

مبدأ الفصل الوظيفي بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية العامة

The principle of functional separation between the tasks of the disbursement officer and the public accountant in implementing the general budget

إعداد: يونس بن احدش.

باحث بسلك الدكتوراه في القانون العام، بفاس

تاريخ النشر: 2024/5/15

تاريخ القبول: 2024 /5/2

تاريخ الاستلام: 2024/4/21

الملخص:

هدف هذا البحث إلى التعرف على مبدأ الفصل الوظيفي بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية العامة، كما ويعد مبدأ الفصل الوظيفي بين أدوار الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين إحدى القواعد الجوهرية المبادئ الأساسية التي يرتكز عليها التدبير المالي سواء للدولة أو للمؤسسات العمومية أو للجماعات الترابية ومؤسسات التعاون بينها بالمغرب.

الكلمات المفتاحية: مبدأ الفصل الوظيفي، مهام الأمر بالصرف، المحاسب العمومي، الميزانية العامة.

Abstract

The aim of this research is to identify the principle of functional separation between the tasks of the disbursement ordered and the public accountant in implementing the general budget. The principle of functional separation between the roles of the disbursement borderers and the public accountants is also one of the fundamental rules, the basic principles on which financial management is based, whether for the state, public institutions, territorial communities or institutions. Cooperation between them in Morocco.

Keywords: the principle of functional separation, the tasks of the disbursement officer, the public accountant, the general budget.

المقدمة:

يعتبر مبدأ الفصل الوظيفي من المبادئ الأساسية التي أقرها قانون المحاسبة العمومية في صيغة التنافي بين وظيفة الأمر بالصرف ووظيفة المحاسب العمومي، ويشمل الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كل العمليات المالية داخل نفس الوحدة المالية، بحيث يختص كل من الأمر بالصرف بمهام تختلف عن مهام المحاسب العمومي ولا يتدخل كل عون في مجال اختصاص الآخر.

ومن أجل الإلزام أكثر بهذا الموضوع لابد من تعريف بعض المصطلحات والكلمات المفتاحية في عنوان هذا الموضوع على غرار:

المبدأ: هو "الحقيقة" الأساسية العلمية أو المنطقية أو الأخلاقية المعنوية التي تنشأ من الخبرة والمعرفة والقيم، وعليها نبني تحركاتنا وتفكيرنا.

وتستمد المبادئ العلمية والمنطقية قوتها من التجربة والاختبار والتحليل المنطقي الذي يراعي الموضوعية¹.

الأمر بالصرف: يعتبر أمراً بالصرف كل شخص مؤهل باسم منظمة عمومية لرصد أو إثبات أو تصفية أوامر باستخلاص دين أو أدائه².

والمحاسب العمومي: ويعتبر محاسباً عمومياً كل موظف أو عون مؤهل للقيام باسم منظمة عمومية بعمليات المداخيل أو النفقات أو تناول السندات إما بواسطة أموال وقيم معهود إليه بها وإما بتحويل داخلي لحسابات وإما بواسطة محاسبين عموميين آخرين أو حسابات خارجية للمتوفرات التي يأمر بترويجها أو مراقبتها³.

وتعود فكرة الفصل الوظيفي بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف إلى فكرة قديمة جاء بها المفكر منتيسكيو (Montesquieu) في

كتابه روح القوانين (l'esprit de lois) والتي تعني تحديد السلطة بواسطة السلطة " (Limiter le pouvoir par le pouvoir)⁴.

إذ يتوخى من وراء هذا المبدأ إقرار الحكامة في تدبير العمليات المالية العمومية والسعي إلى الرفع من المردودية المالية، بإعتبارها المتدخلين الرئيسيين في معظم عمليات الإيرادات والنفقات ورغم اختلاف وظائفها، حسب كل فئة من المتدخلين في عمليات تدبير المال العام الخاص بالدولة وباقي الوحدات المحلية للقيام بوظائفها بما يستلزمه ذلك من فعالية وكفاءة، ويجري بموجبه تفادي التعسف الذي قد ينتج عن مركزه تنفيذ العمليات المالية بيد نفس الشخص أو نفس الهيئة، وهو ما ينظمه قانون المحاسبة العمومية في مضمون مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، وتجدر الإشارة إلى أن هذا المبدأ يخضع لمجموعة من الاستثناءات.

