

شروط تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: دراسة مقارنة بين المغرب وبلجيكا

أمينة ادريسي شواهدى*

* جامعة لييج - البلجيكية و جامعة ابن زهر أكادير - المغرب

Article Info

Article history:

Received : July – November 2021

Received in revised form : July – November 2021

Accepted : July – November 2021

DOI: 10.46988/ICAF.01.12.2021.033

ملخص

شهد التطور التدريجي للمجتمع المغربي ككل والإدارة العامة على وجه الخصوص، المسيرة نحو تجديد وتحديث الإدارة المالية للدولة المغربية الحالية. ومن المقرر دراسة هذا الإقلاع وتحليله بشأن خطوات إدماج نظم الإدارة والمحاسبة العامة الأكثر عالمية وحداثة، مثل اعتماد المعايير المحاسبية الدولية والتقيدها لا يمكن الحديث عن القواعد والقواعد الأساسية للمحاسبة العامة إلا من خلال البحث عن الخطوات التي تحدد تطور الإدارة العامة المغربية والإطار القانوني الذي يؤسس ويحكم المالية العامة، جوهرها هو تحديد مجموعه كامله من المبادئ التي ينبغي اتباعها قبل وضع قواعد المحاسبة. والأمر متروك لنا في هذه المرحلة لتحديد المبادئ التي تحكم المالية العامة في المغرب، ومن ثم دعم العوامل الرئيسية التي تحفز على تجديد الإدارة المالية للدولة، قبل تحليل التجربة المغربية الرأسمالية وخاصة المعايير المحاسبية الدولية كخطوه عاجله في عمليه التجديد. وفي هذا البحث سنسلط الضوء على مسار الإصلاح الإداري بالمغرب ومدى تفعيل معايير المحاسبة الدولية من خلال التجريبتين المغربية والبلجيكية ليصل ختاماً الى النتائج المحققة، تم ادراج جملة من التوصيات الهادفة والفاعلة في تحقق هذا الإصلاح الشامل للإدارة بصفة عامة.

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية، الإصلاح الإداري، المغرب، بلجيكا

1. نحو تجديد عميق للإدارة المالية والمحاسبية للدولة

1.1. الاستفادة من الخبرة المغربية في الإصلاح المحاسبي

تؤثر الإصلاحات التي تم تنفيذها منذ عام 2000 بشكل أساسي على إطار الميزانية بتشريعات ثابتة وتميل إلى تفضيل الاعتماد التدريجي لأدوات الإدارة التي تميل إلى تحقيق النتائج بدلاً من تخصيص وسائل دون حساب لمدى استصواب النفقات والنتائج المحققة. من بين المشاريع التي تأثرت بهذه الإصلاحات، تلك الخاصة بالأرقام المحاسبية كنتيجة طبيعية للمشروع الرئيسي لإصلاح إطار الميزانية في المغرب، من المسلم به أن التغييرات التي أدخلت على إطار الميزانية قد تم تمديدها وفقاً لنهجين متعاقبين. النهج الطوعي الأول مع التشريعات المستمرة، المتبعة منذ عام 2001، يتم دون تغييرات في قانون التمويل الأساسي. وهي مهمة بشكل أساسي بتنفيذ أدوات الإدارة القائمة على النتائج. يأتي النهج الثاني بعد اعتماد دستور عام 2011 الذي أدى إلى اعتماد قانون تمويل عضوي جديد في عام 2015، والذي يشكل، من عدة جوانب، تجديدًا عميقًا للإدارة المالية الحالية.

اليوم، المغرب جزء من ديناميكية طموحة لتجديد العمليات المرتبطة بتنفيذ المالية العامة. في هذا السياق، "تم تحديد مشروع إصلاح المحاسبة الحكومي كمشروع ذي أولوية ضمن إطار جدول أعمال تحديث وتحسين نظام إدارة المالية العامة بسبب المشكلات التي تتجاوز النظام المالي والمحاسباتي للتأثير على تنظيم الإدارة العامة و عملها لصالح إصلاح الدولة" (عبد الكريم غيري، 2011).

مشروع إصلاح المحاسبة العامة هو استمرار لحركة عالمية بدأت في السنوات الأخيرة، تميل إلى إنشاء محاسبة عامة أقرب إلى محاسبة الشركات. على وجه الخصوص، تميل الحركة المعنية إلى تزويد الولايات بأدوات محاسبية، مثل الميزانية وبيان الدخل، مما يجعل من الممكن إنتاج حسابات تكلفة كاملة لأي تدخل أو إجراء تقوم به الدولة. في الواقع، "منذ التسعينيات، أنشأ عدد متزايد من الدول حسابات قريبة جدًا من حسابات الشركات، بهدف إعداد ميزانية عمومية وبيان دخل، والسماح بحساب تكاليف العمل العام (Corinne Eyraud، 2011)". (تتبع هذه الحركة الإصلاحية في عدد متزايد من البلدان الأنجلوسكسونية مثل نيوزيلندا وأستراليا وبريطانيا العظمى والولايات المتحدة، التي وضعت للتو نوعًا من المحاسبة المركزة على محاسبة الأصول والمحاسبة على أساس الاستحقاق. تعمل محاسبة الأصول كإطار لمحاسبة جميع الأصول والخصوم اللازمة لإنتاج الميزانية العمومية؛ إنه حساب التدفق والمخزون الذي يتتبع جميع الأصول، سواء كانت الأصول الثابتة والأسهم والذمم المدينة وكذلك النقدية؛ كما يتتبع مكونات المطلوبات، مع التمييز في الديون الخاصة عن المخصصات. المكون الثاني هو ذلك الذي يعرف باسم محاسبة الاستحقاق.

من خلال هذا الحساب، يتم تتبع الإيرادات والمصروفات عن طريق تسجيلها في وقت إنشاء المدين أو الدين، ولا يتم تسجيلها أثناء التحصيل أو الصرف. عن طريق هذه الأداة، تصبح المراسلات بين المصروفات والإيرادات لنفس الفترة ممكنة وتتيح في نهاية المطاف إنتاج بيان الدخل. يؤثر إصلاح محاسبي مشابه لإصلاح البلدان الأنجلوسكسونية على نحو متزايد على البلدان الناطقة بالفرنسية، لا سيما في فرنسا حيث، كما تشير كورين إيرود، كانت لدى الحكومة في يناير 2016 لتطوير معايير محاسبية جديدة للدولة تحدد فئات جديدة ووثائق مالية جديدة.

مشروع الإصلاح المحاسبي في المغرب هو جزء من هذه الحركة العالمية التي تميل إلى تقريب النظام المحاسبي للدولة نحو نظام جديد قريب من نظام المؤسسة. ويهدف إصلاح النظام المحاسبي للدولة المغربية إلى إدخال جهاز جديد قادر على لعب دور الرافعة لصالح إصلاح الإدارة العامة والبدء من الدولة ككل. من بين أهداف الإصلاح المحاسبي تجديد وتحديث النظام المالي والمحاسبي للدولة، دون إهمال الحاجة إلى التقارب التام مع القواعد والمعايير الدولية للدولة. يخصص إصلاح الإطار المحاسبي للدولة بشكل أساسي للتخلي عن محاسبة الميزانية المرتبطة بالتدفقات من أجل اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق والحقوق المقررة. مع الأخذ في الاعتبار شمولية التزامات الدولة، تشكل هذه المحاسبة قيمة مضافة حقيقية للأصول. وتشمل التغييرات التي نادى بها اعتماد محاسبة الاستحقاق، واستبدال نظام قائم على منطق التدفق النقدي، ابتكارات رئيسية لتعزيز تنظيم الإدارة العامة وتشغيلها ومهامها ككل. من خلال إصلاح نظام إدارة المالية العامة ونوع إدارته. تمثل المحاسبة على أساس الاستحقاق مقامرة حقيقية على ابتكار جهاز الدولة، وهي مقامرة يتعين اتخاذها حتى تكون في نهاية المطاف قادرة على خلق حالة ذهنية جديدة قادرة على تنشيط مختلف أصحاب المصلحة بشكل فعال في عملية إعداد وتنفيذ ومراقبة المالية العامة.

إصلاح محاسبة الدولة هو ضمان حقيقي للشفافية والحكم الرشيد في الإدارة المالية للأموال العامة. والحق يقال، المحاسبة على أساس الاستحقاق هي وسيلة مفضلة لإثبات حقوق والتزامات الدولة. إنها فرصة حقيقية لمعرفة وقياس جميع الخدمات التي تنتجها الإدارة العامة ولدنيا فكرة عالمية عن واقعها المالي مما يتيح إعطاء صورة أكثر واقعية عن ائثار أو إفقار 'حالة'. تُستخدم هذه المعلومات بشكل أساسي لإعلام جميع صناعات القرار وكذلك البرلمانين الذين يُفترض أن يتحكموا في الاستخدام الفعال للدولة. هذه المعلومات للاستخدام من قبل المراقبين والمحللين، بما في ذلك الجهات المانحة. "يتم دمج هذا البعد من الشفافية من خلال مجموعة واسعة من المعلومات المالية التي تسمح المحاسبة الجديدة بالكشف عنها، لأنها لم تعد مجرد مسألة معرفة ما لدى الدولة في خزائنها، والمنطق الذي يسود في النظام الحالي، ولكن من أجل تقدير ما هي ثروته وديونه والالتزامات التي يمكن الوفاء بها من أجل تحسين فهم النتائج التي تم الحصول عليها والوضع المالي في الأجلين المتوسط والطويل للأموال العامة" (عبد الكريم غويري، 2011).

1.2. الشفافية والحكم الرشيد باعتبارهما مبدئين يجب توحيدهما في الإصلاحات المنفذة في المغرب

1.2.1. الشفافية

في مجال المالية العامة، يقصد بالشفافية أن تكون امتداداً لمبدأ الإخلاص، والذي "يتكون من حسن النية السائد في تطبيق القواعد والإجراءات المعمول بها، والامتناع عن الممارسات التي تهدف إلى إخفاء العناصر ما يحتمل أن يؤثر على رصيد الميزانية أو يقدم تنبؤات مقطوعة فيما يتعلق بالتكاليف والموارد وتجنب إجراء عمليات المحاسبة عمداً بهدف خفض النفقات أو زيادة الإيرادات وبالتالي إظهار الأداء الخاطئ". في الواقع، يرتبط مبدأ الصدق في المالية العامة إلى حد كبير بالرغبة في الشفافية في الحسابات العامة.

من منظور أوسع، يجب عدم فصل بُعد الشفافية عن الأخلاقيات الواجب مراعاتها واحترامها داخل الإدارة العامة بشكل عام. في الواقع، "داخل المنظمات، ترتبط الأخلاق والشفافية بشكل وثيق، والشفافية هي نتيجة السلوك الأخلاقي للمنظمات. من خلال السلوك الأخلاقي، فإننا نعني المواقف التي تسهم، داخل المنظمات، في الكشف عن المعلومات (لأصحاب المصلحة) وفي جودة القادة (الصدق، احترام العقود، الإحساس بالصالح العام...)". لهذا، في المجال الخاص، يجب على الشركات وضع مدونات للحكم الرشيد تتكون من الإشارة إلى دور مجلس الأعمال وتكوينه، والعلاقات مع المساهمين والإدارة، والإفصاح عن نتائج الشركة بالإضافة إلى اختيار ومكافأة واستقالة فريق الإدارة (ABDEL SHAHID, 2001)، إذا تطلب الأمر الوضع المالي.

