



## الإعداد والإشراف

ذ. حسن توراك-

أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية  
والاجتماعية عين الشق الدار البيضاء

ذ. رشيد الموسوي

بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية طنجة

ذ. عمرو لغمي

أستاذ محاضر بكلية متعددة التخصصات آسفي

## التنسيق

ذة. فاطمة الزهراء هيرات

-أستاذة محاضرة مؤهلة بكلية العلوم القانونية والاقتصادية  
والاجتماعية بتطوان

ذة. ونام أبو الهدى

-أستاذة محاضرة مؤهلة بكلية العلوم القانونية والاقتصادية  
والاجتماعية عين الشق الدار البيضاء

د/رضوان العني-

باحث جامعي، مدير مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية

مجلة المنارة للدراسات القانونية والادارية

سلسلة يديرها:

الدكتور رضوان العنبي

باحث في القانون العام

الإيداع القانوني

2024MO4126

الرقم الدولي المعياري

978-9920-28-504-9

### المطبعة

جزيرة التكنولوجيا بلوك 7 رقم 22 القامة الرباط

الهاتف: 0667378326

الفاكس: 0537694156

البريد الالكتروني:

lile.tec.as@gmail.com

### المراسلة

20350 ق ج البيضاء 2 حي قصر البحر 24 الرقم 13 العنوان: زنقة

الهاتف: 0665929835

البريد الالكتروني: elanbiredouane@gmail.com

جميع حقوق النشر محفوظة

لا يسمح بإعادة النشر ولو كانت جزئية

المقالات المنشورة في هذا المؤلف تعبر عن آراء أصحابها

اللجنة العلمية للمؤلف:

|                      |                                                                                             |
|----------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|
| د-عبد الرحيم<br>فاضل | : أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق الدار البيضاء (القانون العام)                           |
| د- أحمد حضرائي       | أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق مكناس (القانون العام)                                     |
| د- عبد النبي<br>ضريف | أستاذ جامعي بكلية الحقوق - عين السبع الدار البيضاء (القانون العام)                          |
| د- گولفرني محمد      | : أستاذ جامعي بكلية الشريعة أكادير (القانون العام)                                          |
| د- حسن توراك         | أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق الدار البيضاء (القانون العام)                             |
| د- عمرو لغليبي       | - أستاذ محاضر بكلية متعددة التخصصات آسفي                                                    |
| د- وئام أبو الهدى    | - أستاذة محاضرة مؤهلة بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية عين الشق الدار البيضاء |

محتويات المؤلف:

|     |                                                                                                                |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 7   | تقديم                                                                                                          |
| 9   | القانون العام المالي أمام إكراهات ومتطلبات التدبير العمومي الحديث<br>حسن توراك/ عمرو لغليمي                    |
| 55  | التوجهات الحديثة في التشريع المالي بالمغرب بين المشروعية وتعدد الفاعلين<br>فاطمة الزهراء هيرات                 |
| 77  | الأمن القانوني الضريبي: دراسة قانونية قضائية : غموض المفهوم وإشكالات التطبيق<br>خنفور يوسف                     |
| 110 | "النظام الضريبي المغربي وسؤال المشروعية" على ظل التحولات الكبرى للمالية العامة<br>رشيدة عدي                    |
| 131 | القانون التنظيمي للمالية من مقارنة الوسائل إلى مقارنة النتائج<br>عبد الرحيم بوزياني                            |
| 160 | التدبير المالي بالمغرب ورهانات تأهيل المالية العمومية<br>بوبكر شقير                                            |
| 176 | مستقبل المالية العمومية أمام زحف مناهج التدبير بالقطاع الخاص-دراسة في التحولات والرهانات-<br>عصام القرني       |
| 203 | المالية العامة من خلال المخطط المحاسبي العام للدولة: أي آفاق لتوحيد القواعد المحاسبية العمومية<br>عادل الخصاصي |
| 222 | البرمجة الميزانية ودورها في إصلاح المالية العامة بالمغرب<br>محمد خاشون                                         |



## تقديم

لا يختلف اثنان حول المكانة البارزة التي تتبوؤها المالية العامة داخل منظومة القانون العام الداخلي، وهي مكانة لا ترتبط فقط بكونها تشكل حسب فقهاء المالية العامة، نقطة تقاطع العديد من الحقول المعرفية، وإنما لارتباطها الوثيق بالدولة وبتطور وظائف هذه الأخيرة.

متانة العلاقة بين المالية العامة والدولة لا تتجلى فقط في كونها تعد وسيلة لتمويل نشاطات الدولة وهيئاتها العامة، وإنما، كذلك، في كونها كانت تشكل دائما المحور الأساس لمختلف الإصلاحات الكبرى التي تشهدها مختلف دول العالم اليوم.

وما التحولات الكبرى التي تشهدها المالية العامة في هذه السنين الأخيرة إلا أحد التجليات البارزة لهذه العلاقة المتينة وتأكيد لمعطى أساسي مفاده أن المالية العامة كانت، ولا زالت، تعتبر أحد الممرات الإجبارية لإصلاح الدولة.

من جهة أخرى، هذه التحولات الكبرى للمالية العامة إنما هي نتيجة حتمية لتطور مفهوم ووظائف الدولة بفعل التأثير القوي للفكر الليبرالي الجديد. هذا من جهة، ومن جهة أخرى، المالية العامة، باعتبارها جزءا لا يتجزأ من منظومة القانون العام الداخلي لا تشكل استثناء على مستوى التحولات التي تعرفها هذه الأخيرة. فهذه المنظومة توجد اليوم أمام حتمية التكيف والتلاؤم مع متطلبات وإكراهات الليبرالية الجديدة التي تسعى إلى بناء منظومة قانونية في خدمة الدولة الضابطة التي تنادي بها والتي ستحل محل ما كان يسمى بالدولة المتدخلة أو دولة العناية.

إن التحولات الكبرى للمالية العامة يمكن اختزالهما في حدثين بارزين شهدتهما فرنسا و الدول التي تدور في فلكها؛ حدثان سيغيران جذريا من المعالم الأساسية للمالية العامة.: الحدث الأول تمثل في اعتماد إطار قانوني موازني جديد يؤسس لمنطق تدييري حديث بجوار المنطق القانوني الذي ظل يهيمن على المالية العامة لعقود طويلة من الزمن : يتعلق الأمر بتغيير تلك البلدان

لقوانينها التنظيمية لقوانين المالية. من جهة لتحقيق فعالية الإنفاق العمومي، ومن جهة ثانية، تقوية وتعزيز الدور الرقابي للبرلمان.

الحدث الثاني تجلى من خلال خلخلة المبدأ المحاسبي الشهير والمتمثل في مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي؛ حدث تاريخي بامتياز لأن الغاية من ورائه اعتماد نظام للمحاسبة العمومية قريب أو مستقى من عالم المقاولات (محاسبة ثلاثية الأبعاد، مبادئ محاسبية جديدة، التصديق على الحسابات...).

إن إعداد مؤلف الجماعي حول موضوع " التحولت الكبرى للمالية العامة " إنما هو مناسبة مواتية للباحثين والباحثات من أجل مناقشة ومعالجة بشكل أعمق مجمل هذه التحولات، وتبسيط مزيد من الضوء على مختلف جوانب الإصلاح التي همت المالية العامة وتداعيات كل ذلك على فعالية ونجاعة التدبير العمومي.

|                                                                                                                               |                                                                                                                                                 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ذ. عمرو لغيلمي<br>أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية أستاذ<br>محاضر بكلية متعددة التخصصات- أسفي<br>omar5734@yahoo.fr | ذ. حسن توراك<br>أستاذ التعليم العالي بكلية العلوم القانونية والاقتصادية<br>والاجتماعية - عين الشق / الدار البيضاء<br>fac.droit.tourak@gmail.com |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

## القانون العام المالي أمام إكراهات ومتطلبات التدبير العمومي الحديث

### مقدمة

مرة أخرى تجد المالية العمومية نفسها في خضم موجة الإصلاحات التي تجتاح معظم دول العالم خلال السنين الأخيرة وذلك بهدف تحديث تديرها العمومي. فالمالية العمومية ليست فقط موضوعا لهذه الإصلاحات وإنما هي أيضا مدخل أساسي لها. ومن المعلوم أن موجة الإصلاحات هاته تأتي تزامنا مع الصعود القوي لما سماها B. JOUBERT بـ " الليبرالية الجديدة التدييرية Néo-libéralisme gestionnaire"<sup>1</sup> المنادية بتطبيق مبادئ التدبير العمومي الحديث. فلا مخرج من الأزمة المالية والاقتصادية التي تشهدها مختلف دول العالم إلا من خلال القطع مع عهد الدولة المتدخلية وإقامة ما يسمى بـ " الدولة الضابطة". بلغة الاقتصاد، دولة محدودة التدخل في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، والاكتفاء بلعب دور تقنين وتنظيم الاقتصاد. وبلغة المالية العامة، دولة قليلة الإنفاق لكن بفعالية ونجاعة أكبر.

صحيح أن التعويل على المالية العمومية في هذه الإصلاحات لا تملية فقط ضرورات مالية واقتصادية، وإنما المسألة أوسع وأكبر من ذلك؛ المسألة تتعلق بإصلاح للدولة ككل. وعلى حد تعبير François CHOUVEL فقد: " شكل هذا الإصلاح (يعني إصلاح القانون العام المالي) من وجهة نظر تاريخ القانون

<sup>1</sup> B. JOUBERT, dir., le tournant néo-libéral en Europe, éd. l'Harmattan, 1994. Cité par Jean François CALMETTE, « La LOLF : un texte, un esprit et une pratique », Revue Française d'Administration publique, 2006/1, n° 117, p 46.

العام المالي، بل ومن وجهة نظر تاريخ المؤسسات السياسية وبكل وضوح مرحلة جد هامة، لأن المسألة لا تتعلق فقط بعملية تكييف وملاءمة لقانون الميزانية، وإنما المسألة أعمق بكثير. فالقانون التنظيمي للمالية الجديد اعتبر بمثابة عقد اجتماعي جديد للمالية العمومية بل وإحدى الدعامات الأساسية في إصلاح الدولة<sup>2</sup>. بل إن هناك من ذهب إلى حد اعتبار هذا الإصلاح المالي بمثابة عقد اجتماعي جديد بين الدولة والمواطن<sup>3</sup>.

إن إصلاح القانون العام المالي هو إصلاح ذو بعد دولي، بحيث انخرطت فيه دول متقدمة، ثم بعد ذلك العديد من الدول النامية الطامحة إلى التحكم في ماليتها العمومية ومحاربة الفقر<sup>4</sup>، في أفق اعتماد نموذج تديري جديد يعتمد مبادئ المساءلة والمحاسبة للفاعلين العموميين.

إن ما تشهده مختلف دول العالم اليوم، ومن بينها المغرب، من إصلاحات على مستوى قانونها العام المالي، ما هو إلا تجسيد على أرض الواقع لهذا المنطق الإصلاحي الجديد؛ منطلق يقوم على اعتماد الفعالية والنجاعة كسياسة جديدة للضغط على النفقات بدلا من السياسة الكلاسيكية القائمة على الضغط الكمي (التقليص من حجم الإنفاق العمومي).

إن القانون العام المالي، من وجهة نظر أنصار الليبرالية الجديدة ودعاة التدبير العمومي الحديث، هو بمثابة عائق أساسي أمام تدبير عمومي حديث مرتكز على الفعالية والنجاعة والمحاسبة على النتائج. فمنظومة القانون العام المالي، ناهيك عن كونها تتكلم لغة القانون من خلال المنطق القانوني الذي يهيمن عليها، تخدم وبشكل قوي غايات وتوجهات الدولة المتدخلة، إضافة إلى أنها منظومة صارت متجاوزة وقاصرة عن الاستجابة لمتطلبات التدبير العمومي الحديث.

وعلى هذا الأساس، فما يشهده القانون العام المالي من تحولات وإصلاحات إنما يندرج ضمن أهداف الليبرالية الجديدة الرامية إلى التخلص من المنظومة القانونية للدولة المتدخلة وإحلال مكانها منظومة

<sup>2</sup> François CHOUVEL, « finances publiques », Gualino Lextension 19<sup>ème</sup> édition 2016, p 22.

<sup>3</sup> Michel BOUVIER, « l'âge de la nouvelle gouvernance financière et de la responsabilisation généralisée des acteurs publics », RFFP, n° 92 novembre 2005, p 46.

<sup>4</sup> Michel BOUVIER, Rev. Précit., p 43.

قانونية تكون في خدمة الدولة الضابطة أي منظومة تتكلم لغة الاقتصاد والتدبير بدلا من الاكتفاء بلغة القانون.

#### – إشكالية الدراسة

لطالما انطبعت منظومة القانون العام المالي، سواء في المغرب أو فرنسا وكذا في البلدان التي تنتهج النموذج الفرنكفوني، بهيمنة قوية للمنطق القانوني، وهو منطق ظل يشكل ولعقود من الزمن البوصلة الموجهة للعمل العمومي، والمعيار الذي على أساسه تقاس مدى جودته وفعالته. لكن الانتقال بمنظومة القانون العام المالي باتجاه المقاربة التدبيرية، تحت تأثير الليبرالية الجديدة، يقودنا إلى طرح إشكالية تتعلق بمدى تأثير القانون العام المالي بهذا الزحف القوي لمبادئ التدبير العمومي الحديث لا سيما على مستوى تواجد منطقتين مختلفتين: منطق قانوني وسياسي وآخر تدبيري.

ملاحظات جد هامة: إن محاولتنا لمعالجة هذه الإشكالية فرضت علينا الاستئناس بشكل كبير بالتجربة الفرنسي وذلك لسببين رئيسيين: السبب الأول يكمن في كون فرنسا تقدم لنا النموذج الحي عن مدى تجذر المقاربة القانونية في منظومتها القانونية. والسبب الثاني، يتمثل في أن فرنسا كانت بالنسبة للمغرب النموذج الذي احتدى به في إصلاح وتحديث قانونه العام المالي.

من جهة أخرى، ولأن المسألة تتعلق بمقال في الموضوع، ولأنه تبعاً لذلك، لن يسعفنا المقام في رصد كافة تجليات اجتياح المقاربة التدبيرية لمجالات القانون العام، فسوف نقف فقط على جزء من تلك التجليات.

#### – تصميم الدراسة

لقد ارتأينا في معالجتنا للإشكالية المطروحة اتباع التصميم التالي:

المبحث الأول: إصلاح القانون العام المالي: ضرورة حتمية أمام متطلبات التدبير العمومي الحديث

المطلب الأول: القانون العام المالي من خدمة الدولة المتدخلة إلى خدمة الدولة الضابطة

الفقرة الأولى: القانون العام المالي الحالي قانون في خدمة الدولة المتدخلة

الفقرة الثانية: الحاجة إلى قانون عام مالي على مقاس أهداف الدولة الضابطة

المطلب الثاني: إصلاح القانون العام المالي أو نهاية العصر الذهبي للمقاربة القانونية.

الفقرة الأولى : القانون العام المالي الحالي وهيمنة المنطق القانوني

الفقرة الثانية : القانون العام المالي وقصوره عن الاستجابة لمتطلبات التدبير

العمومي الحديث

المبحث الثاني : نحو قانون عام مالي يتكلم لغة التدبير العمومي الحديث

المطلب الأول : تدبير ميزانياتي جديد : من منطق الوسائل إلى منطق النتائج.

الفقرة الأولى : هيكلية جديدة للميزانية

الفقرة الثانية : مبادئ جديدة للميزانية

المطلب الثاني : نظام محاسبي جديد بملامح تديرية

الفقرة الأولى : علاقة جديدة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي : من الفصل إلى التعاون

في أداء المهام

الفقرة الثانية : نظام جديد للمسئولية المالية : المسئولية التديرية؟.

المبحث الأول : إصلاح القانون العام المالي : ضرورة حتمية للاستجابة إلى متطلبات التدبير العمومي  
الحديث

كما هو معلوم، فإن من بين الأهداف الأساسية التي جاءت من أجلها الليبرالية الجديدة القطع مع مرحلة الدولة التدخلية وإقامة ما يسمى بـ "الدولة الضابطة *Etat régulateur*". ومن أهم معالم هذه "الدولة الضابطة" تدبير عمومي حديث يركز على الفعالية والنجاعة والمحاسبة على الأداء. تحقيق هذا المسعى، في نظر أنصار الليبرالية الجديدة ودعاة التدبير العمومي الحديث، رهين بتطهير المنظومة القانونية، ومن ضمنها القانون العام المالي، من رواسب الدولة المتدخلة.

إن المناداة بضرورة إصلاح القانون العام المالي، باعتباره جزءاً من هذه المنظومة القانونية للدولة المتدخلة، إنما يدشن لعهد جديد ينتقل فيها القانون العام المالي من خدمة الدولة المتدخلة إلى خدمة الدولة الضابطة (المطلب الأول)، كما يؤشر لنهاية العصر الذهبي للمنطق القانوني الذي ظل يتميز به (المطلب الثاني).

المطلب الأول : القانون العام المالي من خدمة الدولة المتدخلة إلى خدمة الدولة الضابطة

إذا كان أنصار الليبرالية الجديدة ينادون بدولة ضابطة ذات تدخل محدود في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، فمن الطبيعي أن يكون لذلك تداعيات على منظومة القانون العام المالي. فهؤلاء يرون في هذه المنظومة القانونية جزءاً لا يتجزأ من المنظومة القانونية للدولة المتدخلة (الفقرة الأولى)، وبالتالي هم في حاجة إلى ماسة إلى قانون عام مالي على مقاس أهدافها وغايتها (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى : القانون العام المالي جزء لا يتجزأ من المنظومة القانونية للدولة المتدخلة

غني عن البيان أن الليبرالية الجديدة ظهرت كرد فعل ضد الدولة المتدخلة التي تعتبر في نظرها أحد الأسباب المسؤولة عن أزمة التدبير العمومي الحالية. أنصار الليبرالية الجديدة، حينما نادوا بضرورة

تحديث القانون العام المالي كمدخل لتحديث التدبير العمومي، فالن هذا القانون بات يشكل، في نظرهم، عائقا أساسيا أمام توجيه الإدارة العمومية نحو الفعالية والنجاعة.

أكثر من هذا، القانون العام المالي، باعتباره جزءا من المنظومة القانونية للدولة المتدخلة، هو مستلهم أساسا من الفكر الكينزي<sup>5</sup> المنادي بتدخلية الدولة في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، وهو ما يتصادم وعقيدة أنصار الليبرالية الجديدة (التدبير العمومي الحديث)، ولهذا فالقانون التنظيمي للمالية (ordonnance) 2 يناير 1959، يعتبر، على مستوى المالية العامة، تجسيدا فعليا لأفكار جون ماينار كينز المؤسس لفكرة تدخلية الدولة في المجالات الاقتصادية والاجتماعية. بل إن المالية العامة، أو ما يطلق عليها الفكر المالي بالمالية المعاصرة، تتجسد فيها كافة خصائص وسمات الدولة التدخلية.

الأكيد أننا حينما نثير مسألة تدخل الدولة، تبدو المسألة وكأنها تتعارض مع ما كان ينادي به الفكر الليبرالي الكلاسيكي بزعامة آدم سميث، بمعنى "دولة دركية Etat gendarme" تكتفي فيها المالية العامة بوظيفة حيادية بعيدة عن أي تأثير على المجال الاقتصادي. لكن الأمر ليس كذلك، لأن هذه المرحلة (مرحلة الدولة التدخلية) تندرج ضمن الفكر الليبرالي، لكن من خلال تيار فكري جديد يقبل بتدخل الدولة في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، فقط من أجل إيجاد الحلول الملائمة لمخلفات الأزمة الاقتصادية 1929 وكذلك لمخلفات الحربين العالميتين الأولى والثانية، حيث بدت الرأسمالية، خلال هذه المرحلة، عاجزة عن معالجتها.

ولقد كان من آثار هذه السياسة التدخلية أن بلغت النفقات العمومية مستويات مرتفعة، حيث بلغت هذه النفقات في فرنسا مثلا 35% من الدخل الوطني خلال المرحلة الممتدة ما بين 1939 و1946، هذا في الوقت الذي شكلت فيه تلك النفقات 91% من الدخل الوطني كما هو الشأن في اليابان، و51% من الناتج الداخلي الخام كما هو الحال في ابريطانيا<sup>6</sup>. أما في الفترة التي أعقبت الحرب العالمية الأولى 1920 . 1938، فقد بلغت النفقات العمومية في فرنسا نسبة 20% من الدخل الوطني، بينما كانت هذه النسبة في حدود 11% قبل هذه الفترة<sup>7</sup>.

<sup>5</sup> L'histoire et les fondements des finances publiques, [www.editions-ellipses.fr](http://www.editions-ellipses.fr). (23/06/2020).

<sup>6</sup> Florence HUART, « économie des finances publiques », 2<sup>ème</sup> éd. Dunod, 2012, 2016, p 8.

<sup>7</sup> Florence HUART, Op.cit., p 7.

المذهب الليبرالي المنبثق عن الفكر الكينزي، وعلى عكس الفكر الليبرالي الكلاسيكي المناصر لفكرة حيادية الدولة (الدولة الدركية)، كان يرى في ضرورة تدخل الدولة في المجالات الاقتصادية والاجتماعية مسالة حتمية لمعالجة الأثار الاقتصادية والاجتماعية الوخيمة التي تسببت فيها الرأسمالية. وفي هذه المرحلة بالذات، ستتقلق المالية العامة من دورها الحيادي، لتتحول إلى إحدى الوسائل الأساسية في يد الدولة من أجل التدخل في المجالات الاقتصادية والاجتماعية.

إن المرحلة التي أعقبت الحرب العالمية الأولى ستشكل فترة القطيعة مع مرحلة المالية الكلاسيكية وذلك بفعل توسع مجالات تدخل الدولة والجماعات المحلية، وبفعل ظهور هيئات اجتماعية مهمتها معالجة المشاكل الاجتماعية للسكان. فمن دولة حارسة إذن، تم التحول إلى دولة عناية (دولة متدخلة) *Etat de providence*، وذلك تحت تأثير الفكر الاقتصادي الماركسي وكذا تأثير الفكر الكينزي<sup>8</sup>.

على عكس مرحلة الدولة الحارسة التي تميزت فيها المالية العامة بالحياد من خلال المبادئ الأربعة التي قامت عليها (حيادية الضريبة، الإنفاق في حدود ما هو ضروري، الحرص على التوازن الحسابي للميزانية واللجوء إلى الاقتراض إلا في الظروف الاستثنائية)، فإن المالية العامة، في عهد الدولة المتدخلة، قامت على مجموعة من المبادئ لعل أبرزها :

— عدم التقيد بسقف محدد على مستوى النفقات العمومية : وذلك تطبيقاً لأفكار كينز؛ هذا الأخير كان يشدد على ضرورة أن تعمل الدولة على الزيادة في الإنفاق العمومي كوسيلة لإنعاش الطلب الداخلي ومن أجل تحقيق كذلك الإقلاع الاقتصادي. الإقلاع الاقتصادي، حسب كينز، لن يكون ممكناً إلا من خلال اعتماد ما يسمى بـ "العجز المقصود" وذلك بغرض الوصول إلى ما يسميه "بالتوازن الاقتصادي *équilibre économique*".

في إطار الدولة المتدخلة، انتقل حجم الإنفاق العمومي من 10% في نهاية القرن التاسع عشر إلى أكثر من 40% مع نهاية الحرب العالمية الثانية. هذا التزايد المتصاعد للنفقات العمومية هو ما شكل موضوع نظرية الاقتصادي الألماني أدولف فاغنر Adolph Wagner من خلال قانون حمل اسمه "قانون فاغنر *Loi Wagner*"<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> Aurélien BAUDU, « Droit des finances publiques », éd Dalloz, 2015, p 66.

<sup>9</sup> Aurélien BAUDU, *Opcit.*, p 95.

— الميزانية آلية من آليات التدخل في الاقتصاد

كما سبقت الإشارة إلى ذلك، فقد حتمت التداعيات الاقتصادية والاجتماعية الوخيمة التي خلفتها أزمة 1929 وكذا تداعيات الحربين العالميتين الأولى والثانية، على الدولة توظيف سياستها الاقتصادية من أجل معالجة تلك التداعيات. السياسة الإنفاقية، باعتبارها أحد مكونات السياسة الاقتصادية للدولة، كانت من بين الوسائل التي استخدمتها الدولة من أجل التدخل في المجالات الاقتصادية والاجتماعية من خلال الزيادة في حجم إنفاقها العمومي الذي طال مختلف المجالات، وذلك انسجاما مع الأفكار الكينزية المنادية

بضرورة الرفع من حجم الطلب الكلي<sup>10</sup>.

هكذا لم تعد وظيفة المالية العمومية في عهد الدولة المتدخلة منحصرة في تمويل النفقات العمومية ذات الطابع الإداري فحسب، وإنما تحولت إلى وسيلة للتدخل في الحياة الاجتماعية. لقد أصبحت المالية العامة، على حد تعبير Maurice DUVERGER، أداة تدخلية فريدة في يد الدولة؛ هذه الأخيرة، بالإضافة إلى تدخلها عبر سلطة الإكراه، صارت تتدخل عبر ماليتها العامة (تشجيع مقاولات من المقاولات، منع نشاط صنف من المقاولات...<sup>11</sup>).

— التوازن الاقتصادي عوضا عن التوازن المالي (الحسابي)

لم يعد، في عهد الدولة المتدخلة، الحديث متركزا حول التوازن الميزانياتي *équilibre budgétaire* أي التوازن الحسابي بين النفقات والموارد كما كان عليه الأمر في عهد المالية الكلاسيكية (الدولة الحارسة)، وإنما حل محله مفهوم آخر يتناسب والطبيعة التدخلية للدولة. يتعلق الأمر بمفهوم التوازن الاقتصادي *équilibre économique*. هذا التحول من مفهوم التوازن الميزانياتي إلى التوازن الاقتصادي تجسد بشكل واضح في فرنسا من خلال مرسوم - قانون (ordonnance) 2 يناير 1959 الذي كان ينص في مادته الأولى على أن قوانين المالية تحدد طبيعة ومبلغ ورصد موارد وتحملات الدولة اعتبارا لتوازن اقتصادي ومالي<sup>12</sup>. نفس المقتضى تقريبا كان يتضمنه القانون التنظيمي المالية رقم 7.98<sup>13</sup> قبل أن

<sup>10</sup> Florence HUART, Opcit., p 8.

<sup>11</sup> Maurice DUVERGER, « Finances publiques », éd. 1956 et 1962, Presse Universitaire de la France, p 8.

<sup>12</sup> « les lois de finances déterminent la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'Etat, compte tenu d'un équilibre économique et financier qu'elles définissent ».

يحل محله القانون التنظيمي رقم 13 . 130 (2 يونيو 2015)<sup>14</sup>، حيث كان ينص في مادته الأولى :  
"يتوقع قانون المالية لكل سنة مجموع موارد و تكاليف الدولة و يقيمها وينص عليها ويأذن فيها ضمن  
توازن اقتصادي ومالي يحدده القانون المذكور".

إن مبدأ التوازن بين النفقات والمداديل، لم يعد يكتسي، في إطار الدولة المتدخلة، سوى قيمة  
نسبية، لأن هناك اعتبارات أخرى تحتمّ التنازل عنها. وعلى حد تعبير Sir William Bevredge :  
"القرارات الواجب اتخاذها في هذا المجال (يقصد مجال المالية العمومية) ينبغي ألا تتخذ، وفي أي  
وقت من الأوقات، تبعا لما تمليه المبادئ المالية أو بهاجس المحافظة على توازن المالية، وإنما بهاجس  
احترام بعض الأولويات: بعبارة أخرى، تبعا لما تمليه السياسة الاقتصادية والاجتماعية"<sup>15</sup>.

وهذا التحول في مفهوم التوازن المالي يعكس بشكل لا يدع مجالا للشك مدى التأثير الفكري الكييزي على  
القانون العام المالي لتحقيق التوازن الاقتصادي لا يمكن الوصول إليه إلا من خلال إحداث عجز  
مقصود في الميزانية أي بقيام الدولة بالرفع من حجم النفقات العمومية الاستثمارية، مما سيؤدي إلى  
تحقيق النمو الاقتصادي، وتحقيق هذا النمو سيؤدي بدوره إلى الزيادة في الموارد الضريبية مما  
سيمكن من التقليص من عجز الميزانية، ويقود بالتالي إلى تحقيق التوازن العام للميزانية.

هذه النظرية الجديدة للعجز (العجز المقصود)، إضافة إلى أنه يعكس الطابع التدخلي للدولة على  
مستوى القانون العام المالي، يجسد كذلك العلاقة الوطيدة بين الاقتصاد والمالية العامة من خلال  
التصنيف الاقتصادي للنفقات العمومي (نفقات الاستثمار إلى جانب نفقات التسيير) نفقات التدخل  
dépenses d'intervention (التحويلات الاجتماعية، نفقات التغطية الصحية...). وهذا النوع من  
النفقات (نفقات الرعاية الصحية والاجتماعية) كان وراء ظهور مصطلح دولة الرعاية (Welfare state)  
أو دولة الرفاه (État de bien être)<sup>16</sup>.

<sup>13</sup> ظهير شريف رقم 1.98.138 الصادر في شعبان 1419 (26 نونبر 1998) بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 7.98 لقانون

المالية، ج.ر عدد 46.44 بتاريخ 26 نونبر 1998.

<sup>14</sup> المادة الأولى من القانون التنظيمي للمالية رقم 13 . 130 أصبحت تنص كما يلي : " يحدد قانون المالية، بالنسبة لكل  
سنة، طبيعة ومبلغ وتخصيص مجموع موارد وتكاليف الدولة وكذا التوازن الميزانياتي والمالي الناتج عنها...".

<sup>15</sup> Maurice DUVERGER, Op cit., p 8.

<sup>16</sup> Maurice DUVERGER, Op cit., p 8 . .

انعكاس سمات الدولة المتدخلة على مستوى القانون العام المالي تمثل أيضا من خلال الانتقال من مفهوم الميزانية الذي ظل يشكل مفهوما محوريا في إطار المالية الكلاسيكية التي ميزت الدولة الحارسة، إلى مفهوم أعم وأشمل ألا وهو مفهوم " قانون المالية".

بل إن هذا التحول يمكن تلمسه حتى على مستوى تعريف الميزانية في حد ذاته. فمرسوم 19 يونيو 1956 المتعلق بتحديد كيفية تقديم الميزانية كان يعرف هذه الأخيرة في مادته الأولى كما يلي: " تنص ميزانية الدولة وترخص، في صيغتها التشريعية، في مجموع تحملات وموارد الدولة. تحصر الميزانية بواسطة البرلمان في قانون للمالية الذي يحدد الأهداف الاقتصادية والمالية للحكومة". وهذا بخلاف مرسوم 31 ماي 1862 الذي كان يعرف ميزانية الدولة في مادته الخامسة بأنها : " الوثيقة التي يقرر ويؤذن بموجبها في النفقات والمداخيل

السنوية للدولة وللمصالح الأخرى التي تخضع بموجب القوانين لنفس القواعد"<sup>17</sup>.

لقد تم الانتقال من الحديث عن نفقات dépenses ومداخيل recettes الدولة إلى تحملات charges وموارد ressources الدولة، كما تم إدماج مفهوم قانون المالية عوض الاكتفاء بمفهوم الميزانية في مرسوم 1862.

وسواء تعلق الأمر بمرسوم 1956 أو القانون التنظيمي 2 يناير 1959، فالميزانية لم تعد تشكل سوى ذلك الجانب الحسابي ضمن قانون المالية، بحيث إلى جانبها ظهرت أصناف جديدة من الميزانيات مثل الميزانيات الملحقة والميزانيات المستقلة بالإضافة إلى الحسابات الخصوصية. وهي ما تعرف عند الفقه المالي بظاهرة débudgétisation. فالمالية العمومية التي ظلت ولفترات طويلة من الزمن تعرف بـ "مالية الدولة finances de l'Etat"، أصبحت اليوم تعتبر "مالية الإدارات العمومية finances des administrations publiques"<sup>18</sup>.

في إطار الدولة المتدخلة لم يعد الحديث منحصرا في الميزانية العامة للدولة المكونة فقط من نفقات ومداخيل الدولة، وإنما الحديث صار يشمل ميزانية الدولة التي تضم بالإضافة إلى الميزانية العامة للدولة، ميزانيات هيئات عمومية أخرى هي اليوم بمثابة استثناءات للمبادئ الكلاسيكية التي قامت

<sup>17</sup> Stéphanie DAMAREY, « finances publiques », éd, Gualino Lextenso, 2020, p 345.

<sup>18</sup> Stéphanie DAMAREY, « finances publiques », Opcit., p 20.

عليها الميزانية في عهد الدولة الحارسة (الدركية). ظهور مثل هذه الميزانيات الجديدة ما هو في الحقيقة سوى انعكاس لتعدد مجالات تدخل الدولة من جهة، ومن جهة ثانية انعكاس لظهور مرافق وهيئات جديدة إلى جانب الدولة (الجماعات الترابية، المؤسسات العمومية، المرفق المسيرة بصورة مستقلة...).

من ناحية أخرى، الميزانية التي كانت تلتزم الحياد في عهد الدولة الحارسة، تحولت في إطار الدولة المتدخلة إلى وسيلة من وسائل التأثير في النشاط الاقتصادي سواء عبر سياستها الإنفاقية أو الضريبية أو عبر سياستها النقدية.

#### الفقرة الثانية : الحاجة إلى قانون عام مالي على مقاس غايات الدولة الضابطة

كما سبق توضيحه أعلاه، القانون العام المالي هو جزء لا يتجزأ من المنظومة القانونية المالية للدولة المتدخلة، باعتبار أنه مستوحى بشكل أساسي من الفكر الكينزي المنادي بهكذا دولة. ولأن الليبرالية الجديدة جاءت كرد فعل ضد الدولة التدخلية، أولنقل، جاءت من أجل إرساء دعائم دولة ضابطة محايدة إلى أقصى الحدود؛ فمن الطبيعي أن يشكل إعادة النظر في المنظومة القانونية المالية للدولة التدخلية إحدى أهم غاياتها الأساسية. فالمنظومة القانونية للدولة المتدخلة ومن ضمنها المنظومة القانونية المالية (القانون العام المالي)، وكما يدعي ذلك أنصار الليبرالية الجديدة، عائق أساسي أمام تدبير عمومي يروم الفعالية والنجاعة. وتأثير الليبرالية الجديدة على القانون العام المالي صار واضحاً من خلال موجة الإصلاحات التي طالت هذا الأخير في بلدان شتى كفرنسا والمغرب مثلاً.

إن تأثيرات الليبرالية الجديدة على منظومة القانون العام المالي تجد أساسها النظري في تيارات ومدارس فكرية متعددة لكنها تصب في اتجاه واحد : ليس هناك من طريق لإصلاح التدبير العمومي إلا من خلال الآليات والمبادئ وثقافة النتائج المعمول بها في عالم المقالوة.

ويمكن التمييز في إطار هذه التيارات الفكرية بين تيارين اثنين : "تيار" التدبير العمومي الحديث New management public "المستورد من الدول الأنجلوكسونية"<sup>19</sup> ، والذي يرمي إلى إدارة الأجهزة العمومية على طريقة المقالوات الخاصة.

<sup>19</sup> Mustaph LAGHLIMI, « l'audit de la performance dans le contrôle de la cour des comptes », mémoire de fin d'études, ISCAE, Rabat, juin 2016, p 44

ولقد كانت السويد من الدول السبّاقة إلى اعتماد هذا النموذج التديري لمعالجة أزمة ماليها العمومية لسنة 1994<sup>20</sup>. وقبلها الولايات المتحدة الأمريكية من خلال توصيات لجنة "هوفر Hoover" لإحداث ما يسمى بـ "ميزانيات النجاعة budgets de performances" والمرتكزة على " الوظائف fonctions والأنشطة activités والمشاريع Projets". ثم تلتها بعد ذلك سلسلة من المشاريع الإصلاحية لعل أبرزها سياسة " Planning, programming budgeting system"، التديير بواسطة الأهداف gestion per objectifs، والميزانيات على أساس الصفر "budget à base zéro"<sup>21</sup>.

نفس السياسة الإصلاحية اتبعتها نيوزيلاندا من خلال الإصلاح المالي والمحاسبي 1889 . 1988 حيث تم إدخال المحاسبة العامة والتديير عن طريق النجاعة. وكذلك ابريطانيا عبر إصلاح 1988 من خلال اعتماد نظام " الوكالات Agences" باعتبارها هيئات مستقلة لكن من دون أن تتوفر على الشخصية المعنوية. غاية هذه الوكالات تحقيق أهداف محددة اعتمادا على مواردها البشرية والاعتمادات المرصودة لها، مع خضوع مسؤوليها للمساءلة والمحاسبة على نتائجهم المحققة<sup>22</sup>.

للإشارة فإن "التديير العمومي الجديد أو الحديث" اعتبر بمثابة نتاج نظريتين بارزتين: النظرية الأولى ظهرت في علم الاقتصاد تحت مسمى "نظرية الخيارات العامة théorie des choix publics" والتي ارتبطت بظهور ثلاثة مفكرين كبار<sup>23</sup> خلال خمسينيات وستينيات القرن الماضي : J. و K. Arow (1951) و Buchanan (1962) وكذلك W. Niskanen (1960).

فحسب نظرية "الخيارات العامة"، فإن التديير العمومي يتميز بتضارب المصالح الذاتية لثلاث فئات من الفاعلين (المجتمع، المدبرون الإداريون، الفاعلون السياسيون) على حساب المصلحة العامة. وطبقا لنفس النظرية، فإن خير وسيلة لتحسين التديير العمومي تتمثل في :

- وضع نظام تقييم شامل للنشاط الإداري، يرتكز على ربط التكاليف بالعائدات؛
- تبني هيكلية إدارية مرنة تعتمد على اللاتمرکز؛

<sup>20</sup> Les fiches de l'encyclopédie, la nouvelle gestion publique, <https://www.fipeco.fr/fiche/La-nouvelle-gestion-publique>. (consulté le 10/05/2021).

<sup>21</sup> Ibid.

<sup>22</sup> Ibid.

<sup>23</sup> Mustapha LAGHLIMI, Opcit., p 44

– العمل على تعديل أو إلغاء الإجراءات الديمقراطية غير الفعالة.

أما النظرية الثانية فقد ارتبطت خصيصا بعالم الأعمال وتدبير المقاولات الخاصة والذي كان من بين مهندسيه كل من P. Drucker صاحب نظرية الإدارة بالأهداف والتي تم وضع مبادئها سنة 1960 و O. Gilinier الذي طور هذه النظرية وقام بتطبيقها سنة 1970 في فرنسا تحت تسمية الإدارة التشاركية بالأهداف.<sup>24</sup>

للإشارة، فإن الفضل في بروز التدبير العمومي الحديث يعود إلى الباحثين الإنجليزين C. Hood و M. Jacson، بينما نشره وإشاعته وتطبيقه على نطاق واسع فكان على يد الباحثين الأمريكيين Osborne و Gaebler (1992).<sup>25</sup>

ومن جهة أخرى، هناك ما يسمى بمدرسة التحليل الاقتصادي للقانون analyse économique du droit ذات المنشأين الأمريكي والكندي، والتي كان لها هي الأخرى نصيبها في الإصلاحات التي تخضع لها منظومة القانون العام المالي. فالنص مثلا على ضرورة إيداع ما يسمى بـ " تقارير السنوية للنجاعة les rapports annuels de performances " سواء من خلال القانون التنظيمي لقوانين المالية لفتاح غشت 2001 أو القانون التنظيمي للمالية رقم 13.130 في المغرب، إنما هو مستلهم مباشرة من قانون الميزانية الكندي.<sup>26</sup>

إن إصلاح مرسوم قانون 2 يناير 1959، والذي ظل لعقود من الزمن يشكل القانون التنظيمي لقوانين المالية، اعتبر، في فرنسا، بمثابة حدث استثنائي، باعتبارها من أكثر الدول تشبعا بالثقافة القانونية الوضعية، حيث تم إقحام، وبشكل واضح ومنتظم، تعاليم مدرسة التحليل الاقتصادي للقانون وكذلك تعاليم ومبادئ مدرسة شيكاغو للاختيارات العمومية école de Chicago du Public choices.<sup>27</sup> فمثلا المادة 27 من القانون التنظيمي لفتاح غشت 2001 حينما نصت على وجوب أن تكون

<sup>24</sup> Mustapha LAGHLIMI, Opcit., p 44..

<sup>25</sup> Mustapha LAGHLIMI, Opcit., p 45.

<sup>26</sup> Jan (P), la loi organique du 1<sup>er</sup> aout 2001 relative aux lois de finances ou l'entrée en vigueur de la culture de la performance et de résultat ; LPA, 25 juillet 2005, n° 146, p 10. Cité par Jean François CALMETTE, « La LOLF : un texte, un esprit et une pratique », Revue Française d'Administration publique, 2006/1, n° 117, p 46.

<sup>27</sup> Ibid.

: " حسابات الدولة مشروعة وصادقة وتقدم صورة أمينة عن ثروتها ووضعيتها المالية"، فإنما هي مستلهمة خصيصا من المادة 9 من مدونة التجارة.

صحيح أن هناك من حاول التقليل من أهمية البعد الإيديولوجي للقانون التنظيمي لقوانين المالية (2001)، وبخاصة من طرف من يعتبرون الآباء الروحيين لهذا الإصلاح (Alain LAMBERT و Didier MIGAUT) اللذين صرحا بأن هذا القانون التنظيمي الجديد: " لا يحمل أية إيديولوجية سياسية اللهم ما هو مجمع عليه من قبل الجميع : تحقيق فعالية أكبر للعمل العمومي [...] ينبغي ألا يستخدم القانون التنظيمي لخدمة أية إيديولوجية سياسية"<sup>28</sup>.

غير أن هذا التصريح، لا يصمد أمام حقيقة أن أفكار منظري التحليل الاقتصادي للقانون هي مستوحاة مباشرة من الإيديولوجية المنادية بدولة أقل تدخلا Etat minimum ومن رؤية ذات توجه ليبرالي للقانون. الحضور القوي لإيديولوجية الليبرالية الجديدة أقربها Michel BOUVARD<sup>29</sup> حينما اعترف بأن: " التوجه الإيديولوجي ليس بغريب عن مفهوم النجاعة، وبالتالي على روح القانون التنظيمي لقوانين المالية. ينبغي الإقرار بأن القانون التنظيمي للقوانين المالية لا يستهدف خصوصية ماليتنا العمومية، وإنما يستهدف إخضاع ماليتنا العمومية لمنطق السوق (de nos finances publiques Marchéisation)"<sup>30</sup>، وهذا ما دفع ب Gilbert ORSON إلى التساؤل، في ظل هذا القانون، عما إذا كانت المالية العمومية هي فعلا مالية الدولة<sup>31</sup>.

إن تأثير رواد مدرسة التحليل الاقتصادي للقانون على القانون العام المالي (القانون التنظيمي لقوانين المالية) ظهر من خلال تشديدهم على ضرورة أن تستلهم الإدارات العمومية أساليب تدبير المقاولات الخاصة إن هي أرادت أن تكون فعالة. تأثير مثل هذه الدعاوى انعكست بوضوح على القانون

<sup>28</sup> Jean François CALMETTE, article cité en haut, p 46..

<sup>29</sup> نائب رئيس لجنة المالية بالجمعية الوطنية.

<sup>30</sup> Michel BOUVARD, « la mesure de la performance », Revue Française des finances publiques, n° 91, septembre 2005, p 32.

<sup>31</sup> Gilbert ORSON, « les finances publiques sont elles encore les finances de l'Etat ? » in « Mélanges Paul Amselek, Brylant », 2005, p 631. Cité par Jean François CALMETTE, article précit., p 46.

التنظيمي لقوانين المالية من خلال تضمن هذا الأخير لما يسمى بتقنية أو مبدأ المناقلة العكسية<sup>32</sup> la fongibilité asymétrique. مثل هذه الآلية تصب في اتجاه ما تنادي به مدرسة التحليل الاقتصادي للقانون وكذا تيار أنصار التدبير العمومي الحديث، لا سيما على مستوى فعالية النفقات العمومية، حيث إن تطبيق هذه الآلية سيترتب عليها تحكّم في نفقات التسيير وبخاصة نفقات الموظفين في إطار سياسة الضغط على النفقات. فتطبيقا لهذا المبدأ (المناقلة العكسية)، يمكن للمدير العمومي نقل الاعتمادات المخصصة للموظفين لتغطية نفقات التسيير أو الاستثمار، ولا يمكن تغطية نفقات الموظفين بواسطة الاعتمادات المرصدة للتسيير أو الاستثمار.

إن مدرسة التحليل الاقتصادي للقانون تنطلق من فكرة مفادها أن الدولة، على مستوى تدبيرها الاقتصادي، غير فعالة، وأن الفعالية ينبغي ألا تنحصر فقط على مستوى المقابلة وإنما ينبغي أن تمتد لتشمل الهيئات العمومية أيضا. من وجهة نظر رواد مدرسة التحليل الاقتصادي للقانون، يتعين التحول من دولة الرعاية Etat bienveillant إلى ما يسمونه بالمقابلة الراحية Entreprise bienveillante

33

### المطلب الثاني : إصلاح القانون العام المالي : نهاية للعصر الذهبي للمقاربة القانونية

إن معاييب القانون العام المالي، من وجهة نظر أنصار الليبرالية الجديدة، لا تنحصر في كونه يشكل انعكاسا لتوجهات الدولة المتدخلة، وإنما أيضا في كونه قانونا يهيمن عليه المنطق القانوني البحت في قياس العمل العمومي (الفقرة الأولى)، كما أنه تعتريه نقائص عديدة يجعله قاصرا عن الاستجابة لمتطلبات الجديدة للتدبير العمومي الحديث (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى : القانون العام المالي الحالي وهيمنة المنطق القانوني

بداية لا بد من الإشارة إلى أن المنطق القانوني، الذي يعتبر السمة الأساسية لمنظومة القانون العام المالي، يشكل في نظر دعاة الليبرالية الجديدة إحدى العقبات الأساسية أمام اعتماد تدبير عمومي

<sup>32</sup> سنتطرق إلى هذا المبدأ خلال المبحث الثاني.

<sup>33</sup> Jean-François Camlette, article cité en haut, p 47.

حديث. فمن منظور هؤلاء، التأطير الموازني والمحاسبي، بالرغم من الصرامة التي يتميز بها، قاصر عن التحكم في العمليات المالية<sup>34</sup>.

إن أنصار التدبير العمومي الحديث غالبا ما يبنون مأخذهم على القانون العام المالي على وجود تعارض بينه وبين التدبير المالي العمومي. الأول (القانون العام المالي) نقيض للفعالية. أما الثاني، فعنصر الفعالية صفة ملازمة له<sup>35</sup>.

ولذلك، فإن إصلاح المنظومة القانونية للمالية العمومية شرط أساسي للتحويل نحو تدبير عمومي يقوم على أساس الفعالية والنجاعة. إصلاح القانون العام المالي، من وجهة نظر أنصار التدبير العمومي الحديث، لم يأت استجابة لضرورات اقتصادية ومالية فقط، بل إنه يندرج ضمن موجة الإصلاحات الكبرى التي تشهدها المالية العمومية في جل دول العالم والتي أملت مبادئ الحكامة المالية الجيدة ومتطلبات التدبير العمومي الحديث. الانتقال من تدبير عمومي كلاسيكي يهيمن عليه المنطق القانوني البحث: " لن يكون ممكنا في ظل هيمنة العقلانية القانونية la rationalité juridique على حساب العقلانية التدييرية

la rationalité managériale"<sup>36</sup>.

إن هيمنة المنطق القانوني على تدبير الإدارات العمومية، هو من دون أدنى شك نتيجة حتمية لقانون عام مالي لا يرى فعالية ونجاعة التدبير العمومي إلى من زاوية احترام مبدأ المشروعية من خلال التقيد الصارم بالقوانين وعدم الخروج عن المساطر والشكليات القانونية المحددة سلفا. هذه الهيمنة القوية لعنصر المشروعية على حساب الفعالية والنجاعة هي من تجعل من القانون العام المالي، في نظر دعاة التدبير العمومي الحديث، عائقا أساسيا يحول دون اعتماد تدبير عمومي حديث على مستوى الإدارة

<sup>34</sup> Alain -Gérard COHEN, « La nouvelle gestion publique : concepts, outils, structures, bonnes et mauvaises pratiques, contrôle interne et audit public », 3<sup>ème</sup> éd., Gualino Lextenso, 2012, p 79.

<sup>35</sup> Michel BOUVIER, « l'âge de la nouvelle gouvernance financière et de la responsabilisation généralisée des acteurs publics », RFFP, n° 92 novembre 2005, p 45.

<sup>36</sup> Jacques CHEVALIER et D. LOSCHAK, « rationalité juridique et rationalité managériale dans l'administration française », revue française d'administration publique n°24, 1982, cité par Evina Obam, l'intégration du pilotage des performances en finances publiques camerounaise, mémoire pour l'obtention du Master en administration publique, ENA, 2005. Cité par Siméon Arris (SCHOUËL), la nécessaire réforme du droit budgétaire Camerounais, mémoire pour Master en Administration publique, 2006-2008, p18.

العمومية. أكثر من هذا، فإن القانون العام المالي، وبالنظر إلى هذا الحضور القوي للمنطق القانوني، يجعل منه قانونا قاصرا عن الاستجابة لمتطلبات وإكراهات التدبير العمومي الحديث.

زد على هذا، القانون المالي العام، وبحكم المبادئ والمساطر التي يتضمنها، لا يلبي متطلبات التدبير العمومي الحديث لأنه مستلهم، كما سبق وأن أشرنا إلى ذلك أعلاه، من الفكر الكييزي<sup>37</sup> والذي يقوم على أساس تدخل الدولة في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، وهو ما يتصادم كلياً مع ما تنادي به الليبرالية الجديدة : تدخل جد محدود للدولة Etat minimum ومنظومة قانونية مرنة قابلة لأن تستوعب المفاهيم الجديدة للتدبير العمومي الحديث : النجاعة، الفعالية، المحاسبة على النتائج...

صحيح أن أهم ما يعاب على القانون العام المالي قصوره عن الاستجابة لمتطلبات التدبير العمومي الحديث. لأنه من جهة قانون مغرق في الشكليات والمساطر القانونية، كما أنه يقوم على منطوق استهلاك الاعتمادات بعيداً عن أية محاسبة على النتائج. وهذا ما يجعل المدبر العمومي مقيد الحركة، لأنه مطالب بصرف الاعتمادات طبقاً لما هو محدد في فصول الميزانية؛ أي أنه مطالب بالتقيد الصارم بمبدأ التخصيص، وبالتالي فكفاءة الأمر بالصرف لا تتحدد انطلاقاً من النتائج المحققة وإنما بمدى التزامه بصرف الاعتمادات المرخصة.

وما قيل عن القانون التنظيمي للمالية، ينطبق تمام الانطباق على النظام المحاسباتي الذي يستمد منطقته ومبادئه من النظام المالي الكلاسيكي والذي يعكس بدوره التدبير الإداري القائم على احترام المساطر واستهلاك الاعتمادات. في إطار هذا النظام المحاسباتي، دور المحاسب العمومي منحصر فقط في ضمان احترام تنفيذ العمليات المالية وفقاً لأعمال المراقبة المحددة له سلفاً بموجب القوانين والأنظمة المعمول بها. وكل إخلال بها يعرضه إلى المساءلة الشخصية والمالية، دون الخوض في وجود خطأ من عدمه.

إن الدور الأساسي الذي أنيط بهذا الأخير في إطار النظام المالي الكلاسيكي هو ضمان احترام تنفيذ القواعد الميزانية والمحاسبية وحسن التصرف في الأموال العمومية. كما كان مطالباً، في هذا الإطار، بالتأكد من مشروعية وصحة العمليات المرتبطة بالنفقات والموارد الصادرة عن الأمر بالصرف، وذلك

<sup>37</sup> L'histoire et les fondements des finances publiques, [www.editions-ellipses.fr](http://www.editions-ellipses.fr). (23/06/2020).

قبل التكفل بها في حساباته و أدائها و تحصيلها هذا بالإضافة إلى الحفاظ على الأموال والقيم الموجودة تحت يده<sup>38</sup>.

الفقرة الثانية : القانون العام المالي وقصوره عن الاستجابة لمتطلبات التدبير العمومي الحديث

كما سبقت الإشارة إلى ذلك، اعتبر إصلاح القانون العام المالي، لاسيما في فرنسا، حدثا تاريخيا، خصوصا وأنه أدى إلى تغيير القانون التنظيمي السابق لقوانين المالية (2 يناير 1959) وحلول القانون التنظيمي الجديد فاتح غشت 2001 محله. فالقانون التنظيمي المذكور (2 يناير 1959) انتقد بشكل كبير من قبل دعاة التدبير العمومي الحديث، لأنه، من وجهة نظرهم، تنعكس فيه مظاهر الدولة المتدخلة. ومن جهة ثانية، يركز على منطق قانوني يكرس لثقافة الوسائل واستهلاك الاعتمادات بعيدا عن أي محاسبة أو تقييم للنتائج. وبطبيعة الحال، فإن هذه المآخذ لم تكن السبب الوحيد وراء المطالبة بتحديثه، وإنما هناك أسباب أخرى كان لها دور حاسم في استبداله بالقانون التنظيمي الحالي المتعلق بقوانين المالية ( فاتح غشت 2001) : أسباب تمثلت بالخصوص في العيوب والنقائص العديدة التي ظل يحملها بين ثناياه، والتي لم يتوقف الفقه المالي عن إثارتها.

صحيح أن هذا القانون، باعتباره أحد المرتكزات الأساسية لمنظومة القانون العام المالي، إلى جانب نظام المحاسبة العمومية، عمر طويلا واستطاع الصمود أمام جميع المحاولات الإصلاحية التي استهدفته، لكن هذا لم يجعله في مأمن من الانتقادات الفقهية وذلك على أكثر من صعيد. من جهة، اعتماد هذا القانون تم في سرية تامة، بحيث قامت الحكومة بصياغة مقتضياته القانونية بعيدا عن أي تشاور مع الأطراف المعنية وفي مقدمتها البرلمان. وقد أكد هذا النائب البرلماني Didier Migaud حينما أشار بأن القانون التنظيمي 2 يناير 1959 تم تحريره داخل المكاتب السرية لوزارة المالية ومن دون أي استشارة مع الهيئات البرلمانية<sup>39</sup>.

<sup>38</sup> Membre de groupe de recherche sur la comptabilité publique de FONDAFIP, quel comptabilité pour les comptables publics au XXI<sup>ème</sup> siècles ?.Paris, juillet 2010, [www.fondafip.org](http://www.fondafip.org), P 6 (10/07/2020).

<sup>39</sup> Didier MIGAUD, extrait de l'exposé des motifs de la proposition de la loi organique à l'origine de la loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001, allocution enregistrée à l'assemblée nationale le 11 juillet 2000.

من جهة أخرى، وعلى عكس القانون التنظيمي (فاتح غشت 2001)، لم يخضع مرسوم قانون 1959 لمراقبة الدستورية<sup>40</sup>، وقد أثار هذا حفيظة الفقه بخصوص مدى دستورية المقتضيات القانونية الواردة فيه. فكما هو معلوم، فإن هذا المرسوم تم اعتماده بناء على المادة 92 من الدستور الفرنسي 1958، والتي كانت تنص على أن الإجراءات التشريعية اللازمة لإحداث المؤسسات، وإلى غاية هذا الإحداث، ولسير السلطات العمومية والتي يتم اتخاذها، بموجب مرسوم، من خلال مجلس وزراء وبعد رأي مجلس الدولة، لها قوة القانون<sup>41</sup>.

وقد أكد ذلك المجلس الدستوري في قراره رقم 60.6 الصادر بتاريخ 14 دجنبر 1980 (بخصوص قانون تعديلي للمرسوم التنظيمي 22 دجنبر 1958 بمثابة القانون التنظيمي للنظام الأساسي للقضاة) حينما اعتبر بأن المراسيم التنظيمية المتخذة في إطار المادة 92 من الدستور لها قيمة قانون تنظيمي وأن مسألة دستورتها لا تثير أي نقاش<sup>42</sup>.

من ناحية أخرى، كان القانون التنظيمي المذكور (2 يناير 1959) موضوع نقاش حاد في أوساط الفقهاء لا سيما فيما يتعلق بالسؤال المتعلق بمدى اعتباره يمثل فعلا "دستورا ماليا". فإذا كان هناك من الفقهاء، ومن ضمنهم «Loic Philip»، من دافعوا بشدة على مسألة اعتباره كذلك أي بمثابة دستور مالي مستندين في ذلك على حجج عديدة: منها أن المجلس الدستوري، في مراقبته لدستورية مشاريع القوانين المالية، أحال عليه في غير ما مرة ومن دون أي تحفظ، سواء في ما يتعلق بالطبيعة التنظيمية لمقتضياته *caractères organiques de ses dispositions* أو فيما يتعلق بصلاحيته البعض من هذه المقتضيات على ضوء القواعد الدستورية<sup>43</sup>.