وتكمن أهمية هذا الموضوع في الدور الذي يحتله الفاعلون العموميون في التدبير العمومي للمالية والمكانة التي أعطاها المشرع المغربي

للهؤلاء المديرين في حيازة المال العام مع الحرص على احترام كل مدبر لحدود تخصصه.

وانطلاقاً مما سبق تتمحور إشكالية أساسية لهذا الموضوع حول:

¹ - بعض المبادئ والإفترضات والقيم الأساسية لتوجيه العمل، <http://ctb.ku.edu>، اخر زيارة 12 أبريل 2024، على الساعة الواحدة زوايا.

² - الفصل 3 من مرسوم ملكي رقم 330.66 بتاريخ 10 محرم 1387 (21 أبريل 1967) بسن نظام عام للمحاسبة العمومية، الصادر في 7 صفر 1385 (7 يونيو 1965) بإعلان حالة الاستثناء، ويمتضى الظهير الشريف رقم 1.63.326 الصادر في 21 جادى الثانية 1383 (9 نونبر 1963) بشأن القانون التنظيمي للمالية وال سبأ الفصل 26 منه.

³ - الفصل الثالث، من نفس المرسوم السابق الذكر.

⁴ - بعض المبادئ والإفترضات والقيم الأساسية لتوجيه العمل، <http://ctb.ku.edu>، بتاريخ 2023/08/21، اخر زيارة 12 فبراير 2024 على الساعة الواحدة زوايا.

إلى أي حد إستطاع مبدأ الفصل الوظيفي في تحديد المهام التدبيرية والمحاسبية لكل من الأمر بالصرف والحاسب العمومي؟

وما هي الإستثناءات الواردة على هذا المبدأ؟

ما هي حدود اختصاصات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين؟

سنعمل على معالجة هذا الموضوع من خلال خطة العمل الآتية:

المحور الأول: مضمون مبدأ الفصل بين مهام الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين

المحور الثاني: الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والحاسب العمومي

المحور الأول: مضمون مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين

كما هو معلوم على أن العمليات المالية الخاصة بالميزانية تخضع لمساطر واضحة في تنفيذها ويسهر عليها كل من الأمر بالصرف الذي يسهر على تنفيذ المسطرة الإدارية والحاسب العمومي من خلال تنفيذ المسطرة المحاسبية.

ما فرض على المشرع المالي وضع قواعد خاصة لكل مدير عمومي ترقى إلى مستوى يخول لكل طرف العمل في تناغم دون التداخل في الإختصاص الموكول للآخر، وهو ما سعى له هذا المبدأ منذ نشأته وتطور (الفقرة الأولى)، وقد حرص المشرع المالي المغربي على غرار باقي التشريعات منذ الإستقلال على وضع إطار قانوني (الفقرة الثانية) يرقى بعمل المساطر الميزانية وتنفيذها في أحسن الظروف.

الفقرة الأولى: تطور مبدأ الفصل بين المهام

عرف مبدأ الفصل بين مهام الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وجوده في نهاية القرن التاسع في فرنسا وبالضبط نصت عليه المادة 17 من المرسوم الفرنسي-ل 31 ماي 1862 على النظام المالي الفرنسي- وتم إدراجه في المحاسبة العمومية لأجل التمييز والفرقة بين وظائف الأمر بالصرف والحاسب العمومي⁵.

والهدف من ذلك تسهيل المراقبة وفي نفس الوقت محاربة الغش واستعمال المال في النواحي المخصصة له، وذلك بمنع نفس الشخص من القيام بالالتزام بالنفقة وتاديتها في نفس الوقت أو أن يقرر تصفية واثبات مداخيل معينة ويستخلصها في آن واحد وبهذا تكون الاستخلاصات أو الأداءات الغير القانونية قليلة ونادرة جدا، لأن الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يراقبان بعضهما البعض بشكل ودي.

وقد تم تبني هذا المبدأ في فرنسا على الرغم من نهجها لميزانية الأهداف والنتائج بدل ميزانية الوسائل، عبر توسيع سلطات المسيرين ومسؤولي البرامج.

⁵ - زهري عزيز، علاقة الأمر بالصرف بالحاسب العمومي على ضوء مرسوم المحاسبة العمومية للجاعات الترابية ومجموعاتها ل 2010، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بجامعة الحسن الأول، سطات، 2011/2012، ص 72.

