

# التصرف المالي والمحاسبي للمؤسسات العمومية

الطاهر زروق  
متفقد عام للمصالح المالية  
أمين المال الجهوي بمنوبة

ديسمبر 2013

## مقدمة :

إن التصرف المالي و المحاسبي للمؤسسات العمومية يخضع إلى العديد من النصوص التشريعية والترتيبية من أهمها القانون الأساسي للميزانية ومجلة المحاسبة العمومية والعديد من الأوامر التي ساهمت بشكل فعال في تنظيم هذه المادة.

و ما دام ارتباط مالية المؤسسات العمومية بالمالية العمومية على هذا النحو فإن الوقوف على أهم المبادئ التي تحكم هذه المادة يبدو مفيدا و يساعدنا على رسم الملامح العامة لموضوعنا بوضوح منذ البداية .

➤ المؤسسات العمومية تتصرف في مواردها و تؤدي نفقاتها في إطار ميزانية سنوية يقع إعدادها و الاقتراع عليها و تنفيذها وفق ضوابط قانونية محددة.

➤ تقسيم العمليات المتعلقة بتنفيذ الميزانية إلى مرحلتين مرحلة إدارية يقوم بها أمر القبض و الصرف و مرحلة محاسبية يقوم بها محاسب عمومي.

➤ خضوع العمليات المذكورة بالنقطة السابقة إلى قاعدة التفريق بين وظيفتي الأمر بالقبض و الصرف و المحاسب ، بمعنى عدم جمعها لدى نفس الشخص ولا حتى بين زوجين بنفس المؤسسة وكذلك عدم إنتماء الشخصين إلى سلم إداري واحد وبالتالي إستقلالهما إداريا عن بعضهما البعض أي عدم خضوع أحدهما لسلطة الآخر. وهو المبدأ الذي جاء به الفصل الخامس من مجلة المحاسبة العمومية بهدف ضمان الرقابة المتبادلة بين المتصرف و المحاسب و تكريس فكرة التخصص .

➤ تحمل كل من أمر القبض و الصرف و المحاسب مسؤولية نتائج أعماله شخصيا وماليا فالأول يسأل عن أخطائه أمام دائرة الزجر المالي أما الثاني فإن دائرة المحاسبات تقرر تعمير ذمته بالمبالغ التي كان سببا في عدم تحصيلها أو صرفها على وجه الخطأ.

وقبل الشروع في درس مختلف أوجه التصرف المالي و المحاسبي للمؤسسات العمومية يجدر بنا كذلك أن نجيب عن أسئلة ثلاثة هامة:

1- ماهي المؤسسات العمومية؟

2- من هو أمر القبض والصراف بها؟

3- من هو محاسبها؟

### 1- ما هي المؤسسة العمومية؟

المؤسسات العمومية المعنية بموضوعنا هي المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون الأساسي للميزانية و احكام مجلة المحاسبة العمومية بالتالي فهي مؤسسات غير صناعية و تجارية، بل معنية بتسيير مرفق عمومي دون ان تكون لها غاية الربح مثل المدارس الإعدادية و المعاهد الثانوية و مؤسسات التعليم العالي... تتمتع هذه المؤسسات بالاستقلال المالي إلا ما تستثنيه القوانين الخاصة بها، و نعني بالاستقلال المالي أن الذمة المالية للمؤسسات مستقلة عن الذمة المالية للدولة وهو ما يستوجب وجود ميزانية تخص كل مؤسسة عمومية بمفردها. إلا أن هذا الاستقلال ليس مطلقا لأن المؤسسات العمومية تعمل تحت الإشراف الإداري للوزير الراجعة له بالنظر كما جاء بالفصل 236 من مجلة المحاسبة العمومية. ومن ناحية أخرى يتسم مبدأ الاستقلالية المالية بقدر هام من النسبية بحيث لا يحتوي على نفس الدرجة من الفعالية بالنسبة لمؤسسة لها موارد ذاتية هامة و مؤسسة ليس لها موارد خاصة بل تعتمد كلياً على منحة الدولة وضعيفة الموارد.

### 2- من هو أمر القبض والصراف بالمؤسسة العمومية؟

يتولى مدير المؤسسة حسب الفصل 238 من مجلة المحاسبة العمومية مهمة أمر لمقايضتها ولمصاريفها يقع تعيينه من طرف السلطة الإدارية العليا. ويمكن أن يساعده في هذه

المهمة أمرون مساعدون يقع تعيينهم حسب الصيغ المقررة بالتشريع الجاري به العمل خاصة مجلة المحاسبة العمومية.

### 3- من هو محاسب المؤسسة العمومية؟

يعمل لدى كل مؤسسة محاسب تقع تسميته بقرار من " وزير المالية أو من فوض له وزير المالية في ذلك " و هو راجع إليه بالنظر كما نص على ذلك الفصل 239 من مجلة المحاسبة العمومية.

و يتولى هذه المهمة إما :

☞ قابض مالية يقوم بمختلف العمليات المتعلقة بالمقايض الراجعة لميزانية الدولة يتم تكليفه زيادة على ذلك بإنجاز العمليات الخاصة بمؤسسة أو أكثر بمنطقته، وتهم هذه الوضعية عادة قباض المالية المتواجدين بمختلف المعتمديات و المدن الصغرى.

☞ قابض مالية لا يقوم بالعمليات المتعلقة بالمقايض الراجعة لميزانية الدولة أو يقوم بها جزئيا أو عرضيا يتم تكليفه بإنجاز العمليات الخاصة بمجموعة من المؤسسات بمنطقته، وتهم هذه الوضعية عادة قباض المالية المتواجدين بمراكز الولايات.

☞ عون محاسب يقع تعيينه للقيام بهذه المهمة من بين أعوان وزارة المالية واستثنائيا من بين أعوان الوزارة الراجعة لها المؤسسة بالنظر.

و في كل الحالات يعتبر محاسب المؤسسة العمومية محاسبا أولا يتولى استخلاص كافة إيراداتها ومراقبة نفقاتها المعقودة والمأمور بصرفها من طرف رئيسها وتأديتها.

لتحليل مختلف الجوانب المتصلة بالتصرف المالي و المحاسبي للمؤسسات العمومية

سنتولى تقسيم موضوعنا إلى أربعة محاور:

- المحور الأول: ميزانية المؤسسة العمومية.
- المحور الثاني: التصرف في موارد المؤسسة العمومية.
- المحور الثالث: تنفيذ نفقات المؤسسة العمومية.
- المحور الرابع: مراقبة التصرف في أموال المؤسسة العمومية.

## المحور الأول : ميزانية المؤسسة العمومية.

### الفصل الأول : تعريف ميزانية المؤسسة العمومية.

#### الفقرة الأولى: التعريف القانوني.

تعدّ الميزانية عموما وثيقة لتقدير مجموع مقايض و مصاريف هيئة ما والترخيص فيها بالنسبة لفترة محدّدة عادة ما تكون سنة.

و الملاحظ أن ميزانية المؤسسة العمومية لم تبتعد عن هذا التعريف التقليدي حيث ينص الفصل الثامن عشر من القانون الأساسي للميزانية 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، على ما يلي:

الفقرة الأولى « علاوة على نفقات المؤسسات العمومية المسددة مباشرة ضمن ميزانية الدولة تخصص لكل مؤسسة عمومية ميزانية مستقلة تتكون من عنوان أول و عنوان ثان». .  
الفقرة الرابع « تلحق ميزانيات المؤسسات العمومية ترتيبيا بميزانية الدولة ». .  
الفقرة الثانية: التعريف الفني.

تقدّم الميزانية من الناحية الفنية على أنها " برنامجا مفصلا و منسقا و مرقما ينصهر في المدى القصير (السنة عموما) بالارتكاز على إمكانيات الشخص المعني و التي و قع تحديدها مسبقا قصد تحقيق الأهداف المرسومة من قبله"  
وتعتبر على هذا الأساس ميزانية المؤسسة العمومية البرنامج المرجعي السنوي في مجال التصرف المالي حيث أنها تمثل الوثيقة الرئيسية التي توطر تصرفها المالي وتنظمه .

### الفقرة الثالثة : مبادئ ميزانية المؤسسة العمومية.

تقوم ميزانية المؤسسة العمومية على خمسة مبادئ :

#### 1) مبدأ سنوية الميزانية: "تتعلق الميزانية بسنة مالية واحدة "

المقصود بهذا المبدأ هو أن تنفيذ الميزانية يتم على امتداد اثنا عشر شهرا، حيث تنحصر خلالها كافة العمليات المتعلقة بالقبض و الصرف، و هو ما يعرف بنظام التصرف الذي أرساه الفصل الثالث من مجلة المحاسبة العمومية الذي يفيد بأن تنفيذ العمليات المالية للدولة والمؤسسات العمومية والجماعات المحلية و الهيئات الشبيهة بها يقع في نطاق نظام يرتكز على الدفع ولا يشمل حينئذ حساب الميزانية لسنة مالية ما إلا الإيرادات التي تم تحصيلها والمصاريف التي وقع الأمر بصرفها فعلا خلال تلك السنة .

ويختلف نظام التصرف على نظام السنة المالية الذي تربط في ظلّه جميع العمليات بالميزانية المعنية بقطع النظر عن تاريخ القيام بها.

و لا شك أن بقية المراحل التي تمر بها الميزانية من إعداد و اقتراع ومصادقة و غلق تتأثر بمبدأ السنوية كذلك حيث أنها تتكرر وجوبا كل سنة.

أما الهدف من إرساء هذا المبدأ فهو من ناحية وضع ميزانية تتسم أكثر ما يمكن بالواقعية و صدق التوقعات خاصة بالنسبة لتحقيق الموارد و من ناحية أخرى ضمان المراقبة المستمرة للسلطة التشريعية على مالية المؤسسات العمومية.

إلا أنه تم الحد بعض الشيء من صرامة مبدأ السنوية و ذلك في ما يتعلق بتأدية النفقات حيث أقر الفصل الثالث من مجلة المحاسبة العمومية ما يعرف بـ"الفترة التكميلية" حيث جاء بالفقرة الثالثة منه "يجوز إصدار الأوامر بصرف النفقات الراجعة لسنة ما إلى اليوم العشرين من شهر جانفي من السنة الموالية وتدرج الأوامر الصادرة أثناء المدة الإضافية بحساب ميزانية تلك السنة"

و لا تعد الفترة التكميلية الاستثناء الوحيد لمبدأ السنوية بل إن إقرار الفصل العاشر من قانون الميزانية طريقة العمل باعتمادات البرامج و التعهد بالنسبة لنفقات العنوان الثاني يعد

استثناءا كذلك لمبدأ السنوية ذلك أن هذه الإعتمادات لا تلغى بإنتهاء السنة المالية المعنية بل إنها تبقى صالحة و تنتقل من سنة إلى أخرى حتى يصدر ما يخالف ذلك .

