

الإصلاح المحاسباتي بالمغرب بين هاجس الصدقية ومطلب الحكامة

La réforme comptable au Maroc entre l'obsession de la crédibilité et l'exigence de gouvernance

زهيرة الإدريسي

طالبة باحثة بسلك الدكتوراه

كلية الحقوق فاس - المغرب

Elidrissizahi1@gmail.com

Received: 06/05/2020

عثمان مودن

طالب باحث بسلك الدكتوراه

كلية الحقوق أكادال الرباط - المغرب

otman.mouden@gmail.com

Accepted: 09/05/2020

Published: 29/06/2020

ملخص:

دعت الحاجة الملحة والمتزايدة خلال القرن 20 إلى وجود نظام للمحاسبة، وقد تجلت هذه الحاجة في المنافع والفوائد الناجمة عن استخدام هذه المحاسبة بوصفها أداة لتنظيم وترتيب وقياس المعاملات المحاسبية الكثيرة والمتعددة، ومن تم الإبلاغ عن المعاملات المحاسبية وإيصالها إلى الجهات ذات العلاقة وهو الأمر الذي دفع العديد من الباحثين إلى إيجاد الأطر العامة للمبادئ والمعايير التي يتضمنها هذا النظام وتطبيقاته العلمية.

وتأتي المحاسبة العمومية كآلية للتكفل بحماية المال العام من خلال تطبيق مجموعة من القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ الميزانية العمومية وبيان عملياتها المالية وعرض حساباتها ومراقبتها والمحددة للإلتزامات ومسؤوليات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة، الحكامة، مبدأ الصدق، الميزانية، المالية.

تصنيف JEL: M40، M41.

Abstract:

La comptabilité publique est un système d'organisation de l'information financière. L'importance de la comptabilité publique apparaît dans le système de gestion financière de l'État, car il documente et vérifie les transactions financières pour mettre en œuvre le budget général de l'État et les affiche sous la forme de rapports financiers et de listes montrant l'activité des unités du secteur public qui visent la surveillance, la transparence et la responsabilité. Et cela comprend l'évaluation de la réalité de la comptabilité publique au Maroc en analysant les forces et les faiblesses du système de comptabilité publique du Trésor.

Keywords: La comptabilité publique; gestion financière; la gouvernance; finance publique; le budget général.

Jel Classification Codes: M40, M41.

*المؤلف المرسل: زهيرة الإدريسي، الإيميل المهني: Elidrissizahi1@gmail.com

انخرط المغرب منذ مطلع الألفية الثالثة، ضمن مسلسل متعدد الأبعاد يروم تطوير وعصرنة نمط التدبير العمومي بشكل عام ونظام تدبير المالية العمومية على وجه الخصوص.

حيث شكل إصلاح القانون التنظيمي للمالية أحد أهم الأوراش التي عملت الحكومة على القيام به لمسايرة متطلبات الارتقاء بالتدبير العمومي من خلال إصلاح مناهجه وتطوير آلياته، وكذا الاستجابة إلى المقتضيات الجديدة في مجال المالية العمومية التي تضمنها دستور المملكة المغربية لسنة 2011، والذي أكد في فصله الأول على تبني مبادئ الحكامة الجيدة وربط المسؤولية بالمحاسبة وكذا على العديد من المبادئ من قبل الشفافية، المشاركة، تقييم النتائج.

وقد شكل إصلاح محاسبة الدولة منذ 2001 أحد الأوجه الأكثر أهمية في هذا المسار الإصلاحي الكبير، لكونه يمس صلب سير مؤسسة الدولة من جهة ولأنه يعتبر ضمانا لتحقيق الشفافية والحكامة المالية من جهة أخرى (Aout 2011، guiri، صفحة 4).

ولقد عرفت المحاسبة منذ نشأتها، تحولات مهمة وفقا للحركية الاقتصادية التي شهدتها العالم حيث تعددت تعاريفها وتطورت أهدافها، ففي سنة 1940 أعطى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين التعريف التالي للمحاسبة باعتبارها "فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية، وتفسير النتائج الناتجة عنها" وفي سنة 1966 عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبين المحاسبة على أنها "تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي القوائم المالية من تطوير رأي مستنير واتخاذ القرارات اللازمة"، كما تعرف بأنها تقنية لتسجيل الأحداث المرتبطة بوضعية معينة، تمكن من الحصول على خلاصات موجهة لإعطاء معلومات على هذه الوضعية (عسلي، صفحة 234).

أما المشرع المغربي فقد عرفها "المحاسبة العمومية هي مجموع القواعد التي تجري ماعدا في حالة سن مقتضيات مختلفة، على العمليات المالية والحسابية للدولة والجماعات المحلية ومؤسساتها وهيئاتها، والتي تحدد الالتزامات والمسؤوليات المنوطة بالأعوان المكلفين بها" (العمومية، 2010).