تعريف آخر يعرف الشفافية على أنه "عنصر أساسي للشفافية هو توفر معلومات دقيقة وكاملة ومفصلة في الوقت المناسب حول المسؤول عن القرارات، وكيفية اتخاذ القرارات، والأهداف المنشودة، والنتائج المتوقعة"، والطرانق التي يتم بموجبها تكوين الهياكل، وتعمل وتتفاعل مع بعضها البعض". يتم تعزيز فكرة الشفافية بشكل كبير في إصلاح النظام المحاسبي للدولة الذي تم تنفيذه لأكثر من عشر سنوات في المغرب. وفقاً لعبد الكريم غويري، فإن هذا البعد "يتم توحيداً بشكل أساسي من خلال مجموعة واسعة من المعلومات المالية التي تسمح المحاسبة الجديدة بالكشف عنها، لأنها لم تعد مجرد مسألة معرفة ما تملكه الدولة في خزائنها، والمنطق السائد في النظام الحالي، ولكن تقدير ما هي ثروته وديونه والالتزامات التي يمكن الوفاء بها من أجل تحسين فهم النتائج التي تم الحصول عليها والوضع المالي في الأجلين المتوسط والطويل للمالية العامة".

1.2.2. الحكم الرشيد

إذا عرفنا الحكم الرشيد كعملية، فيمكننا القول، مثل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، إنها "تساعد على تعزيز الديمقراطية وحقوق الإنسان، وتعزيز الرخاء والتماسك الاجتماعي، والحد من الفقر، ودعم حماية البيئة واستخدام الموارد الطبيعية، وتعزيز ثقة الجمهور في عمل الدولة وإدارتها (OECD, 2007)". بالنسبة للبنك الدولي (البنك الدولي، 2007)، "يشمل أيضاً العملية التي يتم من خلالها انتخاب الحكومات والسيطرة عليها واستبدالها وقدرة الحكومات على تنفيذ سياسات تحترم المواطنين والمؤسسات، وتتفاعل الأخيرة اقتصادياً. من ناحية أخرى، إذا حددنا الحكم الرشيد كنتيجة لذلك، فسوف نقول إنها نتيجة لإجراءات خاصة طوعية يتم تنفيذها، لا سيما داخل الشركات، من قبل أفراد يساهمون في تحسين شفافية الكشف عن المعلومات (لأصحاب المصلحة) ونوعية المديرين. فيما يتعلق بالدولة، يشمل الحكم التقليدي والمؤسسات التي تمارس بها السلطة في أي بلد".

من بين قراءات أخرى، يجب فهم الحكم الرشيد منذ الإصلاح المحاسبي للدولة، وهو مشروع كبير، باعتباره ناقل للتنبؤ وتوجيه المالية العامة بأكثر الطرق فعالية وكفاءة. في هذا السياق ومن بدايته، "تم تصميم محاسبة الدولة الجديدة لتشكّل أداة حقيقية لرصد وتقييم وقياس أداء العمل العام والتوجيه والمساعدة على اتخاذ القرارات، وتوفير المعلومات للمواطنين، والتمثيل الوطني، وسلطة القضاء المالي. وسوف توفر الأفكار اللازمة لاتخاذ القرارات والإدارة الاستراتيجية لتسليط الضوء على المجالات المالية الرئيسية وتطورها من سنة إلى أخرى، ولكن أيضاً مجال المناورة، وعناصر المراجعة الإدارية وكذلك المخاطر، التي يحتمل ان تلحق الميزانية والاستدامة المالية للدولة.

1.2.3. التقارب مع معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام باعتبارها المرحلة الأخيرة من التجديد

تاريخياً، يرتبط إنتاج المعايير المحاسبية بـ "وزير المالية، الذي يضع المعايير المحاسبية في القطاع العام". في بعض الحالات، يعد هذا مطلباً دستورياً صريحاً أو ضمنياً، ومدى تفويض السلطة في هذا المجال، سواء أكان مسموحاً به كلياً أو مسموحاً به في إطار محدود". يتم سن هذه المعايير عموماً وفقاً للدستور وقانون المالية الأساسية.

تهدف إلى تحقيق هوامش أكبر من الاستقلال الذاتي للمؤسسات التي تضع معايير المحاسبة في المجال العام على نطاق دولي، أنشأت الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، على وجه الخصوص، "هيئة استشارية لمعايير المحاسبة العامة. وهي هيئة فنية، تضم ممثلين عن الإدارة العامة ومن قطاعات خارج الإدارة. تقدم هذه الهيئة توصيات إلى وزير المالية بشأن المعايير المحاسبية الواجب استخدامها، مع احترام مبادئ الشفافية" بشكل خاص.

منذ عام 1990، "معايير المحاسبة هي معايير موثوقة في المحاسبة والتقارير المالية، والتي تتطلب تطوير عملية توحيد منظم، ويتم نشرها بواسطة هيئة توحيد قياسية معترف بها. تحدد المعايير المحاسبية كيفية التعرف على المعاملات والأحداث الأخرى وقياسها وعرضها والإبلاغ عنها في البيانات المالية لكيانات القطاع العام. وهي مصممة لتلبية احتياجات مستخدمي البيانات المالية ولضمان توفير المعلومات اللازمة للمساءلة واتخاذ القرارات المستنيرة لهم". من حيث المبدأ، ينبغي أن تنطبق المعايير المحاسبية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على جميع كيانات القطاع العام. سنة بعد سنة وبشكل تدريجي، تتبنى غالبية دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تغييرات كبيرة في أنظمة المحاسبة في القطاع العام. في الواقع، "في معظم الحالات، تشكل هذه الإصلاحات جزءاً من عملية تغيير وتحديث الإدارة العامة الأوسع نطاقاً، والتي في إطارها تبدل الحكومات كل ما بوسعها لاحتواء الإنفاق العام والتحكم فيه. كان الهدف الشامل وراء هذه الإصلاحات هو تحسين كفاءة وفعالية تقديم الخدمات العامة، كما تشير منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (1993 و1994). من أجل تلبية هذه المتطلبات، تم تكييف المعلومات المالية العامة وتطويرها وفقاً لمبادئ ومنهجية الإدارة العامة الجديدة. (غوثري وآخرون، 1998).

بشكل ملموس، عندما نتحدث عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، فهذا يعني المعايير المحاسبية والمالية الجديدة التي وضعتها المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. بعد أن تم نشرها بشكل تدريجي من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، فإن هذه المعايير تهدف إلى تطبيقها في القطاع العام على نطاق عالمي. هناك 38 من هذه المعايير.

وضع معايير دولية مماثلة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ليس أمراً غير مقصود؛ يهدف إلى تحقيق أهداف النطاق العالمي استجابة للحاجة إلى إنشاء لغة محاسبية شائعة للغاية لجميع المستخدمين في جميع أنحاء العالم. تُستخدم هذه المعايير أيضاً لإتاحة الفرصة أمام الكيانات العامة لتجميع الأداء المالي والمحاسبي من أجل تشجيعهم على التصرف بشكل مناسب لتصحيح أوجه قصورهم واعتماد أفضل ممارسات الإدارة من خلال الحصول على الأدوات: محاسبة الشركات، محاسبة الاستحقاق، التي تم فرضها للتو على حساب التدفق النقدي في الميزانية. تُصاغ معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس "مبدأ الأصول الذي يسمح بتسجيل الأصول الثابتة على جانب الأصول من الميزانية العمومية واستهلاكها كل سنة، ومبدأ الحيطه الذي يتطلب تسجيل المخصصات قبل كل شيء، والالتزام بتقديم خمس بيانات مالية، وهي الميزانية (أو بيان المركز المالي)، وبيان الدخل (يسمى بيان الأداء المالي)، وبيان التدفقات النقدية، وبيان التغييرات في حقوق الملكية والملاحظات على البيانات المالية أو الملاحظات". وبالتالي، ومن خلال تطبيق هذه الأنظمة، يتم ملاءمة القطاع العام مع معايير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الخاصة بشركات القطاع الخاص.

توفر هذه المعايير إطاراً مناسباً للمعلومات المالية التي يتم إنتاجها والإفصاح عنها في البيانات المالية للهيئات العامة لتكون ملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة. يجب الالتزام بمجموعة من الشروط لتحقيق هذا الهدف: شرط أن تكون لهذه المعايير خصائص تتعلق بمدى وضوحها وأهميتها وموثوقيتها وقابليتها للمقارنة وأفضلية محتواها على الشكل وحيادها وحزرها واكتمالها، مع ضمان الأهمية النسبية، وإعطاء صورة حقيقية عنها.

باختصار، يجب أن تتوافق معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) التي نشرها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مع إمكانية تكيفها مع سياق القطاع العام، وهو احتمال يبقى موطن بشكل جيد وقابل للتطبيق على الكيانات العامة الوطنية بخلاف المؤسسات العامة (الولايات، السلطات المحلية، الكانتونات، وما إلى ذلك) وكذلك على بعض المنظمات الدولية مثل منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، منظمة حلف شمال الأطلسي، الأمم المتحدة، اليونسكو، منظمة الصحة العالمية.

المغرب من بين البلدان التي عدلت المعايير الوطنية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، مثل بعض البلدان، في تطبيق الإمكانية التي يسمح بها المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والتي "تعترف بحق الدول والجهات التي تضع معايير المحاسبة الوطنية في وضع مبادئ توجيهية ومعايير محاسبية للإبلاغ المالي يتم توفيرها في ولاياتها القضائية. [في الواقع،] تشمل بعض معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الأحكام الانتقالية التي تمنح الكيانات العامة وقتاً إضافياً للامتثال لجميع أحكام معيار محدد للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس طريقة الاستحقاق في المحاسبة أو النص على عدم التقيد فيما يتعلق ببعض الأحكام أثناء التطبيق الأولي لمعيار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. يجوز لأي كيان أن يقرر في أي وقت اعتماد طريقة الاستحقاق في المحاسبة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. في هذه المرحلة، سيطبق الكيان جميع معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق وقد يختار تطبيق الترتيبات الانتقالية في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الفريدة باستخدام الأساس النقدي."

كما رأينا، فإن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المحاسبة العامة للدولة والمؤسسات العامة الكبرى يتوافق، مع منطوق الجودة الذي يوفر إطاراً متماسكاً وديقاً للقطاع العام. تضمن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عدم ثبات التقارير المالية العامة والرقابة المسبقة والخلفية على استخدام الأموال. بالإضافة إلى ذلك، تدعو معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى شفافية وأهمية الحسابات العامة حتى يكون لدى صناعات القرار جميع المعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ القرارات أو الإدارة.

اتخذت المملكة المغربية منعطفاً تاريخياً من خلال تبني دستور جديد يهدف إلى تحقيق توازن أفضل للقوة. اختار المغرب تنظيمًا جديدًا لأساليب إدارة الشؤون العامة، فضلاً عن تكريس مبادئ الشفافية. وقد اعتمدت مجموعة كاملة من قواعد المحاسبة، مع تحمل المزيد من المسؤولية من حيث GAR (الإدارة الموجهة نحو النتائج) وتقديم التقارير بموجب المعايير الدولية الجديدة IPSAS والمعايير الدولية للإبلاغ المالي.

من المتوقع أن يتم تعزيز إصلاح هذا الدستور في المغرب من خلال تطبيق قانون تمويل عضوي جديد. هذا سيعطي دفعة جديدة لتحديث الدولة، من خلال تعزيز شفافية المالية العامة، وإعادة توجيه الإدارة المالية، من النظريات إلى الوسائل إلى المنطق القائم على النتائج والأداء.