## (2) مبدأ وحدة الميزانية :

تدون جملة الموارد والنفقات بوثيقة واحدة مما يجنب الغموض والمقاصة ويسهل المراقبة، بمعنى وجوب تضمن ميزانية كل مؤسسة عمومية جميع الموارد و النفقات دون استثناء، و هو ما من شأنه تسهيل الإطلاع على مجمل نشاطها و تقييم وضعها المالي.

## (3) مبدأ توازن الميزانية:

يمثل توازن الميزانية السنوية في ظاهره تعادل نفقات المؤسسة العمومية مع مواردها، إلا أن التوازن الحقيقي لميزانية كل مؤسسة عمومية يتمثل في تحقيق المعادلة بين إمكانياتها الحقيقية و ما أنيط بعهدتها من تسيير امثل لمرافقها العمومية.

## (4) مبدأ شمولية الميزانية:

يعني هذا المبدأ أن الموارد المتاحة تستعمل لتسديد كافة النفقات دون تخصيص و لا مقاصة.

يقصد بعدم التخصيص عدم جعل مبالغ مورد ما أو دخل معين لتسديد نفقة معينة. و يقصد بعدم المقاصة تنزيل الموارد برمتها في الحسابات دون مقاصة بالنفقات، وفي هذا إضفاء للشفافية على ميزانية المؤسسة إذ باللجوء إلى المقاصة يمكن لها ألا تبرز في ميزانيتها إلا ما تبقى من الموارد والمصاريف التي لا يمكن المقاصة بينها مما يؤدي إلى ميزانية منقوصة من كل الموارد والمصاريف التي وقعت المقاصة بينها أي إلى ميزانية لا تضبط الحجم الحقيقي لمالية المؤسسة بل جزءا بسيطا منها.



## 5) مبدأ تخصص الميزانية أو اختصاص الإعتمادات:

ضرورة احترام تبويب الميزانية دخلا وصرفا عند الإعداد و التوزيع والتنفيذ، حيث يفرض على المتدخلين الأساسيين خاصة أمر الصرف، التقييد بطبيعة الإعتمادات المأذون فيها بالميزانية ومبالغها القصوى بحيث لا يمكن تعدي المبلغ المرصود لكل اعتماد و لا تغيير وجهته إلى نفقة تكون طبيعتها دون تلك التي وقع الإذن فيها صلب نفس الاعتماد.

## الفصل الثاني : إعداد الميزانية و الاقتراع و المصادقة عليها:

### الفقرة الأولى : إعداد ميزانية المؤسسة العمومية:

يرتكز إعداد ميزانية المؤسسة العمومية على تطبيق القواعد الفنية بخصوص تقدير الموارد والنفقات بالنسبة لسنة ما، وتناط مهمة إعداد الميزانية برئيس المؤسسة بمساعدة القائمين على الشؤون المالية ، مستأنسين بالمنشور الصادر عن الوزير الأول في بداية كل سنة الذي يضبط التوجيهات العامة و التعليمات التي يجب أخذها بعين الإعتبار عند ضبط تقديرات النفقات بالنسبة للسنة المقبلة.

يشرع في إعداد الميزانية اعتمادا على الوثائق الكفيلة بضبط تقديرات واقعية، من

ذلك :

- \* ميزانية السنة الجارية
  - \* الحساب المالي للسنة المختومة
  - \* جدول معدل الإستخلاصات خلال السنوات الثلاثة الفارطة بالنسبة للمؤسسات التي تعتمد كثيرا على مواردها الذاتية
  - \* تدرج الإستخلاصات في السنة الجارية
  - \* التعليمات والمناشير الصادرة عن سلطة الإشراف
  - \* التقارير الخاصة بتنفيذ موازين السنوات الماضية عند الإقتضاء
- هذا إلى جانب الأخذ بعين الإعتبار التطور الإجتماعي والإقتصادي والثقافي بالبلاد .

### الفقرة الثانية : الإقتراع على ميزانية المؤسسة العمومية:

بمجرد إتمام إعداد الميزانية يتولى رئيس المؤسسة العمومية توجيهها إلى سلطة الإشراف و منها إلى وزارة المالية للموافقة عليها.

تحرز كل ميزانية على مصادقة السلطة التشريعية بعد مناقشتها حيث يتم الاقتراع على جملة الموارد وجملة النفقات المقترحة بالنسبة إلى كل باب على حده.

### المحور الثاني: التصرف في موارد المؤسسة العمومية.

#### الفصل الأول: تبويب موارد المؤسسة العمومية:

يشترط لاستخلاص موارد المؤسسات العمومية الإذن السنوي صلب الميزانية من ناحية واستنادها إلى نصوص قانونية وترتيبية أو سندات تعاقدية.

#### العنوان الأول

المبلغ	البيان	الفقرة	الفصل
	<u>منحة الدولة بعنوان التأجير</u>	00	01
	<u>منحة الدولة بعنوان التسيير واستغلال التجهيزات العمومية</u>	00	02
	<u>منحة الدولة بعنوان التدخل</u>	00	03
	<u>مساهمات مؤسسات عمومية</u>	00	04
	<u>بيع المواد</u>	00	05
	بيع منتوجات الضيعات والاملاك	01	
	بيع مواد بيظرية	02	
	بيع الماء	03	
	بيع النشريات	04	
	بيع المطبوعات	05	
	بيع منتوجات الورشات	06	
	بيع المعدات القديمة	07	

	بيع مواد اخرى	99	
	<u>اسناد الخدمات</u>	00	06
	مداخل اشغال انجاز آبار المراقبة	01	
	مداخل اشغال التنقيب	02	
	مداخل اشغال الضخ	03	
	مداخل الاستكشاف الكهربائي للآبار	04	
	مداخل عمليات احياء الآبار والتصوير الباطني	05	
	صيانة واصلاح البنية التحتية	06	
	صيانة واصلاح التجهيزات	07	
	مداخل اشغال تسوية الاراضي والنقل الثقيل	08	
	موارد اشغال الاختبار والتحليل والبحوث	09	
	كراء المعدات	10	
	كراء الفضاءات	11	
	خدمات طبية	12	
	بيع تذاكر الدخول	13	
	بيع الفضاءات الاشهارية	14	
	مداخل اتفاقيات الحماية	15	
	مداخل التكوين	16	
	خدمات المرصد الجوي	17	
	خدمات لفائدة الملاحة الجوية	18	
	اقامة المرافقين	19	
	مداخل الاشتراكات	20	
	اسداد خدمات اخرى	99	

	00	07	<u>موارد متأتية مع اتفاقيات وعقود</u>
	01		عقد او اتفاقية حول.....
	02		عقد او اتفاقية حول.....
	00	08	<u>موارد استغلال البراءات والرخص</u>
	01		استغلال البراءة (او الرخصة) المتعلقة ب.....
	02		.....
	03		.....
	04		.....
	05		.....
	00	09	<u>مساهمة الطلبة في الحياة الجامعية</u>
	01		معلوم التسجيل والتأمين والمكتبة
	02		معلوم الإقامة
	03		بيع تذاكر المطعم
	04		إقامة التلاميذ المعلمين
	05		معاليم التسجيل بالمناظرات والامتحانات الوطنية
	06		معلوم الانخراط في نظام الضمان الاجتماعي
	99		مساهمات اخرى للطلبة
	00	10	<u>مساهمة التلاميذ في الحياة الدراسية</u>
	01		معاليم التسجيل والتأمين والمكتبة
	02		معاليم مدرسية
	99		مساهمات اخرى للتلاميذ
	01	11	<u>اقامة ومطاعم</u>
	02		مداخل الرحلات

	مساهمات اخرى للشباب	99	
12	<u>مساهمات المرضى الخاضعين للتعريفات الكاملة</u>	00	
	مساهمة المرضى في كلفة الإقامة بالمستشفى	01	
	مساهمة المرضى في كلفة العيادات الخارجية	02	
	مساهمة المرضى في كلفة التحاليل الطبية	03	
	مساهمة المرضى في كلفة الفحوص بالاشعة	04	
	مساهمة المرضى في كلفة الفحوص التكميلية الاخرى	05	
	<u>مساهمة المرضى الخاضعين للتعريفات المنخفضة</u>	00	
13	مساهمة المرضى في كلفة الإقامة بالمستشفى	01	
	مساهمة المرضى في كلفة العيادات الخارجية	02	
	مساهمة المرضى في كلفة التحاليل الطبية	03	
	مساهمة المرضى في كلفة الفحوص بالاشعة	04	
	مساهمة المرضى في كلفة الفحوص التكميلية الاخرى	05	
14	<u>مساهمة المرضى المنخرطين في انظمة الضمان الاجتماعي</u>	00	
	مساهمة المرضى في كلفة الإقامة بالمستشفى	01	
	مساهمة المرضى في كلفة العيادات الخارجية	02	
	مساهمة المرضى في كلفة التحاليل الطبية	03	
	مساهمة المرضى في كلفة الفحوص بالاشعة	04	
	مساهمة المرضى في كلفة الفحوص التكميلية الاخرى	05	
	<u>مساهمة الصناديق الاجتماعية في نفقات علاج منخرطيها</u>	00	
15	مساهمة الصندوق القومي للضمان الاجتماعي في نفقات الإقامة بالمستشفى	01	
	مساهمة الصندوق القومي للضمان الاجتماعي في نفقات العيادات الخارجية	02	
	مساهمة الصندوق القومي للتقاعد والحيطة الاجتماعية في نفقات الإقامة بالمستشفى	03	

مساهمة الصندوق القومي للتقاعد والحيطة الاجتماعية في نفقات العيادات الخارجية	04	
مساهمة الصندوق القومي للتقاعد والحيطة الاجتماعية في نفقات الفحص بالمفراس	05	
مساهمات اخرى	99	
<u>اتفاقيات اخرى بعنوان التداوي</u>	00	16
<u>مساهمة أطراف أخرى</u>	00	17
مساهمة الدولة	01	
مساهمة الجماعات العمومية المحلية	02	
مساهمة شركات التأمين	03	
مساهمة مصالح صحفية	04	
مساهمات اخرى	99	
<u>مساهمات المشتركين في شبكة التنوير</u>	00	18
<u>استخلاص ديون</u>	00	19
<u>مداخل ادارة الملكية العقارية</u>	00	20
معلوم الترسيم بادارة الملكية العقارية	01	
مداخل الخدمات المسدات من قبل ادارة الملكية العقارية	02	
مداخل اخرى	99	
<u>مداخل عرضية ومختلفة</u>	00	50
<u>فواضل ميزانيات سابقة</u>	00	51
فواضل ميزانية سنة .....	01	
فواضل ميزانية سنة .....	02	

## الفصل الثاني : المرحلة الإدارية لتنفيذ مقايض المؤسسة العمومية :

إن مهمة معاينة الموارد و تصفيتهما والإذن بجبايتها منوطة بعهدة أمر القبض أي رئيس المؤسسة العمومية

### الفقرة الأولى : معاينة الموارد :

المعاينة عملية مادية و قانونية في نفس الوقت تتمثل في التأكد من حقيقة الحدث الباعث للمورد و من توافقه مع النصوص القانونية التي أنشأته .

