

# المحاسبة العامة للدولة رافعة لحكمة التدبير المالي العمومي

## دراسة تحليلية مقارنة في ضوء القانونين المغربي والفرنسي<sup>(\*)</sup>

أ.د. أحمد حاسون

أستاذ المالية العمومية، كلية العلوم القانونية والسياسية  
جامعة الحسن الأول، سطات، المملكة المغربية

### الملخص

تبحث هذه الدراسة في التحولات التي تعرفها الأنظمة المالية والمحاسبية على المستوى الدولي، وذلك من خلال تناول المحاسبة العامة التي تهدف مبدئياً إلى تحديث تدبير المالية العمومية. وفي هذا الإطار، أقر التشريع المغربي، على غرار نظيره الفرنسي، إطاراً محاسبياً جديداً للدولة، يعتمد على المحاسبة العامة المستوحاة من المحاسبة الخاصة بالمقاولات، والمرتكزة على أساس مبدأ الاستحقاق.

وتكمن أهمية هذه الدراسة في تناول رهانات المحاسبة العامة ذات العلاقة بقضايا حكمة التدبير العمومي في التجربتين المغربية والفرنسية، ويتجلى ذلك في التوقف عند مساهمتها في مراقبة أفضل للنشاط العمومي، وتدعيم شفافية تدبير المالية العمومية، وتقوية التواصل المالي مع مختلف مستخدمي الحسابات العمومية، فضلاً على إمكان المساهمة في تحسين التدبير العمومي، وهو ما يجعلها رافعة حقيقية لحكمة مالية عمومية جيدة.

وتتمفصل هذه الدراسة لمستويين مترابطين: يتعلق الأول بتحليل المُحدّات العامة للمحاسبة العامة للدولة، من خلال التطرق إلى أسسها النظرية والقانونية، فضلاً على مرتكزاتها التي تتحدد في التقارب مع محاسبة القطاع الخاص، واعتماد منطق الاستحقاق. ويختص المستوى الثاني بتناول رهانات هذه المحاسبة في مجال موثوقية وشفافية التدبير المالي العمومي، فضلاً على إمكان مساهمتها في تطوير التدبير العمومي.

توصلت هذه الدراسة إلى خلاصة عامة مفادها أن أسس ومرتكزات الإصلاح المالي والمحاسبي، في التشريع المغربي، مستوحاة - بشكل كبير جداً - من نظيره الفرنسي، وفي ضوء ذلك تم تصور المحاسبة العامة للدولة في التشريعين المغربي والفرنسي

وتاريخ قبوله للنشر: 2023/5/17

(\*) تاريخ تقديم البحث للنشر: 2023/3/15

باعتبارها رافعة حقيقية لبلوغ الشفافية المالية، ودعم أساسية لتحسين نجاعة الأداء العمومي. وفيما يخص الممارسة، يتضح اختلاف مستويات تنفيذ المحاسبة العامة بين التجربتين المغربية والفرنسية من جهة، كما يتبين، من جهة أخرى، أن تحقيق هذه المحاسبة لمختلف رهاناتها تواجه العديد من الصعوبات.

**كلمات دالة:** الإصلاح المحاسبي، والمحاسبة العامة للدولة، ومبدأ الاستحقاق، وشفافية الحسابات العمومية، وتحديث المحاسبة العمومية، وحكامة التدبير العمومي.

## المقدمة

تعرف الفترة الحالية تحولات جوهرية في النماذج الإرشادية للفعل العمومي، وتطورات مهمة في مقترحات تدبير المالية العمومية، فضلاً على حركة قوية لإصلاح الممارسات المحاسبية؛ من أجل الاستجابة لمتطلبات تعزيز شفافية المالية العمومية. وتتجلى حركة الإصلاحات المحاسبية على المستوى الدولي في تخلي العديد من الدول عن الأنماط التقليدية للمحاسبة، المتمثلة في أنظمة التسجيل والترحيل التي تتسم بمحدودية مساهمتها في تطوير التدبير العمومي، وتقود في الغالب إلى ضعف موثوقية الحسابات العمومية، وذلك من أجل اعتماد نظام جديد للميزانية والمحاسبة، يقوم على أساس الاستحقاق، ويتعلق بالذمة المالية<sup>(1)</sup>.

وارتباطاً بالحركة الدولية الواسعة لتحديث الأنظمة المالية العمومية، قامت العديد من البلدان المنتمة إلى النموذج اللاتيني<sup>(2)</sup>، على غرار البلدان الأنجلوسكسونية، بإصلاح أنظمتها المالية، وعلى الخصوص مراجعة أنظمتها الميزانية والمحاسبية. وفي هذا السياق، دشنت فرنسا إصلاحاً مهماً لنظامها الميزاني والمحاسبي سنة 2001، وكان إقرار المحاسبة العامة عماد هذا الإصلاح. وعلى غرار ذلك، شرع المغرب في سيرورة إصلاح نظامه المالي العمومي منذ بداية العقد الأول من القرن الحادي والعشرين، وتوَجَّ هذا المسار بصدور القانون التنظيمي لقانون المالية سنة 2015، والذي أقر كذلك اعتماد المحاسبة العامة كأحد المداخل الأساسية لتحديث المحاسبة العمومية من جهة، وكرافعة حقيقية لتحسين أداء الأجهزة العمومية من جهة ثانية.

### أولاً: أهمية الدراسة

ساير المشرع المغربي، من خلال إقرار محاسبة عامة على أساس الاستحقاق، الممارسات الدولية في المجال المالي والمحاسبي. ويندرج الاسترشاد بتلك الممارسات في إطار السعي إلى إصلاح نظام المحاسبة العمومية، من أجل تعزيز شروط الحكامة الجيدة

(1) Ph. Adhémar, «Quelques repères sur la mutation en cours des problématiques budgétaires, comptables et d'audit dans le secteur public», Revue Française de Finances publiques (RFFP), Association for the International Foundation of Public Finance, Paris, N°98, Juin 2007, p.143.

(2) تنزعم التجربة الفرنسية النموذج اللاتيني، وتسير على نهجها مختلف التجارب التي حذت حذوها، إما لاعتبارات تاريخية، كما هي الحال بالنسبة إلى التجربة المغربية والتونسية والموريتانية، وإما لاعتبارات جغرافية، كما هو الشأن بالنسبة إلى التجربة البلجيكية والإيطالية والبرتغالية والإسبانية. ونجد تطبيقات هذا النموذج حاضرة أيضاً في البلدان التي تلتقت، ابتداء من القرن الثامن عشر، تأثراً فرنسياً؛ مثل: اليونان وتركيا، وفي أفريقيا الفرنكوفونية، وكذا في أمريكا اللاتينية: البرازيل والأوروغواي والهندوراس والسلفادور.

في النظام المالي العمومي. وفي هذا المضمار، تتجلى أهمية هذه الدراسة في تناول إمكان مساهمة المحاسبة العامة في تجاوز المشكلات التقليدية للنظام المحاسبي، وعلى وجه الخصوص تدارك نواقص وثغرات محاسبة الميزانية. كما ترتبط القيمة العلمية لهذه الدراسة بالأهمية القصوى للمحاسبة العامة في مجال ضمان موثوقية<sup>(3)</sup> وشفافية الحسابات العمومية بصفة خاصة، وإمكان مساهمتها في تحسين التدبير المالي العمومي بصفة عامة.

### ثانياً: إشكالية الدراسة

تتحدد الفكرة الأساسية التي ينبنى عليها موضوع هذه الدراسة في تناول رهانات المحاسبة العامة ذات العلاقة بقضية نجاعة الأداء العمومي، وذلك عبر ربطها بمشكلات التدبير المالي والمحاسبي من جهة، وكذا إمكانات تحديث التدبير العمومي من جهة ثانية.

وإذا كان إرساء المحاسبة العامة يروم أساساً تطوير النظام المحاسبي لكل الأشخاص المعنوية العامة سواء تعلق الأمر بالدولة، أو بالمؤسسات العمومية، أو بالجماعات الترابية، فإن الباحث سيقصر هذه الدراسة على مقاربة المحاسبة العامة للدولة فقط. من هنا، تتناول إشكالية هذه الدراسة البحث في مدى إمكان مساهمة المحاسبة العامة للدولة في إقرار حكمة مالية عمومية، وذلك من خلال الوقوف على دور هذا الصنف الجديد من المحاسبة في تقوية شفافية ومصداقية الحسابات العمومية، وكذا ضمان مراقبة أفضل للتسيير والتحكم في المخاطر، علاوة على الإسهام في تحسين التدبير العمومي.

### ثالثاً: منهجية الدراسة

تتطلب الإجابة عن إشكالية هذه الدراسة استخدام بعض المقاربات والمناهج التي من شأنها المساعدة على تحليل عناصرها الرئيسية. هكذا، سيعتمد الباحث - بداية - إلى الاستعانة بالمقرب القانوني، وذلك لأن الإحاطة بموضوع هذه الدراسة يستدعي توصيف وتحليل المقتضيات القانونية المنظمة لمالية ومحاسبة الدولة. وفي الوقت نفسه، سيستثمر الباحث المنهج المقارن، من خلال استحضار التجربة الفرنسية في مجال إصلاح المالية العمومية، وعلى الخصوص فيما يتعلق بمسار إدراج المحاسبة العامة في

(3) تعني الموثوقية أمانة المعلومات، وإمكان الثقة بها، والاعتماد عليها، حيث تكون خالية، بدرجة معقولة، من الأخطاء والانحياز، وتعتبر بصدق عن الغرض الذي تمثله. وعليه فإنها يجب أن تتصف بصدق التمثيل، وإمكان الإثبات، والحياد.

يُنظر: ميغاد حميد علي وجليدة عيدان حليجل، أثر العولمة على السياسات والتطبيقات المحاسبية، مجلة دراسات مالية ومحاسبية، جامعة بغداد، العراق، مج5، ع13، السنة 2010، ص8 و9.

نظامها المالي العمومي، وذلك بالنظر إلى تأثيرها - بشكل كبير جداً - في النظام المالي العمومي المغربي.

وإذ يستعين الباحث بالمنهج المقارن من أجل تحليل إشكالية هذه الدراسة، فإنه لن ينطلق من قراءة تتغيا استيراد النماذج أو التجارب، وذلك لإدراكه أن سياقات ومرجعيات الإصلاح الميزاني والمحاسبي، ورهاناته وأغراضه، بل تحدياته وإكراهاته، تختلف باختلاف البلدان. وفي ضوء ذلك، سيتناول موضوع هذه الدراسة من منظور قانوني مقارن يهدف إلى مقارنة أسس ورهانات المحاسبة العامة في النظام المالي العمومي المغربي، من خلال الاسترشاد بالتطورات المهمة التي تعرفها التجربة الفرنسية على مستوى التشريع والممارسة.

#### رابعاً: الدراسات السابقة

يشير الباحث - في هذا المستوى - إلى أن موضوع المحاسبة العمومية، والتحويلات التي تشهدها، لم يحظوا - في حقل العلوم القانونية بصفة عامة، ومجال المالية العمومية بصفة خاصة - باهتمام كبير من قبل الباحثين ورجال القانون في المغرب؛ فعلى خلاف اهتمام الدراسات القانونية - بشكل كبير - بالقضايا المتعلقة بالإصلاحات الميزانية والضريبية، تقل الأبحاث القانونية التي تتخذ من المحاسبة العمومية موضوعاً لها، وتظهر ندرة الأعمال الجامعية - على الخصوص - بالنسبة إلى موضوع المحاسبة العامة للدولة<sup>(4)</sup>. وإذا كان هذا الصنف الأخير من محاسبة الدولة لم يشكل مادة لاشتغال الباحثين القانونيين عليه بطريقة مباشرة، فإن الباحث يرى أن ذلك لا يمنع من الإقرار بتناول الأعمال الأكاديمية المغربية هذا الموضوع، ويمكن إيضاح ذلك من خلال مستويين اثنين:

المستوى الأول: تمت الإشارة فيه إلى المحاسبة العامة للدولة بشكل هامشي جداً، وذلك في معرض الحديث عن مستجدات القانون التنظيمي لقانون المالية لسنة 2015، وفي ضوء ذلك اقتصرت الدراسات - في هذا المستوى - على ذكر المحاسبة العامة للدولة ضمن دراسة تهم أساساً تحليل أبعاد الإصلاح الميزاني الذي شهدته المغرب<sup>(5)</sup>.

(4) وعلى خلاف ذلك، يتضح الاهتمام الكبير للباحثين بالمحاسبة العامة في مجال علوم الاقتصاد والمحاسبة.

(5) في المستوى الأول، نذكر - على وجه الخصوص - العملين الأكاديميين الآتين:  
- محمد حيمود، الإصلاح الميزانياتي بالمغرب، دراسة على ضوء القانون التنظيمي للمالية لسنة 2015، ط 1، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2017، ص 63.  
- المنتصر السويني، الدستور المالي والنموذج التدبيري الجديد بالمغرب، ط 1، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2019، ص 69.

المستوى الثاني: اهتم الباحثون فيه بتناول موضوع المحاسبة العامة للدولة ضمن الأبحاث التي انصبت على دراسة الإصلاح المحاسبي للدولة الذي شهده المغرب. وفي هذا الإطار، تمت الإشارة - بصفة عامة - إلى المحاسبة العامة للدولة في إطار مقارنة موضوع تحديث المحاسبة العمومية، وذلك من زاويتين: تهتم الأولى بتوصيف المقتضيات القانونية المنظمة لها. وتركز الثانية على تأثير التحولات التي تشهدها المرجعيات الدولية للتنميط المحاسبي عليها<sup>(6)</sup>.

#### خامساً: خطة الدراسة

يتناول الباحث، في هذه الدراسة، مُحَدَّات المحاسبة العامة للدولة، وممكّنات مساهمتها في تطوير تدبير المالية العمومية، ومن أجل ذلك، سيتوقف - في البداية - عند أسس المحاسبة العامة، من خلال تناول سياقاتها وأطرها النظرية والقانونية، وسيقوم في المستوى الثاني بإبراز بنيتها ورهاناتها المرتبطة أساساً بتدعيم شفافية وفعالية النشاط العمومي، وبالتالي تحقيق حكمة تدبير المالية العمومية في كل من المغرب وفرنسا. واستناداً إلى ذلك، سيتطرق - في المبحث الأول - إلى مُحَدَّات هذا النمط الجديد من المحاسبة في الحقل العمومي، وسيهتم - في المبحث الثاني - بتحليل رهاناتها والعلاقة بتحديات إرساء حكمة مالية عمومية. ولهذا قسّم هذه الدراسة إلى مبحثين رئيسيين:

المبحث الأول: مُحَدَّات إرساء المحاسبة العامة في الحقل العمومي

المبحث الثاني: المحاسبة العامة ورهان حكمة التدبير المالي العمومي

(6) في المستوى الثاني، نشير - على سبيل المثال - إلى هذين العملين الأكاديميين:

- عثمان مودن والمهدي علوي، تحديث نظام المحاسبة العمومية بالمملكة المغربية - من التأطير القانوني إلى التنزيل العملي، القرويين للنشر والتوزيع، القنيطرة، أكتوبر 2021، ص 391 و392.  
- R. Hasnaoui, H. Zouiri, et Z. Heyame, "La réforme comptable de l'Etat et l'impact attendu du passage aux normes IPSAS: cas du Maroc", p.11. Disponible en ligne sur: <https://www.intercostos.org/documentos/congreso-15/HASNAOUI.pdf>.

## المبحث الأول

### مُحدِّدات إرساء المحاسبة العامة في الحقل العمومي

انطلقت سيرة الإصلاحات المحاسبية في بلدان مُنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية<sup>(7)</sup> خلال العامين 1995 و1996. وقد شهدت العديد من البلدان الأعضاء في هذه المنظمة تحديثاً لأنظمتها المالية، من خلال إرساء إصلاحات محاسبية أفضت إلى الانتقال إلى محاسبة السنة المالية. وفي هذا الإطار، أقرت بعض البلدان الأنجلوسكسونية؛ مثل: المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية وكندا ونيوزيلاندا، المحاسبة العامة، بالتوازي مع تأسيس مبدأ صدقية الحسابات، وكذا اعتماد المصادقة على الحسابات التي تشكل، كإحدى الآليات الرقابية الحديثة، عاملاً جوهرياً لتحديث الأنظمة المحاسبية العمومية.

وعلى المنوال نفسه، سارت الإصلاحات الميزانية والمحاسبية التي عرفتها معظم الأنظمة المالية المعاصرة، ومنها النظام اللاتيني، وذلك من خلال إدخال المحاسبة العامة لتشريعاتها المالية. وتعد هذه المحاسبة أحد متطلبات التدبير العمومي الجديد الذي عرف العديد من التطورات منذ العقد الأخير من القرن العشرين. وترمي تلك التطورات، في جوانبها الأساسية، إلى ضمان فعالية النشاط العمومي، وكذا تحقيق التقارب بين الثقافة المالية للإدارات العمومية والثقافة المالية للمقاولات الخاصة.

## المطلب الأول

### الأسس القانونية والنظرية للمحاسبة العامة

يحاول الباحث، في هذا المطلب، تناول أسس المحاسبة العامة التي تعد جوهر الإصلاح المالي والمحاسبي، من خلال التوقف عند السياقات العامة لتشكُّلها في النظام المالي المغربي، ونظيره الفرنسي، وكذا تحليل بنيتها المفاهيمية، ومرجعياتها النظرية، وذلك بغية الوقوف على مضامين مبادئها وقواعدها المنتقلة حديثاً إلى الحقل العمومي.

(7) أُسِّست هذه المنظمة في 30 سبتمبر 1961، وقد حلت محل منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي التي أُسِّست سنة 1948. وتهدف هذه المنظمة الدولية إلى تحقيق التنمية الاقتصادية، وإنعاش التبادلات التجارية. وتتكون حالياً من ثمانية وثلاثين عضواً ينتمون إلى أوروبا، وآسيا، وأمريكا، وأستراليا. ومن البلدان الأعضاء في هذه المنظمة الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وكندا ونيوزيلاندا وفرنسا.