كما أن المجلس الدستوري لم يتردد في الإحالة عليه كذلك أثناء بته في دستورية بعض القوانين التنظيمية كما هو الشأن بالنسبة للقانون التنظيمي للنظام القضائي مثلا. بل إن هناك من الفقهاء ك (Louis Favoreu) من اعتبره جزءا لا يتجزء مما يسمى بكتلة الدستورية *Bloc de constitutionnalité*.

<sup>40</sup> Damien CATTEAU, « Droit budgétaire et comptabilité publique, LOLF et GBCP, éd. Hachette Livre, 2016, p 17.

<sup>41</sup> Stéphanie DAMAREY, « finances publiques », Opcit., p 289.

<sup>42</sup> Stéphanie DAMAREY, Opcit., p 289

<sup>43</sup> Aurélien BAUDU, Opcit., p 271.

غير أن طائفة من الفقهاء من اعتبر بأن إطلاق صفة "دستور مالي" على القانون التنظيمي 2 يناير 1959، غير دقيق سواء من الناحية الشكلية أو من الناحية الموضوعية (الجوهر). من الناحية الشكلية، كل نص أو مقتضى دستوري ينبغي أن يوضع أو يراجع وفقا للشكليات الدستورية وطبقا للمسطرة المناسبة. وهذا ما لا ينطبق على مرسوم قانون 1959 ولا حتى على القانون التنظيمي لـ فاتح غشت 2001، بحيث لم يتم اللجوء إلى إجراء مراجعة دستورية لاعتماد النصين معا<sup>44</sup>.

على مستوى المضمون، وكما هو معلوم، يتدخل القانون التنظيمي من أجل توضيح أو تتميم الدستور. وعلى هذا الأساس، فإن المشرع التنظيمي مطالب باحترام مجموعة من القواعد والمبادئ ذات القيمة الدستورية. وهذا ما أكده المجلس الدستوري الفرنسي في قراره الصادر بتاريخ 25 يوليوز 2001. وفي نفس السياق، المجلس الدستوري نفسه، يتحفظ عن مسألة اعتبار مبادئ الميزانية بمثابة مبادئ دستورية، وإنما يعتبرها فقط مبادئ أساسية ما دام أنها مكرسة فقط في نص تنظيمي *texte organique* والذي يعتبر وثيقة تحت دستورية *infra constitutionnelle*<sup>45</sup>.

إن الجدل الفقهي بخصوص هذا النص القانوني لم ينحصر فقط في التساؤل بخصوص طبيعته القانونية، وإنما امتد إلى مناقشة قيمته القانونية، بمعنى مكانته ضمن هرمية القوانين التي وضعها الفقيه النمساوي Kelsen. فالمجلس الدستوري الفرنسي، حينما اعتمد على القانون التنظيمي المذكور (2 يناير 1959) كقاعدة مرجعية في مراقبة دستورية قوانين المالية المحالة عليه، فمن الطبيعي أن يثير ذلك فضول الفقه من أجل التساؤل حول القيمة والمكانة القانونية التي يتبوؤها هذا المرسوم ضمن المنظومة القانونية. ففي حين ذهب البعض إلى اعتباره نصا ذا قيمة فوق تشريعية *valeur supra-legislative* وتحت دستورية *valeur infra-constitutionnelle*<sup>46</sup> كما هو الشأن بالنسبة لـ Pierre

<sup>44</sup> Ibid.

<sup>45</sup> Aurélien BAUDU, *Opcit.*, p 272

<sup>46</sup> Pierre ESPUGLAS, « la place de l'ordonnance de 1959 dans la hiérarchie des normes », in « l'ordonnance du 2 janvier 1959 : 40 ans après. Etudes de l'Irede », (sous la dir). Vincent DUSSART et Pierre ESPUGLAS, P 17. Cité par Stéphanie DAMAREY, « finances publiques », *Opcit.*, p 290 .

ESPUGLAS، أو ذا قيمة شبه دستورية على حد تعبير الأستاذ<sup>47</sup> GENEVOIS ذهب البعض الآخر إلى القول بأنه " قاعدة مرجعية "norme de référence" أو "نظام دستوري "ordre constitutionnel".<sup>48</sup> والأدهى من كل هذا، أن هذا القانون التنظيمي تم إقحامه ضمن المنظومة القانونية (كتلة الدستورية) بالرغم من انطوائه على مقتضيات قانونية ستظهر لاحقا مع اجتهادات المجلس الدستوري بأنها غير دستورية<sup>49</sup>.

إضافة إلى هذه الإشكالات التي أثارها طبيعته القانونية لمرسوم قانون 959، كشف الفقه عن مجموعة من العيوب التي تجعل من هذا النص القانوني المذكور متجاوزا ولا يستجيب للإكراهات الحالية للتدبير العمومي الحديث. فهذا النص يعتبر معيبا من حيث صياغة مقتضياته، كما أنه يتضمن العديد من الثغرات التي استدعت تدخل المجلس الدستوري الفرنسي من أجل سدها. هذه الرداءة على مستوى الصياغة جعل منه عائقا حقيقيا أمام تطبيق مبادئ الشفافية والصدق، كما أنه لم يكن يسمح بمراقبة برلمانية فعالة، مما كان يحول دون ضمان تدبير مالي فعال<sup>50</sup>. إضافة إلى أنه كان له نصيب مهم في تكريس ممارسات لم تسعف في تحقيق الشفافية ووضوح العمل المالي للدولة. وعلاوة على ما تقدم، فإن اعتماد هذا القانون اندرج ضمن فلسفة العقلنة البرلمانية التي جاءت بها الجمهورية الخامسة والتي كان الهدف الأسمى لها هو تحرير الجهاز الحكومي من الهيمنة التي ظل يفرضها البرلمان في ظل الجمهوريتين الثالثة والرابعة، بل إنه وعلى حد تعبير Didier Migaud تجاوز، في بعض النقط، حتى المقتضيات الدستورية<sup>51</sup>.

<sup>47</sup> Pr. Genevois, normes de références du contrôle de constitutionnalité et respect de la hiérarchie en leur sein , in « Mélanges en l'honneur de Guy BRAIBANT », éd. LGDJ 1996, p 323.cité par Stéphanie Damarey, « finances publiques », Opcit, p 292.

<sup>48</sup> J.M. BLANQUER, Bloc de constitutionnalité ou ordre constitutionnel, in « Mélanges J. JOBERT » éd. Montchrestien 1998, p 227. Cité par Stéphanie Damarey, « finances publiques », Opcit, p 292

<sup>49</sup> Stéphanie DAMAREY, « finances publiques », Opcit., p 345.

<sup>50</sup> Didier MIGAUD, « extrait de l'exposé des motifs de la proposition de la loi organique à l'origine de la loi organique du 1<sup>er</sup> aout 2001, allocution enregistrée à l'assemblée nationale le 11 juillet 2000 ».

<sup>51</sup> Didier MIGAUD, extrait de l'exposé des motifs de la proposition de la loi organique à l'origine de la loi organique du 1<sup>er</sup> aout 2001, allocution enregistrée à l'assemblée nationale le 11 juillet 2000.

وحسب Didier Migaud دائما، فمن عيوب هذا النص أنه لا يأخذ بعين الاعتبار الدور الهام الذي تلعبه الدولة في المجال الاجتماعي، كما أنه لا يأخذ بعين الاعتبار إكراهات القانون الأوربي.

ما يمكن استنتاجه مما سبق أن القانون العام المالي الحالي قاصر عن تلبية ومواجهة متطلبات التدبير العمومي الحديث. لأنه يعتبر جزءا لا يتجزأ من المنظومة القانونية للدولة المتدخلة التي جاءت الليبرالية الجديدة كرد فعل لها، ومن جهة ثانية، لأنه يرتكز على منطق قانوني تطغى فيه اعتبارات المشروعية على اعتبارات الفعالية والنجاعة. الليبرالية الجديدة، من خلال تيار التدبير العمومي الحديث، تسعى إلى قانون عام مالي يستجيب لغاياتها ويتلاءم مع المتطلبات الجديدة للتدبير العمومي الحديث.

#### المبحث الثاني : نحو قانون عام مالي يتحدث لغة التدبير العمومي الحديث

يعتبر التحول من منطق الوسائل إلى منطق النتائج على مستوى التدبير الميزانياتي من أبرز تجليات تسرب المنطق التديري إلى القانون العام المالي. وكما هو معلوم، فإن فالغاية من وراء هذا التحول هو توجيه التدبير العمومي نحو الفعالية والنجاعة مما يتطلب منح المدير العمومي حرية التصرف في الاعتمادات الموضوع رهن إشارته من أجل تمكينه من بلوغ الأهداف المحددة له. حرية التصرف هاته ، كان المدير العمومي يفتقدها في ظل منطق الوسائل الذي كان يفرض عليه احترام القانون من خلال الاكتفاء بما هو محدد له في ترخيصات الميزانية. في إطار هذا المنطق كانت كفاءة المدير العمومي تقاس بمدى تقيده بالقانون وليس بمدى فعالية ونجاعة النتائج التي يحققها.

الأکید أن تحول القانون العام المالي نحو هذا المنطق التديري الجديد (من منطق الوسائل إلى منطق النتائج) ليس المظهر الوحيد على اقتحام المقاربة التديرية لمجاله (المطلب الأول) وإنما يتجلى كذلك على مستوى النظام المحاسبي الذي صار مصطبغا بسلمات وملاحم تديرية (المطلب الثاني).

#### المطلب الأول : القانون العام المالي والتحول من منطق الوسائل إلى منطق النتائج.

إن الرغبة القوية في التحول نحو "منطق النتائج logique de résultat" من أجل ربط التدبير الميزانياتي بعنصري الفعالية والنجاعة تجسدت من خلال التخلي عن الهيكلة القديمة للميزانية القائمة على الفصول وإحلال مكانها هيكلة جديدة ترتكز على البرامج (الفقرة الأولى) وكذا من خلال استحداث مبادئ جديدة للميزانية من بينها مبدأ الشمولية والمناقلة (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى : هيكلة جديدة لميزانية الدولة : من ميزانية "الفصول" إلى ميزانية "البرامج".

كما سبقت الإشارة إلى ذلك، فإن من بين الأهداف المتوخاة من وراء إصلاح القانون العام المالي هو توجيه التدبير العمومي نحو الفعالية والنجاعة، وقد فرض هذا التحول اعتماد أسلوب تدبيري جديد للميزانية يرتكز على "منطق النتائج" عوض "منطق الوسائل".

إن اعتماد هذا المنطق الجديد على مستوى تدبير الميزانية كان له انعكاس على هيكلية هذه الأخيرة من خلال اعتماد أسلوب جديد في توزيع الاعتمادات يختلف تماما عما كان معمولا به على مستوى التقسيم القديم، والذي كانت الاعتمادات فيه توزع بحسب طبيعة النفقة. وهذا التقسيم كان يتلاءم مع منطق الوسائل ومع المنطق القانوني الذي كان يفرض تفصيلا دقيقا للاعتمادات (فصول وعناوين وفقرات).

في إطار الهيكلية الجديدة للميزانية، والتي حملها القانون التنظيمي لقوانين المالية سواء في فرنسا أو في المغرب، صارت الاعتمادات توزع وفقا لمنطق مغاير يقوم على أساس تقسيم الميزانية إلى مهام missions وبرامج programmes (في فرنسا) / مشاريع projets (المغرب) وإلى عمليات (actions). خصوصية هذا التقسيم الجديد للاعتمادات مقارنة مع الممارسات السابقة تتجلى في كونه قام بمأسسة institutionnaliser الترابط بين غايات وأهداف السياسات العمومية ونجاعة الفاعلين<sup>52</sup>. كما أن من خصوصياته أنه جعل من البرنامج programme العنصر المحوري داخل الهيكلية الجديدة للميزانية<sup>53</sup>.

فالميزانية لم تعد ميزانية وسائل بحيث يعتمد فيها على "الفصول" كوحدة لتخصيص الاعتمادات، وإنما تحولت إلى ميزانية تقوم على أساس البرامج budgétisation par programmes. هذه الميزانية، وكما يقول Holmes تقوم على أساس: "تنظيم الخيارات الموازنة les choix budgétaires حول خيارات تتعلق بالسياسات العمومية [...] إن هذه الميزانيات تمنح إطارا مؤسستيا وتقنيا يسمح بإمكانية إجراء عملية تحكيم بين مجموعة من السياسات العمومية حينما تكون الموارد المالية المتاحة محدودة"<sup>54</sup>.

<sup>52</sup> H. GUILLAUME, G. DUREAU et F. SILVANT, « gestion publique. L'Etat et la performance », Paris, Presse de Science Po et Dalloz, coll., « amphi », 2002, p 204.

<sup>53</sup> Damien CATTEAU, « la LOLF et la modernisation de la gestion publique », éd. Dalloz, 2015, p 39.

<sup>54</sup> M. HOLMES, « Manuel de gestion des dépenses publiques », Rapport de la banque mondiale, Washington, (DC), 1998, p 11. Cité par Damien CATTEAU, « la LOLF et la modernisation... », Op.cit., p 39.

والجدير بالذكر أن غاية هذه الهيكلية الجديدة للميزانية لا تنحصر فقط في إضفاء المزيد من الوضوح على الوثائق المتعلقة بها مما يمنح رؤية واضحة بخصوص العمل العمومي وإكراهات المالية العمومية، وإنما تتمثل غايتها أيضا في تكريس تجانس أمثل للعمل العمومي من خلال تفادي التفصيل المفرط للسياسات العمومي في الزمن والمكان<sup>55</sup>.

فالهيكلية الجديدة للميزانية في فرنسا<sup>56</sup> صارت تتكون من ثلاثة عناصر أساسية :

#### – المهام les missions :

في إطار الهيكلية الجديدة للميزانية، تمثل المهام المستوى الأول من مستويات توزيع الاعتمادات. وكل مهمة من هذه المهام تجسد سياسة من السياسة العمومية التي ستتكلف بها الدولة. وما يميز هذه المهام أنها قد تكون خاصة بكل وزارة على حدة، كما قد تكون بين وزارات مشتركة missions interministérielles. وقد عرفت المادة 71 من القانون التنظيمي المتعلق بقوانين المالية في فرنسا، المهام بأنها : " مجموعة من البرامج التي تهم في سياسة عمومية محددة".

للإشارة، فإن المهام، بالرغم من أنها تمثل المستوى الأول على مستوى توزيع الاعتمادات، إلا أنها لم تكن مدرجة ضمن المقترح الأولي للقانون التنظيمي المتعلق بقوانين المالية (فاتح غشت 2001). ويعود الفضل في إدراجها ضمن الهيكلية الجديدة للميزانية إلى Henri EMMANUEL الذي كان يشغل منصب رئيس لجنة المالية بالجمعية الوطنية، حيث كان الدافع إلى إدراجها تحقيق ثلاث غايات أساسية : تحسين مقروئية برمجة السياسات العمومية، تكريس تنزيل المهام بين الوزارية للسياسات العمومية la mise en œuvre interministérielle ، تحسين حق التعديل البرلماني على مستوى الميزانية<sup>57</sup>.

#### – البرنامج le programme :

<sup>55</sup> Michel BOUVIER, « la LOL : contrainte budgétaire ou moteur d'une nouvelle gouvernance financière ?, in, (sous la dir.) de Jean-Marie MONNIER, « finances publiques », 4<sup>ème</sup> éd. La documentation française, 2015, p 52.

<sup>56</sup> في المغرب، وحسب المادة 38 من القانون التنظيمي للمالية، الهيكلية الجديدة للميزانية صارت تتكون من فصول وبرامج وجهات ثم المشاريع والعمليات.

<sup>57</sup> Damien CATTEAU, « la LOL et la modernisation de la gestion publique », Opcit., p 50.

كما أشرنا إلى ذلك أعلاه، فإن البرنامج يمثل العنصر المحوري ضمن الهيكل الجديدة للميزانية باعتباره يجسد أهداف السياسة العمومية. فكل برنامج من البرامج يمثل هدفا من أهداف السياسة العمومية مرفقا بالوسائل اللازمة لتحقيقه<sup>58</sup>. فتقسيم الميزانية، على حد تعبير Holmes، لم يعد مرتكزا على بنية المصالح (كما هو الحال في الميزانيات بالأهداف) وإنما صار مرتكزا على برامج تمثل أهداف وغايات السياسات العمومية<sup>59</sup>.

ومقارنة مع المهام، فإن البرنامج يمثل المستوى الثاني من مستويات تخصيص الاعتمادات. وحسب المادة 7 من القانون التنظيمي فاتح غشت 2001: "تتكون المهام من مجموعة من البرامج التي تساهم في سياسة عمومية محددة [...] ويتكون البرنامج من اعتمادات موجهة خصيصا لتنزيل عملية ما أو مجموعة من العمليات لنفس الوزارة والمرفقة بأهداف دقيقة ومحددة بحسب غايات المصلحة العامة وبحسب النتائج المنتظرة وتكون موضوع تقييم". فالبرامج، في إطار المقاربة التدييرية الجديدة، ستكون بمثابة: "آلية من آليات قيادة وتوجيه عمل الإدارات نحو تحقيق النتائج المحددة لكل سياسة عمومية"<sup>60</sup>.

على صعيد آخر، إذا كانت المهام ذات طابع وزارى مشترك، فإن البرامج، على العكس من ذلك، ترتبط إجباريا بوزارة واحدة. من جهة أخرى، إذا كانت الحكومة لها وحدها الحق في إحداث "المهام" كما تنص على ذلك المادة 1-7 من القانون التنظيمي 2001<sup>61</sup>، فإنه فيما يتعلق بالبرنامج، يمكن للبرلمان اتخاذ المبادرة بإحداثها.

وإذا كانت الفصول تمثل العنصر الذي على أساسه يتم تخصيص الاعتمادات في إطار الهيكل القديمة، فإنه في إطار المنطق التدييري الجديد المرتكز على النتائج، أصبحت الهيكل الجديدة للميزانية

<sup>58</sup> M. HOLMES, « Manuel de gestion des dépenses publiques », Rapport de la banque mondiale, Washington, (DC), 1998, p 11. Cité par Damien CATTEAU, « la LOLF et la modernisation de la gestion publique », Opcit., p 39.

<sup>59</sup> M. HOLMES, « Manuel de gestion des dépenses publiques », Rapport de la banque mondiale, Washington, (DC), 1998, p 11. Cité par Damien CATTEAU, « la LOLF et la modernisation de la gestion publique », Opcit., p 39.

<sup>60</sup> MINEFI, Rapport sur la préparation de la mise en œuvre de la loi organique n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances, en application de l'article 109 de la loi de finances pour 2003, juin, 2004, p 8.

<sup>61</sup> « Seule une disposition de loi de finances d'initiative gouvernementale peu créer une mission ».

تعتمد على البرامج<sup>62</sup>، باعتبارها الوحدة المعتمدة في تخصيص الاعتمادات unité de vote. وعلى هذا الأساس، فإن "البرنامج" يعتبر العنصر المحوري، وقطب الرمح للتدبير الموازي المرتكز على النتائج؛ فـ "البرنامج" هو بمثابة تجسيد للسياسات العمومية من حيث الغايات والمسئوليات، وكذلك من حيث النتائج المراد تحقيقها<sup>63</sup>. كما أن "البرنامج"، في إطار الهيكل الجديدة للميزانية، يمثل حلقة الوصل بين المستوى الاستراتيجي الذي يتجسد في المهام وبين المستوى العملي الذي تمثله العمليات<sup>64</sup>.

#### – العمليات Actions أو المشاريع Projets

تمثل العمليات أو المشاريع مستوى ثالثا من مستويات توزيع الاعتمادات، حيث تعتبر بمثابة دعامة عملية للبرامج<sup>65</sup> support opérationnel du programme، كما أنها تعتبر تقسيما مكملا للسياسات العمومية. فالغاية من وجود هذه الوحدات أنها: "تستجيب لضرورة التحديد الدقيق لمكونات السياسات العمومية، ولأساليب العمل وكذلك للوظائف الممارسة من طرف الفاعلين"<sup>66</sup>. وتكمن أهمية هذه الوحدات في كونها تجعل تدخلات الدولة أكثر وضوحا، كما أنها تساهم في تحديد دقيق للمسؤوليات للأهداف التكميلية وكذلك للنتائج المراد تحقيقها بالنسبة للمسؤولين عن البرامج<sup>67</sup>.

إن الحديث عن مكانة "البرامج" في إطار الهيكل الجديدة يقودنا إلى إثارة ما يسمى بالمشاريع السنوية للنجاحة les projets annuels de performance و التقارير السنوية للنجاحة les rapports annuel de performance باعتبار أهميتها الوطيدة بالبرامج، وباعتبار كذلك أهميتها في تقييم نجاحة وفعالية السياسات العمومية من خلال مقارنة النتائج المحققة بالأهداف المسطرة. فعلى مستوى "المشاريع السنوية للنجاحة" يتم تسطير الأهداف المراد بلوغها بالنسبة لكل برنامج من "البرامج"<sup>68</sup>. للإشارة فإن

<sup>62</sup> Stéphanie DAMAREY, « essentiel des finances publiques », éd, Gualino Lextenso, 2020, p 72.

<sup>63</sup> Damien CATTEAU, « La LOLF et la modernisation de la gestion publique », Opcit., p 51.

<sup>64</sup> Ibid.

<sup>65</sup> Damien CATTEAU, la LOLF et la modernisation..., Opcit., p 53.

<sup>66</sup> Damien CATTEAU, Opcit., p 53.

<sup>67</sup> Michel BOUVIER, « la LOLF : contrainte budgétaire ou moteur d'une nouvelle gouvernance financière ? », in, (sous la dir.) de Jean-Marie MONNIER, « finances publiques », 4<sup>ème</sup> éd. La documentation française, 2015, p 5

<sup>68</sup> Stéphanie DAMAREY, « essentiel des finances publiques », Opcit., p 75.

"المشاريع السنوية للنجاعة" نصت عليها المادة 51 من القانون التنظيمي المتعلق بقوانين المالية<sup>69</sup> LOLF 2001، تتضمن ثلاثة أصناف من الأهداف<sup>70</sup> :

- أهداف تتعلق بالفعالية السوسيو. اقتصادية حيث تقييم أثر السياسات العمومية على المجتمع يكون من وجهة نظر المواطن؛
- أهداف لها علاقة بتقييم جودة الخدمات المقدمة من وجهة نظر المرتفق؛
- أهداف لها صلة بوجاهة efficience السياسات العمومية، حيث يتم تقييم هذه الأخيرة من وجهة نظر الملزم الضريبي، بمعنى كلفة الوسائل المستخدمة في تحقيق النتائج المحصلة (العلاقة بين الكلفة والجودة coût/qualité)؛

أما "التقارير السنوية للنجاعة"<sup>71</sup>، والتي تعتبر من الوثائق المرفقة بمشاريع قوانين التصفية، فتجد أساسها القانوني في المادة 54 من القانون التنظيمي 2001 (فرنسا). أهمية هذه التقارير أنها تعتبر آلية من آليات تقييم السياسات العمومية من خلال إبراز الفوارق بين توقعات قوانين مالية السنة والإنجازات المحققة، كما أن دورها يتمثل في تقييم السياسات العمومية على مستوى كل برنامج على حدة من خلال مقارنة الأهداف المتوقعة مع النتائج المحققة اعتمادا على مؤشرات محددة<sup>72</sup>.

#### الفقرة الثانية : مبادئ جديدة على مستوى تدبير الميزانية

إن تسرب المقاربة التدبيرية إلى قانون الميزانية لم يتجسد فقط في اعتماد ثقافة تدبيرية جديدة قائمة على الفعالية والنجاعة والمحاسبة على النتائج، وإنما أيضا من خلال استحداث مبادئ ميزانية جديدة تنسجم وهذه الفلسفة التدبيرية الجديدة؛ الكلام هنا ينسحب على بمبدأي الشمولية والصدق.

#### - مبدأ الشمولية (شمولية الاعتمادات globalisation des crédits)

<sup>69</sup> المادة 39 من القانون التنظيمي للمالية المغربي رقم (130.13) تستعمل مصطلح "مشروع نجاعة الأداء".

<sup>70</sup> Florence HUART, Opcit., p 28.

<sup>71</sup> "التقارير السنوية حول نجاعة الأداء" (المادة 66 من القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13)

<sup>72</sup> Stéphanie DAMAREY, « essentiel des finances publiques », Opcit., 2020, p 75

إذا كان منطق الوسائل كان يعتبر مقيدا لحرية الأمرين بالصرف على مستوى التصرف في الاعتمادات الموضوعة رهن إشارتهم ويفرض عليهم التقيد الصارم بما هو محدد لهم في ترخيصات الميزانية، فإن الأمر مختلف في إطار المقاربة التدبيرية الجديدة المرتكزة على النتائج؛ ذلك ان الأمرين بالصرف أو بمعنى أدق المدبرين العموميين أصبح لديهم هامشا من التصرف وذلك بفضل مبدأ شمولية الاعتمادات. هذا المبدأ ينسجم تمام الانسجام مع الفلسفة الجديدة التي أتت بها هذه المقاربة التدبيرية الجديدة. فبموجب هذا المبدأ صار بإمكان المدبرين العموميين التصرف في الاعتمادات الشمولية المضمنة في البرنامج المصوت عليه<sup>73</sup>، وذلك حتى يكون بمقدورهم تحقيق الأهداف المحددة لهم.

الاعتمادات الشمولية الموضوعة رهن إشارة هؤلاء المدبرين العموميين تخضع لما يسمى بمبدأ المناقلة principe de fungibilité، بحيث، وبموجب هذا المبدأ، يمكنهم إجراء عملية مناقلة للاعتمادات بين نفقات التسيير ونفقات الاستثمار. فالمدبر العمومي يمكنه الاقتطاع من الاعتمادات المرصدة لنفقات الاستثمار من أجل تغطية نفقة من نفقات التسيير والعكس صحيح fungibilité symétrique. بمعنى أن هذا المبدأ يسمح للمدبر العمومي بإعادة توزيع الاعتمادات بين مختلف العناوين المكونة للبرنامج وبحسب الحاجيات<sup>74</sup>.

لكن هذه الحرية في التصرف في الاعتمادات والتي أصبحت متاحة للمدبرين العموميين في إطار مبدأ شمولية الاعتمادات والمناقلة، ليست مطلقة، وإنما يستثنى منها الاعتمادات المخصصة لنفقات الموظفين. فإذا كان للمدبر العمومي سلطة المناقلة بين اعتمادات التسيير والاستثمار، فإن هذه الإمكانية غير ممكنة فيما يتعلق بنفقات الموظفين، بمعنى أن المدبر العمومي، إن كان بإمكانه الاقتطاع من الاعتمادات المرصدة لنفقات الموظفين من أجل تمويل نفقات تتعلق بالتسيير أو الاستثمار، فإن العكس غير صحيح، أي الاقتطاع من اعتمادات التسيير أو الاستثمار من أجل تغطية نفقات لها علاقة بالموظفين. وهذا ما يسمى بـ "المناقلة العكسية la fungibilité asymétrique".

إيراد المشرع التنظيمي هذا الاستثناء بخصوص نفقات الموظفين إنما هو من أجل الحفاظ على كتلة الأجور ضمن مستوياتها المقبولة. فمثل هذه النفقات تمثل مثلا في فرنسا حوالي 40% من ميزانية الدولة وهو ما يجعلها تشكل أحد الإكراهات والتحديات الكبرى على مستوى التدبير العمومي، وهذا ما

<sup>73</sup> Aurélien BAUDU, Opcit., p 545.

<sup>74</sup> Stéphanie Damarey, « finances publiques », Opcit., p 361.

يفسر المعاملة الخاصة التي حظيت بها هذه النفقات من طرف المشرع التنظيمي<sup>75</sup> مقارنة مع باقي الأصناف الأخرى من النفقات العامة.

#### — مبدأ الصدقية *principe de sincérité* —

ما يميز هذا المبدأ عن باقي المبادئ الموازنية الأخرى مسألتان اثنتان : من جهة، هذا المبدأ يكتسي قيمة دستورية وهو ما تفتقده باقي المبادئ الموازنية الأخرى التي يعتبرها المجلس الدستوري فقط من المبادئ الأساسية<sup>76</sup>. ومن جهة ثانية، أن المشرع المالي خص مبدأ الصدقية بعنوان بارز ضمن مقتضيات القانونية للقانون التنظيمي لقوانين المالية، وهذا بخلاف بعض المبادئ الأخرى التي نجدتها موزعة على العديد من المقتضيات كما هو الشأن مثلا بالنسبة لمبدأ السنوية.

من ناحية أخرى، يغطي مبدأ الصدقية على مستوى القانون العام المالي معنيين اثنين :

#### ● مبدأ صدقية الميزانية *Principe de sincérité budgétaire*

إن مبدأ صدقية الميزانية يجد مصدره في اجتهادات القاضي الدستوري الفرنسي من خلال العديد من قراراته، حيث اكتفى في بداية الأمر بمجرد الإحالة عليه عبر قراره رقم 320 . 93 والصادر بتاريخ 21 دجنبر 1993 المتعلق بقانون المالية التعديلي لسنة 1993، وذلك بهدف التأكد من صحة توقعات الموارد<sup>77</sup>، وكذا قراره المتعلق بقانون مالية 1995 من أجل مراقبة تقييم مشاريع قوانين المالية (قرار رقم 94 . 351 الصادر 29 دجنبر 1994)<sup>78</sup>. كما سنحت للمجلس فرصة البت في هذا المبدأ على إثر إثارته من قبل البرلمانين، من خلال قرار رقم 330 . 93 الصادر بتاريخ 29 دجنبر 1993، قبل أن يقوم بتكريسه بشكل نهائي من خلال قراره رقم 385 . 96 بتاريخ 30 دجنبر 1996<sup>79</sup>.

<sup>75</sup> Stéphanie Damarey, « finances publiques », Opcit., p 361.

<sup>76</sup> Aurélien BAUDU, opcit., p 272.

<sup>77</sup> François CHOUVEL, « finances publiques », éd Gualino Lextenso, 2020, p 55.

<sup>78</sup> Ibid.

<sup>79</sup> Aurélien BAUDU, Opcit., p 212.

على مستوى التشريع المالي المغربي، فإن هذا المبدأ تم تكريسه في القانون التنظيمي للمالية الجديد بموجب المادة 10 التي تنص: "تقدم قوانين المالية وبشكل صادق مجموع موارد وتحملات الدولة. وتقيم صدقيتها اعتبارا للمعلومات المتاحة (المتوفرة) وللتوقعات التي يمكن أن تترتب عنها". نفس المقتضيات وردت في القانون التنظيمي المتعلق بقوانين المالية في فرنسا (فاتح غشت 2001) من خلال المادة 32<sup>80</sup>.

إن ما يسترعي الانتباه بخصوص هذا المبدأ، هو أنه يهم كافة قوانين المالية بمعنى قوانين مالية السنة، القوانين المعدلة لقوانين مالية السنة... كما أن تطبيقه من طرف القاضي الدستوري الفرنسي تميز بنوع من المرونة؛ مرونة تتجلى في العبارات المستعملة في القرارات المتعلقة بهذا المبدأ حيث غالبا ما يستخدم فيها عبارة: "غياب أية نية لتحريف أو المساس بالخطوط الكبرى للتوازن المحدد في قوانين المالية"<sup>81</sup>.

#### • مبدأ صدقية الحسابات principe de sincérité des comptes

يجد هذا المبدأ أساسه القانوني في المادتين 27 و 31 من القانون التنظيمي للمالية 2001. ويقصد به دقة الحسابات على مستوى قوانين التصفية<sup>82</sup>. شرط الدقة هذا يشمل، حسب المجلس الدستوري الفرنسي، فقط مبالغ النفقات المؤداة والمداخيل المستخلصة خلال السنة المالية (قرار 6 غشت 2009).

وبالرجوع إلى المادة 2. 47 من المراجعة الدستورية 2008، نجد أن هذه الأخيرة تنص: "يجب أن تكون حسابات الإدارات العمومية شرعية وصادقة وتعطي صورة آمنة لنتيجة تسييرها وثروتها المالية وكذا لوضعيتها المالية". فالمادة المذكورة تعطي أساسا دستوريا لمهمة التصديق على الحسابات التي أوكلت إلى

<sup>80</sup> « les lois de finances présentent de façon sincère l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat ; leur sincérité s'apprécie compte tenu des informations disponibles et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler ».

<sup>81</sup> Aurélien BAUDU, Op.cit., p 215.

<sup>82</sup> Ibid.

القاضي المالي. حيث أن هذا الأخير مطالب بالإدلاء برأي موضوعي ومعلل حول مشروعية وصدقية الحسابات، وبأن هذه الحسابات تعكس صورة آمنة وصادقة للثروة المالية للدولة<sup>83</sup>.

وهنا لا بد من الإدلاء بملاحظات جد هامة : أولى هذه الملاحظات أنه بالرغم من هذه المستجدات الهامة المتعلقة بمبدأ الصدقية، إلا أن مراقبة القاضي الدستوري الفرنسي لمدى احترام هذا المبدأ تظل جد محدودة، ذلك أن الحالات، على مستوى قوانين المالية، والتي يبت فيها المجلس الدستوري بخصوص صدقية الميزانية تبقى قليلة جدا، وذلك إما بسبب عدم إحالة قوانين المالية عليه أو لقلّة حالات الإثارة التي تخص هذا المبدأ<sup>84</sup>. أما بالنسبة لقوانين التصفية، فلم يسبق للمجلس الدستوري الفرنسي أن قام بإلغاء أي قانون تصفية بسبب عدم احترام مبدأ الصدقية<sup>85</sup>.

وهذا بخلاف محكمة الحسابات la cour des comptes التي دأبت على إثارة هذا المبدأ في تقاريرها السنوية حول تنفيذ قانون مالية السنة. ومنها تقريرها حول " وضعية والآفاق المستقبلية للمالية العامة"، والذي أكدت فيه بأن النصوص المعروضة من أجل المصادقة (مشروع قانون مالية 2017) على التمثيلية الوطنية أو الهيئات الأوروبية مشوبة بعيوب عدم الصدقية، هذا في الوقت الذي اعتبر فيه المجلس الدستوري بأن النص المذكور ليس فيه ما يخالف مبدأ الصدقية<sup>86</sup>.

إن هذا التطبيق المحدود لمبدأ الصدقية وبخاصة صدقية الميزانية من طرف المجلس الدستوري، جعلت منه، على حد تعبير Damien CATTEAU، مبدأ غامضا وذا طبيعة سياسية أكثر منه ذا طبيعة قانونية. كما جعلت منه قاعدة أخلاقية أكثر منها مبدأ قانونيا حقيقيا<sup>87</sup>.

#### المطلب الثاني : نظام محاسبي جديد بملامح تدييرية

صحيح أن التحول من منطق تدييري يعتمد على الوسائل إلى منطق تدييري يرتكز على النتائج يعتبر من أبرز تجليات تغلغل المقاربة التدييرية داخل القانون العام المالي، لكن هذه المقاربة ستؤدي كذلك إلى إحداث رجة عنيفة لأحد أهم ثوابته الأساسية : مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

<sup>83</sup> Ibid.

<sup>84</sup> Damien CATTEAU, « Droit budgétaire et comptabilité publique », éd. Dalloz, 2015, p 47.

<sup>85</sup> Aurélien BAUDU, Opcit., p 215.

<sup>86</sup> François CHOUVEL, Opcit., p 57.

<sup>87</sup> Damien CATTEAU, « Droit budgétaire et comptabilité publique », Opcit., p 47.

إن هذا المبدأ، الذي ظل، ولعقود من الزمن، يمثل أحد المعالم البارزة للقانون العام المالي بصفة عامة ولنظام المحاسبة العمومية على وجه الخصوص، سيشهد تحولات هامة لم تنحصر فقط في خلخلة العلاقة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي (الفقرة الأولى) وإنما امتدت إلى نظام المسؤولية التي يخضع لها هؤلاء الفاعلون، من خلال ظهور صنف جديد للمسؤولية : المسؤولية التديرية (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى : علاقة جديدة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي : من الفصل إلى التعاون في المهام

يعتبر مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي من المبادئ الأساسية التي ينتظم حولها قانون المحاسبة العمومية، من خلال الارتباط الوثيق بين مساطر تنفيذ العمليات المالية : مسطرة إدارية تقع على عاتق الأمر بالصرف، ومسطرة إدارية تندرج ضمن مسؤولية المحاسب العمومي<sup>88</sup>. ولا يخفى أن لهذا المبدأ أهمته القصوى على مستوى نظام المحاسبة العمومية، أهمية عبر عنها الأستاذ L. Saïdj بقوله : " إذا كانت توجد مسألة في القانون المالي تعد أساسية بالنسبة للمستقبل، فحتمًا تتعلق بقيمة ومستقبل مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي باعتباره الحجر الأساس الذي يرتكز عليه تنظيم ماليتنا العمومية منذ قرنين من الزمن"<sup>89</sup>.

إن أهمية وجود هذا المبدأ تجد مبرراتها في كونه يجيب عن ثلاثة انشغالات تتداخل فيما بينها<sup>90</sup> : من جهة هذا المبدأ هو وسيلة لما يسمى بالعقلنة التقنية للتدير العمومي rationalisation technique de la

<sup>88</sup> Damien CATTEAU, « le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables structure –t-il tjs le système de comptabilité publique française ?, in « Droit et comptabilité », S. KOTT (sous la dir). Economica, 2017, p 86. Cité par Florent GAULLIER-CAMUS, la responsabilité financière des gestionnaires publics, éd LGDJ, 2019, p 89.

<sup>89</sup> L. SAÏDJ, réflexions sur la principale de séparation des ordonnateurs et des comptables publics, RFFP, n° 41, 1993, p 64.

<sup>90</sup> Martin COLLET, « finances publiques », 3<sup>ème</sup> éd. LGDJ, coll. Domat, 2018, pp 46-47.

gestion publique، من خلال فرض تقسيم ناجع للعمل وإضفاء نوع من الوضوح والتوازن بين الوظائف المسندة إلى كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي. هذا التخصص على مستوى الوظائف، وعلى حد تعبير Fabien SPOHR، هو بمثابة اعتراف بضرورة إسناد مهام معقدة لأعوان متخصصين ومستقلين عن بعضهم البعض<sup>91</sup>.

فأهمية هذا المبدأ يمكن لمسها على المستويين الكمي والكيفي: من الناحية الكمية فإن إقرار الفصل بين مهام كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يؤدي على تفادي إثقال كاهل نفس العون بمسؤوليات كثيرة وثقيلة. ومن الناحية الكيفية، فإن هذا المبدأ يقوم على أساس اشتراط كفاءات وقدرات مختلفة من أجل تحقيق ما يسمى بالوحدة المالية<sup>92</sup> l'unité financière.

وغني عن البيان أنه، في إطار مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، يتم التمييز بين نوعين من العمليات: عمليات تندرج ضمن اختصاصات الأمر بالصرف وتخضع لما يسمى باعتبارات الملاءمة السياسية opportunité politique والمشروعية الإدارية la légalité administrative، والعمليات التي يقوم بها المحاسب العمومي والتي تتحكم فيها اعتبارات المشروعية الموازنية la légalité budgétaire ولا دخل لها في المسائل المتعلقة بالملاءمة. بمعنى أن دور المحاسب يتمثل في ضمان السلامة القانونية (مشروعية) العمليات المالية للأمر بالصرف<sup>93</sup>.

من جهة أخرى، وجود مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي فيه ضمان للسلامة الداخلية للتدبير العمومي. فهذا المبدأ يسمح بوجود نوع من المراقبة التبادلية أو ما يسمى بالمراقبة الداخلية تتجسد من خلال مراقبة المحاسب العمومي للعمليات المالية المراد إنجازها من قبل الأمر بالصرف. فوجود مثل هذه المراقبة، وكما تؤكد ذلك Stéphanie DAMAREY، يؤدي إلى التقليل من مخاطر الاختلاس والغدر<sup>94</sup>، وهو ما يؤدي إلى تحقيق السلامة الداخلية للتدبير العمومي.

<sup>91</sup> Fabien SPOHR, « le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables », RFFP, n° 41 ? 1993, p 64.

<sup>92</sup> Frahana AKHOUNE, « le statut du comptable public en droit financier », thèse, LGDJ, éd 2008, p 68.

<sup>93</sup> Note. Paul AMSELEK, sur le particularisme de la légalité budgétaire, RA, n° 138, 1970, p 653. Cité par Florent GAULLIER-CAMUS, « la responsabilité financière des gestionnaires publics », LGDJ Lextension, Paris, 2019, p 89.

<sup>94</sup> Stéphanie DAMAREY, « finances publiques », Opcit., p 143.

وحسب Farhana AKHOUNE، فإن هذا التقسيم في المهام بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يترتب عنه وجود وظائف خاصة وحصرية بكل واحد منهما<sup>95</sup>. فكل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي لا يمكنهما التصرف من دون وجود أحدهما، فالأول يملك سلطة القرار ولا يمكنه الولوج إلى الصندوق، والثاني لا يملك سلطة القرار ولكنه يحوز الأموال<sup>96</sup>.

إضافة إلى المراقبة الداخلية التي يتيحها مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، يسمح هذا المبدأ كذلك بمراقبة خارجية يمارسه القاضي المالي على المحاسب العمومي؛ مراقبة تتجسد في المسؤولية المالية والشخصية التي يتحملها المحاسب العمومي عن العمليات المالية المنجزة من طرفه. وحسب Martin COLLET، فإن مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يعتبر من أهم مكاسب المراقبة الخارجية للإدارة والتي يقوم بها القاضي المالي. بل إن هذا المبدأ يفقد قيمته وأهميته في غياب هذه المراقبة الخارجية للقاضي المالي والتي تتجسد من خلال إثارة المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب العمومي<sup>97</sup>.

إن هذه المزايا والأهمية التي يحظى بها مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، هي اليوم تمثل، في نظر أنصار التدبير العمومي الحديث، عائقاً أمام اعتماد تدبير موازني ومحاسباتي حديث قائم على الفعالية والنجاعة. فهذا المبدأ يتسم بهيمنة قوية للمنطق القانوني (النزعة القانونية الصرفة)؛ نزعة تتجسد من خلال المراقبات الإجبارية التي يقوم بها المحاسب العمومي والتي يتحمل على إثرها المسؤولية المالية والشخصية. هذه النزعة القانونية لا تتلاءم ومتطلبات التدبير العمومي الحديث، لأنها تمنح أولوية قصوى لاعتبارات المشروعية على حساب الفعالية والنجاعة. فالمراقبة التي يقوم بها المحاسب العمومي تبقى مراقبة شكلية وذات وطأة شديدة وقد تحولت تحت مبرر احترام القانون. دون إنجاز عمليات لها علاقة بالمصلحة العامة<sup>98</sup>.

ولأن هذا المبدأ تطغى عليه النزعة القانونية الصرفة (المنطق القانوني الصرف)، فإنه يجعل المدير العمومي دون مسؤولية *déresponsabilise* وهذا يتنافى مع روح وفلسفة التدبير العمومي الحديث

<sup>95</sup> Farhana AKHOUNE, thèse précitée, p 69.

<sup>96</sup> Martin COLLET, « finances publiques », 3<sup>ème</sup> éd., LGDJ, Coll. Domat, 2018, p 46.

<sup>97</sup> Ibid.

<sup>98</sup> V. note . Luc SAÏDJ, « réflexion sur le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables », RFFP, n° 41, 1993, p 68.

المرتكز على المساءلة والمحاسبة، وهو ما يعني أن النظرة التقليدية التي ظل يتميز بها مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي لم يعد لها نفس الواجهة التي كانت لها في السابق<sup>99</sup>.

وإذا كان الاكتفاء بمشروعية التدبير العمومي المنبثق عن مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي لا يعتبر في حد ذاته ضماناً على جودته ونجاعته<sup>100</sup>، فهل هذا يعني التخلي نهائياً عن هذا العنصر المهم وتركيز الاهتمام فقط على جانبي الفعالية والنجاعة؟ صحيح أن هيمنة الطابع القانوني على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يعتبر في نظر دعاة التدبير العمومي الحديث عائقاً أمام حرية المدير العمومي في التصرف في تدبير الاعتمادات التي بحوزتهم، لكن هذا لا يبرر التخلي نهائياً عنه. وقد ظهر إثر ذلك تياران متضاربان: تيار كان يرى ضرورة انتهاز فرصة إصلاح القانون العام المالي وإعادة النظر في مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي<sup>101</sup>، بل إن هناك من كان يرى ضرورة التخلي نهائياً عن هذا المبدأ حتى قبل التصويت على القانون التنظيمي الجديد فاتح غشت 2001<sup>102</sup>.

وهناك من طالب بالتخلي عن هذا المبدأ لكن فقط على مستوى الجماعات المحلية الكبرى، كما هو الشأن بالنسبة لوزير الحسابات الفرنسي في كلمته خلال جلسة الاستماع أمام النواب بتاريخ 2 نونبر 2017 في إطار فحص مشروع قانون مالية سنة 2018<sup>103</sup>. وقد كان نواب ينتمون إلى فريق الجمهوريين قد تقدموا، لدى الجمعية العمومية بمقتراح قانون<sup>104</sup> يقضي بإلغاء العمل بهذا المبدأ على مستوى الجماعات الترابية.

<sup>99</sup> Michel LASCOMBE, Xavier VANDENDRIESSCHE, « de la nécessité de maintenir un contrôle juridictionnel en système Lolfique », RFFP, n° 100, 2007, p 252.

<sup>100</sup> Ibid.

<sup>101</sup> V. note. Luc SAÏD, « réflexion sur le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables », RFFP, n° 41, 1993, p 70.

<sup>102</sup> C. d'HARCOURT, « la nouvelle loi organique et les gestionnaires : Feu de tourbe ou feu de paille ? », RFFP, n° 82, p 70.

<sup>103</sup> Stéphanie DAMAREY, « Droit public financier », 1<sup>ère</sup> éd. Dalloz, coll. Précis Dalloz, 2018, p716.

<sup>104</sup> Proposition de loi n° 1279 relative à la suppression de la séparation entre l'ordonnateur et le comptable dans les collectivités territoriales, 30 octobre 2018. Cité par Florent GAULLIER-CAMUS, Opcit., p 93.

وبالرغم من وجود هذه المساعي الرامية إلى التخلي عن مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، إلا أن الملاحظ هو أن المرسوم الجديد الخاص بالتدبير الموازي والمحاسبة العمومية 2012 احتفظ بهذا المبدأ من خلال مادته التاسعة. وهذا ما أشار إليه الوزير المنتدب المكلف بالميزانية J. CAHUZAC بقوله: " لقد أعاد المرسوم الجديد التأكيد على المبادئ الأساسية التي يقوم عليها تنظيم وتدبير المالية العمومية [...] هذه المبادئ، ومن بينها مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، ترمي إلى تأمين سلامة تدبير واستعمال الأموال العمومية، وأبعد من ذلك، فهو ينبثق من هاجس الخير المشترك le bien commun الذي يميز الإدارة الفرنسية في أمثل تقاليدها"<sup>105</sup>.

فمثل هذا المبدأ، وكما يرى ذلك Florent GAULLIER، من الصعب التخلي عنه لا سيما وأنه يعتبر من المبادئ المتجذرة في التراث القانوني الفرنسي والذي لا زال يطبع وبشكل كبير التنظيم الإداري والمالية العمومية في فرنسا<sup>106</sup>.

إن مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي لم ينتقد كمبدأ في حد ذاته، وإنما هو يحتاج فقط إلى عملية تكييف وملاءمة مع المتطلبات الجديدة التي يفرضها التدبير العمومي الحديث. من جهة أولى، على مستوى تليين المراقبة التي يجريها المحاسبون العموميون على العمليات المالية المنجزة من قبل الأمرين بالصرف. ومن جهة ثانية، على مستوى استخلاص النتائج لا سيما فيما يتعلق بالمحاسبة المالية لكل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين. ومن جهة ثالثة، على مستوى مراقبة المشروعية التي يقوم بها المحاسب العمومي؛ هذه المراقبة تظل من بين أهم الالتزامات المفروضة على المحاسب العمومي، وعلى حد تعبير Xavier VANDENDRIESCHE: " لا يمكن أن تكون هناك أولوية للتدبير على القانون"<sup>107</sup>.

إن تجاوز الطبيعة التقليدية للمراقبة من خلال منح المدبرين العموميين هامشا في التصرف على مستوى تدبير الاعتمادات والتركيز على الأهداف المتعلقة بالفعالية والنجاعة يفترض التخلي تدريجيا عما يسمى بالمراقبة الشاملة والمنظمة (مراقبة المحاسب العمومي) وتعويضها بمراقبة ذات أهداف

<sup>105</sup> J. CAHUZAC, « le mot du ministre », in revue Gestion et finances publiques, n° 2/3, 2013, p 7. Cité par Florent GAULLIER-CAMUS, Opcit., p 93.

<sup>106</sup> Florent GAULLIER-CAMUS, Opcit., p 93.

<sup>107</sup> Ibid.

محددة contrôle ciblé وانتقائية sélectif. وعلى حد تعبير F. MORDACQ : "الإفراط في احترام القواعد ومراقبة المشروعات قد يؤدي إلى تقويض مسألة البحث عن الفعالية"<sup>108</sup>.

إن تحديث القانون العام المالي، وبخاصة النظام المحاسباتي، إن لم يؤد إلى التخلي نهائياً عن مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، فقد استطاع أن يحدث خلخلة على مستوى ثوابته المفاهيمية. وكما هو معلوم، فهذا المبدأ له ارتباط وثيق بنظام المحاسبة الكلاسيكية المسماة بـ "محاسبة الصندوق comptabilité de caisse"، وهي محاسبة يحتل فيها المحاسب العمومي مكانة جد هامة من خلال مراقبته للأمر بالصرف.

ومن تجليات هذه الخلخلة على مستوى الثوابت المفاهيمية لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، ظهور مفاهيم مالية جديدة، حيث تم التحول من مفهوم الأمر بالصرف إلى الأمر بالصرف المدير، وكذلك من مفهوم المحاسب إلى المحاسب العمومي المدير<sup>109</sup>. فمفهوم الأمر بالصرف "المدير" يختلف عن المفهوم الكلاسيكي لمفهوم الأمر بالصرف، الذي ينحصر دوره فقط في استهلاك الموارد والوسائل ويرى في المصالح الإدارية بوابة لصرف هذه الموارد، استناداً إلى اعتبارات إدارية وسياسية. هذا المفهوم أصبح غير متلائم مع متطلبات التدبير العمومي الحديث الذي يقوم على مفهوم المدير العمومي الذي يقدم الاعتبارات الاقتصادية المرتبطة بالكفاءة والمردودية على الاعتبارات الكلاسيكية.

نفس التغيير طرأ على مفهوم المحاسب العمومي، حيث سيتم، بموجب المقاربة الجديدة للتدبير المالي، الانتقال من مفهوم المحاسب المراقب إلى المحاسب/المستشار والمسؤول عن موثوقية الحسابات والضامن لجودتها<sup>110</sup>. فالمفهوم القديم للمحاسب الذي كان دوره محددًا في المراقبة الشكلية المنصبة على المشروعات المحاسبية، صار متجاوزاً إذ حل محله مفهوم المحاسب الشريك والمساعد لاسيما

<sup>108</sup> F. MORDACQ, « nouveaux acteurs publics et responsabilité », RFFP, n° 92, 2005, p 74.

<sup>109</sup> Farhana AKHOUNE, opcit, P 160.

<sup>110</sup> د. مصطفى لغليبي، التطورات الجديدة للنظام المالي العام بالمغرب : نحو وضع أسس نظام المسؤولية التدبيرية وأثر دور للقاضي المالي في تقييمها، مجلة الوكالة القضائية للمملكة، عدد خاص بقضايا المسؤولية، العدد الرابع، دجنبر 2020، 404.

فيما يخص علاقة المحاسب بالأمر بالصرف مما يقود إلى الانتقال من مفهومي الأمر بالصرف والمحاسب المراقب إلى مفهوم الأمر بالصرف "المدير" والمحاسب "المدير"<sup>111</sup>.

من جهة أخرى، ومع إدخال المحاسبة العامة la comptabilité générale أو ما تسمى بمحاسبة إثبات الحقوق والواجبات، سيصبح التسجيل المحاسباتي للعمليات المالية يتم بمجرد إثباتها بغض النظر عن تاريخ ادائها<sup>112</sup>. وهذا التحول نحو المحاسبة العامة سيكون له، ومن دون أدنى شك، تأثير على دور المحاسب العمومي. من جهة سيضع حدا لاحتكار المحاسب العمومي على مستوى تسجيل العمليات المالية التي ستصبح عملية مشتركة بينه وبين الأمر بالصرف.

ومن جهة ثانية، سيصبح كل الفاعلين على مستوى سلسلة الميزانية والمحاسبة، في إطار هذه المحاسبة الموسعة، مشاركين في جودة الحسابات بدءا من الالتزام القانوني وانتهاء بإعداد الحسابات<sup>113</sup>.

#### الفقرة الثانية : نظام جديد للمسؤولية المالية : المسؤولية التديرية؟

إن المسؤولية التي يخضع لها المتدخلون في تنفيذ العمليات المالية (الأمر بالصرف والمحاسب العمومي) هي مسؤولية مالية. وهذا النوع من المسؤولية كان يتماشى مع منطق الوسائل ومع المنطق القانوني الذي يحكم التدير الموزناتي. كما أن هذه المسؤولية هي نتيجة حتمية لمبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف أي بين جهة لها سلطة اتخاذ القرار على مستوى تنفيذ العمليات المالية (الأمر بالصرف)، وجهة يعهد إليها بصرف أو قبض المبالغ المتأتية من هذه العمليات، أو كما وصفهم Florent Gaullier-Camus بالمنفذين الماليين الشكليين exécutants financiers (الجهات الموكول إليها التنفيذ الشكلي للعمليات المالية)<sup>114</sup>.

ومن دون أدنى شك، فإن هذا النوع من المسؤولية (المسؤولية المالية)، صار متجاوزا في ظل الزحف القوي لآليات التدير العمومي الحديث. من جهة، نظام المسؤولية الحالي (المسؤولية المالية) لن يكون بمقدوره مسaire الهيكلة الإدارية الجديدة التي أتى بها القانون التنظيمي الجديد خاصة فيما يتعلق

<sup>111</sup> Farhana AKHOUNE, opcit, P 160.

<sup>112</sup> ذ. مصطفى لغليبي، المقال أعلاه، ص 400.

<sup>113</sup> Aurélien BAUDU, Op cit., p 485.

<sup>114</sup> Florent GAULLIER-CAMUS, Op cit., 2019, P 25.

بإحداث مراكز قانونية جديدة تنسجم مع الهيكلة الجديدة للميزانية (مسؤول البرنامج responsable de programme, المسؤول عن المشروع responsable de projet...).

من جهة أخرى، هذه المسؤولية هي منبثقة عن مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، وهذا المبدأ، وكما سبقت الإشارة إليه أعلاه، لم يعد يتلاءم والمقاربة الجديدة في التدبير، خاصة في ظل التقارب بينهما والتداخل في مهامهما التي فرضتها هذه المقاربة الجديدة. كما أن هذا المبدأ تعرض إلى زعزعة قوية على مستوى ثوابته المفاهيمية حيث تم الانتقال كما سبق وأشرنا من مفهوم "الأمر بالصرف" إلى "الأمر بالصرف المدبر"، و من مفهوم "المحاسب العمومي" إلى مفهوم "المحاسب العمومي المدبر".

إن المسؤولية التدييرية، كنظام جديد للمسؤولية، هي مسؤولية مكملة للمسؤولية المالية التي يخضع لها الأمر بالصرف. استحداث مثل هذه المسؤولية ما هو إلا نتيجة حتمية للهيكلة الجديدة للميزانية التي صارت تتمحور حول ما يسمى بالمهام missions والبرامج programmes (المشاريع projets) والعمليات actions، عوضا عن الهيكلة الكلاسيكية التي كانت تعتمد على الفصول، كما أنها نتيجة أيضا للتحولات التي عرفها مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، من خلال ظهور فاعلين جدد على مستوى التدبير العمومي (المسؤول عن البرنامج والمسؤول عن الميزانية العملية bud get opérationnel).

إن استحداث هذا النوع من المسؤولية ينسجم تمام الانسجام مع روح وفلسفة القانون التنظيمي الجديد لقوانين المالية؛ فلسفة تقوم على فعالية النفقة من أجل نجاعة مثلى للتدبير العمومي، عبر تجاوز المنطق القانوني ومنطق المشروعية والذي لطالما اتسم بصرامته المتمثل في تقييد حرية المدبرين العموميين، وفي جعل هؤلاء المدبرين العموميين غير مسؤولين déresponsabilise عن نتائج تسييرهم<sup>115</sup>.