### الفقرة الثانية : تصفية الموارد :

تهدف عملية التصفية إلى تحديد مقدار الدين وهي في غالب الأحيان تتم على مرحلتين الأولى تتمثل في تحديد القاعدة الواجب احتساب المعلوم على أساسه ثم تحديد النسبة المنطبقة على ذلك المقدار. أما المرحلة الثانية فهي إحتسابية ترمي إلى القيام بالعملية الحسابية لتحديد المقدار الواجب تأديته إلى المؤسسة العمومية.

### الفقرة الثالثة : تحرير أذن (سندات) الاستخلاص:

لا يجوز لمحاسب المؤسسة العمومية قبض أي مبلغ مالي بالرغم من إثباته وتحديد مقداره ما لم يتم أمر القبض بإصدار إذن في الغرض.

#### أ- أذن (سندات) الاستخلاص النهائية :

وهي سندات تحتوي على معطيات ثابتة مسبقا يبرز من خلالها المبلغ الحقيقي الذي سيتم استخلاصه من ذلك بطاقات الدفع الصادرة لفائدة المؤسسة بعنوان منحة الدولة و تكون هذه السندات عقودا تهتم كراء محلات أو فضاءات مثلا أو تكون أذونا تهتم بعض الوضعيات الخاصة لم يقع دفع مقابلها المالي فوريا.

**ب- أذن الإستخلاص الوقتية :**

تتعلق هذه الأذن بمراد الميزانية المستخلصة فورا مثل معلوم التسجيل والتأمين والمكتبة أو مداخيل الرحلات ، كما جاء بالفصل 242 من مجلة المحاسبة العمومية .  
كما أن المراد المستخلصة عن طريق وكلاء المقايض يتم إيداعها بصندوق المحاسب بموجب سند استخلاص يجمع عدد من العمليات .

**الفصل الثالث : المرحلة المحاسبية لتنفيذ مقايض المؤسسة العمومية****الفقرة الأولى: تثقيل أذن الاستخلاص :**

إن أذن الاستخلاص سواء كانت نهائية أو وقتية يجب أن تثقل بكتائب المحاسب من طرف أمين المال الجهوي المختص، إلا أن طريقة التثقيل هذه تختلف حسب طبيعة إذن الاستخلاص .

**أ- تثقيل الأذن النهائية :**

نص الفصل 242 من مجلة المحاسبة العمومية المذكور أعلاه على أن أمر المقايض يوجه وثائق الإستخلاص النهائية الخاصة بالمراد والمحاصيل الراجعة للمؤسسة مباشرة إلى المحاسب المكلف باستخلاصها ويتولى أمر المقايض إعلام " أمين المال الجهوي " بذلك قصد التثقيل والمتابعة .

**ب- تثقيل الأذن الوقتية :**

يقوم المحاسب بتجميع أذن الإستخلاص الوقتية شهريا وتنزيلها في جداول حسب فصول الميزانية ثم يرسلها إلى أمر القبض لكي يشهد بصحتها ثم توجه إلى أمين المال الجهوي قصد تثقيلها على سبيل التسوية وذلك عملا بالفقرة الثانية من الفصل 242 من مجلة المحاسبة العمومية المذكور .



### الفقرة الثانية: إستخلاص الموارد :

تمثل عملية الإستخلاص المرحلة المحاسبية لتنفيذ موارد المؤسسة العمومية وهي كما أشرنا سابقا تعد من إختصاص المحاسب الذي عليه أن يقوم بكل ما يلزم من إجراءات تؤدي إلى إستخلاص المبلغ المضمن بإذن الإستخلاص.

لكن لا بد أن نشير إلى أن دور المحاسب في هذا المجال ليس سلبيًا حيث أنه مطالب بالتثبت من أن الدين أو المبلغ المكلف باستخلاصه ناتج عن وثيقة قانونية يجوز إعتماؤها وأنها قابلة للتنفيذ بكل الوسائل التي أقرها القانون وكل مخالف لهذا المبدأ يعتبر مختلسًا جازت مقاضاته على أساس ما ورد بالفصل 24 مجلة المحاسبة العمومية

وبحسب طبيعة الدين وطبيعة الإذن يكون الإستخلاص فورياً أو مؤجلاً.

#### أ) الإستخلاص الفوري للموارد:

إن الجباية الفورية لا تمثل عبئاً كبيراً على كاهل المحاسب بل تنحصر مهمته في إستخلاص المبلغ المضمن بإذن الإستخلاص حسب الطرق المعتادة ثم تنزيله بالميزانية مباشرة على أن يقع طلب التثقيف لاحقاً على سبيل التسوية كما تم بيانه سابقاً.

وهذا الإستخلاص الفوري يمكن أن يقوم به المحاسب مباشرة أو عن طريق وكلاء المقاييض المرخص لهم في ذلك على غرار بيع تذاكر المطاعم أو معالم السكن وذلك بمقر الإدارة المعنية على أن يقع تحويل المبالغ المستخلصة لصندوق المحاسب في ما بعد.

#### ب) إستخلاص الديون المثقلة :

يتم الإستخلاص إما بالتراضي أو باعتماد وسائل الجبر القانونية

#### 1) الإستخلاص بالتراضي:

يمكن أن تستخلص المبالغ المرسمة بكتائب محاسب المؤسسة بمجرد قيامه بأول محاولة من خلال إرسال الإعلام الوحيد بواسطة مأمور المصالح المالية عن طريق قابض المالية المختص ترابياً و عند الاقتضاء عدل منفذ، وفي هذه الحالة يكون الإستخلاص بالتراضي . أما في صورة فشل المحاولة الودية يلجأ المحاسب إلى الوسائل الجبرية.

**(2) الإستخلاص الجبري:**

على غرار الديون الجبائية الراجعة للدولة أو الجناعات المحلية فإن محاسب المؤسسة العمومية لا يباشر إجراءات التتبع الجبرية إلا بعد إعداد السند التنفيذي وهو بطاقة الإلزام. بعد إعداد البطاقة المذكورة ينطلق المحاسب العمومي في القيام بالتتبعات الجبرية من أجل استخلاص المبالغ المثقلة وذلك وفق تدرج يجب احترامه .

- التنبيه على المطالب بالدين و إبلاغه نسخة من بطاقة الإلزام ثم إمهاله مدة ثلاثة أيام.

- القيام باعتراضات إدارية

- عقلة الأملاك المنقولة و بيعها

- عقلة العقارات و بيعها

- عقلة الأصول التجارية

- عقلة الأسهم و الأوراق المالية ....

ويقوم بكل هذه الأعمال مأمور المصالح المالية عن طريق قابض المالية المختص ترابيا و عند الاقتضاء عدل منفذ.

الإجراءات والصيغ الواردة بمجلة المرافقات المدنية والتجارية مع مراعاة ما ورد بمجلة المحاسبة العمومية بالفصول من 30 إلى 34 .

## المحور الثالث : تنفيذ نفقات المؤسسات العمومية

تجدر الإشارة إلى إن تنفيذ نفقات المؤسسات العمومية يتم حسب القواعد المتبعة عند تنفيذ نفقات ميزانية الدولة مع مراعاة بعض الخصوصيات، وهو ما نص عليه الفصل 237 من مجلة المحاسبة العمومية.

الفصل الأول: المرحلة الإدارية لتنفيذ نفقات المؤسسة العمومية

الفصل الثاني : المرحلة المحاسبية لتنفيذ نفقات المؤسسة العمومية (التأدية)

الفصل الثالث : إجراءات إستثنائية تخص تنفيذ النفقات.

### الفصل الأول: المرحلة الإدارية لتنفيذ نفقات المؤسسة العمومية

يتولى أمر الصرف بالمؤسسة العمومية القيام بعمليات ثلاثة متواترة: عقد النفقة ثم تصفيتهما وأخيرا الأمر بصرفها :

الفقرة الأولى: عقد نفقات المؤسسة العمومية و دور مراقب المصاريف العمومية

### Engagement des Dépenses

إن عقد النفقة ينتج عن عمل أو حدث يترتب عليه تحمل الميزانية لنفقة عمومية، فهو ينحدر من علاقة قانونية تنشأ بين المؤسسة العمومية و دائنيها خاصيتها بعث نفقة على كاهلها . يمكن أن يكون عقد النفقة ناتجا عن قرار إرادي مثل تسمية موظف أو إبرام صفقة أو أن يكون خارجا عن إرادة أمر الصرف مثل صدور حكم بتغريم المؤسسة العمومية. ويتم التعبير عن النية في عقد النفقة صلب مطلب يوجه إلى مصلحة مراقبة المصاريف العمومية من طرف أمر الصرف لتخصيص الإعتمادات اللازمة لإنجاز نفقة لا زالت مشروعا، ويعد هذا الإجراء إجباريا .

وقد نصت على هذا الإجراء الفصول (88-122-136-245 مجلة المحاسبة العمومية). وقد نظم هذه المادة كذلك الأمر عدد 2878 لسنة 2012 المؤرخ في 19 نوفمبر 2012.

#### أ - طبيعة الرقابة :

1 - المبدأ : تمارس الرقابة من قبل مصلحة مراقبة المصاريف على النفقة قبل أن يتم عقدها . بحيث تخضع لها المصاريف وهي ما تزال مشروعا لم تدخل بعد حيز التنفيذ. وإلا كانت غير شرعية (الفصل 88 مجلة المحاسبة العمومية )

وتهدف هذه الرقابة إلى جعل النفقة :

\_ متطابقة مع التشرييع والتراتب من ذلك :

. التثبيت من صفة أمر الصرف

. أن تكون لها الصبغة الإدارية أي أن تستجيب فعلا لحاجيات الإدارة

. إحترام قواعد المناقسة والشفافية.

