

تقييم السياسات المالية العمومية بالمغرب في ضوء القانون التنظيمي المحدث للمالية والخاص بالنظام المحاسباتي للدولة

عبد الرحيم بوزياني^{1*}

^{1*} باحث بسلك الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية-كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية المحمدية- جامعة الحسن الثاني الدار البيضاء المملكة المغربية

Article Info

Article history:

Received : July – November 2021
Received in revised form : July – November 2021
Accepted : July – November 2021
DOI: 10.46988/ICAF.01.12.2021.021

ملخص

موضوع تقييم السياسات العمومية في الدستور المغربي لسنة 2011 يشغل أهمية كبيرة تتماشى وطبيعة التحديات والرهانات التي أضحت تواجه المغرب في الظرفية الراهنة وفي مقدمتها إخضاع السياسات العمومية للتقييم كمدخل من مداخل تحسين الفعل العمومي. يضاف إليه أهمية الإصلاح المحاسبي للدولة في تكريس ثقافة تقييم السياسات العمومية. وفي هذا الإطار عمل المشرع المغربي من خلال القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 على تهيئة محاسبة الدولة. تتمحور مشكلة الدراسة حول التساؤل المركزي "إلى أي حد يمكن القول بأن نظام محاسبة الدولة في ظل القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 يمكن من تدعيم تقييم السياسات العمومية بالمغرب؟". تنطلق هذه الدراسة من فرضية مفادها أن تكامل أصناف محاسبة الدولة التي كرسها القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 إلى جانب تبنيه مبدأ الصدقية والحكمة المؤسساتية ستساهم في تعزيز تقييم السياسات العمومية بشكل ناجح. وقد استدعى تحليل محاور الدراسة استخدام المنهج الوصفي. وقد خلصت النتائج إلى أن الاستجابة لقيم الحكامة الجيدة والشفافية وربط المسؤولية بالمحاسبة مع استحضار مجموعة من الآليات والمبادئ، وفي مقدمتها مبدأ الصدقية؛ إثناء أو توسيع أصناف محاسبة الدولة وفق منظور شمولي وتكاملي قائم على تكريس المحاسبة الميزانية، ومسك محاسبة عامة تعرض الوضعية المالية للدولة وثروتها، إضافة لمسك محاسبة لتحليل التكاليف تمكن من توفير معطيات حول نجاعة أداء التدبير العمومي وبالتالي توفير معلومة مالية تساعد بدون شك في تقييم السياسات العمومية؛ علاوة على ذلك فقد تم ترسيخ الحكامة المحاسبية بتحويل المجلس الأعلى للحسابات سلطة التصديق على مطابقة الحسابات.

الكلمات المفتاحية: تقييم السياسات المالية، السياسات المالية العمومية، المغرب، النظام المحاسباتي

1. مقدمة

جاء الإصلاح الذي قام به المغرب في مجال التدبير المالي في سياق مرحلة تميزت بالعديد من المستجدات التي فرضت اعتماد مقاربة جديدة في التدبير المالي تركز على منطقتي النتائج وتتجاوز المقاربة التقليدية القائمة على الوسائل. وقد تطلب الأمر إصلاح القانون التنظيمي للمالية توج بإصدار قانون تنظيمي جديد ينسجم مع متطلبات التدبير العمومي الحديث ويواكب المستجدات التي جاء بها دستور 2011. فتدبير الميزانية بالمغرب ظل يتم وفق مقاربة تقليدية تعتمد منطق الوسائل لفترة كبيرة من الزمان، ترتب عنها مجموعة من الآثار السلبية خصوصا على مستوى أداء ومردودية مجموعة من المرافق والمؤسسات العمومية بفعل تعقد الإجراءات والمساطر المرتبطة بالتدبير المالي. وفي ظل التحولات المتسارعة ذات الأبعاد الاقتصادية والتكنولوجية والاجتماعية التي شهدتها العالم وكذا الدعوة إلى الرفع من الفعالية وتحقيق النجاعة وربط المسؤولية بالمحاسبة، فقد استدعى الأمر تصحيح هذا الوضع المالي غير السليم بانخراط المغرب في إصلاح شمولي للميزانية من خلال اعتماد مجموعة من الإجراءات قوامها التدبير العمومي الحديث والحكمة الجيدة على غرار مجموعة من الدول التي استقرت على التدبير المرتكز حول النتائج وحسن الأداء لتدبير الميزانية بعد مجموعة من الإصلاحات المترابطة.

وفي هذا السياق، استقرت الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1993، بعد سلسلة من الإصلاحات على مستوى تدبير الميزانية، على اعتماد قانون حسن الأداء والنتائج الحكومية من أجل توجيه الميزانية نحو النتائج، وفي نفس السنة اعتمدت بريطانيا كذلك مقاربة تدبير الميزانية المتمركزة حول النتائج، متقدمة على كل من فرنسا وفنلندا وهولندا الذين اعتمدوا الميزانية المرتكزة على النتائج سنة 2001. مع الإشارة إلى أن فرنسا كانت تطبق في نهاية السنين نظام ترشيح اختيارات الميزانية (RCB)، على غرار نظام تخطيط وبرمجة الميزانية الأمريكي (PPBS).

وسيرا على هذا النهج الدولي نحو إصلاح الميزانية لمواكبة التطورات الدولية والمحلية، انخرط المغرب منذ عام 2001 في إصلاح الميزانية بنهج مقاربة تشاركية وبشكل تدريجي، من خلال اعتماد مجموعة من التدابير وفي مقدمتها البرمجة المتعددة السنوات وتعزيز اللاتمركز الميزانياتي وشمولية الاعتمادات أي منح الأمرين بالصرف هامشا أكبر لاستخدام الاعتمادات المتاحة لهم، مع جعلهم مسؤولين عن تحقيق الأهداف المحددة مسبقا على أساس مؤشرات كمية. وقد توجت هذه الإصلاحات بتعديل القانون التنظيمي لقانون المالية الذي يعتبر بمثابة دستور مالي للدولة، تحدد بموجبه أهم المبادئ والقواعد والشروط والمساطر التي توزع الاختصاص في المجال المالي بين مختلف الفاعلين العموميين من جهة، وتحكم تدبير القوانين المالية بأنواعها الثلاث: القوانين المالية السنوية والقوانين المالية المعدلة وقوانين التصفية المتعلقة بتنفيذ القوانين المالية السنوية من جهة أخرى. وهكذا تم صدور القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، والذي يعرض عدة عناصر جديدة مقارنة مع مقتضيات الواردة في القانون التنظيمي رقم 7.98 لقانون المالية المعدل والمتمم بالقانون التنظيمي للمالية رقم 14.00.

وهكذا عمل المشرع المغربي على إصلاح القانون التنظيمي للمالية بشكل ينسجم مع متطلبات التدبير العمومي الحديث ويتلاءم مع مقتضيات الدستورية الجديدة خاصة في مجال المالية العمومية. كما سعى المشرع المغربي من خلال إصلاح القانون التنظيمي للمالية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الأساسية تتمثل في تعزيز دور قانون المالية كأداة أساسية لتنزيل السياسات العمومية والاستراتيجية القطاعية لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة، و تقوية فعالية ونجاعة السياسات العمومية وتعزيز تناسقها والتفانيته وانسجامها وتحسين جودة خدمات المرفق العمومي المقدمة للمواطن والتحكم في تكلفتها وتقوية مسؤولية المدبرين فيما يخص تحقيق الأهداف المرتبطة بالموارد المالية المرخص بها، وكذا تعزيز التوازن المالي وتقوية شفافية المالية العمومية وتبسيط مقرونية الميزانية، إلى جانب تقوية وإغناء دور البرلمان في المراقبة المالية وفي تقييم السياسات العمومية.

ولم يقتصر إصلاح القانون التنظيمي للمالية على نجاعة التدبير المالي فحسب، وإنما دخل في صلب التحولات المؤسساتية التي رافقت دستور 2011، حيث استهدف إدخال تغييرات بنوية على السياسات العمومية، وتعزيز أسس الحكامة الجيدة في تدبير المالية. فالقانون التنظيمي للمالية يعد بمثابة الإطار القانوني والدعامة الأساسية لإصلاح عميق لتدبير السياسات العمومية (صدوقي، 2016: 40-41).