المحاسبة نشأت وتطورت كما سبقت الإشارة نتيجة عوامل اقتصادية مختلفة أدت إلى ظهور الحاجة إلى خدمات المحاسب، بالمغرب فقد ظهرت المحاسبة العمومية، بعد الاستقلال حيث أول ظهير نظمها يرجع إلى سنة 1958 رقم 1.58.041 الصادر في 20 محرم 1378 (6 غشت 1958) بسن نظام للمحاسبة العمومية بالمملكة المغربية، مروراً بالمرسوم الملكي رقم 330.66 بتاريخ 10 محرم 1387 (21 أبريل 1967) بسن نظام عام للمحاسبة العمومية، الذي تم وضعه في فترة حالة الاستثناء وصولاً للمرسوم رقم 2-88-19 الصادر في 16 ربيع الثاني 1410 (16 نونبر 1989) المتعلق بإحداث المجلس الوطني للمحاسبة والظهير الشريف رقم 1-06-11 بتاريخ 15 محرم 1427 (14 فبراير 2006) الصادر بتنفيذ القانون رقم 38-05 المتعلق بالحسابات المجمعة للمؤسسات والمقاولات العمومية (عسلي، 2014، صفحة 113).

وعليه إن إصلاح محاسبة الدولة يعتبر العمود الفقري لنجاح الإصلاح المالي ككل حيث لا يكتسي طابعا تقنيا، بل استراتيجيا يهتم تنظيم وتسيير أجهزة الإدارة ودواليب الدولة ذاتها، كما أنه يساعد على التوقع واتخاذ القرار والقيادة هذا فضلا عن أنه يضمن، إلى حد كبير شفافية (توجد علاقة جدلية بينها وبين فحص ومساءلة الحسابات، توفر المعلومات) مقرونية وصدقية حسابات الدولة (منصور، 2017، صفحة 202).

وانطلاقا مما سبق يمكننا طرح إشكالية محورية للموضوع تتجلى في مدى إسهام المحاسبة بمختلف أنواعها في ضمان الشفافية والحكامة المالية على ضوء المستجدات الدستورية، وما جاء به القانون التنظيمي للمالية من مقتضيات؟ كما ستتم الإجابة على العديد من الأسئلة الفرعية للإشكالية:

ماهي أنواع وتصنيفات المحاسبة العمومية؟ ما هو دور وأهمية المعايير المحاسبة الدولية ما هي الاختلالات التي تقف أمام تحقيق المحاسبة لأهدافها بالمغرب؟

سنجيب عن هذه الأسئلة وفق التصميم التالي:

- المطلب الأول: البعد النظري للمحاسبة العمومية بالمغرب
- المطلب الثاني: المحاسبة العمومية بين اختلالات الواقع وأفاق التطوير وترسيخ قواعد الحكامة

2. البعد النظري للمحاسبة العمومية بالمغرب

عمل المغرب بشكل كبير على تحديث محاسبته العمومية من أجل تعزيز شروط الحكامة الجيدة في نظام المحاسبة وتكرست هذه الرغبة بشكل واضح و صريح في القانون التنظيمي للمالية 130.13 حيث تما النصيص لأول مرة في القانون التنظيمي لقانون المالية على حسابات الدولة التي يتولى إعدادها ومسكها برسم كل سنة مالية، المحاسبون العموميون كم تما إقرار مبدأ التصديق على مطابقة حسابات الدولة للقانون وصدقيتها حيث نص على (المالية ا.، 2013) أن "يقوم المجلس الأعلى للحسابات بالتصديق على مطابقة حسابات الدولة للقانون وصدقيتها" غير أن هذا الإجراء البالغ الأهمية دخل حيز التنفيذ، طبقا للفقرة 4 من المادة 70 من القانون التنظيمي للمالية ابتداء من فاتح يناير 2020.

وتختلف أنواع المحاسبة، بناء على الأهداف المراد بلوغها، من المعلومات المحصل عليها والمجالات التي تطبق عليها، وفي هذا الإطار تجدر الإشارة إلى أن القانون التنظيمي للمالية 130.13 تضمن أحد أهم المستجدات، والمتمثل في تخصيص الفصل السادس منه لحسابات الدولة، بحيث نصت المادة 31 من هذا القانون على أن تقوم الدولة بمسك محاسبة ميزانية للمداخيل والنفقات، ومحاسبة عامة بالنسبة لمجموع عملياتها، كما يمكن للدولة أن تقوم بمسك محاسبة لتحليل كلفة مختلف المشاريع المدرجة في إطار البرامج (عسلي، صفحة 235).

1.2. المحاسبة الميزانية budgétaire: la comptabilité

إن المحاسبة الميزانية تعمل على تقديم الحساب حول تنفيذ الميزانية، أما شكلها ومحتواها فيظل تابعا لنوع الميزانية (saaidi، 1979، صفحة 40).