إن منطق المشروعية يفرض على هؤلاء التقييد الصارم بما هو مضمن في ترخيصات الميزانية من دون أن تكون لهم القدرة أو الحرية في التصرف في الاعتمادات الموضوعة رهن إشارتهم. فدورهم، وفقا لهذا المنطق القانوني، ليس توظيف تلك الاعتمادات بما يخدم الأهداف المحددة لهم، وإنما الاكتفاء فقط باستهلاك تلك الاعتمادات بحسب ما هو محدد لهم في ترخيصات الميزانية.

<sup>115</sup> Florent GAULLIER-CAMUS, Op.cit., p 56.

فجوهر وروح هذه المسؤولية التديرية يقوم على أساس قياس نجاعة وجودة أداء الأمر بالصرف (المدير العمومي) من خلال المقارنة بين الأهداف المرسومة والنتائج المحققة. المدير العمومي مطالب، في إطار هذا النظام الجديد للمسؤولية، برفع حصيلة لما حققه من نتائج على ضوء الأهداف المرسومة له.

حسب André BARILARI<sup>116</sup> : " المسؤولية التديرية يمكن تحديدها بكل سهولة، فهي تقوم على الترابط في يد واحدة بين الأهداف (النتائج المراد تحقيقها)، والوسائل (الاعتمادات) وحرية التصرف في هذه الوسائل في مقابل تحمل النتائج أي تبعات النجاح والفشل". فالمقصود بالمسؤولية التديرية إذن : " التوفر على حرية التدير في مقابل تحمل مسؤولية النتائج المحققة"<sup>117</sup>. كما تعني أيضا : " حرية أكثر في مقابل مسؤولية أكبر"<sup>118</sup>.

و في إطار هذا النوع من المسؤولية، لا بد إذن من التمييز بين ثلاثة أركان أساسية<sup>119</sup> : وجود أهداف محددة و توفير الوسائل والإمكانيات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف ثم حرية التصرف لدى المدير العمومي في الوسائل (الاعتمادات) الموجودة رهن إشارته. فروح وفلسفة الإصلاح المالي الجديد تتمثلان في جعل المدير العمومي مسؤولا عن تسييره، حيث صار هذا الأخير مطالبا بتقديم حصيلة عن أدائه، و منحه في مقابل ذلك هامشا من التصرف في الاعتمادات المالية الموضوعة رهن إشارته شريطة مراعاة مبدأَي الشمولية والمناقلة (fongibilité des crédits)<sup>120</sup>.

وكما هو معلوم، فإنه، في إطار القانون التنظيمي الجديد في فرنسا (القانون التنظيمي لقوانين المالية فاتح غشت 2001)، لم يعد الحديث مقتصرًا فقط على مسؤولية الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، وإنما صارت تلك المسؤولية تشمل أطرافًا أخرى لها دخل في عملية التدير؛ يتعلق الأمر بكل من المسنول عن البرنامج le responsable du programme والمسؤول عن responsible du budget opérationnel، هذا الأخير يتحمل مسؤولية تسييره أمام المسنول عن البرنامج، وهذا الأخير مسؤول هو الآخر أمام الوزير المعني.

<sup>116</sup> André BARILARI, « vers la réforme de la responsabilité des gestionnaires publics, Dossier « finances et responsabilité : l'autre réforme », AJDA, n° 13, 2005, p 698.

<sup>117</sup> Damien CATTEAU, Opcit., p 244.

<sup>118</sup> Ibid.

<sup>119</sup> Aurélien BAUDU, Opcit., p 513.

<sup>120</sup> Damien CATTEAU, « La LOLF et la modernisation de la gestion publique », Opcit., p 246.

إن سلسلة المسؤولية التدبيرية تبدأ من المستوى الأدنى أي المسؤول عن الميزانية العمليانية الذي يعتبر مسؤولاً أمام المسؤول عن البرنامج، وهذا الأخير يعتبر بدوره مسؤولاً أمام الوزير المعني<sup>121</sup>. فكل مدير عمومي صار بموجب النظام الجديد للمسؤولية ملزماً بالتقيد بالقواعد الموازية والمحاسبية وبالتسيير المالي الجيد، كما أنه أصبح مطالباً بتحقيق الأهداف المسطرة ورفع حصيلة بصورة أمينة وصادقة عن النتائج التي حققها<sup>122</sup>.

ولهذا، وفي إطار هذا النظام الجديد للمسؤولية، لم يعد تخصيص الاعتمادات يتم وفقاً للتقسيم الكلاسيكي (من خلال فصول)، وإنما من خلال برامج، ولعل الغاية من وراء ذلك هو أن تمنح للمديرين العموميين les décideurs publics حرية توزيع الاعتمادات داخل تلك البرامج<sup>123</sup>. إن الكلمة السر في هذا الإصلاح هو منح المديرين العموميين حرية أكبر وحتمهم على تحمل المسؤولية التي تعتبر أحد أهم جوانب مبدأ المحاسبة، مع مراعاة دائمة للخطوط الحمراء المتمثلة في نجاعة وفعالية العمل العمومي

124

ولا بد هنا من الإشارة إلى أن ظهور فاعلين جدد على مستوى تنفيذ الميزانية كمشركين في التدبير العمومي أثار جدلاً ونقاشاً بخصوص طبيعة المسؤولية الملقاة على عاتقهم: أي يمكن تصنيفها ضمن المسؤولية السياسية أم ضمن المسؤولية المالية؟ أي يمكن إدراجها ضمن المسؤولية الرئاسية أم اعتبارها مسؤولية جنائية أو المسؤولية التدبيرية<sup>125</sup>؟ ولم ينحصر النقاش فقط في معرفة طبيعة هذه المسؤولية وإنما تعلق أيضاً بالجهة التي لها سلطة تقييم أداء هؤلاء المديرين العموميين.

بطبيعة الحال مرد هذا النقاش والجدل هو أن المشرع التنظيمي لم يحسم في طبيعة هذه المسؤولية. إن احتدام النقاش بخصوص طبيعة المسؤولية الملقاة على عاتق هؤلاء المديرين العموميين جسده المؤتمر الذي عقدته محكمة الحسابات الفرنسية في أبريل 2003 في موضوع: "المالية العمومية

<sup>121</sup> Aurélien BAUDU, Opcit., p 513

<sup>122</sup> Aurélien BAUDU, Opcit., p 514.

<sup>123</sup> Florent GAULLIER-CAMUS, Opcit., p 58.

<sup>124</sup> A. FROMENT-MAURICE et Nicolas GROPER, « la responsabilité des acteurs de la gestion publique en matière budgétaire financière et comptable : l'heure du bilan », AJDA, 2005, p 714. Cité par Florent GAULLIER, Opcit., p 58.

<sup>125</sup> Stéphanie DAMAREY, « finances publiques », Opcit., p 364.

والمسؤولية" حيث كانت أحد أهم محاوره الأساسية، كما جاء على رئيسها الأول. تحديد أنظمة المسؤولية التي ينبغي أن يخضع لها أولئك الذين يسهرون على تدبير المال العام<sup>126</sup>.

وقد كان لوزير المالية، في كلمته الختامية خلال المؤتمر المذكور، موقف بهذا الخصوص حينما أكد بأن : " المسؤولية التي يحتاجها الفاعلون العموميون ينبغي أن تكون أولا وقبل كل شيء مسؤولية تديرية"<sup>127</sup>. وهو نفس الرأي الذي قالت به Stéphanie Damarey والتي أكدت بأن هذه المسؤولية ما دامت تتعلق بالمديرين العموميين، فينبغي أن تكون مسؤولية تديرية<sup>128</sup>.

اعتماد نظام المسؤولية التديرية أثار نقاشا آخر بخصوص دور القاضي المالي في إطار هذا النظام الجديد للمسؤولية. وفي هذا الصدد قدمت ثلاث أطروحات :

– إرساء نظام للمسؤولية التديرية في مقابل إمكانية التخلي عن النظام القديم للمسؤولية المالية.

وتقضي هذه الأطروحة بإمكانية إلغاء اختصاص التدقيق القضائي للحسابات وتعويضه بتدقيق إداري للحسابات<sup>129</sup>. التخلي عن نظام المسؤولية المالية أمام القاضي المالي يمكن أن يقابله، حسب أصحاب هذه الأطروحة، توسيع اختصاصه إلى مجالات أخرى للمراقبة خاصة مراقبة التسيير والتصديق على الحسابات وتقييم السياسات العمومية، ولعب دور رئيس على مستوى المسؤولية التديرية للمديرين العموميين. فالمطالبة بالتخلي عن نظام المسؤولية<sup>130</sup> القديم أو التساؤل حول أهميته ووجاهة الإبقاء عليه<sup>131</sup> يتركز على عدم اتساقه مع المفهوم الجديد للتدبير القائم على النتائج وعدم قدرته على مواكبة المستجدات التي أتت بها.

– منح دور أكبر للقاضي المالي في تقييم المسؤولية التديرية :

<sup>126</sup> Ibid..

<sup>127</sup> Damien CATTEAU, La LOLF et la modernisation de la gestion publique, Opcit., p 244.

<sup>128</sup> Stéphanie DAMAREY, Opcit., p 364.

<sup>129</sup> M. LASCOMBE et X. VANDENDRIESCHE, « plaidoyer pour assurer le succès d'une réforme », Revue Française de Droit Administrative (RFDA), Dalloz, 2004, P 405.

<sup>130</sup> Damien CATTEAU, La LOLF et la modernisation de la gestion publique, Opcit., P 451.

<sup>131</sup> R. HERTZOG, « vers une refondation des juridictions financières, l'évaluation des juridictions financières », colloque du 1<sup>er</sup> et 2 déc 2011, P 120.

بخلاف المسؤولية التدبيرية في القطاع الخاص التي تعتبر مسألة تقييمها شأنا داخليا (من داخل الإدارة)، فإن تقييم المسؤولية في القطاع العام، يعتبر شأنا عاما يهم الأجهزة الإدارية والأجهزة التداولية ويهم كذلك المواطنين. وعليه، فإنه إلى جانب التقييم الداخلي للمسؤولية التدبيرية، يستلزم وضع تقييم خارجي لها يوكل إلى القاضي المالي باعتباره جهة مستقلة تتوفر على خبرة في تقييم التدبير العمومي<sup>132</sup>. دور القاضي المالي على مستوى تقييم المسؤولية التدبيرية يمكن أن يتم مثلا عبر اختصاصاته غير القضائية، لا سيما في إطار مراقبة التسيير والتي تخص تقييم الكفاءة ومستوى الأداء، أو من خلال تقييم السياسات والمشاريع العمومية، أو عبر القيام بعملية تقييم شمولي لأداء وكفاءة البرامج والمشاريع عوض التقييم الجزئي الذي يتم حسب كل برنامج أو مشروع على حدة.

إن تقييم القاضي المالي، في هذه الحالة، ينبغي أن ينصب على قياس وتحليل التكلفة الإجمالية للعمل العمومي، وذلك عبر افتتاح التوجه الاستراتيجي العام ومدى اتساقه مع هيكلية البرامج والمشاريع<sup>133</sup>. ويمكنه للقاضي القيام أيضا بهذا الدور عبر مهمة التصديق على الحسابات من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية على غرار ما هو معمول به في بعض الدول كألمانيا والولايات المتحدة الأمريكية وعلى غرار تجربة المحكمة المالية الأوروبية<sup>134</sup>.

#### – إرساء نظام عام لمسؤولية المدبرين العموميين

يقتضي هذا النظام الموحد عدم الفصل بين المدبرين العموميين حسب المعايير العضوية أو الوظيفية على غرار ما هو معمول به في إيطاليا والبرتغال وإسبانيا<sup>135</sup>. فهذا النظام الجديد للمسؤولية يتطلب إحداث ما يسمى بقضاء التدبير العمومي<sup>136</sup> باعتباره ينسجم بشكل تام مع فلسفة القانون التنظيمي للمالية الجديد والذي يكرس نهج التدبير القائم على النتائج. كما يتطلب هذا النوع الجديد من المسؤولية بأن يشمل كل الأشخاص الذين لهم علاقة بالمجالات

<sup>133</sup> S. FLIZOT, « le contrôle des gestionnaires publics par la cour des comptes », vol 25, n° 4, 2007, P 149.

<sup>134</sup> S. FLIZOT, Opcit., P 151.

<sup>135</sup> S. Flizot, « la responsabilité des gestionnaires publics en Europe », AJDA, n° 13, 2005 P 709.

<sup>136</sup> Stéphanie DAMAREY, « l'acte (II) manqué de la réforme des juridictions financière », AJDA, n° 6/2012, 20 fév 2012, P 320.

المالية والميزانياتية والمحاسبية، سواء تعلق الأمر بالمحاسب العمومي أو الأمر بالصرف أو بمسؤولين إداريين<sup>137</sup>.

ختاما يمكن القول بأن القانون العام المالي الذي ظل ولعقود طويلة من الزمن بمثابة الإطار القانوني للتدبير المالي العمومي، هو اليوم في طريقه إلى فقدان هويته والعديد من ثوابته المفاهيمية في ظل تأثره بالزحف القوي لآليات التدبير العمومي الحديث، وفي ظل توجه العمل العمومي نحو اعتماد نجاعة الأداء والفعالية والمحاسبة على النتائج كمبادئ جديدة موجهة له (العمل العمومي). فالمنطق القانوني الذي ظل يشكل المعيار الأساسي لقياس جودة الأداء العمومي يبدو أنه أخلى المكان لهذه المعايير والمبادئ الجديدة المستوحاة من القطاع الخاص ومن ثقافة التدبير العمومي الحديث.

صحيح أن الأمر لا يتعلق بالتخلي نهائيا عن مبدأ المشروعية الذي يظل حاضرا بقوة على مستوى تقييم الأداء العمومي، وإنما سيكون القانون العام المالي أمام حتمية تواجد منطقتين مختلفتين: المنطق القانوني والمنطق التدبيري، مما يعني أن القانون العام المالي، مثله مثل القانون الإداري، في طريقه إلى فقدان هويته والعديد من ثوابته المفاهيمية.

### المراجع المعتمدة

#### 1. Ouvrages

- Alain -Gérard COHEN, « La nouvelle gestion publique : concepts, outils, structures, bonnes et mauvaises pratiques, contrôle interne et audit public », 3<sup>ème</sup> éd., Gualino Lextenso, 2012.
- Aurélien BAUDU, « Droit des finances publiques », éd Dalloz, 2015.
- Damien CATTEAU, « Droit budgétaire et comptabilité publique », LOLF et GBCP, éd. Hachette Livre, 201.
- Damien CATTEAU, « la LOLF et la modernisation de la gestion publique », éd Dalloz, 2015.
- Florence HUART, « économie des finances publiques », 2<sup>ème</sup> éd. Dunod, 2012, 2016.
- Florent GAULLIER-CAMUS, la responsabilité financière des gestionnaires publics, éd LGDJ, 2019.
- François CHOUVEL, « finances publiques », Gualino Lextension 19<sup>ème</sup> édition 2016.

<sup>137</sup> Ibid.

- H. GUILLAUME, G. DUREAU et F. SILVANT, « gestion publique. L'Etat et la performance », Paris, Presse de Science Po et Dalloz, coll., « amphi », 2002.
- Jean-Marie MONNIER, « finances publiques », 4<sup>ème</sup> éd. La documentation française, 2015.
- Martin COLLET, « finances publiques », 3<sup>ème</sup> éd. LGDJ, coll. Domat, 2018.
- Maurice DUVERGER, « Finances publiques », éd. 1956 et 1962, Presse Universitaire de la France.
- Stéphanie DAMAREY, « Droit public financier », 1<sup>ère</sup> éd. Dalloz, coll. Précis Dalloz, 2018.
- Stéphanie DAMAREY, « essentiel des finances publiques », éd, Gualino Lextenso, 2020.
- Stéphanie DAMAREY, « finances publiques », éd, Gualino Lextenso, 2020.

## 2. Thèses et mémoires

- Frahana AKHOUNE, « le statut du comptable public en droit financier », thèse, LGDJ, éd 2008.
- Mustapha LAGHILIMI, « l'audit de la performance dans le contrôle de la cour des comptes », mémoire de fin d'études, ISCAE, Rabat, juin 2016.
- Siméon ARRIS (SCHOUËL), « la nécessaire réforme du droit budgétaire Camerounais », mémoire pour Master en Administration publique, 2006-2008.

## 3. Articles

- André BARILARI, « vers la réforme de la responsabilité des gestionnaires publics, Dossier « finances et responsabilité : l'autre réforme », AJDA, n° 13, 2005, p 698.
- C. d'HARCOURT, « la nouvelle loi organique et les gestionnaires : Feu de tourbe ou feu de paille ? », RFFP, n° 82, p 70.
- F. MORDACQ, « nouveaux acteurs publics et responsabilité », RFFP, n° 92, 2005, p 74.
- Fabien SPOHR, « le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables », RFFP, n° 41 ? 1993, p 64.
- FROMENT-MAURICE et Nicolas GROPER, « la responsabilité des acteurs de la gestion publique en matière budgétaire financière et comptable : l'heure du bilan », AJDA, 2005.
- Gilbert ORSON, « les finances publiques sont elles encore les finances de l'Etat ? » in, « Mélanges Paul Amselek, Brylant », 2005.
- Jacques CHEVALIER et D. LOSCHAK, rationalité juridique et rationalité managériale dans l'administration française, revue française d'administration publique n°24, 1982, cité par Evina Obam, l'intégration du pilotage des performances en finances publiques camerounaise, mémoire pour l'obtention du Master en administration publique, ENA, 2005.

- Jean François CALMETTE, « La LOLF : un texte, un esprit et une pratique ».
- Luc. SAÏDJ, réflexions sur le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables publics, RFFP, n° 41, 1993.
- M. LASCOMBE et X. VANDENDRIESCHE, « plaidoyer pour assurer le succès d'une réforme », RFDA, Dalloz, 2004, P 405.
- Miche LASCOMBE, Xavier VANDENDRIESSCHE, « de la nécessité de maintenir un contrôle juridictionnel en système Lolfique », RFFP, n° 100, 2007.
- Michel BOUVARD, « la mesure de la performance », Revue Française des finances publiques, n° 91, septembre 2005.
- Paul AMSELEK, sur le particularisme de la légalité budgétaire, RA, n° 138, 1970.
- Stéphanie DAMAREY, « l'acte (II) manqué de la réforme des juridictions financière », AJDA, n° 6/2012, 20 fév 2012.

#### 4. Articles sur Sites internet :

- Les fiches de l'encyclopédie, la nouvelle gestion publique, <https://www.fipeco.fr/fiche/La-nouvelle-gestion-publique>. (consulté le 10/05/2021)
- Membre de groupe de recherche sur la comptabilité publique de FONDAFIP, « quel comptabilité pour les comptables publics au XXI<sup>ème</sup> siècles »?. Paris, juillet 2010, [www.fondafip.org](http://www.fondafip.org), P 6 (10/07/2020).

#### 5. **Rapports**

- MINEFI, Rapport sur la préparation de la mise en œuvre de la loi organique n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances, en application de l'article 109 de la loi de finances pour 2003, juin, 2004

———— مؤلف جماعي في موضوع: "التحويلات الكبرى للمالية العامة" ————

## التوجهات الحديثة في التشريع المالي بالمغرب بين المشروعية وتعدد الفاعلين

د. فاطمة الزمراء هيرات

أستاذة باحثة

بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية – عبد المالك السعدي بتطوان

### مقدمة:

بالنظر للطابع الاستراتيجي للسياسة المالية التي تتجسد في قانون المالية – الذي يمكن اعتباره بمثابة وثيقة تمويل السياسات العمومية للدولة-، وبمثابة ترجمة للدور المالي الذي تقوم بها الحكومات، وباعتبار السلطة المالية اعتبرت مكملاً أساسياً للسلطة السياسية. فكل قرار سياسي إلا وله بعد مالي، وكل قرار سياسي يحتاج المشروعية، تستمد وتتعزيز بكثرة ونوعية المتدخلين وداعي صناع القرار. لم تعد السلطات الرسمية (التشريعية والتنفيذية)، كافية في مجال بلورة وإقرار مختلف السياسات العمومية، في العصر الحالي، خصوصاً مع تزايد الاهتمام والحديث عن فاعلين جدد في صناعة التشريع المالي أو السياسة المالية.

يمكن القول أنه من المقبول عموماً أن يكون للسلطة التنفيذية، في مختلف الأنظمة السياسية، الدور الرئيسي في صياغة قوانين المالية –لعدة اعتبارات قانونية وتقنية من أهمها قدرتها على مراعاة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية الكبرى، الراجعة للخبرة والقدرة، وبالتالي الفعالية على إنجاز

الدراسات وتنفيذ السياسات. ثم تقديم هذه القوانين للسلطة التشريعية قصد مناقشتها وتعديلها والمصادقة عليها أو رفضها.

غير أن الديمقراطيات الحديثة في الوقت الحاضر لديها الفرصة لاعتماد المقاربة التشاركية الفعالة والهادفة في مجال التشريع المالي، ولعل الدستور المغربي لسنة 2011 يعد من بين هذه الأنظمة التي فسحت المجال للتشريع لفاعلين جدد، والتأثير في مختلف السياسات العمومية.

وبالرغم من أن تدخل هذه القوى الخارجية (من غير السلط الرسمية)، المدسرة صلاحيتها التشريعية حديثا، قد يبقى لها تأثير باهت وغير ذي أثر بصفة عامة في مختلف المجالات التشريعية، وقد يكون منعدها في مجال التشريع المالي في مختلف مراحلها لاسيما أثناء وضع الميزانية السنوية. مما يحد من دور المواطنين والمجتمع المدني وعموم الفاعلين من استغلال خبرتهم الجماعية وبالتالي دورهم في التأثير في العملية السياسية ككل، فنصبح أمام ديمقراطية إسمية فقط، مادامت التشريعات لا بد أن تكون معبرة عن الأفكار والرغبات واحتياجات الرأي العام في زمن العزوف عن المشاركة السياسية وضعف الثقة في المؤسسات التمثيلية. كل هذا يجعلنا أمام سؤال مشروعية هذه التشريعات، ومدى احترامها للمرتكزات التي وضعها المشرع المالي والتي تصبو أساسا إلى ضمان الفعالية والجودة.

فمن هم الفاعلون المخول لهم الإسهام في صناعة التشريع المالي في المغرب؟ وما هي الصلاحيات القانونية المخولة لهم لتفعيل هذه الصلاحيات؟ وما مدى تأثيرها وأثرها خصوصا في ظل قانون تنظيمي جديد يهدف إلى تعزيز نجاعة التدبير العمومي وتقوية شفافية المالية العمومية وربط المسؤولية بالمحاسبة؟

وكيف يمكن للمشرعين في الديمقراطيات الناشئة والنامية تطوير الوسائل القانونية والتقنية، لممارسة امتيازاتهم الشرعية والدستورية، وليصبحوا معنيين ومشاركين في عملية وضع الميزانية؟ وللإجابة عن جزء من هذه الإشكاليات التي تشغل بال العديد من الباحثين، سنحاول التطرق لأهم التوجهات الحديثة في مجال التشريع المالي في المغرب من خلال التطرق لصلاحياتهم القانونية في هذا الصدد، وكذا حدودها وإمكاناتها الواقعية في المبحث الثاني من هذه الدراسة، على أن نخصص المبحث الأول للتطرق للمسطرة التشريعية التقليدية وللفاعلين الكلاسيكيين وصناع قوانين المالية في المبحث الأول.

المبحث الأول: الإجراءات المسطرية للتشريع المالي بالمغرب: الإجراءات المسطرية والفاعلين

سنقوم من خلال هذا المبحث بالتطرق لأهم الإجراءات المسطرية لبلورة قوانين المالية في المغرب، وكذا سرد أهم السلطات المالية الدستورية والقانونية لمختلف المتدخلين في العملية التشريعية المالية.

### المطلب الأول: الإجراءات المسطرية للتشريع المالي

تخضع قوانين المالية السنوية في إعدادها والمصادقة عليها، لمساطر وإجراءات خاصة. وهذه الإجراءات المسطرية تتشابه تقريبا في مجموع الدول ذات الأنظمة البرلمانية. وفي المغرب، تقوم الحكومة بإعداد مشروع القانون المالي على أساس المعطيات الماكرو-اقتصادية المتوفرة بالشكل الذي ينسجم مع اختياراتها السياسية والتنموية ذات الأولوية.

وفي هذا السياق، يتولى رئيس الحكومة بمناسبة الإعداد لمشروع كل سنة مالية، توجيه رسالة توجيهية لجميع الوزراء والمندوبين السامين، حيث تبلور هذه الرسالة التوجيهات العامة والمحاور والأهداف الكبرى لقانون المالية، التي تم التوافق بشأنها بين مختلف مكونات الحكومة، وبعد توصلها (بتلغها) بالرسالة التوجيهية، تبلور القطاعات الوزارية اقتراحاتها بخصوص ميزانياتها الفرعية للسنة المالية، وتوجهها إلى وزارة المالية التي تلعب دورا محوريا في تنسيق عملية وضع مشروع المالية، وتوجيهه، وتتبعه<sup>138</sup>، وإعداد النسخة الأولى من مشروع قانون الموازنة السنوية الذي يتم التداول بخصوصه في المجلس الحكومي<sup>139</sup>، قبل عرض توجهاته العامة للتداول في المجلس الوزاري<sup>140</sup>.

وقد خصص المشرع الدستوري العديد من الفصول المؤطرة لقانون المالية والمنظمة للشؤون المالية، ضمن الباب الرابع المتعلق بالسلطة التشريعية. وأحال المشرع الدستوري في هذا الخصوص على قانون تنظيمي<sup>141</sup>، لتنظيم هذه العملية وشروطها وفق ما تنص عليه الفقرة الأولى من الفصل 75 من الدستور، كما يحدد هذا القانون التنظيمي طبيعة المعلومات والوثائق والمعطيات الضرورية لتعزيز المناقشة البرلمانية حول مشروع قانون المالية.

كما تضمن الفصل 49 من الدستور، والمتعلق بالمجلس الوزاري الذي يرأسه الملك، على أن يتداول هذا المجلس في التوجيهات العامة لمشروع لقانون المالية، وذلك قبل إحالته من قبل الحكومة على

<sup>138</sup> - حسن طارق وعثمان كابر، مبادئ ومقاربات في تقييم السياسات العمومية، منشورات جمعية الوسيط من أجل الديمقراطية وحقوق الانسان، أبريل 2014، ص 61. بتصرف

<sup>139</sup> - الفصل 92 من دستور 2011.

<sup>140</sup> - الفصل 49 من دستور 2011.

<sup>141</sup> - ظهير شريف رقم 1.15.62 صادر في 14 من شعبان 1436 (2 يونيو 2015، بتنفيذ) القانون التنظيمي رقم 130.14 لقانون المالية، صادر بالجريدة الرسمية عدد 6370، بتاريخ فاتح رمضان 1436 (18 يونيو 2015).

البرلمان. ويسهر البرلمان والحكومة على الحفاظ على توازن مالية الدولة، وفق الفقرة الأولى من الفصل 77 من الدستور حيث يتوقع قانون المالية لكل سنة مالية مجموع موارد وتكاليف الدولة وقيمتها ويأذن بها ضمن توازن اقتصادي ومالي يحدده القانون المذكور، ويعتبر بحكم هذا النص قانوناً للمالية<sup>142</sup>: قانون المالية للسنة، قوانين المالية المعدلة له وكذا قانون التصفية<sup>143</sup>. ويعمل البرلمان على التصويت مرة واحدة على نفقات التجهيز التي يتطلبها - في مجال التنمية - إنجاز المخططات التنموية الاستراتيجية والبرامج متعددة السنوات، التي تعدها الحكومة وتطلع عليها البرلمان. وعندما يوافق على تلك النفقات، يستمر مفعول الموافقة تلقائياً طيلة مدة هذه المخططات والبرامج، وللحكومة وحدها الصلاحية لتقديم مشاريع قوانين ترمي إلى تغيير ما تمت الموافقة عليه في الإطار المذكور<sup>144</sup>.

وإذا لم يتم في نهاية السنة المالية التصويت على قانون المالية أو لم يصدر الأمر بتنفيذه، فإن الحكومة تفتح بمرسوم الاعتمادات اللازمة لسير المرافق العمومية، والقيام بالمهام المنوطة بها، على أساس ما هو مقترح في الميزانية المعروضة على الموافقة.

كما تعرض الحكومة سنوياً على البرلمان، قانون التصفية المتعلق بتنفيذ قانون المالية، خلال السنة الثانية التي تلي سنة تنفيذ هذا القانون. ويتضمن قانون التصفية حصيلة ميزانيات التجهيز التي انتهت مدة نفاذها<sup>145</sup>. كما يؤكد الفصل 77 على أن "يسهر البرلمان والحكومة على الحفاظ على توازن مالية الدولة. وللحكومة أن ترفض، بعد بيان الأسباب، المقترحات والتعديلات التي يتقدم بها أعضاء البرلمان، إذا كان قبولها يؤدي بالنسبة لقانون المالية إلى تخفيض الموارد العمومية، أو إلى إحداث تكليف عمومي، أو الزيادة في تكليف موجود"<sup>146</sup>.

وإلى جانب أنه يتم إعداد قوانين الموازنة من قبل الحكومة، بالارتكاز في ذلك على مقتضيات الدستور، فإنه يعتمد كذلك على التوجهات الواردة في الخطاب والرسائل الملكية، وعلى التزامات الحكومة الواردة في البرنامج الحكومي الذي نالت على أساسه ثقة مجلس النواب.

<sup>142</sup> - المادة الأولى والثانية من القانون التنظيمي للمالية 13، 130.

<sup>143</sup> - أحمد مفيد: "وضع الموازنات والإنفاق العام والدين والتنمية"، منشور في الكتاب السنوي 2015-2016، تحرير زيد

العلي، محمود حمد، يوسف عوف، للمنظمة العربية للقانون الدستوري الصادر سنة 2017، ص 255.

<sup>144</sup> - للمزيد من التفصيل أنظر: - أحمد مفيد، ص 258-259.

<sup>145</sup> - الفصل 76 من الدستور.

<sup>146</sup> - أحمد مفيد، نفس المرجع ص 259.

فعلى سبيل المثال، ومع الآثار المترتبة عن جائحة كورونا الاقتصادية والاجتماعية على الصعيدين الوطني والدولي، أصبح اعتماد قانون مالي معدل لسنة 2020 ضروريا مراعاة لأحكام الفصل 77 من الدستور التي تنيط مسؤولية السهر على الحفاظ على توازن مالية الدولة بالبرلمان والحكومة، ووفقا لمبدأ صدقية الميزانية المنصوص عليه في القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية والذي يتعين بموجبه ضرورة تقديم قوانين مالية معدلة في حالة حدوث تغيرات مهمة في أولويات وفرضيات قانون المالية. حيث تم التذكير بالأولويات الاستراتيجية وفرضيات قانون المالية لسنة 2020: وفقا للتوجهات الملكية السامية والتزامات الحكومة للفترة 2017-2021، كرس قانون المالية لسنة 2020 توجهها اجتماعيا عبر إيلاء اهتمام خاص لدعم السياسات الاجتماعية وتقليص الفوارق المجالية والاجتماعية، بغية إيجاد حلول مناسبة لمشاكل المواطنين والمواطنين وتلبية انتظاراتهم.<sup>147</sup>، ومنها إحداث الصندوق الخاص بتدبير جائحة فيروس كورونا "كوفيد-19"، تنفيذا للتعليمات السامية للملك، والذي خضع لمجموعة من اللقاءات والمشاورات كرست مبدأ التعاون والتكامل بين السلطتين التشريعية والتنفيذية.<sup>148</sup>

وعموما، فجميع قوانين الموازنة السنوية ينبغي لها، بهدف ضمان فعاليتها ونجاحها، أن تتوخى تحقيق مجموعة من الأهداف التالية<sup>149</sup>، ومنها المساعدة في تحقيق خطة التنمية الاقتصادية، والعدالة الاجتماعية، والعمل على ترشيد الإنفاق الحكومي، وتحسين مستوى أداء الخدمات الحكومية وغيرها. وكل هذا لن يتأتى إلا من خلال تعزيز سبل التعاون بين مختلف الفاعلين الرسميين في عملية صنع السياسة المالية، وكذا الانفتاح على فاعلين آخرين قصد الدعم والمواكبة.

#### المطلب الثاني: الصلاحيات الدستورية والقانونية للسلطات المالية

حيث سنعمل على مدارسة الصلاحيات المالية بين المؤسسة الملكية والسلطة التنفيذية والتشريعية والإشكالات التي تطرح أثناء عملية بلورة وإقرار قوانين المالية.

<sup>147</sup> - قانون المالية المعدل لسنة 2020 ظهر شريف رقم 72.20.1 صادر في 4 ذي الحجة 1441 (25 يوليو 2020) بتنفيذ قانون المالية المعدل رقم 20.35 للسنة المالية 2020، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 6903، بتاريخ 6 ذي الحجة 1441 (27 يوليو 2020).

<sup>148</sup> - أنظر كلمة السيد محمد بنشعبون وزير الاقتصاد والمالية وإصلاح الإدارة أمام مجلسي البرلمان بمناسبة تقديم مشروع قانون المالية المعدل للسنة المالية 2020 بتاريخ 8 يوليو 2020.

<sup>149</sup> - أهداف الموازنة العامة ووظائفها <http://www.accdiscussion.com>

### الفقرة الأولى: الصلاحيات الملكية في المجال المالي

تعتبر المؤسسة الملكية على رأس النظام السياسي المغربي، من حيث توفرها على سلطات قوية في فرض توجهات السياسات العمومية واختيارات الدولة. ويمارس الملك السلطة المالية في ثلاث حالات ينظمها الدستور المغربي لسنة 2011، وقد مارس الملك السلطة المالية إبان الفترة التي أعلن فيها حالة الاستثناء سنة 1965، بمقتضى الفصل 35 من الدستور الذي يخول للملك على الرغم من جميع النصوص المخالفة اتخاذ جميع الإجراءات التي يفرضها الدفاع عن حوزة الوطن ويقتضيها رجوع المؤسسات الدستورية إلى سيرها العادي أو يتطلبها تسيير شؤون الأمة، حيث تم خلال هذه الفترة حل مجلسي البرلمان واستئثار الملك بممارسة كافة مظاهر السلطة بما في ذلك سلطة إصدار قوانين المالية. فقد صادق الملك على قوانين مالية سنوات 1966 و1967 و1968 و1969 و1970.

كما أمر بإصدار الإجراءات التشريعية اللازمة لإقامة المؤسسات العمومية وسير السلط العمومية وتدبير شؤون الدولة، في الفترة التي كان ينتظر فيها تنصيب البرلمان وبناء على ذلك تم إصدار قوانين المالية للسنوات الفاصلة ما بين وضع دستور 1972، وتنصيب البرلمان سنة 1977.<sup>150</sup> ويمكن القول أن هناك حالة واحدة أصدر فيها الملك قانون مالية السنة بناء على الفصل 19 من الدساتير السابقة، ويتعلق الأمر بقانون مالية سنة 1984 والذي تم بموجب الخطاب الملكي ليوم 5 نونبر 1983.<sup>151</sup>

غير أنه يمكن الجزم أن جميع قوانين المالية تشتغل وفق وعلى ضوء التوجهات الكبرى التي ترسمها الخطابات الملكية. والتي يمكن الاطلاع عليها ببساطة شديدة من خلال ديباجات قوانين المالية المختلفة. وعلى سبيل المثال لا الحصر: إعطاء الملك محمد السادس، تعليماته للحكومة، قصد الإحداث الفوري لصندوق خاص لتدبير ومواجهة وباء فيروس كورونا. وهو الذي الصندوق، الذي ستوفر له اعتمادات مالية مهمة، من جهة، للتكفل بالنفقات المتعلقة بتأهيل الآليات والوسائل الصحية، سواء فيما يتعلق بتوفير البنيات التحتية الملائمة أو المعدات والوسائل التي يتعين اقتناؤها بكل استعجال. ومن جهة

<sup>150</sup> - فاطمة الزهراء هيرات "دور البرلمان في صنع السياسة المالية -دراسة مقارنة-"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بسلا، جامعة محمد الخامس السويدي سنة 2013 ص 400-401

<sup>151</sup> - الخطاب الملكي الذي أعلن فيه أن "الحكومة المقبلة عليها أن تربي المناخ وأن تجند المغاربة للاستفتاء وتضع قواعد القانون المالي الذي نحن مقبلون عليه" خطاب جلالة الملك بمناسبة الذكرى الثامنة لانطلاق المسيرة الخضراء، انبعاث أمة، عدد 28، سنة 1983 ص 322-323.

أخرى، سيتم رصد الجزء الثاني من الاعتمادات المخصصة لهذا الصندوق. لدعم الاقتصاد الوطني، من خلال مجموعة من التدابير التي ستقترحها الحكومة، لاسيما فيما يخص مواكبة القطاعات الأكثر تأثراً بفعل انتشار فيروس كورونا، كالسياحة وكذا في مجال الحفاظ على مناصب الشغل والتخفيف من التدايعيات الاجتماعية لهذه الأزمة.<sup>152</sup>

وبالإضافة إلى الخطابات الملكية، يتم الاعتماد على الالتزامات الناتجة عن المصادقة الملكية على المعاهدات والاتفاقيات الدولية التي تلزم الدولة، والتي تستلزم مصادقة البرلمان عليها، حيث لم يثبت أن البرلمان لم يصادق على معاهدة وقع عليها الملك ترتب تكاليف تلزم مالية الدولة، ودائما ما يتم إدراجها سواء في ميزانيات فرعية، أو خلال قانون مالية السنة الموالية.

وكخلاصة يمكن القول أنه، تتجلى أهمية تأثير المؤسسة الملكية في إعداد السياسات بصفة عامة واعتمادها، ولسيما مشروع قانون المالية المعروض على أجهزة البرلمان، حيث يسبق عرض مختلف مواد المشروع بعرض تقديمي عام يحدد فيه أهمية المشروع، وتناسق أهدافه مع التوجهات الملكية السامية، مما يعني سياسيا تحصين الفلسفة العامة لمختلف مواد المشروع من التعديلات البرلمانية، وتصبح هذه التوجهات ملزمة حسب مقتضيات الدستور، باحترامها وعدم مخالفتها، ومما يضعف قوة التحكم لدى البرلمان تجاه هذه المشاريع.<sup>153</sup>

**الفقرة الثانية: المسطرة التشريعية في المجال المالي بين هيمنة الحكومة وتواضع دور البرلمان**  
تستأثر الحكومة بمجموعة الصلاحيات التشريعية الدستورية والقانونية لإعداد مشروع قانون المالية، حيث يتمتع رئيس الحكومة باسم الحكومة وأعضاء البرلمان بحق المبادرة التشريعية لاقتراح القوانين. وبذلك تنفرد الحكومة بحق المبادرة فيما يخص مشاريع قوانين المالية سواء منها القوانين العادية السنوية، والقوانين المعدلة، وقوانين التصفية، ومشاريع قوانين المخططات. وعمليا، فإن الحكومة تحتكر كذلك تقديم مشاريع القوانين الإطار، كما هو الشأن بالنسبة لقانون الإصلاح الضريبي وقانون ميثاق الاستثمارات. كما لها الحق في التعديل والرفض التلقائي والمباشر للمقترحات والتعديلات التي يتقدم بها أعضاء البرلمان في كل مجلس من المجلسين، إذا كان قبولها يخل سلبيا بالتوازن المالي المقرر في القانون المالي.

<sup>152</sup> - بلاغ الديوان الملكي بتاريخ 15 مارس 2020.

<sup>153</sup> - د. محمد الغالي، التدخل البرلماني في مجال السياسات العامة في المغرب (1984-2002)، أبحاث وأعمال جامعية، سلسلة الدراسات: السياسية والقانونية والاجتماعية (2)، الطبعة الأولى يناير 2006. ص 58 بتصرف

كما يحق لها كذلك استعمال قانون الإذن استنادا على الفصل 70 من الدستور، قصد تغيير أسعار الرسوم والضرائب أو وقف استيفائها وتغيير قائمة السلع والمنتجات، أو فتح اعتمادات إضافية -وفق المادة 60 من القانون التنظيمي للمالية<sup>154</sup> - في حالة ضرورة ملحة ذات مصلحة وطنية حيث تفتح هذه الاعتمادات الإضافية بمرسوم أثناء السنة وفق الفقرة الأخيرة من الفصل 26 من القانون التنظيمي<sup>155</sup>. ومما يلاحظ أن عبارة "ضرورة ملحة ذات مصلحة وطنية" الواردة أعلاه جاءت عامة وتحمل مفهوما واسعا يمكن للحكومة من خلاله التوسع في تطبيقه، كما أن هذه السلطة التقديرية التي تملكها الحكومة في هذا الصدد يجعلها صاحبة القرار وسيدة الميدان في مجال التشريع المالي المتمثل في فتح اعتمادات إضافية خلال السنة المالية بالمقارنة مع المؤسسة التشريعية.

وبالتالي فالحكومة هي التي تملك صلاحية صياغة مشروع قانون المالية وإحالته على البرلمان للمصادقة عليه، ولا يجوز لأعضاء البرلمان أن يتقدموا بمقترح قانون للمالية، ناهيك عن أنه إذا لم يتم في نهاية السنة المالية، التصويت على قانون المالية أو صدور الأمر بتنفيذه بسبب إحالته إلى المجلس الدستوري تطبيقا للفصل 132 من الدستور، فإن الحكومة تفتح بمرسوم الاعتمادات اللازمة لسير المرافق العمومية.

من الأكيد أن الدستور المغربي سوى، بالنسبة للمبادرة التشريعية في موضوع قوانين المالية بين الحكومة والنواب البرلمانيين. ذلك أن الفصل 78 من الدستور ينص على أن لرئيس الحكومة ولأعضاء البرلمان على السواء حق التقدم باقتراح القوانين<sup>156</sup>.

<sup>154</sup> - تنص المادة 60 من القانون التنظيمي رقم 130.13 على: "طبقا للفصل 70 من الدستور، يمكن في حالة ضرورة ملحة وغير متوقعة ذات مصلحة وطنية، أن تفتح اعتمادات إضافية بمرسوم أثناء السنة. ويتم إخبار اللجنتين المكلفتين بالمالية بالبرلمان مسبقا بذلك".

<sup>155</sup> - الفقرة الأخيرة من الفصل 26 من القانون التنظيمي للمالية: "يجوز في حالة الاستعجال والضرورة الملحة وغير المتوقعة أن تحدث خلال السنة المالية حسابات خصوصية للخرينة بموجب مراسيم طبقا للفصل 70 من الدستور. ويتم إخبار اللجنتين المكلفتين بالمالية بالبرلمان مسبقا بذلك. ويجب عرض هذه المراسيم على البرلمان بقصد المصادقة عليها في أقرب قانون للمالية".

<sup>156</sup> - ينص الفصل 78 من دستور 2011: "الرئيس الحكومة ولأعضاء البرلمان على السواء حق التقدم باقتراح القوانين. تودع مشاريع القوانين بالأسبقية لدى مكتب مجلس النواب، غير أن مشاريع القوانين المتعلقة، على وجه الخصوص، بالجماعات الترابية والتنمية الجهوية، وبالقضايا الاجتماعية، تودع بالأسبقية لدى مكتب مجلس المستشارين".

لذلك فإن مبادرة تقديم قانون المالية مفتوحة على غرار كل القوانين الأخرى أمام الحكومة وأمام أعضاء البرلمان بمجلسيه، وأن القيود الواردة على تلك المبادرة هي تلك التي تنص عليها الفصول 77 و 79 و 83 من الدستور<sup>157</sup>.

ومن الجدير بالانتباه في هذا السياق، أن الدستور، يقر بوجود الاقتراحات في موضوع قوانين المالية، غير أنه قيدها بعدم المس بالتوازنات المالية. لذلك فإن مقترحات القوانين في ميدان المالية، تخضع للقواعد العامة، المنصوص عليها في الفصل 81 من الدستور، الذي يقضي بإيداعها لدى مكتب أحد المجلسين، الذي يقوم بإحالتها على اللجان البرلمانية المختصة. ومن أجل ذلك، لا يمكن من الناحية الدستورية والقانونية، القول بأنه يمنع على أعضاء البرلمان تقديم قانون المالية في شكل مقترح قانون. حقيقة أنه من الناحية العملية والتقنية، وعلى مستوى الممارسة البرلمانية، أن أعضاء البرلمان مهما كان الحزب أو الهيئة السياسية التي ينتمون إليها، ورغم ما يتوفرون عليه من إمكانيات عملية وتقنية، فإنهم لا يستطيعون إعداد مقترح قانون مالية متكامل ومتوفر على كل مواصفات القانون المالي كما هي متعارف عليها في مفاهيم وضوابط المالية العمومية<sup>158</sup>، وذلك لاعتبارات تقنية وسياسية وواقعية.

فمن الناحية السياسية، الحكومة هي التي تكون قد عرضت الخطوط العريضة لسياستها على المستوى الاقتصادي والمالي والقطاعي. وهي التي تسهر على تنفيذ وتسيير قانون المالية باعتباره إحدى الأدوات التي تجسد تلك السياسة. لذلك فهي التي يقع على عاتقها إعداد قانون مالية بالشكل الذي يعكس سياستها التي عرضتها على البرلمان وتحمل مسؤولية الدفاع عنها أمامه طوال فترة تحملها ممارسة الشأن العام، والدفاع عن الحفاظ على التوازنات المالية. ولكن ذلك لا يمنع من الناحية القانونية، أعضاء البرلمان من تقديم مقترحات قوانين في موضوع قوانين المالية.

وينصب السؤال عما هو الحكم بالنسبة للمبادرة التي يقوم بها أعضاء البرلمان لتعديل بعض مقتضيات قانون المالية الجاري به العمل خلال السنة، دون المس بالتوازنات المالية؟

يكمن الجواب عن هذا السؤال، في أن المبادرة التشريعية في موضوع تعديل قوانين المالية، تخضع لنفس القواعد والضوابط التي تخضع لها المبادرة التشريعية في موضوع تعديل القوانين الأخرى.<sup>159</sup>

<sup>157</sup> - وسيتم التطرق لها تباعا.

<sup>158</sup> - الحبيب الدقاق، العمل التشريعي للبرلمان، أية حكمة. مقارنة نقدية في القانون البرلماني والممارسة التشريعية

بالمغرب، دجنبر 2009. ص 363

<sup>159</sup> - الفصول 77، 79، 83 من الدستور

وبالتالي فإن فصول الدستور تعطي للنواب البرلمانين والحكومة على السواء، الحق في اتخاذ مبادرة تقديم مقترح قانون يعدل بعض مقتضيات القانون المالي المطبق خلال السنة على غرار القوانين الأخرى. لكن فقط، شريطة ألا يكون من شأن ذلك المقترح التخفيض في الموارد أو الرفع من التكاليف العمومية الموجودة، أو إحداث تكليف جديد، وأن يعرض ذلك المقترح على اللجنة المعنية قبل الشروع في مناقشته في الجلسة العمومية.

أما بخصوص موقف الحكومة الذي يتركز على المادة 4 من القانون التنظيمي للمالية، فإنه بالرجوع إلى تلك المادة، نجد بأنها تقضي بأنه "لا يمكن أن تغير خلال السنة أحكام قانون المالية للسنة إلا بقوانين المالية المعدلة"، وأن المادة 57 تنص كذلك على أن قوانين المالية المعدلة، تقدم ويتم التصويت عليها وفق نفس الكيفية التي يقدم بها ويصوت بها على قانون المالية للسنة، مع مراعاة أحكام المادة 51 المشار إليها أعلاه<sup>160</sup>.

وهنا يمكن كذلك طرح السؤال التالي: هل يحق لأعضاء البرلمان وضع مقترح قانون يعدل جزئيا، حكما من أحكام القانون المالي الجاري به العمل؟

يجب بخصوص الصيغة التي ترد فيها القوانين المعدلة لقوانين المالية للسنة، أن نرجع إلى القواعد العامة التي تقضي بأن القانون الذي يصدر عن البرلمان إما أن يكون مصدره مشروع قانون أو مقترح قانون. فالأول يقوم بإعداده أو تحضيره وزير المالية طبقا للمادتين 46 و57 من القانون التنظيمي للمالية. أما مقترح القانون المعدل، فإنه يتم تحضيره وإعداده بالطبع من طرف أعضاء مجلسي البرلمان المعنيين به على غرار باقي مقترحات القوانين الأخرى، لكن، مع مراعاة القيود الواردة على مبادرة تقديم مقترح قانون لتعديل مقتضيات قانون لتعديل مقتضيات قانون المالية للسنة، والقيود القانونية التي سبقت الإشارة إليها.

ثم إن قانون المالية المعدل أو التعديلي، يعني القانون الذي تقدمه الحكومة في حالة ما إذا ثبت لها عدم مطابقة التوقعات والأرقام الواردة في قانون المالية الذي صوت عليه البرلمان للواقع، وتكون مضطرة لتعديل مضمونه كي يتطابق التنفيذ والإنجاز مع التوقعات، وهذا ما حصل في المغرب أكثر من مرة. أما تعديل إحدى مواد قوانين المالية للسنة بموجب مشروع قانون أو مقترح قانون، دون أن يمس بالتوازنات المالية والتوقعات الواردة في قانون المالية، فإنه لا يعتبر قانون مالية معدل أو تعديلي،

<sup>160</sup>- للمزيد من التفصيل انظر: فاطمة الزهراء هيرات، مرجع سابق. ص 431-433

بمجرد تعديل لنص قانوني على غرار النصوص القانونية الأخرى. كما أن عبارة "تقديم قوانين المالية"، الواردة في المادة 57 من القانون التنظيمي للمالية، تعني طريقة تبويبه طبقا لما تنص عليه المواد من 52 إلى 50 من نفس القانون التنظيمي. أي توزيع بنوده إلى جزئين، وتقسيم كل جزء إلى أبواب وفصول، كما تعني مضمون كل باب وفصل ومادة. ثم إن تحديد شروط التقديم الشكلي لا يعني تقييد المبادرة التشريعية وقصرها على الحكومة دون أعضاء البرلمان.

من جهة أخرى، أن الدستور يعلو على القانون التنظيمي للمالية، وأن هذا الأخير يكمل الأول، وهما معا لا يمنعان أعضاء البرلمان من تقديم مقترح قانون يعدل حكما من أحكام قانون المالية الجاري به العمل. كما أن القانون التنظيمي للمالية نفسه، حينما أخضع موضوع إعداد مشاريع قوانين المالية المعدلة أو التعديلية خلال السنة لنفس شروط إعداد قوانين المالية، فإنه لم يتضمن أي نص يمنع تقديم مقترحات قوانين تعدل أحكام قانون المالية للسنة. لذلك، فإن منح حق التعديل لأحد طرفي المبادرة التشريعية بالنص، لا يؤدي إلى حرمان الأطراف الأخرى بعدم النص. والنتيجة أن كل ما ليس ممنوعا بالنص فهو مباح<sup>161</sup>.

وعلى المستوى السياسي، فمن المعروف أن إجماع ممثلي الأمة يلزم الحكومة بقبول الاقتراح أو بلورة مضمونه في شكل مشروع قانون. لكن، حينما لا تحترم السلطة التنفيذية هذا الإجماع، فإنها ستكون لوحدها ضد إرادة الأمة أو الإرادة العامة. بل أكثر من ذلك أن تلك العملية تعتبر بمثابة مؤشر على وجود أزمة بين الحكومة وأغلبيتها، وبالتالي فإنه يفقد الحكومة مصداقيتها في ممارسة الشأن العام، ويخل بقواعد الممارسة الديمقراطية.

كما أن المجلس الدستوري سبق له وسار في نفس الاتجاه، وقرر تأكيد منع البرلمانين من تقديم مقترحات تقضي بتعديل بعض مواد قوانين المالية للسنة. وهو اجتهاد اقتضته الظرفية السياسية التي عرفها المغرب في الشروع في العمل بالتناوب التوافقي. وبالنظر بكونه اعتمد على مبررات غير مؤسسة، فإننا نعتبره من بين الاجتهادات التي يملئ منطوقها من طرف الحكومة، كي يكون سابقة في مجال لم يعرف أي تراكم قضائي أو فقهي<sup>162</sup>.

<sup>161</sup> - نفسه، ص 435

<sup>162</sup> - قرار المجلس الدستوري رقم 386/2000، المتعلق بالمقترح قانون الذي أصبح قانونا يحمل رقم 00.24 القاضي بتغيير المادة 20 من قانون المالية رقم 26-99 لسنة المالية 2000-99، الصادر بتاريخ 30 مارس 2000، جريدة رسمية عدد 4789، بتاريخ 24 أبريل 2000.

ومما يؤكد وجهة النظر هذه، أن الحكومة أدرجت نفس المقترحات التي تضمنها مقترح القانون المذكور في قانون مالية عادي وليس في قانون مالية معدل<sup>163</sup>. وهذا ما يفسر تكريس احتكار الحكومة للتشريع في الميدان المالي، وحرمان البرلمانين من ممارسة هذا المخول لهم بحكم الدستور<sup>164</sup>، حتى ولم تكن اقتراحاتهم تمس بأي قيد من القيود المفروضة على المبادرة التشريعية بحكم الدستور. ودون شك أن ذلك يساهم في ترسيخ الممارسات التي تحجب اختصاص البرلمان وتقيّد العمل التشريعي<sup>165</sup>.

كل هذه الملاحظات تجعلنا نطرح سؤال مشروعية قانون المالية السنوي من حيث مصدره وتأثيره المباشر على المواطنين ومدى إسهام باقي الفعاليات في بلورته بما يخدم الصالح العام بشكل مباشر وتطرح تحدي الانفتاح على فاعلين آخرين.

#### المبحث الثاني: التوجهات الحديثة في مجال التشريع المالي

ظل تدبير الميزانية، ولعقود طويلة، أمراً يخص الدولة في معظم الأقطار، باعتبار المالية العامة الأداة الرئيسية لتدبير الشأن العام، وأن خيارات وتوجهات الميزانية تعبير عن مجالات اهتمام الدولة وترجمة لأولوياتها من خلال الاعتمادات التي تخصص لكل قطاع أو فئة اجتماعية. غير أن إعداد الميزانية بطابع تشاركي أصبح من أهم معالم الدولة الحديثة، لاسيما إذا كان بإشراك هيئات تمثيلية غير رسمية، يمكن تسميتها بالفاعلين الاجتماعيين وسنركز في هذا الصدد على جمعيات المجتمع المدني، وعموم المواطنين.

#### المطلب الأول: الإقرار الدستوري والقانوني للمقاربة التشاركية وعلاقتها بالتشريع المالي

<sup>163</sup> - المادة 24 من قانون المالية رقم 00.25 عن الفترة الممتدة من فاتح يوليوز إلى 31 دجنبر 2000، الصادر الأمر بتنفيذه بموجب الظهير الشريف رقم 1-00-241 صادر في 25 من ربيع الأول 1421 (28 يونيو 2000)، الجريدة الرسمية رقم 4808 الصادرة يوم الخميس 29 يونيو 2000.

<sup>164</sup> - الحبيب الدفاق، مرجع سابق، ص 367.

<sup>165</sup> - جواد النوحى، قانون المالية في البرلمان المغربي، دراسة في مسطرة التقديم والمناقشة والتصويت، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الدستوري وعلم السياسة، كلية الحقوق- أكادال الرباط 1999-2000، ص 91 وما بعدها.

قد وضع المغرب أولى اللبنة الأساسية لإشراك المجتمع المدني والمواطنين في العملية التشريعية بصفة عامة، إما بشكل مباشر أو من خلال الاستعانة بالهيئات والمؤسسات الدستورية الاستشارية، مع الإصلاح لدستورية لسنة 2011 وما تلاه من أوراخ قانونية في هذا الصدد.

#### الفقرة الأولى: الصلاحيات القانونية للمجتمع المدني بين جودة النص واكراهات التطبيق

يعد دستور 2011 مرجعا تأصيليا للديمقراطية التشاركية في المغرب، حيث ضمنت العديد من المقترضات حق المواطن والمجتمع المدني في التأثير وصناعة القرار العمومي بالمملكة. بدءا بالفصل الأول الذي نص على الديمقراطية المواطنة والتشاركية وجعلها أحد المقومات والأسس التي ينهض عليها النظام الدستوري للمملكة بالإضافة إلى مبادئ الحكامة الجيدة وربط المسؤولية بالمحاسبة<sup>166</sup>.

ويعد الفصل 12 من الدستور الإطار العام لدسترة وتأسيس جمعيات المجتمع المدني والمنظمات الغير الحكومية، حيث أقرت الفقرة الثانية من هذا الفصل مساهمة جمعيات المجتمع المدني وخصوصا منها المهمة بقضايا الشأن العام، والمنظمات غير الحكومية في إعداد قرارات ومشاريع لدى المؤسسات المنتخبة والسلطات العمومية وكذا في تفعيلها وتقييمها وذلك في إطار الديمقراطية التشاركية.