وظهرت جاءت بوادر ظهور هذا المبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بالمغرب في حقبة ابتداء من سنة 1907 في إطار اتفاقية الجزيرة الخضراء بإسناد مهام الخزينة العامة إلى بنك المغرب.

حيث انتقل وتطور هذا المبدأ مع حصول المغرب على إستقلاله وبموجب ظهير 6 غشت 1958 المنظم للمحاسبة العمومية للمملكة.

كما تم التنصيص على هذا المبدأ في المرسوم الملكي المتعلق بالمحاسبة العمومية⁶ لسنة 1967. كما تم تكريسه في مرسوم 2008 المتعلق بمراقبة نفقات الدولة⁷ ومرسوم نظام المحاسبة العامة للجاعات الترابية⁸ 2017.

الفقرة الثانية: الاطار القانوني لمفهوم مبدأ الفصل بين المهام

كرس المرسوم الملكي المتعلق بالمحاسبة العمومية بشكل صريح قاعدة الفصل بين مهام الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، حيث نص على أنه "لا يجمع بين مهام أمر بالصرف ومهام محاسب ماعدا إذا كانت هناك مقتضيات مخالفة لذلك."⁹ ما يعني انه لا يمكن للأمر بالصرف أن يقوم بمهام المنوطة بالمحاسب العمومي كما أن المحاسب العمومي لا يمكن أن يمارس مهام الأمر بالصرف، والجمع بين المهمتين هو تنافي يستتبع بموجبه المشروعية على أعماله.

وقد حدد المشرع المغربي أيضا مفهوما آخر في تعريف المبدأ كذلك من خلال المراسيم الثلاث الخاصة بالجماعات الترابية إلى أنه "تتناهى مهمة الأمر بالصرف مع مهمة المحاسب العمومي، ما لم ينص على خلاف ذلك.

ولا يجوز لزواج الأمر بالصرف أن يقوم بمهمة المحاسب العمومي المعين بالجماعة أو مؤسسة التعاون بين الجماعات التي يتولى الأمر بالصرف ممارسة مهمته بها وتطبق نفس حالة التنافي على أصوله وفروعه"¹⁰.

وما يهم من خلال مبدأ الفصل الوظيفي بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي هو أنه لا يمكن لشخص واحد أن يجمع بين مهمة اداري و مهمة محاسب.

فبالرغم من أن المحاسبين ينفذون الأوامر الصادرة عن الإداريين ولا توجد مبدئيا علاقة تسلسلية أو هرمية بين هاتين الفئتين من الفاعلين، إلا أن المحاسب قبل أن ينفذ الأمر الصادر عليه أن يجري مراقبة على صحة الأموال.

⁶ - المادة 4، من المرسوم الملكي 330.66، سابق الذكر.

⁷ - المرسوم رقم 2.07.1235، الصادر فب 5 ذي القعدة 1429 الموافق 4 نونبر 2008، المتعلق بمراقبة نفقات الدولة، الصادر بالجريدة الرسمية بتاريخ 13 نونبر 2008، عدد 5682.

⁸ - المادة 4، من المراسيم الثلاث المنظمة لمحاسبة الجماعات الترابية.

- المرسوم الملكي رقم 2.17.449، المتعلق بسن نظام محاسبة عمومية للجهات ومجموعاتها، الصادر بتاريخ 4 ربيع الأول 1439 الموافق 23 نونبر 2017، والصادر في الجريدة الرسمية عدد 6626 بتاريخ 11 ربيع الأول الموافق 30 نونبر 2017.

- المرسوم الملكي رقم 2.17.450، المتعلق بسن نظام محاسبة عمومية للولايات والأقاليم ومجموعاتها، الصادر بتاريخ 4 ربيع الأول 1439 الموافق 23 نونبر 2017، والصادر في الجريدة الرسمية عدد 6626 بتاريخ 11 ربيع الأول الموافق 30 نونبر 2017.

- المرسوم الملكي 2.17.451، المتعلق بسن نظام للمحاسبة العمومية للجاعات ومؤسسات التعاون بين الجماعات، الصادر بتاريخ 4 ربيع الأول 1439 الموافق ل 23 نونبر 2017، والصادر بالجريدة الرسمية عدد 6626 بتاريخ 11 ربيع الأول 1439 الموافق 30 نونبر 2017.

⁹ - المادة 4، من المرسوم الملكي 330.66، سابق الذكر.