نص المشرع المغربي في الفقرة الأولى من المادة 31 من القانون التنظيمي للمالية على أنه "تقوم الدولة بمسك محاسبة ميزانية للمداخيل والنفقات..." و بالتالي انطلاقا من هذه المادة فإن هذه المحاسبة تختص ببيان كيفية تنفيذ الميزانية من خلال بيانات وتقارير شهرية وسنوية، فهي تركز على تسجيل الموارد والنفقات، وتعتمد على مبدأ القيد الوحيد وبهذا فهي تشمل على (منصور، 2017، صفحة 205):

- المداخيل، وتدرج في حسابات السنة المالية لتي يتم خلالها تحصيلها من طرف المحاسب العمومي؛
- النفقات، ويتم إدراجها في حسابات السنة المالية التي يؤثر خلالها المحاسبون المكلفون بتخصيص النفقات على الأوامر بالصرف أو الحوالات، وتؤدي هذه النفقات وجوبا من اعتمادات السنة المذكورة أي كان تاريخ الدين (المالية ا.، 2013).

وتهدف هذه المحاسبة أساسا إلى تتبع الإذن الذي منحه السلطة المختصة بصرف الاعتمادات المخصصة، و السهر على عدم تجاوزها، وتحصيل المداخيل المحددة إضافة إلى تتبع تنفيذ الميزانية فإن شكلها ومضمونها مرتبط بطبيعة الميزانية، بحيث إن القواعد المعتمدة في المحاسبة الميزانية هي نتاج للقواعد التي تحكم بنية الميزانية وطريقة تقديمها (عسلي، 2014، صفحة 235) كما أنها تأخذ بالمبادئ التقليدية للميزانية، والمتمثلة في قاعدة السنوية وقاعدة الوحدة وقاعدة التوازن وقاعدة الشمول أو العمومية وقاعدة تخصيص النفقات، والمحاسبة الميزانية تدعم صلاحيات ممثلي الشعب بضمان فرض رقابة برلمانية دورية على النشاط الحكومي، وتوفير إدارة سليمة للأموال العمومية والحيلولة دون استخدامها في الأغراض غير المحددة لها (منصور، 2005، صفحة 29).

ومن الأهداف الكبرى التي تسعى إليها المحاسبة الميزانية لتحقيقها المحافظة على التوازن بين الموارد والنفقات، وكذا الالتزام بالميزانية الموضوعية وتفادي حصول العجز .

كما أن مسك المحاسبة ليس هدفا في حد ذاته، وإنما الهدف منها هو توظيف واستغلال المعلومات التي توفرها، إلا أن الهدف يختلف بحسب الجهة التي تقدم لها هذه المعطيات والمعلومات، فحين تقدم إلى الأجهزة الحكومية فإنها تسمح لها بتكوين صورة واضحة على نسبة تنفيذ القانون المالي، ومستويات الإنجاز المحققة وبالتالي تتحول المحاسبة الميزانية إلى وسيلة للتسيير والتدبير، بحيث تمكن الأجهزة الحكومية من اتخاذ الإجراءات والقرارات المناسبة لتسريع وثيرة إنجاز المشاريع والبرامج، التي تعرف بعض التعثرات أو تحويل الاعتمادات حسب الحاجيات والمستجدات، بل أكثر من ذلك يمكن أن تقود البيانات المستخلصة من المحاسبة الميزانية إلى أن تقدم الحكومة مشروع قانون المالية المعدل للبرلمان لتصحيح توقعاتها أو لمواجهة المستجدات السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

وبهذا فإنها تصبح أداة للمراقبة والتتبع والتقييم حين توجه المعطيات والمعلومات التي توفرها للبرلمان ، حيث أنها تقدم بيانات شهرية حول تنفيذ القانون المالي في شموليته إلى جانب بيانات شهرية حول النفقات، وأخرى حول المداخيل كما يمكن أن تحصر حساب النتائج الشهري (حنين، 2005، صفحة 277).

كما أن المحاسبة الميزانية لا تقتصر على تقديم البيانات الشهرية السالفة الذكر فقط، وإنما تسمح باستخلاص بيانات سنوية، والتي تساهم في إعداد قانون التصفية، وتوضيح بعض الجوانب المرتبطة به، بحيث نصت المادة 127 من المرسوم الملكي رقم 330.66 المتعلق بسن نظام المحاسبة العمومية على أن يضع وزير المالية الحسام العام للمملكة بعد الإطلاع على الحسابات الإدارية للأمرين بالصرف وحساب الصرف الخاص بالمحاسب ويبرز هذا الحساب التقديرات النهائية للمداخيل و النفقات، وتنفيذها من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين ويوجه الحساب المذكور إلى قاضي الحسابات مشفوعا بالمشروع السنوي لقانون التصفية (قانون التصفية هو تصفية الحساب الذي يبرز الأرقام الحقيقية لتنفيذ الميزانية وهو أداة أساسية لمراقبة مدى التزام الحكومة بالترخيص البرلماني أثناء تنفيذها للقانون المالي ويعتبر هذا القانون بمثابة قانون المالية بحسب المادة 2 من القانون التنظيمي للمالية 130.13)، كما نصت المادة 66 من القانون التنظيمي للمالية 130,13 على أنه يتم إرفاق قانون التصفية لإضافة إلى التقرير الذي يعده المجلس الأعلى للحسابات حول تنفيذ قانون المالية، وبالتصريح العام بمطابقة الحسابات الفردية للمحاسبين والحساب العام للمملكة، الحساب العام للدولة مدعم بالحصيلة المحاسبية والبيانات المالية الأخرى وبتقييم الالتزامات الخارجة عن الحصيلة المحاسبية ومجموعة من الوثائق الأخرى وعليه إن المحاسبة الميزانية توفر جزءا مهما من المعلومات والمعطيات التي تتيح للبرلمان التأكد من النتائج المالية ومراقبة مدى مطابقة حصيلة تنفيذ القانون المالي السنوي مع التقديرات المرخص بها، بعد صرف الاعتمادات وتحصيل الإيرادات.