وبذلك منح هذا الفصل مضمونا لاختيار الوثيقة الدستورية الديمقراطية التشاركية، كإحدى مقومات النظام المغربي، وجعل من الجمعيات والمنظمات الغير الحكومية شريكا خلال مختلف مراحل صناعة السياسات العمومية، من الصياغة إلى الإعداد مروراً بالتنفيذ ثم التقييم، ومن جهة أخرى يوسع مجال هذه الديمقراطية التشاركية لكي لا تقتصر فقط على المؤسسات المنتخبة بل ليشمل كذلك كل السلطات العمومية<sup>167</sup>.

كما ينص الفصل 13 من الدستور على أن تعمل السلطات العمومية على إحداث هيئات للتشاور، قصد إشراك مختلف الفاعلين الاجتماعيين، في إعداد السياسات العمومية وتفعيلها وتنفيذها وتقييمها. في دعوة لمأسسة العمل التشاوري مع جمعيات المجتمع المدني حول السياسات العمومية، والرقى بهم لفاعلين اجتماعيين ومساهمين في صناعة القرار.

<sup>166</sup> - تنص الفقرة الأولى من الفصل الأول من الدستور على: "نظام الحكم بالمغرب نظام ملكية دستورية، ديمقراطية برلمانية واجتماعية. يقوم النظام الدستوري للمملكة على أساس فصل السلط، وتوازنها وتعاونها، والديمقراطية المواطنة والتشاركية، وعلى مبادئ الحكامة الجيدة، وربط المسؤولية بالمحاسبة."

<sup>167</sup> - للمزيد يرجى الاطلاع على:

طارق الثلاثي، المجتمع المدني ودوره في تعزيز المشاركة السياسية في دستور 2011، رسالة لنيل الماجستير في القانون العام، جامعة الحسن الثاني كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية-المحمدية: 2012/2013، ص 74-75.

غير أنه ومنذ التنصيب الدستوري على هذه الصلاحيات وما تلاه من أوراق للبحث في سبل إقرار وتطوير وتفعيل الأدوار الدستورية الجديدة للمجتمع المدني، والتي تمت ترجمتها من خلال قوانين تنظيمية ودلائل ووثائق توجيهية لتفعيل هذه الأدوار، وبالتالي يصبح طرح السؤال التالي ضرورة: هل تكفي هذه الإمكانيات ليلعب المجتمع المدني دورا في المجال المالي بشكل خاص؟ وهل يستطيع المجتمع المدني تقديم إضافة إلى عملية صنع القرار في شؤون الموازنة؟

من الضروري بدء تحديد الصلاحيات والإمكانيات المتاحة للجمعيات للتدخل في الميزانية العامة بصفة عامة، فبخصوص قانون المالية السنوي، نجد أنه من الصلاحيات الواجب توفيرها لمنظمات وجمعيات المجتمع المدني ليكون لها دور فعال في مجال إعداد الميزانية، التمكين من المعلومة من خلال عدة آليات من أهمها تيسير التواصل مع رؤساء الفرق البرلمانية - باعتبارهم ممثلي هذه الأمة - واللجان لتحسيسهم بالمسائل التي ترفع الجمعية بشأنها وتقديم مقترحات الجمعيات لهم لتبنيها. والاتصال المباشر والدائم بالنواب البرلمانيين أو المستشارين المعروفين باهتمامهم بمجال تدخل الجمعية أو بالنقطة المترافع بشأنها وتمكينهم من ملف مفصل حول الموضوع، بما في ذلك مذكرة الترافع لضمان فعالية تدخل الجمعية، مع المواكبة المستمرة وحشد وسائل الإعلام والرأي العام كل ما أمكن ذلك. بالإضافة إلى توجيه مذكرة الترافع مع ملف مفصل في الموضوع إلى اللجنة البرلمانية القطاعية المختصة أو إلى لجنة المالية أو إلى اللجنتين معا، أو المطالبة بنقاش مفتوح مع اللجنة حول المذكرة والقضايا التي تثيرها، وفق ما يعرف بجلسات الاستماع العمومية<sup>168</sup>. أو من خلال وضع عرائض وملتمسات تشريع، غير أنها تبقى خاضعة لأجال ومساطر تظل معقدة وتشوبها مجموعة من الملاحظات التي تستلزم التجويد والتعديل.

ونفس الأمر يقاس على ميزانيات الجماعات الترابية من خلال تفعيل آلياتها التشاورية وهيئاتها الاستشارية وفتح المجال لحضور أعمال اللجان التابعة لها أثناء مدارسها لميزانياتها والتي عادة ما تتم بسرية وكتمان شديدين<sup>169</sup>.

هذا فيما يخص الجانب القانوني والمسطري، غالبا ما تتخذ فرص التدخل التي تعطى للمجتمع المدني شكلا غير رسمي، من قبيل تنظيم ندوات، أو محاضرات، أيام دراسية، مشاورات، تقديم خبرات... الخ.

<sup>168</sup> - فاطمة الزهراء هيرات، مرجع سابق. ص 530

<sup>169</sup> - وتقتصر عمليات التشاور والاستشارة على محطات استثنائية، من قبيل التشاور أثناء صياغة برامج التنمية الجهوية على مستوى المجالس الجهوية.

وفي الجانب المقارن على سبيل المثال لا الحصر، يمكن سرد التجربة الكينية حيث ينظم معهد الشؤون الاقتصادية في كينيا اجتماعا سنويا للمجتمع المدني، يحضره عدد كبير من أصحاب المصالح، ويتوج بتقرير يضع الحكومة في صورة الأولويات المتفق عليها. حيث باتت الحكومة الكينية تطلب هذا التحليل رسميا، باعتباره مدخلات يتعين إيرادها سنويا في مرحلة وضع مشروع الميزانية. وفي خطوة أكثر تطورا. كما عقد تحالف المنظمات غير الحكومية الوطنية في جنوب إفريقيا جلسات منسقة للاستماع إلى آراء الفقراء<sup>170</sup>، ضمن نشاط تواصل سنتين في عدد كبير من المدن والبلدان، قصد رصد الأولويات وإدراجها في الميزانية السنوية.

كما حاولت عدة منظمات أن تخطو خطوات متقدمة بمبدأ تقديم المدخلات في مرحلة تسبق إعداد الموازنة، طارحة إمكانية إعداد موازنة بديلة. إلا أن غالبية تلك المحاولات باءت بالفشل نتيجة ارتفاع كلفتها المالية، والحاجة إلى البيانات، وإلى عملية النمذجة اللازمة لإصدار موازنة شاملة موازنة. ولم يستمر العمل إلا في مسعين تركزا إما على موضوع معين أو على قطاعات محددة، وهما الموازنة الفدرالية البديلة في كندا التي أعدها المركز الكندي للسياسات البديلة، والمقترحات الضريبية البديلة الصادر عن معهد الدراسات المالية في المملكة المتحدة<sup>171</sup>.

كما حصلت تجربتان أخريتان بمبادرة حكومية لتمكين المجتمع المدني من المشاركة في مرحلة وضع مشروع الميزانية، من شأنهما فتح الأبواب أمامه للعمل في هذا الاتجاه رسميا. ولعل النموذج الأشهر في إعداد الموازنة التشاركي الذي أطلقته الحكومة المحلية في مدينة بورتو أليغريه البرازيلية تولت إدارته. انطلق هذه العملية بعد فوز حزب العمال في السباق إلى العمودية<sup>172</sup>، سنة 1989، بعدما اتخذ المشاركة شعارا لخوض المعركة الانتخابية، ثم تكررت التجربة في نحو 100 مدينة برازيلية، حيث

<sup>170</sup> - للمزيد من التفصيل أنظر الموقع الإلكتروني للتحالف: [www.sangoco.org.za](http://www.sangoco.org.za)

<sup>171</sup> - أنظر الموقع الإلكتروني للمركز الكندي للسياسات البديلة: [www.policyalternatives.ca](http://www.policyalternatives.ca)

<sup>172</sup> - Warren Krafchik, « Can Civil Society Add Value To Budget Decision Making? A Description Of Civil Society Budget Work – « National Democratic Institute for International Affairs; the International Budget Project December 2007; p 11

نجحت بنسب متفاوتة، لم تتبع هذه المدن نموذجا محددًا، بل رمت البرامج إلى إشراك المواطنين في توزيع الموارد، واختيار السياسات الاجتماعية، في عناوينها العريضة، ومراقبة الإنفاق العام<sup>173</sup>.

هذه التجربة وتجارب أخرى تجعلنا أمام عدة تساؤلات حول أسباب عدم فتح هذا المجال التشريعي أمام المجتمع المدني على الأقل باعتباره فاعلا اجتماعيا منظما؟

فلطالما ساد اعتقاد في معظم البلدان، بأن إعداد الموازنة العامة حكر على السلطة التنفيذية، ولم تستغ بعض البلدان فتح أبواب هذه العملية على مدخلات توردها جهات غير حكومية. إلا وفق استثناءات. ولكن جملة من المعتقدات السلبية السائدة والراسخة في الأذهان مازالت تقيد العمل المستقل على الموازنة الذي ينجزه المجتمع المدني والهيئات التشريعية ووسائل الإعلام، في القسم الأكبر من البلدان النامية. ومن هذه المعتقدات ما مفاده أن:

- يجب أن تحاط صياغة الميزانية بالسرية، مخافة أن تحدث اضطرابا في الأسواق المالية.
  - أي تدخل من جهة غير حكومية يمكنه أن ينال من سلامة حافظة موارد الميزانية... إلخ<sup>174</sup>.
- في حين أن مجموعة من الباحثين<sup>175</sup> أكدوا أن تعزيز المشاركة التشريعية في أعمال الموازنة لا يتعارض مع تحقيق نتائج تحفظ الانضباط المالي. بل تعزز من مشروعية هذا القانون، باعتباره يصبح أكثر قربا من المواطن والصالح العام بالرغم من الملاحظات التي قد تطبع جمعيات المجتمع المدني، ومنها محدودية العنصر البشري الذي يفتقر إلى الكفاءة والمهنية، وضعف الموارد المالية، بالإضافة إلى ضعف التنسيق بين الجمعيات وغياب التعاون داخل الفضاء الجموعي. وكذا الطابع التدخل للأنحاز والممارس على بعض الجمعيات نظرا للارتباط بها إيديولوجيا أو تنظيميا مما يحد من فعالية أي عمل تنموي حقيقي ويؤدي كذلك إلى ضعف انخراطها الجاد في العملية التشريعية.

ولإنجاح هذا الورش ينبغي توفير مجموعة من الشروط ومنها تبسيط الميزانية وتعميق النقاش، والعمل على تعزيز النقاش بين المواطنين ومجموعات المصالح، والعمل على نشر الوعي من خلال التمكين من

<sup>173</sup> - لمراجعة إعداد الموازنة التشاركي في البرازيل، أنظر الرابط الإلكتروني التالي:

[www.internationalbudget.org/cdrom/papers/systems/participatorybudgets/wampier.pdf](http://www.internationalbudget.org/cdrom/papers/systems/participatorybudgets/wampier.pdf)

<sup>174</sup> - Warren Krafchik, « Can Civil Society Add Value To Budget Decision-Making?..Ibid p6

<sup>175</sup> - بينه ألان شيك Alan Shick في بحث له حديثا، استنادا إلى تجارب الدول الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

المعلومة، ورفع القدرات والتكوين، وأيضا تعزيز منظومة المراقبة والمساءلة بالنسبة لهؤلاء الفاعلين الاجتماعيين.

### الفقرة الثانية: المواطن المشرع رهين الإرادة السياسية وتفعيل النصوص القانونية

أعطى الفصلان 14 و 15 من الدستور على التوالي للمواطنين والمواطنات الحق في تقديم الملتمسات في مجال التشريع والعرائض إلى السلطات العمومية، وأقر هذان الفصلان مقتضى يهيم الديمقراطية التشاركية لكونه يسمح للمواطنين مباشرة بتقديم اقتراحاتهم، فبالرغم من أن الدستور لا يوضح الجهة التي تقدم إليها هذه الملتمسات والعرائض إلا أنه أوكل هذه المهمة للقانون التنظيمي حيث يحدد هذا الأخير شروط وكيفيات ممارسة هذا الحق. حيث صدر القانون التنظيمي رقم 64.14 بتحديد شروط وكيفيات ممارسة الحق في تقديم الملتمسات في مجال التشريع<sup>176</sup>. تطبيقا لأحكام الفصل 14 من الدستور، يحدد شروط وكيفيات ممارسة المواطنات والمواطنين الحق في تقديم ملتمسات في مجال التشريع<sup>177</sup>. كما حدد مجموعة من المفاهيم والتعريفات ومنها معنى الملتمس في مجال التشريع، ومن هم أصحاب الملتمس ومدعموه وهكذا...<sup>178</sup>.

<sup>176</sup> - ظهر شريف رقم 1.16.108 صادر في 23 من شوال 1437 (28 يوليو 2016) بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 64.14 بتحديد شروط وكيفيات ممارسة الحق في تقديم الملتمسات في مجال التشريع. الصادر بالجريدة الرسمية عدد 6492، الصادرة بتاريخ 14 ذو القعدة 1437 (18 أغسطس 2016).

<sup>177</sup> - ظهر شريف رقم 1.16.108 صادر في 23 من شوال 1437 (28 يوليو 2016) بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 64.14 بتحديد شروط وكيفيات ممارسة الحق في تقديم الملتمسات في مجال التشريع. الصادر بالجريدة الرسمية عدد 6492، الصادرة بتاريخ 14 ذو القعدة 1437 (18 أغسطس 2016).

<sup>178</sup> - تنص المادة الثانية من القانون التنظيمي على:

- الملتمس في مجال التشريع: كل مبادرة يتقدم بها مواطنات ومواطنون وفق أحكام هذا القانون التنظيمي بهدف المساهمة في المبادرة التشريعية، ويشار إليها باسم "الملتمس".
- أصحاب الملتمس: المواطنات والمواطنون المقيمون بالمغرب أو خارجه الذين اتخذوا المبادرة لإعداد الملتمس ووقعوا عليه، شريطة أن يكونوا متمتعين بحقوقهم المدنية والسياسية ومقيدين في اللوائح الانتخابية العامة.
- مدعمو الملتمس: المواطنات والمواطنون الذين يعبرون عن دعمهم للملتمس بواسطة توقيعاتهم المضمنة في لائحة تسمى "لائحة دعم الملتمس"، والذين تتوافر فيهم الشروط المنصوص عليها في البند الثاني من هذه المادة
- لائحة دعم الملتمس: اللائحة التي تتضمن توقيعات مدعي الملتمس، وأسمائهم الشخصية والعائلية، وأرقام بطانقهم الوطنية للتعريف، وعناوين إقامتهم.
- لجنة تقديم الملتمس: لجنة مكونة من تسعة أعضاء على الأقل يختارهم أصحاب المبادرة في تقديم الملتمس من بينهم، شريطة أن ينتسبوا إلى ثلث عدد جهات المملكة على الأقل.

وقد حدد المشرع شروط تقديم الملتزمات في الباب الثاني من القانون التنظيمي المنظم لها، وتم إدراجه ضمن الميادين التي يختص القانون بالتشريع فيها طبقاً لأحكام الدستور، وفق منطوق المادة الثالثة منه. مع مراعاة أحكام المادة الرابعة التي تعتبر الملتمس غير مقبول إذا كان يتضمن اقتراحات أو توصيات تمس بالثواب الجامعة للأمة، والمتعلقة بالدين الإسلامي أو بالوحدة الوطنية أو بالنظام الملكي للدولة أو بالاختيار الديمقراطي أو بالمكتسبات التي تم تحقيقها في مجال الحريات والحقوق الأساسية كما هو منصوص عليها في الدستور. أو تلك التي تتعلق بمراجعة الدستور أو القوانين التنظيمية أو قانون العفو العام أو النصوص المتعلقة بالمجال العسكري، أو تخص الأمن الداخلي أو الدفاع الوطني أو الأمن الخارجي للدولة. أو أن تكون هذه المضامين متعارضة مع الموائيق والمعاهدات والاتفاقيات التي صادقت عليها المملكة أو انضمت إليها. وبالتالي منح المشرع مجالاً واسعاً ورحباً لتقديم مقترحات في مختلف المجالات التشريعية ولعل الجانب المالي واحداً من هذه المجالات، إلا إذا كان المقترح يتعلق بمراجعة القانون التنظيمي للمالية.

كما اشترط القانون التنظيمي لقبول الملتمس أن يكون الهدف منه تحقيق مصلحة عامة<sup>179</sup>، ولعل إيصال صوت المواطن عن قرب في مجال صناعة القرار المالي أكيد لن تكون إلا لصالح المواطن وبالتالي الصالح العام. أما فيما يخص الجانب المسطري لتقديم هذه الملتزمات فقد حددتها المواد من 8 إلى 12 من الباب الثالث من القانون التنظيمي، وكيفية تقديمها وشروطها الشكلية.

غير أن هذه النصوص القانونية لا زالت رهينة الإرادة السياسية للنخب لتفعيلها، بالرغم من ارتفاع منسوب الوعي السياسي للمواطن، غير أن الوعي القانوني لا زال محدوداً سواء بالنسبة للمواطن أو ممثليه على مستوى مؤسسات التمثيل السياسي المختصة في التشريع. ففي العديد من البلدان، يفتح البرلمانون مكاتب في منطقتهم ودوائرهم ويعملون على استخدام موظفين لاستقبال المواطنين والتواصل

<sup>179</sup> - المادة 5: يشترط لقبول الملتمس أن:

- يكون الهدف منه تحقيق مصلحة عامة
- يحزر بكيفية واضحة في شكايا اقتراحات أو توصيات.
- يكون مرفقاً بمذكرة مفصلة تبين الأسباب الداعية إلى تقديمه، والأهداف المتوخاة منه، وملخصاً للاختيارات التي يتضمنها.
- يكون مشفوعاً بلائحة دعم الملتمس المشار إليها في المادة 7 بعده.

معهم. كما تعمل معظم البرلمانات على توفير المكان والموظفين الذين غالبا ما يكونون مشتركين ضمن البرلمان للأعضاء ليعقدوا اجتماعات مع الناخبين وللرد على الاستفسارات الخطية والهاتفية.

وفي دراسة لـ 28 دولة قامت بها منظمة ocde. تبين أن ثلث هذه الدول دعت المواطنين للشهادة في اجتماعات اللجان بشأن الميزانية العامة<sup>180</sup>. ومن هذه الدول كندا وفنلندا والمجر وأيسلندا واليابان ونيوزلندا والترويج وبولندا والمملكة المتحدة. ويتيح حوالي ثلثي الدول الـ 28 للشعب حضور اجتماعات اللجان، أما دستور جنوب إفريقيا فهو يفوض بوضوح للشعب بحضور العملية التشريعية والمشاركة فيها، وهي الإمكانية التي لم تعد متاحة في البرلمان المغربي بعد اتخاذ قرار تم التنصيب عليه في النظام الداخلي، يمنع بمقتضاه الحضور لأشغال اللجان من طرف العموم.

وفي نهاية المطاف، يتفاعل المواطنون المستقلون والمنظمات الخاصة مع البرلمانين على أمل أن يتم التأثير على السياسة بحيث تعكس همومهم. وفي الأنظمة التي تشجع الفعالية التشريعية، بما في ذلك التعديلات على الموازنة، هناك مسار واضح لهذا الأمل لكي يتحقق. أما في الحالات التي تكون مشاركة المواطن ذات تأثير ضئيل او حتى لا تأثير لها على نتائج الموازنة، ينظر الناس إلى المشاركة وكأن لا صلة لها بالموضوع، وينتج عنها عزوف سياسي.

هنا أننا نجد أنفسنا أمام إشكالية النصوص القانونية يمكن القول عنها جد متقدمة أو تسبق الواقع السياسي، وأن مجموعة من العوامل تحول دون تفعيلها في الاتجاه الصحيح، فيغض النظر عن الإرادة السياسية الحقيقية لتفعيلها، يجد المواطن نفسه، عاجزا عن القيام بأدواره الدستورية إلا بشكل نسبي، وكذلك الأمر المشترك مع جمعيات المجتمع المدني.

#### المطلب الثاني: المنهجية التشاركية داعم لمشروعية القانون المالي السنوي

مع انتشار أفكار السيادة الشعبية والمواطنة والمساواة بين المواطنين في الحقوق والواجبات، وتصادم مد الحريات، واستحالة مشاركة كافة المواطنين فعليا في الحكم، أصبح دور الحكومة والبرلمان في مجال تمثيل مختلف فئات الشعب، وممارسة السيادة التشريعية، محط سؤال، يهم مدة مجال التمثيل السياسي في مجال صياغة القوانين وتنفيذ ما يتطلع إليه الشعب لا سيما في الجانب المالي الذي

<sup>180</sup> - OECD Document Prepared For The 21st Annual Meeting Of Senior Budget Officials, May 29-30 ; 2000 ;

يتحكم ويؤثر في مختلف السياسات العمومية والمخططات التي لازالت الدول النامية تطمح من خلالها على الأقل في تحقيق العدالة الاجتماعية مقابل دور أخرى تعيش ما يسمى بـ"الرفاهة الاجتماعية".

وهنا لن نقوم الدراسة بمعالجة التمثيل السياسي في المغرب، الذي يحيلنا إلى طرح المسألة الدستورية في إطار يرتبط بالعلاقة بين الفرد وصناع القرار كمسألة تقنية فقط، أو على مستوى التصورات السياسية لهذا التمثيل ومدى مشروعيته خصوصا مع تراجع المشاركة السياسية بصفة عامة وبشكل متدرج منذ سنوات السبعينات. وبالتالي التركيز أساسا على الأساس التشريعي الذي يعطي النصوص القانونية ومنها قانون المالية المشروعية الدستورية والقانونية بعيدا عن المشروعية الشعبية، بعيدا عن الإشكاليات المرتبطة بأشكال وآليات التفويض، والعلاقة بين الممثلين والمواطنين. وهذا بدوره في ارتباط وثيق مع القيمة التي يعطيها الفاعلون للمشاركة السياسية كعمل إرادي يتعلق بتدبير الشأن العام، يقوم به مواطنون معينون بهدف التأثير على اختيارات سياسية وبالتالي التأثير في عملية اتخاذ القرارات وتنفيذها<sup>181</sup>.

إن مسألة التمثيل تطرح مجموعة من الإشكاليات المرتبطة بمسألة التحكم في نوعية التركيبة البشرية أو النخبة السياسية للمؤسسة التشريعية والتنفيذية التي غالبا ما تنبثق عنها في الدول الأكثر الديمقراطية، وذلك بضبط آليات انتخابها واشتغالها، وبالتالي نصبح أمام علاقة لا تخرج عن نطاق القيام بدور الوساطة لدى الجهات التي تملك زمام ومنابع تدبير الشأن العام. هذه الوساطة التي تتم وفق دفتر تحملات السياسة التزم به خلال العملية الانتخابية، بين المنتخب والناخب، وبين أجهزة السلطة التنفيذية والمواطن، حيث يكون عضو البرلمان ملزما بالقيام بنوعين من الأدوار النيابية، الأول هو تمثيل الشعب في مجموعه، وذلك من خلال عمله البرلماني في أمور التشريع والرقابة على الحكومة، وتمثيل مصالح الناخبين في دائرته المحلية والعمل على تلبية مطالبهم. بعبارة أخرى، فإن أعضاء البرلمان يقومون بدور الوساطة بين دوائرهم الانتخابية من ناحية والحكومة والأجهزة الإدارية والرسومية من ناحية أخرى.

<sup>181</sup> - للاستزادة حول علاقة التمثيل بالمشاركة السياسية، يراجع، محمد كمراد: "إشكالية المشاركة السياسية بالمغرب"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية الحقوق، الدار البيضاء، السنة الجامعية 1999-2000، ص 6.

بهذا المعنى الأخير، فإن النائب وسيط بين الناخبين وبين الحكومة، فهو يتدخل لدى الإدارة والحكومة والوزراء ليلفت نظرهم إلى بعض القرارات غير الملائمة التي يعود أثرها بالضرر على المواطنين، كذلك يطالب بتحقيق بعض المطالب الخاصة لأبناء دائرته. بالرغم من أن عمل الحكومة في الوقت الراهن أصبح معقدا للغاية، وأن قدرة المواطن العادي على التأثير في أجهزة الدولة، وخصوصا الأجهزة الخدمية كالمرفق والخدمات الأساسية، الأمر الذي يفرض على عضو البرلمان القيام بإيصال مطالب المواطنين إلى أجهزة صنع القرار، لما له من قدرة على ذلك، وفرصة في الاتصال بهم.

ومن ناحية أخرى، فكثيرا ما ينتخب بالمواطنون نوابهم للوفاء بوعود انتخابية وتلبية مطالبهم المحلية التنموية، وإذا عجز النائب عن تحقيقها أو انشغل عنها تماما بأداء المهام البرلمانية الأخرى فإنه يفقد تأييدهم. وفي الحقيقة، لم يعد هذا الدور الخدماتي المحلي للنائب محلا للتساؤل في الحياة البرلمانية المعاصرة، وإنما الأمر يتعلق بنطاق هذا الدور، وما إذا كان النائب قادرا على الجمع بينه وبين الأدوار البرلمانية العامة الأخرى، كالتشريع والرقابة<sup>182</sup>.

فمن المفترض أن تكون التشريعات موافقة للاتجاهات السائدة في الرأي العام ومعبر عن مجمل طموحاته، وربما يكون من المفيد الإشارة إلى أن إحياء مفهوم المجتمع المدني بصياغته الجديدة، والعمل على التمكين للمواطن قصد الإسهام في العملية التشريعية المالية، لم يكن إلا نتاج هذه الأزمة. فالمشرعون في الديمقراطيات الناشئة والنامية قد طوروا الوسائل لممارسة امتيازاتهم الشرعية والدستورية، ويصبحون معنيين ومشاركين في عملية وضع الميزانية السنوية في نطاق طرق ذات معنى وهادفة.

وعموما، يمكن القول إن تبلور دور المنظمات غير الحكومية كفاعل رئيسي، ارتبط بالسياسات الاقتصادية لليبرالية الجديدة في الوم.أ وغرب أوروبا في الثمانينات، هذه الليبرالية التي مثلت تغيرا أساسيا في التنظير حول دور الدولة في التنمية. وقد ساهم في صياغة مبادئها المؤسسات المالية الدولية

<sup>182</sup>- للمزيد من التفصيل حول الفاعلين وجدلية الوساطة والتمثيل يرجى الاطلاع على "فاطمة الزهراء هيرات، مرجع سابق"، ص 125 وما يلها.

حينما أكدت على دور المجتمع المدني في تحقيق التنمية والديمقراطية معا<sup>183</sup>. ومن هذا المنطلق يمكننا أن نستنتج أن إشراك المجتمع المدني في العمل التشريعي أصبح يعد من بين أهم أسس الديمقراطية. كما أن الأنظمة التي تحد دور المواطنين في العملية السياسية وتقصرها على التصويت الدوري هي ديمقراطية إسميا فقط. وتعجز عن استغلال إبداعية الأمة والخبرة الجماعية، وتدعم عدم الاستقرار. فالفرص بمشاركة المواطن الفعالة والخالية من الاضطراب متعددة المظاهر في الديمقراطيات الناشئة والمستقرة.

فمجموع المتغيرات الاقتصادية والديمقراطية والاجتماعية، ذات السمة العالمية وأخرى محلية، كانت محط العديد من الدراسات منذ بداية التسعينات، حيث اعتبر البعض أن التدخل التشريعي الذي يسبق عملية إعداد الميزانية يمكن أن يسبب عدة مشكلات، حيث يرى عالم الاقتصاد فان هاكن (1992)، الذي يعكس آراء العديد من علماء الاقتصاد ورأي إحدى هيئات البحث المشهورة، أن التدخل التشريعي في الميزانية يمكن أن يضعف الانضباط المالي. لكن وينز يخالف هذا الرأي، حيث يعتبر أن الهيئات التشريعية ليس المصدر الوحيد للإنتفاق ويؤكد أنه حتى في حالة ما إذا أدى التدخل التشريعي المفرط في إعداد الميزانية إلى التدهور المالي، فإن ذلك يستحق أن يكون ثمنا لمساهمة الشعب بشكل أكبر في إعداد الميزانية ولتحقيق الوفاق الوطني حولها<sup>184</sup>.

غالبا ما تسعى الهيئات التشريعية إلى الحصول على المساهمة الشعبية في مشاوراتها حول الميزانية الوطنية، وهذا يساعد على خلق توازن في الآراء والإسهامات ويوفر الأرضية الكفيلة بتحقيق إجماع أوسع مما سيكون عليه الحال دون هذه المساهمة الشعبية.

كما يعد النهوض بوظائف الميزانية السنوية والمتمثلة أساسا في ضمان التوزيع العادل للثروات واستفادة كل مكونات المجال والتراب الوطني من برامج ومشاريع التنمية، وفي تحسين المستوى المعيشي للمواطنين والمواطنات، وفي محاربة الفقر والهشاشة والتهميش، وفي تعزيز الحماية الاجتماعية، وفي النهوض بمستوى البنيات التحتية والمرافق العمومية، وفي تدعيم الاستثمار والرفع من معدل النمو

<sup>183</sup> - Abderrahman, M. Civil Society Exposed, The Politics of NGOs in Egypt, Cairo, The American University. In Cairo Press, 2004; pp 10-18.

<sup>184</sup> - فريدريك ستانهورست، معهد البنك الدولي "الهيئة التشريعية والميزانية" في كتاب حوار برلماني منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا حول الإصلاح وتدبير الميزانية، أشغال ندوة الرباط 29-30 أبريل 2004، ص22

وتقوية تنافسية الاقتصاد يبقى رهين بالقيام بعدة إصلاحات قصد سد الثغرات وإصلاح مظاهر الخلل بخصوص تدبير وصياغة الميزانيات العامة، حتى تبقى رهينة بالإرادة الشعبية وإرادة المواطن بما يضمن له كرامته في العيش الكريم والعدالة الاجتماعية، وبمدى استفادته من الأثر المباشر لهذه القوانين، الأمر الذي إن لم يتحقق، تبقى الاحتمالات قائمة للاحتجاج والتظاهر تختلف حدتها وقوتها، مثلما كان الأمر في بلدان الربيع العربي وغيرها، ولعل الأمثلة على المستوى الوطني تبقى كثيرة في الاحتجاج على بعض القرارات المالية المتخذة من طرف الحكومة في الآونة الأخيرة، ومنها بعض الاقتطاعات النسبية والمؤقتة من الأجور لصالح صندوق كوفيد 19، وكذا فرض ما يسمى بالضريبة التضامنية على أجور الموظفين الواردة حاليا في مشروع قانون مالية 2021.

خاتمة:

وإلى جانب إشراك المجتمع المدني وعموم المواطنين في عملية صناعة التشريع المالي، والمتفاوتة درجة بحسب الطبيعة الديمقراطية للدولة، ومستوى الوعي القانوني والسياسي للمواطنين وصناع القرار، من خلال الاعتماد على آليات المشورة وتقديم الخبرة -سواء كانت منظمة أم لا-، فضمن مشروعية هذه القوانين وتعزيزها، سيعمل على ضمان السلم الاجتماعي الذي يبقى مرهونا بمدى ضمان حرية وكرامة المواطنين والمواطنات وبمدى استفادتهم من ثروات بلدانهم، وإشراكهم في عمليات صناعة القرار المالي. ولعل إصلاح الميزانيات العمومية وترشيد النفقات وإرساء قواعد الحكامة والشفافية المالية وتعزيز وتدعيم الآليات الرقابية والمساءلة والتدقيق المالي، كلها تعتبر مداخل أساسية لنجاح وفعالية المالية العمومية وتحقيق الأهداف المرجوة منها.

## الأمن القانوني الضريبي: دراسة قانونية قضائية : غموض المفهوم وإشكالات التطبيق

خنفور يوسف

دكتور في القانون العام

أستاذ زائر بجامعة الحسن الثاني الدار البيضاء

### مقدمة

يعتبر الأمن القانوني في المجال الضريبي من الأسس الضرورية توفرها في أية سياسة ضريبية ناجعة ماليا اقتصاديا واجتماعيا. فتحديات التنمية وإكراهات التمويل العمومي ورهانات العدالة الجبائية والاجتماعية تستوجب استقرار "البنيات الضريبية" وعمومية تضريب كل الأوعية الضريبية مساهمة من الجميع في تحمل الأعباء العامة كما حددها الفصل 39 من دستور 2011،<sup>185</sup> وهكذا فالتعديلات المتكررة التي يعرفها التشريع الضريبي بموجب قوانين مالية السنة، كتعبير عن السياسة الجبائية للدولة بهدف توفير موارد مالية قارة عبرها تحقق استدامة التمويل العمومي، تفتح النقاش حول مدى توفر أو غياب الاستقرار التشريعي في المجال الضريبي وبالنتيجة نسبة الأمن القانوني الضريبي، الذي يتضمن في حمولته مجموعة من الصور والتجليات، من قبيل احترام تراتبية القاعدة القانونية، عدم رجعية القوانين، وضوح القاعدة القانونية، سهولة الولوج إلى العدالة، قابلية القواعد القانونية للتوقع، استقرار العلاقات والمراكز القانونية... إلخ؛ فهو يبقى مصطلحا واسعا من حيث المعاني والأبعاد لذا لا يحظى بتعريف من المشرعين له، وإن كانت هذه التعاريف لا ترقى لأن تكون مانعة جامعة، والسبب في ذلك يعود أساسا لكون نظرية الامن القانوني متعددة الابعاد متنوعة التجليات وكثيرة المعاني لارتباطها بميادين متعددة؛ فهو في منظور فقهي يراد به التحقيق الفعلي والدائم لأهداف المعنيين بالقانون<sup>186</sup>؛ ويعتبره البعض بأنه جودة نظام قانوني يضمن للأفراد فهما وثقة في القانون في وقت معين، والذي سيكون -بمفهوم الاحتمال- قانون المستقبل<sup>187</sup>. وبذلك فإن الامن

<sup>185</sup> ظهر شريف رقم 1.11.91 صادر في 27 شعبان 1432 الموافق ل 29 يوليوز 2011 بتنفيذ نص الدستور، الجريدة الرسمية عدد 5964 مكرر بتاريخ 28 شعبان 1432 الموافق ل 30 يوليوز 2011، ص:3600.

<sup>186</sup> (Anne PENNEAU) Sécurité juridique et sécurité technique : indépendance ou métissage Conférence organisée par le Programme international de coopération scientifique (CRDP / CECOJ), Montréal, 30 septembre 2003

<sup>187</sup> (Cathy Pomart) - La magistrature familiale : Vers une consécration légale du nouveau visage de l'office du juge de la famille. Editions L'Harmattan, 2004. Collection Logiques Juridiques. p. 190.

القانوني يترجم المتطلبات اللازمة لجودة القانون وقابليته للتوقع<sup>188</sup>؛ ومن هذا المنطلق يكتسي الموضوع أهمية بالغة باعتبار الامن القانوني بصفة عامة هو مرتكز دولة الحق القانون؛ ومن زاوية أخرى إذا كانت السياسات العمومية هي المحرك الاساس للتنمية المجتمعية الشاملة ومجال خصب للفعل والتفاعل بين مختلف السياسات العمومية للدولة فإنها تحتاج لبنيات مالية وإنفاقية والتي تعد الضرائب من بين أهم مصادرها، وهذه الاخيرة يكون الجميع أفرادا ومؤسسات معنيين بها، ومن هنا تتضاعف أهمية الامن القانوني الضريبي باعتباره ينعكس على جميع المخاطبين بالقواعد القانونية المنظمة للمجال الضريبي، وأساسا القانون الضريبي، والذي يتعين عليه أن يحقق الامن القانوني.

ولكل هذه الاعتبارات نطرح إشكالية رئيسة تتعلق بحدود استجابة القاعدة الضريبية

لمتطلبات الأمن القانوني وبالنتيجة دور القضاء الإداري في تحقيق الأمن القانوني الضريبي؟

وللإجابة على هذه الاسئلة سوف نعلمد التصميم التالي:

المحور الأول: قراءة نقدية في واقع التشريع الضريبي

المبحث الثاني: دور القضاء الإداري في تحقيق الأمن القانوني الضريبي

المبحث الأول: قراءة نقدية في واقع التشريع الضريبي

<sup>188</sup> (Eric Carpano) - Etat de droit et droits européens. Collection Logiques Juridiques, 2005. p.231.

يعتبر التشريع الضريبي من بين أهم المجالات القانونية التي تتسم بالحركية والتغير تبعا لتحولات الظروف الاقتصادية والاجتماعية من جهة، ولما كبت التوجهات العامة التي تفرضها السياسة العامة للدولة في المجال الضريبي، بيد أن هذا المعطى يفرض واقعا يمكن أن يؤدي إلى نسبة استقرار الأمن القانوني في المجال الضريبي.

أولا: التأثير السلبي لنسبية استقرار القاعدة الضريبية على الأمن القانوني الضريبي

لقد أدى تدخل الدولة في الميادين الاقتصادية والاجتماعية، إلى بروز أنظمة ضريبية تيمتها الأساسية التعقد، ويعزى الطابع التداخلي للنظام الجبائي إلى ضرورة مواكبة مختلف التغيرات الاقتصادية والاجتماعية بل وحتى السياسية. هذه المعطيات أدت بشكل مباشر إلى عدم احتفاظ الجباية بطابعها الكلاسيكي المتجسد في تمويل النفقات العامة، بعلة مواجهة مختلف التحولات مما انعكس على وفرة التشريع الجبائي وتعدده وبالتالي اصبحنا أمام اشكالية التضخم التشريعي الجبائي. وغير خاف علينا أن المغرب قد عمد إلى إصلاح نظامه الضريبي نتج عنه إحداث ضريبة النظافة سنة 1956، والضريبة على السيارات سنة 1957، كما تم إحداث تعديل على الضرائب القائمة على المرتبات والأجور والضريبة على الأرباح المهنية و على الضريبة المهنية و على الضريبة الحضرية طبقا لأحكام ظهير 31 دجنبر 1891959. أما فيما يخص الأداءات الجمركية فقد تمت هيكلتها سنة 1957 بفرض رسوم تصدير الحوامض والمعادن والمنتوجات المعدة للتصدير، والرفع من الأداءات المفروضة على الاستهلاك الداخلي بالنسبة للخمور والكحول والنفط، وقد شكل الإصلاح الضريبي ل 30 دجنبر 1961 أول خطوة في الإصلاح الجبائي حيث صدرت في هذه الفترة ثمانية ظهائر 190.

إضافة لما سلف كان لأزمة المديونية التي عرفها المغرب في أواخر سبعينيات القرن الماضي وتدخل صندوق النقد الدولي عن طريق إيفاد لجنة للوقوف على الوضعية الدقيقة لمالية المغرب دور كبير في إصدار توصيات بضرورة مراجعة المنظومة الجبائية المغربية، تكلفت هذه الاخيرة بإصدار القانون الإطار للإصلاح الضريبي هذا الأخير دخل حيز التنفيذ في 23 أبريل 1984 تزامنا مع برنامج

سعيد جفري: "النظام الضريبي المغربي"، سلسلة أريد أن أعلم، الطبعة الأولى سنة 2013، ص 60.<sup>189</sup>

Abdelmadjid Assad; 'l'imposition du secteur agricole au Maroc' thèse de doctorat d'état en droit ; université de poitiers; faculté de droit des sciences sociales- France; septembre 1980;p 33.<sup>190</sup>

التقويم الهيكلي لسنة 1983 الذي كان من بين أهدافه تقوية المالية العمومية والتحكم في النمو واللجوء لسياسة التقشف المالي لتقليص عجز الخزينة.191

من هنا يمكن القول على ان المشرع المغربي وفي سياق التغييرات الجذرية التي عرفها النظام الجبائي المغربي أصدر القانون الاطار بخصوص الضرائب سنة 1984 ليعكف بعد ذلك على وضع حد للتضخم التشريعي في الميدان الجبائي، بحيث عمد لتعزيز الترسنة القانونية الجبائية بمجموعة من النصوص بدءا بصدور مدونة تحصيل الديون العمومية سنة 2000 192 وكتاب المساطر الجبائية سنة 2005 وكتاب الوعاء والتحصيل سنة 2006، ليللم ما تفرق من النصوص الضريبية المتعلقة بالضريبة على الشركات، القيمة المضافة، الدخل، واجبات التسجيل وواجبات التمير، الضريبة الخصوصية السنوية على السيارات في نص واحد وهي المدونة العامة للضرائب سنة 1932007، لينتهي بالقانون المنظم للجبائيات المحلية سنة 2007 194.

إن ابرز إشكال يعاني منه النظام الجبائي المغربي هو عدم الاستقرار التشريعي، وهذا يعزى أساسا للتعديلات المتلاحقة التي تعرفها المدونة العامة للضرائب بموجب قوانين مالية السنة، فعلى سبيل المثال عرفت المدونة العامة للضرائب خلال الفترة الممتدة من 2008 إلى 2023 ما مجموعه 781 تعديلا موزعة كالتالي:

<sup>191</sup> \_عبد السلام أديب،: "السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية- دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي- (1956- 2000) "، مطبعة إفريقيقا الشرق الدار البيضاء 1998، ص 214.

<sup>192</sup> \_ القانون 15/97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.00.175 الصادر في 21 مارس 1421 (3 ماي 2000)، الجريدة الرسمية عدد 4800، بتاريخ 28 صفر 1421 (فاتح يونيو 2000)، ص: 1252-1276.

<sup>193</sup> \_ ظهير شريف رقم 1.07.211 الصادر بتاريخ 16 من ذي الحجة 1428 الموافق ل 27 ديسمبر 2007، بتنفيذ قانون المالية رقم 38.07 للسنة المالية 2008، بالجريدة الرسمية عدد 5591 بتاريخ 19 ذي الحجة 1428 الموافق ل 31 ديسمبر 2007، الصفحة: 4605.

<sup>194</sup> \_الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.07.195، بتاريخ 19 من ذي الحجة 1428 الموافق ل 30 نوفمبر 2007، بتنفيذ القانون 47.06 المتعلق بجبائيات الجماعات المحلية، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 5583، بتاريخ 22 ذو القعدة 1428 الموافق ل 03 دجنبر 2007، الصفحة 3734

| قوانين مالية السنة           | مجموع التعديلات التي لحقت المدونة العامة للضرائب |
|------------------------------|--------------------------------------------------|
| قانون مالية 2008             | 50                                               |
| قانون مالية 2009             | 47                                               |
| قانون مالية 2010             | 42                                               |
| قانون مالية 2011             | 34                                               |
| قانون مالية 2012             | 35                                               |
| قانون مالية 2013             | 38                                               |
| قانون مالية 2014             | 39                                               |
| قانون مالية 2015             | 33                                               |
| قانون مالية 2016             | 65                                               |
| قانون مالية 2017             | 68                                               |
| قانون مالية 2018             | 81                                               |
| قانون مالية 2019             | 55                                               |
| قانون مالية 2020             | 53                                               |
| قانون مالية 2020 التعديلي    | 2                                                |
| قانون مالية 2021             | 53                                               |
| قانون مالية 2022             | 28                                               |
| قانون مالية 2023             | 58                                               |
| مجموع قوانين مالية السنة: 17 | مجموع التعديلات: 781                             |

معطيات هذا الجدول هي نتيجة تركيب شخصي

إن ما ينبغي الإشارة إليه هو ان هذه التعديلات تشمل بعض مواد المدونة بصفة مباشرة، فعلى سبيل المثال شهدت الفترة الممتدة من 2008 إلى 2015 تعديل الاحكام الخاصة بالإعفاءات والأسعار الضريبية على الخصوص، بحيث عرفت احكام الضريبة على الشركات خلال الفترة الموماً لها أعلاه ما

مجموعه 36 تعديلا، الضريبة على الدخل 84 تعديل، الضريبة على القيمة المضافة 61، رسوم التسجيل 29 تعديلا... الخ.

وبالرجوع للأنظمة المقارنة، نجد أن دراسة أجريت في فرنسا سنة 2008 حول : "تحسين الامن القانوني بين الملزم والادارة الضريبية-نحو مقاربة جديدة"-195 ربطت أسباب انعدام الامن القانوني الضريبي بتعقد وعدم استقرار القواعد الضريبية ورجعيتها، فضلا عن انعدام الثقة بين الادارة والملزم بخصوص تفسير الادارة للمقتضيات الضريبية او من خلال معرفته لوضعيته الجبائية. وحسب ذات التقرير فمن بين مظاهر انعدام الامن القانوني الضريبي هناك رجعية المقتضيات الضريبية فضلا عن اشكالية النفقات الجبائية196. كما رصد نفس التقرير ان 20 في المائة من مواد المدونة العامة للضرائب يتم تعديلها سنويا بفرنسا197، ومن جهته اعتبر مجلس الضرائب الفرنسي في تقرير له بعنوان "العلاقة بين الملزمين وإدارة الضرائب" أن عدم الاستقرار ناتج كذلك عن عوامل اقتصادية واجتماعية وسياسية، كما ان المشرع في بعض الاحيان يقوم بسن مقتضيات ضريبية بدون مبرر، ولم تكن ضرورية لمواكبة العوامل السالفة الذكر198. وفي هذا السياق نسوق من خلال التجربة المغربية مقتضيات المادة 129 من قانون مالية 2018 التي بموجبها تم إعفاء صفقات تفويت الأسهم أو حصص المشاركة في الشركات ذات النفع الاقتصادي بعوض أو بدون عوض، من رسم قيمته 4% من قيمة الصفقة المنجزة، بحيث تم تفويت شركة معينة بقيمة مالية وصلت مليار دولار وهو ما يعني تهرب

<sup>195</sup> \_ Rapport au Ministre du Budget, des Comptes Publics et de la Fonction Publique. Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : Une nouvelle approche, Présenté par M. Olivier FOUQUET, président de Section au Conseil d'Etat, Juin 2008, page 4.

<sup>196</sup> \_ Rapport au Ministre du Budget, des Comptes Publics et de la Fonction Publique. Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : Une nouvelle approche, Présenté par M. Olivier FOUQUET, président de Section au Conseil d'Etat, Juin 2008, page 7.

<sup>197</sup> \_ Rapport au Ministre du Budget, des Comptes Publics et de la Fonction Publique. Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : Une nouvelle approche, Présenté par M. Olivier FOUQUET, président de Section au Conseil d'Etat, Juin 2008, page 8.

<sup>198</sup> \_ Rapport du CONSEIL DES IMPOTS, Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale, XXe Rapport au Président de la République, documentation française, pages : 289.

ضريبي مقنن و مشروع بقوة القانون من أداء ما يقارب 40 مليار سنتيم على خزينة الدولة وبالتالي مظهر من مظاهر المساس بالأمن الضريبي 199.

هذه الحركية تعكس عدم استقرار القاعدة الضريبية وبالتالي نسبة الامن القانوني الضريبي، هذا المعطى يحيلنا بطريقة مباشرة على إشكالية جودة النص الضريبي، وما يمكن ان يطرح معها من نقاش حول غموض النص الضريبي وضبايته من جهة، وكيفية استيعاب المخاطب به لمقتضياته.

#### ثانيا: النص الضريبي وإشكاليتي الوضوح والمقروئية

هناك مقولة شائعة، مفادها أن النص الضريبي الغامض خطر على الضريبة، وبالرغم من أن مضمون هذه المقولة يعني ضرورة تبسيط المساطر، ومرونة العلاقة بين الإدارة والمزوم، فإن النصوص التي تتعامل بها الإدارة الضريبية، تتسم بتعقيد مبالغ فيه ليس على مستوى اللغة فحسب بل أيضا على مستوى المضمون، بحيث يصعب على غير المتخصصين فك طلاسيمه.

صحيح أن مضمون النصوص الضريبية هو مضمون تقني يعتمد مصطلحات تقنية تدمج بين ما هو قانوني ومحاسباتي، إلا ان الامن القانوني عامة والأمن الضريبي خاصة يقتضي سهولة مقروئية النص الجبائي، وفي هذا الصدد ذهب "مونتسكيو" في كتابه "روح القوانين" ليقر بضرورة وضوح القانون، وسهولة فهمه، معتبرا أن القوانين وضعت من أجل الشخص العادي متوسط الذكاء وليس من أجل رجل القانون أو النخبة أو رجال السلطة، مؤكدا على أن القوانين عديمة الجدوى فيما اضعاف للقوانين الأساسية 200.

ما ينبغي الوقوف عنده بالنسبة لجودة النص الضريبي أن هذا الأخير يتميز بتعقده وطول مواده وكثرة الإحالات فيه، فعلى سبيل المثال نجد احكام المادة 92 من المدونة العامة للضرائب تتضمن أربعين فقرة، بالإضافة إلى كثرة الاحالات على مواد متفرقة ضمن المدونة، وهي نفس الملاحظة التي أوردها تقرير مجلس الضرائب الفرنسي -ما يسمى بمجلس الاقتطاعات الإجبارية سابقا- لما اعتبر ان المدونة العامة للضرائب الفرنسية تعاني من طول وانعدام الانسجام والتناسق في المواد بل وحتى في المادة الواحدة، بحيث أورد في هذا الصدد أحكام المادة 39 من المدونة التي تتكون لوحدها من 7

\_خنفور يوسف: " واقع النظام الجبائي المغربي ومركزات نموذج جبائي تنموي مأمول"، منشورات مجلة المنارة<sup>199</sup> للدراسات القانونية والإدارية، سلسلة مؤلفات جماعية، النموذج التنموي الجديد: قراءة في السياق وسؤال التنمية بالمغرب؟، مطبعة دار القلم الرباط، سنة 2020 ص: 307 و308.

<sup>200</sup> \_ Montesquieu, de l'esprit des lois, ÉDITION ÉDOUARD LABOULAYE GARNIER FRÈRES, 1875, ch, 16

صفحات، فضلا عن المادة 54 من ذات المدونة التي تحيل على ازيد من 25 مادة من المدونة وعلى نصوص قانونية اخرى 201، مردفا ان هذه المقتضيات من شأنها ان تؤدي إلى شعور بعدم الاطمئنان لدى الملزمين ينعكس سلبا على امنهم الضريبي 202. في هذا الصدد تدخل المجلس الدستوري الفرنسي في قرار له DC n 2005-530 بتاريخ 29 دجنبر 2005 ليقر بإلغاء أحكام المادة 78 من قانون مالية 2006، بحيث جاء في حيثيات قراره أن المادة المذكورة تتسم بتعقيد بالغ سواء بالنسبة للمخاطبين بها أو الغاية التي وضعت من اجلها لأنها تتسم بالطول، كثرة الإحالات، معتبرا ان اقرارها فيه مس بالأمن الضريبي 203.

وفي ذات السياق يمكن أن نستقي من مدونة تحصيل الديون العمومية مقتضيات التبليغ الخاصة بالإشعار للغير الحائز، فبالإضافة إلى المشاكل التي يطرحها على أمام القضاء، فإن التنظيم القانوني يطرح إشكالية أساسية تتعلق بغموض المقاربة التشريعية وتأثيرها في الأمن القانوني للمدين بالدين الضريبي، وهكذا تعد مسألة تبليغ هذا الإجراء من المسائل التي لا بد من مناقشتها كالاتي:

<sup>201</sup> \_Rapport du Conseil des impôts, Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale, XXe Rapport au Président de la REPUBLIQUE, documentation française, page : 63

<sup>202</sup> Rapport CONSEIL DES IMPOTS, LES RELATIONS ENTRE LES CONTRIBUABLES ET L'ADMINISTRATION FISCALE, XXe RAPPORT AU PRESIDENT DE LA REPUBLIQUE, documentation française, page: 61, 64.

<sup>203</sup> \_ ".... 84. Considérant que la complexité de ces règles se traduit notamment par la longueur de l'article 78, par le caractère imbriqué, incompréhensible pour le contribuable, et parfois ambigu pour le professionnel, de ses dispositions, ainsi que par les très nombreux renvois qu'il comporte à d'autres dispositions elles-mêmes imbriquées ; que les incertitudes qui en résulteraient seraient source d'insécurité juridique, notamment de malentendus, de réclamations et de contentieux ;

85. Considérant que la complexité du dispositif organisé par l'article 78 pourrait mettre une partie des contribuables concernés hors d'état d'opérer les arbitrages auxquels les invite le législateur ; que, faute pour la loi de garantir la rationalité de ces arbitrages, serait altérée la justification de chacun des avantages fiscaux correspondants du point de vue de l'égalité devant l'impôt ;

86. Considérant, dans ces conditions, que la complexité de l'article 78 est, au regard des exigences constitutionnelles ci-dessus rappelées, excessive;..." Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005

Loi de finances pour 2006

<https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2005/2005530DC.htm>

vu le 27/03/2020 à 22:09 pm

## 1. تبليغ الإشعار للغير الحائز إلى الغير الحائز:

يعتبر تبليغ الإشعار للغير الحائز ضماناً أساسية بالنسبة للغير الحائز تحت طائلة تحميلهم لمسؤولياتهم المرتبة قانوناً بموجب مدونة تحصيل الديون العمومية<sup>204</sup>. و الملاحظ أن المشرع المغربي لم يشر إلى مسألة تبليغ الإشعار للغير الحائز في المدونة، وبالتالي فالمشرع مكن الإدارة الجبائية مرونة تشريعية على أساسها يتوخى فعالية هذا الإجراء.

أما في جانب التشريع الفرنسي نجد هذا الأخير أكد على مسألة تبليغ الإشعار للغير الحائز إلى الغير الحائز وهكذا، أشار المشرع الفرنسي بموجب الفصل L262 من كتاب المساطر الجبائية<sup>205</sup> إلى أن طلب المحاسب في شكل إشعار للغير الحائز يجب تبليغه إلى الأغيار الحائزين، وفي هذا الصدد و جب التمييز بين نظامين لتبليغ الإشعار للغير الحائز كالآتي:

الديون التي يتم استخلاصها بواسطة مصالح المديرية العامة للضرائب، هذه الأخيرة يتم فيها تبليغ الإشعار للغير الحائز عبر رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل بالنسبة للمبالغ التي تفوق أو تساوي 915 أورو<sup>206</sup>.

الديون التي يتم استخلاصها من طرف مصالح الخزينة، حيث يتم تبليغ الإشعار للغير الحائز عن طريق رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل بالنسبة للمبالغ التي تساوي أو تفوق 1550 أورو<sup>207</sup>، أما الديون التي تقل عن 1550 فيتم تبليغ الإشعار للغير الحائز بواسطة رسالة عادية<sup>208</sup>. أما بخصوص الديون التي تفوق أو تساوي 1550 أورو فيتم تبليغ الإشعار للغير الحائز المرتبط بها عن طريق رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل، وفي حالة رجوع الطي حامل لعبرة عنوان غير معروف، أو غير

<sup>204</sup> \_راجع بهذا الخصوص أحكام المادة 104 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

<sup>205</sup> \_Article L262 : "Les dépositaires, détenteurs ou débiteurs (...) sont tenus, sur la demande qui leur en est faite sous forme d'avis à tiers détenteur notifié par le comptable chargé du recouvrement (...)"

<sup>206</sup> \_ رضوان أعميحي: "ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الجبائية و سلطات القضاء الإداري"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا، السنة الجامعية 2014/2015، ص: 320.

<sup>207</sup> \_ رضوان أعميحي، "ضمانات المدين في الاستخلاص الجبائي بين امتيازات الإدارة الجبائية و سلطات القضاء الإداري"، م، س، ص: 321.

<sup>208</sup> \_Karim sidi Ahmed , "droit fondamentaux du contribuable et procédures fiscales étude comparative ", Tome 1, l'harmattan, 2008, page 265.

مصرح به، يتم إعادة إرسال الإشعار بنفس الطريقة بعد التأكد من العنوان، و عند عدم وقوع التبليغ فإنه يتم الاستعانة بأعوان التبليغ والتنفيذ التابعين للخرينة والأعوان القضائيين<sup>209</sup>. أما بخصوص الديون التي تقل قيمتها عن 1500 أورو يتم فيها تبليغ الإشعار للغير الحائز عن طريق رسالة عادية، وفي حال عدم التوصل يتم إعادة التبليغ عن طريق الإجراءات المدنية.

