير المالية ( 500 د حسب القرار المؤرخ في 8 جانفي 1986).

. المصاريف المسددة لفائدة الأشخاص المعنويين من شركات و جمعيات ونقابات مهما كان مقدارها.

على أن بعض النفقات وإن كان مقدارها يفوق الحدود المذكورة فإنها لا تخضع للتحويل الوجوبي من ذلك الديون الشائعة والديون الراجعة لشخص متوفي... (الفصل 143).

وتجدر الإشارة إلى أن مجلة المحاسبة العمومية أجازت بالنسبة لتسديد نفقات المؤسسات العمومية تسليم شيك مسطر وغير قابل للتظهير مباشرة إلى صاحب الدين الذي يوقع على الأمر بالصرف إقراراً منه بالقبض.

### ب- إنجاز التحويل و الإثبات:

تستوجب طريقة التحويل، إرفاق الأمر بالصرف بوثيقتين متلازمتين تحملان نفس الارشادات الموجودة بالأمر بالصرف نفسه و هما " إذن بالتحويل Ordre de Virement " و"إشعار بالتحويل Avis de crédit " تصلح الأولى لمركز الصكوك البريدية عند قيامه بعملية الخصم من الحساب المفتوح باسم المحاسب العمومي والتنزيل بحساب المستفيد، وتصلح الوثيقة الثانية لإعلام هذا الأخير بالمبلغ الذي نزل بحسابه ويتعرف بمقتضاها على الجهة التي دفعت له الأموال.

هذه الوسيلة تغني المحاسب العمومي عن إجراءات إثبات الهوية لأنها لا تستدعي حضور صاحب الدين، حيث يكفي في هذا الشأن، حسب مقتضيات الفصل 139 من مجلة المحاسبة العمومية، بتسجيل رقم وتاريخ الصك البريدي الذي اعتمده لتحويل المبلغ، على الإذن بالصرف، لكن عليه أن يدلي بالوثائق المسلمة له من طرف مركز الصكوك البريدية المثبتة لإنجاز التحويل فعلاً، مصحوباً بنسخة من إذن التحويل أو الصك البريدي. أما إذا كان التحويل لفائدة محاسب عمومي آخر يجب الإدلاء بزيادة على ذلك بالوصل المسلم من طرف هذا الأخير.<sup>20</sup>

و لا يفوتنا أن نشير إلى أن المبالغ المرفوض تحويلها من قبل مركز الصكوك البريدية بسبب وجود خلل ما، مثل وجود خطأ في رقم الحساب الجاري، ترجع إلى المحاسب فيتولى إدراجها وقتياً بعمليات الخزينة أو عمليات خارج الميزان بحساب

<sup>20</sup> - مذكرة عامة محاسبة عمومية عدد 74 مؤرخة في 28 جويلية 1997 حول تأدية النفقات العمومية بواسطة التحويل البريدي.  
- مذكرة عامة محاسبة عمومية عدد 32 مؤرخة في 01 مارس 2007 حول مسك دفاتر الحساب الجاري البريدي.

مخصص لهذا الغرض يسمى "إعادة تنزيل من طرف مركز الإستغلال المالي" و ذلك إلى حين رفع الخلل فيعيد صرفها من جديد لمستحقها من ذلك الحساب.

## (2) التسديد نقدا:

### أ- وثيقة الدفع:

بالنسبة لنفقات ميزانية الدولة والمجالس الجهوية والبلديات و المؤسسات العمومية المستعملة لمنظومة "أدب" الإعلامية، تصرف النفقات المسددة نقدا من الميزانية ثم تدرج مبالغها مباشرة بعمليات الخزينة أو خارج الميزان بعنوان "بقايا قابلة للخلاص نقدا" لذلك يتم إصدار "بطاقات دفع des bon de caisses"، تعتمد لإتمام عملية الصرف من عمليات الخزينة و إثباتها.

و تجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن المصاريف المؤداة نقدا في إطار ميزانية الدولة العامة، و حسب ما ورد بالفصلين 123 و 124 من مجلة المحاسبة العمومية، يرجع المحاسب بطاقة الدفع بعد تأشيرها، إلى أمر الصرف الذي أصدرها حتى يقوم بتسليمها إلى صاحبها على مسؤوليته الخاصة مقابل شهادة بالاستلام بعد التثبت من هويته أو من صحة النيابة عنه. علما أنه إذا فقدت بطاقة الدفع يجوز إعطاء صاحبها نسخة منها و ذلك حسب الصيغ المنصوص عليها بالفصل 125 من مجلة المحاسبة العمومية.

هذا ويمكن قبض المبلغ المنصوص عنه ببطاقة الدفع إما لدى المحاسب المختص الذي أشرفها أو لدى أي محاسب عمومي آخر وذلك حسب مقتضيات الفصل 144 من مجلة المحاسبة العمومية .

أما بالنسبة لنفقات الهيئات العمومية التي مازالت تعتمد الطريقة اليدوية فإن "الإذن بالدفع" يعتمد هو نفسه للتسديد عن طريق التحويل أو التسديد نقدا حسب الحالة، مع الإشارة إلى أنه لا يقع اللجوء في هذه الحالة إلى الإدراج الوقتي بعمليات خارج الميزانية.

### ب- إنجاز الدفع و الإبراء:

إن طريقة التسديد نقدا تستوجب حضور صاحب الدين لكي يتسلم الأموال الراجعة له مقابل التوقيع على وثيقة الصرف، كما أن هذه العملية تستوجب رقابة جديدة على بطاقة الدفع التي يحضرها المستفيد لقبض مستحقته يجريها المحاسب الذي سيتولى الخلاص،

حيث أن تسديد المبلغ يبقى مرتبطا بتوفر شرط أساسي هو وجود تأشيرة المحاسب الأصلي الذي أصدر البطاقة لإجازة خلاصها، و يجب التأكد كذلك من أن النفقة لم يسقط الحق فيها بعد لأن التسديد نقدا عن طريق بطاقة الدفع غالبا ما لا يحدث إلا بعد مدة قد تكون طويلة تفوق فترة جواز صرفها التي تحتسب على أساس ما ورد بالفصل 46 من مجلة المحاسبة العمومية المشار إليه أعلاه.

هذا و يجب أن تكون شهادة القبض أو الوصل المبرئ لذمة المحاسب والهيئة العمومية صادرا عن صاحب الدين نفسه أو عن ممثله القانوني كالوكيل أو عن المستحق بعد إثبات صفته كالوارث، و يجب أن لا يتضمن هذا الوصل أي قيد أو تحفظ حتى يكون الإبراء كاملا ونهائيا.

على أنه إذا كان المستحق أميا أو يستحيل عليه الإمضاء يمكن أن يتم التسديد اعتمادا على التصريح بذلك لدى المحاسب العمومي إذا لم يتجاوز مقدار النفقة 50 ديناراً. ويتمثل الوصل في هذه الصورة في إمضاء شاهدين يتحتم حضورهما عند التسديد وكذلك إمضاء المحاسب العمومي نفسه مع التصييص على عجز المعني بالأمر على التوقيع. و إذا تجاوزت النفقة 50 ديناراً تقع تأديتها بالاستناد إلى وصل محرر بالحجة العادلة أو وصل إداري ما لم يكن موضوع النفقة إعانة حيث تقبل البيينة بالشهود مهما كان مقدار الإعانة.

هذا و قد أوجب الفصل 145 من مجلة المحاسبة العمومية على المحاسب الذي تولى الدفع أن يشهد بقيامه بذلك بالبطاقة حتى يمكن تحديد المسؤولية في صورة العثور على خلل بالاعتراف بالقبض و ذلك بوضع ختم مكتوب عليه عبارة " تم صرفه من طرفي أنا قابض المالية بـ.....".

بقي أن نعرّج في ختام هذا العنصر على كيفية تسوية بطاقة الدفع المسحوبة على الميزانية العامة للدولة التي يتم خلاصها من طرف محاسب عمومي غير الذي أشر عليها:

▪ المحاسب القائم بخلاص البطاقة: يدرج المبلغ المصروف بعمليات الخزينة ببند " دفعات لحساب محاسبين آخرين" و يتولى إحالة أصل بطاقة الدفع للمحاسب المختص في الأجل المحددة.