2.3. المحاسبة العامة la comptabilité générale

تبرز المحاسبة العامة جميع العمليات التي أنجزتها الدولة والمتمثلة في العمليات المتعلقة بالميزانية العامة وعمليات الخزينة والعمليات المنجزة مع الأغيار وحركات الممتلكات والقيم.

كما تبين هذه الوثيقة أيضا نتائج السنة المالية وتمكن من إعداد القوائم المالية ووضعيات التسيير.

وعليه فالمحاسبة العامة مرتبطة بالذمة المالية (الأصول والخصوم)، وتفسير التغيرات التي تطالها فهي تسعى إلى تقديم الوضعية الإجمالية من خلال تسجيل جميع الأصول والخصوم، وتتبع تطورها في علم يهتم بجمع وتسجيل وتلخيص كل نشاط الدولة في دفاتر محاسبية بطريقة منظمة تعتمد على نظام محاسبي دقيق ومتكامل، وهي عبارة عن تقنية وعلم يعتمد على عدة أسس ومبادئ هدفها هو تقييد، ضبط الحساب، تقييم وتنظيم جميع الحركات المالية، ويمكن اعتبار المحاسبة العامة النهج السليم والصحيح الذي يسهل ويسير التعقيدات في العمل المحاسبي، وتعتمد المحاسبة العامة كغيرها من المحاسبات العصرية على مبدأ القيد المزدوج لما له من فوائد كبيرة في اكتشاف الأخطاء ويشترط في القيد المزدوج في كل عملية محاسبية تسجل تساوي مجموع المبالغ المسجلة في الأطراف المدينة للحسابات الأولى ومجموع المبالغ المسجلة في الأطراف الدائنة للحسابات الثانية، أي يشترط توازن الحسابات وذلك بالنسبة لكل عملية (عسلي، 2014، صفحة 120).

إن المحاسبة العامة تتيح إمكانية وضع البيان الختامي، الذي يقدم صورة عن الذمة المالية للسلطات العمومية، التي تطلع بمهام المراقبة والتسيير، وتمسك هذه المحاسبة طبقا للدليل العام للمعايير المحاسبية.

كما أنها تسمى بمحاسبة السنة حيث تصف مجموع العمليات المالية للدولة أي عمليات الميزانية والذمم المالية وخزينة الدولة، وتتطلب محاسبة وفق السنة المالية أي أن المنتجات والأعباء ليست مرتبطة بالسنة التي يتم فيها التحصيل أو الدفع وإنما ترتبط بالسنة التي تم فيها الالتزام، هذه المحاسبة تمكن من الوصف الدقيق للذمة المالية للدولة (بوطابة، 2018، صفحة 233).

وتقوم المحاسبة العامة على مبدأين أساسيين هما:

- مبدأ إثبات الحقوق والالتزامات.
- مبدأ إدراج العمليات في حسابات السنة المالية المرتبطة بها بغض النظر عن تاريخ القبض أو الأداء. (منصور، 2017، صفحة 205).

إن المحاسبة العامة يجب أن تستجيب لانتظارات الدولة، والتي تختلف حسب وضعيتها باعتبارها، إما مالكا أو مساهما أو سلطة وصاية، وإذا كانت المحاسبة الميزانية تقدم للبرلمان بيانات تهم تنفيذ القانون المالي، ومدى احترام الحكومة لالتزاماتها في مجال صرف وتحصيل الأموال العمومية، فإن المحاسبة العامة تعتبر أعم وأشمل، بحيث تقدم للبرلمان صورة حقيقية للوضعية المالية للدولة (أموني، 2004، صفحة 347).