¹⁰ - المادة 4، من المراسيم الثلاث الخاصة بمحاسبة الجماعات الترابية. سابق الذكر.

إن هذه الرقابة هي الأساس الجوهري لمبدأ الفصل بين الإداريين والمحاسبين ولا يمكن لهذه الرقابة أن تحصل إلا إذا كان كل من الفئتين تابعا لوحدة متوازنة، مستقل بعضها عن بعض لا يخضع أحدهما لسلطة الآخر.

ومن بين المميزات التي نستخلص من مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وهو جعل المهام الإدارية من اختصاص الأمر بالصرف، والمهام المالية والمحاسبية من اختصاص المحاسب العمومي، فكلما كان هناك توزيع للعمل كلما أدى ذلك إلى حسن الإنجاز.

ويركز مفهوم هذا المبدأ على تقسيم المهام والسلطات بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، إذ يكون لكل منهما سلطة مستقلة عن الآخر دون أن توجد علاقة رئاسية بينها، حيث يختص الأمر بالصرف تحت مسؤوليته الشخصية بتنفيذ إجراءات الإلتزام والتصفية وإصدار سند الأمر بالأداء de paiement .

ومن جانب النفقات Depense، وتنفيذ إجراءات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالمداخيل « Ordre de Recettes من جانب المداخيل Recettes»، في حين يختص المحاسب العمومي وتحت مسؤوليته الشخصية والمالية بتنفيذ مرحلة مراقبة الإلتزام بنفقات وتسديدها وتحصيل المداخيل¹¹.

فإن فبعض الباحثين يربطون تحقق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، بعدم تجميعها داخل الإدارة الواحدة كأن يقال في مجال الضرائب غير المباشرة كحقوق التسجيل والتمبر والرسوم الجمركية لا يطبق مبدأ الفصل لأن نفس الإدارة التي تقوم بتحديد الوعاء تقوم بالتصفية والتحويل" وهذا القول غير صائب نظرا لكون منع الجمع بين المهام يكون في إطار الشخص الواحد وليس الإدارة الواحدة، ويمكن أن نسوق مجموعة من الأمثلة على غرار الخزينة العامة للمملكة والتي يرأسها الخازن العام للمملكة ويضطلع بمهام المحاسب السامي للدولة، ونجد أن وزير المالية يخول مدير الموارد البشرية والأنظمة المعلوماتية بالخزينة العامة للمملكة صفة الأمر بالصرف الثانوي خلافا لباقي المديرات الأخرى، تفاديا لخرق مبدأ عدم جمع المهمتين في إطار الشخص الواحد وليس الإدارة الواحدة¹².

ومن الأسباب التي تقدم عادة لتبرير قاعدة الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين نذكر ما يلي :

- تفادي تركيز سلطة تنفيذ العمليات المالية والمحاسبية بيد جهاز واحد، مما يقلل من احتمالات حصول تعسف أو شطط في استعمال هذه السلطة.

- عدم توفر الأمر بالصرف في الكثير من الحالات، باعتباره رجل سياسة أو إدارة، على الكفاءات والمؤهلات المطلوبة لتدبير الميزانية التي يتصرف فيها على أحسن وجه.

لذا وجب من باب المصلحة العامة عزل العمليات الإدارية التي يتولاها الأمر بالصرف من أجل تحقيق السياسات والمخططات والبرامج التي يضعها وفصلها عن العمليات المحاسبية المحكومة بقواعد المحاسب العمومية والتي لا تتحمل الخطأ.

¹¹ - مودن عثمان، العلوي المهدي، مودن عثمان، العلوي المهدي، تحديث نظام المحاسبة العمومية بالمملكة المغربية، دار القرويين للنشر والتوزيع، قنيطرة، 2021، ص 177، م س.

¹² - نفس المرجع السابق، ص 178.