## 2. تبليغ الإشعار للغير الحائز المدين:

من خلال المقتضيات القانونية المؤطرة لمسطرة الإشعار للغير الحائز، نجد المشرع المغربي لم ينص على مسألة تبليغ الإشعار للغير الحائز إلى المدين بالدين العمومي و مرد ذلك بالأساس إلى هاجس المردودية والخصوصيات التي يتمتع بها هذا الإجراء (البساطة، المباغثة، الفعالية، التسليم الفوري). و هو ما يفسر سلوك المحاسبين المكلفين بالتحصيل برفض فكرة تبليغ الإشعار للغير الحائز للملزم بالدين العمومي، على أساس مجموعة من الاعتبارات أبرزها ، عدم وجود نص قانوني يلزمهم بذلك، ناهيك خشيتهم المناورات التدليسية من طرف الملزم، على أساسها يتفادى التنفيذ على أمواله عن طريق الإشعار.<sup>210</sup>

و مما تجدر الإشارة إليه أن التعليمات الصادرة عن الخزينة العامة للمملكة تطرقت لمسألة تبليغ الملزم بحيث يتم هذا التبليغ عن طريق رسالة عادية تتضمن موضوع الإشعار للغير الحائز و اسم المحاسب المكلف بالتحصيل إلى جانب الإشارة إلى مراجع الدين موضوع الإشعار للغير الحائز و طبيعته و قيمته.<sup>211</sup> موازاة مع هذا الطرح تم التنصيص في ميثاق تحصيل الديون العمومية بواسطة الإشعار للغير الحائز على وجوب تبليغ المدين برسالة عادية موازاة مع تبليغه للغير الحائز.<sup>212</sup> رجوعا لبعض الأنظمة المقارنة، نجد المشرع الفرنسي أكد على ضرورة تبليغ المكلف بالضريبة بالإشعار للغير الحائز المتخذ ضده، و عليه استقر القضاء الإداري الفرنسي في منحنى ضرورة تبليغ الإشعار للغير الحائز إلى المكلف بالضريبة لكي ينتج هذا الأخير كافة آثاره القانونية تحت طائلة البطلان، ومنه يكون التبليغ قانوني بمجرد إرسال رسالة عادية تتضمن تاريخ تبليغ الإشعار للغير الحائز، و اسم

<sup>209</sup> \_Stéphane razeq , le pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur; édit litec, librairie IBRAI de la cour de cassation 2001 , paris , page 16.

<sup>210</sup> \_Bachir Yelles chaouche,"la pratique de l'avis à tiers détenteur", revue de Entreprise de commerce, n 1 , 2005, page: 104.

<sup>211</sup> \_Instruction générale de recouvrement des créances publiques 2001, page 127

<sup>212</sup> \_ ميثاق تحصيل الديون العمومية بواسطة الإشعار للغير الحائز الصادر في 14 أبريل 2014 الصفحة 4.

المحاسب المكلف بالتحصيل، إلى جانب اسم المدين و الغير الحائز و كذا طبيعة و مبلغ الدين الضريبي<sup>213</sup>.

و في هذا الصدد قضى مجلس الدولة الفرنسي بأن "عيب تبليغ الإشعار لأحد الأطراف يشكل إخلالا بالشق الشكلي في هذا الإجراء"<sup>214</sup> بتاريخ 18 يونيو 1998، قضى مجلس الدولة الفرنسي كذلك أن الإشعار للغير الحائز لا يكون مبلغا إلا إذا كان موضوع تبليغ صحيح للملزم<sup>215</sup>. واستقر مجلس الدولة الفرنسي كذلك على أن الإشعار للغير الحائز لا يكون مبلغا تبليغا صحيحا إلا في العنوان المصرح لدى إدارة الضرائب، و أن تبليغه إلى عنوان الشركة التي يديرها المدين لا يرتب آثاره القانونية ولا يؤدي إلى قطع التقادم<sup>216</sup> و جاء في قرار للغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية بتاريخ 13 نونبر 1973 بموجبه قضت أن: "سلامة الإشعار للغير الحائز تقتضي تبليغه للمدين"<sup>217</sup> و أن "الإشعار غير المبلغ للمدين يعتبر باطلا، و يكون المحاسب ملزما بإرجاع المبالغ المستخلصة"<sup>218</sup>.

### ثالثا: تأثير فقه الإدارة الضريبية على الأمن القانوني الضريبي

إن المتصفح للوثيقة الدستورية والقانون التنظيمي للمالية سيتبادر له في بادئ الأمر أن البرلمان يطلع باختصاصه التشريعي في الميدان المالي والجبائي، وهو أمر يفنده واقع الممارسة التشريعية، ذلك أن المبادرة التشريعية في قوانين مالية السنة يمكن أن نقول فيها أنها اختصاص أصيل للحكومة لمجموعة من الاعتبارات، وإن كان التساؤل المطروح في هذا الصدد من يمنع البرلمان من تقديم مقترح قانون مالي سنوي ؟ وإن كان هذا الأخير يمارس هذه الصلاحيات شكليا من خلال مرحلتي المناقشة

<sup>213</sup> \_Jean pierre cassimir, "contrôle fiscale –contentieux de recouvrement- collection les codes RF, 10 -ème édition, 2007, pages: 448.

<sup>214</sup> \_Marie Mascler de Barbarin , le contentieux du recouvrement de l'impôt , L.G.D.J RF ,siraP, pages 225.

<sup>215</sup> \_سعيد أولعربي: " تحصيل الديون الجمركية –دراسة قانونية قضائية-"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكدال –الرباط- السنة الجامعية 2016/2015، ص: 216.

<sup>216</sup> \_ Conseil d'état 15 février 2007, n 2373393, 9eme et 10 eme , s.s picot revue le bulletin de cheuvereux n02. Juin 2007, page 18.

<sup>217</sup> \_Marie Mascler de Barbarin , le contentieux du recouvrement de l'impôt , L.G.D.J RF ,siraP , page 224.

<sup>218</sup> \_Stéphane Rzek , le pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur; édit litec, librairie IBRAI de la cour de cassation 2001 , paris , page 30

والتصويت، وهكذا فاستثار الحكومة بالسياسة المالية والضريبية يدحض الاعتقاد بأن الاختصاص البرلماني يغطي جميع أنواع الضرائب والمساهمات التي يدفعها المواطن إلى خزينة الدولة 219، اخذنا بعين الاعتبار أن اختصاص البرلمان في المجال الضريبي ينحصر في مجاله الضيق ولا يشمل الرسوم والمساهمات والاقتطاعات ذات الصبغة الاجتماعية. ذلك أن قوانين مالية السنة تتضمن لائحة بالضرائب والرسوم المشمولة بالاختصاص البرلماني ضمن الميزانية العامة، لكن بالمقابل لا تشير إلى الرسوم والوجيبات التي تدخل ضمن اشباه الرسوم، التي تستأثر بها الإدارة الضريبية وتنفرد بتأسيسها وتحديد أسعارها وطرق جبايتها بواسطة مراسم، هذه الهيمنة هي نتاج لتداخل الإدارة في وضع القانون الضريبي نظرا لما تتوفر عليه من ضمانات واختصاصات مستفيدة من وضعها المتقدم الذي يخولها وضع رسوم أخرى دون المرور عبر بوابة البرلمان 220.

وارتباطا بالموضوع يشكل الفقه الإداري عنصرا من عناصر تدخل الإدارة في المجال الضريبي، عبر اعتماد أساليب الإدارة (دوريات، مناشير، مذكرات تفسيرية، قرارات، مراسيم... إلخ)، والتي تشكل هامشا خصبا للإدارة تستأثر به على حساب المركز القانوني للملزم، وتتضاعف أهميتها عند سعي الإدارة إلى تكريس نظريتها بمناسبة تفسيرها لمقتضى ضريبي أو تحديد ضوابط تطبيقه، خاصة وأن مسطرتها التشريعية لا توجب عرضها على البرلمان وبالتالي فهي تصاغ بعيدا عن أنظار النواب وتتماشى وتوجه الإدارة الضريبية ومصالحها مما يقود مشروعيتها ويجعلها على المحك 221.

بالرجوع للمعطى الرقبي يتضح أن التوجيهات الصادرة بشأن الدوريات المتعلقة بحقوق التسجيل والتمرير بلغ عددها 1070 دوية، تلمها المذكرات التفسيرية الجبائية ب 348 مذكرة، ثم الدوريات الضريبية ب 269 ، ثم الوثائق المتعلقة بالتوجيهات والتدخلات التي بلغ عددها 141 توجيهها 222، وبالتالي يشكل هذا التطور الكمي والنوعي للوثائق الصادرة عن الإدارة تجسيدا لتوجهاتها

219 \_ محمد شكيري: " القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية"، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 49 سنة 2003، ص: 64.

220 \_ عبد الفتاح بالخال: "المشروعية الجبائية والحماية القضائية لها في ظل الدستور المغربي"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الدار البيضاء، السنة الجامعية 2001/2000، ص: 50.

221 \_ محمد زنون: " الأمن القانوني للملزم بالضريبة"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة القاضي عياض كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مراكش، السنة الجامعية 2018/2019، ص: 373.

222 \_ محمد زنون، " الأمن القانوني للملزم بالضريبة"، م، س، ص: 371.

الأساسية على هامش القانون الضريبي، التي تعتمد الإدارة في تعريف عملياتها وإجراءاتها المعتمدة. ولعل أبرز ملاحظة يمكن إثارتها حول الوثائق الإدارية الضريبية، أن مجملها يتم صياغته باللغة الفرنسية، الأمر الذي يصعب عملية استيعابها واستنباط أحكامها نظرا لطابعها التقني وهو ما يصعب عملية فهمها من طرف الملزم.

وتجد الإشارة إلى أن تفسير النصوص الضريبية وإن كانت غايتها المثلى هي تبسيط النص وتطبيقه بكيفية عادلة فإنه يثير مجموعة من الملاحظات، ذلك أن عملية التفسير تعطي للفقهاء الإداري بعدا قانونيا لا يتناسب مع مبادئ المشروعية والتراتبية القانونية<sup>223</sup>. بالإضافة إلى أنها يمكن أن تنحرف عن بلوغ مقاصدها وبالتالي تهديد الأمن القانوني للملزم، فلو أخذنا على سبيل المثال اعتماد الإدارة على دورية بموجبها تشدد على مضمون نص قانوني فإنها بذلك تدفع الملزم للتمسك بمضمون النص وبالتالي استبعاد تأويل الإدارة وهو ما يفضي بالنتيجة أثناء مرحلة المنازعة القضائية إلى مراقبة القاضي للنظر في تراتبية القوانين، وفرضا لو أن التفسير الذي تبنته الإدارة يتضمن مزية لفائدة الملزم ففي هذه الحالة يتم إلزام الإدارة بالتقيد بالتفسير الذي تبنته وهو ما يشكل استثناء لمبدأ تراتبية القاعدة القانونية، بحيث يذهب الفقه الضريبي في هذا الصدد إلى القول بأن الدورية حتى وإن تضمنت امتيازاً لصالح الملزم فإنها تنطوي على مقتضيات في غير صالحه، وهذا سنده في المطالبة بتطبيق النص القانوني بدل الدورية<sup>224</sup>.

نافلة القول أن فقه الإدارة الضريبية يطرح مجموعة من الأسئلة المشروعة حول صور تأثيره في الأمن القانوني للملزم؟ وكيفية تعامل القضاء معه؟

كما اسلفنا سابقا ان كان التشريع الجبائي يعاني من مجموعة من الاشكالات التي تؤثر في جودته، يظهر متغير جديد ألا وهو فقه الادارة ، هذا الاخير وان كانت مهمته تتجلى أساسا في تفسير النصوص الضريبية نظرا لاتسامها بالتعقيد<sup>225</sup>. لهذا يذهب الفقه عادة إلى التمييز بين فقه الإدارة والفقه الضريبي، باعتبار الأول يتسم بطابعه العام فهو كل ما يصدر عن الإدارة الضريبية من مذكرات ووثائق وتوجهات، والأجوبة الوزارية؛ أما الثاني فيتميز بطابعه الخاص بحيث، من خلاله تعمد إدارة

<sup>223</sup> Julie Guez, « L'interprétation en droit fiscale », bibliothèque de l'institut tunc, tome 12, 2007, p : 272-279.

<sup>224</sup> محمد أمين عبيدي: "الأمن القانوني في التشريع الضريبي"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية طنجة، السنة الجامعية 2020/2019، ص: 112.

<sup>225</sup> Michel Bouvier « La doctrine administrative en droit fiscal : entre droit et politique », Revue française de finances publiques, n°75 Septembre 2001, pages: 84.

الضرائب على تحديد وضعية قانونية للملزم تجاه الإدارة الضريبية. هذا ما دفعنا لطرح تساؤل مشروع مرتبط بالقيمة القانونية لفقه الإدارة الجبائية في المنظومة الضريبية وبلغة التبسيط نتساءل حول حدود الدورية في تفسير النصوص التشريعية أم أنها تتجاوز ذلك لتصبح وسيلة لخلق قواعد قانونية أو إلغائها؟

نؤكد بلغة الجزم أن الدورية لم تعد تلك الآلية التي تروم تفسير النصوص التشريعية وتبسيطها، وإنما أضحت طريقة لتغيير المراكز القانونية للملزمين تجاه الإدارة وسن قواعد لم يتضمنها التشريع الضريبي.

وانسجاما مع هذا المعطى نسرد مثالا للمذكرة التفسيرية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بتاريخ 16 مارس 2019/2262 بموجها تم تجميد العمل بالإشعار للغير الحائز لفترة معينة، هذه المذكرة تثير مجموعة من الملاحظات فضلا عن أنها تجسيد حقيقي لعدم استقرار القاعدة الضريبية بالمغرب، بحيث ينتج عنها مجموعة من الملاحظات الأساسية كالآتي:

خرق مبدأ دستوري منصوص عليه في الفصل 6 من الدستور يتعلق بتراتبية القاعدة القانونية وهو ما يعني أن القاعدة القانونية الأقل درجة تخضع للقاعدة الأعلى درجة، كما أن قاعدة توازي الشكليات تفرض أن يتم تعديل القاعدة بأخرى لها نفس القوة الملزمة.

شكلت كذلك هذه الدورية خرقا لأحكام الفصل 6 من الدستور الذي ينص على مبدأ المساواة أمام القانون باعتباره اسمى تعبير عن ارادة الأمة و ان الجميع ملزمون باحترامه بما فهم المؤسسات العمومية للدولة، و بالتالي فهذه الدورية خرقت اختصاص البرلمان بموجب الفصل 71 من الدستور فيما يتعلق بصلاحيه التشريع في الميدان الضريبي.

خرقت هذه الدورية كذلك أحكام الفصل 39 من الدستور الذي ينص على المساواة امام القانون الضريبي وبمعنى ادق أن الملزم لن يخضع للإشعار للغير الحائز بخصوص الديون التي تتولى تحصيلها المديرية العامة للضرائب، وفي مقابل ذلك سيكون الملزم خاضعا لهذه المسطرة بخصوص الديون التي تتولى تحصيلها الخزينة العامة للمملكة، وفي نفس السياق هذه الدورية تشكل خرقا لأحكام الفصل 154 من الدستور بخصوص الزام المرافق والمؤسسات العمومية باحترام مبدأ المساواة بين المواطنين، ومبدأ الشفافية والمسؤولية والمحاسبة، وهي مبادئ لم تراعيها هذه الدورية دون تفسير الأثر المتوخى منها.

<sup>226</sup> \_Note Circulaire, n CI 853/19/DGI 728, relative aux ATD du 11 Mars 2019.

كذلك خرقت هذه الدورية أحكام المادة 124 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي تقضي بمنع توقيف أو تأجيل عملية الاستخلاص الضريبي أو عرقلة سيرها العادي، وذلك تحت طائلة مسؤوليتها الشخصية والمالية.

إضافة للدورية نجد كذلك سلطة التشريع بقرار إداري 227 كوسيلة لتعديل النصوص التشريعية الضريبية، فبوجب قانون المالية لسنة 2018 وفي إطار مساعي وزارة الاقتصاد والمالية الرامية لرقمنة الإدارة الضريبية، تدخلت المادة الثامنة من القانون نفسه وبموجبها تم تعديل المادتين 155 و169 من القانون رقم 06-43 المنظم للمدونة العامة للضرائب، حيث أصبح يتعين على صنف من الخاضعين للضريبة إيداع إقراراتهم وأداء الضريبة بطريقة إلكترونية داخل الأجل المنصوص عليه قانوناً.

وبتاريخ 20 فبراير 2018 صدر قرار وزير الاقتصاد والمالية رقم 01 بتمديد آجال الإيداع والأداء بطريقة إلكترونية بشأن بعض الإقرارات الضريبية، حيث ورد في القرار ما يلي:

أولاً: يستفيد الخاضعون للضريبة من أجل إضافي أقصاه متم شهر يونيو 2018 قصد إيداع الإقرار وأداء الضريبة المستحقة بطريقة إلكترونية بخصوص الإقرارات الجبائية التالية:

الإقرار السنوي بمجموع الدخل بالنسبة للأشخاص أصحاب الدخل العقارية ودخول الأجور وحاصلات التوظيفات المالية ذات الدخل الثابت الخاضعة بسعر 20%، وكذا الدخل والأرباح ذات المنشأ الأجنبي المنصوص عليه في المادة 82 من المدونة العامة للضرائب.

إقرار أداء دخول وأرباح رؤوس الأموال المنقولة ذات المنشأ الأجنبي المنصوص عليه في المادة 173- امن المدونة السالفة الذكر.

ثانياً: يجوز للخاضعين للضريبة على الدخل برسم الأرباح العقارية الاستمرار في إيداع الإقرار المنصوص عليه في المادة 83 من المدونة العامة للضرائب، وفق المطبوع الورقي الذي تعده الإدارة وكذا الأداء التلقائي للضريبة المستحقة لدى قابض إدارة الضرائب وذلك إلى حدود 30 يونيو 2018.

<sup>227</sup> جواد لعسري، " سلطة التشريع المالي بقرار إداري"، مقال منشور بموقع:

وقد اعتمد القرار في ذلك على مقتضيات البند II من المادة 236 من المدونة العامة للضرائب، بيد أن قرار وزير الاقتصاد والمالية يشوبه كثير من العور القانوني والدستوري على النحو المبين أدناه.

**الخرق الأول:** يتمثل في سوء تفسير المادة 236 في بندها II 228 المعتمدة من قبل قرار وزير الاقتصاد والمالية، حيث أن النص التشريعي المشار إليه ليس فيه ما يفيد بتفويض سلطة تمديد الأجل القانوني أو تعديل نص تشريعي، بل يخوله الحق في تمكين الخاضع من الإعفاء الكلي أو الجزئي من الزيادات والغرامات والذعائر شريطة أن يتقدم بطلبه في هذا الشأن، وأن يكون معززا بالوثائق والحجج المثبتة.

**الخرق الثاني:** يتمثل في خرق المادة 4 من القانون التنظيمي للمالية التي تنص على أنه لا يمكن تعديل قوانين مالية السنة إلا بموجب قانون مالي تعديلي، ويترتب عن ذلك أنه تم:

تمديد أجل قانوني، وهو إجراء يختص به البرلمان.

تحويل مكنة الاستمرار في إيداع الإقرارات وفق المطبوع الورقي بالنسبة للخاضعين للضريبة على الدخل صنف أرباح عقارية إلى غاية 30 يونيو 2018.

وعليه فقد عدل القرار المذكور قانون المالية لسنة 2018 خلال سريان تنفيذه خارقا بذلك المادة 4 في القانون التنظيمي المشار إليه، مما يشكل خرقا للدستور ما دامت القوانين التنظيمية سبق التصريح بمطابقة أحكامها للدستور.

#### الخرق الثالث: يتعلق بالدستور

إن القرار الصادر عن وزير الاقتصاد والمالية تناول مواضيع تدخل ضمن اختصاص القانون وذلك استنادا لمقتضيات الفصل 71 من الدستور المغربي، الذي حدد الميادين التي يختص بها القانون ومن ضمنها النظام الضريبي، ووعاء الضرائب ومقدارها وطرق تحصيلها كما ينص الفصل 75 أيضا على أن قانون المالية يصدر بالتصويت من قبل البرلمان.

وحيث أن القرار حين مدد أجل إيداع الإقرار وأداء الضريبة، وأجاز أيضا للخاضعين للضريبة على الدخل صنف أرباح عقارية إمكانية الاستمرار في إيداع الإقرارات، بشأن العمليات التي قاموا بها وفق مطبوع ورقي بخلاف ما نص عليه قانون المالية لسنة 2018، يكون بذلك قد سن تدابير ذات طبيعة تشريعية مخالفا بذلك الدستور والقانون التنظيمي للمالية.

على أنه "يجوز لهذا الأخير أن يسمح بناء على طلب الخاضع للضريبة ومراعاة للظروف II\_تنص المادة 236 في بندها<sup>228</sup> المستند إليها بالإبراء أو التخفيف من الزيادات والغرامات والذعائر المقررة في النصوص التشريعية الجاري بها العمل"

### المبحث الثاني: دور القضاء الإداري في تحقيق الأمن القانوني الضريبي

معلوم أن القوانين تسن لأجل تطبيقها، وبالتالي فالتطبيقات العملية للنصوص القانونية يترتب عنها العديد من المنازعات، هذه الأخيرة هي من صميم اختصاص القضاء، باعتباره الجهاز المؤتمن على حماية الحقوق والحريات وصونها، ومن هنا يتضح بجلاء الدور الريادي الذي يلعبه القضاء في تحقيق الأمن القانوني الضريبي والأمن القضائي الضريبي، بناء على هذه الخلفيات يمكننا أن نتساءل حول كيفية تعامل القاضي الإداري مع النصوص الضريبية؟ وبالتالي إلى أي حد يساهم القضاء الإداري في تحقيق الأمن الضريبي؟

لقد استقر القاضي الإداري على مجموعة من القواعد التي استنبطها من مختلف المصادر والمرجعيات القانونية، منها ما يتعلق بقاعدة لا ضريبة ولا إعفاء إلا بنص، قاعدة تفسير الشك لصالح الملزم، قاعدة عدم رجعية القانون الضريبي، قاعدة التفسير الضيق للنص الضريبي، قاعدة عدم جواز القياس.

#### أولاً: القاضي الإداري وقاعدة التفسير الضيق للنص الضريبي

لقد نعى القضاء الإداري المغربي نفس منحنى مجلس الدولة ومحكمة النقض الفرنسيين، بخصوص الأحكام المؤطرة لقاعدة التفسير الضيق للنص الضريبي، باعتبارها ضماناً للأمن القانوني الضريبي من جهة<sup>229</sup>، وحماية للمواطنين ضد شهية الخزينة من جهة ثانية<sup>230</sup>، فخاصية الغموض وصعوبة المقرئية التي سبق لنا مناقشتها في معرض تحليلنا، فضلاً عن ارتباطه بفروع القانون الأخرى وعدم الاستقرار التشريعي، هي إذن كلها عوامل تجعل من القاضي الإداري يتعامل بمنطق الحذر مع النص الجبائي، عبر استبعاد العناصر الخارجية عن النص الضريبي. فضلاً عن البحث في إرادة المشرع

<sup>229</sup> \_Frédéric Douet, "contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne française", Edition L.G.D.J, 1997

<sup>230</sup> \_Christophe De La Mardiere, "la doctrine administrative en droit fiscal", REFP n75 –septembre 2001, page:

والتدقيق في مقصد النص، واستبعاد كل ما يمكن ان يؤثر في التطبيق السليم للنص القانوني من قبيل فقه الإدارة الجبائية الذي من شأنه المساس بالأمن الضريبي للملزمين<sup>231</sup>.

هذه الأفكار نجد لها العديد من التطبيقات على مستوى القضاء الإداري نذكر منها على سبيل المثال ما ورد في حكم المحكمة الإدارية بالرباط، الذي جاء في حيثياته أن: "..... المقصود بعبارة التعويضات والمنافع ك نطاق لفرض الضريبة العامة على الدخل، ينبغي أن يتم في إطار قاعدتين أساسيتين، تأخذان بعين الاعتبار خصوصية النصوص الضريبية عن باقي النصوص القانونية الأخرى، وهما قاعدة التفسير الضيق للنص الضريبي إعمالاً لمبدأ الشرعية الضريبية الذي يقضي بأنه (لا ضريبة ولا إعفاء إلا بنص)

...ومن ثمة فإن هذا الالتزام ينبغي أن يبقى في حدود الخط التشريعي المرسوم له، وفي حالة غموض هذا الخط، يجب الوقوف عند حدوده الضيقة ولصالح الملزم<sup>232</sup>.

وفي نازلة أخرى نحت محكمة النقض بمناسبة تفسيرها لمنطوق المادة 105 من مدونة تحصيل الديون العمومية منحى التفسير الضيق لمقتضيات المادة المذكورة، ذلك أن المنقولات المقصودة تلك التي يتم نقلها من مكان لآخر، وأن إيراد لفظ المنقولات في النص لم يأت مطلقاً ليشمل أيضاً المنقولات المعنوية كأصول التجارة بل جاء عقب لفظ الأمتعة ليقصر على ما شابهها من المنقولات فحسب، بحيث قضت محكمة النقض في أحد قراراتها بأن: "..... المادة 105 من مدونة تحصيل الديون العمومية تنص على أن .... والمقصود بالمنقولات الواردة في هذا المقتضى الأشياء المتحركة والقابلة للنقل من مكان إلى آخر بدليل عبارة "أينما وجدت" التي تحيل على طبيعة المنقول كشيء قابل للحركة من حيثه المكاني بصورة عادية دون أن يلحقه تلف، وأن إيراد لفظ المنقولات في النص لم يأت ليشمل أيضاً المنقولات المعنوية كأصول التجارة بل جاء عقب لفظ الأمتعة ليقصر على ما شابهها من المنقولات فحسب، والمحكمة التي ردت ما نعاها الطاعن بقولها (أن امتياز قباضة يتعلق بالأمتعة والمنقولات المادية والحال أن الأصل التجاري كما عرفته المادة 79 من مدونة

نصير مكاي، "تأويل القاضي الإداري لقواعد القانون الضريبي"، م.س، ص: 231.<sup>231</sup>

\_ الحكم عدد 29 الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2006/1/23 في الملف الإداري رقم 04/3/949 غ.م<sup>232</sup>

التجارية هو مال منقول معنوي وليس مادي، وبالتالي فهو غير مشمول بمقتضيات المادة أعلاه} تكون طبقت القانون تطبيقا سليما ولم تكن في حاجة إلى أعمال مقتضيات المادة 107 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي تشير إلى تزاخم امتياز الخزينة مع امتيازات أخرى في حين أنه في النازلة لا تتمتع الخزينة بالامتياز على منتج بيع الأصل التجاري ولا تتزاخم مع باقي الدائنين ذوي الديون الممتازة كالمكربن طبقا للفصل 1250 من قانون الالتزامات والعقود، الذي لم يتم إلغاؤه صراحة أو ضمنا بمقتضى مدونة تحصيل الديون العمومية مما يجعل قرارها مرتكزا على أساس غير خارق لأي مقتضى والوسائل مجتمعة على غير أساسا<sup>233</sup>.

### ثانيا: القاضي الإداري وتطبيق القانون الضريبي من حيث الزمان

إذا كان مجلس الدولة ومحكمة النقض الفرنسيين سايرا المجلس الدستوري بخصوص السماح برجعية القوانين الضريبية، كلما تعلق الأمر بضرورة ملحة، وهو نفس الموقف الذي تبناه المجلس الدستوري المغربي في قراره السابق ذكره أعلاه، نجد أن القضاء الإداري المغربي لم يساير هذا التوجه وإنما نحى عكس التيار، ليقر بعدم رجعية القوانين الضريبية، لما في ذلك من حماية قانونية وقضائية للملزم الضريبي، وتكريسا لدور القضاء في حماية حقوق وحرية المواطنين والمواطنات وضمان أمنهم القضائي، وبالتالي فبمفهوم المخالفة لما يتحقق الأمن القضائي يتحقق الأمن القانوني الضريبي، هذه المعطيات نجد لها العديد من التطبيقات على مستوى القضاء الإداري المغربي، بحيث جاء في قرار للجنة الإدارية بالمجلس الأعلى - محكمة النقض حاليا- أن: "... تطبيق سعر ضريبي أحدثه قانون جديد على ضريبة تحقق بسبب فرضها قبل ذلك القانون، هو تطبيقه بأثر رجعي، وبصرف النظر على أن من حق الملزم وفي حالة زيادة سعر الضريبة ألا يواجه بما لم يكن مفروضا عند تحقق سبب فرض تلك الضريبة، فإن قاعدة عدم رجعية القانون هي قاعدة عامة وضعها الفصل الرابع من الدستور المغربي"<sup>234</sup>.

<sup>233</sup> \_القرار عدد 1459 الصادر عن محكمة النقض بتاريخ 2008/11/12 في الملف التجاري رقم 2006/1/3/1237، غ. م.

<sup>234</sup> \_قرار عدد 1439 الصادر عن اللجنة الإدارية بالمجلس الأعلى - محكمة النقض حاليا- بتاريخ 1999/11/11 في الملف الإداري رقم 99/345 أوردته: جواد لعسري: " مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي في التشريع والقضاء"، مقال منشور بمجلة مسالك العدد 4 لسنة 2005، الصفحة:52.

وفي نازلة عرضت على الغرفة الإدارية قضت فيما بأنه قد: "...صح ما عابته به الطاعنة القرار المطعون فيه، ذلك أن محكمة الاستئناف ألغت ضريبة التضامن الوطني على الأراضي غير المبنية المتعلقة بالفترة غير المتقدمة أي السنوات 97-98-99، بدعوى أن قانون المالية لسنة 2001 ألغى تلك الضريبة من غير النصيص على إجراءات انتقالية، وبذلك تكون قد طبقت القانون المذكور بأثر رجعي مخالفة بذلك مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية، والمبدأ القار الذي أقره المجلس بغرفتين منذ 2009/4/1 قرار رقم 210 الصادر في الملف رقم 2006/2/4/6 (قضية الشركة حمزة 1) الذي أقر فيه بأن الأثر الفوري للمادة 9 من قانون المالية لسنة 2001 لا يسري على واجب التضامن الوطني المتعلق بالسنوات غير المتقدمة، مما يكون معه القرار القاضي بغير ذلك قد خرق المبدأ المذكور ومن المتعين نقضه" <sup>235</sup>.

وفي قرار آخر اعتبرت الغرفة الإدارية بمحكمة النقض أن: "...العبرة في تحديد القانون الواجب التطبيق هي بتاريخ تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، فإذا كانت تلك الواقعة محققة قبل دخول قانون مالية 2001 والتاريخ المحدد فيه 2001/01/01 لإلغاء واجب التضامن الوطني على الأراضي غير المبنية حيز التطبيق، فإن فرض تلك الضريبة يكون محله ولا مجال للاحتجاج بتاريخ وضع تلك الضريبة محل الاستخلاص الذي جاء بها لاحقاً لتاريخ قيام الواقعة المنشأة لها" <sup>236</sup>.

وفي قرار آخر للغرفة الإدارية بمحكمة النقض قضت فيه بأن: "...المحكمة عللت ما خلصت إليه من إلغاء الحكم المستأنف وبعد التصدي الحكم برفض الطلب بما جاءت به في قرارها من أن: ((مبدأ الأثر الفوري لسريان القانون هو تطبيقه على وقائع تحققت بعد دخوله حيز التنفيذ الذي يسري من تاريخه كذلك أي نسخ أو تعديل يكون قد تم بمقتضاه ما لم ينص صراحة على الأثر الرجعي له بالنسبة للوقائع التي نشأت قبل صدوره، ولما كانت المادة 18 من قانون المالية لسنة 2001/2000 المنشور بالجريدة الرسمية بتاريخ 2000/06/29 قد نصت على أنه تنسخ ابتداء من 2001/01/01 أحكام البند 2

<sup>235</sup> \_ القرار عدد 536 الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2011/6/23 في الملف الإداري عدد 2010/1/4/592 غ.م.

<sup>236</sup> \_ قرار عدد 2/516 صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2014/05/22 في الملف الإداري عدد 2013/2/4/918، أورده محمد بوكوطيس: "الامن القانوني في المجال الضريبي"، مقال منشور بمجلة الإرشاد القانوني، عدد 2 و 3 مزدوج، سنة 2018، الصفحة 333.

وما يليه من الفصل الأول مكرر من قانون المالية لسنة 1980 المتعلق بواجب التضامن الوطني دون التنصيص صراحة بان هذا النسخ يسري على الوقائع التي نشأت في ظل القانون المنسوخ بخصوص السنوات غير المتقادمة منها ولا على مقتضيات انتقالية بشأنها، فإن ذلك يؤكد بان نية المشرع عند تخصيصه لفتاح يناير 2001 كتاريخ لنسخ واجب التضامن الوطني على الأراضي غير مبنية المترتب عن السنوات غير المتقادمة لا يسري عليه نسخ القانون المذكور، ومن تم فإن طلب الإدارة بالضريبة موضوع النزاع والتي ترتبت في حق المستأنف قبل 2001/01/01، يجعل هذا الأخير غير مخاطب بمقتضيات قانون المالية لسنة 2000-2001 ما دامت الواقعة المنشئة لتلك الضريبة قد تحققت قبل إلغاء القانون المنظم لها ما يجعلها مشروعة ويكون الحكم المستأنف حينما قضي بإبطالها مجانبا للصواب ومعرضا للإلغاء وبعد التصدي رفض الطلب)). في حين أنه بالرجوع إلى نازلة الحال فإن المقتضيات القانونية المسطرة بالبند 2 وما يليه من الفصل الأول مكرر لقانون المالية لسنة 1980، فإن واجب التضامن الوطني على الأراضي غير المبنية تستحق برسم كل سنة بحسب الوقائع الموجودة عليها الأراضي غير المبنية المعنية الخاضعة في فاتح يناير من كل سنة، ما مؤداه أن حق الإدارة في فرض واستخلاص الرسم المذكور يكون مكتسبا بتحقق الواقعة المنشئة لهذا الرسم عن كل سنة بفتاح يناير من السنة المذكورة ولا يجوز سحب هذا الحق في الفرض والتحصيل المخولين للإدارة بموجب مقتضيات قانونية سارية المفعول خلال السنوات المعنية السابقة لفتاح يناير من سنة 2001 تاريخ دخول سريان مقتضيات قانون المالية لسنة 2001/2000 في ما تعلق منها بنسخ واجب التضامن الوطني على الأراضي غير مبنية حيز التطبيق، ما لم يرد التنصيص صراحة في قانون المالية 2001/2000 المذكور على ان هذه المقتضيات تطبق بأثر فوري حتى على الوقائع الناشئة قبل التاريخ المحدد لإلغاء المقتضيات المنظمة لتأسيسه في 2001/01/01. والمحكمة بما جاءت به في قرارها والمسطر أعلاه وبالنظر إلى الأمر في نازلة الحال يتعلق بفرض ضريبي تحققت الوقائع المنشئة له قبل دخول القانون الناسخ له حيز التنفيذ يكون قرارها مستند الأساس القانوني والواقع ومعلل تعليلا سائغا وسليما وما ومن خرق محتج به لمقتضيات المادة 18 من قانون المالية لسنة 2000-2001 وارد عليه والوسيلتان على غير أساس<sup>237</sup>.

القصر عدد 2/55 الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2018/1/18 في الملف الإداري رقم 237

غ.م. 2017/2/4/630

وحماية من القضاء الإداري للحقوق المكتسبة للملزم بعد دخول قانون ضريبي جديد حيز النفاذ، استقر العمل القضائي على أن التطبيق الفوري لا يجوز أن يمس بالحقوق المكتسبة في ظل القوانين السابقة ولو تم إلغاؤها وفي قرار آخر قضت الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بأن: "...القوانين الضريبية تطبق باثر فوري ابتداء من تاريخ نشرها بالجريدة الرسمية أو من التاريخ المنصوص عليه صراحة فيها، إلا أن ذلك التطبيق الفوري لا يجوز أن يمس بالحقوق المكتسبة في ظل القوانين السابقة ولو تم إلغاؤها. ولما كان قانون المالية لسنة 2001 نسخ مقتضيات قانون المالية لسنة 1980 المتعلقة بواجب التضامن الوطني على الأراضي غير المبنية ابتداء من 2001/1/1 فإن ذلك النسخ لا يمس بالحقوق المكتسبة في ظل القانون المنسوخ الذي يبقى العمل به جارياً بشأنها.

ولما كانت المستأنف عليها أدلت بالتصريح بواجب التضامن الوطني عن سنتي 1999 و2000 وأدت المستحق بناء على التصريح المذكور بتاريخ 2000/4/20 ثم شرعت إدارة الضرائب في مسطرة التصحيح الضريبي بتاريخ 2000/10/27 وبلغت المستأنف عليها بالأسس الجديدة لتقدير الواجب المذكور بتاريخ 200/10/31 وبذلك تكون قد اكتسبت حق مراجعة واجب التضامن الوطني في ظل قانون المالية لسنة 1980 يتيح لها إتمام إجراءات فرصه طبقاً لقواعد هذا القانون حتى بعد تاريخ نسخه ولا يطالها الأثر الفوري للمادة 9 من قانون المالية لسنة 2001 التي دخلت حيز التطبيق ابتداء من تاريخ 2001/1/1 مما يكون معه الحكم المستأنف القاضي بخلاف ذلك مجاناً للصواب ويتعين إلغاؤه في شقه القاضي بعدم مشروعية واجب التضامن الوطني على الأراضي غير المبنية التكميلي المفروض على الشركة المستأنف عليها برسم سنتي 1999 و2000"<sup>238</sup>.

وجاء في حكم المحكمة الإدارية بمكناس أنه: "... يتضح من وثائق الملف أن المدعين قد حصلوا على رخصة البناء بتاريخ 1987/5/11 وذلك في إطار مشروع التنمية العقارية بهدف إنجاز عمارة للسكن، حسبما هو ثابت من وثائق الملف، لذلك فهما يستفيدان من الإعفاء المنصوص عليه في الفصل الرابع من قانون 85/15 المؤرخ ب 1988/05/04 في فصله الثاني الذي قد تراجع نسبياً عن

<sup>238</sup> \_القرار عدد 211 الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2009/4/1 في الملف الإداري رقم 2006/2/4/7.غ.م.

الإعفاء الكلي من الضريبة المهنية والضريبة على الأرباح المهنية المذكورتين أعلاه، فإن ذلك التراجع لا يمكن أن ينسحب على الوقائع التي تنشأ في ظل القانون القديم تطبيقاً لمبدأ عدم رجعية القوانين"<sup>239</sup>

### ثالثاً: القاضي الإداري وقاعدة عدم جواز القياس

لقد أسس القاضي الإداري لقاعدة عدم جواز القياس في الميدان الجبائي، باعتبارها مدخلا مهماً لتحقيق الأمن الضريبي، بحيث جاء في هذا الصدد حكم المحكمة الإدارية بالرباط ليقضي بأن: "...المادة عند تحديدها لمفهوم الدخل والأنشطة الفلاحية المعنية بالإعفاء من الضرائب كان تفسيراً ضيقاً في مواجهة الملزم تفسيراً واسعاً في مواجهة إدارة الضرائب كإحدى الآليات الأساسية لتحقيق العدالة الضريبية، وخاصة أن تفسير النص الجبائي يعتبر أحد الآليات الأساسية ويخضع لمجموعة من القواعد والحدود حسب ما استقر عليه الفقه والاجتهاد القضائي وهي التفسير الضيق للقانون الجبائي والشك يفسر لصالح الملزم مع عدم جواز اللجوء إلى القياس"<sup>240</sup>

جاء في هذا الصدد حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء ليقضي بأنه: "...لا مجال للتوسع في تفسير النصوص الضريبية أو القياس عليها بموجب نصوص أخرى من أجل تضريب التعويض عن المغادرة الطوعية للعمل والحال أن المشرع الضريبي قد نص على مبدأ الإعفاء"<sup>241</sup>.

وهكذا يتضح مما سلف أن توجه القاضي الإداري ينطبق نحو إقرار التفسير الضيق، أخذاً بعين الاعتبار خصوصيات التفسير الواسع في استعمال القياس، هذا الأخير يعد آلية جد مهمة للتمييز بين التفسير الواسع والضيق، فاستعمال القياس يؤدي إلى توسعة نمط التفسير، إذ أن أعمال القياس مثلاً في خلال مرحلة تأسيس الضريبة من شأنه أن يؤدي إلى إدراج فئات أو أنشطة أخرى<sup>242</sup>، الأمر الذي يترتب عنه تحصيل موارد إضافية، وهو ما يتناقض مع توظيف القياس في مجال الإعفاءات

<sup>239</sup> \_الحكم عدد 3/94/7 الصادر بتاريخ 2005/02/19 عن المحكمة الإدارية بمكناس غ.م.

<sup>240</sup> \_حكم عدد 6459 الصادر المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 2014/12/23 في الملف الإداري عدد 2013/7113/557 غير منشور.

<sup>241</sup> \_حكم عدد 1983 الصادر المحكمة الإدارية بالدار البيضاء بتاريخ 2016/07/20 في الملف الإداري عدد 2015/7113/322 غير منشور.

<sup>242</sup> \_ عبد العزيز يعكوبي: "قاعدة التفسير الضيق للنصوص الضريبية"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد

17، سنة 1996، ص:99.

الضريبية، إذ يترتب عنه إعفاء فئات وأنشطة لم يان ذكرها في النص، وبالتالي تبيذير الموارد العمومية والتأثير في توزيع التكاليف العمومية.

وبالتالي نلاحظ أن القاضي الإداري رغم إعماله للقياس<sup>243</sup> في عدة أحكام وقرارات إلا أنه لا يقر صراحة في صلب أحكامه وقراراته بتوظيفه للتفسير الواسع، مما يفهم معه أن الأصل هو التفسير الضيق، ليبقى الاستثناء هو التفسير الواسع كلما لم تسعفه آليات التفسير الضيق.

#### رابعاً: الشك يفسر لصالح الملزم

لقد استقر القضاء الإداري في تفسيره للنصوص الضريبية على أنه والحالة التي يحدث فيها خلاف بشأن تطبيق نص معين، فإن هذا الشك يتم تفسيره في صالح الملزم بالضريبة، بحيث استقر قضاء محكمة النقض على أنه: "...حقاً إن النص الضريبي يجب أن يفسر بالمعنى الأكثر فائدة للملزم باعتباره الطرف الضعيف في مواجهة الإدارة ولما كانت المادة 61 من المدونة العامة للضرائب في فقرتها الثانية قد عرفت وحصرت الأرباح العقارية في الأرباح المثبتة أو المحققة بمناسبة بيع عقارات واقعة بالمغرب أو تفويت حقوق عينية عقارية متعلقة بالعقارات المذكورة، فإن المحكمة مصدرة القرار المطعون فيه لما أخضعت التعويض المحكوم به للطالبيين عن غصب عقارهم من طرف الإدارة، تكون قد توسعت في تفسير النص وحملت المادة 61 أعلاه ما لم تقله، ذلك أن التعويض المذكور لم يكن نتيجة بيع أو تفويت وإنما خطأ الإدارة التي احتلت عقارهم خارج المساطر القانونية التي تعطيهم الحق في ذلك، وما انتهت إليه المحكمة لا يرتكز على أساس قانوني إذ لا ضريبة بدون نص"<sup>244</sup>.

<sup>243</sup> وفي هذا الصدد نسوق مثالا للتعويضات المتحصل عنها بعد المغادرة الطوعية وهي من بين القضايا التي طبق فيها القاضي الإداري التفسير الواسع عن طريق القياس، ذلك أنه قبل صدور قانون المالية لسنة 2004، كان الإشكال المطروح حول ما إذا كانت المبالغ المحصل عليها من المغادرة الطوعية خاضعة لقانون الضريبة العامة على الدخل، إذ استقر القاضي الإداري في هذه الحالة على توظيف القياس، حينما تم قياس المغادرة الطوعية على الفصل من العمل. إلى أن صدر قانون المالية لسنة 2004 معدلاً المادة 65 من قانون الضريبة العامة بموجب مادة العاشرة والتي أعفت المغادرة الطوعية بشكل صريح من الخضوع للقانون المذكور وبالتالي تم وضع حد للنقائص القضائي الذي كان سائداً آنذاك.

<sup>244</sup> \_ القرار عدد 786 الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2019/5/23 في الملف الإداري عدد

غ.م. 2018/3/4/3014

وقضت الغرفة الإدارية أيضا بأن:.... تفسير النصوص القانونية وتحديد قصد المشرع منها لا يكون له إلا إذا كانت هذه النصوص مبهمة أو يكتنفها غموض قد يؤدي إلى الاختلاف في فهم مضمونها مما يقتضي إذ ذاك تدخل القضاء لفض هذا الغموض والإبهام من خلال تطبيق تلك النصوص على الوقائع المعروضة عليه، أما إذا كانت هذه النصوص القانونية واضحة ولا تحتاج إلى تأويل فإن دور القاضي ينحصر في تطبيقها على الوقائع المعروضة عليه تحت رقابة محكمة النقض. وبالترتيب على ذلك وفي ضوء النزاع القائم فإنه لما كان الإعفاء من الضريبة والرسوم الضريبية أو شبه الضريبية مقرا بمقتضى القانون فإن تقدير توفر عناصره من عدمها يستنتج من القانون المنظم له"<sup>245</sup>.

وفي قرار آخر قضت الغرفة الإدارية بأن: "...النصوص القانونية الضريبية الغامضة تفسر لمصلحة الملزم بالضريبة وأن المادة المذكورة، وهي تحدد الأصناف المعفاة من الضريبة تنص على إعفاء الشخص الطبيعي دون تحديد ما إذا كانوا واحدا أو متعددا في تملك المساحة التي بينهما لنفسه ومراعاة للقاعدة المشار إليها، ولأن الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة على الاستهلاك والإعفاء منها ذو طابع شخصي بالنسبة للشخص الطبيعي، فلا محل للإلزام المستهلك بها، إلا بقدر ما يشتريه وقد كان من حق المستأنفين أن يتمسكا بأنهما يستفيدان من الإعفاء على أساس حصة كل واحد منهما في المساحة المبينة وليس على أساس مجموع تلك المساحة، وإن الحكم المستأنف عندما رفض طلبهما يكون قد أول المادة 7 تأويلا غير صحيح"<sup>246</sup>.

وفي نازلة أخرى قضت الغرفة الإدارية بأن: "...المستأنفين المدعين الأصليين قد اشتريا القطعة الأرضية المقام فيها البناء المذكور سوية بينهما وحصلا معا على رخصة البناء والسكنى، وكل ما ينوب كل واحد منهما 162.92 مترا مربعا، وهو أقل من 240 مترا مربعا فيكونان معفيين من أداء الضريبة على القيمة المضافة لأنها ضريبة شخصية.

<sup>245</sup> \_القرار عدد 138 الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2016/3/10 في الملف الإداري عدد 2015/2/4/4694.غ.م.

<sup>246</sup> \_القرار عدد 97 الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2004/1/28 في الملف الإداري عدد 2002/4/1/647، أورده محمد قصري: " المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري"، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية - سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية . الطبعة الأولى، سنة 2005 ص:490.

ومن جهة أخرى، فإنه كل فراغ أو غموض في التشريع يعتبر لصالح الملزم بالضريبة، مما يكون معه التفسير والتأويل الذي ذهبت به المحكمة الإدارية بخصوص النصوص القانونية المشار إليها غير قائم على أساس<sup>247</sup>.

#### خامسا: القاضي الإداري وفقه الإدارة

لقد استقر الاجتهاد القضائي الفرنسي، على اعتبار أن المذكرات التفسيرية هي مجرد تعليمات إدارية لا تتمتع بصفة الإلزام، باعتبار دورها يقتصر فقط على تفسير النصوص الجبائية، دون أن يكون دورها إثقال العبء الضريبي أو تخفيفه أو تضريب فئة معينة دون غيرها؛ وفي مقابل ذلك أجاز الاجتهاد القضائي الفرنسي الاعتداد بها كلما كانت تتوافر فيها أحكام لصالح الملزم دون أن تتعارض مع النص القانوني.

كما أن القضاء الفرنسي تبنى توجهها يقضي بإلغاء مختلف المذكرات التفسيرية التي تتضمن مقتضيات تنظيمية<sup>248</sup>، كلما توافرت فيها شروط الطعن التي حددها الاجتهاد القضائي الفرنسي<sup>249</sup>، كما أن هذه المذكرات التفسيرية اعتبرها شأن داخلي لا يلزم القاضي ولا الملزم، إضافة لذلك أقر بعدم اعتبار فقه الإدارة من بين مصادر القانون الضريبي<sup>250</sup>، كل هذه التوجهات تروم حماية المبادئ ابرزها المشروعية الضريبية والمساواة أمامها بهدف تحقيق الامن القانوني الضريبي.

أما في جانب القضاء الإداري المغربي، نجد هذا الأخير قد سار في نفس نهج القضاء الفرنسي معتبرا أن فقه الإدارة شأن داخلي يلزمها وحدها، وفي هذا الاطار جاء قرار للغرفة الإدارية بمحكمة النقض ليقتضي بأن: "...المشروع لم يحدد المدة المحتج بها مفهوم الاستعمال الشخصي للسكن، وأن

<sup>247</sup> \_ القرار عدد 1005 الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2000/6/29 في الإداري عدد المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري"، م، "1999/1/4/425، أورده محمد قصري، س، ص:513.

<sup>248</sup> \_Jean-Pierre Darrieutort, " la doctrine administrative en droit fiscal", RFFP n 75, septembre 2001, page 25.

<sup>249</sup> \_ حدد القضاء ثلاثة شروط اساسية لتحويل الملزمين امكانية الطعن في الدوريات ذات الطابع التنظيمي وهي:

الطابع التنظيمي لفقه الإدارة؛

الصفة والمصلحة للملزم الطاعن؛

احترام آجال الطعن من قبل الملزم؛

<sup>250</sup> \_ Martin Collet, "les conditions d'invocabilité de la doctrine administrative", RFFP N112 Novembre 2010, page 76.

الدورية المحتج بها إنما تتضمن وجهة نظر الإدارة في النزاع هي طرف فيه وليس من شأن تلك الدورية أن تمنع القضاء من البحث عما قصده المشرع من الاستعمال الشخصي للسكن...<sup>251</sup>

كما جاء في قرار الغرفة الإدارية بمحكمة النقض أنه: "...لما كان الأمر يتعلق بعمال مقيمين بالخارج يستفيدون من الإعفاء حسب دورية مديرية الضرائب رقم 715 إذا توافرت شروط المادة 63 من المدونة العامة للضرائب فإن ما ورد من تفسير بالدورية المذكورة يكون ملزماً للإدارة في مواجهة الملمزمين إعمالاً لمبدأ الثقة المشروعة الذي يجعل اطمئنان الملمزم لتفسير الإدارة للقانون بواسطة الدوريات الصادرة عنها لمعرفة حقوقه..."<sup>252</sup>

وفي قرار صادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط اعتبرت هذه الأخيرة بأن: "...السعر المرجعي الصادر عن المديرية العامة للضرائب لتقويم العقارات الخاضعة للضريبة على الدخل صنف الأرباح العقارية يبقى ملزماً لجهة الغدارة حتى تكون عمليات التصحيح المنجزة من طرفها مبنية على عناصر موضوعية وموحدة تجنباً لكل انتقائية وبالتالي فإنه لا يعتبر ذا طبيعة إلزامية للمحكمة المعروض عليها النزاع..."<sup>253</sup>

وفي حكم صادر عن المحكم الإدارية بأكادير اعتبرت هذه الأخيرة أن: "...الإدارة الضريبية في منشورها رقم 305 المؤرخ في 1986/03/24 بشأن الضريبة على القيمة المضافة، في الصفحة الثالثة فيما يتعلق بالعمليات الخاضعة للضريبة، بكونها تلك التي تتسم بطبيعة صناعية أو تجارية أو حرفية أو متعلقة بممارسة مهنة حرة، وتخرج عن نطاق ذلك الفلاحة والأنشطة غير التجارية وغير الصناعية والأنشطة غير التجارية وغير الصناعية والأنشطة التي لها طابع مدني، وهو تفسير يلزمها..."<sup>254</sup>

<sup>251</sup> \_ قرار صادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض في الملف عدد 833/5/1/95 بتاريخ 1997/2/13.

<sup>252</sup> \_ القرار عدد 801 الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2014/07/09 في الملف الإداري عدد 2014/2/4/1394، قرار منشور بمجلة قضاء محكمة النقض العدد 80، ص: 296، أورده سعد برادة أغزيول: "سلطات القاضي الإداري في توجيه الإدارة وسد النقص في التشريع"، دفاتر محكمة النقض الغرفة الإداري، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2021، ص: 197.

<sup>253</sup> \_ القرار عدد 2700 الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 2017/06/08 في الملف الإداري عدد 2017/7209/537.غ.م.

<sup>254</sup> \_ راجع بهذا الخصوص: نصير مكاي، مرجع سابق، الصفحة: 247.

انطلاقا من القاعدة المأثورة التي تقضي بأنه لا ضريبة إلا بنص ولا إعفاء إلا بنص، ومن خلال تتبع العمل القضائي الإداري، نجد كرس هذه القاعدة تدعيما للأمن القانوني الضريبي، وفي هذا الصدد جاء في قرار للجنة الإدارية بمحكمة النقض أن: "...المحكمة مصدره القرار المطعون فيه لما علقت قضاءها بما جاءت به من: ((لما كان الثابت من وقائع النزاع وما أكدته المديرية العامة للضرائب خلال المرحلتين الابتدائية والاستئنافية على أن المستأنف عليها قد تم تمتيعها بإعفاء جزئي من الضريبة العامة على الدخل المفروضة على التعويض الممنوح لها عن مغادرتها الطوعية للعمل وذلك في حدود الجزء الموازي لمبلغ التعويض عن الفصل المحدد في المادة 53 من مدونة الشغل دون أن تشمل الضريبة مجموع التعويض الخام المقرر لها اثر مغادرتها الطوعية وهي معطيات لم تنازع المستأنف عليها في صحة وجودها بدليل أنها ظلت تتمسك بوجود تمتيعها بإعفاء كلي من الضريبة العامة على الدخل وهو ما يخالف المعطيات القانونية المشار إليها أعلاه الأمر الذي يكون معه الحكم المستأنف لما اعتبر التعويض الذي استفادت منه المستأنف عليها في إطار مغادرتها الطوعية للعمل معفى كليا من الضريبة العامة على الدخل مع ما يترتب على ذلك من الحكم على المديرية العامة للضرائب بإرجاعها لفائدة المستأنف عليها المبلغ الضريبي المقتطع لم يجعل له أساسا من القانون وينعى الغاؤه والحكم تصديا برفض هذا الشق من الطلب)) تكون قد ردت عن صواب على الدفوع المثارة بتعليقات سائغة تؤكد مقتضيات المادة 57 من المدونة العامة للضرائب في بندها السابع والذي يعتد أن الاعفاء الضريبي الذي يستفيد منه التعويض عن المغادرة الطوعية للعمل هو إعفاء جزئي في حدود النصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها في مجال الفصل عن العمل وليس إعفاء كليا من الضريبة أي أن المشرع وبموجب معطيات صريحة ساوي فيما يتعلق بنطاق الاستفادة الضريبي ما بين التعويض عن المغادرة الطوعية وبين التعويض عن الفصل عن العمل والمحكمة مصدره القرار المطعون فيه فيما انتهت إليه لم تخرق أي مقتضى محتج بخرقه وما بالوسيلة على غير أساس"<sup>255</sup>.

وفي قرار آخر للجنة الإدارية بمحكمة النقض جاء في حيثياته أن: "...الطالب القرار المطعون فيه بخرق المادة 66 من القانون رقم 81-17 المنظم للضريبة العامة على الدخل كما وقع تعديلها بالمادة 10

\_ القرار عدد 2/24 الصادر عن اللجنة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2021/1/14 في الملف الإداري عدد <sup>255</sup> 2019/2/4/4331.غ.م.

من قانون المالية لسنة 2004 وخرق المادة 4 و5 من المرسوم رقم 2-04-811 وانعدام التعليل وانعدام الأساس القانوني، ذلك أنه لا تضريب إلا بنص صريح وأن المشرع عرف الأجور الخاضعة للضريبة، وأن ما يميز الأجر كوعاء ضريبي عن باقي الدخول الأخرى هو الطابع الدوري الذي ينفرد به ومتى انتفى هذا الطابع فإنه يخرج من دائرة الدخول المعتبرة في حكمه ولهذه الغاية فإن المشرع تدخل بمناسبة سن برنامج المغادرة الطوعية وأقر بإلغاء التعويض عنها من الضريبة العامة على الدخل ابتداء من فاتح يناير 2004، وأن ما ذهبت إليه المحكمة غير سليم بخصوص المساواة في نطاق الاستفادة من الإلغاء الضريبي ما بين التعويض عن المغادرة الطوعية وبين التعويض عن الفصل عن العمل لأن المغادرة الطوعية لا تعد من مجال الفصل عن العمل، وأن التعويض عن المغادرة الطوعية قد نظم بمقتضى المرسوم رقم 2-04-811 الذي حدد مبلغه وأن التعويض عن المغادرة الطوعية معفى من الضريبة العامة عن الدخل وأنه يلزم مراعاة قاعدتين أساسيتين متعلقتين بخصوصية النصوص الضريبية الأولى قاعدة التفسير الضيق للنص الضريبي والثانية قاعدة التفسير الشمولي والمحكمة بعدم مراعاتها لذلك عرضت قرارها للنقض.