ويستند المكلفون بإعداد المحاسبة العامة على مجموعة من السجلات وهي كالتالي: (عسلي، 2014، صفحة 204)

- السجل اليومي (دفتر اليومية): وهو السجل الذي يضم جميع العمليات المالية الخاصة بالمؤسسة حسب التسلسل التاريخي وطبقا لمبدأ القيد المزدوج؛
- سجل الحسابات (دفتر الأستاذ): فيقوم بتجميع كل العمليات الخاصة بحساب معين (الطرف المدين والدائن) وتسمى هذه المرحلة بعملية الترحيل وبعد الانتهاء منها تتم مقارنة الجانب المدين مع الدائن لمعرفة وضع الحساب أي الرصيد؛

• ميزان المراجعة: وفيما يخص إعداد ميزان المراجعة فيجب أن يتساوى الجانب المدين مع الدائن أما القوائم المالية فهي المخرج النهائي للنظام المحاسبي وهي الوسيلة الرئيسية لإيصال المعلومات المالية للمستفيدين لمساعدتهم في تقييم أداء المؤسسة، وذلك من خلال المقارنة بين الإيرادات والنفقات وبالتالي معرفة الوضعية المالية للمؤسسة والهدف من استعمال ميزان المراجعة هو التأكد من أن عملية التسجيل في دفتر اليومية ودفتر الأستاذ تمت بشكل صحيح. وعلى الرغم من أهمية المحاسبة العامة كفرع من نظام المحاسبة إلا أنها وجدت لتلبية أهداف معينة لكنها غير كافية لتحليل النشاط الكامل للمالية الدولة من أجل تمكين المسؤولين من مراقبة الأداء ومعرفة التغيرات والأخطاء، بالإضافة إلى أنها محدودة لا تستطيع الإجابة على مجموعة من المشاكل التي تطرأ على مستوى المؤسسة، خاصة في مجال التسيير (مرابطي، 2006، صفحة 113)، ولذلك تبرز الحاجة إلى المحاسبة التحليلية.

3.3. المحاسبة التحليلية la comptabilité analytique

تتعلق بتحليل قيمة الأنشطة على مستوى مصالحي التسيير المختلفة، فهي تقوم على تقديم المعلومات للبرلمان حول مجموع الوسائل المخصصة للأنشطة المختلفة، وتسمح أيضا بربط الوسائل المستعملة مع الأهداف المرتقبة ومع النتائج المحققة.

وقد جاء في المادة 31 من القانون التنظيمي للمالية 130.13 إمكانية "مسك محاسبة لتحليل كلفة مختلف المشاريع المدرجة في إطار البرامج" وإنطلاقا من عبارة يمكن يتضح أن المشرع المغربي لم يلزم الدولة بمسكها رغم أهمية هذه المحاسبة لقد نشأت المحاسبة التحليلية وتطورت في مجال تدير المقاولات، وذلك قبل أن تصبح إحدى الأدوات المحاسبية الأساسية المعتمدة على مستوى محاسبة الدولة (diget، 2008، صفحة 7).

ترتبط بقياس كلفة المنتج أو الخدمة المقدمة، وتعتمد على آليات دقيقة، ولكي تقوم بأداء أدوارها يجب تزويدها بكل المعلومات والمعطيات التي تحتاجها والتي تعمل على تجميعها وتحليلها وخاصة تلك المرتبطة بالتكاليف وتوزيع المصاريف الهادفة إلى تحديد ثمن كلفة المنتج أو الخدمة، وكلفة مراحل الإنتاج المختلفة.

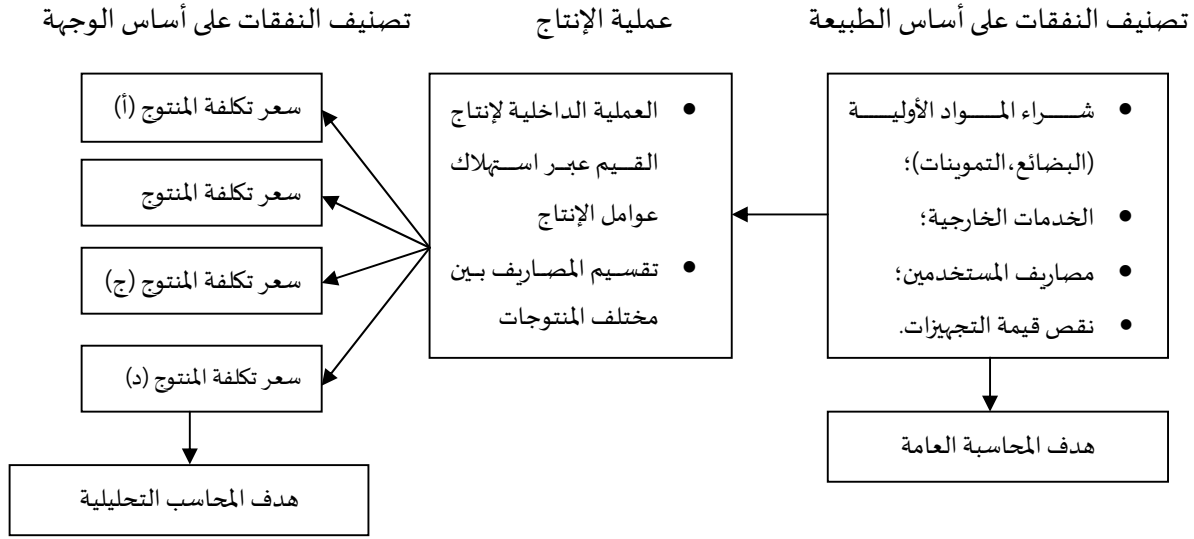
كما أن المحاسبة التحليلية تسمح بشرح النتائج وتحليلها، وحساب تكاليف المنتجات، والخدمات مع مقارنتها مع أسعار بيعها، ومقارنة التكاليف الفعلية (الحقيقية) للتكاليف المعيارية (النمطية)، وتحليل الفوارق وإعداد الموازنات التقديرية للسماح للمؤسسة باتخاذ القرارات المناسبة، وتقويم الانحرافات والتحكم في كلفة الأنشطة، باعتماد الفعالية والنجاعة في تقديم حلول بديلة إضافة إلى الحرص على الاقتصاد في الموارد وحسن توظيفها لتحسين التنافسية. (يعقوب، 2013، صفحة 16)