فالأمر بالصرف شخص يفترض فيه الكفاءة والتخصص في المادة المالية والمحاسبية، بينما المحاسب العمومي موظف مؤهل إداريا وماليا ومحاسبيا للنظر في مدى صحة القرار المالي المتخذ وتنفيذه محاسبيا، مع تقديم المشورة والنصيحة للأمر بالصرف عند الضرورة. والسهر على تحقيق الغايات الآتية:

- إرساء رقابة متبادلة بين جهازين مستقلين عن بعضهما البعض ضمانا لحسن تنفيذ الميزانية العامة وصيانة المال العام وعدم التفريط في تحصيله أو الإفراط في إنفاقه.
- ضمان رقابة مستجيبة لوزارة المالية، من خلال المحاسبين العموميين على أعمال السلطات الإدارية تفاديا لعدم استخدام الأموال العامة في غير الأوجه المحددة لها قانونا أو جباية الأموال من المواطنين بغير وجه حق، خاصة وأن المشرع أناط بالسلطة الحكومية المكلفة بالاقتصاد والمالية السهر على تنفيذ قوانين المالية وضمان تحصيل الموارد العمومية وأداء النفقات العمومية ومراقبة جميع العمليات المتعلقة بالموارد والنفقات العمومية¹³.

إلا أن هذا الفصل في مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ليس مطلقا، إذ ترد عليه بعض الاستثناءات.

المحور الثاني: الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

حدد المشرع مبدأ الفصل الوظيفي لمهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في نصوص واضحة تسعى لحماية تخصص كل مدير على حدى، غير أنه لكل قاعدة استثناء كما جاءت به النصوص التشريعية الخاصة بالمالية التي شرعت أنه في بعض الحالات يحق للأمرين بالصرف على القيام بمهام تدخل في اختصاص المحاسب العمومي وأن يسهر هذا الأخير على القيام بمهام تدخل في مجال مهام الأمر بالصرف

حيث أورد المشرع المغربي استثناءين على مبدأ الفصل بين مهام الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، يتعلق الأمر بممارسة بعض مهام المحاسبين العموميين من طرف الأمر بالصرف، (الفقرة الأولى) أما الاستثناء الثاني يتعلق بممارسة بعض مهام الأمر بالصرف من قبل المحاسبين العموميين (الفقرة الثانية)، كما أنه أقر باحتمال وجود استثناء ثالث في حالة ممارسة مهمة المحاسب بحكم الواقع.

الفقرة الأولى: ممارسة المحاسب العمومي لبعض المهام المنوطة بالأمر بالصرف

حدد المشرع المالي مهام المحاسب العمومي ودوره المحاسبي الصريح الذي يتجلى في المهام المحاسبية من خلال تنفيذ الميزانية، ويمكنه القيام ببعض الأعمال الخارجة عن المهام التي حددها له القانون إستثناء سواء في عملية إستخلاص الموارد أو تنفيذ النفقات.

يتولى المحاسب العمومي في ميدان إستخلاص الموارد العمومية تحصيل بعض المداخل التي يتم التصريح بها وأداؤها من الطرف المكلفين بشكل مباشر للمحاسب المذكور، دون تدخل الأمر بالصرف ومثالها الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة.

أما في شق النفقات فإن المشرع خول للمحاسب العمومي صلاحية تسديد بعض النفقات إلى مستحقيها بشكل مباشر دون إصدار أمر سابق بصرفها من قبل الأمر بالصرف ومثال ذلك النفقات المتعلقة بتسديد المنح الجامعية إلى الطلبة المغاربة بالخارج.

¹³ - عسو منصور، قانون الميزانية العامة وهران الحكامة الجيدة، الطبعة الأولى، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2017، ص 162.

الفقرة الثانية: ممارسة الأمر بالصرف لبعض المهام الموكولة للمحاسب العمومي

يتعلق الأمر هنا أساسا بالمداخيل والنفقات ذات الطابع الاستعجالي أو ذات المبلغ المحدود والتي ينص بشأنها الفصل 19 من المرسوم الملكي المتعلق بالحاسبة العمومية لسنة 1967 على الآتي " يمكن أن تسند إلى القبض والمكلفين بالأداء والمفوضين، مهمة القيام لحساب المحاسبين العموميين بعمليات القبض أو الأداء طبق الشروط المحددة في تعليمات وزير المالية.

ويعين هؤلاء القبض المكلفون بالأداء بموجب قرار مشترك لوزير المالية والوزير المعني بالأمر. " ويقتصر دور القبض والمكلفين بالأداء المفوضين على عمليات الصندوق، بتسليم الأموال وأدائها تحت الإشراف المباشر للمحاسبين المعتمدين".

ومن هذه المهام أيضا ممارسة مهمة المحاسب بحكم الواقع استثناء يرد على مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين بحكم الواقع وليس بحكم القانون، فالمحاسب بحكم الواقع، كما ينص على ذلك الفصل 16 من المرسوم الملكي المشار إليه اعلاه¹⁴، هو " كل شخص يقوم دون موجب قانوني بعمليات المداخيل والنفقات أو تناول قِيمَاتِهِمْ منظمة عمومية بصرف النظر عن مقتضيات الجناية المعمول بها.