\_ متطابقة مع الميزانية من ذلك :

. إقرار النفقة من طرف الميزانية أي برصد اعتماد لها

. صحة تنزيل النفقة، حتى تكون طبيعتها مطابقة للإعتماد المخصص بالميزانية

قصد مراعاة قاعدة " خصوصية الإعتمادات "

. التثبيت من صحة مقدار النفقة وذلك بمراجعة العناصر التي اعتمدت لتحديد ذلك

المقدار ( مكونات الأجور )

. توفر الاعتمادات فعلا أي أنه لم يقع استهلاكها كلها من قبل

. عدم التنافي مع السياسات العامة التي أثرت في مناقشة الميزانية مثل سياسة

الضغط على النفقات الإستهلاكية (الهاتف والكهرباء...)

## 2 - الإستثناءات :

تهدف الاستثناءات إلى تيسير إنجاز النفقات باعتبار طابعها الخاص، وهي :

. المصاريف العارضة (ف88 مجلة المحاسبة العمومية 1) التي يصعب تجميعها و لا يمكن توقعها وليست لها صبغة تكرارية، يمكن عقدها على أن يقع إعلام مصلحة مراقبة المصاريف بذلك لاحقاً.

وهي في حدود : 2.000 د بالنسبة لنفقات المعدات والتصرف الإداري للمؤسسات العمومية.

. مصاريف وكالات الدفعات ( ف 152 مجلة المحاسبة العمومية)

## 3 - الإجراءات التبسيطية :

نص الأمر عدد 2878 لسنة 2012 المذكور أعلاه على الطرق التالية في

التعهد:

\*التعهد الثلاثي

تخضع وجوباً للتأشيرة المسبقة لمراقب المصاريف العمومية بواسطة تعهد كل ثلاثة أشهر، نفقات التأجير والمساهمات في نظم التقاعد والحيطة الاجتماعية والمنح الملحقة بالأجور والمرتببات.

\*التعهد الإجمالي

مع مراعاة أحكام الفصل 13 من الأمر المذكور تخضع وجوباً لتأشيرة مصالح مراقبة المصاريف العمومية بواسطة التعهد الإجمالي، الإعتمادات المفتوحة والمحمولة على ميزانيات الجماعات المحلية بالنسبة للمصاريف الآتية:

1- المصاريف المزمع إنجازها سواء في إطار صفقات عمومية أو في إطار تقديرات أولية لأشغال ستنجز مباشرة بعد حصولها على موافقة لجنة الصفقات ذات النظر وموافقة الإدارة المتعاقدة.

- 2- النفقات بعنوان المنح المسندة لميزانيات المؤسسات العمومية والوكالات البلدية للتصرف.
- 3- نفقات التدخل العمومي في الميادين الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والدولية.
- 4- المصاريف المزمع التعهد بها بناء على قرارات سابقة والتي تكتسي صبغة متكررة ما لم يتم تحويلها بقرار جديد.
- 5- النفقات المتعلقة بخدمة الدين العمومي.
- 6- معاليم الكراءات.

#### \*التعهد الاحتياطي

تخضع وجوبا لتأشيرة مصالح مراقبة المصاريف العمومية بواسطة التعهد الاحتياطي وفي حدود النصف (1/2) من الاعتمادات المفتوحة المصاريف المحمولة على ميزانيات الجماعات المحلية.

وتستثنى من صيغة التعهد الاحتياطي لتدرج في إطار التعهد العادي النفقات التي يتعذر القيام بها بهذه الصيغة أو النفقات التي تتعلق بالطلبات التي هي من اختصاص لجنة الشراءات المنصوص عليها بالفصل الأول من الأمر عدد 623 لسنة 2011 المؤرخ في 23 ماي 2011 المتعلق بأحكام خاصة لتنظيم الصفقات العمومية المنقح والمتمم بالأمر عدد 515 لسنة 2012 المؤرخ في 2 جوان 2012.

أما بالنسبة لنفقات الإعتمادات المرسمة بعنوان الاتصالات الهاتفية واستهلاك الماء والكهرباء والغاز، تكون التعهدات الاحتياطية في حدود 80% من الإعتمادات المفتوحة.

يؤشر الاقتراح الأول للتعهد الاحتياطي بالمصاريف دون أن يرفق بالوثائق المثبتة.

ويجب أن ترفق اقتراحات التعهد الاحتياطي الموالية بالوثائق المثبتة الراجعة للتعهدات الاحتياطية السابقة.

يجب أن تسلم الوثائق المثبتة الراجعة إلى آخر تعهد احتياطي إلى مصلحة مراقبة المصاريف العمومية المعنية قبل انتهاء السنة المالية وفي أقصى الحالات بمناسبة تقديم التعهد الاحتياطي الأول للسنة الموالية.

إذا أدت دراسة الوثائق المتعلقة بتعهد احتياطي من قبل مصلحة مراقبة المصاريف العمومية إلى ملاحظات لها علاقة بالعناصر المشار إليها بالفصل 3 من الأمر المذكور ، يتعين على مراقب المصاريف العمومية إبلاغها إلى الأمر بالصرف في الأجل المنصوص عليه بالفقرة الأولى من الفصل 8 من الأمر نفسه. وتضمن ملاحظات مراقبي المصاريف العمومية الموجهة إلى أمري الصرف بتقرير تألّفي كل ستة أشهر ترسل نسخة منه إلى كل من دائرة المحاسبات وسلطة الإشراف. كما يمكن في هذا الإطار وعند الاقتضاء لمراقب المصاريف العمومية التنقل على عين المكان إلى المصالح المعنية وفقا لمقتضيات الفصل 18 من الأمر نفسه.

#### ب - إجراءات الرقابة و التأشيرة :

تقوم مراقبة المصاريف العمومية بالتأشير على طلبات التعهد (أو طلبات عقد النفقة) المعروضة عليها إذا لم تكن لها ملاحظات بخصوصها. أما إذا كان لمصلحة المراقبة بعض الاعتراضات فإنها تدونها كتابة على طلب التعهد نفسه وذلك في أجل لا يتجاوز ستة أيام عمل بداية من اليوم الموالي لإيداع الطلب.

في حال انقضاء الأجل المذكور ولم تبدي مصلحة المراقبة ملاحظاتها فإن طلب التعهد يصبح قابلاً للتنفيذ وكأنه حظي بالمصادقة.

إذا رفضت مراقبة المصاريف التأشيرة بالرغم من الإيضاحات التي قدمها أمر الصرف فإن هذا الأخير بإمكانه عرض الأمر على الوزير الأول للبت فيها قبل الشروع في التنفيذ.

## **Liquidation des نفقات المؤسسة العمومية** **Dépenses**

تهدف عملية التصفية إلى ضبط المقدار النهائي لنفقة ما تمت مسبقا المصادقة على عقدها. على أن هذه العملية لا تتناول فحسب الجانب الحسابي للنفقة بل وأيضا الجانب القانوني حيث أنه من الضروري التثبت من أن الوثائق المقدمة يتبين منها وجود دين قائم الذات بذمة المؤسسة العمومية وأن ذلك الدين يمكن المطالبة بتسديده أي أنه لم يسقط الحق فيه.

### **L'opération de liquidation tant à établir la preuve des droits acquis par les créanciers et à mettre à la charge de l'établissement public le règlement de la dite créance.**

يتم تحديد المبلغ بعد القيام بعملية حسابية تتمثل في التعبير تعبيراً نقدياً عن قيمة العمل المنجز أو المواد المسلمة إلى الإدارة أو الإشغال المقامة لفائدتها. يقوم بهذه العملية الحسابية أمر الصرف إما من تلقاء نفسه أي دون تقديم وثائق إثبات من طرف المستفيد بالنفقة مثل خلاص الأجور والجرايات والمنح والمساعدات، وإما بطلب من صاحب الدين أو بالأحرى بعد تقديم وثائق إثبات من طرفه تتوقف عليها عملية التصفية مثل الفواتير المحررة حسب الطرق القانونية، وفي هذه الحالة يقوم أمر الصرف بالتثبت من صحتها.

وتنتهي عملية تصفية النفقة بالتنصيص على المقدار الذي وقع ضبطه تنصيصاً بلسان القلم يدون على الوثائق المقدمة لإثبات الصرف إلى جانب شهادة الإنجاز.



**الفقرة الثالثة: تحرير أوامر الصرف Ordonnancement des****Dépenses**

يصدر أخيرا أمر الصرف الوثيقة التي يأذن بموجبها للمحاسب بتأدية النفقة وهي الأمر بالصرف وذلك على ضوء ما تم من إثبات لمبلغها.

ويعود للأمر بالصرف وحده الإذن بالإنفاق، حيث أنه يمكن مثلا للمحكمة إدانة طرف عمومي ما بدفع مبلغ ضرر لفائدة طرف آخر. فيما لا يمكنها البتة إعطاء الإذن لمحاسب عمومي بدفع المبلغ وذلك باعتبار ما يتميز به أمر الصرف من خصوصيات تتجسم في إصدار أمرا بالصرف مستوفي الشروط .

يحرر الأمر بالصرف كتابة أو عن طريق الإعلامية ويحتوي على العناصر

التالية :

- . إسم المؤسسة الأمرة بالصرف.
- . إسم وعنوان صاحب الدين الحقيقي.
- . موضوع النفقة مع الإشارة إلى الوثائق المعللة لها.
- . تنزيل النفقة على الاعتماد المرسم بالميزانية.
- . ذكر السنة التي صدر أثناءها الأمر بالصرف والسنة التي يعود لها الدين.
- . ذكر رقم طلب التعهد الذي صادق عليه مراقب المصاريف.
- . ذكر المحاسب المختص.
- . تحديد مقدار النفقة بالأرقام وبلسان القلم.
- . يجب أن يؤرخ الأمر بالصرف وأن يعطى له رقم وأن يكون ممضى من طرف أمر الصرف.

في خصوص مصاريف الموظفين يمكن أن يكون الأمر بالصرف جماعيا. وهذه الطريقة تتمثل في تعويض أوامر الصرف الفردية بأمر واحد بالصرف في شكل قائمة

للموظفين المعنيين بها تفصيل جارية كل واحد منهم، ويضبط أمر الصرف مقدار تلك القائمة على غرار ما يقوم به بالنسبة للأمر بالصرف الفردي.

بانتهاؤ المرحلة الإدارية تنطلق المرحلة المحاسبية للصرف التي يتمكن بفضلها صاحب الدين من تسلّم المال الراجع له، على أن تأدية النفقة ليست عملية صندوق فحسب محصورة في دفع قدر من المال بل إنها تتجاوز هذا الإطار الضيق حيث أن المحاسب العمومي مطالب بالقيام بجملة من العمليات الرقابية تمكنه من التثبت من شرعية النفقات التي دعي لتأديتها.