و تتميز المحاسبة التحليلية بعدة سمات عن المحاسبة العامة، بحيث يعتبر مسكها مسألة اختيارية ومعلوماتها تكون موجهة إلى المسيرين، لمساعدتهم في التحليل وتقويم الانحرافات، بهدف اقتصاد الموارد وحسن توظيفها ولذلك فأهدافها اقتصادية وليست مالية كما أنها تقدم معلوماتها بشكل دوري ومفصل وسريع، لكنها ليست قطاعية بل تقريبية، وتهم هذه المعلومات الماضي والحاضر والمستقبل.

تبين الخطاطة أسفله تصنيف المصاريف في المحاسبة العمومية و محاسبة التحليلية، وأيضا دور المحاسبة التحليلية في حساب سعر التكلفة بالنسبة لكل منتج، لكن هذا لا يمنع من تأسيس محاسبة تحليلية على أساس سعر التكلفة بالنسبة لكل نشاط، أو برنامج أو حتى على أساس كل مصلحة إدارية مستقلة.

المخطط رقم 1: تبين تصنيف المصاريف في المحاسبة العمومية والمحاسبة التحليلية: (بوطابة، 2018، صفحة 234)

تصنيف المصاريف على أساس الطبيعة والوجهة



يتبين من خلال الخطاطة أعلاه أن المحاسبة التحليلية تساهم في تدبير الاعتمادات المرتكز على النتائج وذلك من خلال عقلنة حجم الاعتمادات المستهلكة لإنتاج خدمة منتج معين، وأيضاً تحديد تكلفة كل مصلحة إدارية على حدى داخل نفس الإدارة، بالشكل الذي يوضح مدى ملاءمة مردودية كل مصلحة مع الموارد المرصودة لها من جهة، وفي مستوى أعلى مدى ملاءمة هيكلية الإدارة (تنظيم المصالح، توزيع الموظفين...) مع ضرورة ترشيد النفقات.

لا يقتصر دور المحاسبة التحليلية على قياس التكاليف فقط، بل يتعداه إلى مراقبة مردودية مختلف مصالح الإدارة، وذلك بمتابعة تطور التكاليف مع الزمن و مقارنتها مع المبالغ المحددة مسبقاً وبالتالي فالمحاسبة التحليلية تعتبر أداة لمراقبة الأداء.

وعليه فإن للمحاسبة التحليلية عدة وظائف (يعقوب، 2013، صفحة 16):

- الوظيفة التسجيلية: تتمثل في تسجيل مختلف قيم التكاليف وتواريخ حدوثها في وثائق خاصة حتى تكون وسيلة إثبات لتبرير التكاليف.
 - الوظيفة التحليلية: تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات، لاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث، من خلال تتبع عناصر الإنفاق، وتحديد نوع استخدامه ونمط سلوكه، وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.
 - الوظيفة التفسيرية والإخبارية: بعد القيام بتسجيل التكاليف وتحليلها، يجب على المحاسب صياغة النتائج المتوصل إليها في شكل قوائم وتقارير توضع أمام الإدارة حتى تتمكن من اتخاذ القرارات اللازمة.
- هناك علاقة وطيدة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية بحيث تعتبر المحاسبة العامة المصدر الرسمي للمعلومات التي تستعملها المحاسبة التحليلية.

3. دور المحاسبة العمومية في ترسيخ قواعد الحكامة

من إيجابيات المحاسبة هو توفر قاعدة واسعة ودقيقة من المعطيات المالية الأمر الذي سيسمح بتدفق وانسياب المعلومة المالية تجاه المواطن والبرلمان وكافة الفاعلين المعنيين بمالية الدولة، مما يساهم في ضمان شفافية المجال وتحقيق مبدأ صدقية حسابات الدولة إضافة إلى توفير المعلومات اللازمة للمساءلة.