وقد شكل تبني المغرب للمقاربة الجديدة لتدبير الميزانية أحد رهانات تقييم السياسات العمومية بالمغرب، باعتبار أن هذه المقاربة تندرج في إطار تحسين فعالية النفقة العمومية وإصلاح التدبير العمومي من أجل توجيهه نحو منطوق النتائج واعتماد منهجية تقييم الأداء وتقييم السياسات العمومية. وهي مقاربة تأخذ بعين الاعتبار مستلزمات الاقتصاد والفاعلية والفعالية، وتعتبر قطعة مع الماضي فيما يخص القواعد التي تتحكم في تدبير النفقات (الهناوي، 2009: 217). فالإطار القانوني المنظم للمالية العمومية في تلك الفترة، يبين بالملامح أن أداة الميزانية كانت تقف في وجهها مجموعة من العقبات للقيام بدورها التنموي ولعل أبرزها يتمثل في غياب آليات نجاعة وسائل المراقبة وتتبع النفقات العمومية، وتقييم السياسات العمومية (الكثيري، 2002: 248). ونظرا لأهمية حسابات الدولة في التدبير المالي الحديث، فقد شكل إصلاح المنظومة المحاسبية للدولة لمواءمتها مع القواعد والمعايير الدولية المعتمدة في القطاع العام (IPSAS) أحد رهانات إصلاح القانون التنظيمي للمالية، فهو يمس صلب سير مؤسسة الدولة إلى جانب أنه يعتبر ضمانا لتحقيق الشفافية والحكامة المالية الجيدة. كما أن إصلاح محاسبة الدولة لا يقتضي طابعا تقنيا فحسب، بل تعداها إلى ما هو استراتيجي يهتم بتنظيم وتسيير أجهزة الإدارة ودواليب الدولة ذاتها، كما أنه يساعد على التمتع واتخاذ القرار والقيادة. علاوة على ذلك يضمن إصلاح محاسبة الدولة إلى حد كبير، شفافية ومقرؤنية وصدقية حسابات الدولة (منصور، 2017: 202)، وكذا مساهمة الإصلاح المحاسبي في تمكين الحكومة والبرلمان على حد سواء بمجموعة من المعطيات الكفيلة بترشيد السياسة المالية للدولة، وقبل كل شيء يساهم في توقع المخاطر التي من شأنها التأثير على التوازن المالي للدولة واستدامة الميزانية على المدى الطويل.

1.1. أهمية الدراسة

يستمد موضوع "النظام المحاسبي للدولة في ضوء القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 دعامة لتقييم السياسات العمومية بالمغرب" أهميته من المكانة المركزية التي أصبح يشغلها موضوع تقييم السياسات العمومية في الدستور المغربي لسنة 2011، تتماشى وطبيعة التحديات والرهانات التي أضحت تواجه المغرب في الظرفية الراهنة وفي مقدمتها إخضاع السياسات العمومية للتقييم كمدخل من مداخل تحسين الفعل العمومي. ينضاف إليه أهمية الإصلاح المحاسبي للدولة في تكريس ثقافة تقييم السياسات العمومية. وفي هذا الإطار عمل المشرع المغربي من خلال القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 على تهيئة محاسبة الدولة.

1.2. مشكلة الدراسة

تتمحور مشكلة الدراسة حول التساؤل المركزي التالي:

إلى أي حد يمكن القول بأن نظام محاسبة الدولة في ظل القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 يمكن من تدعيم تقييم السياسات العمومية بالمغرب؟

1.3. أسئلة الدراسة

تتفرع عن مشكلة الدراسة الرئيسية الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما دور مكونات محاسبة الدولة في تعزيز تقييم السياسات العمومية؟
- كيف ساهم كل من مبدأ الصدقية والتصديق على مطابقة حسابات الدولة في ترسيخ تقييم السياسات العمومية بالمغرب؟

1.4. فرضية الدراسة

تتعلق هذه الدراسة من فرضية مفادها أن تكامل أصناف محاسبة للدولة التي كرسها القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 إلى جانب تبنيه مبدأ الصدقية والحكامة المؤسساتية ستساهم في تعزيز تقييم السياسات العمومية بشكل ناجح.

1.5. أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة لإلقاء الضوء على موضوع النظام المحاسبي للدولة بالمغرب من خلال تقديم دراسة علمية أكاديمية تركز أساسا على تحليل:

- رصد مكونات محاسبة الدولة في ضوء القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13، والعمل على تبيان دورها في تعزيز تقييم السياسات العمومية؛
- تحليل أهمية مبدأ الصدقية والتصديق على مطابقة حسابات الدولة في ترسيخ تقييم السياسات العمومية بالمغرب.

1.6. حدود الدراسة

تقوم هذه الدراسة على المحددات الآتية:

- المحدد الزمني: تركز الدراسة على الفترة المتراوحة بين سنتي 2015 و2021.
- المحدد المكاني: التجربة المغربية في مجال النظام المحاسبي للدولة.

2. الدراسات السابقة

- دراسة (EL RHALBI et NAFZAOUI، 2021) " المحاسبة كأداة للتدبير العمومي الحديث ودورها في تأمين الحكامة بالمغرب ": حاولت هاته الدراسة تبيان مساهمة الإصلاح المحاسبي في ترسيخ الحكامة، خصوصا وأن هذا الإصلاح جاء في إطار مجموعة من الإصلاحات التي قام بها المغرب بهدف تحديث التدبير العمومي، وذلك لتلبية المتطلبات الاقتصادية والاجتماعية، والتي تقتضي تدبيرا فعالا للأموال العامة أخذا بعين الاعتبار مصالح المواطنين والمترقبين، إلى جانب استحضار مبادئ الحكامة في تأسيس منظومة التدبير العمومي بما فيها المنظومة المحاسبية، انسجاما مع مقتضيات التي جاء بها القانون التنظيمي للمالية الجديد، وتماشيا مع المستجدات الدستورية.

- دراسة (مودن والإدريسي، 2020) " الإصلاح المحاسباتي بالمغرب بين هاجس الصدقية ومطلب الحكامة ": هدفت الدراسة إلى تبيان وتحليل مدى إسهام المحاسبة بمكوناتها في ضمان الشفافية والحكامة المالية على ضوء المستجدات الدستورية والمقتضيات التي جاء بها القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13.

- دراسة (Ibouzzaouine، 2019) "رهانات إصلاح المحاسبة العمومية بالمغرب": هدفت هذه الدراسة الى فك رموز تحديات إصلاح المحاسبة الحكومية وتحديد المساهمات المتوقعة من اعتماد إطار محاسبي منسجم مع معايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS.
- دراسة (حاسون، 2019) "المصادقة على حسابات الدولة بالمغرب: محاولة لفهم المهمة الجديدة للمجلس الأعلى للحسابات في ضوء القانون المقارن": هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المهمة الجديدة للمجلس الأعلى للحسابات المتعلقة بالمصادقة على حسابات الدولة من منظور قانوني مقارن ولاسيما التطورات التشريعية والقضائية للتجربة الفرنسية.
- دراسة (حاسون، 2017) "أبعاد محاسبة الدولة على ضوء القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية": حاولت هذه الدراسة التطرق لأبعاد النظام المحاسبي للدولة من خلال تناول أطرها القانونية ورهاناته المرتبطة بتدعيم شفافية ومصادقية ومقروئية الحسابات العمومية، فضلا عن بعض الإشكالات المترتبة على تطبيقه على المستوى العملي.
- دراسة (حاسون، 2016) "مستجدات محاسبة الدولة على ضوء القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، دراسة مقارنة": تطرقت هذه الدراسة بصفة خاصة، للمستجدات المتعلقة بإصلاح المحاسبي للدولة التي تلامس الجوانب الميزانية والمحاسبية والرقابية من خلال تحليل المقترحات المحاسبية الجديدة التي تضمنها القانون التنظيمي للمالية، من منظور قانوني مقارن للاستفادة من التطورات الفقهية والتشريعية للتجربة الفرنسية.

2.1. ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

تأتي هذه الدراسة استكمالاً لمجموعة من الدراسات السابقة والتي تطرقت لمسألة محاسبة الدولة في ضوء القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13، إذ ستحاول هذه الدراسة توضيح أهمية إصلاح المنظومة المحاسبية للدولة في تدعيم تقييم السياسات العمومية بالمغرب، وذلك من خلال تحليل المستجدات المرتبطة بمحاسبة الدولة التي جاء بها القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 مع إبراز أهمية منظومة 5 محاسبة الدولة في تعزيز وتكريس تقييم السياسات العمومية كوظيفة تم تكريسها دستوريا في المغرب مجسداً بذلك تجربة رائدة في العالم العربي في هذا المجال.