### الفصل الثاني : المرحلة المحاسبية لتنفيذ نفقات المؤسسة العمومية (التأدية)

لا تعتبر عملية تأدية النفقات، على معنى الفصل العاشر و الفصلين 135 و 136 من مجلة المحاسبة العمومية، 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.

#### الفقرة الأولى: المراقبة الأولية لتأدية نفقات المؤسسة العمومية.

تستهل المرحلة المحاسبية للصرف برقابة أولية يجريها المحاسب وهي تتعلق أساسا بالتأكد من سحب النفقة على صندوقه و التأكد من صلاحيات الأمر بالصرف ومن وجود ميزانية مصادق عليها

#### 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 الحصول على تأشيرة مراقبة المصاريف:

على المحاسب العمومي أن يثبت، عند تسلمه لأوامر الصرف، من إرفاقها بطلبات التعهد مؤشر عليها من قبل مراقب المصاريف العمومية حسب الطرق والصيغ المذكورة آنفا، وفي صورة الإخلال بذلك الواجب على المحاسب عدم قبولها<sup>1</sup>.  
أما عند تسلمه لطلب التعهد المؤشر يتولى المحاسب تضمينه في حسابية يمسكها بالتوازي مع أمر الصرف ومراقب المصاريف ويكون مسك تلك الحسابية سنة سنة اعتبارا الإعتمادات المرصودة بكل فقرة وفقرة فرعية من كل فصل من فصول الميزانية. كما يتم مسك هذه الحسابية. باعتبار كل تأشيرة على حده حتى يتسنى متابعة ومراقبة استعمال الإعتمادات.

### 2) مراقبة تنزيل النفقة وصحة إدراجها.

لا بد من التثبيت في هذه المرحلة من صحة تنزيل النفقة وذلك سهرا على احترام مبدأ خصوصية الاعتماد في مستوى بنود الميزانية بحيث يجب أن يقابل موضعها الاعتماد المخصص لذلك.  
إلى جانب ذلك لا بد من التأكد من وجود بقايا إعتمادات تسمح بتأدية النفقة حسب تنزيلها.

<sup>1</sup> مذكرة عامة محاسبة عمومية عدد 23 مؤرخة في 13 مارس 1997 حول بعض الإخلالات في تأدية النفقات العمومية.

**3) التأكد من ثبوت العمل المنجز ومن صحة حسابات التصفية.****أ - مراقبة احترام قاعدة العمل المنجز Justification du service****fait**

لقد أرسى الفصل 41 من مجلة المحاسبة العمومية قاعدة من القواعد الأساسية للمحاسبة العمومية حيث جاء به ما يلي: " لا تصرف النفقات إلا لمستحقيها و ذلك بعد إثبات استحقاقهم لها وإثبات قيامهم بالعمل المطلوب منهم ".  
 ذلك لأن التأشير على عقد النفقة يرخص في إنجازها فقط، على أن الدين لا يكون قائما إلا إذا أنجز الشخص المتعاقد مع الإدارة ما هو مطالب به. وبالتالي تشكل معاينة القيام بالخدمات أو إنجاز الأشغال عنصرا هاما من العناصر التي تنبني عليها تصفية النفقة.

لكن كيف يراقب المحاسب احترام قاعدة الإنجاز المسبق على أمر الصرف أو المصالح التابعة له، بعد التثبت من إنجاز العمل المطلوب، أن يعبروا عن ذلك صراحة على وثائق الصرف المحالة إلى المحاسب ويتجسم ذلك بوضع ختم **Cachet** يحرر بأساليب مختلفة باختلاف نوع الخدمة المقدمة للإدارة (شراء سلع - القيام بأشغال - تقديم خدمات ...) مثلا :

**« L'ordonnateur soussigné certifie que l'objet de la présente pièce de dépense a été effectué et reçu comme bon et valable. »**

إضافة إلى ذلك ينصص أمر الصرف بوثائق الإثبات على مراجع تضمين المنقولات غير المستهلكة، مثل أثاث المكاتب، بالسجل الخاص بحصر المكاسب

**. Registre d'inventaire**

يأتي هنا دور المحاسب المتمثل في التثبيت من وضع هذه " الشهادات " التي يتحمل فيها أمر الصرف كل المسؤولية بخصوص صحتها ومطابقتها للواقع. وليس للمحاسب أن يدقق ماديا وعلى عين المكان في ثبوت العمل المنجز، وله أن يرجع وثائق الصرف في صورة عدم إحترام هذا الاجراء.

وتهدف قاعدة العمل المنجز إلى صيانة الاموال العمومية وذلك بالسهر على عدم تأدية نفقة إلا بمقدارها المطلوب قانونا. إلا أنها كجل القواعد لا تخلوا من استثناءات :

\* دفع المرتبات والأجور : ينص الفصل 42 مجلة المحاسبة العمومية على إمكانية تأدية المرتبات والأجور وجاريات التقاعد قبل حلول أجلها وذلك بصفة استثنائية اعتمادا على قرار من وزير المالية.

\* خلاص الصفقات : لقد جاءت الفصول من 108 إلى 117 مجلة المحاسبة العمومية لتشكّل إستثناء للفصل 107 الناص على مبدأ العمل المنجز حيث أن هذه الفصول أجازت ثلاثة طرق في الدفع تتطلبها خصوصية كل صفقة . دفع تسبقة **Avance** إلى صاحب الصفقة قبل الشروع في العمل المتفق عليه بشرط أن تتطلب هذه الصفقة تسخير أموال هامة جدا يفوق مقدارها ثلث المبلغ الجملي للأشغال وأن تفوق مدة الإنجاز ثلاثة أشهر.

. صرف نفقات الصفقات على دفعات متعددة **Des acomptes** بعد إنجاز القسط من الأشغال موضوع الأمر بالصرف **Les Décomptes** . على أن تفوق كذلك مدة الأشغال ثلاثة أشهر.

. الدفع عن طريق الاعتمادات المستندية **Reglement par crédits documentaires** في حالة إبرام صفقة مع مزودين أو مقاولين بالخارج يمكن الدفع المسبق إذا كانت عملية الصرف من الضروري القيام بها عن طريق الاعتمادات المستندية أو طريقة مماثلة لها.

ويتم الدفع المسبق لفائدة الديوان التونسي للتجارة أو لمؤسسة بنكية يختارها الأمر بالصرف وذلك في حدود المبلغ الجملي للصفحة على أن تقع التصفية النهائية للنفقة إبان تقديم قائمة المصاريف.

\* دفع معينات الكراء : يؤدي مقدار الكراء بحلول الأجل على أنه يمكن أن يتم الدفع مسبقا إذا وقع الاتفاق على ذلك في عقد الكراء، وهو استثناء أجازته الفصل 97 من مجلة المحاسبة العمومية.

\* تسبقات من خارج الميزانية : أجاز الفصل 59 من مجلة المحاسبة العمومية منح تسبقات من خارج الميزانية لتسهيل القيام ببعض المصالح قبل الشروع فعلا في العمل موضوع النفقة، من ذلك المنح التي تسند عند القيام بمهام بالخارج التي يمكن الترخيص في تسبقتها من أموال الخزينة قبل القيام بالمهمة حتى يستطيع الموظف المعني بالأمر مواجهة النفقات التي تتطلبها المهمة. كل هذا يتوقف على موافقة وزير المالية وأن تكون هذه النفقات منصوص عليها بالميزانية حتى تقع تسويتها في أجل أقصاه تسعة أشهر.

#### ب - مراقبة صحة حسابات التصفية :

### Controle de l'exactitude de la liquidation

تهدف عملية التصفية، كما ذكرنا سابقا، إلى ضبط المقدار النهائي لنفقة ما تمت مسبقا المصادقة على عقدها .

وإن القيام بمهمة مراقبة صحة هذه العملية من طرف المحاسب يتطلب منه إطلاعا كافيا على جملة من القواعد المحاسبية والقانونية حتى لا يغفل عن بعض الاخلالات التي تكون ربما خافية، من ذلك مثلا معرفته بقواعد الاداء على القيمة المضافة **Les taux de la TVA** وكذلك سلم الأجور والمنح المخولة لمختلف أصناف الموظفين والعمال إلى غير ذلك.

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>2</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 بنسبة : % 1,5 كتسبقة على الأداء على الدخل و % 50 كتسبقة بعنوان الاداء على القيمة المضافة<sup>3</sup>.

#### (4) مراقبة صيغة أوامر الصرف و مؤيدات النفقة.

على المحاسب أن يتحقق أولاً من صحة كل المعلومات الواردة بالأمر بالصرف حتى لا يأتُر أي خطأ 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 لمحاسب المؤسسة العمومية أن يتثبت من توفر الشروط اللازمة التي تضي عليها الصيغة

<sup>2</sup> مذكرة عامة محاسبة عمومية عدد 64 مؤرخة في 14 جويلية 1998 حول الإخصام من المرتبات والأجور لفائدة الصندوق القومي للتقاعد والحيطة الإجتماعية.

<sup>3</sup> - تعليمات عامة عدد 02 لسنة 1998 مؤرخة في 1998/01/21 حول إحداث خصم من المورد بعنوان الأداء على القيمة المضافة والضريبة على الدخل والضريبة على الشركات المستوجبة على الصفقات

- مذكرة عامة أداءات عدد 98/10 حول تفسير طرق إحتساب الخصم من المورد بعنوان الأداء على القيمة المضافة عند دفع مبالغ الصفقات.  
- مذكرة عامة أداءات 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 أداءات 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.

القانونية (الإمضاءات، صحة الأرقام، شهادة الإنجاز، تطابق المبلغ المحدد بلسان القلم و المبلغ المحدد بالأرقام...).