▪ المحاسب الصادرة عنه بطاقة الدفع: بعد التثبت من رجوع البطاقة إليه بالنظر و صحتها و صحة الوصل، يقوم بصرف مبلغها من عمليات الخزينة بند "بقايا قابلة للخلاص نقدا"، و يقوم مقابل ذلك بعملية قبض بعمليات التسوية يتم بموجبها إصدار إعلام بالتسوية يحال إلى الخزينة العامة للبلاد التونسية.

▪ أمين المال العام: تتولى مصالح الخزينة العامة القيام بعملية صرف في حق المحاسب المختص الصادرة عنه بطاقة الدفع و القيام بعملية قبض في حق المحاسب الذي تولى خلاص البطاقة وإصدار وصل تغطية لفائدة هذا الأخير.

▪ المحاسب القائم بخلاص البطاقة: يقوم، بموجب وصل التغطية الوارد عليه من الخزينة العامة، بعملية صرف بعمليات التسوية مقابل عملية قبض بعمليات الخزينة ببند "دفوعات لحساب محاسبين آخرين " للتسوية النهائية للفصل المفتوح بمبلغ بطاقة الدفع التي صرفها لمستحقها نقدا.

### الفقرة الثالثة: مسك حسابية المصاريف المنجز:

كما سلف وأن ذكرنا يقوم المحاسب على إثر التأشير على الأمر بالصرف بتنزيل مقدار النفقة على الإعتماد المرسم بالميزانية و يتم ذلك بواسطة حسابية يمسكها للغرض ، و الملاحظ في هذا الصدد أن الإعتماد على منظومة "أدب" أصبح هو الأغلب بالتالي بات إستعمال الصيغ اليدوية هو الإستثناء، كما أننا سنعرّج للحديث عن تسوية النفقات المرفوضة.

(1) المسك اليدوي لحسابية المصاريف.

(2) مسك الحسابية بواسطة منظومة أدب .

(3) تسوية النفقات المرفوضة.

### 1) المسك اليدوي لحسابية المصاريف:

يتولى المحاسب العمومي المكلف بتأدية النفقات العمومية بالتوازي مع أمر الصرف و مراقب المصاريف العمومية مسك حسابية يتبين من خلالها في أي وقت حجم الإعتمادات المفتوحة و حجم ما استهلك منها و حجم ما بقي قابلا للإستهلاك و ذلك بالنسبة لكل بند على حده ، و يعتمد في ذلك سجلات معدة للغرض.

يسمى السجل الذي يمسكه المحاسب "الدفتر التفصيلي لعمليات الصرف" الذي يتم بفضله مراقبة توفر الإعتمادات طيلة السنة المالية، حيث يعد المرجع الأساسي لأن كل عمليات الصرف المنجزة تنزل به حينياً ، ويعتمد هذا الدفتر كذلك في إعداد الحسابية الدورية التي يرسلها المحاسب إلى الجهات المكلفة بالرقابة .

## (2) مسك الحسابية بواسطة منظومة "أدب":

لقد عوضت المنظومة الاعلامية " أدب ADEB " المسك اليدوي لحسابية المصاريف لدى أمر الصرف و المحاسب العمومي و مراقب المصاريف العمومية . منظومة "أدب" هي منظومة معلوماتية تعنى بمتابعة إنجاز النفقات العمومية في نطاق تنفيذ الميزانيات، و قد تولى مركز الاعلامية بوزارة المالية إنجاز هذه المنظومة في نسختها الجديدة و المتطورة وقد وضعت حيز الاستغلال على هذا الشكل الجديد منذ جانفي من سنة 2000، ويتولى المركز حالياً تحيينها و متابعة استغلالها.

و تمثل منظومة أدب، بعد مرورها بعدة تطويرات و تجارب، أداة تصرف و متابعة مجدبة للنفقات أدت إلى تبسيط الإجراءات و تقصير آجال الدفع مع التأكد من توفر الإعتمادات قبل تعهد الإدارة ، ومن توفر المقايض قبل إصدار أوامر الصرف (بالنسبة للمؤسسات العمومية و البلديات) . هذا إلى جانب كونها تكرر مبدأ تقسيم المهام بين مختلف المتدخلين و من إحترام تسلسل مختلف العمليات، فعلى سبيل المثال لا يمكن إصدار إذن تزود إلا بعد الحصول على تأشيرة مراقب المصاريف العمومية و لا يمكن كذلك إصدار أمر الصرف إلا بعد الحصول على نفس التأشيرة، فهي على هذا النحو أصبحت تمثل وسيلة من وسائل الرقابة الآلية.