## الفرع الأول

### الإطار القانوني للمحاسبة العامة

دشنت فرنسا، من خلال القانون التنظيمي لقوانين المالية لسنة 2001<sup>(8)</sup>، إصلاحاً عميقاً لنظامها المالي العمومي، وتحديثاً جوهرياً لنظامها المحاسبي بصفة خاصة. ويروم هذا الإصلاح تحقيق ثلاثة أهداف أساسية: التدبير المرتكز على نجاعة الأداء، واعتماد المحاسبة العامة على أساس الاستحقاق، وذلك بالتزامن مع إقرار مبدأ صدقية الميزانية والحسابات، فضلاً على تأسيس المصادقة على حسابات الدولة<sup>(9)</sup>.

ويندرج إرساء فرنسا المحاسبة العامة في إطار السعي إلى الانخراط في البيئة المالية الجديدة التي تشكلت نتيجة الانضمام إلى الاتحاد الأوروبي، واعتماد الأورو، وتبني ما يصاحب ذلك من إجراءات وتدابير ملائمة ومتطابقة مع الالتزامات الأوروبية الرسمية، كاعتماد إطار ميزاني متعدد السنوات من أجل الاستجابة لبرنامج الاستقرار الأوروبي<sup>(10)</sup>.

وعلى هذا الأساس، تستجيب الإصلاحات الميزانية والمحاسبية الفرنسية، في جانب منها، لاشتراطات الالتزامات المالية والمحاسبية الأوروبية، وذلك بالنظر إلى أن النظام الأوروبي للحسابات أضحى يقوم على قاعدة إلزامية مسك حسابات الإدارات العمومية على أساس مبدأ الاستحقاق. وفي الجانب الآخر، ترتبط تلك الإصلاحات بمتطلبات داخلية تسعى إلى تحديث تدبير المالية العمومية، وتتوافق عموماً مع التطورات المؤسساتية والقانونية التي شهدتها فرنسا، وكذا التحولات التي تعرفها وظيفة الدولة نفسها، وأنماط التدبير العمومي بها.

وعلى هذا المستوى، فإدخال المحاسبة العامة في النظام المالي الفرنسي يبتغي تجاوز نواقص النظام المحاسبي التقليدي، وإحداث تغيير عميق في الالتزامات المحاسبية للدولة، زيادةً على الاهتمام بالجوانب المتعلقة بصدق وموثوقية المعلومات المالية، والاستجابة لمتطلبات الشفافية، بل يروم عموماً تحسين الممارسات التدبيرية في الحقل العمومي. وفي هذا السياق، قام المشرع الفرنسي بإعادة تنظيم المحاسبة العمومية، من خلال إقرار

(8) Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois des finances, journal officiel n° 0177, 2 août 2001, France, p.12480.

(9) M. Cotten et S. Trosa, «Les réformes comptables dans les pays de l'OCDE et en France : des outils pour la performance et la transparence», Revue Française d'Administration Publique, Institut national du service public, Paris, N° 123, (2017), pp.293-295.

(10) A. Lambert, «Quel bilan 10 ans après», RFFP, n° 136, novembre 2016, p.21.



إطار محاسبي جديد يتأسس على ثلاث محاسبات مترابطة، هي: محاسبة الميزانية، والمحاسبة العامة، والمحاسبة التحليلية<sup>(11)</sup>.

وفي ارتباطٍ بالحركة الدولية للإصلاحات الميزانية والمحاسبية، عمد المشرع المغربي - بدوره - إلى إصلاح القانون التنظيمي لقانون المالية، وذلك استجابة لسياق دولي ووطني يعرف العديد من التحولات التي تشترط موثوقية وفعالية النشاط العمومي<sup>(12)</sup>. ويرتكز هذا الإصلاح، وفقاً للمنظور الرسمي، على ثلاثة محاور رئيسية، تتمثل في: تحسين نجاعة الأداء العمومي، وتعزيز المبادئ والقواعد المالية، وكذا تدعيم شفافية المالية العمومية؛ فضلاً على تقوية الرقابة البرلمانية على المالية العمومية<sup>(13)</sup>. وفي هذا الإطار، منح القانون التنظيمي لقانون المالية<sup>(14)</sup> الذي تأثر - بشكل كبير - بنظيره الفرنسي، مكانة مهمة لإصلاح محاسبة الدولة كرافعة لحكمة التدبير المالي العمومي.

ومعلوم أن نظام المحاسبة العمومية المحدد بمقتضى المرسوم الملكي الصادر سنة 1967<sup>(15)</sup>، وهو نظام حافظ على استقرار قواعده على الرغم من تقادم أغلبها، قد أضحت ترد عليه استثناءات كثيرة، إما بفعل النصوص التنظيمية، وإما بفعل الممارسة، بل إن هذه القواعد أصبحت غير قادرة على مسايرة التطور الذي تعرفه المقتربات والتقنيات الحديثة لتدبير المالية العمومية. والجدير ذكره أن أغلب التغييرات التي عرفها هذا النظام، إلى حد الآن، اتسمت بطابعها التقني، ولم ترق إلى مستوى الإصلاح الجوهرى لوظيفة المحاسبة العمومية.

واستناداً إلى ذلك، أصبح النظام التقليدي للمحاسبة العمومية متجاوزاً ومفتقداً لتساقه، كما أنه نظام مكلف وغير فعال في مجال ضمان موثوقية وشفافية الحسابات العمومية، بالإضافة إلى أنه لم يعد يمنح إلا صورة ناقصة عن حقيقة الوضعية المالية للدولة<sup>(16)</sup>.

(11) اختار المشرع الفرنسي، من خلال تبني محاسبة ثلاثية الأبعاد، المحافظة على محاسبة الميزانية، وإتمامها بالمحاسبة العامة.

(12) ترمي هذه الاشتراطات إلى إقرار الحكامة المالية من خلال التصدي لمظاهر سوء إدارة المال العام التي تحولت، في حالات كثيرة، إلى فساد مالي.

(13) وزارة الاقتصاد والمالية، مذكرة تقديمية لمشروع القانون التنظيمي رقم 13-13 لقانون المالية، المملكة المغربية، 2014، ص 2-4.

(14) القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.62، بتاريخ 2 يونيو 2015، الجريدة الرسمية، ع 6370، 18 يونيو 2015، ص 5810.

(15) المرسوم الملكي رقم 66-330 المتعلق بالنظام العام للمحاسبة العمومية، بتاريخ 21 أبريل 1967، الجريدة الرسمية، ع 2843، 26 أبريل 1967، ص 801.

(16) فيما يتعلق بالمقاربة التقليدية للمالية العمومية، وعلى وجه الخصوص تراكم مشكلات واختلالات

ولتجاوز مظاهر محدودية التدبير المحاسبي العمومي في صيغته التقليدية، قام المشرع المغربي بإصلاح نظام المحاسبة العمومية؛ ليصبح أكثر شمولاً واتساعاً، حيث أضحت محاسبة الدولة - على وجه الخصوص - تتضمن محاسبة الميزانية والمحاسبة العامة ومحاسبة تحليل التكاليف. وفي ضوء ذلك، أضحي الإطار المحاسبي الجديد للدولة يتركز على ثلاث محاسبات ذات منطلقات ومرجعيات متنوعة، وأبعاد وتقنيات متعددة، وهي: محاسبة العمليات الميزانية، والمحاسبة العامة، والمحاسبة التحليلية.

وفي هذا الصدد، تؤكد المادة (31) من القانون التنظيمي لقانون المالية أن الدولة «يجب أن تقوم بمسك محاسبة ميزانية للمداخيل والنفقات»<sup>(17)</sup>، كما «يجب أن تمسك محاسبة عامة بالنسبة إلى مجموع عملياتها». وهي بذلك تقوم، على غرار المادة (27) من الدستور المالي الفرنسي<sup>(18)</sup>، بالتمييز الواضح بين نمطين من المحاسبة، ذاك المتعلق بمحاسبة الميزانية، والآخر المتعلق بالمحاسبة العامة<sup>(19)</sup>. ولقد دخلت هذه الأخيرة حيز التنفيذ ابتداء من أول يناير 2018، بعد أن دخلت حيز التنفيذ في فرنسا منذ أول يناير 2006.

وبهذا الخصوص، أضحت الدولة تمسك محاسبتين: الأولى محاسبة الميزانية التي تقوم بحوسبة ترخيصات الالتزام واعتمادات الأداء، وبذلك مداخيل ونفقات الميزانية العامة. والثانية محاسبة عامة تعمل على تسجيل مجموع عمليات الدولة، بمعنى تقييد جميع العمليات المتعلقة بعائداتها وتكاليفها، وكذا تلك المتعلقة بأصولها وخصومها، بالإضافة إلى التزاماتها خارج الحصيلة المحاسبية. وارتباطاً بذلك، يتضح أن المحاسبة العامة ليست موجهة فقط لعرض التدفقات المالية للدولة، بل إنها مخصصة أيضاً لتقدير حالة الذمة المالية<sup>(20)</sup>، ووضع حصيلة محاسبية لكل سنة مالية، فضلاً على تحديد النتيجة.

النظام المحاسبي في المغرب، يمكن الرجوع إلى: محمد حنين، المقاربة الجديدة لتدبير الميزانية، ط 1، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، 2007، ص 60 - 65.

(17) سمي المشرع المغربي الصنف الأول من محاسبات الدولة بـ «المحاسبة الميزانية»، ويفضل الباحث التعبير عنها بـ «محاسبة الميزانية».

(18) تحيل هذه العبارة فقهاً على القانون التنظيمي لقوانين المالية لسنة 2001.

(19) فضلاً على هذين الصنفين من أصناف محاسبة الدولة، يمكن لهذه الأخيرة أيضاً أن تقوم بمسك محاسبة تحليل التكاليف.

(20) ترجمة كلمة Patrimoine في القاموس القانوني العربي بالذمة المالية، وهي جماع الأصول والخصوم؛ أي الحقوق والتكاليف القابلة للتقدير نقداً، والتي تكون للمرء أو عليه. وتتكون منها مجموعة قانونية لا يجوز فيها فصل الأصول عن الخصوم. وهي بذلك مجموع الحقوق والالتزامات المتعلقة بشخص ما، والتي تترجم وضعيته المالية. إبراهيم نجار، وأحمد زكي بدوي، ويوسف شلالا، القاموس القانوني - فرنسي - عربي، ط 6، مكتبة لبنان، بيروت، 1998، ص 216.

إن ما تقدم يثبت اختلاف هذا الصنف الجديد من المحاسبة عن محاسبة الميزانية التي تعتمد - إلى حد كبير - على نظام الصندوق، وتكتفي بتسجيل الإيرادات والنفقات فقط؛ إذ تبين المحاسبة العامة في التشريع المغربي العمليات المتعلقة بالميزانية، وعمليات الخزينة، والعمليات المنجزة مع الأغيار، وحركات الممتلكات وقيم الاستغلال. كما تبرز أيضاً نتائج السنة المالية، وتمكن من إعداد القوائم المالية ووضعيات التسيير<sup>(21)</sup>.

وبناء على ذلك، يكشف إقرار المحاسبة العامة عن رغبة المشرع في إدخال تغيير حقيقي لنظام المحاسبة العمومية، بالنظر إلى أنها لا تقتصر على تقييد الأصول المالية فقط، وإنما تهتم كذلك بمجموع عناصر الذمة المالية للدولة (المستعقرات)<sup>(22)</sup> والديون والمخزونات...<sup>(23)</sup>.

## الفرع الثاني

### الإطار المفاهيمي للمحاسبة العامة

يُحدّد الإطار المفاهيمي للمحاسبة العامة المبادئ والمعايير والقواعد الأساسية التي يمكن أن تشكل المرجعية المعيارية الجديدة للنظام المحاسبي للدولة. ويتشكل من مجموع المفاهيم المستوحاة من المحاسبة الخاصة بالمقاولات، والتمثلة أساساً في الأصول والخصوم والوضعية الصافية والتكاليف والعائدات، كما يشتمل على جملة من المبادئ والقواعد العامة المطبّقة في مجال مسك حسابات الدولة.

وفي هذا المضمار، تعتبر الأصول موارد خاضعة لسيطرة وتملك المنشأة نتيجة أحداث

(21) الفصل (58) من المرسوم رقم 2.09.608 المغيّر والمتمّم للمرسوم الملكي رقم 66-330 المتعلق بسن نظام عام للمحاسبة العمومية، الصادر في 27 يناير 2010، الجريدة الرسمية ع 5811، بتاريخ 8 فبراير 2010، ص 423.

(22) فضّل المشرع المغربي تعريب المصطلح الفرنسي Immobilisations بمصطلح المستعقرات، بدل الأصول الثابتة. وتدل المستعقرات على الأصول التي تُستخدم عمومًا في القيام بأداء البنك لوظيفته، والتي لن يتم فناؤها سواء بالاستخدام أو بالتحويل إلى نقدية خلال الفترة المالية، مثل العقارات والأراضي... وتُعرّف في القاموس المحاسبي بأنها عبارة عن ممتلكات منقولة أو غير منقولة، ملموسة أو غير ملموسة، مقتناة أو منتجة بمعرفة الوحدة لغير أغراض البيع أو التحويل، بل لاستمرار استعمالها طوال فترة وجودها كأدوات للإنتاج. محمود علي عطوان، معجم العلوم المالية والمحاسبية المصرفية، ط 1، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 150.

(23) المخزونات هي مجموع المواد والمنتجات المسجّلة في الأصول؛ أي التي تملكها المنشأة، والمودعة مؤقتًا في انتظار استعمالها أو بيعها. محمد بشير علي، القاموس الاقتصادي، ط 1، المؤسسة العربية للدراسات والنشر، بيروت، 1985، ص 376.

سابقة، والتي من المتوقع أن تتدفق منها إلى تلك المنشأة منافع اقتصادية مستقبلية<sup>(24)</sup>. ووفقاً للتصور المحاسبي؛ فالأصول هي عناصر من الذمة المالية لها قيمة اقتصادية إيجابية للوحدة، بمعنى عناصر تنشئ مورداً تراقبه الوحدة بسبب أحداث وقعت، والتي تنتظر منه منافع اقتصادية مستقبلية<sup>(25)</sup>. ومن منظور محكمة الحسابات الفرنسية، تعد الأصول أيضاً عناصر من الذمة المالية، وهي موارد تعود ملكيتها إلى الدولة التي تنتظر الحصول منها على امتيازات اقتصادية مستقبلية. وتتمثل هذه الأخيرة في تدفقات الخزينة، أو إمكانات الخدمات المنتظرة من استعمالها<sup>(26)</sup>. وعلى العموم، تدل الأصول على مجموع الأموال والحقوق التي يمكن أن تُقرّر قيمتها بالنقود، وتكون عنصراً موجباً للذمة المالية.

وبالنسبة إلى حوسبة الأصول، فهي تقيد في البيانات المالية للسنة المالية التي من خلالها تتم مراقبة المنافع الاقتصادية المستقبلية، أو إمكانات الخدمات المستقبلية التي تملك الدولة إمكان الاستفادة منها. ويبدو أن وجود حق الملكية من عدمه غير كافٍ لفرض المراقبة، مادامت الدولة يمكنها مراقبة ممتلكات ما من دون أن تملكها، والعكس صحيح<sup>(27)</sup>.

وتقابل الأصول الخصوم أو الديون، وهي ما يكون مطلوباً من المرء، وتمثل بذلك العنصر السلبي للذمة المالية. والخصوم، من المنظور المحاسبي، قد تكون ثابتة يُحتفظ بها، أو متداولة لا يُحتفظ بها. وتُعرّف الخصوم بأنها التزام تجاه الغير، موجود عند تاريخ إقفال الحسابات، والذي يترتب عنه بطريقة أكيدة أو محتملة، عند تاريخ حصر الحسابات، خروج للموارد لفائدة هذا الغير من دون مقابل منتظر منه بعد تاريخ إقفال الحسابات<sup>(28)</sup>. وبشكل عام، تتكون الخصوم من التزامات الدولة تجاه الأغيار، وتقيد في البيانات المالية للسنة المالية التي نشأت في غضون الالتزامات المرتبطة بها.

(24) محمود السيد الناغي، نظرية المحاسبة، مدخل معاصر، سلسلة المعارف المحاسبية 2، الناشر المكتبة العصرية، القاهرة، 2017، ص165.

(25) Règlement ANC n° 2014-03 relatif au plan comptable général, Version consolidé au 1er janvier 2019, p.15.

[https://www.anc.gouv.fr/files/live/sites/anc/files/contributed/ANC/1\\_Normes\\_fran%C3%A7aises/Reglements/Recueils/PCG\\_Janvier2019/PCG\\_2019.pdf](https://www.anc.gouv.fr/files/live/sites/anc/files/contributed/ANC/1_Normes_fran%C3%A7aises/Reglements/Recueils/PCG_Janvier2019/PCG_2019.pdf).

(26) Cour des comptes, La certification des comptes de l'Etat, commentaires introductifs, France, mai 2009, p.9.

(27) يشترط جانب من الفقه توافر بعض المعايير في الموارد لكي تعتبر أصولاً، وهي: معيار الملكية، ومعيار الخدمات المستقبلية، ومعيار المقدرة الإنتاجية (الخدمية)، ومعيار قابلية التحديد (القياس). ينظر، محمود علي عطوان، مرجع سابق، ص152 و153.

(28) المديرية العامة للجماعات الترابية والخزينة العامة للمملكة، دليل المعايير المحاسبية للجماعات الترابية، وزارة الداخلية ووزارة المالية والاقتصاد والإدارة، المغرب، 3 مايو 2021، ص108.

وتجدر الإشارة إلى أن الفرق بين الأصول والخصوم يقود إلى تحديد الوضعية الصافية، والتي يُقدّم جدولها في شكل لائحة يتم إعدادها في نهاية السنة المالية. وتتضمن بذلك الأصول والخصوم، كما تحدد في الجانب الثاني منها، الفرق بينهما. ويعد جدول الوضعية الصافية الذي يعبر عن الحصيلة المحاسبية، مكوناً أساسياً للحساب العام للدولة.