3. منهجية الدراسة

استدعى تحليل محاور الدراسة استخدام المنهج الوصفي. وبناء عليه، ولتفكيك مشكلة الدراسة وأسئلتها الفرعية والتحقق من صحة الفرضية من عدمها، سوف يتم مقارنة الموضوع من خلال مطلبين. خصص المطلب الأول لمكونات حسابات الدولة في ضوء القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 ودورها في تقييم السياسات العمومية. في حين تناول المطلب الثاني شفافية التدبير المالي العمومي والحكمة المحاسبية كمقومات لترسيخ تقييم السياسات العمومية.

3.1. المطلب الأول: تكامل أصناف حسابات الدولة رافعة لتقييم السياسات العمومية

تماشياً مع المستجدات المالية للدستور المغربي لسنة 2011، وترسيخاً للبعد المرتبط بتقييم السياسات العمومية، عمل المشرع على تمييز حسابات الدولة بإصلاح النظام المحاسبي للدولة وجعله نظاماً ثلاثي الأبعاد قوامه التكامل والانسجام حيث أصبح يرتكز على محاسبة ميزانية، وعلى مسك محاسبة عامة تعرض الوضعية المالية للدولة وثروتها، إضافة لمسك محاسبة لتحليل التكاليف تمكن من توفير معطيات حول نجاعة أداء التدبير العمومي. فهذا الإصلاح تكمن قيمته في تحسين نوعية تقارير الدولة والارتقاء بتدبير وتوجيه الفعل العمومي، إضافة إلى تعزيز القدرة على تقييم مجال المناورة والمخاطر المحتملة التي يمكن أن تؤثر سلباً على الاستدامة المالية.

طبقاً للمادة 31 من القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13، تقوم الدولة بمسك محاسبة ميزانية للمداخل والنقبات، وبمسك محاسبة عامة بالنسبة لمجموع عملياتها، كما يمكن للدولة أن تقوم بمسك محاسبة لتحليل كلفة مختلف المشاريع المدرجة في إطار البرامج.

3.1.1. الفقرة الأولى: المحاسبة الميزانية

تعد المحاسبة الميزانية نمطا من أنماط المحاسبة التقليدية، فهي الأقدم بالمقارنة مع المحاسبتين المنصوص عليهما في المادة 31 من القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13، ويتعلق الأمر بالمحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية. كما تعتبر هذه المحاسبة من منظور جاتب من الفقه كافية كلية من أجل متابعة تنفيذ الاعتمادات وتنفيذ النفقة وتقديرها، وتحديد وضعية الخزينة، وإذن الحاجة إلى الاقتراض؛ وتسمح أيضا بالتأكد من حقيقة النفقة، ومن حسن الاستفادة منها، وصحة المبالغ المدفوعة... علاوة على ذلك، تشكل محاسبة الميزانية نظاما للمعلومات المالية ذات صلة بتنفيذ عمليات الميزانية؛ إذ تقيد هذه العمليات وفق نظام يسمى بالصندوق، يقوم على منطق الخزينة قوامها تقييد العمليات في وقت استخلاصها إذا تعلق الأمر بالإيراد، والأداء إذا تعلق الأمر بالنفقة (حاسون، 2016، 78 - 79). فالمحاسبة الميزانية تركز أساساً على تتبع تنفيذ ميزانية الدولة التي تعتبر في الأصل بمثابة قانون مالي توقعي وترخيص قانوني بموجبه يمكن للإدارات تنفيذ المداخل والنقبات. لذلك، فالاهتمام في المقام الأول يكون منصبا حول التحقق من مدى توافر الاعتمادات المتاحة.

واستناداً للمادة 32 من القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، تدرج المحاسبة الميزانية المداخل في حسابات السنة المالية التي يتم من خلالها تحصيلها من قبل المحاسب العمومي، في حين تدرج النفقات في حسابات السنة المالية التي يوشح خلالها المحاسبون المكلفون بتخصيص النفقات على الأوامر بالصرف أو الحوالات، مع الإشارة إلى أن هذه النفقات يجب أن تؤدي من اعتمادات السنة المذكورة أي كان تاريخ الدين. فالدولة تعمل على مسك محاسبة ميزانية للمداخل والنقبات سنويا وبصفة منتظمة من أجل تتبع تنفيذ تكاليف الدولة والتي تشمل طبقاً للمادة 12 من القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13، على نفقات الميزانية العامة ونقبات ميزانية مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة ونقبات الحسابات الخصوصية للخزينة. كما تعمل على تسجيل المداخل والنقبات وربطها بالسنة المالية التي تم من خلالها تحصيلها أو التي تم من خلالها التأشير على الأوامر بالصرف أو الحوالات. فضلا على التحقق من مدى ملائمة العمليات المالية العمومية (المداخل أو النفقات) مع التراخيص البرلمانية (BENABDELHADI, 2020: 1050).

وبالتالي فالقانون التنظيمي لقانون المالية عمل على تكريس محاسبة مداخل ونقبات الميزانية، التي توصف أحيانا بمحاسبة الصندوق، وترتبط بمنطق الخزينة. ومفاد طريق حساب الخزينة تسجيل جميع النفقات التي تم صرفها خلال سنة من مالية معينة في نفس السنة، وتسجيل جميع الإيرادات التي تمت جبايتها فعلا في سنة معينة في نفس تلك السنة، دون الاعتداد بتاريخ نشأة الالتزام بالأداء، أو تاريخ نشأة الحق في التحصيل (حاسون، 2017: 107). وتشكل المحاسبة الميزانية أداة للمراقبة والتتبع والتقييم حين توجه المعطيات والمعلومات التي توفرها للبرلمان، حيث إنها تقدم بيانات شهرية حول تنفيذ القانون المالي في شموليته إلى جانب بيانات شهرية حول النفقات، وأخرى حول المداخل كما يمكن أن تحصر حساب النتائج الشهري. كما تسمح المحاسبة الميزانية من استخلاص بيانات سنوية، والتي تساهم في إعداد قانون التصفية الذي يقتضي مجموعة من الوثائق حددتها المادة 66 من القانون التنظيمي للمالية

130.13 في التقرير الذي يعده المجلس الأعلى للحسابات حول تنفيذ قانون المالية، والتصريح العام بمطابقة الحسابات الفردية للمحاسبين والحساب العام للملكة، والحساب العام للدولة مدعم بالحصيلة المحاسبية والبيانات المالية الأخرى وتقييم الالتزامات الخارجة عن الحصيلة المحاسبية ومجموعة من الوثائق الأخرى (مودن والإدريسي، 2020: 376).

- وعموما يمكن إجمال أهمية المحاسبة الميزانية في مجموعة من النقاط نجل أبرزها وفق الشكل الآتي:
- الحديث عن محاسبة الميزانية، يحيل ضمنا إلى وجود ميزانية والتي تمثل فعلا سياسيا توقعيا خاضع للترخيص البرلماني هدفه الانفاق خدمة للمصلحة العامة، إلى جانب تلبية الاحتياجات أو توزيع المداخيل. كما تشكل محاسبة الميزانية أداة حيوية لتقنين تطور المالية العامة، حيث تمثل الموارد السنوية الحد العام للإنفاق السنوي، وضمنا كذلك لاستدامة الخدمات المقدمة للعموم.
 - الميزانية السنوية تحدد في القانون المالي للسنة، مبالغ التوقعات المتعلقة بالموارد والنفقات التي تدرج في شكل برامج خاصة. كما تربط الميزانية بشكل عام الموارد المتوقعة بالتكاليف المقررة أخذا بعين الاعتبار مبدأ التوازن بين الموارد والتكاليف. علما بأنه يتم تحديد لكل نفقة اعتمادين: أحدهما للالتزام والآخر للتصفية.
 - تضمن المحاسبة الميزانية، من خلال تعدد عمليات التسجيل، التتبع المستمر والتقييم الموكب لتنفيذ الميزانية التي تم التصويت عليها، كما تضمن التطبيق الأمثل لمبادئ الميزانية المتمثلة أساسا في السنوية والوحدة والتوازن والشمولية وتخصيص النفقات، فضلا على المساهمة في وضع صورة واضحة على نسبة تنفيذ قانون المالية للسنة وبالتالي الانجازات التي تم تحقيقها والتي لم يتم تحقيقها، إلى جانب المساهمة في تدعيم مراقبة وتقييم البرامج والمشاريع وإعداد قانون التصفية الذي يشكل آلية من الآليات التي يستثمرها البرلمان لتقييم السياسات العمومية.
 - تتيح المحاسبة الميزانية مجموعة من المعطيات والبيانات والتي من شأنها أن تساعد مجموعة - من الفاعلين والمتدخلين وفي مقدمتهم المؤسسة البرلمانية سواء في تقييم السياسات العمومية أو في مراقبة العمل الحكومي.