و من أهم مزايا المنظومة كذلك التعرف الحيني على مستوى إستهلاك الإعتمادات و على مديونية الإدارة تجاه مزودها وفي هذا تعويض للسجلات اليدوية المشار إليها أعلاه و التي كانت تستعمل سابقا.

و بخصوص وظائف المنظومة فهي متابعة التصرف في:

- الإعتمادات.
- الصفقات العمومية.
- وكالات الدفعات.



- عمليات التعهد بالمصاريف.
- أدون التزود.
- خلاص فواتير المزودين ورقم معاملاتهم.
- عمليات الصرف والدفع.
- و كذلك:
- متابعة نسق تسوية ملفات طلبات تأشيرة التعهد والأمر بالصرف والدفع.
- إنجاز الكشوفات والجداول المحاسبية والقائمت الشهرية.
- أما عن الأطراف المتداخلة في تنفيذ الميزانية فهم:

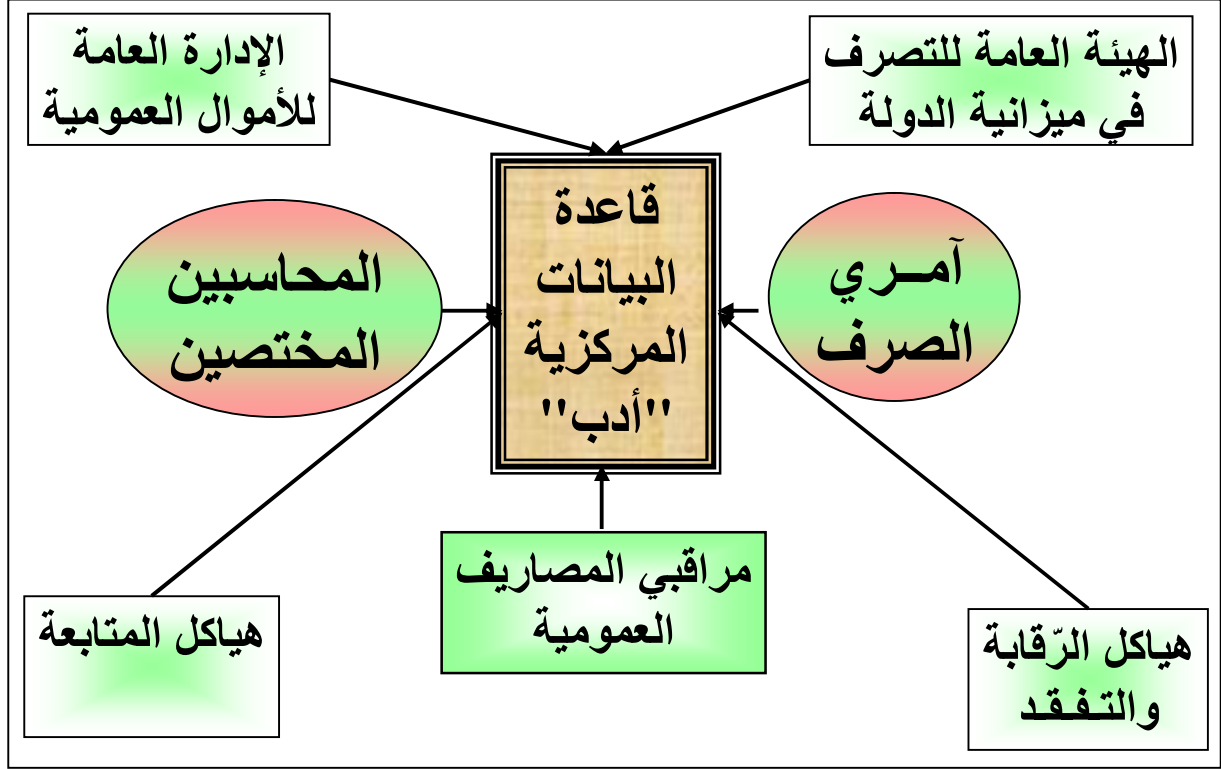
- الهيئة العامة للتصرف في ميزانية الدولة (وزارة المالية).
- مراقبو المصاريف العمومية (الوزارة الأولى) مركزيا و جهويا.
- أمرو الصرف لدى المصالح الإدارية (وزارات، إدارات جهوية، مجالس جهوية ومؤسسات عمومية).
- المحاسبون المكلفون بخلاص النفقات العمومية (الأمانة العامة للمصاريف، الخزينة العامة، أمانات المصاريف لدى الوزارات، قباضات المجالس الجهوية، الأعوان المحاسبون لدى المؤسسات العمومية).