1.3. مبدأ صدق المحاسبة:

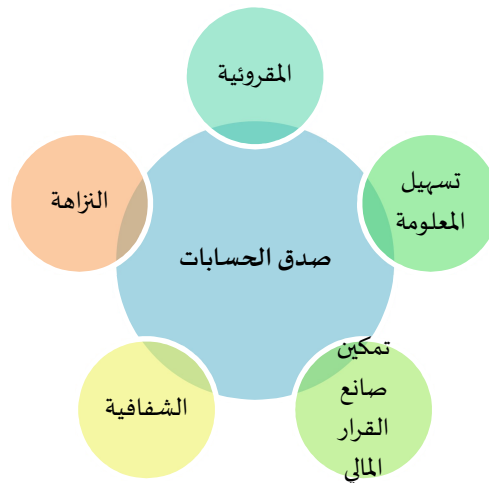
يعتبر مبدأ الصدق (la sincérité) وصدق التوقعات والحسابات الميزانية قاعدة حديثة تنفرع من مبدأ الحكامة الجيدة في مجال التدبير العمومي، إنها ترجمة لمعاني الشفافية والنزاهة والوضوح التي يجب أن يركز عليها إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة فضلا عن أنها تمكن البرلمان من ممارسة سلطته المالية، تشريعا ومراقبة، على الوجه الأكمل. (mansou, 2013، الصفحات 9-14)

قاعدة صدقية التوقعات والحسابات الميزانية قاعدة قضائية كرسها اجتهاد المجلس الدستوري الفرنسي، قبل أن يقرها المشرع الفرنسي في إطار القانون التنظيمي رقم 692/2001 لقوانين المالية.

وفي المغرب كرس القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، هذا المبدأ في إعداد قانون مالية السنة في المادة 10 منه وتشمل كذلك الحسابات تنص الفقرة 4 من المادة 31 من القانون التنظيمي 130.13 لقانون المالية على أنه: "يجب أن تكون حسابات الدولة مطابقة للقانون وصادقة وتعكس صورة حقيقية لثروتها ولوضعيتها المالية" (منصور، عسو منصور، قانون الميزانية العامة، 2005، صفحة 93).

وقد أناط المشرع بالمجلس الأعلى للحسابات مسؤولية "التصديق على مطابقة حسابات الدولة للقانون وصدقيتها". كما عهد المشرع كذلك إلى المحاسبين العموميين بمهمة "السهر على احترام المبادئ والقواعد المحاسبية من خلال التأكد على الخصوص من احترام صدقية التسجيلات المحاسبية واحترام المساطر وجودة الحسابات العمومية" (المالية أ، 2013) يراد بقاعدة الصدقية أن تعكس التوقعات والحسابات الميزانية بشكل صادق وشفاف ونزيه الوضعية المالية للدولة في فترة زمنية معينة، فتطبقا لهذه القاعدة لا يجوز تقديم توقعات مغلوبة لموارد الدولة ونفقاتها، كما لا يمكن إنجاز عمليات حسابية الغرض منها الوصول إلى نتائج متحكم فيها لا صلة لها بالواقع.

خطاطة (02): أهداف مبدأ صدق الحسابات



المصدر: من اعداد الباحثين

وعليه يشكل مبدأ صدق الميزانية والمحاسبة في السنوات والأخيرة أهمية كبرى في المالية العامة، وهو تطبيق لحسن النية وللحكمة الجيدة في مجال قواعد ومسطرة خطط المحاسبة.

ومن المعلوم أن صدقية التوقعات الميزانية مسألة نسبية، بينما صدقية الحسابات الميزانية مسألة مطلقة لا تحتل الخطأ ولا يسمح في شأنها بأي هامش للتصرف، إنها التزام بالنتائج وليس بالوسائل.

كم أنها وفي إطار تفعيل مبادئ الدستور، سيما الحق في الولوج إلى المعلومة والحكمة الجيدة والشفافية في تدبير الشأن العام وكذا ربط المسؤولية بالمحاسبة تعمل على:

✓ توفير المعلومات اللازمة للمساءلة والمحاسبة :

ويقصد بالمساءلة في هذا الإطار الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات من الجهاز التنفيذي إلى الجهاز التشريعي أو الهيئات الرقابية المختصة حول تنفيذ وتمويل الميزانية العامة للدولة ويمكن أن تأخذ الأشكال التالية:

- المساءلة المالية للتأكد من انتظام وسلامة بيانات الدفاتر والسجلات المحاسبة ومصداقية التقارير المالية ومدى الإمتثال للقوانين والتنظيمات المالية المعمول بها إضافة إلى التحقق من أن الإنفاق يتم في حدود الإعتمادات المخصصة في الميزانية العامة.

- المساءلة الإدارية للتحقق من كفاءة تسيير وصرف المال العام دون إسراف والاقتصاد في استعمال الموارد من طرف الحكومة.

- المساءلة عن الأداء لتحقيق أغراض تقييم البرامج الحكومية ومقارنة الأهداف بالنتائج من أجل تحليل الانحرافات وتصحيحها.

✓ توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة:

توفر المحاسبة العمومية آليات تسمح بتطبيق رقابة مستمرة على إدارة المال العام من طرف الأجهزة الحكومية، للتحقق من مشروعية العمليات المالية للدولة ومدى احترام ترخيص السلطة التشريعية عن طريق مختلف أجهزة الرقابة قبل وأثناء التنفيذ إضافة إلى أجهزة الرقابة اللاحقة.