3.1.2. الفقرة الثانية: المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية

تتجلى أهمية المحاسبة العامة للدولة في إبراز جميع العمليات التي أنجزتها الدولة والمتمثلة في العمليات المتعلقة بالميزانية العامة وعمليات الخزينة والعمليات المنجزة مع الأعيان وحرركات الممتلكات والقيم. علاوة على تبيان نتائج السنة المالية وتمكن من إعداد القوائم المالية ووضعيات التسيير (منصور، 2017: 205).

طبقا للمادة 33 من القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13، تقوم المحاسبة العامة للدولة على مبدأ إثبات الحقوق والالتزامات. وتدرج العمليات في حسابات السنة المالية التي ترتبط بها بغض النظر عن تاريخ القبض أو الأداء.

وحري بالذكر أن القواعد المطبقة على المحاسبة العامة للدولة لا تختلف عن تلك المطبقة على المقاولات الخاضعة للقانون الخاص إلا على مستوى خصوصيات تدخلات الدولة. ويتكفل المحاسبون العموميون بمسك وإعداد حسابات الدولة والسهر على احترام المبادئ والقواعد المحاسبية من خلال التأكد على الخصوص من احترام صدقية التسجيلات المحاسبية واحترام المساطر وجودة الحسابات العمومية.

وإذا كانت المحاسبة العمومية قد عانت سابقا من مجموعة من التحديات التي لا تعطي صورة حقيقية عن تدبير الممتلكات في المؤسسات العامة، باعتبارها كانت تقتصر على حسابات الصندوق ولا تأخذ بعين الاعتبار سوى المداخيل والنفقات، فإن المحاسبة العامة المعروفة باسم "الحقوق المعترف بها" توفر رؤية للممتلكات حيث لا تقتصر على معرفة ما لدى المؤسسة في خزائنها في أي لحظة، بل تتعلق بتقييم أصولها وديونها والالتزامات التي قد يطلب منها الوفاء بها. كما تعمل المحاسبة العامة على تعزيز شفافية البيانات المالية مما يتيح الحصول على معلومات محاسبية أكثر اكتمالا وشفافية، حيث يدمج هذا البعد من الشفافية من خلال البيانات الموجزة التي من المفترض أن تجعل الحالة المالية لكل مؤسسة عامة أكثر شفافية ووضوحا. كما صممت المحاسبة العامة لتكون أداة حقيقية لصنع القرار من حيث الموارد وخيارات الفرص المختلفة من حيث الوظائف والقيمة الأفضل على المدى الطويل (OULAD SEGHIR & NAJEH, 2019: 69). من هنا تبرز أهمية المحاسبة العامة في تكريس العمليات المرتبطة بتقييم السياسات العمومية ولا سيما في الجانب المرتبط بتوفير المعلومات المالية.

فاسترشاد المشرع المغربي بالمعايير الدولية في مجال المحاسبة العمومية، وكذا سعيه إلى تحديث أدوات التدبير المالي العمومي، قاده في المجال المحاسبي إلى الانتقال إلى هذا النمط الجديد من المحاسبة، أي المحاسبة العامة للدولة، والتي تقوم على نظام محاسبة السنة المالية على أساس الاستحقاق (حاسون، 2017: 108).

كما ترتبط المحاسبة العامة بالذمة المالية (الأصول والخصوم) وتفسير التغيرات أو التحولات التي تطالها فهي تسعى إلى تقديم الوضعية الإجمالية من خلال تسجيل جميع الأصول والخصوم، وتتبع تطورهما فهي علم يهتم بجمع وتسجيل وتلخيص كل نشاط الدولة في دفاتر محاسبية بطريقة منظمة تعتمد نظام محاسبي دقيق ومتكامل، وهي عبارة عن تقنية وعلم يعتمد على عدة أسس ومبادئ هدفها هو تقييد، ضبط الحساب، وتقييم وتنظيم جميع الحركات المالية، ويمكن اعتبار المحاسبة العامة النهج السليم والصحيح الذي يسهل ويبسر التعقيدات في العمل المحاسبي. وتعتمد المحاسبة العامة كغيرها من المحاسبات العصرية على مبدأ القيد المزدوج لما له من فوائد كبيرة في اكتشاف الأخطاء. مع الإشارة إلى أنه يشترط في القيد المزدوج في كل عملية محاسبية تسجيل تساوي مجموع المبالغ المسجلة في الأطراف المدينة للحسابات الأولى ومجموع المبالغ المسجلة في الأطراف الدائنة للحسابات الثانية، أي يشترط توازن الحسابات وذلك بالنسبة لكل عملية. كما تتيح المحاسبة العامة إمكانية وضع البيان الختامي، الذي يقدم صورة عن الذمة المالية للسلطات العمومية، التي تطلع بمهام المراقبة والتسيير. وتمسك هذه المحاسبة طبقا للدلائل العام للمعايير المحاسبية (مودن والإدريسي، 2020: 377).

وعلاقة بالمعايير المحاسبية، تطرح مجموعة من الإشكاليات وفي مقدمتها تحديد القواعد المطبقة على المحاسبة العامة للدولة. فعلى عكس المشرع التنظيمي المالي الفرنسي الذي نص في الفقرة الثالثة من المادة 30 من القانون التنظيمي للمالية على أنه يتم تحديد المعايير المحاسبية على أساس إبداء لجنة مؤلفة من شخصيات مؤهلة من القطاعين العام والخاص رأيها في الشروط المنصوص عليها في القانون المالي، حيث يبلغ هذا الرأي إلى اللجان المالية في الجمعية العامة ومجلس الشيوخ ومن ثم يتم نشر هاته المعايير. فإن المشرع التنظيمي المالي المغربي لم يتطرق لهاته المسألة.

وأخيرا بالنسبة للمحاسبة التحليلية (تحليل التكاليف) فترمي إلى معالجة المعطيات المتعلقة بتسيير وسائل الإدارات، وذلك من أجل معرفة تكلفة مختلف الوظائف (سياسات، مشاريع، أنشطة، مهام...) التي تضطلع بها هذه الإدارات، وأيضا تحديد أسس تقييم بعض العناصر المتعلقة بالحساب الختامي، بالإضافة إلى تفسير النتائج عن طريق حساب تكاليف المنتوجات لمقارنتها مع المردودية المحصلة هذا من جهة. ومن جهة أخرى، تمكن المحاسبة التحليلية من صياغة تقديرات للمصاريف والمنتجات الجارية (التكاليف المحددة مسبقا، ميزانيات الاستغلال... الخ). فالمحاسبة التحليلية أداة لتحليل المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة بصفة خاصة وعلى ضوء هذا التحليل يتخذ المسؤولون القرارات الملائمة التي تهم الإدارة. كما تمكن المحاسبة التحليلية من إيجاد قاعدة معطيات تسمح بالتوقع المرقم والمفصل للميزانيات المستقبلية للإدارة، وذلك بالنظر إلى الموارد المتوفرة (بشرية، مالية) والأهداف المحدد على المستويين المتوسط والطويل. وهو الأمر الذي يجعل من هذه المحاسبة أداة لتقليص هامش التردد والارتجال في تخصيص الاعتمادات. كما تسمح هذه المحاسبة بالقيام بمقارنات أفقية (بين مصالح الإدارة الواحدة، أو بينها وبين مصالح إدارية أخرى) وبمقارنات زمنية (تطور التكاليف الكاملة لمصلحة أو إدارة ما) (ياسين، 2017: 216 - 217). من هنا تظهر أهمية المحاسبة التحليلية كآلية تساهم في تدعيم تقييم السياسات العمومية.

فاتخاذ القرارات الصحيحة، ومراقبة نتائجها المادية، أضحي يتوقف بشكل كبير على مدى توفر معلومات تتصف بما يكفي من الدقة والمصدقية لكي تتبني عليها مختلف التحليلات والمقارنات التي يفترض أن تحكم مسلسل اتخاذ القرارات. فالمحاسبة التحليلية تعمل على تأمين هذا الصنف من المعلومات من خلال تطبيقاتها المختلفة بخلاف المحاسبة العامة التي طغى عليها هاجس المشروعية القانونية للقرارات دون إيلاء أي اهتمام بنتائجها المادية (حاسون، 2017: 111). وعلى هذا الأساس، أحدث القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13، إلى جانب المحاسبة الميزانية والمحاسبة العامة، محاسبة تحليلية وهي محاسبة موجهة لتحليل تكاليف مختلف المشاريع المدرجة في إطار البرنامج، والذي حددته المادة 39 من هذا القانون التنظيمي للمالية، بمثابة مجموعة متناسفة من المشاريع أو العمليات التابعة لنفس القطاع الوزاري أو المؤسسة تفرق به أهداف محددة وفق غايات ذات منفعة عامة، وكذا مؤشرات مرقمة لقياس النتائج المتوخاة والتي ستخضع للتقييم قصد التحقق من شروط الفعالية والنجاعة والجودة المرتبطة بالإنجازات.