كما يرتبط بالمنظومة هياكل مراقبة و متابعة وهي:

- دائرة المحاسبات (الوزارة الأولى)
- المراقبة العامة للمصالح العمومية (الوزارة الأولى)
- هيئة الرقابة العامة للمالية (وزارة المالية)
- لجان الصفقات (الوزارة الأولى)
- الإدارة العامة لمراقبة المصاريف العمومية (الوزارة الأولى)
- الإدارة العامة للأموال العمومية (وزارة المالية)
- الإدارة العامة للمراقبة الجبائية (وزارة المالية)
- الإدارة العامة للمحاسبة العمومية (وزارة المالية)

- الإدارة العامة للشؤون الجهوية (وزارة الداخلية)
- المندوبية العامة للتنمية الجهوية (وزارة التنمية الاقتصادية)
- المعهد الوطني للإحصاء (وزارة التنمية الاقتصادية)

#### الأطراف المتدخلة في منظومة أدب



#### 4) تسوية النفقات المرفوضة:

إذا ثبت عدم سلامة نفقة ما قام بها المحاسب العمومي المختص من حيث الأصل مثل زيادة مبلغ الفاتورة خطأ، تتولى مصالح أمانة المال الجهوية، بالنسبة لنفقات المؤسسات العمومية و الجماعات المحلية، رفض إذن الصرف و عدم إعتبره ضمن المبلغ الجملي لنفقات الميزانية المدرجة بالحسابية المتصلة بها ثم نقل مبلغها آليا لعمليات خارج الميزانية بباب التسبقات بند "نفقات مرفوضة بصدد التسوية" حفاضا على توازن الرصيد.

يتولى المحاسب عند تلقيه مذكرة الرفض، مصحوبة بإذن الصرف و وثائق الإثبات، شطب عملية الصرف بالدفاتر الداخلية على ضوء المذكرة، و يتولى في أجل أقصاه ثلاثة أشهر، تسوية التسبقة المدرجة ببند "نفقات مرفوضة بصدد التسوية" من خلال عملية قبض تساوي مبلغ وثائق الصرف المرفوضة وذلك مقابل عملية صرف من

الميزانية، بعد إصلاح الخلل، مع وإرجاع فارق المبلغ المصروف خطأ نقداً عند الإقتضاء.<sup>21</sup>

<sup>21</sup> تراجع في هذا الشأن التعليمات العامة عدد 4 المؤرخة في 1986/01/22 حول رفض وثائق الصرف الراجعة للجماعات العمومية المحلية والمؤسسات العمومية.