و في هذا الإطار ضبط الفصل 126 من مجلة المحاسبة العمومية القواعد العامة المتعلقة بكيفية إعداد الوثائق المثبتة للمصاريف العمومية. وقد جاءت التعليمات العامة عدد 2 الصادرة بتاريخ 5 نوفمبر 1996 لتضع جدولاً يتضمن قائمة في الوثائق الضرورية لإثبات المصاريف العمومية مبوبة حسب طبيعة كل منها، وهي على التوالي :

\_ نفقات الأعوان

\_ النفقات الإدارية العامة

\_ النفقات المثبتة بفواتير أو مذكرات

\_ النفقات المؤدات في نطاق صفقات عمومية<sup>4</sup>

\_ نفقات إقتناء العقارات

\_ إثباتات أخرى

وقد تم ضبط هذه القائمة على سبيل البيان مع وجوب التقيد بها، مما جعل هذه التعليمات العامة مرجعاً بالنسبة للمحاسبين العموميين تساعدهم على التثبت بكل دقة من الوثائق المرافقة لأوامر الصرف، مع الإشارة إلى أنه في حالة وجود عمليات لم يقع ذكرها بالقائمة الواردة بالتعليمات العامة، يتعين إثباتها بوثائق تفيد في كل الحالات صحة الدين وصحة تأديته لصاحبه كما جاء بالفقرة الأخيرة من الفصل 126 مجلة المحاسبة العمومية. لا بد من التأكيد في هذا المجال على أن الأمر بالصرف الخالي من وثائق الإثبات يكون عرضة للرفض من قبل المحاسب وكذلك الأمر بالصرف الذي

<sup>4</sup> مذكرة عامة محاسبة عمومية عدد 85 مؤرخة في 30-10-1996 حول تسجيل الصفقات العمومية.



تنقصه بعض الوثائق أو أن تكون الوثائق غير ملائمة لموضوع النفقة أو أن تكون نسخ غير أصلية مثل الفواتير.

### (5) مراقبة الصبغة الإبرانية 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 محاسب المؤسسة العمومية إلى ناحية أخرى تهتم بالتنبؤ من عدم وجود عوائق يمكن أن تمنع تأدية النفقة أو تأجيلها وهي موانع تهتم بسقوط الدين بمرور الزمن أو وجود اعتراضات من طرف الغير على دفع تلك النفقة إلى صاحبها أو أن تكون الأموال المتوفرة لا تكفي لتسديد النفقة.

#### أ - تطبيق قواعد التقادم وسقوط الحق :

##### 1 - مبدأ سقوط الحق بالتقادم :

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

يعني هذا أنه لا يحق للمستحقين مطالبة الإدارة المدينة بدفع ما عليها لفائدتهم بعد انقضاء الأجل القانوني، بحيث أن مرور الزمن يسقط تماما الدعوى ويجعل الإدارة خالية 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 المؤسسة العمومية، مؤرخة في 15 مارس 2007، فإن إحتساب مدة التقادم يكون كما يلي : لا تحسب المدة الباقية من سنة 2007 وننتقل من 1 جانفي 2008 ونعد أربعة سنوات: 2008 - 2009 - 2010 - 2011 إلى حدود يوم 31 ديسمبر، بالتالي لا يمكن المطالبة بهذا الدين إنطلاقاً من يوم 1 جانفي 2012.

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

على أنه في بعض الحالات الخاصة يجوز التنازل عن حق سقوط الدين بمرور الزمن الذي إكتسبته المؤسسة العمومية بمقتضى قرار يصدره وزير المالية.

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.

## 2 - قطع مدة التقادم (الفصل 47 مجلة المحاسبة العمومية) :

تقطع مدة التقادم في حالات أربعة :

\* إذا قدم صاحب الدين مطالبا للجماعة المحلية في دفع دينه أو عرض عليها شكاية تهم هذا الدين ، على أن يتسلم من الادارة 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 المؤسسة العمومية مكاتبة تخص هذا الدين .

\* إذا تم تسديد جزء من الدين .

كل هذه الأسباب تقطع مدة التقادم قطعا تاما بحيث تفسخ المدة المنقضية فسحا كاملا 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 نهائيا.

## 3 - تعليق مدة التقادم: (الفصلين 48 و 49 مجلة المحاسبة العمومية) :

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 بمستحققاته الناتجة عن هذا القرار.

\* إذا قدم اعتراض 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 رئيس المؤسسة العمومية المعنية بحق سقوط الدين، وأن مدة التقادم لم تجدد بفعل القطع ولم تمدد بفعل التعليق، فإن المحاسب مطالب وجوباً برفض تأدية تلك النفقة وإلا عُمرت ذمته الشخصية بمبلغها.

مع الإشارة إلى أن التقادم الرباعي أو الخماسي يطبق على كافة ديون المؤسسات العمومية مهما كان نوع تلك الديون سواء كانت تخص إعمادات الميزانية أو تصرف من العمليات الخارجة عن الميزانية مثل بقايا أذون الدفع القابلة للخلاص

**.Les restes à payer en Numéraire (les bons de caisse)**

### ب - تدخل الغير للتأثير على مسار النفقة:

عندما يصل المحاسب إلى هذه المرحلة يكون قد فرغ من مراجعة نتائج أعمال أمر الصرف و اتجه إلى ناحية أخرى يمكن أن تعيق أداء النفقة إلى مستحقيها 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 اعتراض إداري. ويمكن أن يكون تدخل الغير ليس مانعاً لدفع المال إلى مستحقه بل مقيداً له مثل رهن الصفقات.

#### 1 - العقلة التوقيفية والإحالات :

- الإحالة **Cession** : تكون بموجب وثيقة تثبت اتفاق صاحب الدين والغير

على أن تحال الأموال إلى هذا الغير وعدم دفعها لصاحبها.

- العقلة التوقيفية **Saisie Arret** : هي وسيلة تنفيذ لأحكام قاضية بدفع

أموال لفائدة الغير وذلك بعد عدم التوصل لاتفاق بالتراضي.

وقد نظمت هذه المادة مجلة المرافعات المدنية والتجارية التي ميزت بين عقلة

الأجور 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 تنطبق عليها الأحكام المتعلقة بهذه

المادة وذلك بموجب الفصل 356 مجلة المرافعات المدنية و التجارية .

- تتم إحالة الأجور، بمقتضى تصريح يقوم به المحيل بنفسه لدى كاتب محكمة

الناحية الذي يسلم له وصلاً في ذلك، على أن إعلاماً بذلك التصريح يوجه خلال 48

ساعة من طرف كاتب المحكمة إلى المدين بالأجر أو إلى نائبه 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 مجلة المحاسبة العمومية وذلك بالنسبة للحالات المنصوص عليها بقرار وزير المالية المؤرخ في 18 مارس 1998<sup>5</sup>.

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

- تتم عقلة الأجور 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 مراعاة للفصل 354 المذكور لكن لا تدفع الأقساط المخصومة مباشرة للطرف العاقل بل تدفع وجوبا إلى صندوق الودائع و الأمانن بالخبزينة 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 والمؤسسات العمومية ، وأجازت كذلك إحالتها ، على أن تقع العقلة أو الإحالة بين يدي المحاسب العمومي المختص بتأدية تلك

<sup>5</sup> تراجع كذلك المذكورة العامة عدد 53 مؤرخة في 16 ماي 1998 حول طبيعة العقل التوقيفية والإحالات الخاضعة للخصم بنسبة 3% بعنوان مصاريف إدارة و تصرف.

النفقات دون غيره ، وقد أورد الفصل 348 مجلة المرافعات المدنية و التجارية ذلك صراحة وأكده الفصل 43 مجلة المحاسبة العمومية .

وتتم العقلة التوقيفية أو الاعلام بالإحالة وجوبا بواسطة عدل منفذ الذي يحزر 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 تسديدها لصاحبها وذلك في حدود المبلغ الذي أجريت عليه العقلة.<sup>6</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 باعتباره معقولا تحت يده، فيتم استدعائه للحضور بالجلسة. عندها يجب عليه في أجل أقصاه يوم الجلسة تقديم تصريح كتابي إما إلى كتابة المحكمة المتعده مقابل وصل وإما بالجلسة نفسها، ويعد هذا التصريح إجباريا سواء كان إيجابيا أو سلبيا وإلا أعتبر المحاسب مدينا للقائم بالعقلة، وقد أجاز الفصل 341 مجلة المرافعات المدنية و التجارية الحكم عليه بأن يؤدي تلك الديون من ماله الخاص.

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.

<sup>6</sup> مذكرة عامة محاسبة عمومية عدد 50 مؤرخة في 16 ماي 1997 حول تنفيذ إيقافات الدفع على مبالغ أوامر الصرف.

## 2 - الاعتراضات الإدارية :

يدخل المحاسب العمومي المكلف بتأدية النفقات العمومية تحت طائلة أحكام الفصلين 30 و 31 مجلة المحاسبة العمومية، المنظمين للاعتراضات 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 اعتراضا إداريا محررا من طرف المحاسب العمومي المكلف باستخلاص الدين لفائدة الخزينة بما في ذلك الاعتراضات الآلية عن طريق المنظومات الإعلامية "أدب" و "رفيق".

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 أثارا 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 تزامم الاعتراض الإداري مع عقل توقيفية أو اعتراضات أجريت من طرف دائنين آخرين تمسكوا بأن ديونهم مفضلة على الدين العمومي وكانت الأموال موضوع العقلة أو الاعتراض 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 .

## 3 - رهن الصفقات :

خلافا 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 وجوبا 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 هذه الحالة على التقيد بتحويل الأموال إلى الحساب المذكور عند دفع كل الأقساط بعنوان تلك الصفقة حتى وإن وضع رقم حساب آخر على الأمر بالتحويل.

حتى يقوم المحاسب بدوره على أحسن وجه قصد التصرف تصرفا سليما في خصوص الاستجابة للعقل والاعتراضات والإحالات والرهون. عليه أن يمسك دفترا أو دفاترا إذا اقتضى الأمر ذلك يسجل بها كل المحاضر الواردة عليه وكل الأطوار التي تمر بها.

### ج - التأكد من توفر المقابيض الكافية لمجابهة النفقات :

لقد حمل الفصل 248 من مجلة المحاسبة العمومية محاسب المؤسسة العمومية مسؤولية مراقبة توفر المقابيض التي تسمح بتغطية النفقات المعروضة عليه لتأديتها.

#### 1 - حالة توفر الاموال :

إن كانت المقابيض تفوق بشكل كاف المصاريف المنجزه، يواصل المحاسب تأدية ما يقدم له من أذن صرف بطريقة طبيعية وبدون عناء.

أما إذا كان الفارق الايجابي بين المقابيض والمصاريف ضعيفا لا يكفي لتأدية كل أذن الصرف المسلمة له، على المحاسب هنا أن يقدم المصاريف المتأكدة على

غيرها مثل صرف الأجور وتأجيل خلاص النفقات المتعلقة بشراء الأثاث، إلى أن تتوفر مقابيض أخرى تسمح بصرف كل الأذون.