إن إصلاح الإطار المحاسبي الدولي للدولة، والانتقال من محاسبة التدفق (محاسبة الميزانية) إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، على أساس الحقوق المستحقة، والتي تشمل جميع التزامات الدولة، ينطوي على قوة قيمة مضافة للتراث القائم والقيم، وتشكل وسيلة أساسية لإرساء ثقافة تقييم السياسات العامة. إلى جانب تحديات السياسات العامة - الاقتصادية والمالية والمحاسبية - هذا الإصلاح للقيمة العادلة لمعايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام / المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية له بعد ثقافي استراتيجي لبلدنا، والذي يتمثل في ضمان ترسيخ حقيقي لثقافة النتائج والأداء الذي يجب أن يحكم الآن استراتيجية لتحقيق السياسات العامة.

تكمّن أهمية مشروع الإصلاح المحاسبي للدولة، قبل كل شيء، في التحديات التي تنقلها هذه الشركة من حيث إعادة تشكيل النظام المحاسبي لتحسين الرؤية المالية، ومراقبة أكبر لعملية التحضير، تنفيذ ميزانية الدولة والسيطرة عليها وقبل كل شيء، بهدف تحسين كبير في المعلومات المالية بما يعود بالنفع على الحكومة والبرلمان المجلس الأعلى للحسابات والمواطنين على وجه الخصوص.

إن إصلاح محاسبة الدولة أيضاً هدفاً سياسياً هو السماح لبلدنا بالانضمام إلى النادي المقيّد للبلدان الذي يعتمد المحاسبة على أساس الاستحقاق والتي تفي بالمتطلبات المرتبطة بمقارنة المعلومات المالية.

يتم قياس جاذبية أي بلد من خلال توفر معلومات حساب شفافة وموثوقة تلبي احتياجات المستثمرين والمانحين وجميع المستخدمين، أكثر من المزايا الاقتصادية التي يوفرها. على مستوى سياسات الانتعاش الاقتصادي (حسب العرض أو الطلب).

إن عرض الحسابات الحكومية، وفقاً للمعايير الدولية المنسقة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام / المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، سوف يسهل على المشاركين في الإدارة المالية القراءة، سيبني المقارنة بين الدول الشفافة. يبقى، بالطبع، أن مثل هذا الإصلاح، الذي لا يزال عملية تحسين مستمر، يجب أن يتم بالضرورة بمرور الوقت، من خلال مسار سياسي ونهج إداري للتخفيف من مراعاة واقع سياق الإدارة، وتأطير الإصلاح، وكذلك تقديم الدعم للمستخدمين لتسهيل تخصيصها.

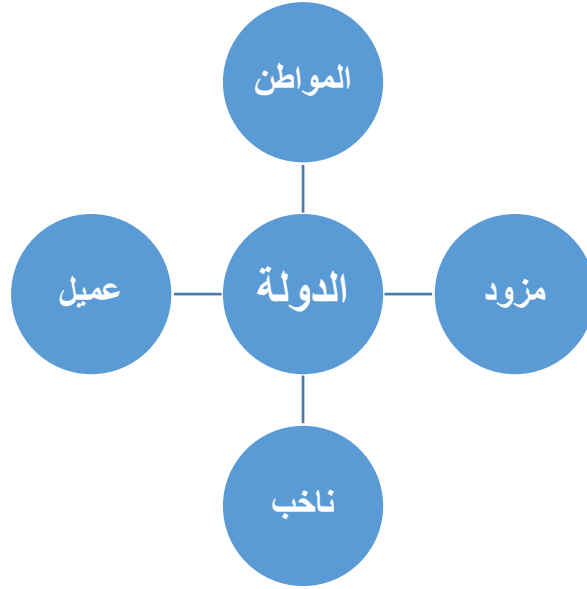
تتمثل مصلحة هذه الشركة في نظام المحاسبة الحكومي الخاص بنا مع المعايير المحاسبية الدولية المعمول بها في القطاع العام، لضمان توحيد البيانات المتعلقة بمكونات القطاع العام (الدولة والمؤسسات العامة) والسلطات المحلية، للسماح، في نهاية المطاف، بإصدار الشهادات للحسابات التي ينبغي أن تؤثر تلقائياً على تقييمات وكالات التصنيف الدولية.

على هذا النحو، فإن المحاسبة العامة والمحاسبة الخاصة، التي لها مصير مشترك، أي إنتاج المعلومات، هي وجهان لعملة واحدة من إصلاحات IPSAS / IFRS العامة أو الخاصة.

1.3. تحديث الدولة

باختصار، يشتمل التحديث على عدة أبعاد وحقول، حيث يعد تحديث الحالة مجرد أحد تكوينات عمل التحديث. من أجل أن تكون قادرة على التكيف مع أنسب الطرق للتطورات المختلفة في الحياة والمجتمع، فإن الدولة، بصفتها لاعباً رئيسياً في الحياة السياسية والاجتماعية والاقتصادية، مدعوة باستمرار لإبراز

قدرتها على التفكير الإبداعي وكذا التكيف لتحديث عملها وإدارتها. يبدو التحديث كقيد لتحسين أداء الإدارة العامة ولكن أيضًا كفرصة لتحسين تدخلها بجعلها أكثر فاعلية وكفاءة، مقارنة بالخدمات المقدمة إلى مختلف الجهات الفاعلة والمستخدمين. يبدو التحديث اليوم حالة طارئة، بينما مع فتح الحدود، يتزايد تنقل الأشخاص ورأس المال بشكل كبير. ومع ذلك، هناك معضلة بين القطاع الخاص والقطاع العام. يضع القطاع الخاص الاهتمام في قلب اهتمامات المواطن ويدافع عن المساهمة التي تعزز التنمية الشخصية من خلال الربح والفائدة. تأخذ ممارسات التحديث ومبادئه في الاعتبار إرادة القطاع الخاص لتعزيز المصلحة الشخصية للمواطن. هذا النموذج هو الغالب حالياً. من ناحية أخرى، يراهن القطاع العام على التحديث الذي يحسن الخدمة المقدمة للمواطن باسم المصلحة العامة للمجتمع. يوضح الشكل أدناه العلاقات المختلفة بين الدولة والمواطنين.



الشكل رقم 1. أنواع العلاقات بين الدولة والمواطنين في دولة ديمقراطية

المصدر: élaboration personnelle

تثير هذه الاختلافات الأساسية أسئلة حول اختيار المجتمع الذي يجب أن نهدف إليه. تتطلب هذه الأسئلة بلا شك نقاشات ديمقراطية حقيقية في عالم أكثر عولمة مما نعتقد. ومع ذلك، ومن أجل عدم تجاوز نطاق تنميتنا، سنركز على هذه النقطة التي تقول "بالنسبة للعديد من الناس في العديد من المجتمعات، يولد التحديث إمكانات وفرصًا للاستفادة من مستوى أفضل من الرفاهية والحرية. بالإضافة إلى ذلك، يواجه المواطنون وقادتهم مطالب متزايدة باستمرار من أجل مواجهة المخاطر والأخطار المتزايدة الناجمة عن عمليات التحديث".

1.4. تأثير العولمة

يمكننا أن نلاحظ أنه على نطاق عالمي، واتباع التطور التاريخي لكل بلد والتداخل بين مختلف البلدان، ولا سيما بين الدول الغربية وبقية العالم، خاصة المستعمرة في وقت واحد، تتعايش عدة معايير محاسبية. ومع ذلك، منذ ظهور العولمة الاقتصادية والمالية، تقاربت العديد من الإجراءات لضمان استثمار أفضل للأموال المعبأة. أصبحت الحاجة إلى سهولة قراءة الحسابات من قبل المستثمرين على نطاق دولي أمرًا بالغ الأهمية. ومع ذلك، لن تكون هذه القراءة مجرد وهم أو سراب إذا لم يتم اتخاذ إجراءات ملاءمة للمعايير الدولية. في الواقع، نحن نفهم أن "الغرض من التقييم هو وضع قواعد مشتركة للغرض المزدوج المتمثل في توحيد وترشيد تقديم المعلومات المحاسبية التي من المحتمل أن تلبى الاحتياجات المفترضة لعدة مستخدمين. وبالتالي فإنه يساهم في تنسيق الممارسات المحاسبية وتحسينها ويشجع كذلك المقارنات الزمانية المكانية فيما يتعلق بالمعلومات المالية. التي تعتبر الملاءمة حجر الزاوية في التحولات "العاجلة" الواجب تنفيذها ". لذلك من خلال توحيد المعايير المحاسبية مع الأخذ كنموذج لمعايير أكثر البلدان تقدمًا في هذا المجال، فإن الأنجلوسكسونية تمثل هذه الرؤية. وبالتالي "على المستوى العالمي، فالتعايش بين العديد من المعايير المحاسبية جنبًا إلى جنب مع الدور البارز للأسواق المالية والحاجة إلى قابلية المستثمرين للقراءة الدولية للحسابات، جعل من الضروري تنسيق المعايير الدولية. وقد نتج عن هذا الملاءمة تحولات أساسية تتعلق بعمليات توحيد المحاسبة والمعايير ذاتها.."

يصف البعض اعتماد المعايير الدولية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أو التقارب بينها على أنه "تحول محاسبي حقيقي [يمثل] مشروعًا فنيًا معقدًا يحشد موارد كبيرة. بالإضافة إلى الآثار المحاسبية الصارمة، فإنه يتطلب من المهنة التفكير في التغييرات التي يتعين إجراؤها، والموارد الفنية والبشرية والمالية التي يتعين حشدتها وعواقب هذه التغييرات. "و لمواصلة هذا التحليل، نقدم في الأقسام التالية الأسس التي سنجري عليها دراستنا التجريبية من أجل وضع معيار للوضع البلجيكي، من خلال ربطه بأوجه التشابه والاختلاف مع المغرب.

1.5. عناصر المعايير الوطنية البلجيكية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

الهدف من هذا القسم هو تقديم العناصر البارزة الناتجة عن تحليل نظام المحاسبة البلجيكي.

1.5.1. التنظيم الإداري لبلجيكا

دخلت بلجيكا عصرًا عصريًا من خلال تبني منظمة فدرالية منذ عام 1980. بشكل ملموس، "النظام الفيدرالي البلجيكي، الذي تم تطويره في عام 1970، ينبع من حل وسط بين مفهومين متعارضين: مفهوم القومي الفلمندي الذي دافع عن فكرة وجود هيكل فيدرالي مع عنصرين - الفلمنكية والون - على أساس الانتماء إلى الثقافات أو حتى إلى الأمم المتميزة وفكرة حركات الالون المستقلة التي دفعت فكرة تفويض المسائل الاقتصادية إلى ثلاثة المناطق (فلاندرز والونيا وبروكسل) والتي ستكون "أسيا" في تنميتها الاقتصادية الخاصة (فرانسوا، 1997). ولهذا السبب نعرف اليوم نوعين من الكيانات الفدرالية في بلجيكا: ثلاث مجتمعات (الفرنسية، الفلمنكية، الناطقة بالألمانية) التي تم نقل مهارات ذات طبيعة ثقافية واجتماعية وتعليمية، وثلاثة المناطق (الون، الفلمنكية وبروكسل العاصمة) التي أوكلت إليها سلطات فيما يتعلق بالمساعدة للتوسع الاقتصادي، والتخطيط الإقليمي، وحماية البيئة، والنقل والإسكان."