.... وإن المحكمة مصدرة القرار المطعون فيه لما عللت قضاءها بما جاءت به من أن المستأنف عليه الخاضع قد تم تمتيعه بإعفاء كلي من الضريبة العامة على الدخل المفروضة على التعويض المسموح له عن مغادرته الطوعية للعمل... وهي معطيات لم ينازع المستأنف عليه في صحة وجودها بدليل أنه ظل يتمسك بوجود تمتيعه بإعفاء كلي من الضريبة العامة على الدخل دون أن ينفي أنه تم تمتيعه بإعفاء جزئي على النحو المذكور أعلاه (( تكون قد ردت على النعي المثار بتعليل سائغ باعتبار أن التعويض الذي حصل عليه الطالب لا يتمتع بإعفاء كلي ومطلق من الضريبة العامة على الدخل بل بإعفاء جزئي وفي الحدود التشريعية المقررة في المرسومين 366 و367 فكان بذلك ما عابه الطالب على القرار غير مبني على أساس " <sup>256</sup>.

وفي قرار آخر للغرفة الإدارية بمحكمة النقض قضى بأنه: "...لما كانت العبرة في تفسير المحررات والوثائق هي بالمقاصد والمعاني وليس بالألفاظ والمباني وكان امر ذلك موكولا للمحكمة شريطة مراعاة ما اتجهت إليه ارادة الاطراف وعدم الخروج عن الألفاظ الظاهرة لتلك الوثائق ولا رقابة عليها من طرف

<sup>256</sup> \_القرار عدد 2/29 الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2021/1/14 في الملف الإداري عدد 2019/2/4/6340.غ.م.

محكمة النقض الا بخصوص التعليل، فان المحكمة مصدرة القرار المطعون فيه التي قضت بإرجاع المبلغ المقتطع برسم الضريبة العامة على الدخل من التعويض الممنوح للمطلوب عن مغادرة العمل فيما تجاوز الحدود المقررة في المرسومين الملكيين 66/316 و 66/317 بما جاءت به من ان ((المادة 57 من المدونة العامة للضرائب المتعلقة بالإعفاءات من الضريبة على الدخل وكذا مقتضيات المادة 10 من المدونة العامة للضرائب المتعلقة بالإعفاءات من الضريبة على الدخل وكذا مقتضيات المادة 10 من قانون المالية لسنة 2004 المعدل لمقتضيات المادة 66 من قانون الضريبة العامة على الدخل صريحة في إعفاء التعويض عن المغادرة الطوعية للعمل من الضريبة على الدخل وهو ما نص عليه كذلك منشور السيد الوزير الأول رقم 2004/21 بتاريخ 2004/12/27 بشأن المغادرة الطوعية... للعمل مما يكون معه اقتطاع تلك الضريبة من التعويض المذكور غير مؤسس قانونا ما دامت هذه التعويضات معفاة من الضريبة بمقتضى القانون الضريبي الواجب التطبيق...)) تكون قد أوردت تعليقات سائغة مستندة إلى بنود الاتفاق الرابط بين الطاعن والمطلوب في النقض ويؤكددها واقع الملف الذي بالرجوع إليه يتبين ان مغادرة المطلوب في النقض للعمل لدى المؤسسة المشغلة لا يمكن اعتباره مؤطرا في إطار التقاعد المبكر طالما ان المغادر قد حصل على تعويض مقابل مغادرته للعمل في حين ان الإحالة على التقاعد النسبي أو المبكر لا يترتب عنها منح أي تعويض اتفاقي للمتقاعد باستثناء التعويضات الممنوحة له في إطار التقاعد وبالتالي فإن التعويض الممنوح للمطلوب عن مغادرته للعمل يبقى لذلك مشمولاً بالإعفاء الضريبي المشار إليه أعلاه في الحدود الواردة في المرسومين الملكيين 66/316 و 66/317 بتاريخ 1967/08/14 وذلك طبقا للمادة 66 من القانون 17/89 المنظم للضريبة العامة على الدخل والوسيلتين على غير أساس. فيما عدا الجزء من التعويض الذي يبقى خاضعا للضريبة وفقا لما أشير إليه أعلاه فيتعين نقض القرار المطعون فيه جزئيا بخصوصه" <sup>257</sup>

#### خاتمة

لا يسعنا في ختام هذا المقال إلا أن نؤكد على حتمية الاهتمام بالأمن القانوني على المستوى الجبائي، باعتباره مدخلا أساسيا لقبول الضريبة، ودعامة أساسية لتعاقد جديد بين الإدارة والمواطن.

القـرار عدد 2/56 الصادر عن الغرفة الإدارية بمحكمة النقض بتاريخ 2018/1/18 في الملف الإداري رقم <sup>257</sup> 2017/2/4/3591.غ.م.

فانعدام الامن الضريبي يؤدي لتنامي ظواهر الغش والتملص والتهرب بكل أشكاله وبالتالي تدهور مؤشرات المواطنة الجبائية.

فإذا كان الامن الضريبي يتسم في المغرب بانعدام الاستقرار التشريعي، وصعوبة المقروئية، بالإضافة إلى تأثير فقه الإدارة في النص الجبائي، والتأويلات المتعددة التي تفقد النص جودته، لتصل في بعض الأحيان لمرحلة تتعارض وروح النص، علما أن هذا الاخير يولد مشوها بفضل التعديلات التي تلحقه بموجب قوانين مالية السنة، مما يؤدي للإضرار بالحقوق المكتسبة، أو تطبيقه بأثر رجعي، لهذه الاعتبارات يلعب القضاء دورا غاية في الأهمية من خلال تطبيقات قضائية واضحة هدفها صون وحماية الحقوق المكتسبة وضمن التوازن بين مصالح الإدارة والمخاطبين بالنصوص الضريبية. وبالتالي فمدخلات الأمن الضريبي التي أسسنا لها في هذا العمل، تستلزمها مجموعة من المخرجات الأساسية التي نجلها فيما يلي:

- ✚ ضرورة وضوح وتوقع قواعد القانون الضريبي؛
- ✚ مراقبة استقرار تأويلات فقه الإدارة الجبائية خلال مرحلة تفسير النصوص الضريبية مع ضمان تطبيقها بشكل مشروع؛
- ✚ ضبط رجعية القوانين الضريبية؛
- ✚ تبسيط النصوص القانونية لفائدة المخاطبين بها بجعلها سهلة المقروئية مع ضرورة تطوير الاستشارة الضريبية المسبقة كدعم أساسية للأمن القانوني الضريبي؛
- ✚ إحداث مجلس للضرائب، باعتباره هيئة عليا تعنى بالشأن الجبائي والتي يكون من بين مهامها السهر على تحقيق الأمن القانوني الضريبي؛
- ✚ لملة ما تفرق من شتات النصوص الجبائية في نص واحد تفاديا للغموض واللبس الذي يطال تطبيق النص الضريبي من جهة، ولتفادي الإشكالات القانونية والقضائية التي تترتب عن كثرة الإحالات على قوانين أخرى؛

## لائحة المراجع

### الكتب

✚ سعيد جفري: "النظام الضريبي المغربي"، سلسلة أريد أن أعلم، الطبعة الأولى سنة 2013.

عبد السلام أديب،: "السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية- دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي- (1956-2000) ، مطبعة إفريقيا الشرق الدار البيضاء 1998.

#### الأعمال الجامعية

سعید أولعربي: "تحصيل الديون الجمركية -دراسة قانونية قضائية-"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال -الرباط- السنة الجامعية 2016/2015.

عبد الفتاح بلخال، "المشروعية الجبائية والحماية القضائية لها في ظل الدستور المغربي"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في لاقانون العام، جامعة الحسن الثاني الدار البيضاء، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية الدار البيضاء، السنة الجامعية 2000/1999.

محمد أمين عبيدي: "الأمن القانوني في التشريع الضريبي"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية طنجة، السنة الجامعية 2020/2019.

محمد زنون: "الأمن القانوني للملزم بالضريبة"، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة القاضي عياض كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مراكش، السنة الجامعية 2019/2018.

نصير مكاوي، "تأويل القاضي الإداري لقواعد القانون الضريبي"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا، السنة الجامعية 2013.

#### المقالات

جواد لعسري، "سلطة التشريع المالي بقرار إداري"، مقال منشور بموقع:

<https://www.hespress.com>

أطلع عليه بتاريخ: 24 يوليوز 2020 على الساعة 22.30.

جواد لعسري، "مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي في التشريع والقضاء"، مقال منشور بمجلة مسالك العدد 4 لسنة 2005.

خنفور يوسف و خالد مبروكي: "التشريع الجبائي وضرورة الأمن القانوني الضريبي"، مؤلف جماعي حول مستجدات حكمة المالية العامة بالمغرب، سلسلة منشورات مختبر السياسات العمومية بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية المحمدية، مطبعة المعارف الجديدة الرباط، سنة 2021.

خنفور يوسف: "واقع النظام الجبائي المغربي ومرتكزات نموذج جبائي تنموي مأمول"، منشورات مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، سلسلة مؤلفات جماعية، النموذج التنموي الجديد: قراءة في السياق وسؤال التنمية بالمغرب؟، مطبعة دار القلم الرباط، سنة 2020.

سعد برادة أغزيولي: "سلطات القاضي الإداري في توجيه الإدارة وسد النقص في التشريع"، دفاتر محكمة النقض الغرفة الإدارية، مطبعة الأمنية، الرباط، سنة 2021.

عبد العزيز اليعكوبي: "قاعدة التفسير الضيق للنصوص الضريبية"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 17 ، سنة 1996.

محمد بوكوطيس، "الأمن القانوني في المجال الضريبي"، مقال منشور بمجلة الإرشاد القانوني، عدد 2 و 3 مزدوج، سنة 2018.

- محمد شكيري: " القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية ونقدية"، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 49 سنة 2003.
- محمد قصري: " المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري"، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية - سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية . الطبعة الأولى، سنة 2005.  
المراجع باللغة الفرنسية
- ✚ **Bachir Yelles chaouche**, "la pratique de l'avis à tiers détenteur", revue de Entreprise de commerce, n 1, 2005.
- ✚ **Cathy Pomart** - La magistrature familiale : Vers une consécration légale du nouveau visage de l'office du juge de la famille. Editions L'Harmattan, 2004. Collection Logiques Juridiques.
- ✚ **Christophe De La Mardiere**, "la doctrine administrative en droit discal", REFP n75 –septembre 2001.
- ✚ **Eric Carpano** - Etat de droit et droits européens. Collection Logiques Juridiques, 2005.
- ✚ **Frédéric Douet**, "contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne française", Edition L.G.D.J, 1997.
- ✚ **Jean pierre cassimir**, "contrôle fiscale –contentieux de recouvrement- collection les codes RF, 10 -ème édition, 2007.
- ✚ **Jean-Pierre Darrieutort**, "la doctrine administrative en droit fiscal", RFFP n 75, septembre 2001.
- ✚ **Julie Guez**, « L'interprétation en droit fiscale », bibliothèque de l'institut tunc, tome 12, 2007.
- ✚ **Karim sidi Ahmed**, "droit fondamentaux du contribuable et procédures fiscales étude comparative ", Tome 1, l'harmattan, 2008.
- ✚ **Marie Masclat de Barbarin** , le contentieux du recouvrement de l'impôt , L.G.D.J RF ,siraP.
- ✚ **Martin Collet**, "les conditions d'invocabilité de la doctrine administrative", RFFP N112 Novembre 2010.
- ✚ **Michel Bouvier** « La doctrine administrative en droit fiscal : entre droit et politique », Revue française de finances publiques, n°75 Septembre 2001.
- ✚ **Montesquieu, de l'esprit des lois**, ÉDITION ÉDOUARD LABOULAYE GARNIER FRÈRES, 1875.
- ✚ **Stéphane Razek** , le pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur; édit litec, librairie IBRAI de la cour de cassation 2001 , paris.

## "النظام الضريبي المغربي وسؤال المشروعية" على ظل التحولات الكبرى للمالية العامة

د. رشيدة عدي

دكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية

بجامعة محمد الخامس بالرباط

Addiracha88@gmail.com

### مقدمة

يعد التشريع الضريبي législation fiscale من أهم المجالات التي تتعرض للصراع والتناقض بين حقوق المكلف Droits du financier من جهة، وحقوق الدولة les droits de l'état من جهة أخرى، فهذا التشريع يتحمل مسؤولية تحقيق التوازن الذي يوقف هذا الصراع، فيكفل حماية المكلف والدولة بقدر متناسب، ويلتزم في سبيل كفالة هذه الحماية بإحترام الضمانات التي ينص عليها الدستور في

فصله 77<sup>258</sup>، ففي فرنسا يعد أن المادة 14 من إعلان حقوق الإنسان والمواطن الصادر عام 1789 الأساس لهذا المبدأ، حيث أكد على أن لجميع المواطنين الحق في التأكد بأنفسهم أو من خلال ممثليهم من الحاجة إلى الضريبة العامة وفي الموافقة عليها بحرية وفي متابعة استخدامها، وفي تحديد مقدارها ووعائها وتحصيلها ومدتها<sup>259</sup>، أما في النظام المصري فقد كانت المبادرة الأولى في هذا الصدد ابتداء من دستور 7 فبراير سنة 1882<sup>260</sup>، الذي نص على عدم جواز فرض ضرائب جديدة أيا كان شكلها إلا بقانون يصادق عليه مجلس النواب<sup>261</sup>.

ارتبط فرض الضرائب من الناحية التاريخية بوجود المجالس التشريعية، لما ينطوي عليه من تحميل المكلفين بها، أعباء مالية تقتطع من ثرواتهم، مما يتعين معه تقريرها لضرورة تقتضيها، فلا يكون إنشاؤها وتعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها إلا بناء على قانون، ويقع مخالفا للدستور كل تجاوز لأسسها الموضوعية وتنكب لأغراضها المقصودة منها، ولو كان الغرض من فرضها زيادة موارد الدولة لمقابلة مصلحة مشروعة.

المشروعية هي مصطلح متعدد المعاني، فتارة يقصد به معايير التثبيت من مشروعية الأعمال والتصرفات، وهذا ما يعبر عنه الفقه بالشرعية، وتارة أخرى يقصد بها الصفة التي ينبغي لكل عمل أو تصرف أن يتصف بها ليحوز الصفة القانونية والتي تعرف فقها بالمشروعية، وتارة ثالثة يصرف مفهوم المشروعية إلى فكرة القانونية والتي تحكم عملية التثبيت من مدى توافق التصرفات القانونية مع ما يقر في الضمير الجمعي للأمة من أفكار وقيم واعتقادات ومبادئ حاكمة، وهذا المعنى الأخير هو الذي

<sup>258</sup> - ينص الفصل 77 من دستور 2011 على أن: يسهر البرلمان والحكومة على الحفاظ على توازن مالية الدولة، وللحكومة أن ترفض بعد بيان الأسباب، المقترحات والتعديلات التي يتقدم بها أعضاء البرلمان، إذا كان قبولها يؤدي بالنسبة لقانون المالية إلى تخفيض الموارد العمومية، أو إلى إحداث تكليف عمومي، أو الزيادة في تكليف موجود

<sup>259</sup> TROTABAS : Finances publiques ed 1969 p 18 et Suivi

<sup>260</sup> - رمضان صديق: الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري، دراسة تحليلية لأهم الأحكام بعدم الدستورية وأثارها، سنة 1997 بدون ناشر ص 15

<sup>261</sup> - تنص المادة 30 من دستور 7 فبراير 1882 على أنه "لا يجوز ربط أموال جديدة أو رسوم أو عوائد على منقولات أو عقارات إلا بمقتضى قانون يصادق عليه مجلس النواب".

نقصه في نص هذا المقال القانوني، والذي نصرفه الى ما أسميناه القانونية الواقعية<sup>262</sup>، والتي تحكمها اعتبارات عديدة منها ما هو سياسي، ومنها ما هو اجتماعي واقتصادي وثقافي وديني، بل ومنها ما هو شخصي، والمقصود منها التوجهات الفكرية والإيديولوجية لواضعي القوانين، وكذا القائمين على تنفيذها وكذلك المرجعية الفكرية للقضاة المختصين بالفصل في الدعاوى التي تحتكم إليها<sup>263</sup>.

إذن في ظل التحولات الكبرى للمالية العامة، من أين تستمد الضرائب بالمغرب مشروعيتها؟ وما هي ضوابط سلطة المشرع في إقرارها؟

### المبحث الأول: الإطار النظري للمشروعية الضريبية بالمغرب

أسس الفكر العلمي الضريبي عددا من النظريات لتبرير الإقتطاع الضريبي، وتعتبر المدرسة القديمة من أهم النظريات التي بنيت عليها نظريات الفرض الضريبي، وهي نظرية العقد الاجتماعي، حيث يستند الفرض الضريبي وفقا لهذه النظرية على عنصر "المقابل" الذي يحصل عليه دافع الضريبة من الدولة، وتبرير ذلك وجود عقد ضمني يبرم بين الدولة والأفراد يتم الاتفاق على أحكامه بواسطة السلطة التشريعية، فموجب هذا العقد يتنازل الفرد على جزء من دخله للدولة مقابل إستفادته من مجموعة من الخدمات<sup>264</sup>. حيث يرى مونتسيكو أن "موارد الدولة إن هي إلا أنصبه يؤديها المواطنون من أموالهم لقاء أن تؤمنهم الدولة على ما تبقى في أيديهم منها ولتكفل لهم حق التمتع بها"<sup>265</sup>.

<sup>262</sup>- حسين مقداد: المدلول السياسي والقانوني للدستور ودور القاضي الدستوري في تحقيق التطابق بينهما، دراسة تأصيلية مقارنة في القانونين المصري والأمريكي، مجلة حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية العدد 28 يناير/يوليو 2013، ص 272

<sup>263</sup>- حسين مقداد: الحريات الرقمية بين حداثة المفهوم وتقدمية الدستور، دراسة تأصيلية مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، د.ن. ص 35 وما بعدها.

<sup>264</sup>- يرى هوبز " أن الضرائب ليست إلا أجورا مستحقة لهؤلاء الذين بيدهم السيف، لحماية الناس في مسعاهم للرزق في شتى أنواع المهن والحرف".

ويرى كذلك أن "الغاية من وجود الدولة هي حماية الفرد الذي له حق طبيعي بالتمتع بهذه الحماية ليعيش بسلام في المجتمع، وعلى الفرد أن يدفع ثمن هذه الحماية، وأن الضريبة ما هي إلا ثمن ما يشتريه الفرد من اطمئنان وأمن".

<sup>265</sup>- منصور ميلاد يونس: مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة طرابلس، طرابلس، سنة 1991، ص 109-

ومع ما يؤخذ على هذه النظرية من إنتقادات، فإنه مما لا شك فيه أنها كانت تهدف إلى الحد من سلطة الملوك والأمراء في فرض الضرائب، وأن تجعل هذه السلطة مشروطة بموافقة ذوي الشأن من عامة أبناء الشعب

إذا كان من غير الممكن تبرير فرض الضريبة إستنادا إلى النظرية العقدية، فإنه يبدو ضروريا البحث عن سند آخر يبرر فرضها ويتمشى مع واقع الدولة وطبيعتها، وقد وجد فريق من الكتاب أن الأساس القانوني الذي يمكن أن يبرر فرض الضريبة هو فكرة التضامن الإجتماعي القائم بين كافة المواطنين في الدولة، فالأفراد يلتزمون بدفع الضرائب بصفتهم أعضاء في جماعة تقوم على أساس من التضامن الوطني، وهذا التضامن يقضي بموجب مساهمة كل فرد وبحسب مقدرته التكليفية في تحمل الأعباء العامة، وبغض النظر عن مقدار المنفعة أو المقابل الذي قد يحصل عليه.

فأنصار هذه النظرية يقولون أنه لا يجب النظر إلى الضرائب من حيث المنفعة التي تعود على الأفراد، ففي رأيهم أن الضريبة فريضة يجب أن يؤديها كل فرد باعتباره عضوا في المجتمع دون النظر إلى المنفعة التي تعود عليه من الخدمات العامة التي تؤديها الدولة، وبعبارة أخرى يرى أنصار هذه النظرية أن الضريبة ترتكز على فكرة التضامن الاجتماعي ويجب على كل فرد أن يدفعها تبعا لمقدرته على الدفع أي مقدرته على الإسهام في النفقات العامة للمجتمع.

ولما كان من غير الممكن ترك الأمر إلى الأفراد لتحديد مساهمتهم في تحمل الأعباء العامة، فإن الدولة تقوم بما لها من سيادة وسلطان، بإلزام كل منهم بدفع نصيبه فيها بحسب مقدرته التكليفية أي قدرته المالية على الدفع.

**المطلب الأول: المشروعية الضريبية على ضوء النظرية العامة للضرائب**

أضحى مبدأ المشروعية الضريبية – لا ضريبة ولا إعفاء إلا بنص قانوني- واحدا من الأصول الكلية التي توضع على هديها سياسات الدول، وتسطر على ضوئها مبادئ وأحكام القضاء<sup>266</sup>، ولما لا والضريبة انتقاص للذمة المالية للمكلفين بها، ما يشعرهم بأنها أقرب ما تكون إلى كونها غرامة اجتماعية إن جاز التعبير. الأمر الذي يستلزم من أفراد السلطة المفوضة شعبيا في التعبير عن إرادة الأمة بفرضها وتقرير الإعفاء منها، وهو ما استجابت له كافة الدساتير أضحت تركز لانفراد سلطة التشريع بهذه الصلاحية<sup>267</sup>.

### الفقرة الأولى: مفهوم المشروعية الضريبية

هذا وتنصرف المشروعية في مفهومها العام، والذي يتمثل أساسا لعمل الإدارة العامة في شتى مجالاتها ضريبية كانت أو غيرها، إن توافر الأساس القانوني الذي تستمد منه الصلاحيات القانونية من ناحية أولى، والصفة التي تلحق بالعمل أو التصرف القانوني الذي يتخذ تنفيذا تطبيقا للقواعد والمبادئ، التي تمثل هذا الأساس القانوني من ناحية أخرى، وأوضح معاني المشروعية أن تخضع الجهة القائمة على تنفيذ القانون لحكمه، فهذا ادعى الى تقييد المخاطبين به بحكمه، بل ركيزة أساس لسيادة القانون.

استعمل المشرع الدستوري المغربي مصطلح المشروعية مرة واحدة، وبالضبط في الفصل 11 من دستور المملكة لسنة 2011، "الانتخابات الحرة والنزهة والشفافة هي أساس مشروعية التمثيل الديمقراطي" وتمت ترجمتها الى اللغة الفرنسية بـ "la légitimité".<sup>268</sup>

وورد مصطلح الشرعي المشتقة من الشرعية مرة واحد في الفصل 32 من الدستور " الأسرة القائمة على الزواج الشرعي هي الخلية الأساسية للمجتمع" وترجمت كلمة شرعي بـ légal، ما يفيد أن المشرع الدستوري حسم النقاش المتعلق بترجمة مصطلحي الشرعية والمشروعية

### الفقرة الثانية: تمييز المشروعية والشرعية الضريبية

<sup>266</sup> - conseil constitutionnel ; 3 mai 2007-1 LOM . Compétences fiscales en Polynésie française ; conseil d'Etat ; 12 janvier 2007 ; M Flosse Polynésie française, Mme Bopp du Pont (n°293542.293924.294054) mentionnée au Xavier Cabannes : chronique de jurisprudence Fiscale Relative a la Polynésie française, année 2007p1-4

<sup>267</sup> - Victor Thuronyi and Frans Vanistendael : Tax Law Design and Drafting volume 1 International Monetary Fund 1996 p 2

<sup>268</sup> - الفصل 11 من الدستور المغربي 2011

الشرعية والمشروعية مصطلحان توأمان متلازمان، يصعب التمييز بينهما، غير أنهما وإن كانا يتقاطعان في بعض الجوانب إلا أنهما يختلفان في أمور جوهرية، فإذا كانت الشرعية تعتمد القانون أساسا لها دون النظر إلى الطريقة التي وضع بها ودونما الإهتمام بردة فعل المخاطب في أغلب الأحوال، فإن المشروعية تجد أساسها بالإضافة إلى القانون في مبادئ العدالة والدين والأخلاق والعادات وقناعة المخاطب ومدى إستجابته للطوعية للقانون.

ترتبط الشرعية بالقاضي الإداري مباشرة، وفي أحيان كثيرة ترتبط بالقاضي العادي، لأنها الوسيلة الناجعة التي من خلالها يبسط القاضي الإداري والقاضي العادي رقابتهما على التصرفات الإدارية، من أجل خلق توازن بين المصلحة العامة .

#### المطلب الثاني: مصادر المشروعية الضريبية بالمغرب

في الفكر العربي الإسلامي ارتبطت الاقتطاعات الإجبارية أي الضرائب بصيرورة الدولة، يقول ابن خلدون في مقدمته: " اعلم أن الدولة تكون بدوية كما قلنا، فتكون لذلك قليلة الحاجات لقلة الترف... ثم لا تلبث أن تأخذ بدين الحضارة في الترف... فيكثر لذلك خراج أهل الدولة ويكثر خراج السلطان كثرة بالغة فسيحدث صاحب الدولة أنواعا من الجباية يضرها على البيوعات ويفرض لها قدرا معلوما على الأثمان في الأسواق وعلى أعيان السلع في أموال المدينة"<sup>269</sup>.

غالبا ما استمدت الضريبة مشروعيتها من مشروعية الدولة نفسها<sup>270</sup>، وغالبا ما شكل النزاع حول الضريبة والتضريب على العموم أساس النقاش حول مشروعية الدولة، هكذا يحفظ لنا التاريخ ظهور الماكنا كارتا في إنجلترا إثر النقاش حول الضريبة الواجب دفعها للملك، كما أن استقلال الولايات المتحدة الأمريكية جاء عقب رفض الأمريكيين لضرائب التاج البريطاني<sup>271</sup>.

<sup>269</sup> - ابن خلدون: كتاب العبر وديوان المتبدأ والخبر في أيام العرب والعجم والبربر، المعروف بالمقدمة، الجزء الأول، المطبعة الأدبية، الطبعة الثالثة، بيروت 1900، ص 280

<sup>270</sup> - الحاج قاسم محمد: القانون الدستوري والمؤسسات السياسية، الطبعة الثالثة، مكتبة بروفانس، الدار البيضاء 2007 ص 22

<sup>271</sup> - Bouvier Michel : Introduction au droit fiscal général et a la théorie de l'impôt. LGDJ 6eme édition Paris 2004 p 150

وظف المشرع المغربي مصطلحي الشرعية والمشروعية في كثير من النصوص القانونية بما فيها الدستور، وخص كل مصطلح بحمولة قانونية معينة وحافظ عليها في كثير من الحالات وحافظ عليها في كثير من الحالات، وحافظ كذلك على وحدة الترجمة، حيث ترجم الشرعية ب la légalité والمشروعية ب la légitimité مع بعض الاختلافات القليلة التي أملتها في كثير من الأحيان السياقات العامة للمقتضيات القانونية وبنية وتركيبه الجملة القانونية من خلال خصوصيات كل لغة.

### الفقرة الأولى: الدستور

ارتباطا بمبادئ الديمقراطية ودولة الحق والقانون، أولى المشرع المغربي اهتماما بالغاً منذ السنوات الأولى للاستقلال بالإصلاح المالي والإداري، وإرساء دعائم اقتصاد وطني مبني على أسس السيادة الوطنية. وهكذا تضمن أول دستور للمملكة سنة 1962 مبادئ وقواعد لتدبير المال العمومي. وتوالت مشاهد الإصلاح المالي العمومي، عبر المراجعات الدستورية ( 2011-1996-1992-1972-1970 ) وكذا إصلاح القانون التنظيمي للمالية العامة والترابية على حد سواء لمواصلة البناء المؤسساتي وتسريع وثيرة الإصلاح الهيكلي.

وقد جاءت التعديلات الأخيرة لدستور 2011 مواكبة للمستجدات الدولية والإقليمية والوطنية سواء على الصعيد الاقتصادي والمالي والاجتماعي. فشكلت مجموعة من الفصول المتعلقة بالمالية سواء العامة أو الترابية بنية أساسية في إرساء مبادئ الديمقراطية ودولة المؤسسات، وهكذا نجد في مقدمة هذه المبادئ، المساواة والتضامن في تحمل التكاليف العمومية، بحيث نص الفصل 39 من الدستور: "على الجميع أن يتحمل كل على قدر استطاعته، التكاليف العمومية التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها." كما أكد الفصل 40 من الدستور على مبدأي التضامن والتناسب في تحمل التكاليف التنموية للبلاد، بالإضافة إلى مبدأ شرعية التكاليف العمومية والتي لا يمكن إحداثها وتوزيعها إلا بمقتضى القانون. كما خصص لموضوع الحكامة حيزاً هاماً من المقتضيات ضمن الدستور الجديد، وذلك بداية من التصدير، وكذا ضمن الفصل الأول منه "...يقوم النظام الدستوري للمملكة على أساس فصل السلط... وعلى مبادئ الحكامة..."، بل الأكثر من ذلك خصص لها الباب الثاني عشر المعنون بالحكامة الجيدة.

تظل أهم المستجدات التي أتت بها دستور 2011 على المستوى المالي، هو توسيع مجالات اختصاص القانون، ومن ضمنها المجالات ذات الطابع المالي، وخاصة الجبائي كالنظام الضريبي ووعاء الضرائب ومقدارها وطرق تحصيلها وكذا النظام القانوني لإصدار العملة ونظام البنك المركزي وأيضاً نظام الجمارك، وهي عناصر حرص النص الدستوري الحالي على تحديدها بشكل صريح في الفصل 71 من الدستور، الذي يستبعد كل إمكانية لفرض اقتطاعات جبائية خارج إطار الشرعية القانونية هذا من جهة.

أما من جهة ثانية، فهناك تصويت البرلمان على النصوص الجبائية، لأن القانون الجبائي يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالقانون المالي، فغالباً ما يتم تحديد الضرائب أو تعديلها أو تغيير أسعارها أو تقرير الإعفاء عنها أو الزيادة فيها عند إصدار القانون المالي، غير أنه لا يمكن القول بأن كل الأمور المتعلقة بالضريبة يختص بها قانون المالية، حيث يمكن للقوانين العادية أن تنظم بعض الجوانب الخاصة بالضريبة. لكن عملياً يظهر الاختصاص البرلماني في المجال الضريبي، من خلال المناقشة والتصويت على قوانين المالية التي تتضمن إجراءات جبائية جديدة أو تعديلات تلحق الضرائب الجارية المفعول.

يمكن القول أن للبرلمان صلاحيات دستورية وقانونية مهمة في المجال المالي، فمشاريع قوانين المالية لا يمكن اعتمادها إلا بموافقة البرلمان الذي يستنفذ في هذا الإطار مجموعة من المساطر لإقرار مدى مشروعيتها والموافقة عليها، لكن عند قراءتنا لمضامين الفصول (75- 77-79) يتبين محدودية دور البرلمان في التشريع ومراقبة المجالي سواء على مستوى المبادرة والإقتراح أو على مستوى التصويت والمصادقة على القانون المالي.

إعتماداً على الدستور المغربي (فصل 52 من دستور 1996، و الفصل 79 من دستور 2011، أعطى للسلطة التشريعية والسلطة التنفيذية حق التقدم باقتراح القوانين مما يدفعنا بالقول أن الاقتراح في المسائل المالية حق للسلطتين معاً، ومع تعاقب الدساتير أثبتت التجربة أن المقترحات البرلمانية تم استبعادها في المجال المالي واقتصر هذا الحق على الحكومة وحدها، وهذا التقليل من المبادرة المالية للبرلمان يأتي في سياق القيود القوية المفروضة على الوظيفة التشريعية.

أما بالنسبة لمسطرة الدفع بعدم القبول الذي نص عليه الفصل 77 من دستور 2011، وكما ذكرنا سابقا فإن مشاريع القوانين المتعلقة بالميزانية تقدم من قبل الحكومة وهي حرة في التصرف من حيث تاريخ التقديم للمناقشة والتصويت عليها، ويتبين هذا التصرف من خلال الفصل 51 من دستور 1996 والفصل 77 من دستور 2011 الذي "منع كل الاقتراحات والتعديلات التي يتقدم بها أعضاء البرلمان، إذا كان قبولها يؤدي بالنسبة لقانون المالية إلى تخفيض الموارد العمومية أو إلى إحداث تكليف عمومي أو زيادة في التكليف."

أما بالنسبة للترخيصات في البرامج والمخططات تبقى الحكومة هي التي تملك الصلاحيات في التقدم بمشاريع قوانين ترمي إلى تغيير البرنامج المصادق عليها وهو ما أكد عليه الفصل 50 من دستور 1996 والفقرة الثانية من الفصل 75 من الدستور الحالي 2011. أما سلطة البرلمان في هذا الصدد محدودة جدا، حيث تنحصر في التصويت فقط دون المبادرة، كما أن الغرفتين لا يمكنهما تقديم أي اقتراح يرمي إلى إدخال أي تعديلات يمكن أن تترتب عليها تكاليف للمخطط، نظرا لما لها من آثار مكلفة للقانون المالي، على أنه ومع ذلك يمثل التدخل البرلمان للموافقة على المخطط أهمية خاصة، إذ يمكنه من فحص المشاريع الاستثمارية للدولة ومن التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

#### الفقرة الثانية: التشريع العادي

بالنظر للدور الذي لعبته المالية العامة، خاصة موضوع الضرائب، في تاريخ العمل البرلماني، منذ البدايات الأولى لنشوء هذا الأخير في السياق السياسي الإنجليزي، حيث كانت معظم صراعات الملوك والنبلاء المتحكماين في البرلمان تتركز حول هذا الموضوع، فقد ظلت الوظيفة المالية تحظى باهتمام خاص من لدن المؤسسة البرلمانية، حتى وأن كانت هذه الأخيرة قد فقدت جزءا هاما من هذه الوظيفة لفائدة السلطة التنفيذية.

ولئن كانت محطة البرلمان ليست الوحيدة التي يمر منها مشروع قانون المالية السنوي قبل دخوله حيز التنفيذ، خاصة في البلدان التي اتبعت التقليد الفرنسي وأعطت صلاحية إعداد هذا المشروع للحكومة فإنها تبقى الأهم، فهذه المؤسسة تعد المعبر الضروري لمشروع قانون المالية، لأن تصويتها ومصادقتها عليه هو الذي يعطي شهادة الميلاد القانوني لقانون المالية ويجعله قابلا للتطبيق والتنفيذ.

إن فلسفة هذا المبدأ تقوم بصفة أساسية على دعامتين هما: حماية مصلحة المكلف وحماية المصلحة العامة.

فأما عن حماية مصلحة المكلف، فقد قام هذا المبدأ كعلاج ضد هيمنة القوانين الضريبية بوصفها عبئا ماليا يتحمله المكلف جبرا، ويترتب عليه إنقاص ما يمتلكه من مال خاص دون أن يرتبط ذلك بحصوله على منفعة خاصة أو فورية ومباشرة، بل قد يتعرض حين يمتنع عن أدائها لجزاءات مالية أو عقوبات بدنية تمس ملكيته الخاصة أو حرته الشخصية، وهي من الحقوق التي يحرص الدستور على حمايتها، فالضرائب قل أن توجد بها النفس طائفة مختارة، ويدل على ذلك ما يقوله بروشيه <sup>272</sup> Brochier " أن سداد الفرد للضريبة يبلور عداوته الطبيعية تجاه السلطة " ويقول <sup>273</sup> Kimmel: " أن الضرائب تعتبر عملا ضروريا وحتميا للحكومة، والناس يربون على دفعها ربما على مضض أو يدفعونها للهروب من العقوبات التي فرضها القانون على من لا يدفعون، إن الضرائب هي لعنة كل بلد وكل شعب، ولكنها ستظل كذلك وليس منها هروب".

لذلك يأتي هذا المبدأ كي يتحقق معه حماية حقوق المكلف وضمائنه وتحمل الأعباء المالية على أساس من العدل والمساواة، ذلك أن حق الدولة في اقتضاء الضريبة لتنمية مواردها ينبغي أن يقابل حق المكلفين بها والمسؤولين عنها في تحصيلها وفق أسس موضوعية، لذا أخضع المشرع الإدارة الضريبية لمبدأ المشروعية والذي يترتب على مخالفتها وخروجها عن أحكام القانون بطلان عملها الذي يؤدي الحكم بإلغائه زوال هذا العمل وما يترتب عليه بأثر رجعي.

وأما عن حماية المصلحة العامة، فتتحقق من خلال إسناد وظيفة تنظيم أوضاع الضريبة إلى المشرع وحده، تطبيقا لمبدأ انفراد المشرع بالإختصاص في مسائل الضريبة باعتبار أن المصالح التي يحميها قانون الضريبة لا يمكن تحديدها إلا بواسطة ممثلي الشعب، وهو ما عبرت عنه المحكمة الدستورية العليا في العديد من أحكامها وحددت القواعد الرئيسية في الضريبة التي يجب أن تصدر بقانون بمناسبة بحث مدى دستورية قاعدة ضريبية موضوعية أو إجرائية في حالة الطعن أمامهم بعدم دستورية نص قانوني يتناول هذه القاعدة أو تلك، فقالت: السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها

<sup>272</sup> - Brochier Hubert et Tabatoni Pierre : Economie financier, Presses Universitaire de France 1959 P244

<sup>273</sup> - Kimmel Lewis H : Fédéral Budget and Fiscal Policy 1789-1958 ;the Brookings institution,

Washington,D.C.1959 P222

على زمام الضريبة العامة إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها متضمنا تحديد وعائها وأسس تقديره وبيان مبلغها والملتزمين أصلا بأدائها والمسؤولين عنها وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها وكيفية أدائها وضوابط تقادمها وما يجوز أن يتناولها من الطعون اعتراضا عليها.

#### الفقرة الثالثة : الحكم القضائي كمصدر للمشروعية

وبالعودة الى ترجمة مصطلح الشرعية في النصوص القانونية المتعلقة برقابة القضاء الإداري على القرارات الإدارية، والتي نرى أنها بالإضافة الى الدستور، هي التي يستحسن اعتمادها من طرف الفقه والقضاء المغربيين في القانون الإداري عموما وفي قانون المنازعات الإدارية خصوصا، نظرا لارتباطها الوثيق بموضوع رقابة القاضي على تصرفات الإدارة. نجد كلمة شرعية وردت في القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محاكم إدارية كما وقع تغييره 6 مرات: مرة واحدة في الفقرة الثالثة من المادة 8<sup>274</sup>، وأربع مرات في المادة 44<sup>275</sup>، ومرة واحدة في عنوان الباب الثامن<sup>276</sup>، وكلها ارتبطت بفحص شرعية القرارات الإدارية، وترجمت كلها بـ *légalité*، أما القانون رقم 80.03 المحدث بموجبه محاكم الاستئناف الإدارية كما تم تغييره<sup>277</sup>، فقد ورد فيه مصطلح الشرعية مرة واحدة في المادة 16<sup>278</sup>.

#### المبحث الثاني: ضوابط سلطة المشرع في إقرار المشروعية الضريبية

<sup>274</sup> - تنص الفقرة الثالثة من المادة 8 من القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محاكم إدارية على: "وتختص المحاكم الإدارية أيضا بفحص شرعية القرارات الإدارية وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 44 من هذا القانون"  
<sup>275</sup> - تنص المادة 44 من القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه المحاكم الإدارية على: "إذا كان الحكم في قضية معروضة على محكمة عادية غير زجرية يتوقف على تقدير شرعية قرار وكان النزاع في شرعية القرار جديا يجب على المحكمة المثار ذلك أمامها أن تؤجل الحكم في القضية وتحيل تقدير شرعية القرار الإداري محل النزاع الى المحكمة الإدارية أو الى المجلس الأعلى بحسب اختصاص كل هاتين الجهتين القضائيتين كما هو محدد في المادتين 8 و 9 أعلاه، ويترتب على الإحالة رفع المسألة العارضة بقوة القانون الى الجهة القضائية المحال إليها البت فيها.  
للجهات القضائية الزجرية كامل الولاية لتقدير شرعية أي قرار إداري وقع التمسك به أمامها سواء باعتباره أساسا للمتابعة أو باعتباره وسيلة من وسائل الدفاع.

<sup>276</sup> - عنوان الباب الثامن من القانون 41.90 المحدث بموجبه المحاكم الإدارية، في فحص شرعية القرارات الإدارية  
<sup>277</sup> - قانون رقم 80.06 المحدث بموجبه محاكم الاستئناف الإدارية كما وقع تغييره، الصادر الأمر بتنفيذه بالظهير الشريف رقم 1.06.07 الصادر بتاريخ 14 فبراير 2006، جريدة رسمية عدد 5398 بتاريخ 23 فبراير 2006 ص 490  
<sup>278</sup> - تنص الفقرة الأولى من المادة 16 من القانون رقم 80.06 المحدث بموجبه محاكم الاستئناف الإدارية كما وقع تغييره على: " تكون القرارات الصادرة عن محاكم الاستئناف الإدارية قابلة للطعن بالنقض أمام محكمة النقض، ماعدا القرارات الصادرة في تقدير شرعية القرارات الإدارية.

تملك الإدارة في مواجهة القانون الضريبي صلاحية تحديد أنماط تطبيق النصوص المقررة من جانب المشرع، واستنادا إلى مبدأ المشروعية الضريبية فإن تلك الصلاحية يجب أن تحدد في أضيق نطاق، فرخصة تنفيذ القانون الضريبي لا تصاحبها أي إمكانية لتعديل نطاق تطبيقه، فالسلطة التشريعية هي التي تتولى تنظيم أوضاع الضريبة بتحديد وعائها و أسس تقديرها والملمزمين بأدائها، وقواعدها، ربطها وتحصيلها و كيفية أدائها و ضوابط تقادمها و كيفية الطعن فيها، ... إلا أن في بعض الحالات يتوجب على القاضي تحديد محتوى القاعدة القانونية الضريبية، وفي حالات أخرى إزاء عدم وضوح أو عدم انضباط الصياغة التشريعية يتوجب على القاضي أن يبحث عن إدارة المشرع.

و مع ذلك فإن مسألة تفسير النصوص تحكمها عدة ضوابط مستقاة من أحكام القضاء بوجه عام و القضاء الإداري بوجه خاص، فما هي إذن ضوابط تفسير النصوص الضريبية ؟

المشرع الضريبي اختص بإنشاء الضرائب العامة والإعفاء منها وفقا لمبدأ المشروعية الضريبية Le principe de légalité de l'impôt، حيث إنه " لا ضريبة ولا إعفاء إلا بنص قانوني " <sup>279</sup> تطبيقا لمبدأ قانونية الضريبة.

#### المطلب الأول: مبادئ المشروعية الضريبية

يثور التساؤل حول الأساس القانوني للضرائب بمعنى على أي أساس قانوني يقوم حق الدولة في فرض الضرائب <sup>280</sup>، وهو السؤال الذي يستحضر ثلاث توجهات كبرى، الأولى تعتبر أن حماية أرواح الأفراد وأموالهم هو أساس هذا الحق، والثاني يرى أن ما يفيد الفرد أو يحتمل أن يفيد من مجموع الخدمات التي تؤديها الدولة بصفة عامة هو أساس فرض الضريبة، والثالث يعتبر أن الأساس هو أن الدولة شريك غير منظور في الإنتاج.

279

<sup>280</sup> - يتعين التمييز بين مبدأ انفراد التشريع ومبدأ أولوية التشريع Préférence de loi فهذا المبدأ الأخير يحدد قيمة التشريع بالنظر إلى القواعد القانونية اللائحية، بخلاف المبدأ الأول، فإنه يحدد المجال الذي يعمل فيه التشريع منفردا، فبينما يحدد مبدأ انفراد التشريع الموضوعات التي يستأثر التشريع وحده بمعالجتها، فإن أولوية التشريع يحدد مكانته بالنظر إلى القواعد القانونية التي تصدر عن السلطة اللائحية وكلا المبدأين ومختلفين، فانفراد التشريع يحدد اختصاص المشرع، بينما تحدد أولوية التشريع مكانته في السلم التشريعي للقواعد القانونية من منظور تدرج القواعد القانونية في إطار النظام القانوني الواحد.

وبنظرة إجمالية نرى أن الدولة أي السلطة القائمة على المصالح العامة لمصلحة أفرادها، لا غنى لها لأجل تنظيم هذه المصالح عن الحصول على أموال طائلة، ولا مناص من أن يقوم بهذه النفقات ويتغذية موارد الدولة وإمدادها بما هي في حاجة إليه من المال أفراد هذه الأسرة الكبرى، ولكن لا بمقدار ما يفيد منها كل منهم مباشرة ولكن بمقدار طاقة كل منهم.

### الفقرة الأولى: انفراد التشريع

تعبر الضرائب والرسوم التي تجبها الدولة من الأفراد والمؤسسات عن الصورة القانونية لمساهمة الأفراد في النفقات العامة وهي نتيجة محتومة للحياة الاجتماعية، فالشعب هو وحده صاحب الحق في فرض الضرائب، إلى أن تكونت الفكرة القائلة "بأن أفراد الأمة هم الذين يحددون هذه النفقات ويقررون الضرائب بمحض سلطانهم عن طريق ممثلهم القانونيين، فالأمة ممثلة في برلمانها في البلاد الدستورية هي التي تقرر هذه الضرائب وتحددها من حين إلى حين بمقدار الحاجة إليها، وهذا الحق هو السبب الأصلي في جهاد الأمم المتوالي للحصول على الدساتير، ومع أن الأمم جاهدت أيضا في سبيل الحرية وفي سبيل تحقيق العدالة ومنع الظلم، ولكي تكون هذه الدساتير سجايا لحريتها وكرامتها، فقد كان الهدف الأول الذي سعت إليه أن تكون هي صاحبة الرأي في تقرير الضرائب التي تفرض عليها تخلصا من تعسف الإدارة، وهاهي أل Manga Carta أو الميثاق الأعظم التي استخلصها الشعب الانجليزي من الملك يوحنا في 15 يونيو 1215 وانتزعا منه انتزاعا تتضمن على الأخص عهدا من الملك بألا يفرض الضرائب على الشعب إلا برضاه.

ولذلك يمكن القول أن الضرائب ذات صفة اختيارية بمعنى أن الأمة حرة في فرضها أو عدم فرضها، ولكنها في الوقت نفسه ذات صفة إجبارية بمعنى أنه بعد تقريرها لا يجوز لأحد أن يمتنع عن تأديتها.

من النتائج المترتبة على ما تقدم أن السلطة التشريعية وحدها هي التي لها حق تقرير الضرائب.

وفي البلدان الديمقراطية التي أخذت بنظرية ازدواج الهيئة النيابية أي التي نص دستورها على إنشاء مجلس نواب ومجلس شيوخ، جرت أغلبية الدساتير أو جرت التقاليد البرلمانية على إعطاء نوع من الأولوية أو من الترجيح في المسائل المالية عامة وفي مسائل الضرائب على الأخص لمجلس النواب على مجلس الشيوخ، وذلك على اعتبار أن المجلس الأول اصح تصويرا لرأي الأمة وأصدق تمثيلا لها من

المجلس الثاني، بل أن بعض الدساتير نصت على تغليب رأي مجلس النواب على رأي مجلس الشيوخ في المسائل المالية، طبقاً للمبدأ المقرر من قرون في إنجلترا<sup>281</sup>

ومنذ اندلاع الثورة الفرنسية في فرنسا أقرت بأنها هي وحدها صاحبة الحق عن طريق ممثلها في فرض الضرائب، ولما كان النواب أوفى تمثيلاً للأمة من الشيوخ لأنهم يجيئون جميعاً عن طريق الانتخاب وجب بطبيعة الحال تغليب رأيهم:

ومع سكوت القوانين الدستورية الفرنسية عن النص على حق البرلمان في تقرير القوانين المالية، فإن العرف الدستوري الثابت قضى بثبوت هذا الحق للبرلمان دائماً، وقانون الميزانية السنوية يختم دائماً في فرنسا بمادة هذا نصها:

Toutes contributions directes ou indirectes autres que cèles qui sont autorisées par la loi da finances de l'exercice... à quelque titre ou sous quelque dénomination qu'elles se perçoivent sont formellement interdites.

وترجمتها لا يسوغ قطعاً جباية أي نوع من الأعباء (أو التكاليف أو الضرائب بمعناها الواسع) مباشرة كانت أو غير مباشرة غير تلك التي أذن بها بمقتضى قانون المالية (المقصود به قانون الميزانية) عن سنة بأي سبب وبأية تسمية تحصل جبايتها.

يلاحظ أن عبارة في حدود القانون ليس المقصود بها أن يكون قد صدر قانون بالرسوم، إذ أن الدستور لا يحتم استصدار قانون إلا بالنسبة للضرائب دون الرسوم، وإنما المقصود أن يكون تقرير الرسوم قد صدر من السلطة التي تملك تقريرها قانوناً.

ولا خلاف في أن مجلس النواب هو المنوط به إنشاء الضرائب العامة والإعفاء منها وفقاً لمبدأ المشروعية الضريبية le principe de légalité de l'impôt، لكن عندما تباشر الإدارة الجبائية - ممثل الدولة - الإجراءات اللازمة لاقتضاء حقها في الضريبة يبدو خطر المساس بحق المكلف من خلال مباشرة هذه الإجراءات، ولذلك يتعين على المشرع أن يتدخل في هذه الحالة لكي يقرر الحدود والشروط اللازمة

<sup>281</sup> - إنجلترا هي أول أمة حصلت من ملكها منذ سنة 1215 على وثيقة تقضي بعدم جواز فرض ضرائب على الشعب بغير رضاه. انظر حبيب المصري باشا: ضرائب الدخل في مصر، مطبعة مصر 1945 ص 48 بند 49 وما بعدها

لتحقيق التوازن بين حق الدولة في اقتضاء الضريبة وتكوين الحصيلة لمواجهة النفقات العامة، وبين حماية حقوق المكلف وضماناته وتحمل الأعباء المالية على أساس من العدل والمساواة، وبناء على ذلك فإن القانون وحده هو الذي يحدد الإجراءات الضريبية.

وإذا كان مبدأ انفراد التشريع يعني اختصاص المشرع وحده بمعالجة المسائل التي تدخل في اختصاصه، فإن ذلك يعني أن السلطة التنفيذية لا تملك من خلال اللوائح معالجة المسائل التي تدخل في اختصاص المشرع وحده، ومن ناحية أخرى، يعني هذا المبدأ أن المشرع لا يملك أيضا الإفلات من مسؤوليته في معالجة هذه المسائل وتوفير الضمانات لممارسة الحقوق والحريات، فالتشريع على هذا النحو هو السند الذي يتوقف عليه تنظيم ممارستها ورسم حدودها، على أن ذلك المبدأ لا يصادر حق السلطة التنفيذية من خلال اللوائح في تنظيم وتنفيذ ما أقره المشرع.

كما أن التشريع بوصفه صادرا من أقدر السلطات على استجلاء جوانب الصالح العام، والتعبير عن مقتضياته لارتباط هذه السلطة بإرادة الشعب، هو الذي يمكن أن يضمن التوازن بين حق الدولة في اقتضاء الضريبة وتكوين الحصيلة لمواجهة النفقات العامة، وبين حماية حقوق المكلف وضماناته وتحمل الأعباء المالية على أساس من العدل والمساواة، وهو إذ يفعل ذلك لا يجوز أن ينال من تلك الحقوق بما يقلص من محتواها، أو يجردها من خصائصها أو يقيد آثارها، وإلا كان هذا التنظيم مخالفا للدستور.

وعلى ضوء ما تقدم يمكن القول أن مظاهر انفراد التشريع تكمن في ثلاث نقط أساسية:

أولها: أن هذا الانفراد يتعلق بالحقوق وغيرها من المجالات التي يحددها الدستور

ثانها: أن يتحدد بأهداف معينة عبر عنها الدستور ولا يجوز للسلطة التقديرية للمشرع أن تتجاوزها أو تنحرف عنها في الكيفية التي يباشر فيها اختصاصه الفريد.

ثالثها: أنه انفراد مانع، يحول دون مشاركة السلطة التنفيذية فيه عن طريق اللوائح إلا في الحدود التي ينص عليها التشريع طبقا للدستور

## الفقرة الثانية: اليقين القانوني الضريبي

يعد اليقين القانوني الضريبي الركيزة الثانية لمبدأ المشروعية الضريبية، فإذا كانت الركيزة الأولى تتمثل في انفراد التشريع بالنص على القواعد الضريبية، فإن الركيزة الثانية تتمثل في اليقين القانوني الضريبي، ذلك أن جوهر المشروعية ليس مجرد صدور القواعد الضريبية بإرادة الشعب من خلال التشريع، وإنما أيضاً، وبذات الأهمية والدقة، أن يكون المخاطبون بهذه القواعد على وعي وإدراك وإحاطة بهذه القواعد قبل الإقدام على تطبيقها عليهم، وذلك بالنظر إلى ما تنطوي عليه من مساس بحقوقهم، فلا معنى لسيادة القانون ما لم يشعر المخاطبون بالقانون بالاستقرار في تطبيق القواعد القانونية فيما يتعلق باحترام حقوقهم باعتبار أن تنظيم العلاقات القانونية من وظائف القانون، حيث يؤدي اهتزاز الاستقرار في العلاقات القانونية بالتبعية إلى اهتزاز صورة القانون في أعين المخاطب به، ولهذا كان الأمن القانوني *la sécurité juridique* أحد العناصر الأساسية في الدولة القانونية<sup>282</sup>، أو دولة المؤسسات.

وإذا كانت سيادة القانون ضماناً لحماية الحريات والحقوق، فإن الأمن القانوني يبدو العمود الفقري لهذه الحماية، حيث يتجلى في حماية النظام القانوني بأسره، فهو يهدف إلى حماية الحقوق والحريات، للوصول إلى ما عبر عنه الفقهاء الألمان، إلى الثقة المشروعة *la confiance légitime* في القانون، باعتباره مستنداً إلى سيادة الشعب في النظام الديمقراطي.

ويتطلب اليقين القانوني الضريبي وضوح النص وتحديده، فلا شك أن غموض النص الإجرائي وسوء صياغته يفتح الباب أمام التفسيرات المتضاربة ويؤدي إلى عدم اليقين بخصوص ما ورد من إجراء في هذا النص. ولهذا وجب على السلطة التشريعية أن تصدر تشريعات واضحة محددة بعيدة عن الغموض وعدم التحديد، خاصة في مباشرة الإدارة الضريبية الإجراءات اللازمة لانقضاء حقها في الضريبة فيبدو خطر المساس بحق الممول من خلال مباشرة هذه الإجراءات.

<sup>282</sup> - أعمال المائدة المستديرة الدولية الخامسة عشر التي عقدت في أكس ان بروفانس في 10 و11 ستمبر 1999 والتي

عقدت حول موضوع الدستور والأمن القانوني، انظر التقرير الفرنسي *annuaire international de justice*

*constitutionnelle* 1999,p 173

كما تتطلب المشروعية الإجرائية كي تتحقق قاعدة اليقين ومن ثم الأمن القانوني عدم رجعية القانون الضريبي، حيث إن القوانين الضريبية شأنها شأن سائر القوانين الأخرى تسري بأثر مباشر على الوقائع والمراكز القانونية التي تقع أو تتم بعد نفاذه، ولا يسري بأثر رجعي على الوقائع السابقة عليه إلا إذا تقرر ذلك بنص خاص، كما أن الإجراءات الجديدة تسري على ما لم يكن فصل فيه من منازعات أو ما لم يكن تم من الإجراءات قبل تاريخ العمل به، كما أن كل إجراء تم صحيحا في ظل القانون السابق يبقى صحيحا ما لم يرد به نص جديد.

وأخيرا كي تتحقق قاعدة اليقين القانوني يتطلب مبدأ المشروعية الإجرائية في النظام الضريبي أن تفسر أحكامه طبقا لذاتيته، دون خضوع في ذلك للتفسيرات المقررة في غيره من القوانين. فيجب أن يتم تفسير النصوص الضريبية طبقا للمعنى الخاص الذي يقصده القانون الضريبي، وفي نطاق المبادئ الضريبية، كما يجب أن يتم تفسير النصوص الضريبية في حدود إرادة المشرع الضريبي بحيث يكون التفسير مقرا إذا كانت عبارة النص واضحة مؤدية لغرض المشرع، أما إذا كانت عبارة النص غامضة فيكون التفسير واسعا إذا انصرفت إرادة المشرع إلى تقرير قاعدة عامة فيطبق النص على كافة الأمور سواء تلك التي أرادها المشرع أن يطبق عليها النص وان لم يتضمنها ذلك النص صراحة. أو تلك الأمور التي تقتضي حكمة التشريع أن يمتد إليها أثر النص.