وبالانتقال إلى التكاليف، فإنها تُعرّف في القاموس المحاسبي بانخفاض في الأصول، أو زيادة في الخصوم لا تخضع للمقاصة في إطار علاقة سببية من خلال إدخال قيمة جديدة في الأصول أو انخفاض في الخصوم<sup>(29)</sup>. وتتمثل إما في استهلاك الموارد من أجل إنتاج سلعة أو خدمة ما، وإما في التزام بالدفع للغير، وذلك بشكل نهائي ومن دون مقابل مباشر في الحسابات. ويُستعمل المصطلح أحياناً مرادفاً لمصطلح «النفقات»، مع أن هذه الأخيرة تعد عادة تكاليف على المكاسب المحققة من الدخل. كما يستخدم المصطلح بصورة عامة، وغير دقيقة، مرادفاً لكلمة «الثمن»<sup>(30)</sup>. وتجدر الإشارة إلى أن اصطلاح النفقات في علم المحاسبة يعبر عن كل ما تتحملة المنشأة من أعباء، أما التكاليف فهي اصطلاح مخصوص ومُحدّد يرتبط بأصل معين، ولذلك تعتبر التكاليف نفقات، والعكس ليس صحيحاً<sup>(31)</sup>.

وتتم حوسبة التكاليف في البيانات المالية للسنة التي تم خلالها استهلاكها. أما بالنسبة إلى تقديم الخدمات، فالسبب المنشئ يتبع طبيعة التكلفة؛ لذلك تم اعتماد قاعدة الخدمة المنجزة بالنسبة إلى الأجور المدفوعة أو الحصول على خدمة. وبالنسبة إلى شراء السلع، فتسليمها هو الذي يحدد تاريخ تقييدها في المحاسبة. وبالنسبة إلى التكاليف المطابقة لنفقات التحويل (إعانات وخدمات اجتماعية...)، فحوسبتها ترتبط بإثبات حق المستفيدين في الحصول على خدمة ما<sup>(32)</sup>.

وفيما يتعلق بالعائدات فهي زيادة في الموارد أو انخفاض في الالتزامات تجاه الأغيار. وتسجل العائدات في البيانات المالية للسنة المالية التي اكتسبت خلالها، وهو ما يطابق، عموماً، تاريخ تسليم السلعة أو إنجاز الخدمة. وبالنسبة إلى العائدات السيادية، فتتم حوسبتها في الوقت الذي يُرخص فيه بتحصيل دخولها، وحيث يمكن أن تنشأ المبالغ بطريقة موثوقة.

(29) دليل المعايير المحاسبية للجماعات الترابية، المرجع السابق نفسه، ص 106.

(30) بشير العلاق، قاموس الإدارة الكبير، مكتبة لبنان ناشرون، بيروت، 2012، ص 80 و 81.

(31) أحمد جامع، النظرية الاقتصادية، ج 1، دار النهضة العربية، القاهرة، 1974، ص 495.

(32) B. Huby, La certification des comptes de l'Etat, L'Harmattan, Paris, 2010, pp.186-187.

ويبدو أن هذه المصطلحات، وتحديدها، ليست خاصة فقط بدولة ما، بل هي متطابقة مع التعاريف الدولية. وتستثنى من ذلك العائدات السيادية التي تشكل موضوعاً لتعريف خاص، بقدر ما أنها ليست مرتبطة بتكاليف معينة على خلاف بقية العائدات. وقد تم تعريفها على أنها عائدات تنتج عن الاقتطاعات الإجبارية المرخص بها من طرف القانون<sup>(33)</sup>.

ومن بين المفاهيم الناتجة عن تطبيق المحاسبة العامة نذكر الباقي أداءه الذي ينجم عن الفرق بين الالتزامات القانونية وأداءات السنة. وبهذا المعنى، فهو يسمح بتقدير اتساع نطاق النفقات المستقبلية التي تؤثر على تدبير مالية الدولة؛ مما يساعد على إصدار حكم حول الطابع الممكن احتمالاً للميزانية المقترحة من طرف الحكومة. ويشكل الباقي أداءه موضوعاً لتقديم موجز جداً في الوثائق الميزانية، غير أن الحساب العام للدولة يتيح إمكان معرفة توزيعه وأسبابه بطريقة دقيقة جداً<sup>(34)</sup>.

وإلى جانب ذلك، تُطبَّق على حسابات الدولة مختلف المبادئ المحاسبية المعترف بها دولياً، وعلى الخصوص تلك المتعلقة بالمشروعية والصدقية والصورة الحقيقية<sup>(35)</sup>. فضلاً على تخصص السنوات المالية، واستمرارية الاستغلال، وديمومة المناهج، والإعلام الجيد. زد على ذلك، مبادئ الوضوح والملاءمة والموثوقية والشمولية، والحيطة والقابلية للمقارنة... فكل هذه المبادئ الأساسية للقانون المحاسبي التي تم التأكيد على أهميتها في مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية، تمثل محاور توجيهية أساسية في ميدان مسك المحاسبة العامة؛ فالصورة الحقيقية هي إحدى النتائج الأساسية للمشروعية والصدقية، وهي تفصح عن حاجة الدولة إلى امتلاك محاسبة للذمة المالية، مع فصل السنوات المالية بعضها عن بعض، وتسجيل الديون والدائنيات<sup>(36)</sup>، وكذا المؤونات لمواجهة المخاطر

(33) تحيل العائدات السيادية على مداخيل الضرائب والغرامات وبقية العقوبات. وتصدر هذه المداخيل من ممارسة الدولة سيادتها، وتأتي من الأغيار الذين لا يتلقون مقابلًا مباشرًا في شكل مورد ذي قيمة معادلة. وترتبط المحصولات الضريبية، وفق الحالة، بالسنة المالية التي نشأت خلالها الحقوق المطابقة لها، أو السنة المالية التي تمت خلالها معاينة المخالفة، شريطة أن يتم قياسها بطريقة صادقة.  
(34) M. André, «Comptabilité générale de l'Etat: quels comptes pour demain?», RFFP, n°136, novembre 2016, p.66.

(35) فضَّل الباحث ترجمة عبارة donner une image fidèle إلى «تقدم صورة حقيقية»، بدلاً من صورة أمينة أو مخلص. وتجدر الإشارة إلى أن المشرع المغربي قد اختار، في المادة (31) من القانون التنظيمي لقانون المالية، ترجمة العبارة الفرنسية نفسها بـ«تعكس صورة حقيقية».

(36) ليس هناك اتفاق على مصطلح موحد لتعريب المصطلح الفرنسي créances؛ إذ فضل البعض ترجمته بالديون، وفضل البعض الآخر تعريبه بالحقوق. ويظهر أن الاستخدام العربية لا تفرق بين الدين العائد للدائن، وهو بالفرنسية créance، والدين الملزم به المدين، وهو بالفرنسية dette. وبناء على هذا التمييز ترجم البعض كلمة créance بدين الدائن، وهو الذي يجب للدائن من شخص آخر. وليد غمرة،

والتكاليف<sup>(37)</sup>، مع وجود ملاحق تفسيرية، لاسيما حول الالتزامات خارج الحصيلة المحاسبية<sup>(38)</sup>.

وإذا كان التشريع يؤكد أن حسابات الدولة يجب أن تكون مطابقة للقواعد السارية المفعول، وصادقة، وتقدم صورة حقيقية لذمتها المالية ووضعها المالي، فإن الالتزام بالنظامية والصدقية وحقيقة الوضعية المالية للحسابات يقتضي الوصول إلى تحديد دقيق لنطاق الدولة، والتعبير عنه بألفاظ محاسبية (أصول وخصوم)، وذمة مالية - لا يجب فقط تحديدها - بل تقييمها أيضاً<sup>(39)</sup>.

وفي هذا الصدد، فقد أوضحت محكمة الحسابات الفرنسية أن النطاق المحاسبي للدولة يشمل كل الهيئات العمومية أو مؤسسات الدولة التي لا تتوافر على الشخصية القانونية، والتي تتلقى مخصصات من الميزانية العامة. وفي هذا المجال، يجب دمج جميع عمليات هذه الأجهزة العمومية في المحاسبة العامة وفقاً للقواعد المطبقة عليها، وفي المقابل لا يتم إدماج عمليات الوحدات التي لها شخصية اعتبارية إلا بقدر القيمة الثابتة المتطابقة مع الحقوق التي تمتلكها الدولة فيها<sup>(40)</sup>.

واستناداً إلى ذلك، يشمل نطاق الدولة حسابات الهيئات أو المرافق التي لا تملك شخصية قانونية متميزة عن تلك الخاصة بالدولة، والتي تحدد وسائل اشتغالها، وموارد تسييرها، في قانون المالية، باستثناء المؤسسات العمومية والأجهزة المماثلة لها المتوافرة على الشخصية القانونية. ويترتب على ذلك، أن جميع عمليات إحداث أو تعديل الحقوق والالتزامات التي تم تنفيذها من طرف المصالح والوحدات الموجودة داخل هذا النطاق يجب أن تدمج في المحاسبة العامة<sup>(41)</sup>.

المعجم القانوني .. فرنسي - عربي، ط1، المؤسسة الحديثة للكتاب، بيروت، 2015، ص152.  
ولقد فضّل الباحث استخدام مصطلح الدائنيات ترجمة لـ créances، وذلك تماشياً مع التمييز الذي أقامه التشريع الضريبي بين الديون dettes والدائنيات créances. المديرية العامة للضرائب، الدونة العامة للضرائب 2023، وزارة المالية والاقتصاد، المغرب، 2023، ص38.

(37) المقصود بذلك عملية الخصم التي يكون أجلها ومبلغها غير محدّدين بشكل دقيق.

(38) M.-Ch Baranger et o. Roques, La certification des comptes publics, LGDJ, Montchrestien, 2018, p.56.

(39) M. Bouvier, M.-Ch. Esclassan, J.-P. Lassale, Finances publiques, LGDJ, Paris, 10e édition, 2010, p.511.

(40) Cour des comptes, Rapport de certification des comptes de l'Etat, Exercice 2007, France, mai 2008, p.5.

(41) J.-L., Albert «La sincérité devant le juge financier», RFFP, n°111, septembre 2010, p.113.

## المطلب الثاني

### مرتكزات المحاسبة العامة

تتميز الفترة المعاصرة بسعي معظم الأنظمة الإدارية والمالية إلى نقل ممارسات القطاع الخاص إلى القطاع العام، وبالتالي نقل آليات اشتغال المقاولات إلى الإدارات العمومية، وذلك في سياق يروم تحقيق الفعالية في التدبير العمومي. وفي هذا الإطار، تستند عملية إدماج المحاسبة العامة في الحقل العمومي على اتباع قواعد لا تختلف عن تلك المطبّقة على المقاولات في القطاع الخاص، كما تركز، في الوقت نفسه، على مبدأ الاستحقاق. وسيتطرق الباحث، في هذا المطلب، لمستويين اثنين: يهتم الأول باقتباس المحاسبة العامة لقواعد المحاسبة الخاصة، وهو ما يؤسس للتقارب بين المحاسبين، ويتعلق الثاني بمبدأ الاستحقاق الذي يعتبر جوهر المحاسبة العامة.

### الفرع الأول

#### قواعد المحاسبة الخاصة عماد المحاسبة العامة

يتأسس التقارب بين المحاسبة العامة والمحاسبة الخاصة نظرياً على منطلقات عامة تدعو لتطبيق تقنيات القطاع الخاص في الإدارات العمومية للاستجابة لمتطلبات الفعالية والنجاعة في مجال التدبير العمومي. كما يقوم على فكرة قابلية نقل المبادئ والقواعد المحاسبية المطبّقة على المقاولات للمرافق العمومية. ويتحدد الهدف من التقارب في ضرورة ضمان موثوقية المحاسبة العمومية بشكل مماثل لما هو موجود في القطاع الخاص. ولهذه الغاية، يجب أن تكون حسابات الدولة، كتلك الخاصة بالمقاولات، قانونية وصادقة، وتقدم صورة حقيقية عن ذمتها المالية ووضعها المالي.

وفي هذا الإطار، شهد العالم الأنجلوسكسوني تطوراً كبيراً في مجال تنفيذ الإصلاحات المحاسبية التي أسهمت في تقريب محاسبة الدولة من محاسبة مقاولات القطاع الخاص؛ فمنذ بداية التسعينيات من القرن العشرين كانت نيوزيلاندا من أول البلدان التي أخضعت التزامات الدولة لمحاسبة عامة مستوحاة من المحاسبة الخاصة للمقاولات، وذلك بقصد التمكن من قياس تأثير قرارات المدبرين في المجال العمومي، وبالتالي تقييم مدى فعالية ونجاعة اختياراتهم التدبيرية وسياساتهم العمومية.

وبالنسبة إلى العالم اللاتيني، فيعد التقارب بين المحاسبين العمومية والخاصة فكرة مُتداوِّلة في الخطاب الفقهي الفرنسي، وكذا في تصريحات الفاعلين والممارسين



في المجالين السياسي والتدبيرى. وعلى مستوى التشريع، فقد تم تدشين هذا التوجه في فرنسا، من خلال إعداد المخطط المحاسبي العام في سنة 1947، ثم بواسطة إصدار مرسوم 1962 المتعلق بالمحاسبة العمومية، والذي يعتبر القانون التنظيمي لقوانين المالية لسنة 2001 تتويجاً له في الشق المحاسبي، ولهذا يكشف مسار إقرار المحاسبة العامة في التشريع الفرنسي تقارباً مرغوباً فيه، ومفترضاً نحو محاسبة القطاع الخاص، إذ إنها أضحت تمسك وفقاً للمعايير الأكثر قرباً لتلك الخاصة بالمقاولات<sup>(42)</sup>.

ومن هذا المنطلق، فقد اتسم تحديث المحاسبة العمومية في فرنسا مبكراً بحركة التقارب بين محاسبة الحقل العمومي ومحاسبة القطاع الخاص، ويتضح هذا التقارب من خلال تأكيد مقتضيات القانون التنظيمي لقوانين المالية على إلزامية أن تملك الدولة إلى جانب محاسبة الميزانية محاسبة عامة. كما أن تشديد المشرع على إعداد هذه الأخيرة وفقاً للقواعد المطبقة على المقاولات يؤسس بوضوح للتقارب مع النظام المرجعي للقطاع الخاص، وتبقى دعوة المشرع لمراعاة خصوصيات نشاط الدولة مجرد استثناء وفق جانب من الفقه<sup>(43)</sup>.

من هنا، فقد اهتم الإصلاح المحاسبي، منذ البداية، بتطبيق الممارسات المحاسبية للقطاع الخاص على محاسبة الدولة، من خلال استلهاهم الإطار المرجعي لهذه الأخيرة للمعايير والقواعد المطبقة على المقاولات، وهو ما شكّل أساساً للتقارب بين المحاسبتين العمومية والخاصة. وفي هذا السياق، تقوم وزارة المالية الفرنسية، منذ العام 2006، بمسك حسابات الدولة وفقاً لمعايير قريبة جداً من تلك الخاصة بالمقاولات، وتخضع الحسابات نفسها سنوياً لمصادقة جهاز خارجي، مثلما هو معمول به في القطاع الخاص. وفي هذا المضمار، أنيطت مهمة المصادقة على الحسابات العمومية بمحكمة الحسابات، والتي تعد، بالنظر إلى أهمية أدوارها الرقابية الحديثة، فاعلاً أساسياً في النهج الذي يرمي إلى تحسين موثوقية الحسابات العمومية، من خلال إقرار المحاسبة العامة<sup>(44)</sup>.

(42) تم التعبير عن الرغبة في التقارب مع محاسبة القطاع الخاص بوضوح في الفقرة الثانية من المادة (30) من القانون التنظيمي لقوانين المالية الفرنسي. كما سيتم تأكيد منطق التقارب نفسه في المادة (56) من المرسوم المتعلق بالتدبير الميزاني والمحاسبي العمومي لسنة 2012. Article (56) du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, France, JORF n° 0262 du 10 novembre 2012. Dernière mise à jour des données de ce texte: 01 janvier 2023.

<https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000026597003>.

(43) Y. Muller-Lagarde, «De la convergence des comptabilités publique et privée», in Droit et comptabilité: la spécificité des comptes publics, Economica, Paris, 2017, p.20.

(44) R. Briet, «Faire de la comptabilité générale de l'Etat un outil pour sa gestion», RFFP, n° 136, novembre 2016, p.70.

وتهدف المصادقة إلى تقديم رأي يتسم بالموضوعية والحياد والوضوح بشأن نظامية وصدقية وحقيقة حسابات الدولة التي يتم تقديمها كل سنة في وثيقة بعنوان «الحساب العام للدولة»، والذي نص القانون التنظيمي لقوانين المالية على إعداده، وفقاً للإطار المرجعي المحاسبي الجديد الذي يتمتع بشكل واسع جداً من الممارسات المقاولاتية، والأطر المرجعية الدولية، مع مراعاة خصوصيات نشاط الدولة<sup>(45)</sup>.

وإلى جانب ذلك، فإذا كانت المحاسبة العامة تكمل محاسبة الميزانية في التشريع المالي الفرنسي، وترتبط بها ارتباطاً وثيقاً من أجل ضمان اتساق جميع حسابات الدولة، فإنها، مع ذلك، تخضع وحدها لإطار معياري رسمي formalisé وتام في الوقت الحالي، والذي يتشكل على الخصوص من المعايير المحاسبية المستوحاة - بشكل كبير جداً - من تلك الخاصة بالمقاولات. وهو ما يجعل المحاسبة العامة تشكل موضوعاً للمصادقة، وذلك على خلاف محاسبة الميزانية التي لا تعرف نظاماً مرجعياً يشكل إطاراً معيارياً يمكن على أساسه أن تقوم محكمة الحسابات بالمصادقة عليها<sup>(46)</sup>.

وقد سار المشرع المغربي، في هذا المجال، على نهج المشرع الفرنسي؛ إذ حاول - بدوره - التقريب بين محاسبة الدولة والمحاسبة المعمول بها في القطاع الخاص، من خلال الالتزام بمسك محاسبة عامة على منوال المحاسبة الخاصة بالمقاولات، الأمر الذي شكل أحد التجديدات والمساهمات الرئيسة للقانون التنظيمي لقانون المالية. وارتباطاً بذلك، أسس هذا الأخير لنقلة نوعية وتحول جوهري في محاسبة الدولة، من خلال تدشين سيرورة تقريب قواعد المحاسبة العمومية من تلك المتعلقة بالمحاسبة الخاصة، ومن خلال التأكيد أيضاً على ضرورة استيفاء متطلبات موثوقية ومصداقية الحسابات.