- ✓ للمحاسبة التحليلية مجموعة من الوظائف الرئيسية نذكر منها:
- ✓ الوظيفة التسجيلية: تتمثل هذه الوظيفة أساسا في تسجيل مختلف قيم التكاليف وتواريخ حدوثها في وثائق خاصة حتى تكون وسيلة إثبات إذا ما طلبت أي جهة تبريرا لأي تكلفة.
- ✓ الوظيفة التحليلية: تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات لاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث من خلال تتبع كل عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدامه ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.
- ✓ الوظيفة التفسيرية والإخبارية: بعد القيام بتسجيل كل التكاليف وتحليلها، يتعين على المحاسب صياغة النتائج المتوصل إليها في شكل قوائم وتقارير توضع أمام الإدارة حتى تتمكن من اتخاذ القرارات اللازمة (صالح الرزق، 1997: 32 - 33).

وبالتالي يتبين مما سبق أنه إلى جانب المحاسبة التقليدية المتمثلة في محاسبة مداخل ونفقات الميزانية، أصبح الإطار المحاسبي يتوفر أيضا على محاسبة عامة ومحاسبة موجهة لتحليل تكاليف مختلف المشاريع المدرجة في إطار البرامج. بمعنى أن المحاسبة الميزانية ستسمح بتتبع تنفيذ الميزانية وفقا للترخيص البرلماني، في حين ستعمل المحاسبة العامة على فرض الاعتراف بالحقوق والالتزامات، أما المحاسبة التحليلية والتي من المؤكد مرتبطة بالصنفين السالفين، ستتيح إمكانية تقييم الفعل العمومي من حيث النجاعة والفعالية. وبالتالي فإن الوضعية المالية للدولة في الجانب المرتبط بالمحاسبة تم تحديثها من خلال ثلاثة أنواع تنافسية ومتكاملة من المحاسبة، بمعنى أن كل من المحاسبة الميزانية والمحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية ينتج معلومات مالية محددة تكمل بعضها البعض تستثمر بشكل ناجع في تقييم السياسات العمومية.

3.2. المطلب الثاني: شفافية التدبير المالي العمومي والحكمة المحاسبية ترسيخ لتقييم السياسات العمومية

إن القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13، بتكريسه لمقتضيات دستور 2011 ولا سيما تلك المؤثرة للمالية العمومية شكل دعامة لتطوير الممارسات الميزانية والمحاسبية الجديدة. وهكذا جاء هذا القانون التنظيمي بمجموعة من المقتضيات المنسجمة مع مبادئ التدبير المالي الحديث وفي مقدمتها ترسيخ شفافية التدبير العمومي من خلال مبدأ الصدقية (الفقرة الأولى) وتكريس الحكمة المحاسبية بتحويل المجلس الأعلى للحسابات سلطة التصديق على مطابقة الحسابات (الفقرة الثانية).

3.2.1. الفقرة الأولى: مبدأ الصدقية

باعتبار شفافية المالية العمومية عنصرا لا محيد عنه لإرساء حكمة ديموقراطية للفعل العمومي، فقد أطرها المشرع التنظيمي بمجموعة من المبادئ. بالإضافة للمبادئ الكلاسيكية المتمثلة في مبدأ الوحدة ومبدأ السنوية ومبدأ الشمولية ومبدأ الاختصاص، تستند المالية العمومية لمبدأ الصدقية والذي يقترن بالصدقية الميزانية والصدقية المحاسبية.

فصدق المعلومة المالية من أهم شروط التدبير المالي الحديث والتي تستدعي تمتع الميزانية العامة بمصدقية كبرى. فالتقديرات المنصوص عليها بالميزانية تعبر عن حقيقة الموارد والنفقات، التي يتم إنجازها كاملة أو بفوارق ضئيلة جدا. فمن خلال الإيرادات والنفقات تبرز السياسات الاقتصادية والاجتماعية للدولة، كما أن تحصى هيكلية وطبيعة النفقات والموارد لأي ميزانية يمكننا من الوقوف عند صورة مرقمة لاختيارات الدولة، ومن خلالها يمكن القيام بعديد من الاستنتاجات حول السياسات الاقتصادية والاجتماعية المتبعة (ياسين، 2017: 217).

بالنسبة للصدقية الميزانية فتقوم على واقعية الفرضيات التي يتم على أساسها إعداد قانون المالية، وتقديم قوانين المالية بشكل صادق لمجموع موارد وتكاليف الدولة، والالتزام بتقديم قانون للمالية معدل جراء حدوث تغيير مهم في أولويات وفرضيات قانون المالية للسنة، حيث نصت المادة 10 من القانون التنظيمي رقم 130.13 على أنه: "تقدم قوانين المالية بشكل صادق مجموع تكاليف الدولة، ويتم تقييم صدقية الموارد والتكاليف بناء على المعطيات المتوفرة أثناء إعدادها والتوقعات التي يمكن أن تنتج عنها"، وتعتبر هذه النقطة من أهم الوسائل التي نص عليها القانون الجديد، والتي تعد من الإجراءات التي تقرضها الآلة التشريعية لدعم مبدأ الشفافية، ولتعزيز الحكمة الجيدة في تدبير الشأن العام، إذ أنه لا فائدة من وضع ميزانية مغلوبة لا تراعي الوضع المالي والاقتصادي للدولة، فالأرقام الصادرة في مشروع القانون المالي، هي ترجمة حقيقية للسياسات العمومية المراد تبنيها من طرف السلطات العمومية في جميع المجالات. فتقديم ميزانية مغلوبة لا تعكس الوضع المالي للدولة، من شأنه أن يمس بصدقية قرارات السلطة التنفيذية، مما يضر بمصالح فئات عريضة في المجتمع، ويسم ببنية العلاقة بين السلطتين التنفيذية والتشريعية، خصوصا في مجالات الأمن والصحة والتعليم والبنية التحتية، كما يمكنه أن يضر بسمعة القرار الاقتصادي الوطني على الصعيد الخارجي، فالمستثمر الأجنبي يراهن على المخصصات التي توليها السلطات العمومية للقطاعات الحيوية للبلاد، كشرط للتمويل وتحويل الأموال، لذلك فالميزانية المغلوبة التي تتنافى ومبدأ الصدقية، من شأنها أن تضر بالشأن العام (اضريف، 2016: 17 - 18).

أما بالنسبة لصدقية المحاسبية، فيتكلف المحاسبون العموميون بالسهو على احترام المبادئ والقواعد المحاسبية من خلال التأكد على الخصوص من احترام صدقية التسجيلات المحاسبية واحترام المساطر وجودة الحسابات العمومية طبقا للمادة 31 من القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية. وبالتالي فمضمون هاته الفقرة يقود إلى الاستجابة لمنطقتين: الأولى قانونية (المشروعية القانونية)، والثانية تدبيرية (الصدقية). وعلى هذا الأساس، يمكن القول بأن مبدأ الصدقية يقوم نظريا على إدماج وتكامل ثقافتين، الأولى قانونية والثانية تدبيرية. فإذا كانت المقاربة الكلاسيكية للرقابة هو احترام المشروعية القانونية، من خلال الامتثال للقاعدة القانونية، على مستوى المعاملات المالية والمحاسبية، فإن الامتثال للقانون واحترامه لا يعني حتما تحقيق الفعالية والنجاعة والاقتصاد على مستوى التدبير المالي العمومي. فاستنادا لمجموعة من التجارب المقارنة، يلاحظ أن المراقبة النظامية لم تمنع من الانزلاق إلى العجز الموازنتي، بل الأكثر من هذا تم استخلاص حديثا خلاصة مفادها أن نظامية الحسابات ليست بالضرورة ضمانا للتدبير الجيد. وبالتالي، فقد عمد المشرع التنظيمي المالي المغربي إلى محاولة التوفيق بين بعض المبادئ التي تنتمي لحقول ومرجعيات مختلفة: المطابقة القانونية، الصدقية، حقيقة الحسابات؛ وإذا كانت المطابقة للقانون، من منظور بعض الفقه المقارن، تنتمي للمقرب التقليدي للرقابة المرتبطة بالمشروعية، وتعني بذلك التطابق مع القانون، فما هو مشروع هو ما احترام القواعد القانونية، فإن حقيقة الحسابات تفرض أن تعرض الحسابات كل العمليات التي يجب أن تسجل فيها، وتمنع جميع المعلومات الضرورية لتقدير الوضعية بصورة موضوعية (حاسون، 2016: 89).