# المراجع

- \* القانون الأساسي لميزانية الدولة عدد 53 لسنة 1967 المؤرخ في 08 ديسمبر 1967 كما تم تنقيحه و إتمامه خاصة بالقانون الأساسي عدد 103 لسنة 1996 المؤرخ في 25 نوفمبر 1996.
- \* القانون الأساسي لميزانية الجماعات المحلية عدد 35 لسنة 1975 المؤرخ في 14 ماي 1975 كما تم تنقيحه و إتمامه خاصة بالقانون الأساسي عدد 65 لسنة 2007 المؤرخ في 18 ديسمبر 2007.
- \* مجلة المحاسبة العمومية .
- \* مجلة المرافعات المدنية و التجارية.
- \* مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الشركات.
- \* المحاسبة العمومية - محمود بسباس - المدرسة الوطنية للإدارة ، مركز البحوث و الدراسات الإدارية 1995.
- \* الرقابة على النفقات العمومية - محمود بسباس - المدرسة الوطنية للإدارة ، مركز البحوث و الدراسات الإدارية 1995.
- \* دليل التصرف المالي - المدرسة الوطنية للإدارة ، منشورات مركز البحوث و الدراسات الإدارية بالتعاون مع مؤسسة هانس سايدل 1998.
- \* ميزانية الدولة - عثمان المحواشي - المدرسة الوطنية للإدارة ، مركز البحوث و الدراسات الإدارية 2001.
- \* المالية المحلية ، شرح و تعليق على النصوص التشريعية و الترتيبية - صالح بوسطعة - دار إسهامات في أدبيات المؤسسة 2004.
- \* المحاسبة العمومية - دليل الدورة التكوينية - مركز التكوين و دعم اللامركزية بوزارة الداخلية و التنمية المحلية.

# الفهرس

مقدمة .

تعريف النفقات العمومية .

(1) الإطار القانوني و الترتيبي المنظم للنفقات العمومية .

(2) الهيئات المعنية بالنفقات العمومية.

(3) الترخيص في إنجاز النفقات .

(4) مصادر النفقات العمومية و طبيعتها .

(5) الأشخاص المؤهلون لتنفيذ النفقات العمومية .

الفصل الأول :مراقبة مشروعية النفقة.

الفقرة الأولى: المراقبة الأولية لتأدية النفقات.

(1) رجوع النفقة بالنظر للمحاسب.

أ- المحاسبين المكلفين بتأدية نفقات ميزانية الدولة.

ب- محاسبي الجماعات العمومية المحلية.

ج- محاسبي المؤسسات العمومية.

(2) التأكد من التعيين القانوني لأمر الصرف.

(3) التأكد من توفر إتمادات مقررة بصفة قانونية.

أ - الرقابة على إقرار الإتمادات.

ب - مراقبة توفر الإتمادات.

الفقرة الثانية: الرقابة على أوامر الصرف و مؤيداتها.

(1) التأكد من وجود تأشيرة مراقب المصاريف العمومية.

(2) مراقبة تنزيل النفقة وصحة إدراجها.

(3) التأكد من ثبوت العمل المنجز ومن صحة حسابات التصفية.

ب- التأكد من صحة حسابات التصفية.

4) مراقبة صيغة أوامر الصرف و مؤيدات النفقة.

أ- الإثبات بواسطة الفاتورة.

ب- إثبات النفقات المنجزة في إطار الصفقات العمومية.

5) مراقبة الصبغة الإبرائية للنفقة.

الفقرة الثالثة: التأكد من عدم وجود موانع للصرف.

1) تطبيق قاعدة سقوط الحق بالتقادم .

أ- مبدأ سقوط الحق بالتقادم.

ب- قطع مدة التقادم.

ج- تعليق مدة التقادم.

2) تدخل الغير للتأثير على مسار النفقة.

أ- العقل التوقيفية و الإحالات.

ب- الاعتراضات الإدارية.

ج- رهن الصفقات.

3) التأكد من توفر المقابيض الكافية لتسديد النفقات.

أ- حالة توفر الأموال.

ب- حالة عدم توفر الأموال.

الفصل الثاني: نتيجة رقابة المحاسب و طرق تسديد النفقات.

الفقرة الأولى: نتيجة رقابة المحاسب لصحة النفقة.

1) رفض التأشير .

2) قبول التأشير.

الفقرة الثانية : طرق تسديد النفقات العمومية.

1) التسديد عن طريق التحويل .

أ- وجوب إعتقاد طريقة التحويل.

ب- إنجاز التحويل و الإثبات.

2) التسديد نقدا.

أ- وثيقة الدفع.

ب- إنجاز الدفع و الإبراء.

الفقرة الثالثة: مسك حسابية المصاريف المنجزة .

1) المسك اليدوي لحسابية المصاريف.

2) مسك الحسابية بواسطة منظومة "أدب" .

3) تسوية النفقات المرفوضة.

المراجع.

الفهرس.