وعلى هذا المستوى، تؤكد الفقرة الثانية من المادة (33) من القانون التنظيمي لقانون المالية أن القواعد المطبقة على المحاسبة العامة للدولة لا تختلف عن تلك المطبقة على المقاولات الخاضعة للقانون الخاص إلا باعتبار خصوصيات تدخلات الدولة. ونتيجة لذلك، يتم إعداد هذه المحاسبة وفقاً لمبادئ مماثلة لتلك المطبقة على المقاولات، كما يخضع مسكها للقواعد المحاسبية نفسها المتعلقة بالقطاع الخاص، استناداً إلى المدونة العامة للتنظيم المحاسبي المطبقة على المقاولات، باستثناء ما تستلزمه متطلبات مراعاة خصوصيات نشاط الأجهزة العمومية.

(45) G. Orsoni, Finances publiques, dictionnaire encyclopédique, Economica, Paris, 2e édition, 2017, p.189.

(46) Cour des comptes, Certification des comptes de l'Etat, Exercice 2012, France, mai 2013, p.2.

كما تنص الفقرة الرابعة من المادة (31) من القانون التنظيمي لقانون المالية على أن محاسبة الدولة يجب أن تكون مطابقة للقانون وصادقة، وتعكس صورة حقيقية لثروتها ووضعيتها المالية. ووفقاً لذلك، يتبين أن المشرع المغربي يفرض على الدولة الالتزامات نفسها التي يفرضها القانون التجاري على المقاولات<sup>(47)</sup>، وهي: احترام مبادئ النظامية والصدق والصورة الحقيقية، وإخضاع حسابات الدولة لمصادقة جهاز رقابي خارجي؛ يتعلق الأمر بالمجلس الأعلى للحسابات الذي أوكل إليه المشرع التنظيمي هذه المهمة.

وعلى مستوى التشريع الفرنسي، يتبين أن الفقرة الثانية من الفصل (47 - 2) من الدستور، والمادة (27) من القانون التنظيمي لقوانين المالية، مستلهمتان كلية من القانون التجاري؛ إذ تستخدمان - بشكل متطابق - المصطلحات نفسها الواردة في المادة (14-123L) من مدونة التجارة، وبالتالي تقتبسنا بدقة منطوق الفقرة الأولى من هذه المادة: «حسابات الدولة يجب أن تكون صادقة ومنظمة وحقيقية. وتشكل هذه المبادئ الثلاثة المكونات الأساسية لجودة المحاسبة، وتعد بذلك الدعامات الأساسية للهندسة المحاسبية الجديدة للدولة»<sup>(48)</sup>.

وتأسيساً على ذلك، يظهر بشكل ملحوظ تقارب المصادر القانونية للمحاسبة العامة في القطاعين العام والخاص، وكذا التقارب الكبير جداً الموجود بين نظامي المعلومات المحاسبية، فضلاً على التشابه - إلى حد كبير جداً - بين تقنيات مراقبة الحسابات. هكذا، يُلاحظ - منذ إصلاح النظام المحاسبي، وإدخال المحاسبة العامة - أن المعايير المحاسبية للدولة والقطاع الخاص هي نفسها عموماً، كما أن الحسابات التي يجب أن تكون صادقة تحمل المسميات نفسها (حساب النتيجة، والحصيلة المحاسبية)<sup>(49)</sup>.

وعلى هذا النحو، فالتقارب الذي يطبقه القانون التنظيمي لقوانين المالية الفرنسي، ونظيره المغربي، بين القطاعين العام والخاص، موجود بشكل رئيسي على مستوى المحاسبة أساساً، فمفاهيم الصدقية والصورة الحقيقية والحيطة ستكون قابلة للتطبيق تماماً على المحاسبة العمومية. ولكن من ناحية أخرى، لا يزال عدد من العناصر في حاجة إلى التوضيح بقدر ما أن نشاط الدولة لا يرتبط ارتباطاً مباشراً بنشاط المقاولات. كما أن

(47) القانون رقم 9.88 المتعلق بالقواعد المحاسبية الواجب على التجار العمل بها، كما تم تغييره بالقانون رقم 44.03، الصادر بتنفيذ ظهير شريف رقم 1.05.211 بتاريخ 14 فبراير 2006، الجريدة الرسمية، ع 5399، 27 فبراير 2006، ص 522.

(48) A. Camus, «La certification de la cour des comptes», in Droit et comptabilité: la spécificité des comptes publics, Economica, Paris, 2017, p.122.

(49) M.-Ch. Esclassan, «un phénomène international: l'adaptation des contrôles financiers publics à la nouvelle gestion publique», RFFP, n° 101, mars 2008, p.53.

أصول الدولة تتميز بالخصوصية، ولا يمكن مقارنتها تماماً بأصول المقاولات<sup>(50)</sup>.

هكذا، فالإقرار بالتقارب بين المحاسبة العامة والمحاسبة الخاصة ليس المقصود به إثبات التطابق التام بين محاسبة الدولة ومحاسبة المقاولات؛ إذ تلوح من خلال التشريع والممارسة العديد من مظاهر الاختلاف بين المحاسبتين، فإذا كان المشرع يسعى إلى التخفيف من الفجوة الموجودة بين المحاسبة العامة للدولة والمحاسبة الخاصة بالمقاولات، وذلك بجعل محاسبة الدولة مصدرًا للمعلومات المالية المساعدة على اتخاذ القرارات، فإن هذا لم يمنع بعض الباحثين من التشديد على وجود اختلافات جوهرية بين القطاع العام والقطاع الخاص في العديد من المستويات، وكذا التأكيد أن المفاهيم والمرجعيات المستعملة من طرف التحليل المالي للقطاع الخاص لا يمكن نقلها مباشرة إلى الدولة<sup>(51)</sup>.

## الفرع الثاني

### مبدأ الاستحقاق جوهر المحاسبة العامة

بدأت سيرورة إدماج المحاسبة على أساس الاستحقاق في الأنظمة المالية العمومية للبلدان الأنجلوسكسونية منذ نهاية ثمانينيات القرن العشرين<sup>(52)</sup>. ويبدو أن اعتماد محاسبة على أساس الاستحقاق، وموجهة لتوفير أداة إضافية للقيادة، وهدافة إلى تحقيق التقارب مع ممارسات القطاع الخاص، هو اتجاه ملحوظ أيضاً في العديد من بلدان منظمات التعاون والتنمية الاقتصادية التي تسعى إلى الحصول على صورة واضحة جداً عن أنظمتها المالية، وبالتالي إحراز صورة أكثر اكتمالاً من تلك المتاحة من طرف محاسبة الميزانية.

(50) Lefranc (M.), La loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001 et la question de la responsabilité des acteurs, Mémoire de master, Université du droit et de la santé, Lille 2, Faculté des sciences juridiques, politiques et sociales, 2004-2005, p 39. Mémoire publié sur: <http://edoctrale74.univ-lille2.fr>.

(51) J.-R. Alventosa, P. Lefas, J. Goubault, «La première certification des comptes de l'Etat», RFFP, n° 99, septembre 2007, pp.42-43.

(52) كانت نيوزيلاندا هي الدولة الأولى التي تبنت المحاسبة على أساس الاستحقاق في سنة 1989. وقامت الولايات المتحدة الأمريكية بإصلاح محاسبتها منذ بداية العقد الأخير من القرن العشرين؛ إذ اعتمدت المحاسبة على أساس الاستحقاق في بداية التسعينيات، كما أدمجت المصادقة على الحساب منذ سنة 1997. وفي كندا، تم تدشين الإصلاح المحاسبي بشكل تدريجي ابتداء من سنة 1999. وانتقلت إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق بشكل كامل في سنة 2003، وفي الوقت نفسه أقرت المصادقة على الحسابات. أما المملكة المتحدة، فقد اعتمدت استراتيجية تدريجية مكنتها من إصلاح المحاسبة العمومية؛ إذ عمدت إلى إدخال المحاسبة على أساس الاستحقاق منذ 1999 / 2000، وقامت بتقديم حسابات الدولة لأول مرة على أساس الاستحقاق، وأجرت المصادقة على تلك الحسابات في 2000 / 2001، وتمكنت من تعميم محاسبة الحقوق المثبتة في 2001 / 2002.

وعلى مستوى التجربة الفرنسية، فقد أدخل القانون المحاسبي، ابتداء من منتصف تسعينيات القرن العشرين، مبادئ محاسبة الحقوق المثبتة بشكل تدريجي في محاسبة الدولة، سواء تعلق الأمر، على سبيل المثال، بديون الدولة، من خلال بيان التزاماتها، أو تامين ذمتها العقارية<sup>(53)</sup>. وفي الاتجاه نفسه، دشّن المغرب، الذي يتوافر على نظام مالي ومحاسبي مشابه لما هو معمول به في فرنسا، إصلاحًا طموحًا لمحاسبة الدولة، من خلال إقرار المحاسبة العامة على أساس الاستحقاق.

وفي هذا الإطار، فقد نصت مقتضيات المادة (30) من القانون التنظيمي لقوانين المالية الفرنسي على أن المحاسبة العامة للدولة تركز على مبدأ إثبات الحقوق والالتزامات. كما تم تأكيد قاعدة الاستحقاق كجوهر لمحاسبة السنة المالية بشكل صريح من طرف مرسوم التدبير المالي والمحاسبي العمومي لسنة 2012؛ إذ أكدت المادة (56) من هذا المرسوم أن قواعد المحاسبة العامة المؤسّسة على مبدأ الاستحقاق تُطبّق على الأشخاص المعنوية العامة، وهو ما يتوافق مع رغبة المشرع التنظيمي في التأسيس للانتقال من محاسبة التدفقات إلى محاسبة الذمة المالية، وبالتالي من محاسبة الصندوق إلى محاسبة السنة المالية على أساس الاستحقاق<sup>(54)</sup>.

وعلى مستوى التشريع المغربي، فقد فرض مسعى تحديث محاسبة الدولة الذي دشّن أساسًا من خلال القانون التنظيمي لقانون المالية اعتماد محاسبة عامة مركزة على مبدأ الاستحقاق. وبهذا الخصوص، أوضحت الفقرة الأولى من المادة (33) من القانون نفسه أن المحاسبة العامة للدولة تقوم على مبدأ إثبات الحقوق والالتزامات. والجدير ذكره أن إقرار مبدأ الاستحقاق كأساس للمحاسبة العامة للدولة يعود إلى سنة 2010، حيث أكد الفصل (101) من المرسوم رقم 2.09.608 المغيّر والمتمم للمرسوم الملكي المتعلق بسن نظام عام للمحاسبة العمومية أن المحاسبة العامة تركز على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات. وتبعًا لذلك، يتضح طموح المشرع إلى تشييد محاسبة عامة على أساس مبدأ الحقوق المثبتة.

وإثبات الحقوق والالتزامات هو في حقيقة الأمر قاعدة جوهرية للمحاسبة العامة<sup>(55)</sup>؛

(53) P. Desrousseaux, S. Godefroy, Ch. Waline, Le budget de l'Etat: nouvelles règles, nouvelles pratiques, La Documentation française, Paris, 2006, p.135.

(54) M. Bouvier, La LOLF: contrainte budgétaire ou moteur d'une nouvelle gouvernance financière?, in Finances publiques, La documentation Française, Paris, 4e édition 2015, p.54.

(55) J.-R., Blöndal, «Comptabilité et budgétisation sur la base des droits constatés: questions clés et développements récents», Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, Volume 3, n°1, (2003), p.47.

إذ تعد هذه الأخيرة محاسبة للحقوق المثبتة التي تعكس وضعية الذمة المالية للدولة، بتقييد التكاليف والعائدات في السنة المالية التي نشأت عنها، وذلك باستقلال عن تاريخ الأداء أو التحصيل. وعلى هذا المستوى، ترتبط المحاسبة العامة بمنطق السنة المالية، بالنظر إلى أن النتيجة الطبيعية لإثبات الحقوق والالتزامات هي مبدأ السنة المالية؛ لذلك تسمى أيضاً بمحاسبة السنة المالية، وتعني أن الحقوق والالتزامات المثبتة خلال السنة المالية تظل مرتبطة بها، بغض النظر عن سنة الاستخلاص أو الأداء؛ فإذا كان إعداد عمليات الميزانية يتم على أساس محاسبة الصندوق، ووفق منطق الخزينة، سواء فيما يتعلق بالتوقعات أو الإنجازات، فتسجل بذلك العمليات في وقت قبضها أو دفعها<sup>(56)</sup>، فإن المحاسبة العامة، باعتبارها محاسبة السنة المالية، تعتمد، خلافاً لذلك، على تقييد النفقة في وقت الالتزام بها. من هنا، ترتبط جميع العمليات بالسنة المالية التي يتم خلالها اتخاذ القرار، بغض النظر عن تاريخ الأداء أو التحصيل.

وإذا كان المشرع قد ميّز بوضوح، في المادة (31) من القانون التنظيمي لقانون المالية، بين مستويين: ذاك المتعلق بمحاسبة الميزانية، والآخر الخاص بالمحاسبة العامة، فإن ذلك لم يمنعه من اختيار العمل بنظام مزدوج على مستوى مسك الحسابات، فهناك محاسبة الصندوق على مستوى التدبير الميزاني، وذلك وفقاً لمقتضيات المادة (32) من القانون نفسه، في حين يؤخذ بمحاسبة السنة المالية على مستوى المحاسبة العامة للدولة. وبناء على ذلك، تتضح بشكل جلي مساهمة المشرع المغربي لنظيره الفرنسي الذي اختار النهج نفسه، من خلال اعتماد محاسبة على أساس الاستحقاق بالنسبة إلى البيانات المالية، والمحافظة على منطق الصندوق بالنسبة إلى عمليات الميزانية.

وإذا كانت المحاسبة العامة تقوم على إدراج جميع العمليات في حساب السنة المالية التي ترتبط بها، بغض النظر عن تاريخ القبض أو الدفع، فإن ذلك يقتضي اعتماد تاريخ النشأة القانونية للعملية كمعيار لربطها؛ بمعنى أن العملية يتم ربطها بالسنة التي رخصت فيها، وليس السنة التي تم فيها التنفيذ الفعلي. فوفق هذه الطريقة يتم قيد الحساب الختامي للسنة المالية على أساس المبالغ التي تم الالتزام بإنفاقها، وتلك التي نشأ الحق في تحصيلها في أثناء السنة المالية، ولو لم يتم هذا الإنفاق أو ذاك التحصيل خلال السنة المالية نفسها. وارتباطاً بذلك، تتطلب المحاسبة العامة تقييد العائدات عند استحقاقها،

(56) فيما يخص محاسبة الميزانية، يتم إدراج المداخل في حسابات السنة المالية التي يتم خلالها تحصيلها من قبل المحاسب العمومي. ويتم تسجيل النفقات في حسابات السنة المالية التي يؤشر خلالها المحاسبون المكلفون بتخصيص النفقات على الأوامر بالصرف أو الحوالات، ويجب أن تؤدي هذه النفقات من اعتمادات السنة المذكورة، أيًا كان تاريخ الدين.

وليس عند استخلاصها، والتكاليف عند الالتزام بها، وليس عند دفعها فعلياً<sup>(57)</sup>.

وبتقييد الإيرادات والنفقات، وفقاً لتاريخ «الواقعة المنشئة»، وليس ذلك المتعلق بالتاريخ الفعلي للتحصيل أو الأداء، تسمح المحاسبة العامة بتسجيل المبالغ التي يجب أداؤها أو تحصيلها مستقبلاً، فهي بذلك تركز على عرض الحقوق والالتزامات في الحسابات منذ أن تحصل على قيمة حقيقية، وتسمح بإدخال مفاهيم المؤونة<sup>(58)</sup> والاهتلاك<sup>(59)</sup> التي تحيل على نفقات مستقبلية. هكذا، تؤخذ الحسابات في الاعتبار برسم السنة المالية التي تنتج خلالها آثارها المنشئة، بقطع النظر عن فعلية نقلها إلى الخزينة<sup>(60)</sup>.

فطبقاً لأساس الاستحقاق تثبت الآثار المالية للأحداث الاقتصادية بمجرد تحققها، وتعتبر في تاريخ التحقق جزءاً من إيرادات الفترة المحاسبية التي تحققت فيها، سواء تسلمت هذه الإيرادات فعلياً، أم لم يتم تسلمها، وكذلك الحال بالنسبة إلى المصروفات تحمل على دخل الفترة المحاسبية التي تخصها، سواء دُفعت فعلاً أم لم تُدفع<sup>(61)</sup>.

وعلى العموم، يفرض تطبيق المحاسبة العامة على أساس الاستحقاق إلى اعتماد مجموعة من التقنيات الجديدة في مجال المحاسبة العمومية: آلية المؤن، وتسجيل المخزونات، والتسجيل المحاسبي للمستعقرات، وتقنية الاهتلاك، ومبدأ السنة المالية. وفضلاً على ذلك، يتيح مسك المحاسبة العامة على أساس الاستحقاق إمكان تنظيم عملية إثبات المخاطر.

(57) A. Schick, «La budgétisation a-t-elle un avenir?», Revue de l'OCDE, volume 2, n°2, (2002), p.14.

(58) مؤونة وجمعها مؤن أو مؤونات Provisions: هي أموال محفوظة مقابل التزامات آجلة متوقعة، وهي نوع من الاحتياطات الرسمية التي تمكن الحكومات من الوفاء بالتزاماتها.

(59) الاهتلاك amortissement: هو استهلاك تدريجي لقيمة الرأسمال يستدعي تخصيص مبلغ معين في صندوق خاص بشكل سنوي لتعويض الرأسمال عند استهلاكه التام. والاهتلاك يختلف عن الاستهلاك consommation، فهذا الأخير لا يفرض ضرورة تعويض الشيء المستهلك على خلاف الاهتلاك، محمد بشير علي، مرجع سابق، ص 119.

والاهتلاك أيضاً عمل محاسبي يقيد به ما لحق بأحد عناصر موجودات الشركة من هبوط في ثمنها، بسبب القدم أو الاستعمال؛ فيجنب كل سنة مبلغ في سبيل تجديد هذه الموجودات، إبراهيم نجار وأحمد زكي بدوي ويوسف شلالا، مرجع سابق، ص 21.