### المطلب الثاني: حدود سلطة تدخل السلطتين التشريعية والتنفيذية في إقرار المشروعية الضريبية بالمغرب

قبل الحديث عن القيود التي تعتبر تحجيما لدور البرلمان في مجال التشريع المالي، تجدر الإشارة إلى أن الفصل 77 من الدستور الجديد، ساوى بين الحكومة والبرلمان في مهام السهر على الحفاظ على توازن مالية الدولة "بما يفهم بمفهوم المخالفة"، أن للبرلمان حق معارضة أي تكليف يرهق مالية الدولة تقترحه الحكومة، وأيضا أن يرفض كل ما من شأنه أن ينقص من موارد الدولة.

### الفقرة الأولى: سلطة الحكومة في إقرار المشروعية المالية بالمغرب

من خلال قراءة منطوق الفصل 77 يعتبر هذا الأخير بمثابة قيود مفروضة على مناقشة مشروع قانون المالية، حيث ينص هذا الفصل في فقرته الثانية " وللحكومة أن ترفض بعد بيان الأسباب المقترحات

والتعديلات التي يتقدم بها أعضاء البرلمان ترفض إذا كان قبولها يؤدي بالنسبة للقانون المالي إما إلى تخفيض الموارد العمومية وإما إلى إحداث تكليف عمومي أو الزيادة في تكليف موجود.

ويتضح أن الدستور ألزم الحكومة بتعليق قرار الرفض، وهذا قيد بالنسبة للحكومة، وفي نفس الاتجاه ولتجاوز السلبيات التي كان يطرحها الفصل 51 من دستور 1996 والذي تم الإبقاء عليه ضمن الدستور الحالي من خلال الفصل 77 اقترح الأستاذ "محمد أمزيان" أنه يمكن اعتبار قرار وزير الاقتصاد والمالية عند استخدامه للفصل المذكور، قرار إداريا يجوز الطعن فيه أمام القضاء الإداري باعتباره قرارا مؤثرا في المراكز القانونية للطاعنين.

أما الفصل 79 من الدستور، يضع قيودا آخر متعلقا بحق الاقتراح والتعديل يتجلى في كون أن هاته التعديلات يجب أن يتم تقديمها إلى اللجان البرلمانية المختصة عندما تكون هذه الأخيرة بصدد دراسة مشروع قانون المالية، وذلك لأنه بعد افتتاح المناقشة العامة يمكن للحكومة أن تعارض في بحث كل اقتراح أو تعديل لم يعرض من قبل على اللجان البرلمانية التي يعينها الأمر (الفصل 83 الفقرة الأولى). لأن ما من مقترح أو تعديل برلماني لا بد أن ينجم عنه الزيادة في تكليف موجود وإحداث تكليف عمومي. الأمر الذي جعل الأستاذ عبد القادر تيعلاتي ينكر وجود اختصاصات مالية فعلية للبرلمان لوجود هذا القيد الدستوري الذي يضع نظاما قاسيا لقبول مقترحات وتعديلات البرلمانيين من طرف الحكومة

#### الفقرة الثانية: حدود تدخل البرلمان في إقرار المشروعية الضريبية

تعتبر الضريبة المصدر الرئيسي للمالية العامة. فعلى الرغم من النقد الذي يمكن أن ينصب على جانب من جوانبها إلا أنها تبقى مقبولة لدى الجميع من حيث المبدأ، باعتبارها ضرورة لا بد منها لتغطية التكاليف العامة،<sup>283</sup> ، فمن هذا المنطلق تستمد الضريبة مشروعيتها قبل كل شيء. وهذا ما عبر عنه

<sup>283</sup> -Michel Bouvier, Marie-Christine Esclassan & Jean-Pierre Lassale, Manuel « FINANCES PUBLIQUES », 7<sup>ème</sup> édition. 2004 p 567

كاستون دجيز "G. Jèze توجد علاقة جد متينة بين الضريبة و النفقات و التي يمكن أن نعبر عنها بكون نفقات المصلحة العامة هي أساس و مقياس الضريبة الحديثة"<sup>284</sup> ،

لكن تبقى المشروعية القائمة على البعد الاقتصادي و المالي تبقى قاصرة لوحدها لتبرير الاقتطاعات الضريبية. فحتى تتصف الاقتطاعات بنوع من المعقولية ينبغي الأخذ بعين الاعتبار الأبعاد الأخرى للمشروعية و المتمثلة في الأبعاد الاجتماعية و السياسية و القانونية<sup>285</sup> ، التي تبقى هي الكفيلة بإحقاق نوع من الرضا و القبول بالمساهمة في الأعباء العامة.

ألف: مشروعية مرسوم فتح الاعتمادات من خلال مسطرة إقراره

تشكل مضامين الفقرة 3 و 4 من الفصل 75 من الدستور، و المادة 50 من القانون التنظيمي المتعلق بقانون المالية، أحد أهم تجليات عقلنة العمل البرلماني المغربي، حيث تقضي بأنه في حالة عدم التصويت على قانون المالية في نهاية السنة أو لم يصدر الأمر بتنفيذه، يتم اللجوء تلقائيا لفتح الاعتمادات اللازمة لسير المرافق العمومية من خلال مرسوم، دون الإشارة لأي دور للبرلمان في هذا الصدد، و لو من باب الاستشارة أو حتى الإخبار. مما يجعل من مسألة المصادقة البرلمانية على مشروع قانون المالية تبدو أمرا واقعا و ذات طابع شكلاي يرمي إلى إصباغ الموارد و النفقات العامة بنوع من المشروعية، خاصة و أن فتح الاعتمادات يستلزم العمل الفوري بمجموعة من المقترحات المضمنة في المشروع.

و نظرا لما يترتب على عدم المصادقة على قانون المالية قبل نهاية السنة من آثار وخيمة على مسار التنمية الاقتصادية و الاجتماعية على الصعيد الوطني (عرقلة الاستثمار، التشغيل، تأخير الميزانيات القطاعية، الاستقرار المالي...)، فإن اللجوء لفتح الاعتمادات اللازمة لسير المرافق العمومية، باعتباره إجراء استثنائي، كان يفترض أن يحاط بعدة شروط مقيدة لهذه الصلاحية الموكولة للحكومة، حتى لا يبقى أداة لتجاوز إرادة السلطة التشريعية و فرض الأمر الواقع. خاصة لما يعود سبب عدم المصادقة

<sup>284</sup> -I. G. Jèze, Cours de Finances Publiques, Giard, 1931. Cité par Michel Bouvier, Marie-Christine Esclassan & Jean-Pierre Lassale, op. cit ; p 567

<sup>285</sup> -Michel Bouvier, Marie-Christine Esclassan & Jean-Pierre Lassale, op. cit ; p 568 – 596

على القانون لتقصير الحكومة سواء لعدم تقديمها للمشروع داخل الآجال القانونية أو للمماطلة في تشكيلها.

إلى جانب مبدأ الضرورة سالف الذكر، يعتبر مبدأ الشرعية، من المرتكزات الأساسية التي تضفي على ممارسة السلطة الجبائية مشروعيتها، أي أن قراراتها تحضاً بقبول ورضا أفراد المجتمع. وتأسيساً على ذلك، فإن مسألة مشروعية التكاليف العمومية، التي ستترتب على تفعيل مقتضيات قانون المالية، تبقى رهينة مدى إشراك ممثلي الأمة في تحديد وعائها وطرق تحصيلها، باعتبارهم المعبرين عن إرادة المواطنين وسيادة الأمة<sup>286</sup>.

وتماشياً مع هذا المنطق، ورغم ما يتصف به مرسوم فتح الإعتمادات اللازمة لسير المرافق العمومية، على أساس ما هو مقترح في الميزانية المعروضة على الموافقة، من شرعية، نظراً لاستناده على مرسوم وزاري وفقاً لمقتضيات دستورية وقانونية، إلا أنها تبقى منحصرة في بعدها التقني الشكلي الصرف، نظراً لافتقاره لجوهر الشرعية، الذي يمكن أن يؤسس لنوع من المشروعية، و المتمثل في ضرورة الإشراك الفعلي لممثلي الأمة، باعتبارهم السلطة التشريعية، والمعبرين عن إرادة المواطنين وبالتالي قبولهم ورضاهم.

باء: مشروعية مرسوم مضمون فتح الإعتمادات

تشكل الضرائب أحد العناصر الأساسية المكونة لقانون المالية، باعتبارها المورد الرئيسي لموارد المالية العامة. ونظراً لما تشكله من عبء على المواطنين، يندرج اختصاص تحديد وعائها، توزيعها وطرق استخلاصها ضمن المجال الخاص بالقانون حسب الفصل 71 من الدستور<sup>287</sup>، لذا، ومن أجل أن يحظى أي اقتطاع بحد أدنى من قبول ورضا الملزمين، فالمنطق يقتضي إشراك البرلمان، باعتباره ممثلاً لإرادة الشعب من جهة وباعتبار الحكومة مسؤولة أمامه من جهة أخرى، في قرار فتح الإعتمادات نظراً لما يترتب عنها من استمرار في تحصيل المداخيل، والمتشكلة بالأساس من الضرائب.

<sup>286</sup>- الفصل 2 من دستور 2011

<sup>287</sup>- الفصل 71 من دستور 2011

فحسب المقتضيات الدستورية و القانون التنظيمي لقانون المالية فإن فتح الاعتمادات اللازمة لسير المرافق العمومية يستلزم الاستمرار في تحصيل المداخيل، وفقا للمقتضيات القانونية الجاري العمل بها، مع ضرورة العمل بالإلغاءات و التخفيضات المتعلقة بالمداخيل المقترحة في مشروع قانون المالية الذي لم يعتمد لسبب أو لآخر<sup>288</sup>. وهو الأمر الذي يعتبر في نظرنا تناول على إرادة السلطة التشريعية التي يفترض أن تبقى لها الصلاحية في فرض التكاليف أو التخفيض و الإعفاء منها، عملا بمبدأ تحمل الجميع، كل حسب استطاعته، للتكاليف العمومية كما أحدثها ووزعها القانون<sup>289</sup>.

و تماشيا مع نفس المنطق، فإن النفقات الضريبية (الإعفاءات الكلية و الجزئية، الدائمة و المؤقتة) المقترحة في مشروع قانون المالية ينبغي العمل بها فور صدور مرسوم فتح الاعتمادات اللازمة لسير المرافق العمومية، في حين لا يمكن إلغاء أي امتياز جبائي مقترح في نفس المشروع إلا بعد صدور قانون المالية في صيغته النهائية. و لعل التأمل و لو بشكل سريع، في الفترة الزمنية التي أهدرت قبل المصادقة على قانون المالية لسنة 2012 التي ناهزت خمسة أشهر<sup>290</sup>، و الاستمرار في هدر الزمن (أربعة أشهر حتى الآن و قد يصل ستة أشهر على أقرب تقدير[28] (دون المصادقة على قانون المالية لسنة 2017، من شأنه أن يكون لنا صورة تقريبية على حجم هدر المال العام، الناتج عن فترة سريان العمل بذلك المرسوم، جراء التنزيل الفوري للإعفاءات الضريبية المقترحة في مشروع قانون المالية و جراء الاستمرار في العمل بالتشجيعات الضريبية المقترح إلغاؤها في نفس المشروع.

و أمام الفراغ الدستوري المتعلق بالفترة الزمنية القصوى لتشكيل الحكومة، و ما يترتب عن ذلك من تأثير على السير العادي للمؤسسات و مختلف البرامج الاقتصادية و الاجتماعية و على استقرار المالية

<sup>288</sup>- الفقرة 3 و 4 من الفصل 75 من دستور 2011، نفس المصدر السابق. و المادة 50 من القانون التنظيمي رقم 130-

13 المتعلق بقانون المالية.

<sup>289</sup>- الفصل 39 من دستور 2011

<sup>290</sup>- تقرير حول أداء البرلمان المغربي خلال الولاية التشريعية التاسعة 2016-2012 من إنجاز المرصد الوطني لحقوق الناخب بمشاركة مع مؤسسة كونراد أديناور، 2017، مكتب المغرب. ص 38.

العامة، كان الأخرى، وضع مقتضيات تتعلق بطلب الإذن من البرلمان بتحصيل المداخل اللازمة لسير مرافق الدولة، عند تعذر إقرار قانون المالية لأي سبب من الأسباب.

و في هذا الصدد و بالرجوع للتجارب المقارنة، نجد أن التجربة الدستورية الفرنسية، التي استلهمت منها التجربة الدستورية المغربية، قد قيدت مسألة اللجوء لفتح الاعتمادات بضرورة طلب الحكومة للإذن من البرلمان للشروع في تحصيل الضرائب و الرسوم. إذ نصت المادة 47 من الدستور الفرنسي لسنة 1958 في فقرتها الرابعة على أنه عند عدم إيداع قانون المالية في الوقت المناسب، مما يحول دون إصدار الأمر بتنفيذه قبل بداية السنة المالية، فإن الحكومة تطلب من البرلمان، بشكل مستعجل، الإذن بتحصيل الضرائب وتحدد بمرسوم الاعتمادات التي لها ارتباط بالمصالح التي تم التصويت عليها<sup>291</sup>

فتغيب أي دور لممثلي الأمة في صناعة القرار المالي، الذي ترتب به مختلف السياسات العمومية الأخرى، من شأنه تطعيم الشعور بعدم الثقة في المؤسسات وبالتالي عدم القبول و الرضا بمخرجاتها. و لعل أوجه عدم القبول المرتبطة بمجال المالية العامة، يمكن ملامستها من خلال عدة ظواهر، من قبيل تفشي ظاهرة التهرب و الغش الضريبيين و تفشي ظاهرة الاقتصاد غير المهيكل...، والتي يمكن اعتبارها كشكل من أشكال التعبير عن عدم الرضا و القبول لدى المواطن بالسياسة مالية.

#### خاتمة

تتجسد الشرعية الضريبية في مبدأ مهم من المبادئ العامة للقانون يطلق عليه فقها مبدأ قانونية الضرائب وهو ما أخذ به المشرع في معظم دول العالم بغض النظر عن طبيعة نظام الحكم فيها، وهو ما كون مبدأ عام تطبق أحكامه حتى ولو أن المشرع لم يضمه في النصوص القانونية وهذا المبدأ هو لا

<sup>291</sup> - جراء التعثر في مفاوضات تشكيل الحكومة، الذي أسفر على إعفاء رئيس الحكومة المكلف بتشكيلها (السيد عبد الإله بنكيران) وتعيين رئيس آخر لتولي المهمة (السيد سعد الدين العثماني)، فإن تعيين أعضائها من طرف الملك لم يتم إلا بتاريخ 05 أبريل 2017. و في انتظار صياغة البرنامج الحكومي و عرضه للتصويت أمام البرلمان للحصول على ثقته لتباشر الحكومة عملها بشكل رسمي، و بالنظر للأجال القانونية الضرورية للمصادقة على قانون المالية، فإننا نقدر أن صدور الأمر بتنفيذ قانون المالية لا يمكن أن يتم قبل شهر يونيو 2017 في أحسن الأحوال.

أن تفرض الضرائب ولا تجبى ولا تعدل ولا تلغى ولا يعفى احد من أدائها إلا بقانون تصدره السلطة التشريعية المختصة.

وبذلك فمبدأ المشروعية الضريبية هو الانعكاس الحقيقي لضمان حقوق الأفراد ضد سلطان الدولة وسطوتها، وكلما تم تطبيق النصوص التشريعية بشكل دقيق وحديث اقتربنا من تحقيق الأهداف التي تسعى إليها الدولة القانونية.

## القانون التنظيمي للمالية من مقارنة الوسائل إلى مقارنة النتائج

عبد الرحيم بوزياني

باحث بسلك الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية

مختبر الحكامة الأمنية والفعل العمومي وحقوق الإنسان

كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - المحمدية

جامعة الحسن الثاني - الدار البيضاء

### الملخص:

تسعى هذه الدراسة إلى تبيان المستجدات التي جاء بها القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية الذي كرس مسألة الانتقال من المقاربة المبنية على الوسائل نحو المقاربة المرتكزة حول النتائج مقارنة مع المقتضيات الواردة في القانون التنظيمي رقم 7.98 المعدل والمتمم بالقانون التنظيمي رقم 14.00 والذي أصبح متجاوزا لعدم استطاعته مواكبة الآليات الحديثة للتدبير المتمحور حول النتائج، بالإضافة لعدم تناسبه مع متطلبات الحكامة الجيدة والمبادئ والقواعد المكرسة دوليا في مجال التدبير العمومي.

عموما حاولت هذه الدراسة الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: إلى أي حد ساهم القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 في تكريس المقاربة الجديدة لتدبير الميزانية المرتكزة على النتائج والحد من منطق ثقافة تدبيرية مبنية على الوسائل وبالتالي مدى التأثير على دور كل من البرلمان والمديرين العموميين؟

وقد خلصت الدراسة إلى تكريس القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 لمبادئ التدبير المالي الحديث المرتكز على النتائج إلى جانب توسيع صلاحية القائمين على تدبير المالية العمومية. كما سجلت هذه الدراسة استمرار محدودية دور المؤسسة البرلمانية مقارنة مع هيمنة الحكومة في التشريع المالي.

الكلمات المفتاحية: القانون التنظيمي للمالية، التدبير المالي، مقارنة الوسائل، مقارنة النتائج.

### مقدمة

ظل تدبير الميزانية بالمغرب يتم وفق مقارنة تقليدية تعتمد منطق الوسائل لفترة كبيرة من الزمان، ترتب عنها مجموعة من الآثار السلبية ولا سيما على مستوى أداء ومردودية مجموعة من المرافق والمؤسسات العمومية بفعل تعقد الإجراءات والمساطر المرتبطة بالتدبير المالي. وفي ظل التحولات المتسارعة ولاسيما الاقتصادية والتكنولوجية والاجتماعية التي شهدها العالم وكذا الدعوة إلى الرفع من الفعالية وتحقيق النجاعة وربط المسؤولية بالمحاسبة، فقد استدعى الأمر تصحيح هذا الوضع المالي غير السليم بانخراط المغرب في اصلاح شمولي للميزانية من خلال اعتماد مجموعة من الإجراءات قوامها التدبير العمومي الحديث والحكامة الجيدة على غرار مجموعة من الدول التي استقرت على التدبير المرتكز حول النتائج وحسن الأداء لتدبير الميزانية بعد مجموعة من الإصلاحات المتراكمة.

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

وسيرا على هذا النهج الدولي نحو إصلاح الميزانية لمواكبة التطورات الدولية والمحلية، انخرط المغرب منذ عام 2001 في إصلاح للميزانية بنهج مقارنة تشاركية وبشكل يطبعه التدرج، من خلال اعتماد مجموعة من التدابير وفي مقدمتها شمولية الاعتمادات (المتتمثلة في منح الأمرين بالصرف هامشا أكبر لاستخدام الاعتمادات المتاحة لهم، مع جعلهم مسؤولين عن تحقيق الأهداف المحددة مسبقا على أساس مؤشرات كمية)، والبرمجة المتعددة السنوات وتعزيز اللاتمرکز الميزانياتي. وقد توجت هذه الإصلاحات بتعديل القانون التنظيمي لقانون المالية الذي يعتبر بمثابة دستور مالي للدولة، تحدد بموجبه أهم المبادئ والقواعد والشروط والمساطر التي توزع الاختصاص في المجال المالي بين مختلف الفاعلين العموميين من جهة، وتحكم تدبير القوانين المالية بأنواعها الثلاث: القوانين المالية السنوية والقوانين المالية المعدلة وقوانين التصفية المتعلقة بتنفيذ القوانين المالية السنوية من جهة

أخرى. وهكذا تم صدور القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية<sup>292</sup>، والذي يعرض عدة عناصر جديدة مقارنة مع المقتضيات الواردة في القانون التنظيمي رقم 7.98 لقانون المالية<sup>293</sup> المعدل والمتمم بالقانون التنظيمي للمالية رقم 14.00<sup>294</sup>.

وتأسيسا على ما سبق يمكن معالجة الموضوع انطلاقا من الإشكالية التالية: إلى أي حد ساهم القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 في تكريس المقاربة الجديدة لتدبير الميزانية المرتكزة على النتائج والحد من منطوق ثقافة تديرية مبنية على الوسائل بالتالي مدى التأثير على دور كل من البرلمان والمديرين العموميين؟

للإجابة على هذه الإشكالية سوف نقارب الموضوع من خلال بحثين. بالنسبة للمبحث الأول سيخصص للتدبير المالي بالمغرب من منطوق الوسائل إلى منطوق النتائج. في حين سيتطرق المبحث الثاني لانعكاسات القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 على دور كل من البرلمان والمديرين العموميين.

#### المبحث الأول: التدبير المالي بالمغرب من منطوق الوسائل إلى منطوق النتائج

نظرا لمحدودية مقاربة التدبير المالي القائمة على الوسائل وقصور القانون التنظيمي للمالية رقم 7.98 كما تم تعديله وتتميمه، وعدم ملائته مع التدبير العمومي الحديث، قام المغرب بمجموعة من الإصلاحات منذ سنة 2001 تنسجم إلى حد ما مع مطلب تكريس آليات التدبير العمومي الحديث وفي مقدمتها التدبير المالي المرتكز على النتائج، حيث توجت بصور القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 (المطلب الأول) والذي تضمن مجموعة من المقتضيات والمركبات الكفيلة بالانتقال من تدبير مالي يقوم على الوسائل إلى تدبير مالي يرتكز على النتائج (المطلب الثاني).

#### المطلب الأول: اعتماد التدبير المرتكز على النتائج جوهر إصلاح القانون التنظيمي للمالية

يأتي الإصلاح الذي قام به المغرب في مجال التدبير المالي في سياق مرحلة تميزت بمجموعة من المستجدات التي فرضت نهج مقاربة جديدة في التدبير المالي ترتكز على منطوق النتائج وتتجاوز المقاربة التقليدية القائمة على الوسائل (الفقرة الأولى). حيث تطلب الأمر إصلاح القانون التنظيمي للمالية

<sup>292</sup> القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.62 بتاريخ 14 من شعبان 1436 (2 يونيو 2015)، الجريدة الرسمية عدد 6370 بتاريخ فاتح رمضان 1436 (18 يونيو 2015)، صفحة 5810.

<sup>293</sup> القانون التنظيمي رقم 7.98 لقانون المالية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.98.138 بتاريخ 7 من شعبان 1419 (26 نونبر 1998)، الجريدة الرسمية عدد 4644 بتاريخ 03 دجنبر 1998، صفحة 3297.

<sup>294</sup> القانون التنظيمي رقم 14.00 لقانون المالية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.00.195 بتاريخ 14 من محرم 1421 (19 أبريل 2000)، الجريدة الرسمية عدد 4788 بتاريخ 20 أبريل 2000، صفحة 903.

توج بإصدار قانون جديد ينسجم مع متطلبات التدبير العمومي الحديث ويواكب المستجدات التي جاء بها دستور 2011<sup>295</sup> (الفقرة الثانية).

#### الفقرة الأولى: التدبير الميزانياتي بالمغرب بين محدودية مقاربة الوسائل وفعالية مقاربة النتائج

منذ عدة سنوات، عملت السلطات العمومية على تغيير مقاربتها في تدبير الميزانية بشكل ينسجم وانخراطها في مسار التدبير العمومي الحديث، فاتجهت نحو تبني منطق النتائج في التدبير الميزانياتي عوض منطق الوسائل والتي أثبتت الممارسة محدوديته في ظل التحولات المتسارعة التي يشهدها العالم. فالاهتمام في المقاربة التقليدية للتدبير المالي كله كان منصبا على حجم الوسائل المخصصة لسياسة معينة عوض الاهتمام بالنتائج الملموسة التي تم التوصل إليها بفضل هذه الوسائل، وبالتالي عدم استحضار نجاعة النفقات العمومية والاكتفاء فقط بمنطق الوسائل في مناقشة وتنفيذ الميزانية.

فتدبير الميزانية وفق منطق الوسائل اتسم فيه مسلسل تنفيذ النفقة بالبطء والتأخير، بحيث أن نصف الالتزامات بالنفقة بالنسبة للعديد من القطاعات الوزارية لم تكن تتم إلا خلال الشهرين الأخيرين من السنة ولا سيما على مستوى الصفقات العمومية، وهو ما ساهم في زيادة التكاليف. كما أن تعدد المتدخلين سواء على مستوى الإعداد أو التنفيذ أو في عملية المراقبة ترتب عنه تعقيد مساطر تنفيذ الميزانية وتكريس هيمنة وزارة المالية في أغلب مراحل التنفيذ على الرغم من أن هذا التعدد استهدف عقلنة تدبير المالية العمومية والوقاية من سوء تدبيرها. وخلال مرحلة إعداد الميزانية كانت الأدوار تتوزع على المستوى الحكومي بين مختلف القطاعات الحكومية، وهو ما كان يؤدي أحيانا إلى غياب تجانس التصورات والاختلاف في تحديد الأولويات. ويتعزز هذا المعطى بغياب البعد الاستراتيجي والرؤية المستقبلية، والاقتصار على التدبير الآني للموارد والنفقات<sup>296</sup>.

معطى آخر يجسد محدودية المقاربة التقليدية لتدبير الميزانية ويتعلق الأمر بالسياسات العمومية. فتحليل تبويب الميزانية يبين بالملحومس عدم تحديد ملامح فعلية لمضامين السياسات العمومية، من حيث البرامج والأهداف والتي تمكن من تأمين جودة النقاش باعتباره مدخلا لتعديلات

<sup>295</sup> دستور المملكة المغربية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.91 بتاريخ 27 من شعبان 1432 (29 يوليو 2011)، الجريدة الرسمية عدد 5964 مكرر بتاريخ 28 شعبان 1432 (30 يوليو 2011)، صفحة 3600.

<sup>296</sup> جيري (نجيب)، تنزيل الدستور المالي بالمغرب بين ضرورة الإصلاح ورهان الحكامة المالية، مطبعة أمنية، الرباط، 2013،

جدية وتتبع فعلي لتنزيل هذه البرامج والأهداف عبر مختلف المحطات التي يمر بها قانون مالية السنة، حيث يقتصر التتبع على توظيف آلية المراقبة بعيوبها التي أوضحت لا تخفى حتى على غير المختص<sup>297</sup>. علاوة على ذلك، يترتب عن منطق الوسائل، حيث الاهتمام الحصري بحجم الإمكانيات المرصودة، طغيان المقاربة الكمية وغياب مؤشرات الأداء، مما ينعكس على العمليات التي تنحصر في صرف الاعتمادات ومراقبة درجة هذا الصرف ومدى الامتثال للمساطر، أي هيمنة مطلب قانونية الأداء، الذي يحيل على سؤال المطابقة، على حساب

مطلب حسن الأداء الذي يحيل على سؤال الفعالية والنجاعة والاقتصاد ودرجة المسؤولية<sup>298</sup>.

أمامهذه الاختلالات الناتجة عن مقارنة الوسائل في التدبير المالي، اتجه المغرب صوب تبني مقارنة التدبير المالي المتمركز حول النتائج واعتباره جوهر إصلاح القانون التنظيمي للمالية، ولا سيما في ظل التطور الذي عرفه التدبير العمومي والذي أصبح مسيرا للتقدم التكنولوجي ومنفتحا على التقنيات الحديثة وفي مقدمتها البرامج المعلوماتية المساعدة على اتخاذ القرار.

وجدير بالذكر أن الميزانية المبنية على النتائج هي عبارة عن مجموعة من الأهداف تلتزم الأجهزة الحكومية والوحدات الإدارية المختلفة بتحقيقها، خلال فترة زمنية محددة، بعد تقسيمها (أي الأهداف) إلى مجموعة من البرامج والمشاريع الواجب تحقيقها، مع تحديد التكلفة المالية المقدرة لتنفيذ كل البرامج أو المشروع، بالإضافة إلى تحديد معايير الإنجاز وقياس الكفاءة<sup>299</sup>.

كما يعتبر التدبير المرتكز على النتائج بمثابة مسلسل يتشكل ويتحدد كل سنة، في إطار برنامج يمتد إلى 3 سنوات، ويقوم هذا التدبير على احترام المسؤوليات من طرف الإدارة المركزية التي

<sup>297</sup> حيمود (محمد) "تقييم السياسات العمومية على ضوء القانون التنظيمي لقانون المالية"، دفاتر الحكامة، العدد 2، 2016، ص: 28.

<sup>298</sup> حيمود (محمد)، الإصلاح الميزانياتي بالمغرب: دراسة على ضوء القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2017، ص: 87-88.

<sup>299</sup> المهافني (محمد خالد) "الموازنة العامة للدولة في سورية، الواقع والأفاق" مجلة جامعة دمشق، المجلد 1، العدد 1، 2000، ص 27.

تتصرف في سلطة قرار تسيير الوزارة، كما أن المصالح اللامركزية التابعة لنفس الوزارة تستفيد من تفويض السلطة على أساس تحقيق الأهداف المحددة في الاتفاق المشترك مع الإدارة المركزية<sup>300</sup>.

وقد شكل تبني المغرب للمقاربة الجديدة لتدبير الميزانية أحد رهانات التقييم بالمغرب، باعتبار أن هذه المقاربة تندرج في إطار تحسين فعالية النفقة العمومية وإصلاح التدبير العمومي من أجل توجيهه نحو منطق النتائج واعتماد منهجية تقييم الأداء وتقييم السياسات العمومية. وهي مقاربة تأخذ بعين الاعتبار مستلزمات الاقتصاد والفاعلية والفعالية، وتعتبر قطيعة مع الماضي فيما يخص القواعد التي تتحكم في تدبير النفقات<sup>301</sup>. فالإطار القانوني المنظم للمالية العمومية في تلك الفترة، يبين باللموس أن أداة الميزانية كانت تقف في وجهها مجموعة من العقبات للقيام بدورها التنموي ولعل أبرزها يتمثل في غياب آليات نجاعة وسائل المراقبة وتتبع النفقات العمومية، وتقييم السياسات العمومية<sup>302</sup>.

وبالتالي فالمقاربة الجديدة لتدبير الميزانية القائمة على النتائج، هي من إحدى دواعي التفكير في مفهوم التقييم، كأحد الآليات الضرورية للحفاظ على المال العام وترشيد النفقات وتقييم السياسات العمومية، وهذا أمر سديد؛ لأن الأخذ بمنطق موازاتاني يسعى إلى بلوغ أهداف ونتائج، يستوجب تقييما لهذه السياسات، أي التأكد من مدى تحقيقها لأهدافها كما تم تصورها في مرحلة الإعداد، أو بمعنى آخر فإن ميزانية الوسائل أنتجت مفهوم الرقابة، في حين أن ميزانية النتائج أنتجت مفهوم التقييم<sup>303</sup>. كما أن من بين أسباب ظهور تقييم السياسات العمومية وتبنيه في جل التشريعات نجد ضعف الرقابة البرلمانية ونهج المقاربة الجديدة لتدبير الميزانية<sup>304</sup>.

عموما إذا كان تدبير الميزانية المبني على منطق الوسائل يسعى بالدرجة الأولى إلى صرف الاعتمادات أي أن الأهداف يتم تحديدها انطلاقا من الموارد حيث تكون عملية التقييم قائمة على

<sup>300</sup> Circulaire n°12-2002 du décembre 2001 relative à l'adaptation de la programmation et de l'exécution du budget de l'Etat dans le cadre de la déconcentration.

<sup>301</sup> الهناوي (نوال)، التدبير العمومي الجيد، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، أكدال، السنة الجامعية 2009/2008، ص. 217.

<sup>302</sup> الكثيري (مصطفى)، تأملات في التغيير والإصلاح بالمغرب، مطبعة دار النشر المغربية، الدار البيضاء، 2002، ص. 248.

<sup>303</sup> حمان (مصطفى)، دور البرلمان في تقييم السياسات العمومية، بحث لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بطنجة، السنة الجامعية 2014-2015، ص. 59.

<sup>304</sup> الندوي (محسن)، مفاهيم أساسية في السياسات العمومية، مطبعة الخليج العربي، تطوان، 2018، ص. 113.

مدى صرف الاعتمادات واحترام المساطر، فإن تدبير الميزانية على أساس النتائج يسعى بالدرجة الأولى لتحقيق فعالية النفقات العمومية واستهداف تحسين عيش المواطن. كما أن الأهداف تحدد انطلاقاً من الحاجيات والأولويات وبالتالي التقييم يكون حسب درجة بلوغ الأهداف وأثرها على السكان. وبالتالي يتم في تدبير الميزانية التركيز على تحقيق النتائج يصبح صرف الاعتمادات وسيلة فقط وليس هدفاً<sup>305</sup>.

أما على مستوى إصلاح المراقبة المالية، فإذا كانت مقارنة الوسائل تركز أساساً على رقابة قبلية تتسم في غالب الأحيان بطابعها المسطري والبطيء وغير الفعال إضافة لتعدد مستويات الرقابة، فإن المقارنة الجديدة المبنية على النتائج تمكن من تحديد مسؤولية المتدخلين في تنفيذ النفقات العمومية في إطار نظرة مندمجة للرقابة، مع إقرار رقابة نوعية تتسم بالتبسيط والسرعة والترشيد (الرفع من المبالغ الدنيا الخاضعة للرقابة القبلية، التأشير على النفقات مع ملاحظات الرقابة تفادياً لرفض الالتزام بالنفقات). كما تمكن هذه المقاربة من تعزيز رقابة الفعالية والرقابة الذاتية علاوة على تعزيز لا تركز مهام المراقبة على الصعيد الترابي لتوسيع مجالات الدعم التقني والشراكة والاستشارة، وأخيراً مقارنة النتائج تسمح بوضع مخطط مديري معلوماتي لمصالح مراقبة الالتزام بنفقات الدولة، مما سيساعد على اتخاذ القرارات الملائمة<sup>306</sup>.

#### الفقرة الثانية: مسلسل التأطير القانوني للتدبير الميزانياتي المرتكز على النتائج

بدأت تتضح ملامح المقارنة الجديدة لتدبير الميزانية على أساس منطلق النتائج بالمغرب من خلال دعامين أساسيين، الأولى تنظيمية تعتمد على ثلاث وسائل ويتعلق الأمر بشمولية الاعتمادات<sup>307</sup> والتعاقد<sup>308</sup> والشراكة<sup>309</sup>. والثانية هيكلية تتمثل في إدماج مقارنة النوع الاجتماعي. كما تم إصلاح النظم

<sup>305</sup> وزارة المالية والخوصصة، دليل إصلاح الميزانية، مرجع سابق، ص: 40.

<sup>306</sup> المقاربة الجديدة لتدبير الميزانية المرتكزة على النتائج المدمجة لمقارنة النوع الاجتماعي، 2005، ص: 27-28.

<sup>307</sup> وزارة المالية والخوصصة، دليل إصلاح الميزانية، مرجع سابق، ص: 40.

<sup>308</sup> لتكثيف ميزانية الدولة مع هدف اللاتركيز الإداري من خلال منح الأمرين بالصرف ونوابهم مرونة أكبر للتصرف في الاعتمادات الموضوعة رهن إشارتهم مع تحميلهم بالمقابل مسؤوليات مباشرة في تحقيق الأهداف المحددة لهم.

<sup>309</sup> كأداة رئيسية لتحديد نوعية العلاقات بين الإدارات المركزية ومصالحها اللامركزية لترسيخ مسألة اللاتركيز الإداري من خلال ادراج علاقات تديرية جديدة تركز على تحسين الأداء والنتائج واللاتركيز وتوسيع مجال مبادرات المدبرين من خلال إبرام عقد بين الإدارة المركزية من جهة والمصالح اللامركزية التابعة لها من جهة أخرى.

<sup>309</sup> يتعلق الأمر بمقاربة للتنمية المندمجة تبني على إشراك مختلف الفاعلين إلى جانب الدولة في إنجاز مشاريع تنموية في إطار للشراكة يراعي مبادئ الحكامة وينهض بالديمقراطية المحلية كممارسة ويفعل سياسة قرب تسجيلاً لحاجيات السكان.

المعلوماتية المندمجة للتدبير الميزانياتي لتعزيز ورقمنه وتبادل المعلومات والمعطيات الميزانياتية. ويتعلق الأمر أساسا بنظام البرمجة الميزانياتية (e-budget)، ونظاما للتدبير المندمج للنفقات (Gestion Intégrée de la Dépense).

وتطلبت المرحلة التجريبية في ظل الإطار التشريعي القائم، اتخاذ مجموعة من المراسيم والمناشير يمكن رصدها حسب الترتيب الزمني التالي:

- منشور الوزير الأول رقم 12/2001 بتاريخ 25 دجنبر 2001 حول ملاءمة برمجة ميزانية الدولة وتنفيذها مع اللاتركيز، وتستند هذه المقاربة إلى ثلاثة ركائز أساسية تتمثل في تفويض الاختصاصات الضرورية للقيمين على تنفيذ الميزانية، ومنحهم صلاحيات واسعة للتصرف في الوسائل الموضوعة رهن إشارتهم، وأخير إخضاعهم للمساءلة على أساس ما حققوه من نتائج فعلية<sup>310</sup>.
- المرسوم رقم 2.01.2676 بتاريخ 31 ديسمبر 2001 المعدل والمتمم للمرسوم رقم 2.98.401 الصادر في 9 محرم 1420 (26 أبريل 1999) يتعلق بإعداد وتنفيذ قوانين المالية؛
- منشور وزير المالية والخصوصية رقم E/483 بتاريخ 28 فبراير 2002 المتعلقة بإجراءات تطبيق المادة 17 مكرر من المرسوم رقم 2-01-2676؛
- منشور الوزير الأول رقم 7/2003 في 27 يونيو 2003 حول الشراكة بين الدولة والجمعيات؛
- منشور وزير المالية والخصوصية بتاريخ 17 يناير 2005 المتعلقة بملائمة تبويب ميزانية الدولة مع البعد الجهوي؛
- منشور الوزير الأول رقم 3/2007 في 8 فبراير 2007 المرفق بدليل منهجي حول إطار النفقات على المدى المتوسط؛
- المرسوم رقم 2.07.1235 الصادر في 5 ذي القعدة 1429 (4 نوفمبر 2008) المتعلقة بمراقبة نفقات الدولة.

غير أن هذه الوسائل القانونية المتمثلة في مراسيم ومناشير لن تسمح بالانتقال من منطق الوسائل إلى منطق النتائج خصوصا في ظل استمرار العمل بالقانون التنظيمي للمالية لسنة 1998، الذي لا يساير المستجدات ولا يتلاءم مع مقتضيات الدستورية لسنة 2011.

<sup>310</sup>الهنواي(نوال)، مرجع سابق، ص. 218.

وقد تم ملامح فكرة الاستمرار بالعمل بالقانون التنظيمي للمالية لسنة 1998 أو تعديله تظهر خصوصا بعد اعتماد فرنسا سنة 2001 لقانون تنظيمي جديد للمالية. غير أن المغرب واصل العمل بالقانون التنظيمي للمالية لسنة 1998 لعدة عوامل تتجلى أساسا في أن القانون التنظيمي للمالية بالمغرب ظل مرتبطا ارتباطا وثيقا بنظيره الفرنسي، إلا أن هذا الارتباط يعرف نوعا من التغيير، فالعامل الزمني لم يسمح بإتباع نفس المنهجية الفرنسية، ولعل أهم المبررات لذلك صعوبة إحداث تغيير القانون التنظيمي للمالية بعد مرور 3 سنوات فقط على تعديل القانون التنظيمي للمالية وأيضا تزامن صدور القانون التنظيمي لمالية فرنسا، مع استمرار نفس الحكومة التي أعدت القانون التنظيمي 1998 بل أكثر من ذلك نفس وزير المالية الذي هيا مشروع هذا القانون التنظيمي للمالية وروج له آنذاك بأنه يتضمن مستجدات مهمة بالنسبة لتدبير وشفافية المالية العمومية. أما عدم لجوء الحكومة إلى مسطرة التنسيق مع أغليبتها في البرلمان من أجل تقديم مقترح قانون تنظيمي للمالية، فيرجع ربما لعدم رغبتها في إعادة الاعتبار للمبادرة البرلمانية في المجال المالي، لذلك صرفت الحكومة النظر عن مراجعة القانون التنظيمي للمالية واقتصرت، كما سبق ذكره، على اعتماد مجموعة من المناشير والمراسيم للترويج لمقاربة جديدة لتدبير الميزانية عن طريق اقتباس بعض المساطر المالية كما تم إقرارها في فرنسا دون الاهتمام بالجوانب المتعلقة بإعادة التوازن بين الحكومة والبرلمان في مجال التشريع المالي<sup>311</sup>.

وباعتبار أن المقاربة الجديدة لتدبير الميزانية على أساس النتائج لا يمكن أن ترتكز على مناشير أو مراسيم، بالرغم من أهميتها، وفي ظل وجود قانون تنظيمي للمالية يتضمن العديد من المقتضيات التي تركز التدبير الميزانياتي القائم على الوسائل وبالتالي لا تسير التحولات الكبرى التي يعرفها المجتمع الدولي في ظل عولمة اقتصادية وحركة منادية لتطبيق الحكامة الجيدة وقواعد التدبير العمومي الحديث إضافة إلى أنها لا تتلائم والمقتضيات الدستورية لدستور 2011 ولا سيما تلك المتعلقة بالجانب المالي، فإن الأمر عجل بإصلاح هذا القانون التنظيمي بإصدار قانون تنظيمي جديد يستند على منطق التدبير الميزانياتي القائم على النتائج في انسجام تام مع المقتضيات الدستورية الجديدة التي جاء بها دستور سنة 2011 والتي كرست مبادئ الحكامة الجيدة وقواعد التدبير العمومي الحديث ولاسيما في المجال المالي.

<sup>311</sup> حنين (محمد)، المقاربة الجديدة لتدبير الميزانية، دار القلم للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، 2007، ص: 89-90.

وهكذا عملت الحكومة، من خلال وزارة الاقتصاد والمالية، سنة 2011 على إعداد مشروع أولي للقانون التنظيمي للمالية، حيث تمت ملاءمة مقتضياته سنة 2012 مع المبادئ الكبرى المنصوص عليها في دستور 2011. بعد ذلك تم تفعيل آليات المقاربة التشاركية سواء من خلال إحداث لجان مشتركة بين وزارة الاقتصاد والمالية ومجلسي البرلمان من أجل إغناء مشروع الإصلاح أو عبر تنظيم لقاء دراسي سنة 2013 لفائدة الكتاب العامين لجميع القطاعات الوزارية حول مضمون وتفعيل القانون التنظيمي. وفي سنة 2014 تم إيداع نص المشروع والمصادقة عليه بالبرلمان ونشر قرار المجلس الدستوري رقم 14.950 في 23 دجنبر 2014<sup>312</sup>، انتهى بإعداد الصيغة الجديدة لنص القانون التنظيمي والتي تم المصادقة عليها من طرف البرلمان سنة 2015. ونتيجة لذلك فقد صدر بالجريدة الرسمية القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.62 بتاريخ 14 من شعبان 1436 (2 يونيو 2015) حيث كرس أحكامه مجموعة من الإصلاحات التي تمت مباشرتها منذ سنة 2001 وبالتالي عملت على الحد من النقائص التي كانت تعترى القانون التنظيمي للمالية السابق.

إن القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13، بتكريسه لمقتضيات دستور 2011 ولاسيما تلك المؤطرة للمالية العمومية سيدشكل دعامة لتطوير الممارسات الميزانية والمحاسبية الجديدة. فالمشروع المغربي سعى من خلال إصلاح القانون التنظيمي للمالية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الأساسية تتمثل في تعزيز دور قانون المالية كأداة أساسية لتنزيل السياسات العمومية، وتقوية فعالية ونجاعة السياسات العمومية، وكذا تعزيز التوازن المالي، وتقوية شفافية المالية العمومية، وتبسيط مقروئية الميزانية، فضلا عن تقوية وإغناء دور البرلمان في المراقبة المالية وتقييم السياسات العمومية. كما يركز القانون التنظيمي للمالية على مجموعة من المحاور الاستراتيجية تتمثل في تحسين نجاعة التدبير العمومي، وتعزيز المبادئ والقواعد المالية، وتقوية شفافية المالية العمومية، وتقوية الرقابة البرلمانية للمالية العمومية<sup>313</sup>.

<sup>312</sup> قرار المجلس الدستوري رقم 14/950، صادر بتاريخ 30 من صفر 1436 (23 دجنبر 2014)، الجريدة الرسمية عدد 6322 بتاريخ 9 ربيع الأول 1436 (فاتح يناير 2015)، صفحة 173.

<sup>313</sup> حاسون (أحمد)، "مستجدات محاسبة الدولة على ضوء القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية"، المجلة المغربية للدراسات القانونية والاقتصادية، الدار البيضاء، العدد الافتتاحي، يناير 2016، ص.75.

وعلى هذا الأساس فإن إصلاح القانون التنظيمي للمالية لم تقتصر نتائجه على نجاعة التدبير المالي فحسب، وإنما دخل في صلب التحولات المؤسساتية التي رافقت دستور 2011، حيث استهدف إدخال تغييرات بنيوية على السياسات العمومية، وتعزيز أسس الحكامة الجيدة في تدبير المالية. فالقانون التنظيمي للمالية يعد بمثابة الإطار القانوني والدعامة الأساسية لإصلاح عميق لتدبير السياسات العمومية<sup>314</sup>.

المطلب الثاني: مرتكزات التدبير المالي المرتكز على النتائج في ضوء القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13

جاء القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 بمجموعة من المقترحات المنسجمة مع مبادئ التدبير المالي الحديث وفي مقدمتها البرمجة المتعددة السنوات (الفقرة الأولى) وترشيد النفقات العمومية علاوة على ترسيخ شفافية التدبير المالي العمومي (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: البرمجة المتعددة السنوات من ثقافة الوسائل إلى ثقافة النتائج

في إطار تبني الحكامة في تدبير موارد وتكاليف الدولة، عمل القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 على إقرار ميزانية ثلاث سنوات. فانتقال تدبير الميزانية من مقارنة تعتمد منطق الوسائل إلى مقارنة ترتكز على النتائج يقتضي اعتماد نظام البرمجة المتعددة السنوات يتم تحيينها سنويا على أساس الأهداف والنتائج.

وتتجسد هذه البرمجة المتعددة السنوات في المادة 5 من القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 التي تنص على أنه: "يتم إعداد قانون المالية للسنة استنادا إلى برمجة ثلاث سنوات، وتحين هذه البرمجة كل سنة ملائمتها مع تطور الظرفية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد. تهدف هذه البرمجة على الخصوص إلى تحديد تطور مجموع موارد وتكاليف الدولة على مدى ثلاث سنوات اعتمادا على فرضيات اقتصادية ومالية واقعية ومبررة..."<sup>315</sup>.

<sup>314</sup> صدوقي (محمد) "إصلاح القانون التنظيمي لقانون المالية العامة مدخل لإصلاح السياسات العمومية"، دفاتر الحكامة، العدد 2، 2016، ص: 40-41.

<sup>315</sup> المادة 5 من القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، مرجع سابق.

وعلى المستوى العملي يمكن القول بأن معطيات السنة الأولى من البرمجة لثلاث سنوات تتطابق مع معطيات الميزانية لمشروع قانون المالية للسنة الأولى، في حين يتم تحديد معطيات السنتين الموالتين بشكل توقعي على أساس استحضار مبدأ الواقعية في اعتمادها. لذلك ينظر إلى تحليل الفوارق (بين التوقعات والانجازات) على أنه أداة مهمة لتقييم النتائج الإجمالية لبرنامج الميزانية<sup>316</sup>. كما أن برمجة الميزانية لثلاث سنوات إلى جانب تقييم الأداء في الإدارات المغربية حتم على صانعي القرار والمسيرين إلى تنظيم وهيكله الوسائل التي سيتم تنفيذها وفقا للغايات والأهداف المحددة<sup>317</sup>.

وبالرغم من أن اعتماد هذه الآلية تسمح بتحليل الفوارق والتباينات بين البرامج المتوقعة والمنجزات المحققة لا يضمن فعالية البرامج العمومية كما لا تضمن غياب الهدر المالي أو سوء التدبير، إلا أنها في المجمل تمثل وسيلة لتدبير المخاطر المحتملة المرتبطة بالبرامج وعمل الإدارات العمومية<sup>318</sup>.

ولتفعيل مفهوم البرمجة المتعددة السنوات، ستكون مختلف القطاعات الوزارية ملزمة بإعداد إطارها الوزاري للنفقات على المدى المتوسط، كأساس لبورة الإطار الإجمالي للنفقات على المدى المتوسط من طرف السلطات المكلفة بالمالية والذي يعد وسيلة لبرمجة الميزانية، باعتباره تقنية لترجمة الاستراتيجيات الوزارية كي تتخذ شكل أغلفة مالية مخصصة لبرامج ومشاريع. كما يشكل إطارا عاما للتحكم المالي أثناء إعداد مشروع قانون المالية وسيتمكن من التأكد من ملاءمتها مع التوازنات المالية للدولة. مع الإشارة إلى أن البرمجة المتعددة السنوات تتم من خلال إطار النفقات المتوسط المدى (CDMT) والذي يعتبر آلية لإعداد السياسات وترجمتها إلى مشاريع مالية من أجل تحقيق الأهداف المحددة. ويندرج في إطار تحسين الأداء التدبير الموازناتي من خلال الأخذ بعين الاعتبار الإكراهات الماكرواقتصادية عند برمجة النفقات العمومية وبالتالي فعالية القرارات والاهتمام بالأولويات<sup>319</sup>.

<sup>316</sup>NAFZAOUI (Mohamed Achraf ) et FERDOUSSI (Soukayna),"Evolution du système financier public marocain vers le Management de la Performance", Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, N° 8, Volume 3, N°4, 2019, p : 166.

<sup>317</sup>MABCHOUR (Asmaa), EL OUD (Rachid)et AMEDJAR (Abderrahim)"Etat des lieux de l'introduction de la programmation budgétaire axée sur la performance-cas des administrations marocaines préfiguratrices", Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, N° 8, Volume 3, N°4, 2019, p : 343.

<sup>318</sup>NAFZAOUI (Mohamed Achraf ) et FERDOUSSI (Soukayna), "La fonction du contrôle de gestion dans la sphère publique", Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, Volume 4 N°1, 2020, pp : 519-520 ;

<sup>319</sup>الهنواوي (نوال)، مرجع سابق، ص ص. 241-240؛

وقد أجمل مؤسسو القانون التنظيمي الفرنسي مزايا البرمجة متعددة السنوات في تدبير النفقات في مجموعة من النقط نجملها فيما يلي:<sup>320</sup>

- رؤية جيدة حيث أن التدبير السليم للميزانية يقتضي منظور شمولي متعدد السنوات؛
- فعالية قوية بحيث أن التجارب أظهرت أن برمجة عامة بعيدة المدى هي أكثر فعالية من توالي القرارات السنوية. فهي تخلق الظروف المواتية لإعداد استراتيجية منسجمة للتحكم في المالية؛
- مسؤولية ممتدة أي أن الميزانية المتعددة السنوات تصاحب بتحميل المسؤولية بشكل قوي للمدبرين الذين يتوفرون على رؤية موسعة في استعمال الوسائل.

بالإضافة إلى ذلك ستمكن هذه البرمجة من ترشيد النفقات العمومية عبر ربطها بتحقيق النتائج، وكذا ترسيخ مقومات شفافية التدبير المالي العمومي وهو ما سيتم تناوله في الفقرة الموالية.

#### الفقرة الثانية: ترشيد النفقات العمومية وترسيخ شفافية التدبير المالي العمومي

ينص القانون التنظيمي لقانون المالية الجديد على تعديل التوبوب الميزانياتي قصد الانتقال من المقاربة المعيارية للنفقات إلى هيكلية ميزانية قائمة على البرامج ومشاريع مع ترسيخ البعد الجهوي، من خلال تقديم نفقات الميزانية داخل الأبواب في فصول منقسمة إلى برامج وجهات ومشاريع وعمليات<sup>321</sup>.

فالميزانية ستجسد في برامج ذات أهداف ومؤشرات باعتبارها مرتكزات جوهرية لأية عملية تقييمية، كما تشير إلى ذلك الفقرة 1 من المادة 39 من القانون التنظيمي لقانون المالية رقم 130.13، بتنصيبها على أن "البرنامج عبارة عن مجموعة متناسقة من المشاريع أو العمليات التابعة لنفس القطاع الوزاري أو المؤسسة، تقرر به أهداف محددة وفق غايات ذات منفعة عامة، وكذا مؤشرات مرقمة لقياس النتائج المتوخاة، والتي ستخضع للتقييم قصد التحقق من شروط الفعالية والنجاعة والجودة المرتبطة بالإنجازات"<sup>322</sup>. فتحديد برنامج أي قطاع وزاري يتم انطلاقا من استراتيجيتها

<sup>320</sup> لعماري (نجاة)، "البرمجة المتعددة السنوات في القنون التنظيمي للمالية الجديد"، دفاتر الحكامة، العدد 2، 2016، ص: 78-79.

<sup>321</sup> المادة 38 من القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، مرجع سابق.

<sup>322</sup> المادة 39 من القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، مرجع سابق.

لصياغة الأولويات والأهداف المتوخى تحقيقها. علاوة على ذلك يتم تجسيد الميزانية عبر برامج ذات أهداف محددة مرتبطة بمؤشرات مضبوطة يتم وفق مقارنة ثلاثية الأبعاد: البعد الميزانياتي حيث يرتبط كل برنامج باعتمادات مخصصة لسياسة عمومية محددة، والبعد المرتبط بنجاعة أداء العمل العمومي حيث تمثل البرامج إطار تقديم وقيادة منهجية الأداء الجديدة وأخير البعد التدبيري مرتبط بمسؤول البرنامج الذي يعين على مستوى كل قطاع وزاري أو مؤسسة، حيث يعهد له بتحديد أهداف ومؤشرات القياس المرتبطة به وتتبع تنفيذه. أي أن مسؤول البرنامج يحدد بالتشاور مع الهيئات التنفيذية، الإجراءات التدبيرية المزمع اتباعها لتحقيق الأهداف المرتبطة ببرنامجها.

ونظرا للمكانة المتميزة التي أضحت تحتلها الجهة في التنظيم الإداري المغربي ولا سيما بعد تكريسها دستوريا، وأهمية الميزانية في تحقيق التوازن والتضامن بين الجهات، وعلى ضوء تبنى جبهوية متقدمة تستحضر الخصوصيات المغربية وتحدث تحولا نوعيا في أنماط الحكامة الترابية، فقد تم استحضار البعد الجهوي في تدبير الميزانية العامة، من خلال إقرار القانون التنظيمي لقانون المالية رقم 130.13 لهيكله تبويبات الميزانية العامة تأخذ بعين الاعتبار توزيع برامج الوزارات حسب الجهات، مما يتيح التوزيع الأمثل للاستثمارات العمومية، أو من خلال تعزيز العلاقات التعاقدية المالية بين الدولة والإدارات غير الممركزة والمجالس الجهوية المنتخبة، وكذا توزيع الأهداف ومؤشرات الأداء على المستوى الجهوي<sup>323</sup>.

فمن خلال كل برنامج يتم تحديد منهجية أداء تشمل استراتيجية البرنامج وأهداف الأداء التي تنبثق من هذه الاستراتيجية من خلال ربط كل برنامج بأهداف محددة يتم قياسها عبر مؤشرات الأداء (بالأرقام) تمكن من قياس النتائج المحققة ومقارنتها بالأهداف، الشيء الذي سيمكن من قراءة أفضل للخيارات الميزانياتية والأولويات العمومية وتوجيه أمثل للموارد، وبالتالي سيعطي صورة واضحة لأولويات الحكومة وتكلفتها والنتائج المترتبة على تنفيذها<sup>324</sup>. وفي نفس السياق نجد أن التبويب الجديد

<sup>323</sup> لباخ (طارق)، "البعد الجهوي في القانون التنظيمي لقانون المالية رقم 130.13"، دفاتر الحكامة، العدد 2، 2016 ص.

ص: 114-116.

<sup>324</sup> BUZELAY (Alain), "D'une budgétisation par dépenses a une budgétisation par objectifs: Application à la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) instaurée en France", Revue marocaine d'audit et dedéveloppement, n° 28, Rabat, 2009, p: 79.

سيحافظ على الترميز الإداري والاقتصادي والوظيفي، كما سيتم اعتماد ترميز للبرامج ذو الطابع متعدد السنوات سيمكن من تتبع البرامج بغض النظر عن التغييرات الطارئة في الهياكل الوزارية.

وباعتبار شفافية المالية العمومية عنصرا لا محيد عنه لإرساء حكامه ديموقراطية للفعل العمومي، فقد أطرها المشرع التنظيمي بمجموعة من المبادئ والقواعد.

فبالإضافة للمبادئ الكلاسيكية المتمثلة في مبدأ الوحدة ومبدأ السنوية ومبدأ الشمولية ومبدأ الاختصاص، تستند المالية العمومية على مبدأ الصدقية والذي يقترن بالصدق الميزانية والصدق المحاسبية.