## 2 - حالة عدم توفر الأموال :

لقد أوجب الفصل 248 مجلة المحاسبة العمومية المذكور على محاسبي المؤسسات العمومية الامتناع عن تأدية نفقاتها إذا لم تتوفر لديها الأموال اللازمة، ويتحمل المحاسب مسؤولية الإخلال بهذا الواجب الذي يؤدي إلى حصول عجز يصعب إصلاح نتائجه خاصة عند التفتن إليه بعد ختم الحسابات السنوية.

- إلا أنه يجوز في بعض الحالات خاصة فيما يتعلق بصرف المرتبات والاجور

منح تسبقات من خارج الميزانية قصد مجابهة هذه المصاريف .

### الفقرة الرابعة: نتيجة رقابة المحاسب لصحة أذون الصرف:

في نهاية الأعمال الرقابية يقوم محاسب المؤسسة العمومية 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>7</sup> على النحو التالي:

#### أ - رفض التأشير :

في صورة وجود إخلالات تمنع المحاسب من تأدية النفقة المعروضة عليه

يتولى إرجاع الأمر بالصرف رئيس المؤسسة مرفقا بمذكرة رفض **Note de Rejet**

يبين فيها أنواع الإخلالات أو النقائص ويدعوه من خلالها إلى إصلاح الوضع وي طرح

المبلغ المقابل لذلك الأمر بالصرف من جدول الإحالة الذي يرافق أوامر الصرف التابعة

لنفس بند الميزانية.

<sup>7</sup> تراجع كذلك المنكرة العامة محاسبة عمومية عدد 48 مؤرخة في 17 ماي 1999 حول صرف النفقات العمومية إلى مستحقيها.

وإذا ما رأى أمر الصرف ضرورة تجاوز هذا الرفض وإنجاز تلك النفقة، عليه أن يعرض الأمر على وزير المالية و في صورة استمرار الخلاف خاصة عند تأكيد وزير المالية موقف المحاسب، يمكن أن يعرض الأمر 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.

### ب - قبول التأشير:

إذا كان الأمر بالصرف خاليا من كل الشوائب وإذا لم توجد اعتراضات لفائدة الغير وكانت الأموال متوفرة، لم يبقى أمام المحاسب إلا أن يضع تأشيرته شهادة منه على أن الأمر بالصرف صالح للدفع أو التحويل (وضع الطابع المستدير و الإمضاء) . على إثر هذه العملية يقوم المحاسب بتنزيل مقدار النفقة على الاعتماد المرسم بالميزانية وذلك بصفة نهائية بشكل متوازي مع عملية التسديد.

### الفقرة الخامسة: طرق تسديد نفقات المؤسسة العمومية :

تتمثل هذه العملية في تسليم مبالغ أذن الصرف إلى مستحقيها، وهي عملية مهمة للغاية يجب أن ينجر عنها إخلاء ذمة المؤسسة العمومية بصورة نهائية وذلك بتسديد مقدار النفقة إلى مستحقها الحقيقي ، ويتم ذلك تحت مسؤولية المحاسب حسب ما ورد بالفصل 136 مجلة المحاسبة العمومية.

تسد النفقات العمومية إما عن طريق التحويل أو نقدا

### أ - التسديد عن طريق التحويل :

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

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

. الأكرية والنقل واقتناء المواد والأشغال و الشراءات 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).

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 الاستغلال المالي بالبريد 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 إذن التحويل البريدي الذي اعتمده لتحويل المبلغ، على الأمر بالصرف، لكن عليه أن يدلي بالوثائق المسلمة له من طرف مركز الاستغلال المالي بالبريد المثبتة لإنجاز التحويل فعلا، مصحوبا بنسخة من

إذن التحويل البريدي. أما إذا كان التحويل لفائدة محاسب عمومي آخر يجب الإدلاء  
زيادة على ذلك بالوصل المسلم من طرف هذا الأخير.<sup>8</sup>

### ب - التسديد نقدا:

بالنسبة لنفقات المؤسسات العمومية المستعملة لمنظومة "أدب" الإعلامية،  
تصرف النفقات المسددة نقدا من الميزانية ثم تدرج مبالغها مباشرة خارج الميزانية  
بعنوان " بقايا قابلة للخلاص نقدا " لذلك يتم إصدار " بطاقات دفع des bon de  
caisses " ، تعتمد لإتمام عملية الصرف لاحقا من عمليات خارج الميزانية وإثباتها.  
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 يجريها المحاسب للتأكد 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  
والمؤسسة العمومية صادرا عن صاحب الدين نفسه أو عن ممثله القانوني كالوكيل أو  
عن المستحق بعد إثبات صفته كالوارث، ويجب 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  
إعتادا على التصريح بذلك لدى المحاسب العمومي إذا لم يتجاوز مقدار النفقة 50  
دينارا. ويتمثل الوصل في هذه الصورة في إمضاء شاهدين يتحتم حضورهما عند

<sup>8</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.

التسديد وكذلك إمضاء المحاسب العمومي نفسه مع التنصيص 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 البينة بالشهود مهما كان مقدار الإعانة.

### الفصل الثالث : إجراءات إستثنائية تخص تنفيذ النفقات:

#### الفقرة الأولى: وكالات الدفعات والتسبقات من خارج الميزانية:

يمكن أن يشكل تطبيق مبدأي الفصل بين وظائف أمر الصرف والمحاسب وكذلك تسلسل مراحل تنفيذ النفقات، عائقاً يحول دون سير المصالح العمومية سيراً طبيعياً، لذلك أدخل عليهما شيئاً من المرونة.

#### أ- الصرف بواسطة وكلاء الدفعات :

يكلف وكيل الدفعات بتسديد بعض النفقات دون الإذن بصرفها مسبقاً بالطرق الإعتيادية ، لكن لا يرخص في التمتع بهذا الإستثناء إلا بالنسبة للنفقات التي لا يتعدى مقدارها ألف دينار(1000د)<sup>9</sup> و التي تتعلق مثلاً بمصاريف المعدات و التّقل و أجور العمّال العرضيين.

تحدث وكالة الدفعات بقرار من أمين المال الجهوي المختص بعد تقديم مطلب من طرف رئيس المؤسسة العمومية المعنية يرفق بشرح لأسباب اللجوء إلى هذه الطريقة في تأدية بعض المصاريف، ويضبط هذا القرار نوع النفقات المرخص في

<sup>9</sup> قرار وزير المالية المؤرخ في 28 ديسمبر 2006 يتعلق بضبط الحد الأقصى لمبلغ النفقات الطفيفة التي يمكن تسديدها بصفة مباشرة بواسطة وكالات الدفعات.

تأديتها عن طريق الوكالة وذلك بتحديد بنود الميزانية المعنية و مبالغها القصوى و ذلك في حدود 25% من الإعتمادات المفتوحة بالميزانية.

### ب- الصرف عن طريق التسبقات من خارج الميزانية :

يحجر على المحاسب العمومي تأدية نفقة قبل الأمر بصرفها من قبل أمر الصرف بعد ضبط مبلغها من طرفه إلا أنه يمكن إنجاز بعض النفقات وتصفية مقدارها ودفعه لمستحقه دون أن يستوجب ذلك تدخل أمر الصرف. تؤدي هذه النفقات عن طريق التسبقات من خارج الميزانية على أن تتم تسويتها في وقت لاحق عن طريق إصدار أوامر بالصرف في شأنها، من ذلك التسبقات قصد القيام بمهمات بالخارج .

### الفقرة الثانية: الاجراءات الخاصة بالفترة الاضافية:

لقد أجاز الفصل الثالث من مجلة المحاسبة العمومية تمديد عمليات الصرف المتعلقة بسنة مالية معينة إلى يوم 20 جانفي من السنة الموالية.

### أ- إستكمال صرف الأذون الصادرة في آخر السنة المالية.

لا يختلف دور المحاسب في هذه الفترة عن دوره خلال الفترة الاعتيادية من حيث قيامه بجميع أعمال الرقابة المذكورة أعلاه لكن وجه الاختلاف يكمن في طريقة تسديد الأذون.

إن أوامر الصرف المسددة عن طريق التحويل يقع في الأصل إدراجها ضمن مصاريف الميزانية مقابل إصدار أذون تحويل بنفس مبلغها تسلم مباشرة إلى مركز الاستغلال المالي بالبريد . هذه الطريقة لا يقع توخيها خلال الفترة الإضافية إذ أن عملية

الصرف من الميزانية تقابلها عملية قبض تدرج ببند " بقايا قابلة للخلاص بالتحويلات " بعمليات خارج الميزانية، وذلك قصد عدم تغيير رصيد الصندوق الذي وقع ضبطه وحرر في شأنه محضر بتاريخ 31 ديسمبر من تلك السنة.

ثم يتم بعنوان السنة المالية الموالية صرف مبالغ تلك الأذون من عمليات خارج الميزانية بمقتضى أذون تحويل دون انتظار انتهاء الفترة الإضافية.

نفس هذه الطريقة يقع توخيها بالنسبة لأذون الصرف المسددة نقدا بالإعتماد على عملية " بقايا قابلة للخلاص نقدا " .

#### ب- تحديد نتائج تنفيذ الميزانية :

يتولى محاسب المؤسسة العمومية القيام بالعمليات الحسابية التالية:

- تحديد فائض العنوان الأول بطرح جملة النفقات المنجزة بالعنوان الأول من جملة الموارد المحققة بالعنوان الأول. ثم يتم إدراج عملية صرف مساوية لمبلغ الفائض وذلك بالبند غير المرقم : "المصاريف المأذونة بعنوان الفوائض" مقابل عملة قبض بالعمليات الخارجة عن الميزانية " فواضل العنوان الأول".
- تحديد فائض العنوان الثاني بطرح جملة النفقات المنجزة بالعنوان الثاني من جملة الموارد المحققة بالعنوان الثاني. ثم يتم إدراج عملية صرف مساوية لمبلغ الفائض وذلك بالبند غير المرقم : "المصاريف المأذونة بعنوان الفوائض" مقابل عملة قبض بالعمليات الخارجة عن الميزانية " فواضل العنوان الثاني".



## المحور الرابع: مراقبة التصرف في أموال المؤسسة العمومية.

نتعرّف في هذا المحور على أصناف الرّقابات التي يخضع لها المتصرفون في أموال المؤسسة العمومية سواء على المستوى الإداري أو على المستوى المحاسبي، وهي كما هو الحال بالنسبة للتصرف في الأموال العمومية بشكل عام، رقابة سياسية و رقابة إدارية و رقابة قضائية و تكون من حيث زمن إجرائها رقابة سابقة لتنفيذ الميزانية أو مواكبة أو لاحقة.