(60) D. Lamarque, Contrôle et évaluation de la gestion publique, enjeux contemporains et comparaisons internationales, Bruylant, Bruxelles, Belgique, 2016, p.28.

(61) وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، ج2، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 22.

## المبحث الثاني

### المحاسبة العامة ورهان حكمة التدبير المالي العمومي

يندرج الإصلاح المحاسبي في إطار سياق عام يرمي إلى تحديث التدبير العمومي، بالنظر إلى رهاناته التي تتجاوز الجوانب المالية والمحاسبية، لكي تمتد إلى التأثير على تنظيم واشتغال الإدارة العمومية لفائدة إصلاح الدولة<sup>(62)</sup>. ومعلوم أن التحولات التي تعرفها المحاسبة العمومية لا تتعلق بمجرد تعديلات تقنية بسيطة، بل إنها تُترجم فعلياً، من خلال المعايير والأجهزة المحاسبية، تصوراً عاماً لتنظيم البلدان<sup>(63)</sup>. وعلى هذا النحو، يتبين أن الإصلاحات المالية والمحاسبية ترتبط برهان سياسي كبير يتجلى في إصلاح الدولة، من خلال إقرار حكمة مالية عمومية.

وتشكل الحكمة النموذج الإرشادي السائد منذ العقد الأخير من القرن العشرين في مجال التدبير العمومي، إذ اعتُبرت عاملاً جوهرياً في إصلاح الدولة والمجتمع على مستوى كفاءات ممارسة الحكم والسلطة، ومدخلاً أساسياً لتحقيق التنمية، وكذا أداة مهمة لترشيد تدبير الموارد البشرية والمالية. ومن هنا، فإن أيديولوجيا الحكمة الجيدة، ذات الأصل الأنجلوسكسوني، تنزع نحو معالجة وضبط التدبير، سواء الخاص بالإدارات العمومية، أو بالأشخاص الخاصة، تحت مسمى الفعالية الاقتصادية، والشفافية، والمساطر التشاركية، وذلك في سياق اقتصادي ليبرالي<sup>(64)</sup>.

وبالنظر إلى كون الحكمة جزءاً من عملية أوسع لإصلاح الدولة، فهي تتمحور حول مفهوم الأداء؛ وبالتالي الفعالية والنجاعة على مستوى التدبير العمومي بصفة عامة، وتدبير المالية العمومية بصفة خاصة، وتؤسس لما تم الاتفاق على تسميته بالحكمة المالية العمومية<sup>(65)</sup>. وفي هذا الإطار، يحاول الباحث - في هذا المبحث - تناول رهانات المحاسبة العامة العلاقة بقضايا حكمة الفعل العمومي، وذلك من خلال البحث في إمكانات مساهمة هذا الصنف من المحاسبة في تقوية شفافية المالية العمومية، وضمان فعالية ونجاعة النشاط العمومي.

(62) A. Guiri, «La réforme de la comptabilité de l'Etat, des enjeux au cœur de la réforme de l'administration», Revue ALkhazina, n° 8, août 2011, p.4

(63) M. Bouvier, «Un monde en mutation, une comptabilité publique en transition», RFFP, n°136, novembre 2016, p.73.

(64) S. Guinchard et Th. Debard, Lexique des termes juridiques 2017-2018, 25e édition, Dalloz, Paris, 2017, p.941.

(65) A. Barilari et M. Bouvier, La nouvelle gouvernance financière de l'État, 3e édition, LGDJ, Paris, 2010, p.23.



## المطلب الأول

### المحاسبة العامة بين رهانات الصدقية ومتطلبات الفعالية

يندرج اعتماد المحاسبة العامة في إطار مشروع أكثر شمولية لتطوير التدبير العمومي، ويتعلق الأمر بتحديث الميزانية والمحاسبة، من أجل ضمان قيادة أفضل للنشاط العمومي. لهذا الغرض، تستجيب المحاسبة العامة في الآن نفسه للحاجة إلى معرفة صادقة بحقيقة الذمة المالية للدولة، وكذا لمتطلبات تحسين فعالية النشاط العمومي. وفي ضوء ذلك، سيتناول الباحث - في هذا المطلب - مساهمة المحاسبة العامة في تأمين معرفة دقيقة بالوضع المالية للدولة، وبالتالي المساعدة على إرساء صدقية الذمة المالية بشكل خاص، فضلاً على دورها في تطوير الأداء العمومي بشكل عام.

## الفرع الأول

### المحاسبة العامة ورهان صدقية مالية الدولة

تساعد المحاسبة العامة على أساس الاستحقاق، والتي تشكل حالياً جوهر النظام المحاسبي العمومي في العديد من البلدان، على المساهمة في معرفة الوضعية المالية للدولة، من خلال وصف تدفقات الديون والدائنيات، وبذلك فهي تسهم في تقدير صدقية حسابات الدولة. هكذا، فإن تطبيق نظام الحقوق المثبتة الذي يعد عماد المحاسبة العامة، يمكن أن يسمح بتكوين معرفة صادقة عن الوضع المالي للدولة، من خلال إثبات الديون والدائنيات، وبذلك يمكن أن يسعف مبدئياً في تقديم صورة حقيقية عن الواقع الاقتصادي للدولة<sup>(66)</sup>.

وفي هذا الإطار، يفرض إدخال المحاسبة العامة للحقل العمومي إلى إتاحة معرفة أفضل، وتأمين جيد، لأصول وخصوم الدولة، كما يقود إلى تنظيم المخزون، وهو ما تفتقر إليه محاسبة الميزانية. ويبدو أن هذه الرؤية للذمة المالية لا تجعل ديون الدولة أكثر وضوحاً فقط، بل تكشف أيضاً عن حقيقة الأصول التي تمتلكها الدولة، وكلفة مخزونات الاستغلال، واستهلاك الرأسمال المستثمر... فضلاً على المساعدة على الوصول إلى رؤية متعددة السنوات للتكاليف والعائدات، وكذا معرفة دقيقة بالذمة المالية، كما تمكن من تقييد التكاليف للأداء والديون غير المالية للتكاليف المحتسبة مسبقاً، وتسمح بقياس

(66) É. Lande, «La comptabilité de l'Etat», in Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, Paris, 2000, p.193.

تام جداً للأكلاف التي يتم تحملها برسم سنة مالية ما<sup>(67)</sup>.

ومن هذا المنطلق، تقدم المحاسبة العامة رؤية واضحة للذمة المالية للدولة، من خلال إيضاح ما تملكه (أراض، ومبان، وحقوق...)، وما تدين به (ديون والتزامات أخرى...)، وما قد يتعين عليها دفعه في المستقبل (مؤن والتزامات خارج الحصيلة المحاسبية...). ويستشف من ذلك أن المحاسبة العامة تُمكن من امتلاك رؤية مستقبلية لنشاط الدولة؛ لذلك ترتبط المحاسبة على أساس الاستحقاق بمبدأ الصدقية، وهذا على خلاف محاسبة الصندوق التي لا تحصى إلا ما له علاقة بعمليات التحصيل والأداء، وهي بذلك تتجاهل كل ما هو متعلق بالذمة المالية (أصول الدولة، وتكاليف الأداء، والديون غير المالية، والمؤن من أجل المخاطر...)، كما أنها لا تقدم رؤية مستقبلية، على المدين المتوسط والطويل، عن وضعية المالية العمومية، بيد أنها تلتزم بالتقيد الصارم بالإطار الضيق لسنوية الميزانية<sup>(68)</sup>.

هكذا، فإذا كانت محاسبة الصندوق، من منظور الفقه المقارن، تستجيب جيداً لهدف الامتثال للترخيص البرلماني، وبيان مدى الالتزام به، فهي لا تسمح لا بتحسين تدبير الأموال العمومية، ولا بتقديم صورة حقيقية وصادقة عن الوضعية المالية والذمة المالية للدولة<sup>(69)</sup>. من هنا، فمحاسبة الدولة التي كانت سارية المفعول في فرنسا، قبل القانون التنظيمي لقوانين المالية لم تكن كافية للتوافق مع المتطلبات الحديثة للتدبير الجيد للمالية العمومية؛ فهي - وإن كانت تسمح بتتبع تنفيذ قانون المالية في أثناء السنة المالية، وعرض النتائج - لا تقدم - في المقابل - إلا عناصر محدودة جداً حول قيمة ممتلكات الدولة، والكلفة المستقبلية لالتزاماتها، والمخاطر المالية التي تتعرض لها.

ولقد شددت العديد من الدراسات في فرنسا على أوجه قصور النظام المحاسبي التقليدي الذي لا يستوجب لا حساب الحصيلة المحاسبية على أساس منطق الأصول والخصوم، ولا على أساس الاهتلاكات والمؤونات. كما أن بعض الموضوعات، مثل: تمويل أنظمة التقاعد، وتثمين الذمة العقارية للدولة التي تحمل في الفترة الحالية رهانات مهمة جداً، لا يتم قياسها بشكل كبير<sup>(70)</sup>، ومن ثم لا يتم إيلاؤها الأهمية التي تستحقها.

(67) V. Mazauric, «Une comptabilité générale rénovée encore peu utilisée», RFFP, n°136, novembre 2016, p.26.

(68) R. Hasnaoui, H. Zouiri, Z. Heyame, «La réforme comptable de l'Etat et l'impact attendu du passage aux normes IPSAS: cas du Maroc», p.8. <https://www.intercostos.org/documentos/congreso-15/HASNAOUI.pdf>.

(69) M. Bouvier, M.-Ch. Esclassan, J.-P. Lassale, op.cit., p.510.

(70) P. Desrousseaux, S. Godefroy, Ch. Waline, op. cit., pp.133-134.

وعلى غرار التجربة الفرنسية، فقد تزايد التعبير عن عدم الرضا عن المحاسبة العمومية في المغرب في العقود الأخيرة، وهو ما أدى إلى مراجعة جوانب القصور في النظام المحاسبي التقليدي، من خلال إصدار القانون التنظيمي لقانون المالية لسنة 2015 الذي اهتم أساساً بإدخال تغيير جوهري على محاسبة الدولة. وإلى جانب ذلك، فقد لاحظ البرلمان المغربي أن مهمته الأساسية في مجال مراقبة العمل الحكومي لا يمكن أن تُنجز بشكل جيد في إطار ميزاني ضيق، ومن دون التوافر على المعلومات الموثوقة عن الوضعية المالية الشاملة للدولة<sup>(71)</sup>.

وفي هذا الصدد، فإذا كانت المحاسبة العمومية في نسختها التقليدية لا تمنح إلا صورة ناقصة عن الحقيقة المالية للدولة، ولا تسجل إلا الإيرادات والمصروفات لسنة ما، فإن تجاوز هذا الوضع المنتقد فرض على الدولة أن تقوم بمسك محاسبتها على أساس الاستحقاق والحصيلة المحاسبية وحساب النتيجة. وفي ضوء ذلك، يمكن أن تمنح حسابات الدولة رؤية شاملة عن ذمتها المالية، وعن ممتلكاتها العقارية، على وجه الخصوص، وكذا عن ديونها والتزاماتها المستقبلية<sup>(72)</sup>.

وتتضح الأهمية القصوى لمساهمة المحاسبة العامة في مجال إثبات صدقية الوضعية المالية للدولة في توفير معرفة كبيرة جداً بالذمة المالية لكل إدارة عمومية حينما تحدد ما لديها، وما عليها، والمقصود بذلك معرفة ما هي مدينة به (الديون)، وما هي دائنة به (الدائنيات)، كما تظهر قيمتها الأساسية على الخصوص في مجال الذمة المالية العقارية، التي تمثل حصة مهمة من الحصيلة المحاسبية لكل إدارة عمومية، زد على ذلك، فالبيانات المالية، مع الحصيلة المحاسبية، تتيحان تقديم صورة فوتوغرافية في لحظة ما لمجموع أصول وخصوم بنية إدارية ما<sup>(73)</sup>.

ومن المعلوم أن تصنيف الفقه للمحاسبة العامة في إطار المحاسبة المتعلقة بالذمة المالية يعزى إلى دورها المهم في مجال تقييم الأصول والخصوم، والبيانات المالية للدولة. فبالإضافة إلى إثبات التكاليف والعائدات الجارية، تستلزم المحاسبة العامة أيضاً تقييد عناصر الأصول والخصوم، والحركات التي يمكن أن تؤثر عليها، فضلاً على عناصر الخزينة للجهاز المعني بالأمر. وتؤدي في الأخير إلى تتبع الالتزامات خارج الحصيلة المحاسبية للجهاز العمومي، من أجل تجنب بعض المخاطر في المستقبل.

(71) R. Hasnaoui, H. Zouiri, Z. Heyame, op. cit., p.15.

(72) Ph. Séguin, «La LOLF et la cour des comptes», RFFP, n°97, mars 2007, p.48.

(73) M.-Ch. Baranger et O. Roques, op. cit., pp.142-143.

وفي هذا المضمار، تتبين أهمية الحساب العام للدولة الذي يتضمن مجموعة من المعلومات (معلومات مقارنة، وجداول تركيبية، وتوضيحات في الملحق) التي تعطي نظرة شاملة عن الذمة المالية للدولة ومختلف التزاماتها. أضف إلى ذلك، فهو يشمل مجموع البيانات المالية؛ أي الحصيلة المحاسبية، وحساب النتيجة، وجدول تدفقات الخزينة، والملحق الذي يتضمن - على الخصوص - تقدير الالتزامات خارج الحصيلة المحاسبية للدولة. ويتم تقديم الحساب العام للدولة في فرنسا وفقاً لمبادئ المحاسبة العامة، كما هي الحال في القطاع الخاص، ويخضع لمصادقة محكمة الحسابات<sup>(74)</sup>.

وعلى العموم، فبفضل المحاسبة العامة يمكن معرفة متى وكيف تنفق الدولة مالها؟ وهل تغتني أم تفقر؟ وما إذا كانت سياستها مستدامة لأمد متوسط أو بعيد؟ فهي إذن تسمح بامتلاك معلومات تامة جداً عن وضعية وآفاق مالية الدولة<sup>(75)</sup>. وبذلك، تلقي المحاسبة العامة ضوءاً إضافياً عن وضعية الدولة تجاه الأغيار (ديونها)، وحالة ذمتها المالية (مستعقراتها على الخصوص)، وتطور مخزونها، والمخاطر التي تتعرض لها<sup>(76)</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن الجهود المخصصة، من طرف الإدارة الفرنسية، لتنفيذ المحاسبة العامة قادت إلى تحسن كبير في معرفة وضعيتها المالية، من خلال إحصاء وتقدير الأصول والخصوم والالتزامات خارج الحصيلة المحاسبية، زد على ذلك، فثقافة التحكم في المخاطر، لاسيما في بعدها المتعلق بالمراقبة الداخلية، قد وجدت مكانتها في الإدارات الفرنسية. وقد أسهمت مختلف التطورات في تنظيم وتحسين الوظيفة المالية للدولة، بفضل تجديد نظام المعلومات المالية، وتعزيز نشر ثقافة التحكم في المخاطر<sup>(77)</sup>.

وتطبيقاً للإطار المرجعي الجديد لمحاسبة الدولة في المغرب، كما تم اعتماده من طرف المجلس الوطني للمحاسبة<sup>(78)</sup>، يظهر أن إعداد الحصيلة المحاسبية الافتتاحية في 1 يناير 2011 قد استجاب للحاجة إلى تقديم صورة حقيقية للذمة المالية والوضع المالي للدولة. ولقد تطلب إعداد هذه الحصيلة تحديداً دقيقاً لنطاق الحقوق والالتزامات المكوّنة للذمة المالية، فضلاً على تحديد عناصر الأصول والخصوم، وجردها، وتحديد قيمتها وفقاً

(74) Ministère de l'Économie et des Finances, Guide pratique de la LOLF, comprendre le budget de l'État, France, juin 2012, pp.73-74.

(75) P. Desrousseaux, S. Godefroy, Ch. Waline, op. cit., p.136.

(76) La certification des comptes de l'Etat, mai 2009, op. cit., p.6.

(77) R. Briet, op. cit., p.70.

(78) تم إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وفقاً للمرسوم رقم 19-88-2 الصادر في 16 نوفمبر 1989، الجريدة الرسمية، ع4023، بتاريخ 6 ديسمبر 1989. ومن بين مهام هذا المجلس تحديد وإعداد واقتراح المعايير المحاسبية العامة أو القطاعية.

لقواعد التقييم المنصوص عليها في الإطار المرجعي المحاسبي، وكيفيات حوسبتها في الحصلة المحاسبية الافتتاحية<sup>(79)</sup>.

ولقد هدفت الحصلة المحاسبية الافتتاحية في المغرب إلى حصر الذمة المالية، من خلال إدخال مبادئ ومعايير وقواعد المحاسبة العامة في تدبير المالية العمومية. وقد مرت الأعمال التحضيرية لتنفيذها بعدة مراحل، وهي: جرد وتقييم المستعقرات المسجدة وغير المسجدة، واستخدام البيانات المتعلقة بالمستعقرات المالية، واستخدام جرد المخزون، وجرد التزامات الدولة (البيانات والإيصالات)، وإقفال الحسابات (المحاسبية وخارج المحاسبة واسترداد الأرصدة)<sup>(80)</sup>.

ويشير الباحث إلى أن إعداد الحصلة المحاسبية الافتتاحية الأولى تم وفقاً للإطار المرجعي للمعايير الدولية المحاسبية الخاصة بالقطاع العام (IPSAS). وقد هدفت الحصلة إلى تحقيق شفافية المالية العمومية، من خلال السعي إلى التعبير عن الوضعية الحقيقية لمحاسبة الدولة، والقيم الحقيقية لممتلكاتها، وكذا إبراز أهمية الالتزامات التي توجد خارج نطاق حصلة الدولة. وعلى هذا النحو، فاعتماد نظام محاسبي جديد، لاسيما بعد إصدار الحصلة المحاسبية الافتتاحية<sup>(81)</sup>، يمكن أن يسهم في حصر مجموع أنشطة الدولة وممتلكاتها، وتتبع أفضل للتكلفة الإجمالية للخدمات المقدمة وللمشاريع المبرمجة، وإنتاج معلومات محاسبية موحدة وصادقة تعكس صورة حقيقية لثروتها ووضعها المالي.