وتوضح المادة الأولى من دستور البلاد، التنظيم الإقليمي للدولة الاتحادية في المجتمعات والمناطق. منذ عام 1993، تم توحيد الدولة حول ثلاث مجتمعات - الناطقة بالفلمنكية والفرنسية والألمانية - وثلاث مناطق - الفلمنكية والون وبروكسل - بناءً على المناطق اللغوية الأربع في البلاد والتي تتداخل. هذا الهيكل الفيدرالي هو نتيجة التسويات السلمية لتسوية النزاعات بين المجموعات المختلفة التي تشكل هذه الدولة متعددة الأعراق. في حين أن الإصلاح الدستوري لعام 1993 كان هدفًا صريحًا هو "تحقيق هيكل الدولة الفيدرالية"، يشير مشروع إصلاح 2012 إلى أن هذا الهيكل ما زال يتطور، خاصة فيما يتعلق بتمويل الكيانات الفيدرالية.

وهكذا فإن ما يميز النموذج الفيدرالي البلجيكي هو أن المجتمعات الفدرالية تمارس مهامها وكفاءتها بطريقة مصاحبة لكل إقليم. إن هذه الخاصية، المستخلصة بشكل خاص من المادة الأولى من الدستور، هي في الأساس نتيجة حل وسط بين الفلمنديين الذين دافعوا عن إنشاء مجتمعات والوونيين الذين يدافعون عن نظام يركز على إنشاء المناطق من ناحية.

فيما يتعلق بمسألة الإصلاحات التي تم إجراؤها في البلاد، تجدر الإشارة إلى أن "بلجيكا فعلت، بدءًا من القانون الخاص الصادر في 8 أغسطس 1980 بشأن الإصلاحات المؤسسية، في الحقبة الفيدرالية ولكن تكوين الدولة الفيدرالية الجديدة غير متناظرة:" دمجت المنطقة الفلمنكية مع المجتمع (البرلمان والحكومة والإدارة) منذ عام 1980، في حين أن منطقة والون والمجتمع الفرنسي يشكلان كيانات منفصلة عن بعضها البعض. تتمتع Bruxelles-Capitale، وهي كيان حضري يتكون من تسعة عشر بلدية تقع في أراض ناطقة بالهولندية ولكنها تضم 85٪ من الناطقين بالفرنسية، بمركز إقليم يكاد يكون تقريبًا في الإقليمين الآخرين. بالإضافة إلى ذلك، يتم تمثيل المجتمعات اللغوية هناك من خلال ثلاث لجان مجتمعية (الفرنسية، الفلمنكية والمجتمعية). أما بالنسبة للمجتمع الناطق بالألمانية، فهو صغير تمامًا في إقليم منطقة والون."

1.5.2. منظمة محاسبة بلجيكية

نظرًا لأن توحيد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتناول مجال المحاسبة، ينبغي تقديم تنظيم المهنة قبل دعم تطبيق المعايير. وتجدر الإشارة إلى أنه في بلجيكا، يتم تعريف تنظيم مهنة المحاسبة (الضريبة) بشكل أساسي بموجب قانون 22 أبريل 1999 المتعلق بالمهن المحاسبية والضريبة - التنسيق غير الرسمي للقانون.

في الواقع، "تمت ملاحظة العديد من إصلاحات النظام المحاسبي للكيانات العامة في بلجيكا منذ قانون 15 مايو 1846 بشأن محاسبة الدولة". يعتمد نظام المحاسبة العامة سابقًا على المحاسبة النقدية، ويعد تصميمه إلى جزأين، الأول يتعلق بمحاسبة الميزانية على أساس المعاملات، والثاني من المحاسبة العامة المشبعة بقوة بالنظام المطبق داخل الشركات الخاصة.

إن ميزة مثل هذا النظام حيث يتعايش مكونان "تتمثل في إمكانية توفير معلومات أكثر اكتمالًا وأكثر دقة حول الوضع المالي والاقتصادي للهيئات العامة، من خلال، تقييم الثروة العامة والديون. وبالتالي، تم تأسيس نظام لارتباط سندات الدولة أولاً لتحسين مراقبة الإنفاق. بعد ذلك، تم فرض تخصيص النفقات على أساس الجدولة والإيرادات، على أساس الاستحقاقات المقررة، مع تقسيم عمليات الميزانية وفقًا للتصنيف الاقتصادي. في وقت لاحق، حدد القانون مبدأ الموازنة العامة للمصروفات التي تجمع كامل نفقات الدولة في وثيقة واحدة فقط حتى يكون لها نظرة عامة على وضع الميزانية."

فيما يتعلق بمجال التحقيق لدينا، ينبغي تحديد أن "القوانين المنسقة بشأن محاسبة الدولة قد أنشأت، في عام 1991، نظامًا موحدًا لمحاسبة القيد المزدوج يسمح بالتكامل بين جميع عمليات الميزانية، المالية والإرث الوطني القائم والقيم. بالنظر إلى التنفيذ الضعيف لأحكام قوانين عام 1991، كان من الضروري تنفيذ إصلاح يسمح للكيانات القطاع العام بالاحتفاظ بحسابات الميزانية والحسابات العامة، في جزء مزدوج، على أساس خطة. محاسب قياسي، والذي تحقق في عام 2003."

الإصلاحات الأخيرة، التي نفذت في عام 2003، وصلت إلى مجال المحاسبة العامة. من أجل دعم محتوى هذا الإصلاح، من الضروري العودة إلى العوامل المسببة: سياق الإصلاحات التي تم إجراؤها في الاتحاد الأوروبي وكذلك في السياق الوطني البلجيكي بالإضافة إلى المساهمة الحاسمة في اعتماد معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

في هذه النقاط، يمكننا أن نوضح بشكل رئيسي بعض العوامل الخارجية التي لعبت دورًا مهمًا في صالح تحديث الإدارة العامة بكاملها، مما يعني في المقام الأول مجال المحاسبة العامة، وبالتالي جميع الكيانات العامة التي تشكل الاتحاد البلجيكي. بما أن البلد جزء من مساحة الاتحاد الأوروبي، فقد دعت الأخيرة "الدول الأعضاء إلى توفير معلومات اقتصادية قابلة للمقارنة من أجل توفير إطار عمل موحد، ولا سيما لتحليل وتقييم الاقتصاد ككل. هذا هو الحال بالنسبة للقطاع الخاص، C. Disle وC. Noël (2007)، مؤكداً على الحاجة إلى توحيد تقنيات المحاسبة على المستوى الأوروبي."

على مستوى المفوضية الأوروبية، ظهر نظام جديد للمعايير المحاسبية، يُعرف باسم "النظام الأوروبي للحسابات" (ESA) الإصدار الأخير من ESA هو من عام 2010، والنسخة السابقة التي يرجع تاريخها إلى عام 1995. هذا النظام يعمل أساسًا كوسيلة لتحقيق الأهداف التي حددتها معاهدة أداء الاتحاد الأوروبي، وبشكل خاص تلك المتعلقة المال. يتم تقديمه كأحد الوسائل والأدوات الإحصائية عالية الجودة التي يتمثل هدفها الرئيسي في جعل حقائق المحاسبة الاقتصادية قابلة للمقارنة. بشكل عام، تعتبر هذه الأداة محاولة لتزويد "مؤسسات الاتحاد والحكومات والجهات الاقتصادية والاجتماعية، وكذلك المحللين، بمجموعة من الإحصاءات المنسقة والموثوقة لتأسيس قراراتهم ومشورتهم. السياسات الواجب اتباعها". يشكل هذا النظام إطارًا واسعًا إلى حد ما للملاءمة، لا سيما من حيث المنهجية، ويُعرف أيضًا بأنه أداة للدقة، وصرامة للمفاهيم والتعاريف والتصنيفات وقواعد المحاسبة. أحد الأهداف المحددة هو السماح بوصف إحصائي متماسك وموثوق وقابل لمقارنة المدخرات بين أعضاء الاتحاد الأوروبي، بشكل عام، يتعلق النظام المذكور بمحاسبة القيد المزدوج، وفقًا للنظام في هذا المجال (لا سيما قانون 15 مارس 1991)، وينص على تخصيص العمليات على أساس المعاملات.

يسمح لنا التحليل الذي تم تنفيذه على هذا النحو بإطلاق نطاق الإصلاح الذي تم تنفيذه في عام 2003. ويتم هذا الإصلاح من خلال ثلاثة قوانين تتعلق بتنظيم جديد للميزانية والمحاسبة والمالية للدولة، والمجتمعات والمؤسسات المحلية.

- يتعلق القانون الأول الصادر في 22 مايو 2003 بالميزانية والمحاسبة الخاصة بالدولة الاتحادية؛
- يعدل القانون الثاني، المؤرخ في 22 مايو 2003، قانون 29 أكتوبر 1846 المتعلق بتنظيم محكمة مراجعي الحسابات. بشكل ملموس، ينص هذا القانون بشكل خاص على إلغاء التأشير السابقة لمحكمة مراجعي الحسابات البلجيكيين؛

- يتعلق القانون الثالث، المؤرخ 16 مايو 2003، بالميزانية وحسابات المجتمعات والمناطق. يحدد هذا القانون الأحكام العامة المطبقة على الميزانيات، ومراقبة الإعانات وحسابات المجتمعات والمناطق، وكذلك تنظيم الرقابة من قبل محكمة مراجعي الحسابات. على وجه الخصوص، يتطلب من كل منطقة ومجتمع الاحتفاظ بحسابات عامة مثل القطاع الخاص.

بشكل أساسي، يجب تحديد أن هذه القوانين "في سياق إنشاء نظام محاسبة مزدوج القيد، مع إنشاء مخطط عام للحسابات". في تفاصيله، سمح قانون 22 مايو 2003 المتعلق بتنظيم الموازنة ومحاسبة الدولة الفيدرالية بإسهام مهم من خلال إنشاء إطار قانوني جديد تمامًا والذي سيكون بمثابة أساس للمحاسبة الدولية في هيكلها الاتحادي. يتم بعد ذلك تخطيط هذه المساهمة من خلال إنشاء نظام محاسبة عام مزدوج الجزء، منظم على المعاملات. يتم هذا الإصلاح على حساب المحاسبة النقدية وحسابات النقد والثروة الحالية التي كانت سائدة من قبل. أما بالنسبة لبلجيكا، فسندم على التوالي التنظيم الإداري، ثم تنظيم المحاسبة في المغرب.