وبالرغم من أن مبدأ الصدقية لم يذكر في القانون التنظيمي للمالية سوى في المادتين 10 و 31، إلا أنه في الواقع يوطر كل مضامينه، لأن الصدق يفترض فيه أن يوطر المالية العمومية، فلا شرعية ولا استمرار للمال العمومي بدون صدق، والذي يجد سنده في تبني توقعات للموارد والنفقات، تتبني على معايير

تتطابق والمؤهلات الاقتصادية، والمقدرة التكاليفية لدافعي الضرائب، والذي يعد من مقومات الشفافية وحكمة المال العام. وتجدر الإشارة هنا، إلى أن هذا المبدأ صعد إلى مرتبة قاعدة قانونية بفضل القضاء الدستوري الفرنسي الذي يرجع له الفضل في التخصيص عليه دستوريا على مستوى القانون التنظيمي للمالية الفرنسي، حيث ينص في مادته 27 على: "أن حسابات الدولة يجب أن تكون قانونية وصادقة، وأن تعطي صورة حقيقية للملك العام ووضعته المالية". كما أن المادة 32 من نفس القانون التنظيمي أكدت على أن: "تقدم قوانين المالية بصورة صادقة مجموع موارد ونفقات الدولة وعلى المعطيات المتوفرة وتوقعات تراعي الظرفية الاقتصادية". والأصل في هذا المبدأ أنه كان دائما يوظف المالية العمومية، حيث لا ميزانية ولا مال عمومي بدون صدق الحسابات والأرقام، علما أن قانون الشركات في فرنسا كان ينص عليه سنة 1973 بتجريمه عمليات تقديم حسابات مغلوطة ومزورة، كما أن القضاء الفرنسي سنتي 1973 و1983 وجه انتقادات حادة للحكومة، بسبب تقديرات خاطئة تخص الميزانية (اضريف، 2016: 61).

ولقد أثار النقاش الفقهي حول مبدأ صدقية الحسابات إشكاليتين رئيسيتين: ترتبط الأولى بفضية التحديد الدقيق والصحيح لنطاق حسابات الدولة ... وتخص الثانية الشكوك والتساؤلات التي من المحتمل أن تثار حول مسألة المعايير المحاسبية للدولة. ومن هذا المنطلق، فإن الالتزام بالنظامية والصدق وحقيقة الوضعية المالية لحسابات الدولة يتطلب من تحديد نطاق تدخل الدولة، وترجمته إلى ألفاظ محاسبية (أصول وخصوم)، وذمة مالية التي يجب ليس فقط تحديدها لكن تقييمها. فضلا عن ذلك، يطرح مفهوم نطاق الدولة، أيضا، مسألة قواعد توحيد حسابات الدولة مع حسابات الهيئات التي تشارك فيها أو التي تملكها (حاسون، 2016: 90).

وبالنظر لأهمية صدق وتحسين جودة مضمون التقارير كوسيلة مساعدة على قياس مدى شفافية خطاب الحكومة، وكذا صدقية الحسابات والأرقام والوضع المالي والاقتصادي للدولة نصت المادة 48 منه ينص على لائحة الوثائق المرفقة بمشروع قانون المالية والتي يبلغ عددها 13 معلومة مالية، كآلية أساسية لتعزيز السلطة المالية للبرلمان وتعميق شفافية المالية العمومية. ومن بين هذه الوثائق، التقرير الاقتصادي والمالي، تقرير حول المؤسسات والمقاولات العمومية، تقرير حول المقاصة.

كما تقدم للجان البرلمانية المكلفة بدراسة الميزانيات القطاعية، وثائق أخرى منها، مشاريع نجاعة الأداء والبرمجة الثلاثية السنوات لهذه القطاعات الوزارية. فالمعلومة المالية المتمثلة في الوثائق المرفقة بمشروع قانون المالية، تحمل في جوهرها عدة دلالات وغايات، تتجلى في:

- تبسيط مشروع قانون المالية لتعزيز المناقشة البرلمانية؛
- الحد من احتكار المعلومة المالية من قبل الحكومة؛
- دعم دور البرلمان في المناقشة والتصويت والرقابة وتقييم السياسات العمومية؛
- تطوير الأداء التشريعي والرفع من العمل البرلماني.

غير أن ما يعاب على القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 في هذا الشأن، هو عدم تخصيصه على ضرورة إرفاق قانون المالية التعديلي بمجموعة من الوثائق، التي تكون نظرة عامة ومفصلة على الوضعية المالية للدولة أثناء السنة المالية، في حين نجد المادة 53 من القانون التنظيمي للمالية الفرنسي لسنة 2001، ينص على ضرورة إرفاق قانون المالية التعديلي بمجموعة من الوثائق والمتمثلة أساسا في تقرير يوضح تطورات الوضع الاقتصادي والوضع المتعلق بالميزانية ويبرر الترتيبات التي يتضمنها، وملحق توضيحي يفصل التعديلات المتخذة على الاعتمادات المقترحة، بالإضافة إلى جداول تلخص المتغيرات المدخلة المتعلقة باعتمادات السنة الجارية. وبالتالي تساهم هذه الوثائق بدرجة كبيرة في إعلام البرلمان عن مسار الاعتمادات المالية أثناء السنة المالية، فبالرغم من أن البرلمان لا يشارك الحكومة في تقدير مدى الحاجة للاعتمادات الإضافية، إلا أن الحكومة ملزمة بمقتضى نص القانون المتمثل في المادة 53 من القانون التنظيمي للمالية الفرنسي من إعطاء تقارير دقيقة تبين كيفية تنفيذ الاعتمادات أثناء السنة مما يؤدي إلى أعمال الرقابة البرلمانية بشكل أكثر فعالية.

3.2.2. الفقرة الثانية: التصديق على مطابقة حسابات الدولة

باعتبار الصدقية أحد الالتزامات الجديدة التي نص عليها المشرع التنظيمي في مجال الميزانية والمحاسبة، والتي من شأنها إضفاء المصداقية والشفافية على تدبير الأموال العمومية، وفي إطار تكريس الحكامة المالية الجيدة، وعلى غرار مجموعة من التجارب المقارنة، فقد أنطأ المشرع التنظيمي المالي من خلال الفقرة الثالثة من المادة 31 منه، المجلس الأعلى للحسابات باعتباره الهيئة العليا لمراقبة المالية، ومسؤولية التصديق على مطابقة حسابات الدولة للقانون وصدقيتها، وذلك ابتداء من فاتح يناير 2020 طبقا للمادة 69 من القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 .

فالتصديق على مطابقة حسابات الدولة الذي يعد مهمة أو وظيفة جديدة للمجلس الأعلى للحسابات، يعتبر رأيا مكتوبا ومعللا تقوم بصيغته هيئة مستقلة وتحت مسؤوليتها وتستحضر جميع الجوانب الضرورية والكفيلة لمعرفة مدى تطابق البيانات المالية لوحدة معينة، لمجموعة معينة من القواعد أو المعايير المحاسبية (Portal, 2011: 38). ولذلك فإن هذه المهمة المخولة للمجلس الأعلى للحسابات تنطوي على تحولات داخل المؤسسة باعتماد معايير دولية لتدقيق الحسابات في المقام الأول. ومن أولى النتائج تنفيذ سياسة الجودة المكرسة لممارسة التصديق، إذ تعد سياسة الجودة أساسية بالنسبة للمجلس الأعلى للحسابات بسبب الوظيفة المحورية التي يوفرها التصديق لمواكبة الإصلاح الميزانياتي والمحاسبي. مع ضرورة تركيز هاتاه الوظيفة على السرعة والشفافية. وبالتالي فمفهوم الجودة هو أمر أساسي ومحوري (Causse, 2010). فالتصديق من قبل هيئة مستقلة تشكل ضمانا للمدبرين للاعتماد بأمان على المعلومات المحاسبية والمالية لتوجيه المصلحة أو القطاع، وباعتبار أن هذه المعلومات تقدم بطريقة موحدة ومقروءة ومنظمة، فهي ضرورية أيضا للإدارة وكافة المتدخلين الذين لهم علاقات مالية معها.

ويهدف التصديق على مطابقة حسابات الدولة، الذي اعتمد تاريخيا بالدرجة الأولى في القطاع الخاص، تحقيق شفافية الحسابات العمومية، ومراقبة جودة المعلومات المنقولة وصدق الحسابات. وهنا يمكن الإشارة إلى أن اعتماد التصديق على مطابقة الحسابات تم في سنة 1867 في الشركات التجارية من أجل طمأننة المستثمرين وتسهيل تنفيذ زيادات رأس المال في البورصة المالية. وتم الاعتماد على هذه العملية لنشر حسابات الشركة بعد التحقق الإلزامي من قبل خبراء لا ينتمون للشركة (BARATIER:2015,3). كما يهدف التصديق على مطابقة الحسابات من قبل الهيئة المستقلة، علاوة على تكريس مبدأ الشفافية، إلى إعلام الرأي العام وكذلك الشركاء الخارجيين بتطبيق الجودة المحاسبية كجزء من تدبيرها المالي.