### الفصل الأول : الرّقابة السياسية :

تمارس هذه الرقابة من قبل السلطة التشريعية على اعتبار ميزانيات المؤسسات العمومية تلحق ترتيبيا بميزانية الدولة ، وهي رقابة سابقة ثم لاحقة، الأولى بمناسبة مناقشة مشروع ميزانية الدولة قبيل الاقتراع عليها و كذلك بمناسبة النظر في مشاريع تعديل الميزانية، أما الثانية تأتي بمناسبة مناقشة مشروع غلق ميزانية الدولة.

### الفصل الثاني: الرقابة الإدارية:

تمارس هذه الرقابة من قبل عديد الأطراف و تتم في أزمنة مختلفة.

#### الفقرة الأولى : رقابة سلطة الإشراف:

تمارس هذه الرقابة أساسا عند إعداد الميزانية و عند تنفيذها و عند إعداد مشروع غلقها وهي رقابة تهدف إلى المحافظة على حسن تطبيق القانون وهي أقرب للتأطير منها للرقابة.

#### الفقرة الثانية: الرقابة حول التصرف في الموارد البشرية:

على غرار كافة أعوان الوظيفة العمومية تخضع القرارات التي تتعلق بالحياة المهنية للموارد البشرية المنتمية للمؤسسة العمومية لرقابة مسبقة من طرف المصالح المختصة بالوزارة الأولى، حيث لا يتم الشروع في تنفيذ مثل هذه القرارات في غياب تأشيرة المصلحة المذكورة، و تهدف هذه الرقابة إلى تفادي الارتباطات التي لا تتطابق مع القوانين و الترتيب وبالتالي تحميل المؤسسة العمومية نفقات غير شرعية.

### الفقرة الثالثة: رقابة لجان الصفقات المختصة:

تخضع وجوبا الصفقات التي تبرمها المؤسسات العمومية مع مزوديها للموافقة المسبقة لإحدى اللجان المختصة حسب الحالة سواء اللجنة الخاصة بالمؤسسة مثل المندوبيات الجهوية للتنمية الفلاحية أو القطاع مثل لجان صفقات الجامعات أو اللجنة الجهوية للصفقات أو اللجان الوزارية أو اللجنة العليا للصفقات كما توافق هذه اللجان على مشاريع الملحقات التعديلية ومشاريع الأختام النهائية.

### الفقرة الرابعة: رقابة مراقب المصاريف العمومية :

كما أشرنا إلى ذلك سابقا تخضع نفقات المؤسسات العمومية إلى مراقبة جهاز مراقبة المصاريف العمومية، وهي رقابة سابقة لارتباط المؤسسة العمومية مع الطرف المقابل أي قبل الإنجاز، و يعتبر خطأ تصرف عدم إخضاع النفقات لهذه الرقابة.

### الفقرة الخامسة: رقابة المحاسب العمومي:

قبل تنفيذ أذن الاستخلاص و أوامر الصرف الصادرة عن رئيس المؤسسة العمومية من طرف المحاسب العمومي، تخضع وجوبا لرقابة هذا الأخير للتأكد من مشروعيتها، حيث يقوم وجوبا برفض تنفيذها و إرجاعها إلى المصدر قصد تدارك الإخلالات المكتشفة.

### الفقرة السادسة: رقابة أمين المال الجهوي:

تخضع بعض قرارات أمري صرف المؤسسات العمومية ذات المفعول المالي لتأشيرة أمين المال الجهوي مرجع النظر قبل تنفيذها وهي التي تتعلق بمنح الساعات الإضافية وساعات العمل الليلي.

كما تخضع الحسابات الشهرية أو الثلاثية و الحسابات المالية الصادرة عن محاسبي المؤسسات العمومية لرقابة أمين المال الجهوي فيتولى، بعد تدارك الإخلالات المسجلة، التأشير عليها ثم إحالة الخاضع منها للرقابة المباشرة لدائرة المحاسبات لكتابة هذه الأخيرة .

### الفقرة السابعة: رقابة تفقدية الإدارة العامة للمحاسبة العمومية و الإستخلاص:

يخضع محاسبو المؤسسات العمومية و وكلاء المقايض و الدفوعات الراجعين لهم بالنظر لرقابة ميدانية دورية تهتم كافة مجالات التصرف خاصة كيفية تداول الأموال قبضا و صرفا و حفظها.

### الفقرة الثامنة: رقابة التفقدية العامة بوزارة الإشراف:

يتولى هذا الجهاز مراقبة التصرف في أموال المؤسسات العمومية الراجعة بالنظر للوزارة المعنية في مستوى أمر القبض و الصرف من خلال تنظيم مهمات تفقد ميداني تشمل مختلف أوجه التصرف.

### الفقرة التاسعة: رقابة الهيئات العامة للرقابة:

تخضع المؤسسات العمومية للرقابة الميدانية التي تجريها كل من هيئة الرقابة العامة للمصالح العمومية و هيئة الرقابة العامة للمالية و هيئة الرقابة العامة لأملاك الدولة والشؤون العقارية حيث تعد تقريرا عن كل عملية تفقد أو بحث يحتوي على الملاحظات التي تخص التصرف، ليتولى أمر القبض و الصرف تداركها.

### الفقرة العاشرة: الرقابة الإدارية لدائرة المحاسبات:

يخضع أمرو القبض و الصرف بالمؤسسات العمومية للرقابة الإدارية لدائرة المحاسبات، وهي ليست رقابة قضائية بأي حال بل تتمحور حول تقييم التصرف و قديم ملاحظات واقتراحات بهدف تدارك الإخلالات التي يتم الوقوف عليها بمناسبة القيام بمهمات المراقبة.

مع الإشارة إلى أنه في حال تفتن هيكل الرقابة الإدارية، عند قيامها بمهمات التفقد، لمخالفات ذات طابع جزائي فهي تحيلها على النيابة العمومية المختصة لمقاضاة مرتكبيها.

### الفصل الثالث: الرقابة القضائية:

تمارس الرقابة القضائية الدائمة من قبل دائرة المحاسبات التي تنظر في الحسابات الشهرية و الحسابات المالية المقدمة من طرف محاسبي المؤسسات العمومية عن طريق أمناء المال الجهويين، و هي بصفتها هيئة قضائية تصدر قرارات إما بتبرئة ذمة المحاسب أو تعميمها في حالة ثبوت مسؤوليته عند وجود خلل في التصرف. أما في صورة تفتنها لمخالفات ذات طابع جزائي فهي تحيلها على النيابة العمومية المختصة لمقاضاة مرتكبيها.

بالنسبة لأخطاء التصرف المرتكبة على مستوى المرحلة الإدارية من تنفيذ ميزانيات الجماعات المحلية، فإنه يتم النظر فيها من طرف دائرة الزجر المالي ومعاينة مرتكبها بخفية يتراوح مبلغها ما بين الجزء الثاني عشر و كامل المرتب الخام السنوي الذي يتمتع به مرتكب الخطأ بقطع النظر عن العقوبات التأديبية أو الجزائية.

## المراجع

\* القانون الأساسي للميزانية 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.

\* مجلة المحاسبة العمومية.

\* 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.

## الفهرس

### مقدمة

المحور الأول : ميزانية المؤسسة العمومية.

الفصل الأول : تعريف ميزانية المؤسسة العمومية.

الفقرة الأولى: التعريف القانوني.

الفقرة الثانية: التعريف القتي.

الفقرة الثالثة : مبادئ ميزانية المؤسسة العمومية.

الفصل الثاني : إعداد الميزانية و الاقتراع و المصادقة عليها.

الفقرة الأولى : إعداد ميزانية المؤسسة العمومية

الفقرة الثانية : الإقتراع على ميزانية المؤسسة العمومية

المحور الثاني: التصرف في موارد المؤسسة العمومية.

الفصل الأول : تبويب موارد المؤسسة العمومية .

الفصل الثاني :المرحلة الإدارية لتنفيذ مقايض المؤسسة العمومية

الفقرة الأولى : معاينة الموارد

الفقرة الثانية :تصفية الموارد

الفقرة الثالثة : تحرير أذون الاستخلاص

الفصل الثالث : المرحلة المحاسبية لتنفيذ مقايض المؤسسة العمومية

الفقرة الأولى: تثقيب أذون الاستخلاص

الفقرة الثانية: إستخلاص الموارد

المحور الثالث : تنفيذ نفقات المؤسسة العمومية

الفصل الأول: المرحلة الإدارية لتنفيذ نفقات المؤسسة العمومية

الفقرة الأولى: عقد نفقات المؤسسة العمومية و دور مراقب المصاريف

العمومية

الفقرة الثانية: تصفية نفقات المؤسسة العمومية

الفقرة الثالثة: تحرير أوامر الصرف

الفصل الثاني: المرحلة المحاسبية لتنفيذ نفقات المؤسسة العمومية

الفقرة الأولى: المراقبة الأولية لتأدية نفقات المؤسسة العمومية

الفقرة الثانية: الرقابة على أوامر الصرف و مؤيداتها

الفقرة الثالثة: التأكد من عدم وجود موانع للصرف

الفقرة الرابعة: نتيجة رقابة المحاسب لصحة أذن الصرف

الفقرة الخامسة: طرق تسديد نفقات المؤسسة العمومية

الفصل الثالث : إجراءات إستثنائية تخص تنفيذ النفقات

الفقرة الأولى: وكالات الدفعات والتسبقات من خارج الميزانية

الفقرة الثانية: الإجراءات الخاصة بالفترة الإضافية

المحور الرابع: مراقبة التصرف في أموال المؤسسة العمومية.

الفصل الأول : الرقابة السياسية

الفصل الثاني: الرقابة الإدارية

الفقرة الأولى : رقابة سلطة الإشراف

الفقرة الثانية: الرقابة حول التصرف في الموارد البشرية

الفقرة الثالثة: رقابة لجان الصفقات المختصة

الفقرة الرابعة: رقابة مراقب المصاريف العمومية

الفقرة الخامسة: رقابة المحاسب العمومي

الفقرة السادسة: رقابة أمين المال الجهوي

الفقرة السابعة: رقابة تفقدية الإدارة العامة للمحاسبة العمومية

والإستخلاص

الفقرة الثامنة: رقابة التفقدية العامة بوزارة الإشراف.

الفقرة التاسعة: رقابة الهيئات العامة للرقابة.

الفقرة العاشرة: الرقابة الإدارية لدائرة المحاسبات

الفصل الثالث: الرقابة القضائية

المراجع.

الفهرس.



# التصرف المالي و المحاسبي للمؤسسات العمومية

الطاهر زروق

متفقد عام للمصالح المالية

أمين المال الجهوي بمنوبة - تونس