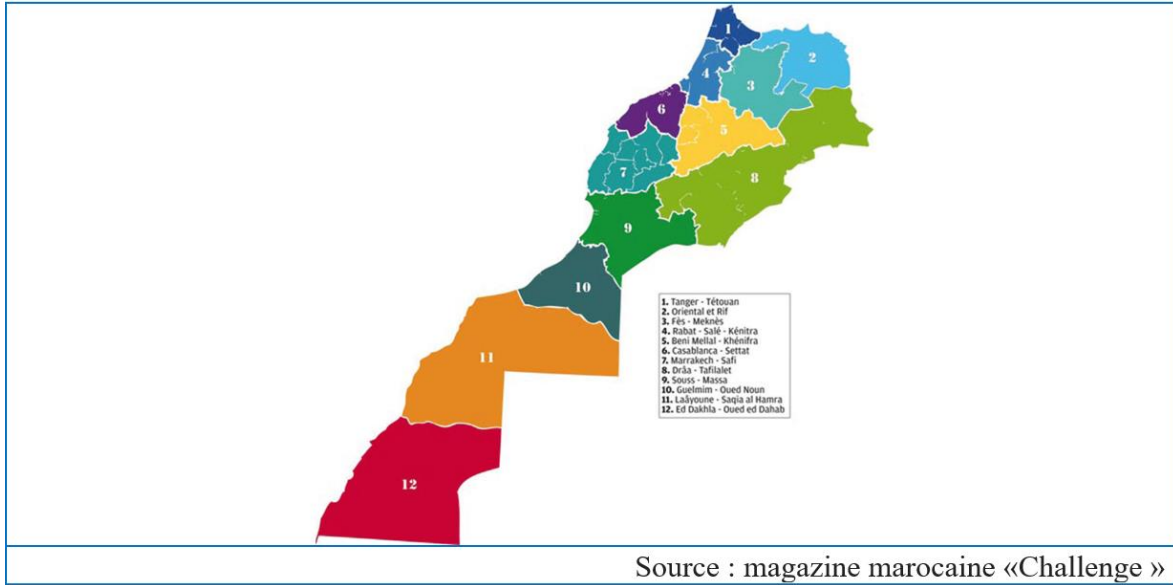
1.6. التنظيم الإداري المغربي

مثل أي مجتمع متغير، فإن المغرب مدعو لإعادة تشكيل نظامه الإداري للاستجابة للقضايا والتحديات التي يطرحها الدستور الجديد، وإعادة تنظيم البلاد إلى 12 جهة. وكما يشير ديفيد ميلوني: "... ينص دستور 29 يوليو 2011 على تحول إقليمي وسياسي وقانوني ثلاثي للمملكة. إنه بذلك يضع الأسس لـ "الجهوية المتقدمة"، وينشئ رمزياً "الملكية البرلمانية"، ويحقق ثورة قانونية، من خلال إعلان حقوق وحرية جديدة". وفقاً للمؤلف نفسه، "لدى دستور 29 يوليو 2011 الكثير ليخبرنا به عن المجتمع المغربي، وهويته الفريدة والمركبة، بالإضافة إلى اهتمامه الدائم بملاءمة ولأه للإسلام مع قابلية للحوار والسلام بين الشعوب". يميل الدستور الجديد إلى تجذير طابع الوحدة الوطنية في التنوع ويؤكد في ديباجته أنها "متلاحمة من خلال التقارب بين مكوناتها العربية الإسلامية والأمازيغية والصحراوية الحسنية، المغذية والثرية من روافدها الأفريقية والأندلسية والعبرية والمتوسطية".

في هذا المجتمع المركب، من الضروري إجراء إصلاح إداري للبلاد للاستجابة بشكل مناسب لتوقعات المواطنين واحتياجات التنمية. بدأت عملية إعادة التشكيل الإداري للإقليم في عام 2010 من خلال مناقشة مشروع الجهوية المتقدمة، مما جعل المنطقة عاملاً رئيسياً في التنمية الوطنية. يؤكد الدستور في عام 2011 هذه الجهات الإقليمية والتي تهدف بشكل أساسي إلى التقليل ليس فقط من التباينات الإقليمية ولكن أيضاً إلى تلك المسجلة بين الحضرية والإقليمية. وحتى مع الأخذ بعين الاعتبار بشكل خاص الحقائق الاجتماعية الجغرافية والاقتصادية للبلاد، تهدف الهيكلية الإقليمية المتقدمة إلى تقليص الفجوات المترامية فيما يتعلق بتوزيع الثروة، والتي تتركز بشكل أساسي في منطقة الدار البيضاء الكبرى.

والهدف من ذلك أيضاً هو الاستجابة للحاجة الملحة في تحقيق اللامركزية والغاء التركيز والتنسيق في عالم متزايد الحركة والانفتاح، حيث تؤدي ثقل النظام الإداري والمركزية المفرطة إلى إبطاء الإقلاع الاقتصادي والاجتماعي بالتأثير سلبيًا على "الحياة". الحياة اليومية للسكان، ومناخ الأعمال، وبالتالي الجاذبية الشاملة للمنطقة "ومناخ البلاد.

يشتمل النظام الإداري المغربي، في بنيتها، على عدد كبير من الهياكل: "الولايات أو المحافظات أو المقاطعات أو البلديات أو الدوائر ... إن مجال اختصاص هذه الكيانات المختلفة ليس دائماً محدداً جيداً، وكذلك شروط التعاون. هذه هي الطريقة التي يمكن أن تنشأ بها المشاكل المتعلقة بعدم التنسيق".



الشكل رقم 2.

1.6.1. منظمة المحاسبة في المغرب

بادئ ذي بدء، تجدر الإشارة إلى أن المحاسبة العامة، بالإضافة إلى بعدها الفني للإدارة المالية، هي مجال قانوني بموجب القانون العام. ثم يتم تحليل هذه المحاسبة وفقاً لبعدين، أحدهما قانوني والآخر فني.

في بعدها القانوني، تحدد نفسها كمجموعة من القواعد القانونية التي تحكم العمليات المالية للهيئات والكيانات العامة. في الأصل، "تم بناء قانون المحاسبة العامة حول المفاهيم الكلاسيكية المتعلقة بالانتظام والتوازن والمسؤولية والرقابة، وكذلك فكرة معينة عن الدولة؛ الدولة المركزية، دولة الرفاه، حالة الخدمة العامة".

تعتبر المحاسبة العامة في بعدها الفني مجموعة من القواعد المحاسبية لتسجيل وتصنيف المعاملات المالية لنفس الهيئات والكيانات العامة. أثناء تحليل النظام المحاسبي الذي أنشئ في المغرب بشكل أساسي من قبل الظهير الملكي رقم 330-66 بتاريخ 10 محرم (21 أبريل 1967) بشأن اللوائح العامة للمحاسبة العامة، والتي يشكل اعتمادها ثورة حقيقية في وقتها يمكن أن نقرأ في المادة الأولى من الظاهر أن "المحاسبة العامة تعني جميع القواعد التي

تحكم، ما لم ينص على خلاف ذلك، العمليات المالية والمحاسبية للدولة، والسلطات المحلية، ومؤسساتها ومجموعاتهم والتي تحدد الالتزامات والمسؤوليات المنوطة بالكلاء المسؤولين عنهم. يتم تعيين هؤلاء الأشخاص الاعتباريين في هذا المرسوم الملكي تحت اسم "الهيئات العامة". وبالتالي، يتم تعريف مجال المحاسبة العامة، ويوضح المقال الثاني من الظهير الرسمي الغرض من النص المؤسس للمحاسبة العامة في المغرب: "الغرض من هذا المرسوم الملكي هو الإصلاح: في عنوانه الأول، الأحكام العامة التي تشكل المبادئ الأساسية لتنظيم المحاسبة العامة. في عنوانه الثاني، قواعد تطبيق هذه الأحكام على الدولة وكذلك، إذا لزم الأمر، عدم التقيد بهذه الأحكام. وفقاً للمبادئ الأساسية لهذا المرسوم الملكي، سيتم تحديد اللوائح المحاسبية العامة المطبقة على السلطات المحلية والمؤسسات العامة لاحقاً بمرسوم تم تبنيه بناءً على اقتراح وزير المالية وبعد رأي الوزراء المعنيين.

بسبب الانفتاح المتزايد للحياة الاقتصادية والاجتماعية في البلاد، فإن النظام التنظيمي للمحاسبة العامة الذي أنشئ بموجب مرسوم ملكي يصبح غير كافٍ. فالإطار الذي ورثناه منذ الاستقلال لا يستجيب "للمطالب الناتجة عن تطور البيئة والطفرات الناجمة عن تكنولوجيات المعلومات والاتصالات الجديدة. في الواقع، إذا كان الهدف الأساسي المعين للنظام المعمول به في عام 1967 هو ضمان انتظام ميزانية العمليات المالية العامة في ضوء القوانين واللوائح السارية، فمن الواضح اليوم أن هذا النظام لم يعد يسمح بضمن الكفاءة المطلوبة في تنفيذ العمليات المالية للقطاع العام". لذلك من المتوقع أن تخصص الحكومة استراتيجية معقنة للمال بدلاً من تكبيرها بدلاً من زيادة الموارد المخصصة. سيكون تبرير أي درهم للإنفاق والإفناق هو العمود الفقري لأي إصلاح للنظام المحاسبي. على وجه التحديد، فإن الدولة هي لب المشكلة، بسبب تدخلاتها وأدوارها الاقتصادية والمالية والاجتماعية.

يضاف إلى ذلك وجود بيروقراطية مقيدة، لا سيما مع الإجراءات والدوائر المرهقة المعمول بها، والتي تُعيق تنفيذ العمليات المالية. إن الثقل يشل أي مبادرة لموظفي الخدمة المدنية، وبالتالي يعيق حرية تصرف المشرف على وكذلك أثناء الإعداد والتنفيذ كما يحدث أثناء السيطرة على العمليات المالية والميزانية. يستمر هذا النظام المحاسبي غير الملائم مع وجود ممارسات جديدة وأقل تكلفة وأكثر فعالية وكفاءة في أنظمة أخرى في جميع أنحاء العالم. بعد ذلك، أشار كل من Rachis Amghar و Abdelkrim Guiri إلى أن "الجميع متفقون اليوم على إدراك الحاجة إلى إصلاح عميق لنظام المحاسبة العامة، قادر على التوفيق بين المخاوف والتوقعات المشروعة للمشرّف والاهتمام الدائم بالحماية الأموال العامة."

نرى أن نظام المحاسبة العامة الذي ساد منذ الاستقلال قديم. في الواقع، إن النظام المطبق لم يعد يستجيب بشكل مناسب للتغيرات في البيئة الاقتصادية والمالية، ولكن توقعات مختلف الجهات الفاعلة، تدعو إلى إصلاح شامل للدور المركزي للدولة كتمثل اقتصادي واجتماعي؛ "يأخذ إصلاح الدولة نطاقاً معيناً لأنه يعدل هيكل النموذج الإداري ذاته ويؤدي إلى إعادة النظر في التفاصيل المرتبطة بجودة الموظف المدني."

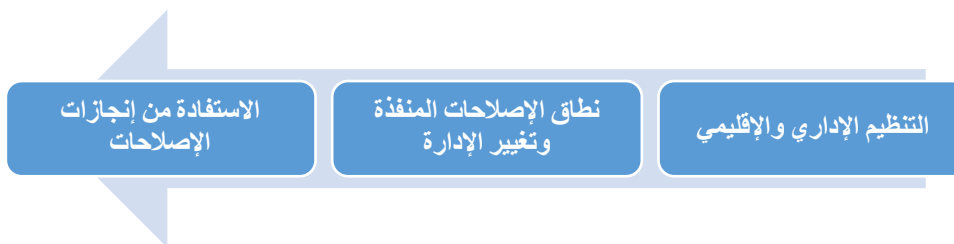
في الأساس، يتم فرض هذا الإصلاح بسبب قيود ميزانية الدولة في سياق اجتماعي - سياسي واقتصادي ومالي يتغير على المستوى الوطني والإقليمي والدولي. باختصار، إنه "تحت تأثير اعتبارات متعددة تتعلق بتطور السياق القانوني والإداري الوطني الذي تميز باعتماد نهج جديد للميزانية، يستند إلى مبادئ عولمة القروض، التعاقد والشراكة وتقييم النتائج، عن طريق بدء تنفيذ قانون جديد للقضائية المالية وإعادة تشكيل نظام المسؤولية الخاص بالموظفين والمراقبين والمحاسبين العموميين، باعتباره إعادة صياغة للمرسوم الملكي عدد 330.66 المؤرخ 21 أبريل 1967، " لذلك فإن الإصلاح ضروري ليس فقط لتحديث القواعد القانونية والإجراءات الأساسية ولكن أيضاً لمراجعة التقنيات المحاسبية لمختلف المعاملات المالية التي يتم فرضها بإصرار في ضوء التطورات في مجال المالية العامة.