ويتجلى رهان المصادقة على الحسابات (أي التصديق على مطابقة الحسابات) في ضمان موثوقية المعلومات المالية المنحدرة من المحاسبة العامة التي تتناول خصوصا نطاق المعطيات المتعلقة بالذمة المالية، وأيضا التحملات المستقبلية التي تنقل كاهل الدولة. كما يتعلق الأمر بمعرفة حقوق وواجبات ومخاطر المؤسسات العمومية، وبالخصوص التزاماتها المستقبلية. فالمعلومات المرتبطة بالمصادقة، تهم بالتأكيد، الحكومة والمواطن وكذلك وكالات التصنيف التي تسعى إلى ضبط، في إطار تمويل المديونية، استدامة المالية العمومية. كما تعد المصادقة عنصرا للإصلاح المحاسبي ومظهرا من مظاهره بالرغم مما تثيره من اهتمام. إذ ليست المهمة الجديدة المتعلقة بالمصادقة على الحسابات إلا إحدى نتائج التقنيّة الجديدة للمحاسبة الجديدة. ورحي بالذكر أن ظهور مهمة المصادقة على الحسابات يرتبط في التجارب المقارنة بمحاسبة السنة المالية. فإقرار هذه الأخيرة يفقد حتما إلى مراقبة النتائج والحسابات وبالتالي نحو المصادقة (حاسون، 2016: 91 - 92).

علاوة على ذلك، لا تقتصر مهمة التصديق الموكلة إلى المجلس الأعلى للحسابات فقط على تفسير البيانات المالية التي تشكل الحساب العام للدولة، بل تقتضي أيضا مطابقتها للمعايير المحاسبية للدولة وكذلك بالقواعد المتفرعة عنها (كالصدق ووفاء الحسابات) المماثلة لتلك المطبقة على المقاولات في القطاع الخاص. ويمكن تبرير هذا التحول في اتجاه تطبيق ممارسات القطاع الخاص بالرغبة في استغلال جودة المعلومات المالية الناشئة عن الحسابات العامة والتي تستند إلى نهج شامل للأصول ودقيق لحقوق والتزامات الدولة، علاوة على أن الفوائد الناتجة عن الإصلاح الشامل للتدبير العمومي (توقع الرسوم المستقبلية،

معرفة أفضل بأصول الدولة، تحديد التكاليف الكاملة لكل سياسة عمومية) ستكون حاسمة وبالتالي المساهمة في خلق أرضية مواتية لبلورة تقييم ناجع للسياسات العمومية (Sinnassamy, 2008).

وبالرغم من أن التصديق آلية لتحديث النظام المحاسبي الجديد، حيث تشكل أداة محركة لتنفيذ الإصلاح المحاسبي ومواكبته، فقد أثيرت مسألة تحديد مجال تطبيق التصديق بالنظر لتعدد الحسابات المقدمة سنويا من طرف الإدارة. فإذا كان المشرع التنظيمي الفرنسي يقر بوجود ثلاث محاسبات للدولة كما هو الشأن بالنسبة للمغرب، أي وجود محاسبة ميزانية ومحاسبة عامة ومحاسبة تحليلية، فإن حسابات المحاسبة العامة للدولة هي وحدها تشكل موضوعا لمصادقة مجلس الحسابات. وتتم المصادقة على المحاسبة العامة وفقا لقواعد قريبة من تلك المطبقة في المقاولات في القطاع الخاص. كما صرح مجلس الحسابات بأن باقي المحاسبات وخصوصا محاسبة الميزانية لا تعرف نظاما مرجعيا يشكل إطارا معياريا يمكن على أساسه إخضاعه للمصادقة. وباعتبار المحاسبة العامة تدخل في حقل المصادقة، فقد أوضح بعض الفقه الفرنسي أنه لا يمكن للمحاسبة التحليلية إلا أن تنقلت من عملية المصادقة بما أنها تصدر عن تقدير لمساطر المراقبة الداخلية، والتحكم في المخاطر المنجزة في التقارير الخاصة لمجلس الحسابات. وبالمقابل، لا يوجد أي اندماج تلقائي أو منع يمكن أن يعارض المحاسبة الميزانية. فمن جهة، يجري فحص هذه الأخيرة في التقرير حول تنفيذ قانون المالية، ومن جهة ثانية، فالبرلمان، طبقا لروح القانون التنظيمي لقوانين المالية الفرنسي، لا يمكن إلا أن يبتغي مصادقة الخبراء للإشهاد على نتائج المقارنة بين الميزانية المصوت عليها والميزانية المنفذة (حاسون، 2019: 259 - 261). هذا، ويمكن أن يغطي التصديق على مطابقة الحسابات أغراضا سياسية، على اعتبار أن المدقق يشكل طرفا ثالثا في تحسين مصداقية المعلومات المستخدمة في العلاقات بين جميع الجهات الفاعلة التي تشكل جزءا من الوحدة التديبيرة. ومن هذا المنظر، يمكن تحليل التصديق على مطابقة الحسابات، أولا وقبل كل شيء، كوسيلة للتأمين. وبظهور عدم اليقين بشأن المعاملات أو المعلومات، فإن رأي مدقق الحسابات الخارجي يشكل قيمة مضافة للمعلومات المالية للمستخدمين الذين هم في وضعية غير متكافئة (CASTA & MIKOL, 1999: 109). كما يعتبر التصديق على مطابقة حسابات الدولة آلية لربط المسؤولية بالمحاسبة. وبالتالي تعمل على إتمام نشر المعلومات المالية باعتبارها الجزء الرئيسي من التقرير. ويقتضي ربط المسؤولية بالمحاسبة أيضا، إجراء تحليل مستقل لطرف ثالث خارج نطاق العلاقة، عن طريق الاتصال بأشخاص غير الذين فوضوا سلطاتهم، والذين لديهم القدرة على توجيه الانتقادات والاقتراحات (STEWART, 1984: 13).

وأخيرا، تجدر الإشارة إلى أنه في إطار تظافر الجهود من أجل تعزيز التعاون والتنسيق وما يوفره من فرص سانحة لتطوير ممارسة رقابية تتسم بالفعالية وتساهم في تجويد الخدمات العمومية وتستجيب لتطلعات وانتظارات المواطنين، تم التوقيع يوم 14 يوليوز 2021، بين المجلس الأعلى للحسابات ووزارة الاقتصاد والمالية وإصلاح الإدارة على اتفاقي تعاون، حيث يهدف الاتفاق الأول المتعلق بقطاع الاقتصاد والمالية إلى وضع إطار عمل لتحسين آليات توفير المعلومات والمعطيات ذات الصلة بالمالية العمومية ولتقليص آجال الإداء بها، لما تنبئه هذه المعلومات المالية الدقيقة وذات الصديقة من تدعيم لممارسة المهام الرقابية للمحاكم المالية وتعزيز دورها في تحسين أداء الأجهزة العمومية والحكمة الجيدة في مجال القطاع العام بصفة عامة. في حين يروم الاتفاق الثاني، العمل على تحسين طرق وكيفيات الإداء بالحسابات بما يتناسب مع أهداف الرقابة في إطار التدبير المرتكز على النتائج ومواكبة مشروع إضفاء الطابع اللامادي على عملية الإداء بالحسابات والوثائق المحاسبية، وكذا إرساء أسس ومستلزمات ممارسة المجلس الأعلى للحسابات لاختصاص التصديق على مطابقة حسابات الدولة للقانون وصدقيتها المنصوص عليه في القانون التنظيمي لقانون المالية.

4. خاتمة

ختاما، وفي إطار تعزيز التطور الاقتصادي والاجتماعي وضمان شروط التنمية المستدامة في انسجام تام مع متطلبات التدبير العمومي الحديث والحكمة الجيدة وترسيخا للمكتسبات الدستورية التي جاء بها دستور 2011، عمل المشرع التنظيمي المغربي على اعتماد مقاربة الميزانية على أساس النتائج وبالتالي تجاوز سلبيات التدبير المالي المبني على منطق الوسائل. وفي هذا الإطار يعتبر إصدار القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 محطة مهمة في مسار تعزيز إصلاح المالية بالمغرب بشكل عام والمنظومة المحاسبية للدولة بشكل خاص. وقد خلصت هذه الدراسة بمجموعة من النتائج والتوصيات يمكن إيجازها تباعا.