✓ توفير المعلومات اللازمة لإتخاذ القرار:

عن طريق توفير تقارير دورية تقيد في مجال المقارنة بين مختلف السنوات من أجل إتخاذ القرارات والمفاضلة بين البدائل وتقييم النتائج والمساعدة في تحديد تقديرات الميزانية العامة للدولة وتقديم الإقتراحات التي من شأنها أن ترفع من مستوى فعالية الأداء وتحقيق الشفافية والجودة في تسيير المال العام.

✓ توفير المعلومات اللازمة لأغراض الاعلام عن النشاط الحكومي:

وذلك عن طريق إنتاج وعرض بيانات مالية يتم استعمالها كوسيلة للاعلام عن نتائج العمليات المالية للدولة لمختلف الفئات المستخدمة للبيانات الحكومية (المالية م.، 2016).

4. الخاتمة:

و في الختام، يجب التأكيد على أهمية مسك المحاسبات الثلاث التي نص عليها القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، وتعديل المرسوم الملكي لسنة 1967 المتعلق بسن نظام عام للمحاسبة العمومية، الذي أصبح متجاوزا ولا يساير المستجدات التي عرفتها المالية العمومية، لأن المحاسبة أصبحت إحدى أهم الآليات في مجال التدبير المالي الحديث، ويتبين من

هذه الدراسة أن لكل محاسبة خصوصيتها ووسائلها و أهدافها و بياناتها. إن إعداد الحساب و مسكه و الإدلاء به و التصديق عليه أحد المداخل الأساسية الضامنة لشفافية تدبير المال العام و تحصينه ضد كل مظاهر الفساد.

5. قائمة المراجع:

1. عسو منصور، قانون الميزانية العامة و رهان الحكامة المالية الجيدة، مطبعة المعارف الجديدة الرباط، أكتوبر 2017.
2. عسو منصور، قانون الميزانية العامة، مطبعة دار النشر المغربية، الدار البيضاء، الطبعة الأولى، 2005.
3. محمد حنين، تدبير المالية العمومية: الرهانات والإكراهات، مطبعة دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الرباط، 2005.
4. عبد الواحد عسلي، المحاسبة والرقابة البرلمانية: قراءة في القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 127.126 يناير. أبريل 2016 .
5. مجلة المالية لوزارة الاقتصاد والمالية، عدد خاص فبراير 2016، ملفات 7، 8، 9، 10.
6. عبد الواحد عسلي، دور الخازن المكلف بالأداء في مراقبة المؤسسات العمومية، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق شعبة القانون العام، جامعة سيدي محمد بن عبد الله كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية فاس 2013-2014 .
7. محمد بوطابة، الإصلاحات المالية في المغرب و رهان التدبير الجيد للنفقات العمومية: دراسة نظرية تطبيقية مقارنة، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية فاس جامعة سيدي محمد بن عبد الله السنة الجامعية 2018.1017.
8. نعيمة أموبي، القابض الجماعي وإشكالية الرقابة على تنفيذ الميزانية الجماعية بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية، الاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003.2004.
9. نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2005-2006 .
10. ياسين يعقوب، أهمية المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، رسالة لنيل ماستر أكاديمي جامعة قاصدي مرياح ورقلة السنة الجامعية -2013 .
11. دستور المملكة المغربية لـ 29 يوليوز 2011، صادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 91-11-1، بتاريخ 29 يوليوز 2011، (ج.العدد 5964 مكرر 28 شعبان 1432/30 يوليوز 2011 .
12. القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية الصادر بتنفيذه الظهير رقم 1562.1 بتاريخ 2 يونيو 2015
13. المرسوم الملكي رقم 330.66 الصادر في 21 أبريل 1967 بسن نظام علم للمحاسبة العمومية الجريدة الرسمية، عدد 2846، تاريخ 26.04.1967 كما وقع تميمه و تغييره ولاسيما بالمرسوم رقم 2.09.608 الصادر في 27 يناير 2010 الجريدة الرسمية عدد 5811 بتاريخ 8.02.2010 .
14. المرسوم رقم 02.09.608 الصادر في 27 يناير 2010 الجريدة الرسمية عدد 5811، تاريخ 08.02.2010 المتمم و المغير للمرسوم الملكي رقم 330.66 الصادر في 21 أبريل 1967 المتعلق بسن نظام عام للمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية عدد 2846، بتاريخ 26.04.1967 .
15. Abderrahmane saaidi, comptabilité des Entreprises publiques, actes du colloque de l'association marocaine de gestion des entreprises publiques au Maroc 8,9,10 novembre 1979, imprimerie de fedala , mohammedia.
16. Assoumansour, la sincérité des prévisions et des comptes budgétaires : une exigence démocratique , revue marocaine des finances publiques n 3, 2013.
17. abdelkrim guiri, la réforme de la comptabilité de l'Etat , revue Alkhazina n 8, Aout 2011.
18. Patrick diget, comptabilité analytique et contrôle de gestion, Economica 6 eme édition, 2008.