يجب ألا يهدف إصلاح الإطار المحاسبي الوطني إلى تخفيف الإجراءات المعمول بها فحسب، بل إلى العمل من أجل الاستخدام السليم للأموال العامة. ولهذا الغرض تحاول إعادة صياغة لوائح المحاسبة العامة والوفاء بها. إن إعادة هذا التصميم يمليه، من بين أشياء أخرى، السعي المتفاني لتحقيق المزيد من التنسيق، لا سيما بفضل إعادة تجميع وتجميع القواعد والإجراءات المنتشرة في العديد من اللوائح. يجب وضع إطار موحد وواضح وشفاف في أيدي جميع الجهات الفاعلة المعنية بإدارة الأموال العامة، بدءاً من تقييض الضباط والمراقبين والمحاسبين العموميين. يعتبر هذا التنسيق هو العنصر الأساسي لجلب المزيد من المرونة والمرونة الهيكلية إلى طرق تنفيذ قوانين المالية والميزانيات العامة.

إن عملية الإصلاح الشامل أخذت في الظهور من أجل ضمان الحكم الرشيد والإدارة العامة، والتي تستلهم بعمق من الإطار التنظيمي للمعايير الدولية. باختصار، يمثل الإصلاح الشامل الذي بدأ على مستوى "لوائح المحاسبة العامة" إجراءً لتكييف النص وتعديله فيما يتعلق بالسياق الذي ينوي التحكم فيه. فيما يتعلق بإنشاء المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، فإن خطوط إعادة تعريف محاسبة الدولة والمساءلة والرقابة تستحق توضيحها. بشكل ملموس، يطمح هذان المحوران إلى الحصول على حسابات ثابتة، تتم مراقبتها في الوقت الفعلي لمقارنتها بالمحاسبة العامة كما هو موصى به على نطاق عالمي. يجب أن توفر المحاسبة العامة معلومات موثوقة وشاملة وسريعة الجودة. قدم إطار المحاسبة الموجود مسبقاً تسميات أولية، استناداً إلى عمليات تسجيل الإيصالات أو المصروفات. في سياق الإصلاح الذي تم تنفيذه، "يعرض المخطط المحاسبي المقترح الحسابات من منظور الحقوق الموروثة والحقوقية، والتي تتمتع بميزة توليد نوعين من النتائج: الميزانية والتراث الاصلي."

يجب أن تكون صورة جميع عمليات الدولة دقيقة ومخلصة. تهدف بالتالي إلى "تحسين الأداء في مراقبة ومراقبة العمليات المالية والمحاسبية للدولة والسماح بتقييمها، لتسهيل دمج أنشطة الدولة في حسابات الأمة، لترشيد إدارة النقد، وتنفيذ التحليلات المالية اللازمة، والمساهمة بنشاط في تطوير توحيد المحاسبة." إن إعادة تعريف محاسبة الدولة لن تكون حاسمة إلا من خلال تحسين نظام المعلومات المالية والمحاسبية. لذلك تم تقديم بعض الاقتراحات. ويشمل ذلك على وجه الخصوص اتباع معايير المحاسبة العامة لإنتاج المواقف الإدارية، خاصة في نهاية العام، زيادة توضيح محتوى وطرق الحفاظ على هذه المحاسبة، لا سيما حسب نوع الأموال، رقمنة هذا الحساب من الدعامات المصممة لهذا الغرض بشكل أساسي للإنتاج في وقت قصير الحساب العام للمملكة والحساب السنوي للدين العام. المجال الأخير، المتعلق بالمساءلة والرقابة، هو مسؤولية متزايدة لجميع أصحاب المصلحة. يتم فهم هذه المسؤولية بشكل أساسي على أنها الامتثال للوائح المعمول بها، مما يقلل من الحاجة إلى السيطرة، والامتثال للشروط والمواعيد النهائية لإنتاج البيانات والحسابات العامة.

لاستكمال هذا التحليل، تجدر الإشارة إلى أن التنظيم في الأمور المحاسبية مستمدة بشكل أساسي من مهام الخزنة العامة للمملكة (TGR) الموضوعة تحت إشراف وزارة المالية. يتم استنباط الإطار القانوني الذي يشكل الأساس التنظيمي للمحاسبة العامة من مجموعة من المراسيم والمنشورات (انظر المربع التالي). على الرغم من صعوبة مقارنة حالتين تظهران مستوى متبايناً إلى حد ما من التطوير والإطار التنظيمي، فإن هذا التعهد مفيد إذا قمنا بتوضيح منطقنا على المستويات الثلاثة الموضحة في المربع التالي:



الشكل رقم 3. مستويات المقارنة لاكتشاف

- **التنظيم الإداري والإقليمي**
الدولتان مملكتان: واحدة تتبع نظامًا ديمقراطيًا قائمًا على الفيدرالية الخاصة بها؛ والثاني هو بلد يمر بتغيير عميق على جميع المستويات ويكون جهده على المستوى التنظيمي كبيراً.
- **نطاق الإصلاحات المنفذة وتغيير الإدارة**
في كل من البلدين، فإن نطاق وعمق الإصلاحات التي يتعين تنفيذها لتحديث الهياكل ينطوي على إدارة شاملة واستراتيجية للتغيير.

▪ **الاستفادة من إنجازات الإصلاحات**
إن بلجيكا منخرطة بالفعل في الحركة الأوروبية بينما يبدأ المغرب في ربط نظامه بمعايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تؤثر في جوهرها على المحاسبة العامة.
على هذه المستويات الثلاثة، تثار أسئلة تتعلق بإدارة التغيير. يتطلب نشر معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الإشراف على المهام المنوطة بالمؤسسات الدولية، ولا سيما لتشكيل الإدارة العامة مثل الشركات الخاصة. لقد كان لظهور الإدارة العامة الجديدة تأثير تدريجي منذ الثمانينات على التغيير التنظيمي والوظيفي للدولة، مع انعكاسات قوية على المسؤولية والمساءلة. تخضع إدارة الشؤون العامة لتغييرات عميقة في نماذجها وفي قواعد تشغيل الإدارات. هذه التغييرات، التي تستدعي إعادة النظر في دور الدولة وهيكلها التنظيمي، وقد أثرت هذه التغييرات تأثيراً عميقاً على أنماط المحاسبة العامة.
عند دمج إصلاح نظام المحاسبة العامة، من خلال دمج معايير النطاق العالمي كما تملئها المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، يجب أن يسعى إصلاح الإدارة العامة إلى المرونة في أساليب الإدارة، في كل من بلجيكا والمغرب. تعتبر هذه المرونة الأداة التي يمكنها تلبية متطلبات البيئة بسرعة وسهولة أكبر. ومع ذلك، فإن نجاح هذا الإصلاح لا يخلو من مشكلات وعقبات. بشكل ملموس، يجب تنفيذ مثل هذا المشروع بشكل استراتيجي وبيقظة شديدة في إجراء وإدارة التغيير المطلوب. يجب أن تعطي إدارة التغيير هذه الأولوية لأهداف اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، مع تعزيز مساهمة الموظفين العموميين وموظفي الخدمة المدنية. ومع ذلك، إذا أخذنا وجهة نظر المسؤولين، فيمكن الاتفاق على أن هذه المسؤولية الإدارية تعني فقط "تحمل مسؤولية أفعالهم وعواقب أفعالهم".

2. تحليل نتائج بلجيكا

2.1. تأثير الوضع البلجيكي على شروط تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

2.1.1. التأثير الثقافي

إن التحليل الذي أجريناه في الجزء الأول من بحثنا والمتعلق بالمنظمة الإدارية والمحاسبة في بلجيكا قد سمح لنا بفهم كيف يمكن أن تتوافق المعايير الوطنية لهذا البلد الأوروبي مع معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
بلجيكا هي دولة فيدرالية تمارس صلاحياتها على البلد بأكمله، وتتألف من ثلاث مجتمعات (الفلمنكية والفرنسية والألمانية) وثلاث مناطق (والونيا، فلاندرز، وبروكسل العاصمة).
ينص قانون 22 مايو 2003 على توحيد محاسبة القيد المزدوج لجميع الخدمات الفيدرالية، بناءً على مخطط عام للحسابات ويركز على المعاملات. إنها خطوة أولى نحو تحديث القواعد المحاسبية. يحدد مرسوم ملكي صادر في 10 نوفمبر 2009 تطبيقه على الولاية الفيدرالية والمجتمعات والأقاليم ولجنة المحاسبة العامة.

بطبيعة الحال، يتقدم كل كيان بخطة سريعة نحو التقييس مما يسمح بالتكيف مع معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. على وجه الخصوص، تباطؤ عدد كبير من القوانين واللوائح والتعلق الناجح للمجتمعات بالأقاليم، مما يبطئ عملية التقييس في بلجيكا. ومع ذلك، فإن الدراسة الكمية التي أجريناها تخبرنا أن التراث الثقافي له تأثير قوي على تطبيق المعايير الجديدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. من المسلم به أن الممارسات المحاسبية والإدارية تنتقل من جيل إلى جيل، وبالطبع فإن العادات القديمة تموت بشدة، لكن الأجيال الجديدة من موظفي الخدمة المدنية تكون قادرة بسهولة على التخلص من الإجراءات القديمة وأن يكون لديها سلوك خارجي، اعتماد ممارسات جديدة.

2.1.2. التأثير الجغرافي

تتنتمي بلجيكا إلى الاتحاد الأوروبي الملزم بشدة بعملية تطوير معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وبالتالي فإنه يتبع توجيهات البرلمان الأوروبي، وخاصة تلك المتعلقة بتكثيف معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لبلدان الاتحاد الأوروبي. تعتبر SEC بمثابة كبح لتطبيق معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والتي تتيح تحقيق المحاسبة على أساس المبادئ العامة. ومع ذلك، توصي المفوضية الأوروبية بتقسيم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى EPSAS لمنح الاتحاد الأوروبي معايير المحاسبة الخاصة به، من أجل الإسراع في مواءمة المعايير.
أُتاحت دراسة أجرتها يوروستات في عام 2012 جمع المعلومات ذات الصلة حول الممارسات المحاسبية في مختلف الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي. توضح الدراسة أن بلجيكا تمثل تعقيداً في نظمها المحاسبية. هذا التعقيد سيكون بسبب البناء القانوني لبلجيكا. تشير الدراسة في هذا البلد إلى بعض التباينات ودرجات مختلفة من النضج من حيث القواعد والممارسات المستخدمة. على سبيل المثال، مستوى الامتثال لمعايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أعلى على مستوى الإدارات المحلية الفلمنكية (المقاطعات والبلديات وإدارات الضمان الاجتماعي) من أي مكان آخر في البلد. ومع ذلك، من المثير للاهتمام ملاحظة أن منطقة العاصمة بروكسل مهتمة بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
وتجدر الإشارة أيضاً إلى أن اعتماد معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البلدان المجاورة (فرنسا وألمانيا على وجه الخصوص) له تأثير إيجابي على تنفيذها في بلجيكا. كما يتأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى حد كبير بالصورة الجيدة التي تعطيها بلجيكا عن محاسبة والاستقرار السياسي والاقتصادي للبلد.