5. النتائج

جاء القانون التنظيمي المالي رقم 130.13 بمجموعة من المكتسبات المتقدمة في مجال محاسبة الدولة والتي تساهم في فلسفة التدبير العمومي الحديث بشكل عام والمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العمومي بشكل خاص، إلى جانب مساهمتها في ترسيخ وتكريس مسألة تقييم السياسات العمومية وهو ما يتجسد في مجموعة من المقترحات والتي نجلها وفق الشكل الآتي:

- الاستجابة لقيم الحكمة الجيدة والشفافية وربط المسؤولية بالمحاسبة مع استحضار مجموعة من الآليات والمبادئ، وفي مقدمتها مبدأ الصدقية؛
- إثراء أو توسيع أصناف محاسبة الدولة وفق منظور شمولي وتكاملي قائم على تكريس المحاسبة الميزانية، ومسك محاسبة عامة تعرض الوضع المالي للدولة وثروتها، إضافة لمسك محاسبة لتحليل التكاليف تمكن من توفير معطيات حول نجاعة أداء التدبير العمومي وبالتالي توفير معلومة مالية تساعد بدون شك في تقييم السياسات العمومية؛
- علاوة على ذلك فقد تم ترسيخ الحكمة المحاسبية بتحويل المجلس الأعلى للحسابات سلطة التصديق على مطابقة الحسابات.

6. التوصيات

بالرغم من المكتسبات التي جاء بها الإصلاح المالي المرتكز على منطق التدبير بالنتائج ولا سيما على مستوى النظام المحاسبي للدولة، إلا أن التحديات والرهانات المرتبطة بالإصلاح المحاسبي، خصوصا على مستوى تقييم السياسات العمومية باعتباره مدخلا من مداخل تحسين الفعل العمومي، تقتضي القيام بمجموعة من التدابير والإجراءات الكفيلة بتجويده من قبيل:

- تعديل مجموعة من النصوص القانونية التي لم تعد تساهم مستجدات القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 كالمرسوم الملكي لسنة 1967 المتعلق بسن نظام عام للمحاسبة العمومية. كما يستدعي الأمر كذلك تعديل اختصاصات مجموعة من المؤسسات لتصير منسجمة مع مقتضيات القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 إلى جانب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS؛
- تنمية الموارد البشرية من خلال التكوين المستمر في مجال محاسبة الدولة والوسائل التكنولوجية المرتبطة به وفي مقدمتها استخدام البرامج المعلوماتية المحاسبية؛
- توفير موارد بشرية مؤهلة وموارد مالية ومادية ومعلوماتية كافية تتماشى مع المستجدات العالمية في مجال المالية العمومية بشكل عام والمحاسبة بشكل خاص، وذلك لضمان التنزيل الجيد لمقتضيات القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13.
- العمل على تحيين والارتقاء بمجموعة من البرامج والمناهج الجامعية المرتبطة بمجال محاسبة الدولة لتساير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي إلى جانب تشجيع الشراكات بين الجامعة المغربية والقطاع المالي لتطوير مجال محاسبة الدولة عبر القيام بدراسات تقييمية وتنمية البحث العلمي في هذا المجال.

المراجع

- اضريف عبد النبي، 2016، قانون ميزانية الدولة على ضوء القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 ونصوصه التنظيمية، الطبعة الرابعة، مطبعة بني ازناسن، سلا.
- اضريف، عبد النبي، 2016، "تأملات في القانون التنظيمي للمالية 130.13"، دفاقر الحكامة، العدد 2.
- حاسون أحمد، 2019، "المصادقة على حسابات الدولة بالمغرب: محاولة لفهم المهمة الجديدة للمجلس الأعلى للحسابات في ضوء القانون المقارن"، حوارات: مجلة الدراسات السياسية والاجتماعية، عدد مزدوج 4 - 5.
- حاسون أحمد، 2017، "أبعاد محاسبة الدولة على ضوء القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية"، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد 21.
- حاسون أحمد، 2016، "مستجدات محاسبة الدولة على ضوء القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، دراسة مقارنة"، سلسلة دراسات المجلة المغربية للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد الإفتتاحي .
- صالح الرزق، عطا الله خليل بن وراذ، 1997، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان.
- صدوقي محمد، 2016، "إصلاح القانون التنظيمي لقانون المالية العامة مدخل لإصلاح السياسات العمومية"، دفاقر الحكامة، العدد 2.
- عثمان مودن وزهيرة الإدريسي، 2020، "الإصلاح المحاسباتي بالمغرب بين هاجس الصدقية ومطلب الحكامة"، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 05، العدد 01.
- الكثيري مصطفى، 2002، تأملات في التغيير والإصلاح بالمغرب، مطبعة دار النشر المغربية، الدار البيضاء.
- منصور عسو، 2017، قانون الميزانية العامة ورهان الحكامة المالية الجيدة، الطبعة الأولى، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط.
- الهنراوي نوال، التدبير العمومي الجيد، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، أكدال، السنة الجامعية 2008 / 2009
- ياسين صباح، 2017، "تحديث التدبير المالي على ضوء مستجدات القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13"، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد 19.
- Aurélie BARATIER, 2015, L'impact de la certification des comptes sur la gestion des directions fonctionnelles : L'exemple du Centre Hospitalier d'Avignon, établissement de première vague, Mémoire de l'Ecole des Hautes Etudes en Santé Publique.
- BENABDELHADI A. & ELMOUISSIA.I, 2020, "La réforme du cadre comptable public au Maroc : Enjeux,implémentation et limites", Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, Volume 4, numéro 2.
- CASTA Jean-François, MIKOL Alain, 1999, Vingt ans d'audit :de la révision des comptes aux activités multiservices», Comptabilité, Contrôle, Audit, Les Vingt ans de l'AFC.
- Christophe Sinnassamy, 2008, " Contrôle ou évaluation : réalités et illusions du management public ", Pyramides [En ligne], 15 | , mis en ligne le 07 septembre 2011, consulté le 27 mai 2021. URL : <http://journals.openedition.org/pyramides/219>.
- EL RHALBI, M. A. H. A., & NAFZAOU, P. M. A. , 2021, LA COMPTABILITE COMME INSTRUMENT DU NMP INSTAURANT LA GOUVERNANCE AU MAROC. International Journal of Economics and Management Research, 1(3).
- Geneviève Causse, 2010, Viet Ha Vu. La normalisation internationale en audit, implications pour la politique qualité de l'audit des comptes publics. Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, Nice, France. pp.CD-ROM. hal-00484277.
- Ibouazzaouine Youssef, 2019. "Les enjeux de la réforme de la comptabilité publique au Maroc" MPRA Paper 98531, University Library of Munich, Germany.
- Marine Portal, 2011, LES DÉTERMINANTS DE LA QUALITÉ DE L'AUDIT, LE CAS DE L'AUDIT DES COMPTES PUBLICS, Comptabilité – Contrôle – Audit / Tome 17 – Volume 1.
- OULAD SEGHIR K. & NAJEH S., 2019, "L'introduction de la comptabilité de gestion dans les établissements publics Marocains : Quelle finalité ?", Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, Numéro 10, Volume 4, numéro 2.
- STEWART J.D., 1984, "The role of information in Public Accountability", in A.G. HOPWOOD and C.R. TOMKINS (eds), Issues in Public Sector Accounting, London.

النصوص القانونية

- دستور المملكة المغربية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.91. بتاريخ 27 من شعبان 1432 (29 يوليو 2011)، الجريدة الرسمية عدد 5964 مكرر بتاريخ 28 شعبان 1432 (30 يوليوز 2011)، (صفحة 3600).
- القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.62. بتاريخ 14 من شعبان 1436 (2 يونيو 2015)، الجريدة الرسمية عدد 6370 بتاريخ فاتح رمضان 1436 (18 يونيو 2015)، صفحة 5810.
- القانون التنظيمي رقم 7.98 لقانون المالية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.98.138. بتاريخ 7 من شعبان 1419 (26 نونبر 1998)، الجريدة الرسمية عدد 4644 بتاريخ 03 دجنبر 1998، صفحة 3297.
- القانون التنظيمي رقم 14.00 لقانون المالية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.00.195. بتاريخ 14 من محرم 1421 (19 أبريل 2000)، الجريدة الرسمية عدد 4788 بتاريخ 20 أبريل 2000، صفحة 903 .
- القانون التنظيمي الفرنسي رقم 2001.692 لقانون المالية الصادر بتاريخ 01 غشت 2001 (https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000000394028).