وتسري على الشخص المعترف محاسبا بحكم الواقع نفس الالتزامات والمراقبات الجارية على المحاسب العمومي، ويمثل نفس المسؤولية. " وقد ينتج هذا الوضع، كما هو معلوم عن سوء نية، كما قد ينتج عن جهل بالنصوص القانونية والتنظيمية الجاري بها العمل.

ويتعين على الخصوص على المعنيين بالأمر تقديم حساباتهم للمجلس الأعلى للحسابات مما كانت الأسباب التي أدت بهم إلى التواجد في وضع المحاسب بحكم الواقع سواء كان هذا التواجد ناتجا عن نية مبيتة أو عن جهل بالقوانين الجاري بها العمل، هذا فضلا عن المتابعة التأديبية أو الجناية التي يمكن أن يتعرضوا لها في حالة ثبوت نية الغش أو التديليس لديهم.

خاتمة:

بالرغم من الأهمية التي يكتسبها وتتميز بها مبدأ الفصل بين مهام الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين كالية امنة وضعها القانون للمديرين العموميين من أجل الحفاظ على الأموال والقيم المعهودة إليهم تحت طائلة التعرض للمسؤولية التأديبية حسب الإختصاصات الموكولة لكل طرف.

إلا أن صرامة هذا المبدأ والرقابة المفروضة على الأمرين بالصرف من طرف المحاسب العمومي، لا يمكن إلا أن تقيّد حرية المديرين عكس ما سعت له كل الأنظمة المحاسبية المعاصرة، وتؤدي إلى البطء والتأخر في الإنجاز وتعقد إجراءات التنفيذ.

ولا بد من وضع تخفيف يمكن أن يساعد المديرين في تركيز إهتمامهم أكثر نحو العمل على تطوير التدبير المالي والإرتقاء به ليسعدهم على المبادرة والإبداع أكثر بدل التوجس والخوف من البيات الرقابة المفروضة عليهم والتخفيف منها.

¹⁴ - المرسوم الملكي 330.66، المرسوم 330.66 المتعلق بسن نظام الحاسبة العمومية بالمغرب، سابق الذكر.

قائمة المصادر والمراجع:

1. بعض المبادئ والإفتراضات والقيم الأساسية لتوجيه العمل، [Http://ctb.ku.edu](http://ctb.ku.edu)، اخر زيارة 12 أبريل 2024، على الساعة الواحدة زوالاً.
2. الفصل 3 من مرسوم ملكي رقم 330.66 بتاريخ 10 محرم 1387 (21 أبريل 1967) بسن نظام عام للمحاسبة العمومية، الصادر في 7 صفر 1385 (7 يونيو 1965) بإعلان حالة الاستثناء، وبمقتضى الظهير الشريف رقم 1.63.326 الصادر في 21 جمادى الثانية 1383 (9 نونبر 1963) بشأن القانون التنظيمي للمالية والسيما الفصل 26 منه.
3. بعض المبادئ والإفتراضات والقيم الأساسية لتوجيه العمل، [Http://ctb.ku.edu](http://ctb.ku.edu)، بتاريخ 2023/08/21، اخر زيارة 12 فبراير 2024 على الساعة الواحدة زوالاً.
4. زهري عزيز، علاقة الامؤ بالصرف بالمحاسب العمومي على ضوء مرسوم المحاسبة العمومية للجماعات الترابية ومجموعاتها ل 2010، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بجامعة الحسن الأول، سطات، 2012/2011.
5. المرسوم رقم 2.07.1235، الصادر فب 5 ذي القعدة 1429 الموافق 4 نونبر 2008، المتعلق بمراقبة نفقات الدولة، الصادر بالجريدة الرسمية بتاريخ 13 نونبر 2008 ، عدد 5682.
6. مودن عثمان، العلوي المهدي، مودن عثمان، العلوي المهدي، تحديث نظام المحاسبة العمومية بالمملكة المغربية، دار القرويين للنشر والتوزيع، قنيطرة، 2021.
7. عسو منصور، قانون الميزانية العامة ورهان الحكامة الجيدة، الطبعة الأولى، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2017.