2.1.3. التأثير السياسي

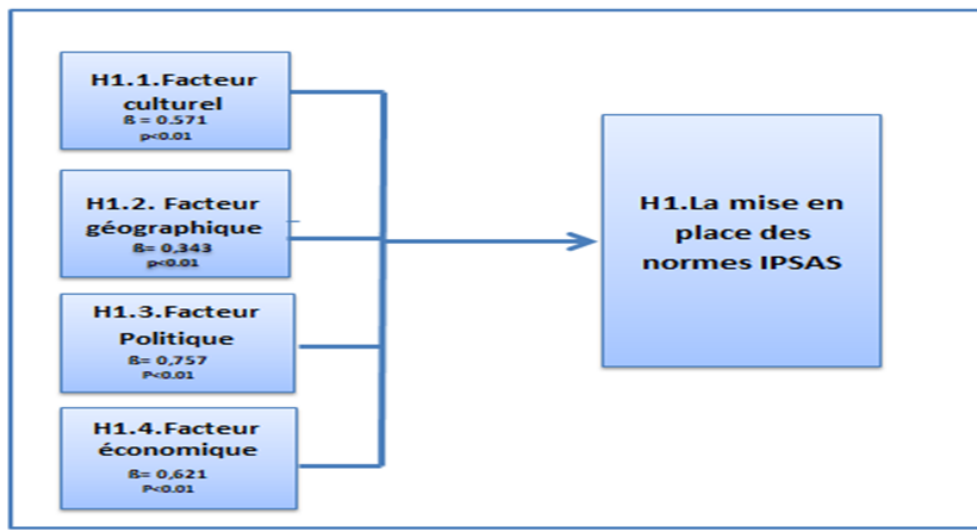
لقد أثبت التطوع في السياسات العامة أنه حاسم لتنفيذ معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. يحدد قانون 16 مايو 2003 الأحكام العامة للميزانيات، ومراقبة المنح وحسابات المجتمعات والأقاليم، وكذلك تنظيم رقابة محكمة مراجعي الحسابات. يسمح إصلاح عام 2003 لكيانات القطاع العام بالاحتفاظ بحسابات

الميزانية والحسابات العامة، جزئياً، بناءً على خطة محاسبية موحدة، والتي يحدد مرسوم ملكي صدر في 10 نوفمبر 2009 الطلب المقدم إلى الدولة الاتحادية، إلى المجتمعات، إلى المناطق وإلى اللجنة.
بالنظر إلى الطابع الإداري، لكل منطقة نظامها الخاص: مشروع Fedcom للحكومة الفيدرالية، ومشروع WBFIN لـ Wallonia، و BBC (دورات السياسة والإدارة) لفلاندرز. من ناحية أخرى، فهي مدفوعة بنفس الرغبة في تكييف نظامهم مع المشروع المشترك للتكيف مع معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

2.1.4. التأثير الاقتصادي

مرة أخرى، الوضع الإداري المحدد لبلجيكا مهم. يتطلب التأثير القوي للمجتمعات في القرارات السياسية أن تحترم مناطق الشفافية العالية في حساباتها. تم تأكيد هذا الجانب، الذي تمت مناقشته على نطاق واسع في دراستنا النوعية، من خلال نتائج الدراسة الكمية.
الإدارة المالية العامة تتسم بالكفاءة، ويتم التحكم في الإنفاق بشكل صحيح، وتعتبر المساءلة شفافة. ومع ذلك، يقول معظم المقيمين البلجيكين أن تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام سوف يحسن كل هذه العمليات على مستوى الإدارة العامة.

كما يوضح الرسم البياني أدناه، هناك علاقة قوية بين نتائج دراستنا الكمية ونتائج مراجعة الأدب النظري والدراسة النوعية التي أجريناها سابقاً. تظهر نتائج بحثنا أن الوضع في بلجيكا يؤثر بشدة على شروط تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.



الشكل رقم 4.

3. تحليل نتائج المغرب

3.1. تأثير الوضع في المغرب على شروط تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

3.1.1. التأثير الثقافي

لاحظنا في دراستنا للأدبيات النظرية أن الأداء المحاسبي للمغرب، بحكم ماضي مخزني، لا يزال مركزياً داخل الخزنة العامة للمملكة (TGR). لتلبية الحاجة إلى تعزيز الحكم الرشيد وإرساء الشفافية في إدارة الأموال العامة، اختارت هذه الهيئة، في إطار القانون الأساسي 130.13، اعتماد 13 من 38 معياراً من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
خلال دراستنا النوعية، تمكنا من مقابلة الأشخاص الخمسة، المجتمعين في نفس الكيان المركزي لـ TGR، المسؤول الوحيد عن تنفيذ هذه المعايير وتطوير خطة المحاسبة الوطنية. وتظهر نتائج دراستنا الكمية أن الموظفين العموميين يتجاوزون بسهولة من الإجراءات القديمة ولديهم موقف ودي اتجاه تبني ممارسات جديدة. إلى حد أقل، يعتبر المقيسون أن التراث الثقافي له تأثير إيجابي على تطبيق المعايير الجديدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

3.1.2. التأثير الجغرافي

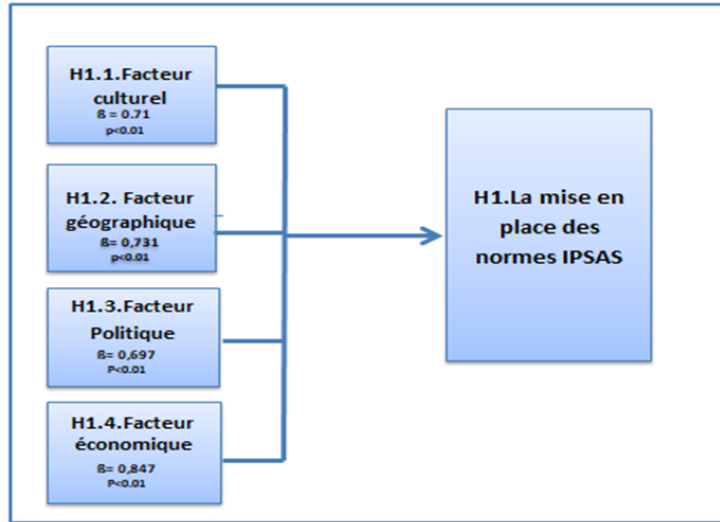
كما يمكن أن نرى في استعراضنا للأدب النظري، فإن الانفتاح التقليدي للمغرب على أوروبا الغربية، وكذلك الانفتاح الأحدث نحو الأسواق الأفريقية وبشكل أعم تجاه الأسواق العالمية يهدف إلى تحويل مسار عمله ليتلاءمه والمعايير والممارسات الدولية. حجمها حجم التحول ملفة للنظر ويجعل بالفعل المملكة المغربية نموذجاً للعديد من البلدان. وتجدر الإشارة إلى أن اعتماد معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في أوروبا له تأثير إيجابي على تطبيقها في المغرب.

3.1.3. التأثير السياسي

لقد أثبت التطوع في السياسات العامة أنه حاسم لتنفيذ معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. من ناحية أخرى، اتضح أن الإدارة ليست مستقلة بما فيه الكفاية أمام السلطات العامة.

3.1.4. التأثير الاقتصادي

لاحظنا في الجزء الأول أن المغرب يتمتع بمكانة متقدمة في أوروبا. تكتسب العلاقات الثنائية أهمية خاصة لتوثيق العلاقات السياسية، مع عقد قمة بين الاتحاد الأوروبي والمغرب وإنشاء آليات للتشاور على المستوى الوزاري؛ تكامل السوق الموحدة على أساس الاعتماد التدريجي للمقتنيات المكتسبة؛ التعاون القطاعي. مشروع التوأمة هو جزء من البعد الثالث للحالة المتقدمة الممنوحة للمغرب من قبل الاتحاد الأوروبي في 13 أكتوبر 2008. من الدراسة الكمية، يتبين أن الوضع الاقتصادي في المغرب له تأثير إيجابي على شروط تنفيذ معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. كما يوضح الرسم البياني أدناه، هناك علاقة قوية بين نتائج دراستنا الكمية ونتائج مراجعة الأدب النظري والدراسة النوعية التي أجريناها سابقاً. وتظهر نتائج بحثنا أن الوضع في المغرب يؤثر بشدة على شروط تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.



الشكل رقم 5.

4. التوصيات

تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في بلجيكا والمغرب. بشكل عام، تسمح المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام للهيئات والمؤسسات المختلفة بممارسة رقابة سهلة ودقيقة على الإنفاق العام، إما مقدماً أو بعد التنفيذ. ومن بين هذه المؤسسات المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، ومحكمة مراجعي الحسابات، والمفتشية العامة للمالية، والبرلمان، وأمر المحاسبين القانونيين.

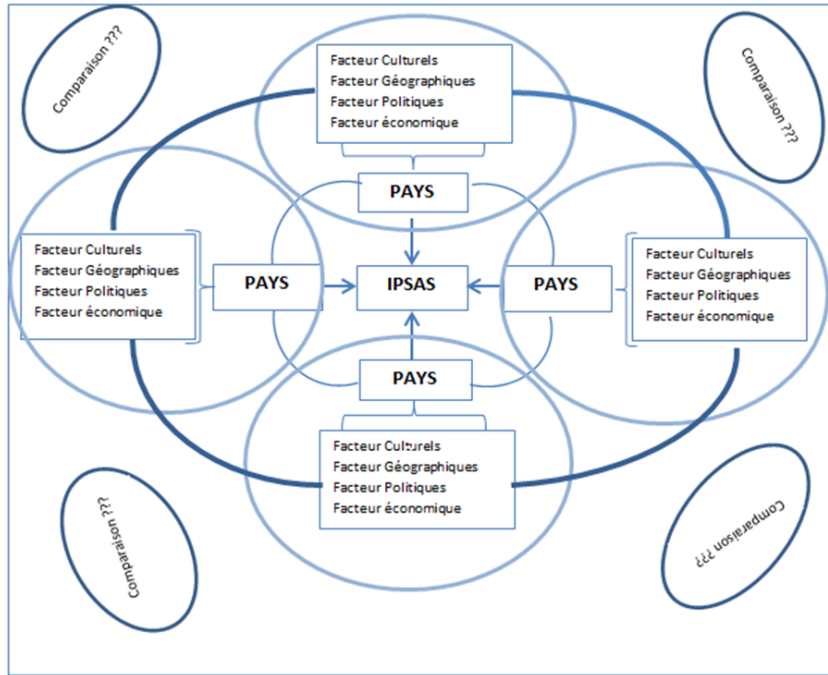
مراقبة الميزانية البرلمانية هي وظيفة أساسية لتعزيز الحكم الرشيد للمالية العامة. هذا ضروري للدول التي ترغب في تعزيز قدراتها على التنمية الاقتصادية والحد من الفقر. تتمثل الحوكمة الرشيدة في المالية العامة في تنظيم خدمات عامة تضمن إنفاق عام يمكن الوصول إليه وشفاف ومسؤول يمول أولويات الحكومة، دون تبذير أو فساد. السيطرة الفعالة تجعل من الممكن تأمين الإنفاق العام والحد منه، من أجل تحسين الأداء.

هذا الإصلاح المحاسبي للدولة الذي يصفه (2004) C. Eyraud بأنه "تسمية الانسحاب" هو مشروع تحديث رئيسي يتطلب منهجاً منظماً ومنسقاً، يحدث مع مرور الوقت. و يعد البحث المقارن الذي أجريناه للتو بشأن شروط تطبيق معايير IPSAS وأثار هذا التطبيق في المغرب وبلجيكا هو الأول من نوعه.