## الفرع الثاني

### المحاسبة العامة رافعة لتحسين التدبير العمومي

إذا كانت مساهمة المحاسبة العامة في معرفة حقيقة الوضعية المالية للدولة تعد إحدى الغايات الأساسية لها، فإن الوظيفة الأهم لهذه المحاسبة تتجلى، بشكل عام، في إمكان مساهمتها في تحسين نجاعة النشاط العمومي. ومعلوم أن المشرع التنظيمي دشّن إصلاحاً مزدوجاً في المالية العمومية: إصلاح ميزاني يقوم على مقترَب نجاعة الأداء، وإصلاح محاسبي يتأسس على محاسبة السنة المالية. ويظهر أن إقرار هذا الأخير يروم

(79) Gh. Ayachi, «La convergence de la comptabilité de l'Etat avec les normes IPSAS. Le cas du Maroc», 14 novembre 2018, pp.21-22. <https://mpr.ub.uni-muenchen.de/90039/>.

(80) Ibid, p.21

(81) M. Kabelma, «Le bilan d'ouverture Prélude d'une évolution majeure dans le dispositif comptable de l'Etat», Revue AlKhazina, n°8, Août 2011, pp.11-14.

مسايرة الانتقال من ثقافة التدبير بالوسائل إلى ثقافة التدبير بالنتائج. هكذا، يتجلى الهدف الأساسي للإصلاحات المحاسبية في تدعيم مقترح الفعالية من خلال مواكبته بـ «الانتقال من محاسبة التسجيل إلى محاسبة القرار»<sup>(82)</sup>.

ويبدو أن الإصلاحات المالية والمحاسبية تروم، في معظم البلدان، الإجابة عن إشكالية عامة؛ تتجلى في تقوية نجاعة الأداء، وضمان فعالية الاختيارات العمومية، وبذلك إقرار حكمة التدبير العمومي. وفي هذا الشأن، يمكن للمحاسبة العامة المرتكزة على أساس مبدأ إثبات الحقوق والالتزامات المساهمة في مراقبة التدبير العمومي، وتحسين أدائه، وتطوير سيرورة صناعة السياسات العمومية. وتتوافق هذه الأدوار الجديدة مع التصورات الحديثة للمحاسبة، والتي تؤكد أن هذه الأخيرة ليست مجرد وسيلة لتتبع التنفيذ، والتأكد من مدى مطابقته للقانون، بل هي أيضاً أداة للمساعدة على اتخاذ القرار، وبالتالي دعامة أساسية لتطوير التدبير العمومي.

ومن هذا المنطلق، يظهر أن المشرع الفرنسي، بموجب القانون التنظيمي لقوانين المالية لسنة 2001، يرمي من خلال اعتماد المحاسبة العامة إلى أن تمتلك الدولة الأدوات التي تمكنها من تقدير ذمتها المالية ووضعها المالي، ومعرفة تكلفة النشاط العمومي، وكذا تقييم نتائجه بشكل أفضل، من أجل تحسين قيادة الميزانية، وضمان نجاعة أداء السياسات العمومية. وفي الاتجاه نفسه، يسعى المشرع المغربي، من خلال المقترحات المحاسبية الواردة في القانون التنظيمي لقانون المالية لسنة 2015، إلى المساهمة في إصلاح الممارسات التدبيرية في الحقل العمومي، وبذلك تروم هذه المقترحات المساعدة على إرساء مقترحات وتقنيات جديدة من شأنها تحسين شروط التدبير المالي العمومي.

وفي ارتباط بذلك، فإذا كان المشرع قد خفف الرقابة على المدبرين العموميين، من خلال عدم خضوعهم للرقابة القبلية، وإذا كان عمل هؤلاء يقوم على الالتزام على أساس النتائج، فمن الضروري القدرة على تتبع الحسابات وفق المنتوج (النتيجة والحصيلة)، والوجهة في الوقت المناسب، فضلاً على ضرورة التوافق على معلومات محاسبية موثوقة عن النتائج<sup>(83)</sup>. وفي هذا الإطار، تزود المحاسبة العامة المدبرين العموميين بوسيلة جديدة للمساعدة على إعداد وتنفيذ الميزانية، والتحكم في التدبير الجاري، وتحليل التكاليف، بل تسهم - كذلك - في مجال تقييم الأعباء والمخاطر التي تجب تغطيتها.

(82) N. Morin, «La réforme de la comptabilité publique en France», Notes bleues de Bercy, n°355, octobre 2008, p.9. - [www.performance-publique.budget.gouv.fr/sites/.../note\\_bleue\\_355.pdf](http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/sites/.../note_bleue_355.pdf).

(83) M. Cotten et S. Trosa, op.cit., p.293.

هكذا، تهدف المحاسبة العامة إلى توضيح الاختيارات التدبيرية أمام المدبرين العموميين؛ إذ يمكن لمعطيات هذه المحاسبة أن تساعد المدبرين على تحليل طرائق تدبيرهم، ومعرفة نتائج برامجهم ومشاريعهم العمومية، وتوضيح اختياراتهم الميزانية، وتحديد معايير المفاضلة بشأن استعمال الأصول، وكلفة ومستوى المخزونات، وسياسة صيانة العقارات. وهذا يمر عبر تقديم عناصر وزارية لحساب النتيجة والحصيلة المحاسبية للسنة، وكذا تقوية الدعم للوزارات في تأويل المعلومات المحاسبية<sup>(84)</sup>.

وفي هذا السياق، يهدف الإصلاح المحاسبي، من خلال اعتماد المحاسبة العامة، إلى إقرار أداة للقيادة موضوعة رهن إشارة المدبرين العموميين، حيث يمكن توظيفها كأداة في مجال إعداد قوانين برمجة المالية العمومية وقوانين البرمجة القطاعية بشكل أكثر فعالية. كما أنها شرط لإجراء قياس مناسب وتحليل تام لكلفة الأنشطة والسياسات التي تنفذها الدولة<sup>(85)</sup>. ولكي تقوم المحاسبة بهذا الدور الطموح والمهم، فمن الواضح أن الأمر يحتاج إلى توفير المعلومات الضرورية. ويشكل إدخال محاسبة السنة المالية تقدماً كبيراً في هذا الاتجاه<sup>(86)</sup>، بالنظر إلى قدرتها على توفير المعلومات الأساسية المساعدة على حسن التدبير.

من هنا، تعد المحاسبة العامة أداة مفيدة للقيادة في المجال العمومي؛ لأنها تؤمن على الخصوص معلومات تامة جداً عن الوضعية المالية والذمة المالية للدولة، وكذا بشأن خصومها، والتزاماتها خارج الحصيلة المحاسبية. وفي هذا المضمار، يمكن أن تصبح المحاسبة العامة أداة إضافية للقيادة في خدمة المدبرين العموميين بالسماح لهم بالقدرة على الاختيار في عدد من المجالات (على مستوى العقار، وفيما يتعلق بالتعاقد من الباطن...). كما توفر لهم رؤية على المدى الطويل، مع إمكانيات مهمة للقيام باختيارات لصنع السياسات، فضلاً على زيادة القدرة على التنبؤ في مجال اتخاذ القرارات العامة.

ويشكل الحساب العام للدولة، المكوّن من البيانات المالية، مصدرًا مهمًا للمعلومات الأساسية بالنسبة إلى المدبرين العموميين على وجه الخصوص؛ فبفضل رؤية مالية واسعة، يعد هذا الحساب أداة لقيادة المالية العمومية، وآلية جوهرية لمقترّب نجاعة الأداء. وعلاوة على ذلك، يمكن هذا الحساب من تقديم معلومات دقيقة وضرورية عن الحقيقة المالية للدولة، ويوفر إمكان القيام بقراءة واضحة وموجزة لحسابات الدولة، كما يفيد الحكومة في مجال اتخاذ القرارات بطريقة واضحة.

(84) V. Mazauric, op. cit., p.30.

(85) La certification des comptes de l'Etat, mai 2009, op. cit., p.6.

(86) N. Morin, «L'évolution de la fonction comptable dans le cadre de la LOLF», Revue de la Trésor, n°7, juillet 2006, pp.460-461.

وإجمالاً، توفر المحاسبة العامة مؤشرات مالية وتدبيرية جديدة، فضلاً على مقياس أفضل للذمة المالية للدولة وأعبائها المستقبلية (اهتلاك الأصول، ومؤن المخاطر والأعباء والالتزامات خارج الحصيلة المحاسبية). كما تسمح بتقدير أفضل، على المدى المتوسط، لمجال عمل الدولة. وعليه، تمكن هذه المحاسبة من توفير رؤى جديدة، مثلاً، حول وضعية الذمة المالية، وهوامش عمل الدولة، أو استدامة المالية العمومية.

وعلى الرغم من الدور المهم الذي يمكن للمحاسبة العامة القيام به في مجال تحسين التدبير العمومي، فإن العديد من التطورات يجب تحقيقها من أجل جعلها فعلياً محاسبة لاتخاذ القرار؛ إذ يجب أولاً مواصلة الطريق نحو شمولية ومصداقية الحسابات، علاوة على التأكد من أن رصيد الكلفة / المنفعة يجب أن يكون إيجابياً. كما يجب ثانياً الأخذ في الاعتبار جيداً الحاجات الخاصة للمديرين العموميين، وتحسين الإرجاعات التي تقدّم لهم بإتمام الحساب العام للدولة الموجه للتمثيلية الوطنية<sup>(87)</sup>.

وبالنسبة إلى التشريع المغربي، فيظهر من خلال تبني محاسبة عامة، وإعادة تحديد البيانات المالية للدولة، أنه يطمح إلى التوافق على محاسبة اتخاذ القرار التي من شأنها توضيح اختيارات المديرين العموميين، والمساعدة على تحسين شروط إنتاج السياسات العمومية. وبهذا الخصوص، يتبين أن الرهان الرئيسي لتطبيق المحاسبة العامة مستقبلاً يجب أن يتجاوز تتبع وبيان مدى الامتثال للترخيص البرلماني، وأن يركز أساساً على المساهمة في تحديث آليات وممارسات تدبير المالية العمومية، فضلاً على المساعدة - بشكل خاص - على تحسين التدبير العمومي.

## المطلب الثاني

### مساهمة المحاسبة العامة في تعزيز شفافية المعلومات المالية

عُرفت المحاسبة بأنها نسق مُنظَّم للمعلومات المالية يسمح بإدخال وترتيب وتسجيل معطيات أساسية مرقّمة، وذلك بهدف توفير مجموعة من المعلومات المطابقة لاحتياجات مختلف المستخدمين<sup>(88)</sup>. ويمكن توصيفها عموماً بأنها نظام لقياس وتوصيل المعلومات المفيدة لصانعي القرارات<sup>(89)</sup>. وفي هذا المجال، تعد المحاسبة العامة هي الأكثر ابتكاراً من

(87) N. Morin, «La réforme de la comptabilité publique...», op. cit., p.10.

(88) P. Lassegue, Gestion de l'entreprise et comptabilité, Dalloz, Paris, 1996, p.18

(89) صلاح الدين عبدالمعزم مبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص8.



كل المحاسبات؛ لأنها توفر معلومات مالية إما غير منشورة، وإما معروفة سلفاً، لكنها أكثر موثوقية<sup>(90)</sup>، فهي بذلك تشكل إطاراً جيداً للمعلومات المالية التامة جداً على خلاف محاسبة الميزانية.

ومن هنا، تمكّن المحاسبة العامة من تأمين معلومات مالية غنية وموثوقة للبرلمان والحكومة والمواطنين والشركاء من الخواص حول استدامة المالية العمومية. وبهذا الصدد، تخدم المحاسبة العامة فاعلين خارجيين وداخليين، في ظل تعدد مستعملي الحسابات: مثل المواطنين، والمُلمّزين بالضريبة، والإعلاميين، والمأجورين، والمديرين العموميين، والمقرضين، وأيضاً البرلمان، وكل جهاز تداولي آخر<sup>(91)</sup>.

وفي هذا الإطار، تتبدى إحدى أهم مساهمات المحاسبة العامة المتمثلة في توفير المعلومات المالية وضمن شفافية الحسابات التي تعتبر حالياً ضرورة ملحة لضمان الثقة في التدبير العمومي. ويبدو أن المحاسبة العامة التي تهدف داخلياً إلى توفير معرفة أفضل بتكاليف الذمة المالية للإدارات العمومية، تعد حالياً عنصراً أساسياً لتعزيز مصداقية البيانات المالية، وكذا لتحسين شفافية المالية العمومية<sup>(92)</sup>.

هكذا، فإذا كانت المحاسبة العامة تسعى إلى أن تكون أداة أساسية للقيادة والتدبير لفائدة صناع القرار، فإنها يجب أن تشكل، في الآن نفسه، ركيزة أساسية للتواصل المالي، من خلال توفير المعلومات المتعلقة بتدبير المالية العمومية. وارتباطاً بذلك، فلكي تقوم المحاسبة العامة على أساس الاستحقاق بدورها في مجال التدبير واتخاذ القرارات بالنسبة إلى مرافق الدولة، فإنها يجب أن تصبح وسيلة أساسية لتقديم المعلومات المالية للبرلمان والجهاز التنفيذي والمواطنين ومختلف شركاء الدولة. وفي هذا المستوى، سنتوقف بداية عند مساهمة المحاسبة العامة في تقديم المعلومات المالية للبرلمان، كما سنتطرق بعد ذلك إلى أهمية هذه المحاسبة في خدمة شركاء الدولة، من خلال تزويدهم بمعلومات مالية موثوقة وشفافة.

(90) J.-R. Alventosa, P. Lefas et J. Goubault, op. cit., p.43.

(91) M. Calvi-Reveyron, «L'adaptation de la comptabilité publique à l'exigence de sincérité», RFFP, n°111, Avril 2010, pp.116-117.

(92) B. Adans et G. Gilles, «Quel comptable pour les comptes publics au XXIème siècle?», Association pour la Fondation Internationale de Finances Publiques, Paris, France, 2010, p.28

## الفرع الأول

### المحاسبة العامة ورهان الإعلام المالي للبرلمان

يهدف القانون التنظيمي لقوانين المالية الفرنسي إلى تقوية شفافية المعلومات المالية، ويتوخى تحقيق إخبار أفضل للبرلمان، من خلال تناول الوضعية المالية والذمة المالية للدولة، والتمييز بين الميزانية والحسابات، ومن أجل ذلك يعتمد على تقديم الحسابات في إطار محاسبة السنة المالية التي تركز على أساس الاستحقاق<sup>(93)</sup>، وتخضع لمتطلبات احترام مبادئ الصدقية والنظامية والصورة الحقيقية بهدف ضمان موثوقية المعلومات المحاسبية المرسله من الأجهزة العمومية إلى البرلمان.

وفي الاتجاه ذاته، يتوخى الإصلاح المالي في المغرب، والذي يقوم على ثلاث مرتكزات رئيسية: ميزانية ومحاسبية ورقابية، الاستجابة لجملة من الأهداف المترابطة: تدبير عمومي أكثر نجاعة، وشفافية مالية كبيرة جداً، فضلاً على رقابة برلمانية صارمة جداً لتدبير مالية الدولة. وفي هذا المضمار، يشكل إصلاح محاسبة الدولة رهاناً خاصاً، وذلك لأن المحاسبة تعد بالفعل أداة تسمح بتتبع تنفيذ ميزانية الدولة في الوقت المناسب، وتمكن، بالموازاة مع ذلك، من معرفة تطور ذمتها المالية، وتحديد كلفة الخدمات والسياسات لفائدة البرلمانين.

والجدير بالذكر أن من دواعي إصلاح محاسبة الدولة الطلب المتزايد على تمكين البرلمان من معلومات مالية صادقة في أثناء الدراسة والمناقشة والتصويت على مشاريع قوانين المالية، وكذا من أجل مساعدته على تتبع مدى التزام الحكومة بترخيصه في أثناء التنفيذ، فضلاً على مراقبة نتائج هذا التنفيذ، من خلال قانون التصفية. وعلى هذا النحو، يتجلى الرهان الأساسي للمحاسبة العامة في دعم المراقبة البرلمانية لتنفيذ قانون المالية، خاصة في لحظة التصويت على مشروع قانون التصفية.

وفي ضوء ذلك، تقوم المحاسبة العامة بتقوية المعلومات الموضوعية رهن إشارة البرلمان، من خلال تقديم الحساب العام للدولة، الذي يرفق بمشروع قانون التصفية. ويتكون هذا الحساب - وفقاً لمقتضيات المادة (54) من القانون التنظيمي المتعلق بقوانين المالية الفرنسي - من الميزان العام للحسابات، وحساب النتيجة، والحصيلة المحاسبية وملحقاتها، والتي تتضمن أساساً تقديراً للالتزامات خارج الحصيلة المحاسبية للدولة. كما يرفق بتقرير للتقديم الذي يشير خصوصاً إلى تغيرات المناهج والقواعد المحاسبية

(93) M. Prat et S. Chaigneau-Peyroux, «La modernisation des méthodes de contrôle», RFFP, n° 87, septembre 2004, p.223.

المُطَبَّقة خلال السنة المالية الجارية. ويقدم هذا التقرير أيضاً الحسابات<sup>(94)</sup>، ويكون موجزًا جدًّا، ويقترح خلاصة تركيبية للتطورات الرئيسية للسنة المالية. وتوضع رهن إشارة البرلمانين أيضاً وثيقة أخرى، ملخصة جدًّا، إنها كتيب من أربع صفحات لا يتضمن إلا المجاميع الرئيسية فقط<sup>(95)</sup>.

هكذا، تسمح المحاسبة العامة للبرلمان الفرنسي بالحصول على رؤية جيدة بشأن الالتزامات خارج النتيجة المحاسبية للسنة التي تشكل رهاناً جوهرياً لديمومة المالية العمومية بالنظر إلى المبالغ المهمة جدًّا التي تبلغها. وفي المقابل، لا توفر محاسبة الميزانية إلا رؤية مجردة لهذه الالتزامات؛ لأنها تسجل فقط النفقات التي تتيحها، وهو ما يعني أن المحاسبة العامة هي فقط التي تسمح للبرلمانين بإدراك اتساع نطاق هذه الظاهرة.

ولهذا، يستعمل أعضاء البرلمان الحساب العام للدولة من أجل إدراك وضبط اتساع الالتزامات خارج النتيجة المحاسبية للسنة، وبالتالي الحد من ارتفاعها، وتقييم ديمومة الميزانية، وتنفيذ عملياتها. كما تتيح هذه المحاسبة وحدها للبرلمان معرفة مبلغ انخفاض قيمة المخزونات، والمؤونات، من أجل إصلاحها. وتدمج المحاسبة العامة أيضاً التكاليف المستقبلية التي تؤثر على الميزانية في الخصوم<sup>(96)</sup>.

ومن هنا، فإن الرهان المرتبط بتنفيذ المحاسبة العامة كبير جدًّا في مجال الإعلام المالي للبرلمان؛ فالمعلومات التي توفرها الحسابات، والتي يقع على الأجهزة العليا للرقابة المالية مهمة ضمان موثوقيتها، من خلال التصديق على مشروعيتها وصدقيتها، يجب أن تسمح للبرلمان، على وجه الخصوص، بتقدير أفضل للذمة المالية والوضع المالي للدولة. وفي هذا السياق، تبرز أهمية المصادقة على حسابات الدولة من زاوية ضمان جودة الحسابات المقدّمة للبرلمان.

وفي هذا المضمار، يتجلى رهان المصادقة على الحسابات في ضمان موثوقية المعلومات المالية المتحدرة من المحاسبة العامة التي تتناول - خصوصاً - نطاق المعطيات المتعلقة بالذمة المالية، وأيضاً التحملات المستقبلية التي تثقل كاهل الدولة<sup>(97)</sup>. وتهدف

(94) يركز هذا التقرير - بشكل خاص - على البيانات المالية القطاعية، أي المعلومات المحاسبية المجمعة وفق كل قطاع وزاري.

(95) M. André, op. cit., p.64.

(96) Ibid, pp.65-66.

(97) S. Flizot, «Certification des comptes et rôle des ISC», in L'importance des systèmes de contrôle dans la réussite des réformes comptables des Etats, septembre 2008, p.2. www.performance-publique.budget.gouv.fr/sites/.../14\_fr\_flizot.pdf.

المصادقة - بذلك - إلى منح البرلمان أماناً إضافياً يكمن في أن المعلومات التي سيستخدمها قد تمت مراجعتها بشكل موضوعي ومحاييد من طرف جهاز رقابي مستقل. وهو ما يشكل عاملاً جوهرياً لتعزيز أمن المعلومات المالية المقدّمة للبرلمان.

وتقوم محكمة الحسابات الفرنسية بالتصديق على قانونية وصدقية وحقيقة حسابات الدولة بمناسبة دراسة ومناقشة البرلمان لمشروع قانون التصفية. ويلحق تقرير المصادقة في التشريع الفرنسي بمشروع قانون التصفية، ويرفق ببيان عن عمليات التحقيق المنجزة. ولهذا، تندرج المصادقة على الحسابات العمومية، وفقاً للفصل (47 - 2) من الدستور الفرنسي، في إطار مهمة مساعدة محكمة الحسابات للبرلمان.

ولقد كان اشتراط التصديق على المحاسبة العامة للدولة، على غرار نموذج مراقبة حسابات المقاولات، أحد الابتكارات الرئيسية التي أدخلها القانون التنظيمي لقوانين المالية الفرنسية. وقد أتاحت المصادقة للبرلمانيين، خصوصاً، الحصول على رأي بشأن موثوقية المعلومات المالية الموضوعية يكون رهن إشارتهم، وهو رأي كفيلاً بتبرير ثقتهم بصدقيتها. وفي الوقت نفسه، فقد أسهم النشر السنوي لتقرير المصادقة على الحسابات في إلقاء الضوء على التقدم الذي أحرزته الدولة في ميدان موثوقية المعلومات المحاسبية من جهة، ومن جهة أخرى في تحديد القطاعات التي تظل في حاجة إلى تطوير نظامها المعلوماتي<sup>(98)</sup>.

وبتدعيم شفافية المعلومات المالية، تخدم محاسبة الحقوق المثبتة، في الآن نفسه، الحكومة ومؤسسات المراقبة، وعلى الخصوص البرلمان الذي يبتغي جعل الحسابات أكثر موثوقية وشفافية. وفي الوقت نفسه، يمكن لهذا النمط من المحاسبة أن يجبر الجهاز التنفيذي على تحمل المسؤولية السياسية للأثار المالية لقراراته، ويسمح أيضاً بالتوضيح الجيد للتصويت البرلماني. إن ما تقدم يفيد أن المحاسبة العامة توفر لكل من الأمة والبرلمان معلومات أكثر اتساعاً عن الوضعية المالية والذمة المالية للدولة، وهي بذلك تقي، من منظور بعض الفقه، بشكل جيد بواجبات الدولة، وتحترم كذلك روح الفصلين (14) و(15) من الإعلان الفرنسي لحقوق الإنسان والمواطن لسنة 1789<sup>(99)</sup>.

وعلى مستوى التجربة المغربية، يجب أن يساعد إدخال محاسبة السنة المالية على تقديم المعلومات المتعلقة بالذمة المالية للدولة إلى البرلمان. كما تبرز ضرورة تعزيز شفافية

(98) Cour des comptes, La comptabilité générale de l'Etat, dix ans après : Une nouvelle étape à engager, Rapport public thématique, France, février 2016, pp.42-43.

(99) A. Lambert, op. cit., p.20.

التقارير العمومية من خلال تحسين ملاءمة<sup>(100)</sup> ووضوح المعلومات المتاحة للبرلمانيين. وبهذا الخصوص، يجب أن يتم تقديم التقارير والبيانات إلى البرلمان في الوقت المناسب، وأن تعنى أساساً بقضايا الحكامة ونجاعة الأداء<sup>(101)</sup>.

وبتخصيص المجلس الأعلى للحسابات بمهمة التصديق على مطابقة حسابات الدولة للقانون وصدقيتها، والتي تندرج في إطار السعي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية، وضمان موثوقيتها وشفافيتها<sup>(102)</sup>، يروم المشرع المغربي، في المقام الأول، دعم الوظيفة الرقابية للبرلمان. وبهذا الصدد، سيكون المجلس مطالباً بإبداء رأيه كل سنة بشأن نتائج تنفيذ قانون المالية، وبالتالي تقديم رأي موضوعي وواضح عن البيانات المالية العمومية، وعلى وجه الخصوص عن الحساب العام للدولة، وحصيلته المحاسبية وملحقاتها.

ويمكن القول إن مهمة المصادقة على حسابات الدولة ستساعد البرلمان على أداء وظيفته الرقابية، خصوصاً في أثناء دراسة مشروع قانون التصفية المتعلق بتنفيذ قانون المالية الذي يتم إرفاقه، وفقاً للمادة (66) من القانون التنظيمي لقانون المالية، بالحساب العام للدولة مدعماً بالحصيلة المحاسبية والبيانات المالية الأخرى، وبتقييم الالتزامات الخارجة عن الحصيلة المحاسبية. وسيشكل نشر تقرير المجلس بشأن المصادقة على الحسابات مستقبلاً أداة مهمة لإخبار البرلمانيين والمواطنين بحقيقة الذمة المالية للدولة، وبالتالي سيسهم في تدعيم شفافية الوضعية المالية، وضمان مصداقية الحسابات العمومية.

(100) الملاءمة: هي قدرة المعلومات على إحداث فرق في القرار، وذلك بمساعدة المستخدمين لها على تكوين تنبؤات عن نتائج الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، أو على تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة. يراجع: وريا برهان أحمد، إشكاليات الفكر المحاسبي المعاصر ودورها في خلق الأزمات المالية العالمية: دراسة تحليلية، مجلة دراسات مالية ومحاسبية، جامعة بغداد، العراق، مج5، ع12، السنة 2010، ص9.

(101) A. Serhane, «Contrôle parlementaire et loi de règlement, Cas du Maroc», intervention présentée à International symposium on «The Changing role of Parliaments in the Budget Process: Experiences of PUIC Countries and EU Member States», Turkey, 23-25 september 2010, p.7.

(102) تساير هذه الرهانات، في بعض جوانبها، الأدوار الجديدة للمجلس الأعلى للحسابات وفقاً للفصل (147) من الدستور المغربي لسنة 2011؛ إذ أضحى يمارس مهمة تدعيم وحماية مبادئ وقيم الحكامة المالية والشفافية والمحاسبة بالنسبة إلى الدولة والأجهزة العمومية.

## الفرع الثاني

### المحاسبة العامة أداة لتوفير المعلومات لشركاء الدولة

أدى تطور السياق الاقتصادي العالمي وعودة الأسواق، مروراً بفتح الرساميل وتطوير المقاولات، إلى ظهور مطلب جديد لدى المستثمرين في القطاع الخاص: إنه الأمن المالي. ومعلوم أن تأمين المعلومات المالية هو عملية تركز على جعل المعلومات ملائمة وموثوقة وسهلة الفهم من قبل جميع المستخدمين. ولهذا، يجب أن تستجيب البيانات المالية لمتطلبات مبدأ الوضوح، وما يرتبط به من مقروئية ومفهومية، وقابلية للتحقق منها بشكل عام. كما أن الحاجة إلى حماية هؤلاء المستخدمين تقتضي إقرار رقابة خارجية مستقلة.

وتجدر الإشارة إلى أن الفضاخ المالية التي شهدتها - على وجه الخصوص - كل من الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا أكدت الحاجة إلى توفير الأمن المالي للمستثمرين في القطاع الخاص. وفي هذا الصدد، تم بالفعل اتخاذ إجراءات تصحيحية لاستعادة ثقة المدخرين على المستوى الدولي، وبالتالي ضمان أقصى قدر من الأمن لأموالهم المستثمرة في أسواق الأسهم. هذه هي الحال بشكل خاص مع إصدار قانون ساربان أوكسلي Sarbanes Oxley سنة 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية<sup>(103)</sup>، والذي يستهدف ضمان موثوقية المعلومات المالية، وتعزيز الارتباط بين المصادقة على الحسابات والرقابة الداخلية<sup>(104)</sup>، وكذا قانون الأمن المالي لسنة 2003 في فرنسا، والذي أدخل مقتضيات جديدة من أجل الزيادة في شفافية التدبير، وضمان جودة المعلومات المالية، وإقرار المراقبة الخارجية المستقلة، وبالتالي توسيع نطاق الحكامة المالية.

وفي هذا السياق، يظهر الدور الأساسي للمحاسبة من أجل تزويد المستخدمين الخارجيين، لاسيما المستثمرين، بمعلومات موثوقة عن الحالة الاقتصادية للمقولة في القطاع الخاص، وتطور مؤشراتها المالية. من هنا، فالغرض من الإعلام المالي هو توفير معلومات مفيدة للمستثمرين والمقرضين، وبقية الدائنين الحاليين والمحتملين، بشأن الوحدة المحاسبية من أجل اتخاذ قراراتهم بخصوص تقديم مساهمة الموارد للوحدة.

(103) قانون ساربان أوكسلي Sarbanes-Oxley، الصادر في 30 يوليو 2002، يصنف ضمن القوانين الفدرالية الصادرة عن الكونغرس الأمريكي، ويهدف إلى حماية المستثمرين عن طريق تقوية صحة المعلومات الصادرة عن شركات المساهمة المدرجة في البورصة وفقاً لقوانين الأوراق المالية.

(104) B. Cieutat, F. Mordacq, S. Thebault, Pour une conceptualisation du contrôle interne et de l'audit interne dans la gestion financière de l'Etat, Rapport du groupe de recherche Contrôles financiers publics de FONDAFIP, 2010, Paris, France, p.10.

وتتعلق هذه القرارات بالشراء والبيع، أو حفظ سندات الرساميل الخاصة وسندات الدين، وتوفير أو تسوية القروض... وغيرها من أشكال الائتمان<sup>(105)</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن وظيفة الإعلام المحاسبي تجاه فئة رجال الأعمال برزت بشكل خاص في النموذج الأنجلوسكسوني؛ إذ تهدف المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية - مثلاً - إلى ضمان استجابة المعلومات المحاسبية بشكل أفضل لحاجات المستثمرين الحاليين والمحتملين، سواء كانوا مساهمين أو دائنين<sup>(106)</sup>. وفي الإطار نفسه، ظهرت الحاجة الملحة إلى المعلومات المالية بالنسبة إلى المستثمرين في مختلف البلدان الأعضاء في مُنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، بما فيها تلك التي تنتمي إلى النموذج اللاتيني، خاصة البلدان التي تتوافر على تشريعات مالية ومحاسبية مماثلة لما هو معمول به في فرنسا.

وبالنسبة إلى الحقل العمومي، فقد تزايدت أهمية الحسابات العمومية بالنسبة إلى الشركاء الاقتصاديين الخارجيين للدولة؛ إذ يرغب مستعملو هذه الحسابات من القطاع الخاص في أن تكون لديهم معلومات موثوقة عن الوضعية المالية والذمة المالية للدولة، ونتائج الوحدة العمومية، فضلاً على بيان عن النتائج، ومعلومات عن الديمومة السياسية للقرارات، وتوقعات مالية بشأن الاقتصادات الكبرى<sup>(107)</sup>.

هكذا، ينتظر العديد من مستخدمي المحاسبة، وعلى وجه الخصوص المساهمون والمستثمرون والدائنون، أن يجدوا في الحسابات معلومات مفيدة، والتي يجب أن تكون هي الأحسن<sup>(108)</sup>، على مستوى اتخاذ القرارات. ومن المفترض أن يتم تأمين المعلومات المالية المفيدة من أجل توضيح اختيارات المستثمرين الماليين في مجال محفظة الاستثمار، والمبيعات ومشتريات الشركات. وبالنسبة إلى الإدارات العمومية، يعد المستثمرون أيضاً من مستعملي البيانات المالية<sup>(109)</sup>.

وكما هو معلوم فالغاية من الإعلام المحاسبي تتجلى في توفير بيانات مالية وجيئة، وفي الوقت المناسب، للمستثمرين من أجل اتخاذ القرارات المناسبة. وفي هذا المجال،

(105) A. Burlaud, op. cit., p.72.

(106) F. Verdier, «Comptabilité aux Etats-Unis», in Encyclopédie de comptabilité... op. cit., p.155.

(107) M.-Ch. Baranger et O. Roques, op. cit., p.55.

(108) S. Evraert, «Confiance et comptabilité», in Encyclopédie de comptabilité... op. cit., p.462.

(109) M.-P. Cordier, «Les enjeux démocratiques et financiers du débat sur les normes comptables des comptes publics», RFFP, n°122, Avril 2013, p.127.

يمكن أن تفيد المحاسبة العامة في الإعلام الجيد لشركاء الدولة بشأن الوضعية المالية للدولة، والتزاماتها المستقبلية، وهو ما يساعدهم على حسن الاختيار واتخاذ القرارات.

وبالموازاة مع ذلك، أضحت الوضعية المالية للوحدات العمومية تشكل موضوعاً لتقييم دائم من طرف وكالات التنقيط<sup>(110)</sup>، على غرار المقاولات الخاصة، الأمر الذي جعل جانباً من الفقه يتحدث عن «الرأسمالية في قلب الدولة»<sup>(111)</sup>، من خلال الوثائق المحاسبية الجديدة المتحدرة من المحاسبة العامة. ويتبين من ذلك أن الحسابات العمومية لم تعد فقط موضوعاً لرقابة الأجهزة التقليدية، بل أصبحت تشكل موضوعاً خاضعاً لرقابة هيئات دولية خاصة بشأن موثوقيتها وصدقيتها.

وإذا كانت البيانات المالية تشكل موضوعاً أساسياً للمصادقة من قبل الأجهزة العليا لمراقبة الأموال العمومية، فإن الرهان الأهم لهذه المصادقة يتجلى في ضمان الشفافية، ليس فقط لفائدة البرلمانين والمواطنين، بل أيضاً للمستثمرين في سندات الدين حول الذمة المالية للدولة، وديونها والتزاماتها خارج الحصيلة المحاسبية، وكذا حول نتائج عمليات السنة المالية<sup>(112)</sup>. وفي ضوء ذلك، تسمح المصادقة على الحسابات العمومية لشركاء الدولة من القطاع الخاص باستخدام المعلومات المالية المتاحة لهم بمستوى كافٍ من الثقة. وبذلك، تعتبر المصادقة تطبيقاً ملموساً لمبدأ الشفافية تجاه المستثمرين الذين يشترطون سندات الدين، ويحق لهم أن ينتظروا الحصول على معلومات واضحة وموثوقة عن الوضع المالي والذمة المالية للدولة<sup>(113)</sup>.

ويبدو أن القيمة المالية للمصادقة على الحسابات هي الأهم من بين جميع الآثار التي يمكن أن تكون للمراقبة الخارجية؛ فمن خلال التقدير الذي يجريه المهنيون للحسابات والبيانات المالية لوحدة ما، يمكن للمؤجرين والمقرضين أو المستثمرين - بشكل عام - تقويم ممارساتهم المالية معها. وعلى هذا النحو، تسمح المصادقة بإرساء التواصل المالي

(110) Ch. Parisot, «La notation financière du secteur public», RFFP, n° 117, février 2012, pp.181-185.

(111) F. Mordacq, «Le capitalisme au cœur de l'Etat», Revue Gestion et Finances Publiques, n° 5/6, Mai-juin 2014, pp.114-118.

(112) Cour des comptes, La certification des comptes de l'Etat, le budget de l'Etat en 2016, Résultats et gestion, France, 31 mai 2017, p.4.

(113) D. Migaud, Présentation de la certification des comptes de l'Etat et du rapport sur les résultats et la gestion budgétaire (2010) devant la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale, cour des comptes, France, 25 mai 2011, p.2.

<https://www.ccomptes.fr/fr/publications/resultats-et-gestion-budgetaire-exercice-2010>.



والمحاسبية الخارجي تجاه المستثمرين، والمساهمين والمقرضين، وبذلك توفير المعلومات المالية لمختلف الشركاء الخواص للدولة.

ولقد عبر جانب من الفقه عن الشعور بالاستياء والانزعاج من فكرة أن الدولة، أو الوحدة العمومية، يجب أن تقدم بيانات مالية للشركاء الماليين المحتملين، ومع ذلك، يبدو أن هذا الأمر بات يفرض نفسه أكثر فأكثر، وذلك بالنظر إلى التأثير المتزايد لـ «الفلسفة النيوليبرالية الأنجلوسكسونية»<sup>(114)</sup> في المبادئ والمعايير والممارسات المالية الدولية.