الإدارة البلجيكية معقدة، حيث تعتمد المناطق والبلديات والمجتمعات التي تعتمد عليها، وفقاً لمعاييرها، معايير EPSAS، وفقاً لمعايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على السياق الأوروبي، بينما لا تزال الخدمات العامة خاضعة لمعايير المجلس الأعلى للقيم، ولا تزال سارية في أوروبا. علاوة على ذلك، تظل أنظمة تكنولوجيا المعلومات للكيانات المختلفة متباينة. الهدف الأسمى لبلجيكا هو توحيد إجراءاتها، من أجل جعل نتائج مختلف الكيانات الإدارية التي تجعلها قابلة للمقارنة.

الوضع في المغرب مختلف. من أجل جذب المستثمرين الدوليين، يجب على الدولة تطوير إدارتها لجعل المحاسبة أكثر شفافية وأكثر موثوقية وذات كفاءة عالية. لذلك يجب تطبيق معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على البلد بأكمله والمغرب راند في إفريقيا لتعميمها. ومع ذلك، لا تزال العقوبات القانونية تحد اليوم من عدد المعايير المعمول بها إلى 13 من أصل 38، على المستوى المركزي للخزانة العامة للمملكة، في حين أنها ليست قابلة للتنفيذ حتى الآن على المستوى المحلي.

لذلك تؤكد هذه الاختلافات تأثير الوضع الجيوسياسي والتراث الاجتماعي والثقافي وبالتالي أهداف أي بلد فيما يتعلق بشروط تنفيذ معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.



لشكل رقم 6.

5. المنهجية

1. تكوين العينة المكونة

تواجه جميع البحوث العلمية على عينة سلسلة من العقبات التي تعيق سير المسح بشكل سلس وتؤدي إلى انخفاض معدل الاستجابة. هذه العقبات يمكن أن تكون:

- التشتت الجغرافي للعينة التي تتطلب رحلات متكررة، مما يولد تكاليف كبيرة ويتطلب قدراً كبيراً من الوقت؛
- الاهتمام بالسرية بين بعض المسؤولين الذين تم الاتصال بهم والذين يعتبرون أن التحقيق يمس أسرار المؤسسات التي تم الاتصال بها؛
- صعوبة ورفض الكشف عن معلومات استراتيجية وذات صلة وموثوق بها، لا سيما بسبب جودة التدريب ومستوى تأهيل بعض المديرين التنفيذيين والمديرين؛
- عدم توفر المديرين وصعوبة الوصول إلى بعض المؤسسات، مما يؤدي إلى عودة الرحلات والاجتماعات المتكررة.

بالنظر إلى هذه العقبات، تم إيلاء اهتمام كبير للتقنيات التي تتيح معدل الاستجابة الأمثل (كانوك وبيرنسون، 1978؛ شيهان، 2001). يتضمن أسلوب رعاية الاستطلاع الذي يدعون إليه معدل استجابة مرتفعاً وبهذه الروح، طلبنا المساعدة والدعم من الهيئات المعروفة بتعاونها الحيوي ومعرفتها بالقطاع، أي محكمة مراجعي الرباط والخزانة العامة للمملكة بالرباط، محكمة المغرب. حسابات، SPF الميزانية والرقابة الإدارية لبلجيكا. العلاقات التي حافظت عليها خلال دراستنا النوعية الأولية جعلت مهمتنا أسهل.

في بلجيكا، تمكنتا بالتالي من توزيع 174 استبياناً (بما في ذلك 154 قابلاً للاستخدام) لمسؤولي جميع الإدارات ذات الصلة بإصلاح المحاسبة، المتعلقة بمجال المالية العامة: ميزانية SPF، ومراقبة الإدارة، والونيا، بروكسل، العاصمة، فلاندرز، محكمة مراجعي الحسابات، المجتمعات الناطقة بالألمانية والفرنسية، البنك الوطني، بنك بلفوس، المقاطعات الفلمنكية والون.

في المغرب، مكنتنا الاتصالات التي أجريناها في الهيئات المركزية من توزيع 234 استبياناً (بما في ذلك 208 قابلة للاستعمال) على مسؤولي الإدارات المتأثرة بالإصلاح المحاسبي وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على المستويين الوطني والإقليمي للخزانة العامة للمملكة ومحكمة الحسابات المغربية.

2. إجراء التحقيق

للحصول على أعلى معدل استجابة ممكن، أردنا أن نمنح المشاركين وقتاً أقصى. تم إجراء الاستبيان الخاص بنا بين يناير وأكتوبر 2018. قررنا استكشاف وضع بلجيكا، وهي دولة من دول الاتحاد الأوروبي متقدمة بالفعل مقارنة بالمغرب، حيث يميل مشروع الإصلاح نحو تبني معيار دولي للإدارة العامة.

في بداية كل مقابلة، أوضحنا أن المسح الذي أجريناه هو جزء من عمل أطروحة ويقع ضمن إطار أكاديمي بحث يتناول جوانب معينة متعلقة باعتماد معايير IPSAS. لاحظنا أن من تمت مقابلتهم لديهم نوايا حسنة وأنهم كانوا على استعداد للرد دون الكثير من القلق أو الإحراج. بعد مناقشة أولية حول هذا الموضوع، طلبنا من كل شخص تم الاتصال به للإجابة على الأسئلة التي تشكل الاستبيان. بالنسبة لبعض خبراء الموارد الذين لم يتمكن من الاتصال بهم مباشرة، خاصة في بلجيكا، تواصلنا عبر الهاتف.

لتسهيل عمل التحليل اللاحق الخاص بنا، طلبنا وحصلنا من كل شخص على اتصال بالتصريح لتسجيل المناقشة بأكملها. معدل الردود القابلة للاستعمال على الاستبيان هو 87.5٪ بالنسبة للمغرب مع 208 استبيانات، 26 استبياناً غير مكتمل أو غير مرد. بالنسبة لبلجيكا، تلقينا 164 ردًا، 10 منها كانت غير كاملة، مما يمثل معدل استجابة قابلاً للاستغلال قدره 87٪.

يتم إجراء دراستنا بشكل أساسي في إطار التحليل الاستكشافي عن طريق التحليل الواقعي بواسطة المكونات الرئيسية (ACP)، المستخدمة في حالة البيانات الكمية، والتقدير بواسطة نماذج الانحدار المتعددة لاختبار تأثير بعض العوامل أو المحددات. هذه الأداة الاستكشافية يمكن أن توجهنا أيضًا في تحليل أو تفسير نموذج الاقتصاد القياسي. هذه نماذج اقتصادية قياسية شائعة للغاية تهدف إلى تحديد روابط التأثير بين أنواع العوامل وتطبيق معايير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الإدارة العامة.

المراجع

- Abushamsieh K., López-Hernández A. & Ortiz-Rodríguez D. (2014). « Le renforcement de la transparence de la comptabilité publique dans certains pays arabes ». *Revue Internationale des Sciences Administratives*, vol. 80, (2), 461-482.
- Aktouf O. (1992). « Theories of Organizations and Management in the 1990's : Towards a Critical Radical Humanism ? », *Academy of Management Review*, vol. 17, n° 3, p. 407-431.
- Aktouf O. (1994). « The Management of Excellence : Deified Executives and Depersonalized Employees », in Thierry C. Pauchant (éd.), *In Search of Meaning*, San Francisco, Jossey-Bass Publishers, p. 124-150.
- Aktouf O. (1999) « Le management entre tradition et renouvellement », 3e éd. mise à jour, Montréal-Paris-Casablanca, Gaëtan Morin éditeur, 1999, 710 pp.
- Albert D. (2006). « Quelques enjeux contemporains de la relation de service public », *Revue Politiques et Management Public*, Vol. 24, No. 3, 5-12.
- Amar A. & Berthier L. (2007). « Le Nouveau Management Public : Avantages et Limites ». *Revue Gestion et management publics*, Vol. 5, 1-14.
- Barbu E. (2004). « L'harmonisation comptable internationale: d'un vagabondage comptable à l'autre » *Comptabilité Contrôle Audit*, 10, 1, 37-61.
- Barbu E. (2005). « Une meilleure connaissance de l'environnement comptable : condition sine qua non d'une meilleure compréhension de l'harmonisation comptable internationale » *Association francophone de la comptabilité, « comptabilité et connaissances »*, Lille 2005.
- Basseres J. (2009). « La comptabilité publique et la réforme » *RFFP*, n76, pp.93-106.
- Bates S. (2011). « New Zealand should adopt International Public Sector Accounting Standards », *Chartered Accountants Journal*, March 2011.
- Bensouda N. (2012) « La réforme de la loi organique des finances : vers un nouveau modèle de gestion des finances publiques », *Association des Membres de l'Inspection Générale des Finances*, Rabat, le mercredi 2 mai 2012, 23 p.
- Boddan, V (2004). « Strategic stages of the international accounting harmonization, developed by the IASB ». *Annals of the University of Oradea, Economic Sciences Series*, Tom XIII, pp76-82.
- Christiaens J. & Van den Berghe M. (2006). « The Ernst & Young Guide to Applying IPSAS ». *Brugge : Die Keure*.
- Christiaens J. & Van Peteghem V. (2007). « Governmental Accounting Reform: Evolution of the Implementation in Flemish Municipalities ». *Financial Accountability and Management*, Vol. 23, No. 4, 375-399.
- Christiaens J., Reyniers B. et Rolle C. (2010). « Les conséquences des IPSAS sur la réforme des systèmes d'information financière publique : étude comparative », *Revue Internationale des Sciences administratives*, Vol.76.
- Churchill, G.A., (1979) : "A paradigm for developing better measures of marketing constructs", *Journal of Marketing Research*, vol. 16, pp. 64-73.
- Cliche P. (2009), « Gestion Budgétaire et Dépenses Publiques: Description Comparée des Processus, évolutions et enjeux budgétaires du Québec », *Presses de l'Université du Québec*, p.86.
- Doupnik T.S. et Salter S.B. (1995). « External Environmental and Accounting Practice: A Preliminary Test of a General Model of International Accounting Development », *The International Journal of Accounting, Education and Research*, vol.30, n° 2, pp.189-207
- Dujardin B., Dujardin M., Hermans I. (2003), « Ajustement structurel, ajustement culturel ? », *Santé Publique* (Vol. 15).p503-513.
- Earnshaw D. & Judge D. (2002). « The European Parliament and the Commission Crisis: A New Assertiveness? », *Governance*, Vol. 15, No. 3, 345-374.
- El Omari S. (2006). « Echec de l'isomorphisme : première tentative d'organisation de la profession comptable au Maroc (1947-1954) ». *COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S)*, May 2006, Tunisia. pp.1-22.
- Ellwood S. & Newberry S. (2007). « Public Sector Accrual Accounting: Instituting Neo-liberal Principles? », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol 20 No 4. 549-573
- Emery Y. et al., (2008), « la perception de la performance par les agents publics suisses dans un environnement en rapide évolution ». *Revue internationale des sciences administratives*, 2 Vol.74, p.327-344.
- Zeghal D. & Mhedhbi K. (2006). « An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries ». *The International Journal of Accounting*, 41, 373-386
- Zehri F. Chouaibi J. (2013), « Adoption determinants of the international accounting standards IAS/IFRS by the developing countries ». *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, Volume 18.