وعلى مستوى الممارسة، يظهر أن الإعلام المحاسبية للخواص تواجهه بعض الصعوبات، وتتحدد أهمها في أن المحاسبة يجب أن تخدم العديد من المستخدمين<sup>(115)</sup>، وبالنتيجة تكون القرارات المتخذة من طرفهم ليست من الطبيعة ذاتها، فيترتب على ذلك اختلاف الحاجة إلى المعلومات المحاسبية باختلاف أولئك المستخدمين، وتنوع أهدافهم، وتعدد نماذج القرارات المتخذة من طرفهم. هذا على الرغم من أن المستثمرين المؤسساتيين الذين لا تعرف محافظهم حدود الدولة، لديهم حاجات مشتركة يمكن إيجازها في محاسبة حيادية، وإعلام مالي شفاف، من أجل القدرة على القيام بالاختيار بشكل أفضل<sup>(116)</sup>.

وعلى العموم، فعلى الرغم من مساهمة المحاسبة العامة في إضفاء الموثوقية والشفافية على المالية العامة، والمساهمة في تحديث آليات التدبير العمومي، فإن فائدتها وفعاليتها تبقى - مع ذلك - غير كافية على مستوى استثمارها في الممارسة العملية؛ فبالمقارنة مع محاسبة الميزانية، لا يزال استخدام المحاسبة العامة ضعيفاً من طرف الفاعلين الأساسيين: البرلمان ودائتي الدولة، ووكالات التنقيط<sup>(117)</sup>.

(114) R. Muzellec, «Vers la certification des comptes de l'Etat en 2007», in Constitution et finances publiques, Paris, Economica, 2005, p. 480

(115) المقصود بذلك كل الأطراف التي يمكن أن تستخدم البيانات المالية العمومية: المستثمرين والمقرضين والشركاء الاجتماعيين ووكالات التنقيط...

(116) A. Burlaud, op. cit., pp.72-77.

(117) D. Lamarque, op. cit., p.32.

## الخاتمة

تناولت هذه الدراسة أسس المحاسبة العامة للدولة، ورهاناتها في علاقتها بموضوع حكمة النظام المالي العمومي في المغرب وفرنسا، وذلك من خلال التوقف عند سيرورة تشكل النظام القانوني للمحاسبة العامة على أساس الاستحقاق، فضلاً على جهازها المفاهيمي الذي يتضمن مجموعة من المبادئ والقواعد المستوحاة، في الغالب، من المحاسبة الخاصة بالمقاولات. وبالإضافة إلى ذلك، حاول الباحث ملامسة تأثير المحاسبة العامة على التدبير المالي العمومي انطلاقاً من عدة مستويات مترابطة. ويتجلى ذلك في أهمية مساهمة المحاسبة العامة في مجال مراقبة التدبير، ومعرفة الذمة المالية، والوضع المالي للدولة، وترسيخ موثوقية وشفافية الحسابات العمومية، وضمان مصداقية النشاط العمومي، وكذا السعي إلى المساهمة في تحسين فعالية النشاط العمومي.

وإذا كنا نقر بأن المحاسبة العامة تشكل نظرياً أداة جوهرية لتحديث النظام المحاسبي للدولة في المغرب، على غرار فرنسا، فإن هذه الدراسة تمكنا من استنتاج بعض الخلاصات الأساسية:

يظهر في الأولى أن العديد من مستجدات القانون التنظيمي رقم 130-13 لقانون المالية المتعلقة بمواد الميزانية والمحاسبية والرقابية مستوحاة - بشكل كبير جداً - من نظيره الفرنسي. ويُستفاد من ذلك أن المشرع المغربي حذا في إصلاح المحاسبة العمومية حذو المشرع الفرنسي على مستوى الأسس والمرتكزات والأدوات التي تقوم عليها المحاسبة العامة للدولة.

ويتبين في الثانية اختلاف مستويات تنفيذ المحاسبة العامة، وتفاوت درجات تأثيرها في التدبير المالي العمومي على مستوى الممارسة. فبالنسبة إلى فرنسا، وعلى الرغم من العديد من صعوبات التنزيل، تم إحراز تقدم مهم في مسك محاسبة على أساس الاستحقاق لعمليات الدولة، وذمتها والتزاماتها، وذلك بفضل تعبئة الإدارة، ونهج المصاحبة الذي انخرطت فيه أيضاً محكمة الحسابات؛ فابتداءً من 2007، تلقى البرلمان الحساب العام للدولة الذي تم إعداده وفقاً للإطار المحاسبي المستوحى من الممارسات التجارية للمقاولات، وخضع منذئذ الحكم على قانونيته وصدقته وصورته الحقيقية لرأي تقدمه محكمة الحسابات بشكل سنوي. وفي هذا الإطار، سمح تحديث محاسبة الدولة بتوفير معلومات شفافة وموثوقة وغنية عن وضعية الذمة المالية للدولة لمختلف مستخدمي البيانات المالية العمومية (المواطنين، والبرلمانيين، والمدبرين، والمدققين...).

وفيما يخص المغرب، فإذا كان إدخال المحاسبة العامة للنظام المحاسبي العمومي يشكل حدثاً متميزاً - في حد ذاته - بالنظر إلى رهاناته الكبرى في مجال تدعيم الشفافية المالية، وتحسين شروط التدبير العمومي، فلا يزال وضع المحاسبة العامة في مرحلة التحضير من أجل إعداد الحساب العام للدولة، وذلك على الرغم من الشروع في إصلاح محاسبة الدولة قبل صدور القانون التنظيمي للمالية، من خلال اعتماد المخطط المحاسبي للدولة، ونشر الحصيلة الافتتاحية مع البيانات المحصورة في أول يناير 2011. زد على ذلك، تم الشروع في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي والأنظمة المعلوماتية، وإرساء الإجراءات القانونية الخاصة بوضع نظام للمحاسبة العامة.

ويلزم في الثالثة عدم التأخر في تنفيذ الإصلاح المحاسبي في المغرب؛ لأن من شأن ذلك أن يضر بشفافية ومصداقية الحسابات العمومية، ويمكن أن يؤثر سلباً على ثقة المواطنين والمنظمات الدولية والمستثمرين في تلك الحسابات. ويتبين أن الأولوية حالياً في المغرب هي استكمال تنفيذ المحاسبة العامة، وإعداد الحساب العام للدولة؛ من أجل إخضاعه للتصديق من قبل المجلس الأعلى للحسابات. وعموماً، فاستكمال مشروع إدماج المحاسبة العامة في النظام المالي للدولة ينطوي على إيلاء أهمية قصوى للمادة المحاسبية كمكون مركزي للإصلاح المالي، والنظر إليها ليس من زاوية تقنية فقط، بل اعتبارها مدخلاً مهماً في إصلاح التدبير العمومي.

ولكي تشكل المحاسبة العامة أداة جوهرية لتحديث النظام المحاسبي للدولة، بل لكي تصبح رافعة حقيقية لتحسين التدبير المالي العمومي في المغرب، يتطلب الأمر الاهتمام بالفكر المحاسبي، والحرص على التكوين المحاسبي للنخب المدبرة؛ من أجل استثمار كل إمكانيات المحاسبة العامة، وتوسيع نظام المراقبة الداخلية المحاسبية، والتدقيق الداخلي المحاسبي، فضلاً على اعتماد نظام معلوماتي ميزاني ومحاسبي حديث وناجع، زد على ذلك إعادة التفكير في الإطار المرجعي المعياري للمحاسبة العمومية، في الوقت الذي تطرح فيه بإلحاح قضية التنميط المحاسبي على المستوى الدولي.

## قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

### 1. الكتب

- جامع أحمد، النظرية الاقتصادية، ج1، دار النهضة العربية، القاهرة، 1974.
- وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، ج2، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.
- حنين محمد، المقاربة الجديدة لتدبير الميزانية، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، ط1، 2007.
- محمود السيد الناغي، نظرية المحاسبة، مدخل معاصر، سلسلة المعارف المحاسبية 2، الناشر المكتبة العصرية، مصر، 2017.
- صلاح الدين عبدالمنعم مبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية - مصر، 2000.

### 2. أبحاث علمية

- أحمد وريا برهان، إشكاليات الفكر المحاسبي المعاصر ودورها في خلق الأزمات المالية العالمية: دراسة تحليلية، مجلة دراسات مالية ومحاسبية، جامعة بغداد، العراق، مج5، ع12، السنة 2010.
- علي ميعاد حميد وحليحل جليلة عيدان، أثر العولمة على السياسات والتطبيقات المحاسبية، مجلة دراسات مالية ومحاسبية، جامعة بغداد، العراق، مج5، ع13، السنة 2010.

### 3. القواميس

- إبراهيم نجار، وأحمد زكي بدوي، ويوسف شلالا، القاموس القانوني: فرنسي-عربي، ط6، مكتبة لبنان، بيروت، 1998.
- بشير العلاق، قاموس الإدارة الكبير، مكتبة لبنان ناشرون، بيروت، 2012.
- وليد غمرة، المعجم القانوني: فرنسي - عربي، ط1، المؤسسة الحديثة للكتاب، بيروت، 2015.

- محمد بشير علي، القاموس الاقتصادي، ط1، المؤسسة العربية للدراسات والنشر، بيروت، 1985.
- محمود علي عطوان، معجم العلوم المالية والمحاسبية والمصرفية، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2013.

## ثانياً: باللغة الفرنسية

### 1. Ouvrages généraux

- A. Barilari et M. Bouvier (M.), La nouvelle gouvernance financière de l'État, 3<sup>e</sup> édition, LGDJ, Paris, 2010.
- B. Huby, La certification des comptes de l'Etat, L'Harmattan, Paris, France, 2010.
- D. Lamarque, Contrôle et évaluation de la gestion publique, enjeux contemporains et comparaisons internationales, Bruylant, Bruxelles, Belgique, 2016.
- G. Orsoni, Finances publiques, dictionnaire encyclopédique, 2<sup>e</sup> édition, Economica, Paris, 2017.
- M. Bouvier, M.-Ch. Esclassan, J.-P. Lassale, Finances Publiques, 12<sup>e</sup> édition, LGDJ, Paris, 2013.
- P. Lassegue, Gestion de l'entreprise et comptabilité, Dalloz, Paris, 1996.

### 2. Articles Spécialisés

- A. Camus, «La certification de la cour des comptes», in Droit et comptabilité : la spécificité des comptes publics, Economica, Paris, 2017.
- A. Guiri, «La réforme de la comptabilité de l'Etat, des enjeux au cœur de la réforme de l'administration», Revue ALkhazina, n° 8, août 2011.
- A. Schick, «La budgétisation a-t-elle un avenir?», Revue de l'OCDE, vol.2, n°2, (2002).

- A. Serhane, «Contrôle parlementaire et loi de règlement, Cas du Maroc», International symposium on «The Changing role of Parliaments in the Budget Process: Experiences of PUIC Countries and EU Member States», Turkey, 23-25 september 2010.
- B. Adans et G. Gilles, «Quel comptable pour les comptes publics au XXI<sup>ème</sup> siècle?», Association pour la Fondation Internationale de Finances Publiques, Paris, France, 2010.
- Ch. Parisot, «La notation financière du secteur public», RFFP, n°117, (2012).
- F. Mordacq, «Le capitalisme au cœur de l'Etat.», Revue Gestion et Finances Publiques, n°5/6, Mai-juin 2014.
- J.-L. Albert, «La sincérité devant le juge financier», RFFP, n°111, septembre 2010.
- J.-R. Alventosa, P. Lefas et J. Goubault, «La première certification des comptes de l'Etat», RFFP, n° 99, septembre 2007.
- J.-R., Blöndal, «Comptabilité et budgétisation sur la base des droits constatés: questions clés et développements récents», Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, Volume 3, n°1, (2003).
- M. Bouvier, «La comptabilité générale de l'Etat 10 ans après», RFFP, n°136, Novembre 2016.
- M. Bouvier, «La LOLF: contrainte budgétaire ou moteur d'une nouvelle gouvernance financière?», 4<sup>e</sup> édition, in Finances publiques, La documentation Française, Paris, 2015.
- M. Calvi-Reveyron, «L'adaptation de la comptabilité publique à l'exigence de sincérité», RFFP, n°111, Avril 2010.
- M. Cotten et S. Trosa, «Les réformes comptables dans les pays de l'OCDE et en France: des outils pour la performance et la transparence», Revue Française d'Administration Publique, Institut national du service public, Paris, n°123, 2017.

- M. Kabelma, «Le bilan d'ouverture Prélude d'une évolution majeure dans le dispositif comptable de l'Etat», Revue AlKhazina, n°8, Août 2011.
- M. Prat et S. Chaigneau-Peyroux, «La modernisation des méthodes de contrôle», RFFP, n° 87, septembre 2004.
- M.-Ch. Esclassan, «un phénomène international: l'adaptation des contrôles financiers publics à la nouvelle gestion publique», RFFP, n° 101-Mars 2008.
- M.-P. Cordier, «Les enjeux démocratiques et financiers du débat sur les normes comptables des comptes publics», RFFP, n°122, Avril 2013.
- N. Morin, «L'évolution de la fonction comptable dans le cadre de la LOLF», Revue de la Trésor, n°7, juillet 2006.
- Ph. Adhémar, «Quelques repères sur la mutation en cours des problématiques budgétaires, comptables et d'audit dans le secteur public», RFFP, n° 98, juin 2007.
- Ph. Séguin, «La LOLF et la cour des comptes», RFFP, n°97, mars 2007.
- R. Muzellec, «Vers la certification des comptes de l'Etat en 2007», in «Constitution et finances publiques», Paris, Economica, 2005.
- Y. Muller-Lagarde, «De la convergence des comptabilités publique et privée», in Droit et comptabilité : la spécificité des comptes publics, Economica, Paris, 2017.

### 3. Rapports et documents divers

- B. Cieutat, F. Mordacq, S. Thebault, Pour une conceptualisation du contrôle interne et de l'audit interne dans la gestion financière de l'Etat, Rapport du groupe de recherche Contrôles financiers publics de FONDAFIP, Paris, France, 2010.
- Cour des comptes, Certification des comptes de l'Etat, Exercice 2012, France, mai 2013.

- Cour des comptes, La certification des comptes de l'Etat, commentaires introductifs, France, mai 2009.
- Cour des comptes, La certification des comptes de l'Etat, le budget de l'Etat en 2016, France, 31 mai 2017.
- Cour des comptes, La comptabilité générale de l'Etat, dix ans après : Une nouvelle étape à engager, Rapport public thématique, France, février 2016.
- Cour des comptes, Rapport de certification des comptes de l'Etat, Exercice 2007, France, mai 2008.
- Ministère de l'économie et des finances, Guide pratique de la LOLF, comprendre le budget de l'État, France, juin 2012.

#### 4. Dictionnaire et encyclopédie

- Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, Paris, 2000.
- S. Guinchard et Th. Debard, Lexique des termes juridiques 2017-2018, 25e édition, Dalloz, Paris, 2017.

#### 5. Publications Sur Sites Internet

- D. Migaud, Présentation de la certification des comptes de l'Etat et du rapport sur les résultats et la gestion budgétaire (RRGB 2010) devant la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale, cour des comptes, France, 25 mai 2011. <https://www.ccomptes.fr/fr/publications/resultats-et-gestion-budgetaire-exercice-2010>.
- Gh. Ayachi, "La convergence de la comptabilité de l'Etat avec les normes IPSAS. Le cas du Maroc", 14 novembre 2018. <https://mpr.ub.uni-muenchen.de/90039/>.
- M. Lefranc, La loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001 et la question de la responsabilité des acteurs, Mémoire présenté et soutenu publiquement en vue de l'obtention du master



droit recherche, Université du droit et de la santé, Lille 2, Faculté des sciences juridiques, politiques et sociales, 2004-2005. Mémoire publié sur : <http://edoctrale74.univ-lille2.fr>.

- N. Morin, «La réforme de la comptabilité publique en France», Notes bleues de Bercy, n°355, octobre 2008. [www.performance-publique.budget.gouv.fr/sites/.../note\\_bleue\\_355.pdf](http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/sites/.../note_bleue_355.pdf).
- R. Hasnaoui, H. Zouiri, Z. Heyame, «La réforme comptable de l'Etat et l'impact attendu du passage aux normes IPSAS: cas du Maroc». <https://www.intercostos.org/documentos/congreso-15/HASNAOUI.pdf>.

## المحتوى

| الصفحة | الموضوع   |
|--------|---|
| 389    | الملخص  |
| 391    | المقدمة   |
| 395    | <b>المبحث الأول: مُحدّات إرساء المحاسبة العامة في الحقل العمومي</b>     |
| 395    | المطلب الأول: الأسس القانونية والنظرية للمحاسبة العامة                  |
| 396    | الفرع الأول: الإطار القانوني للمحاسبة العامة                            |
| 399    | الفرع الثاني: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العامة                          |
| 404    | المطلب الثاني: مرتكزات المحاسبة العامة                                  |
| 404    | الفرع الأول: قواعد المحاسبة الخاصة عماد المحاسبة العامة                 |
| 408    | الفرع الثاني: مبدأ الاستحقاق جوهر المحاسبة العامة                       |
| 412    | <b>المبحث الثاني: المحاسبة العامة ورهان حكمة التدبير المالي العمومي</b> |
| 413    | المطلب الأول: المحاسبة العامة بين رهانات الصدقية ومتطلبات الفعالية      |
| 413    | الفرع الأول: المحاسبة العامة ورهان صدقية مالية الدولة                   |
| 417    | الفرع الثاني: المحاسبة العامة رافعة لتحسين التدبير العمومي              |
| 420    | المطلب الثاني: مساهمة المحاسبة العامة في تعزيز شفافية المعلومات المالية |
| 422    | الفرع الأول: المحاسبة العامة ورهان الإعلام المالي للبرلمان              |
| 426    | الفرع الثاني: المحاسبة العامة أداة لتوفير المعلومات لشركاء الدولة       |
| 430    | الخاتمة   |
| 432    | قائمة المراجع   |