وهكذا تقوم الصدقية الميزانية على واقعية الفرضيات التي تم على أساسها إعداد قانون المالية، وتقديم قوانين المالية بشكل صادق لمجموع موارد وتكاليف الدولة، والالتزام بتقديم قانون المالية معدل جراء حدوث تغير مهم في أولويات وفرضيات قانون المالية للسنة، حيث نص القانون التنظيمي رقم 130.13 على أنه: "تقدم قوانين المالية بشكل صادق لمجموع تكاليف الدولة، ويتم تقييم صدقية الموارد والتكاليف بناء على المعطيات المتوفرة أثناء إعدادها والتوقعات التي يمكن أن تنتج عنها"<sup>325</sup>، وتعتبر هذه النقطة من أهم الوسائل التي نص عليها القانون الجديد، والتي تعد من الإجراءات التي تفرضها الآلة التشريعية لدعم مبدأ الشفافية، لبث الحكامة الجيدة في تدبير الشأن العام، إذ أنه لا فائدة من وضع ميزانيات مغلوبة لا تراعي الوضع المالي والاقتصادي للدولة، فالأرقام الصادرة في مشروع القانون المالي، هي ترجمة حقيقية للسياسة العمومية المراد تبنيها من طرف السلطات العمومية في جميع المجالات، لذلك فتقديم ميزانيات مغلوبة لا تعكس الوضع المالي للدولة، من شأنه أن يمس بصدق قرارات السلطة التنفيذية، مما يضر بمصالح فئات عريضة في المجتمع، ويمس ببنية العلاقة بين السلطين التنفيذية والتشريعية، خصوصا في مجالات الأمن والصحة والتعليم والبنية التحتية، كما يمكنه أن يضر بسمعة القرار الاقتصادي الوطني على الصعيد الخارجي، فالمستثمر الأجنبي يراهن على المخصصات التي توليها السلطات العمومية للقطاعات الحيوية للبلاد، كشرط للتمويل وتحويل الأموال، لذلك فالميزانيات المغلوبة التي تتناقى ومبدأ الصدقية، من شأنها أن تضر بالشأن العام<sup>326</sup>.

<sup>325</sup> المادة 10 من القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، مرجع سابق.

<sup>326</sup> اضريف (عبد النبي)، "تأملات في القانون التنظيمي للمالية 130.13"، دفاتر الحكامة، العدد 2، 2016، ص: 17-18.

أما بالنسبة لصدقية المحاسبية فيتكلف المحاسبون العموميون بالسهر على احترام المبادئ والقواعد المحاسبية من خلال التأكد على الخصوص من احترام صدقية التسجيلات المحاسبية واحترام المساطر وجودة الحسابات العمومية. كما يتعهد المجلس الأعلى للحسابات بالتصديق على مطابقة حسابات الدولة للقانون وصدقيتها<sup>327</sup>.

أما القواعد التي نص عليها القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية فترتبط بالتحكم في التوازن الميزانياتي، وعقلنة إحداث واستعمال مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة والحسابات المرصدة لأموال خصوصية واعتماد مسك المحاسبة العامة.

فبالنسبة للتحكم في التوازن الميزانياتي فيتم عبر منع إدراج نفقات التسيير بميزانية الاستثمار، وتحديد طبيعة النفقات المتعلقة بالتكاليف المشتركة، وتحديد سقف الاعتمادات المرحلة في 30% من اعتمادات الأداء المفتوحة برسم نفقات الاستثمار مع إمكانية تخفيض هذا السقف بموجب قانون للمالية<sup>328</sup>. وإذا تبين عدم إمكانية ترحيل بعض الالتزامات المؤشر عليها والتي لم يصدر الأمر بصرفها في حدود سقف ثلاثين في المائة (30%) السالفة الذكر، فإنه يتم إدراجها ضمن اعتمادات الأداء المفتوحة برسم نفقات استثمار السنة الجارية<sup>329</sup>.

أما عقلنة إحداث واستعمال مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة والحسابات المرصدة لأموال خصوصية فتتم أساسا عبر منع دفع مبالغ من حسابات مرصدة لأموال خصوصية (أو مرفق للدولة مسير بصورة مستقلة) لفائدة حساب خصوصي للخزينة أو لفائدة مرفق من مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة<sup>330</sup>. وتحديد شروط لإحداث مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة (30% من الموارد الذاتية)<sup>331</sup>. في حين يشترط بالنسبة للحسابات المرصدة لأموال خصوصية أن تمثل، ابتداء من السنة المالية الثالثة الموالية لإحداثها، الموارد المتأتية من حصيلة رسوم أو موارد مخصصة أو هما معا، على الأقل نسبة أربعين في المائة (40%) من مواردها الإجمالية المأذون بها برسم قانون

<sup>327</sup> المادة 31 من القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، مرجع سابق.

<sup>328</sup> المادة 63 من القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، مرجع سابق.

<sup>329</sup> المادة 22 من مرسوم رقم 2.15.426، يتعلق بإعداد وتنفيذ قوانين صادر في 28 من رمضان 1436 (15 يوليو 2015) المالية. الجريدة الرسمية عدد 6378 الصادرة بتاريخ 29 رمضان 1436 (6 يوليو 2015).

<sup>330</sup> المادتين 22 و 27 من القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، مرجع سابق.

<sup>331</sup> المادة 21 من القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، مرجع سابق.

المالية للسنة المذكورة، وذلك بالنسبة للحسابات المرصدة لأمر خصوصية المحدثه ابتداء من فاتح يناير 2016. وتحذف هذه الحسابات في حالة عدم استيفاء هذا الشرط بموجب قانون المالية الموالي<sup>332</sup>.

وترسيخا لثقافة تقييم السياسات العمومية، عمل المشرع على تثمين حسابات الدولة بإصلاح نظام محاسبة الدولة ليصبح أكثر شمولاً واتساعاً، حيث أضحت هذه المحاسبة تتضمن محاسبة ثلاثية الأبعاد تتمثل في محاسبة ميزانية التي تتبع تنفيذ الميزانية ومحاسبة عامة التي تسمح بتقييم الثروة والوضعية المالية للدولة ومحاسبة تحليلية التي تمكن من معرفة الكلفة الفعلية للسياسة العمومية. وفي هذا الإطار، تقوم الدولة بمسك محاسبة ميزانية للمداخيل والنفقات، كما تقوم كذلك بمسك محاسبة عامة بالنسبة لمجموع عملياتها. ويمكن للدولة أن تقوم بمسك محاسبة لتحليل كلفة مختلف المشاريع المدرجة في إطار البرامج<sup>333</sup>. وبالتالي فإلى جانب المحاسبة التقليدية المتمثلة في محاسبة مداخيل ونفقات الميزانية، أصبح الإطار المحاسبي يتوفر أيضاً على محاسبة عامة ومحاسبة موجهة لتحليل تكاليف مختلف المشاريع المدرجة في إطار البرامج<sup>334</sup>.

**المبحث الثاني: انعكاسات القانون التنظيمي للمالية على دور البرلمان والمديرين العموميين**

شكل إصلاح القانون التنظيمي للمالية أهمية كبرى، تتجلى من جهة في محاولة تقوية دور المؤسسة البرلمانية في مناقشة ودراسة مشروع القانون المالي للسنة وتبعية تنفيذه (الفقرة الأولى). ومن جهة أخرى في توسيع صلاحية القائمين على تدبير المالية العمومية (المطلب الثاني).

**المطلب الأول: القانون التنظيمي للمالية ودور المؤسسة البرلمانية**

بالرغم من أن القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 عمل على تكريس مجموعة من التدابير بهدف تقوية دور البرلمان ولاسيما في المجالات المرتبطة بمناقشة وتبعية وتنفيذ الميزانية ومراقبة النفقات العمومية وتقييم السياسات العمومية إلا أنها تبقى في المجمل غير كافية لبلوغ ذلك الهدف.

<sup>332</sup> المادة 27 من القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، مرجع سابق.

<sup>333</sup> المادة 31 من القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، مرجع سابق.

<sup>334</sup> للمزيد من التفاصيل أنظر أحمد حاسون، مستجدات محاسبة الدولة على ضوء القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، مرجع سابق، ص.78.

وفي هذا الإطار تم تعزيز التشاور وتأطير حق التعديل البرلماني (الفقرة الأولى) وإغناء المعطيات والوثائق الميزانية المقدمة للبرلمان (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: دراسة ومناقشة مشروع قانون المالية السنة بين تعزيز التشاور وتقييد المبادرة البرلمانية

مسيرة للتحولات التي عرفتها الأنظمة المالية الحديثة، وتزيلا للمقتضيات الدستورية المتقدمة ولا سيما تلك التي عززت دور البرلمان في تدبير الشأن العمومي، اتجه المشرع التنظيمي المالي من خلال القانون التنظيمي 130.13 نحو محاولة توفير آلية تشريعية توفق بين المحافظة على الاختصاص التقليدي للحكومة في مجال إعداد مشاريع قوانين المالية، وإيجاد صيغة تشريعية تكفل مشاركة المؤسسة البرلمانية في هذه المرحلة المهمة من مسلسل القانون المالي بشكل ينسجم مع تعزيز دور البرلمان في مجال المالية العمومية والتي تمثل روح التدبير العمومي.

وتبعاً لذلك نصت المادة 47 من القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 على إضافة مرحلة جديدة إلى مسطرة الإعداد ويتعلق الأمر بمرحلة التشاور والتي تهدف إلى إطلاع البرلمان وإعلامه بالسياق العام والمعطيات المؤطرة لمرحلة الإعداد كما تمكن من إشراكه (أي البرلمان) في مرحلة إعداد القانون المالي وتدعيم أدوار وأشغال لجنتي المالية بالبرلمان إضافة لاستشراف ملامح السياسة المالية والجبائية المعتمدة من قبل الحكومة. ففي مرحلة التشاور يعرض الوزير المكلف بالمالية على اللجنتين المكلفتين بالمالية بالبرلمان قبل 31 يوليوز من كل سنة الإطار العام لإعداد مشروع قانون المالية للسنة الموالية. كما يتضمن العرض تطور الوضعية الاقتصادية الوطنية وتقديم تنفيذ قانون المالية للسنة الجارية إلى حدود 30 يونيو والمعطيات المتعلقة بالسياسة الاقتصادية والمالية بالإضافة للبرمجة الميزانية الإجمالية للدولة لثلاث سنوات والتي تسمح للبرلمان من الإطلاع على تصور الحكومة وتوجه سياستها في الميادين الاقتصادية على المدى المتوسط. ويكون هذا العرض موضوع مناقشة دون إخضاعه للتصويت<sup>335</sup>.

كما يتم إخبار اللجنتين المكلفتين بالمالية بالبرلمان إما عند فتح اعتمادات إضافية بمرسوم أثناء السنة في حالة ضرورة ملحة وغير متوقعة ذات مصلحة وطنية<sup>336</sup>، أو عند وقف تنفيذ بعض

<sup>335</sup> المادة 47 من القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، مرجع سابق.

<sup>336</sup> المادة 60 من القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، مرجع سابق.

نفقات الاستثمار أثناء السنة المالية إذا استلزمت ذلك الظروف الاقتصادية والمالية<sup>337</sup>، أو إحداث خلال السنة المالية حسابات خصوصية للخزينة بموجب مراسيم في حالة الاستعجال والضرورة الملحة وغير المتوقعة مع ضرورة عرض هذه المراسيم على البرلمان بقصد المصادقة عليها في أقرب قانون للمالية<sup>338</sup>.

وعلاوة على تعزيز التشاور، وتماشيا مع الفصل 77 من الدستور لسنة 2011، عمل المشرع التنظيمي المالي من خلال القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 على تبيان توضيح وتأطير حق التعديل البرلماني. وهكذا نصت المادة 56 منه على أنه طبقا للفقرة 2 من الفصل 77 من الدستور، للحكومة أن ترفض، بعد بيان الأسباب، المواد الإضافية أو التعديلات الرامية إما إلى تخفيض الموارد العمومية وإما إلى إحداث تكليف عمومي أو الزيادة في تكليف موجود. حيث يراد بالتكليف العمومي، فيما يخص المواد الإضافية أو التعديلات، الاعتمادات المفتوحة برسم الفصل. وبالتالي يمكن داخل نفس الفصل، إدخال مواد إضافية أو تعديلات مبررة ومصحوبة بالتقويمات الضرورية لأهداف ومؤشرات البرامج المعنية والتي من شأنها الزيادة أو التخفيض في الاعتمادات المتعلقة ببرنامج معين وذلك في حدود الاعتمادات المفتوحة برسم هذا الفصل. وترفض التعديلات المخالفة لأحكام هذا القانون التنظيمي فيما عدا ذلك يجب أن يتم تبرير كل مادة إضافية أو كل تعديل.

فمن خلال تحليل الفصل 77 من دستور 2011 (وبالتالي المادة 56 من القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13) عمل المشرع المغربي على تقوية الموقع الرقابي للبرلمان عند مناقشة قوانين المالية، حيث جعل مسؤولية السهر على الحفاظ على توازن مالية الدولة مسؤولية مشتركة بين البرلمان والحكومة، كما ألزم هذه الأخيرة بتعليل رفضها المستند إلى علة الإخلال بالتوازن المالي<sup>339</sup>.

وفي نفس السياق، جرت الممارسة البرلمانية على قبول التعديلات الرامية إلى تخفيض مورد عمومي شريطة تعويضه بآخر، وبما لا يؤدي إلى إحداث تغيير في الحجم الإجمالي للموارد العمومية من

<sup>337</sup> المادة 60 من القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، مرجع سابق.

<sup>338</sup> المادة 26 من القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، مرجع سابق.

<sup>339</sup> المدور (رشيد)، البرلمان في ضوء مستجدات الدستور، سلسلة دقاتر في القانون المغربي، العدد 1، شمس برينت، الرباط، 2019، ص. 24.

جهة، وكذلك قبول الاقتراحات التي تدعو إلى الزيادة في حجم النفقات إذا كانت مقرونة باقتراحات موازية من شأنها توفير المداخيل اللازمة لتغطية هذه الزيادة من جهة أخرى<sup>340</sup>.

وفي مقابل تعزيز التشاور وتقوية الموقع التفاوضي للبرلمان عند مناقشة المالية، عمل المشرع الدستوري على تقييد المبادرة البرلمانية. فطبقا لأحكام الفصل 83 من الدستور، يمكن للحكومة أن تعارض وترفض مختلف التعديلات المقترح إدخالها من طرف أعضاء البرلمان على مشروع القانون المالي أثناء مناقشة هذا المشروع بالجلسات العامة مقيدا بذلك المبادرة البرلمانية عند مناقشة قانون مالية السنة خلال الجلسات العامة ومكرسا التفوق الحكومي بتقديم تعديلات جديدة. وهكذا نص هذا الفصل على أن "لأعضاء مجلسي البرلمان وللحكومة حق التعديل. وللحكومة، بعد افتتاح المناقشة، أن تعارض في بحث كل تعديل لم يُعرض من قبل على اللجنة التي يعينها الأمر. بيت المجلس المعروض عليه النص، بتصويت واحد، في النص المتناقش فيه، كله أو بعضه إذا ما طلبت الحكومة ذلك، مع الاقتصار على التعديلات المقترحة أو المقبولة من قبلها. وبإمكان المجلس المعني بالأمر أن يعترض على هذه المسطرة بأغلبية أعضائه".

كما حدد القانون التنظيمي لقانون المالية مسطرة جديدة للدراسة والتصويت على مشروع قانون المالية<sup>341</sup> مكرسا قيودا زمنيا يتمثل في تحديد الأجل الإجمالي للدراسة والتصويت من طرف البرلمان على مشروع قانون المالية في 58 يوما من تاريخ إيداعه من طرف الحكومة في مكتب مجلس النواب في 20 أكتوبر خصصت منها 30 يوما للدراسة والتصويت من طرف مجلس النواب وهذه المدة تعتبر قصيرة حيث تمثل 67% من المدة المخصصة للجمعية العمومية الفرنسية وهي 40 يوما<sup>342</sup>. في حين تم تخصيص 22 يوما للدراسة والتصويت من طرف مجلس المستشارين و6 أيام مخصصة للقراءة الثانية لمجلس النواب. وبالتالي فتنصيب القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13، على تقليص المدة الزمنية ب 12 يوما لتصبح 58 يوما عوض 70 يوما، يشكل امتيازاً للحكومة ويكرس هيمنتها على مسار ومضامين القانون المالي، وبالتالي إضعاف مستوى التدخل البرلماني في مجال التشريع المالي.

### الفقرة الثانية: إغناء المعطيات والوثائق الميزانية المقدمة للبرلمان

<sup>340</sup> كومغار (ابراهيم)، محاضرات في قانون الميزانية معدلة وفق المستجدات الواردة في دستور 2011 والقانون التنظيمي للمالية الجديد رقم 130.13، Kortoba Pub، أكادير، طبعة 2015 مزودة ومنقحة ص: 139.

<sup>341</sup> المادة 49 من القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، مرجع سابق.

<sup>342</sup> Article 40 du Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances françaises.

في إطار إغناء المعطيات والوثائق المقدمة للبرلمان، نص القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 على لائحة الوثائق المرفقة بمشروع قانون المالية موزعة ما بين 3 مذكرات و10 تقارير<sup>343</sup>، كآلية من شأنها تعزيز السلطة المالية للبرلمان وتعميق شفافية المالية العمومية.

كما تقدم للجان البرلمانية المكلفة بدراسة الميزانيات القطاعية، وثائق أخرى منها، مشاريع نجاعة الأداء والبرمجة الثلاثية السنوات لهذه القطاعات الوزارية.

علاوة على ذلك يمكن اعتبار التقارير وسيلة مساعدة على قياس مدى شفافية خطاب الحكومة، وكذا صدقية الحسابات والأرقام والوضع المالي والاقتصادي للدولة.

وحسب المادة 66 من القانون التنظيمي، يتم إرفاق مشروع قانون التصفية المتعلق بتنفيذ قانون المالية بالوثائق التالية:

- الحساب العام للدولة، مدعم بالحصيلة المحاسبية والبيانات المالية الأخرى، وبتقييم للالتزامات الخارجة عن الحصيلة المحاسبية؛
- ملحق يتعلق بالاعتمادات الإضافية المفتوحة، مرفقا بكل الإثباتات الضرورية عند الاقتضاء؛
- التقرير السنوي حول نجاعة الأداء المعد من طرف الوزارة المكلفة بالمالية. يقوم هذا التقرير بتلخيص وتجميع تقارير نجاعة الأداء المعدة من طرف القطاعات الوزارية أو المؤسسات؛
- تقرير حول الموارد المرصدة للجماعات الترابية؛
- تقرير افتتاح نجاعة الأداء.

كما يحيل المجلس الأعلى للحسابات على البرلمان التقرير حول تنفيذ قانون المالية والتصريح العام للمطابقة بين الحسابات الفردية للمحاسبين والحساب العام للمملكة، مع توجيه نسخة منهما للحكومة.

وإذا كان المشرع التنظيمي للمالية قد نص على إرفاق كل من مشروع قانون المالية للسنة ومشروع قانون التصفية بمجموعة من الوثائق والتقارير فإنه لم ينص على إرفاق قانون المالية التعديلي بمجموعة من الوثائق مما سيحد من فعالية الرقابة والتقييم البرلمانيين. في حين نجد المشرع التنظيمي المالي الفرنسي قد نص في القانون التنظيمي للمالية لسنة 2001 على ضرورة إرفاق قانون

<sup>343</sup> للمزيد من التفاصيل أنظر المادة 48 من القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، مرجع سابق.

المالية التعديلي بمجموعة من التقارير تبين كيفية تنفيذ الاعتمادات أثناء السنة مما يؤدي إلى أعمال الرقابة البرلمانية بشكل أكثر فعالية. وتتمثل هذه التقارير في تقرير يوضح تطورات الوضع الاقتصادي والوضع المتعلق بالميزانية ويبرر الترتيبات التي يتضمنها، وملحق توضيحي يفصل التعديلات المتخذة على الاعتمادات المقترحة، بالإضافة إلى جداول تلخص الحركات المدخلة عن طريق التنظيم المتعلقة باعتمادات السنة الجارية<sup>344</sup>.

بالرغم من إغناء وتنوع الوثائق المقدمة للبرلمان سواء تعلق الأمر بالوثائق المرفقة بميزانيات القطاعات الوزارية أو تلك المرفقة بمشروع قانون المالية أو المرفقة بمشروع قانون التصفية المتعلق بتنفيذ قانون المالية فإن الأمر يطرح مجموعة من الصعوبات وفي مقدمتها تلك المرتبطة بتفحص البرلمانين لهذه الوثائق نظرا لحجمها (غالبيتها عبارة عن مجلدات) كما أنها تتطلب متخصصين في المجال المالي لتدقيق مقتضياتها ومضامينها. فالبرلمان يفترض فيه أن يدقق أكثر في التدابير والفرضيات الاقتصادية والمالية الواردة في المشروع، والتي ينص القانون التنظيمي للمالية وجوب اتسامها بالواقعية والصدقية، وهذا ما يتطلب افتتاحا مدققا لمشروع القانون المالي، مما يستدعي الخبرة اللازمة، والوقت الكافي للقيام بهذه المهمة، وهذا ما يطرح التساؤل حول المدة الممنوحة لتنظيمها للبرلمان لدراسة مشروع قانون المالية للسنة والمصادقة عليه.

وارتباطا بقانون التصفية وجب التذكير أنه على عكس القانون التنظيمي للمالية لسنة 1998، الذي أطره فقط في مادة وحيدة وهي المادة 47، فإن القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 نظم قانون التصفية المتعلق بتنفيذ قانون المالية في ثلاث مواد. فعلاوة على المادة 66 السالفة الذكر نجد المادتين 64 و65، فالمادة 64 نصت على أنه: "يثبت ويحصر قانون المالية المبلغ النهائي للمداخيل المقبوضة والنفقات المتعلقة بنفس السنة المالية والمؤشر على الأمر بصرفها ويحصر حسب نتيجة السنة...". في حين نصت المادة 65، على أنه: "طبقا للفصل 76 من الدستور، يودع مشروع قانون التصفية المتعلق بتنفيذ قانون المالية سنويا بالأسبقية بمكتب مجلس النواب في أجل أقصاه نهاية الربع الأول من السنة الثانية التي تلي سنة تنفيذ قانون المالية المعني".

المطلب الثاني: القانون التنظيمي للمالية وصلاحيات المديرين العموميين

<sup>344</sup> Article 53 du Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances français.

إن المنظور الجديد الذي أتى به القانون التنظيمي للمالية يعتمد على توسيع صلاحية المديرين في تدبير الاعتمادات (الفقرة الأولى)، مع تكريس المسؤولية التدييرية لمسؤول البرنامج (الفقرة الثانية).

#### الفقرة الأولى: توسيع صلاحية المديرين في تدبير الاعتمادات

إن تبني القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 لمنطق النتائج، جعل الحكومة تقوم بعرض مشروع قانون المالية للسنة على البرلمان من خلال تبويب ثلاثي الأبعاد قوامه البرنامج والمشروع والعملية.

وباعتبار البرنامج هو بمثابة الخطوط الرئيسية لتنفيذ سياسة عمومية معينة في قطاع وزاري معين فإن تخصيص الاعتمادات يتم وفق تحقيق هذا الهدف. وبالتالي تركز المالية العمومية في قانون المالية للسنة الذي يصوت عليه البرلمان وفق مقتضيات القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 على تخصيص الأموال للسياسات العمومية التي يتعين تنفيذها. على عكس القانون التنظيمي للمالية السابق حيث كان يتم تخصيص الاعتمادات للوزارات دون أي تحليل حقيقي لفعالية الإجراءات أو في توافق مسبق مع مجموعة من السياسات العمومية المحددة مسبقا. وتوزع الاعتمادات المخصصة للبرنامج، حسب الحالة، داخل<sup>345</sup>:

- الفصول المرتبطة بميزانية القطاع الوزاري أو المؤسسة المعنية؛
- الفصول المرتبطة بمرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة التابعة للقطاع الوزاري أو المؤسسة المعنية؛
- الحسابات المرصدة لأموال خصوصية التابعة للقطاع الوزاري أو المؤسسة المعنية.

ونتيجة للإصلاح الذي عرفه مجال المالية العمومية بعد صدور القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13، عرفت أدوار المديرين العموميين تحولا واضحا تتجلى بالأساس في استفادتهم من مرونة أكبر في تدبير ميزانياتهم وهامش مهم فيما يتعلق باستعمال أو إعادة توزيع الاعتمادات الموضوعة رهن إشارتهم.

<sup>345</sup> المادة 39 من القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، مرجع سابق.

وفيهذا الإطار يمكن التمييز بين شكلين من التحويلات ويتعلق الأمر بين التحويلات التي تتطلب تأشيرة من السلطة الحكومية المكلفة بالمالية والتحويلات التي تقتضي فقط مقررًا من الأمر بالصرف أو مساعد الأمر بالصرف التابع له.

وهكذا، وبناء على طلب من الأمرين بالصرف المعنيين، يجوز للوزير المكلف بالمالية أن يأذن بموجب مقرر بالقيام بتحويلات للاعتمادات بين برامج نفس الفصل. غير أنه لا يمكن أن يفوق مجموع الاعتمادات التي كانت موضوع تحويل خلال نفس السنة، بالنسبة لكل برنامج من البرامج المعنية، سقف عشرة في المائة (10%) من المخصصات الأولية المفتوحة بموجب قانون المالية فيما يتعلق بفصل المعدات والنفقات المختلفة وفصل الاستثمار من الميزانية العامة<sup>346</sup>. كما لا يطبق هذا السقف على تحويل الاعتمادات بين برامج فصل الموظفين والأعوان<sup>347</sup>.

معالإشارة الى أنه يطبق السقف المشار إليه أعلاه كذلك على التحويلات بين كل برنامج من برامج الفصول المتعلقة بنفقات الاستغلال و بنفقات الاستثمار لمراقف الدولة المسيرة بصورة مستقلة وبين كل برنامج من برامج الحسابات المرصدة لأموال خصوصية<sup>348</sup>.

كما يجوز للوزير المكلف بالمالية، بناء على اقتراح من الأمرين بالصرف المعنيين، أن يأذن بموجب مقرر، للأمرين بالصرف وللأمرين المساعدين بالصرف، القيام بتحويلات للاعتمادات بين الجهات داخل نفس البرنامج<sup>349</sup>.

من جهة أخرى يمكن أن تغير بمقرر للأمر بالصرف المعني أو للأمر المساعد بالصرف التابع لهاالمخصصات المدرجة بالمشاريع أو بالعمليات المرتبطة بنفس البرنامج وب نفس الجهة وكذا المخصصات المدرجة بالسطور بنفس المشروع أو العملية باستثناء بعض أنواع النفقات التي تحدد لانتحتها بقرار مشترك للوزير المكلف بالمالية والوزير المعني.ويجب على الأمرين بالصرف موافاة مصالح الوزارة المكلفة بالمالية بقائمة تلخص مجموع التحويلات التي تم القيام بها من قبلهم و من قبل الأمرين المساعدين بالصرف التابعين لهم خلال العشرة أيام التي تلي نهاية كل ثلاثة أشهر<sup>350</sup>. وبالتالي سيتترك للمدبرين

<sup>346</sup> الفقرة الأولى من المادة 23 من مرسوم رقم 2.15.426، مرجع سابق.

<sup>347</sup> الفقرة الثانية من المادة 23 من مرسوم رقم 2.15.426 مرجع سابق.

<sup>348</sup> الفقرة الثالثة من المادة 23 من مرسوم رقم 2.15.426 مرجع سابق.

<sup>349</sup> الفقرة الرابعة من المادة 23 من مرسوم رقم 2.15.426 مرجع سابق.

<sup>350</sup> الفقرة الخامسة من المادة 23 من مرسوم رقم 2.15.426، مرجع سابق

نوعاً من المرونة في إعادة توزيع هذه الاعتمادات بين المشاريع كي يحقق الأهداف المرجوة، أي ستكون لهم الحرية المطلقة بين المشاريع داخل نفس الجهة ونفس البرنامج.

#### الفقرة الثانية: المسؤولية التديرية لمسؤول البرنامج

منصودور القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13، عهد لمسؤول البرنامج بتحديد أهداف ومؤشرات القياس المرتبطة بالبرنامج وتتبع تنفيذه<sup>351</sup>، وعلى هذا الأساس يتم تحديد المسؤولية بناء على البرنامج أو البرامج التي سيتم تنفيذها. أي أن مسؤول البرنامج يسعى إلى تطوير أهداف البرنامج تحت إشراف الوزير، كما يعتبر المسؤول عن تنفيذها، لذلك يجب عليه إعداد مشروع الميزانية لبرنامجهم وتقديم تقرير عن الخدمات المقدمة والنتائج التي تم الحصول عليها<sup>352</sup>.

وبالتالي يتعين على مسؤول البرنامج تحديد الإجراءات والتدابير والنمط التنظيمي لتحقيق الأهداف المحددة في كل برنامج. كما أنه يبقى مسؤولاً عن تفعيل هاتاه البرامج ومسؤول عن تحقيق الأهداف المحددة تحت إشراف الوزير المختص. وعلى هذا الأساس فمسؤول البرنامج مطالب بوضع البرنامج وإعداد التقارير من خلال إعداد استراتيجية برنامجهم، وتحديد الأهداف والنتائج المنتظرة وبرمجة الأنشطة وكذا السهر على نجاعة الأداء وتنفيذ برنامجهم. كما يتولى مسؤول البرنامج بإعداد مشروع نجاعة الأداء الذي يعرض فيه الخيارات الاستراتيجية والاعتمادات المخصصة لتنفيذ البرنامج وكذا الالتزامات من حيث النتائج المتوخاة وتقرير نجاعة الأداء<sup>353</sup>.

فمن بين الأهداف التي يسعى إليها هذا القانون التنظيمي هو تبسيط تدبير المالية العمومية، تماشياً مع التدبير العمومي الحديث، ومن خلال السماح للوزراء بتفويض تدبير البرامج لمسؤولين. فمنذ دخول مقتضيات القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 المرتبطة بميزانية البرامج حيز التنفيذ تم توضيح الأهداف التي يجب تحقيقها كما تم ربطها بمؤشرات تسمح بقياس النتائج. وبالتالي، فإن إضافة مشروع أداء سنوي إلى مشروع قانون المالية ستكون مقرونة بمبررات موضوعية الشيء

<sup>351</sup> المادة 39 من القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13، مرجع سابق.

<sup>352</sup> TOMMASI (Daniel), Gestion des dépenses publiques dans les pays en développement : Un outil au service du financement des politiques publiques Quelques exemples dérivés du modèle français, Agence Française de Développement, Imp. La Fertoise 2010, p :63.

<sup>353</sup> منشور رئيس الحكومة عدد 2015/4 بتاريخ 18 يونيو 2015، في شأن إطلاق المرحلة الثالثة للميزانية الهيكلية حول البرامج والمركزة على نجاعة الأداء في إطار تنزيل القانون التنظيمي لقانون المالية.

الذي يسمح للبرلمانيين بتقييم السياسة العمومية المعنية اعتمادا على مؤشرات التي تم تحديدها في البرنامج. وبالتالي، فإن مسؤول البرنامج هو الشخص الذي سيتحمل، من حيث المبدأ، مسؤولية إنجاز البرنامج. ولتكريس مبدأ الفعالية والنجاعة يمكنه تقسيم برنامجه إلى برامج فرعية مع تكليف مسؤول على كل برنامج فرعي. كما يمكن لهذا الأخير بدوره تقسيم الميزانية المخصصة إلى وحدات عملية تسمح له بتقسيم تنفيذ الصلاحيات الموكلة إلى أهداف يتعين تحقيقها بالاستعانة بفريق عمل، شريطة استحضار مقومات التدبير العمومي الحديث الذي يقتضي تكليف مسؤولي البرامج (بما فيها البرامج الفرعية) بقرار رسمي وفي احترام تام لمقتضيات التسلسل الإداري. وهنا تبرز قوة مبادرة مسؤول البرنامج، فبدلا من التقييد بالتنفيذ الوظيفي، يمكن أن يساهم التنفيذ المبني على النتائج في الحد أو الى حد ما التقليل من الفراغ الزمني الذي قد سيترتب في حالة عدم تناسب دور وظيفي مع ما خطط له النص القانوني أو رسمه المسؤول عن الوحدة الإدارية نفسه في البداية.

فهذا المقتضى الجديد الذي جاء به القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 فتح المجال لأن يكون المسؤول عن البرامج أكثر عرضة للمساءلة عن نتائج برامجه ومدى دقة القرارات المتخذة من أجل تحقيق توقعات الميزانية<sup>354</sup>.

فتزليل مقتضيات القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 بشكل فعال وناجع يقتضي من مسؤول البرنامج إرساء مجموعة من الآليات المرتبطة بالطابع التدييري وفي مقدمتها تنظيم حوار التدبير والذي يعد بمثابة آلية لتبادل المعلومات بين مختلف الوحدات الإدارية ولاتخاذ قرارات توافقية من أجل تكريس التدبير الأمثل وتحديد مستوى نجاعة الأداء المراد بلوغها وكذا الموارد والوسائل الضرورية. فنجاح منهجية نجاعة الأداء يتوقف على إقامة حوار بين كافة الفاعلين والمساهمين على امتداد مراحل إنتاج وتحليل وتقييم وكذا إمكانية تعديل العمل العمومي<sup>355</sup>.

وفي هذا الاتجاه يتولى مسؤول البرنامج عملية تنشيط حوار التدبير على المستوى العمودي بكيفية تمكن من تحديد المسؤوليات، مع مختلف المساهمين في تنفيذ البرنامج ويفوض على المستوى الميداني، كما سبقت الإشارة إلى ذلك، سواء على المستوى المركزي أو اللامركزي، الهيئات التنفيذية

<sup>354</sup> NAFZAOUI (Mohamed Achraf) et FERDOUSSI (Soukayna), "La fonction du contrôle de gestion dans la sphère publique", opcit, p : 520.

<sup>355</sup> وزارة الاقتصاد والمالية، "حوار التدبير على ضوء مقتضيات القانون التنظيمي لقانون المالية"، مجلة المالية، عدد 35 خاص بالقانون التنظيمي للمالية: رافعة من أجل تحديث التدبير العمومي، غشت 2019، ص: 18.

تدبير وتنفيذ البرنامج من خلال تقسيم البرنامج إلى مشاريع أو عمليات مع تحديد مجالات تدخل هذه الهيئات. كما يقوم بترجمة الأهداف والمؤشرات الاستراتيجية للبرنامج إلى أهداف ومؤشرات عملية تتولى وتلتزم الهيئات التنفيذية تحقيقها في انسجام تام مع الأهداف الاستراتيجية. ويقوم مسؤول البرنامج أيضا خلال مختلف مراحل إعداد وتنفيذ الميزانية والتي تتم بتنسيق مع مسؤولي الهيئات التنفيذية، بتنشيط حوار التدبير على المستوى الأفقي، مع مديرية الشؤون المالية ومديرية الموارد البشرية<sup>356</sup>.

ويتطلب حوار التدبير إعداد الوثائق الميزانية (خصوصا المتعلقة بنجاعة الأداء) من خلال النظام المعلوماتي للبرمجة الميزانية. وبالتالي تكون القطاعات الوزارية هي المسؤولة عن إنتاج وجودة وموثوقية المؤشرات، انطلاقا من أنظمة جمع المعطيات والتي تستند على أدوات مكتفية ولامركزية (أجال، دراسات استقصائية...) أو تنبثق عن أنظمة للمعلومات خاصة (ميزانية، محاسبة، موارد بشرية...) <sup>357</sup>.

فحوار التدبير الذي يقتضي تحديد الأهداف والوسائل يتجسد من خلال خمس عمليات محددة سواء تعلق الأمر بتحديد الاستراتيجية والأهداف أو بتحديد أهداف النتائج التي سيتم تضمينها في إطار الميزانيات الخاصة بالبرامج أو ببرمجة المشاريع وتحديد ميزانيات الوسائل أو يتعلق الأمر باستحضار المرونة الممنوحة للمدبرين العموميين في إعادة توزيع الاعتمادات أو تلك المرتبطة بإعداد خطط عمل البرنامج. وفي هذا الإطار يتم تقييم النتائج بشكل مسبق من خلال الاعتماد على الحوار حول النتائج، والافتحاص الداخلي إذا لزم الأمر، وكذلك المساطر المرتبطة بتدبير الموارد البشرية، حيث يمكن أن يساهم تقييم النتائج في توجيه مسؤول البرنامج لاتخاذ إجراءات تتعلق بتدبير الموارد البشرية ولاسيما تلك المتعلقة بالأطر المكلفة بالتنفيذ <sup>358</sup>.

خاتمة

<sup>356</sup> منشور رئيس الحكومة عدد 2015/4 بتاريخ 18 يونيو 2015، في شأن إطلاق المرحلة الثالثة للميزانية المهيكلية حول البرامج والمرتكزة على نجاعة الأداء في إطار تنزيل القانون التنظيمي لقانون المالية.

<sup>357</sup> وزارة الاقتصاد والمالية، "حوار التدبير على ضوء مقتضيات القانون التنظيمي لقانون المالية"، مجلة المالية، مرجع

سابق، ص: 19؛

<sup>358</sup> BARILARI (André), "RÉFLEXIONS SUR LA GOUVERNANCE DES PROGRAMMES LOLF", Revue française d'administration publique, N 157, V 1, 2016, pp :216-222.

تعزيزا للتطور الاقتصادي والاجتماعي وضمان شروط التنمية المستدامة في انسجام تام مع متطلبات التدبير العمومي الحديث والحكمة الجيدة وترسيخا للمكتسبات الدستورية التي جاء بها دستور 2011، عمل المشرع المغربي على اعتماد مقاربة الميزانية على أساس النتائج وبالتالي تجاوز سلبيات التدبير المالي المبني على منطق الوسائل.

وفي هذا الإطار يعتبر إصدار القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13 محطة مهمة في مسار تعزيز إصلاح المالية بالمغرب، حيث جاء القانون التنظيمي الجديد بمجموعة من المكتسبات المتقدمة والتي تساير فلسفة التدبير العمومي الحديث والحكمة الجيدة، كما حاول المشرع من خلال هذا القانون الاستجابة لقيم الحكامة الجيدة والشفافية وربط المسؤولية بالمحاسبة مستحضرا مجموعة من المبادئ، أهمها مبدأ الصدقية، وكذلك مجموعة من الأبعاد وعلى رأسها البعد الجهوي.

وبالرغم من المكتسبات التي جاء بها الإصلاح المالي المرتكز على منطق التدبير بالنتائج ولا سيما على مستوى نجاعة السياسات العمومية وتوسيع صلاحية المديرين العموميين في إعادة توزيع الاعتمادات مع تكريس منطق المسؤولية التدييرية، إلا أنه يبقى في المجمل غير كافيا لبلوغ مطلب إعادة التوازن بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية في المجال المالي بالنظر لهيمنة السلطة التنفيذية على مسلسل التشريع المالي منذ نشأته إلى تنفيذه.

## لائحة المراجع

### 1. المراجع باللغة العربية

❖ الكتب:

- جيري (نجيب)، تنزيل الدستور المالي بالمغرب بين ضرورة الإصلاح ورهان الحكامة المالية، مطبعة أمنية، الرباط، 2013.
- حنين (محمد)، المقاربة الجديدة لتدبير الميزانية، دار القلم للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، 2007.
- حيمود (محمد)، الإصلاح الميزانياتي بالمغرب: دراسة على ضوء القانون التنظيمي للمالية رقم 130.13، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2017.
- الكثيري (مصطفى)، تأملات في التغيير والإصلاح بالمغرب، مطبعة دار النشر المغربية، الدار البيضاء، 2002.
- كومغار (ابراهيم)، محاضرات في قانون الميزانية معدلة وفق المستجدات الواردة في دستور 2011 والقانون التنظيمي للمالية الجديد رقم 130.13، Kortoba Pub، أكادير، طبعة 2015 مزودة ومنقحة.

— المدور (رشيد)، البرلمان في ضوء مستجدات الدستور، سلسلة دفاتر في القانون المغربي، العدد 1، شمس برينت، الرباط، 2019.

— الندوي (محسن)، مفاهيم أساسية في السياسات العمومية، مطبعة الخليج العربي، تطوان، 2018.

#### ❖ المقالات

— اضريرف (عبد النبي)، "تأملات في القانون التنظيمي للمالية 130.13"، دفاتر الحكامة، العدد 2، 2016.

— حاسون (أحمد)، "مستجدات محاسبة الدولة على ضوء القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية"، المجلة المغربية للدراسات القانونية والاقتصادية، الدار البيضاء، العدد الافتتاحي، يناير 2016.

— حيمود (محمد) "تقييم السياسات العمومية على ضوء القانون التنظيمي لقانون المالية"، دفاتر الحكامة، العدد 2، 2016.

— صدوقي (محمد) "إصلاح القانون التنظيمي لقانون المالية العامة مدخل لإصلاح السياسات العمومية"، دفاتر الحكامة، العدد 2، 2016.

— لعماري (نجا)، "البرمجة المتعددة السنوات في القنون التنظيمي للمالية الجديد"، دفاتر الحكامة، العدد 2، 2016.

— المهيايي (محمد خالد) "الموازنة العامة للدولة في سورية، الواقع والأفاق" مجلة جامعة دمشق، المجلد 1، العدد 1، 2000.

— وزارة الاقتصاد والمالية، "حوار التدبير على ضوء مقتضيات القانون التنظيمي لقانون المالية"، مجلة المالية، عدد 35 خاص بالقانون التنظيمي للمالية: رافعة من أجل تحديث التدبير العمومي، غشت 2019.

#### ❖ الأطروحات والرسائل

— الهناوي (نوال)، التدبير العمومي الجيد، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، أكدال، السنة الجامعية 2008/2009.

— حمان (مصطفى)، دور البرلمان في تقييم السياسات العمومية، بحث لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بطنجة، السنة الجامعية 2014-2015.

#### ❖ التقارير

— وزارة المالية والخصوصية، دليل إصلاح الميزانية: المقاربة الجديدة لتدبير الميزانية المرتكزة على النتائج والمدمجة لمقاربة النوع الاجتماعي، 2005.

#### ❖ النصوص القانونية والمناشير والقرارات:

— دستور المملكة المغربية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.91 بتاريخ 27 من شعبان 1432 (29 يوليو 2011)، الجريدة الرسمية عدد 5964 مكرر بتاريخ 28 شعبان 1432 (30 يوليو 2011)، صفحة 3600.

— القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.62 بتاريخ 14 من شعبان 1436 (2 يونيو 2015)، الجريدة الرسمية عدد 6370 بتاريخ فاتح رمضان 1436 (18 يونيو 2015)، صفحة 5810.

— القانون التنظيمي رقم 14.00 لقانون المالية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.00.195 بتاريخ 14 من محرم 1421 (19 أبريل 2000)، الجريدة الرسمية عدد 4788 بتاريخ 20 أبريل 2000، صفحة 903.

- القانون التنظيمي رقم 7.98 لقانون المالية الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.98.138 بتاريخ 7 من شعبان 1419 (26 نونبر 1998)، الجريدة الرسمية عدد 4644 بتاريخ 03 دجنبر 1998، صفحة 3297.
- مرسوم رقم 2.15.426، يتعلق بإعداد وتنفيذ قوانين صادر في 28 من رمضان 1436 (15 يوليو 2015) المالية. الجريدة الرسمية عدد 6378 الصادرة بتاريخ 29 رمضان 1436 (6 يوليو 2015).
- منشور رئيس الحكومة عدد 2015/4 بتاريخ 18 يونيو 2015، في شأن إطلاق المرحلة الثالثة للميزانية المهيكلية حول البرامج والمرتكزة على نجاعة الأداء في إطار تنزيل القانون التنظيمي لقانون المالية.
- قرار المجلس الدستوري رقم 14/950، صادر بتاريخ 30 من صفر 1436 (23 دجنبر 2014)، الجريدة الرسمية عدد 6322 بتاريخ 9 ربيع الأول 1436 (فاتح يناير 2015)، صفحة 173.

## 2. المراجع باللغة الفرنسية

### ❖ Ouvrages

- TOMMASI (Daniel), Gestion des dépenses publiques dans les pays en développement : Un outil au service du financement des politiques publiques Quelques exemples dérivés du modèle français, Agence Française de Développement, Imp. La Fertoise 2010.

### ❖ Articles

- NAFZAOUI (Mohamed Achraf) et FERDOUSSI (Soukayna), "Evolution du système financier public marocain vers le Management de la Performance", Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, N° 8, Volume 3, N°4, 2019.
- MABCHOUR (Asmaa), EL OUD (Rachid) et AMEDJAR (Abderrahim) "Etat des lieux de l'introduction de la programmation budgétaire axée sur la performance-cas des administrations marocaines préfiguratrices", Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, N° 8, Volume 3, N°4, 2019.
- NAFZAOUI (Mohamed Achraf) et FERDOUSSI (Soukayna), "La fonction du contrôle de gestion dans la sphère publique", Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, Volume 4 N°1, 2020.
- BUZELAY (Alain), "D'une budgétisation par dépenses à une budgétisation par objectifs: Application à la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) instaurée en France", Revue marocaine d'audit et de développement, n° 28, Rabat, 2009.
- BARILARI (André), "RÉFLEXIONS SUR LA GOUVERNANCE DES PROGRAMMES LOLF", Revue française d'administration publique, N 157, V 1, 2016.

### ❖ Textes juridiques :

- Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances françaises.

- Circulaire n°12-2002 du décembre 2001 relative à l'adaptation de la programmation et de l'exécution du budget de l'Etat dans le cadre de la déconcentration.

## التدبير المالي بالمغرب ورهانات تأهيل المالية العمومية

بوبكر شقير

دكتور باحث في العلوم السياسية

مقدمة :

إن التدبير المالي من المواضيع الأساسية التي تشكل مقاسا لدرجة تقدم وتخلف أي دولة ومدى مصداقيتها اتجاه مجتمعها المحلي أو الدولي، من خلال ما تقرره من قواعد وضوابط لصرف وتدبير المال العام.

فمن الملاحظ تزايد في الرهانات على المالية العمومية التي جاء بها النهج الليبرالي وسياسة التحرير مع بداية الألفية الثالثة، بحيث أن انسحاب الدولة من ممارسة الأنشطة الاقتصادية والتخفيف من تدخلاتها، لم يساعد الدول السائرة في طريق النمو إلى التقليل من حجم أعبائها، بل على العكس من ذلك تزايدت حاجتها إلى المال العام، نظرا لثبات نفقات التسيير وارتفاع فاتورة المديونية، بالإضافة إلى ما تفرضه متطلبات التنمية في هذه الدول من تعبئة للموارد العمومية. وبالفعل فقد أصبحت الدولة تواجه صعوبات متعددة تحد من قدرتها على الاستجابة لمتطلبات التأهيل الاقتصادي وإدارة العجز الاجتماعي. فأمام تعدد الإكراهات التي تواجه المالية العمومية بكيفية شبه قارة ودائمة طفت على الافق ضغوطات متعددة عند اتخاذ القرارات ذات الطابع الاقتصادي والاجتماعي.

وفيما يتعلق بالمغرب فقد أصبحت الدولة تواجه عدة عوائق على مستوى ماليتها العمومية و تتعلق أساسا بمحدودية الموارد و ضعف ترشيد النفقات و قصور آليات المراقبة إضافة الى ثقل حجم المديونية و قد ادى ذلك الى إهدار المال العام نتيجة لسوء التدبير و غياب الحكامة الجيدة. و قد كان لذلك انعكاسات على مستوى قدرة الدولة للاستجابة لمتطلبات التأهيل الاقتصادي و الحد من تنامي المشاكل الاجتماعية

و قد فرضت هذه الإكراهات على المدبرين ضرورة اعتماد مقاربة تركز على تحديث التدبير العمومي من أجل تأهيل المالية العمومية و تحقيق الفعالية و النجاعة في التسيير و في هذا السياق تندرج الإصلاحات التي اعتمدها القانون التنظيمي الجديد و التي تستهدف الرفع من جودة النفقات، كما عمل على إرساء قواعد محاسبية تروم تحديث نظام المحاسبة العمومية من اجل ضمان مالية شفافة و صادقة

و من أجل تجويد الخدمات المقدمة للمواطنين عملت الإدارة المالية على تطوير أنظمة معلوماتية تستهدف الرفع من فعالية و جودة المالية العمومية. واستنادا الى المعطيات السابقة يحق لنا التساؤل حول العوائق التي تعاني منها المالية العمومية على مستوى التدبير و حول الآليات المعتمدة لتحديث التدبير العمومي.

و على ضوء الاشكالية المطروحة سيتم تقسيم هذا الموضوع الى مبحثين اساسيين : سنتناول في المبحث الاول:عوائق التدبير العمومي و في المبحث الثاني: الآليات الكفيلة بتحديث التدبير العمومي.

#### المبحث الاول :عوائق تدبير المالية العمومية

تعاني مالية الدولة من مجموعة من العوائق التي تحد من فاعليتها و قدرتها على تحقيق الاهداف التنموية و من اهم هذه العوائق محدودية الموارد الضريبية و ضعف ترشيد النفقات العمومية و ثقل حجم المديونية.

#### المطلب الاول :محدودية الموارد الضريبية

الضريبة هي مبلغ مالي تقوم الدولة بفرضه على الملمزين سواء كانوا اشخاصا طبيعيين او معنويين، وذلك من اجل المساعدة على التمويل الذي تقوم به الدولة على مستوى الخدمات الاجتماعية و دفع لرواتب لموظفين و تأهيل البنيات التحتية إضافة الى دعم السلع الاساسية التي يحتاجها المواطنين.

تعتبر الضريبة من اهم الموارد المالية للدولة و التي تعتمد عليها من اجل انعاش الخزينة العامة حيث تعد مصدرا ضروريا كم اجل تحقيق الأهداف التنموية, و عنصرها مهما لتسيير المرافق العمومية إلا أنها تبقى غير كافية لسد الحاجيات المتزايدة حيث تتسم هذه الموارد بالندرة. فما هي العوامل الكامنة وراء محدودية هذه الموارد و ما هي الوسائل الكفيلة للرفع من المداخيل الجبائية

#### الفقرة الاولى : أسباب ضعف المداخيل

من أبرز العوامل وراء محدودية الموارد نجد :

- ارتفاع الغش و التملص الضريبي:الذي يكاد يكون ظاهرة بنيوية بالمغرب و يهدد الاقتصاد الوطني , ويحرم خزينة الدولة من مداخيل مهمة, و مرده عدم ثقة المواطنين في النظام الجبائي و النظرة السلبية التي ترسخت في أذهانهم حول الادارة الضريبية. و من اسباب عدم قدرة الادارة الضريبية على التصدي لظاهرة الغش الضريبي هو محدودية الامكانيات المادية و البشرية و خاصة على مستوى المراقبة حيث ان عدد الملمزين يفوق بكثير عدد المحققين الجبائين[1]
- كثرة الإعفاءات الضريبية التي تنص عليها المدونة العامة للضرائب مما يشكل نقصا هاما في موارد الدولة
- عدم استقرار النظام الجبائي بفعل التعديلات الكثيرة التي تدخلها مختلف قوانين المالية المتعاقبة على النصوص الجبائية.
- عدم ادراج القطاع الغير المهيكل في النظام الجبائي.
- غياب كبير لروح المواطنة و الامتناع عن أداء الضريبة من طرف العديد من الملمزين. حيث ان العلاقة بين ادارة الضرائب و الملمزين لا تزال فب الغالب متوترة
- تراكم المتأخرات الضريبية أو الباقي استخلاصه و الذي يطرح اشكالا حول تحسين و تجويد طرق التحصيل

#### الفقرة الثانية: الوسائل الكفيلة بتحسين المداخيل

يتطلب تجويد المداخيل ضرورة انخراط مختلف الفاعلين المتدخلين في العملية الجبائية من ادارة جبائية و ملزمين و القضاء و يقتضي تأهيل المنظومة الجبائية بالمغرب إصلاح الإدارة الجبائية و كذا تحسين علاقتها بالملمزين.

### الفرع الاول : تأهيل الادارة الجبائية المكلفة بالتحصيل

يرجع الهدف من تأهيل الإدارة الجبائية إلى تحقيق أعلى المعدلات في الموارد و من أجل ذلك تقوم الإدارة الجبائية بإخضاع موظفيها للتكوين و الاعتماد على الأنظمة المعلوماتية، فالخزينة العامة على سبيل المثال تنتهج أنواعا عديدة من التكوين للرفع من مهنية و كفاءة موظفيها و تتمحور أساسا حول :

- إصلاح الإطار التنظيمي للخزينة العامة.

- الأخذ بالمخطط المحاسبي الجديد للدولة و الجماعات المحلية.

- تجديد و تطوير النظام المعلوماتي [2]

و يهدف تحسين وسائل التحصيل عملت الخزينة على وضع أسس جديدة تستند على ثلاثة مبادئ: "الشفافية و العدالة و الانفتاح على الملمزمين" [3]

و في إطار تحسين سياسية التحصيل لجأت الخزينة الى عقد اتفاقية شراكة مع الأعدان القضائيين سنة 2016 و ذلك من أجل الرفع من عائدات المداخيل و سد الخصاص الذي تعانيه بعض القباضات من حيث عدد مأموري التبليغ و التنفيذ للخزينة و التغلب على الصعوبات التي يواجهها المحاسبون العموميون في ميدان التحصيل الجبري.

و فيما يتعلق بتحسين وسائل التحصيل يقوم الخازن العام للمملكة بالاضافة الى استغلال النتائج التي تسفر عنها المراقبة بوضع سياسة للتحصيل تمكن من الرفع من المردودية كما يسهر على تنفيذها.

و من بين الأهداف التي ترمي اليها سياسة تجويد وسائل التحصيل :

- تحسين مستوى و احترافية الاشخاص المكلفين بالتحصيل

- تحميل القباض المزيد من المسؤولية في التحصيل مع منحهم المزيد من السلطات الموازية.

- تفعيل دور المسؤولين الجهويين و الاقليميين للخزينة العامة في مجال المساعدة و التنسيق

التي تقتضيها عملية التحصيل.

- تحسين ظروف الاستقبال و الاستماع و الاخبار لفائدة الملمزمين.

### الفرع الثاني: تقوية مكانة الملمزم داخل المنظومة الجبائية

يقضي تأهيل المنظومة الجبائية و تحسين المداخيل ضرورة اشراك الملمزمين في العملية الضريبية و تفعيل تقنيات التواصل من أجل تمكينهم من التعرف على المادة الجبائية بمختلف الوسائل الإعلامية و في هذا السياق يؤكد تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي على: " ضرورة إرساء نظام ضريبي قوامه الثقة و يشجع الانخراط في المنظومة

الجبائية و يرسخ وضوحها و سهولة الولوج اليها و قبولها من طرف الجميع [4] كما ان المناظرة الوطنية الثالثة للجبايات عملت على السير في نفس الاتجاه و ذلك بحتمها على "ترسيخ المساواة أمام الضريبة و ضرورة احترام الشفافية في الحصول على المعلومة عن طريق نشر المعطيات الجبائية و القانونية ذات الصلة بشكل دوري مع إعداد نص مرجعي موحد سهل التناول [5] عموما فإن تحسين المنظومة الجبائية يبقى رهينا بانخراط مختلف المتدخلين: الإدارة الجبائية و الملمزين و القضاء من أجل تحسين العائدات الجبائية و عقلنة تسيير النفقات العمومية.

#### المطلب الثاني : ضعف ترشيد النفقات العمومية

تخضع النفقات العمومية لأحكام الدستور و القانون التنظيمي للمالية و قانون المالية. و يعد الانفاق العمومي اداة من ادوات السياسة المالية التي تستخدمها الدولة و الهيئات المتفرعة عنها لبلوغ اهدافها و الوسيلة التي تتيح للحكومة تنفيذ برامجها الاقتصادية و الاجتماعية, و ممارسة دورها التدخل في مختلف مجالات الحياة.

و امام تعدد وظائف الدولة و تزايد حجم الانفاق العام, و محدودية الموارد من الضروري الحفاظ على الموارد العامة من التبذير و الاسراف و سوء التدبير.

و هذا يفرض ضرورة ترشيد الانفاق العمومي من اجل تحقيق الاهداف التنموية. و فيما يتعلق بالمغرب اصبحت شعارات العقلنة و الترشيح في مجال تدبير الاموال العمومية تتردد سواء من طرف الحكومات المتعاقبة او في البرلمان او من طرف الاحزاب السياسية.

و التطرق لموضوع ترشيد النفقات العمومية يقتضي تعريف النفقة العمومية و كذا ترشيد النفقات العمومية.

فالنفقة العمومية هي عبارة عن مبلغ من النقود يصدر من هيئة عامة بقصد تحقيق منفعة عامة. و فيما يتعلق بترشيح الانفاق العام هو ان تحقق النفقات العامة الاهداف المحددة للدولة و ذلك عن طريق قيام الإدارات المكلفة بالإنفاق باتخاذ مجموعة من التدابير لتحقيق المنفعة العامة باقل التكاليف الممكنة, مع مراعاة جودة الخدمات و السلع بكيفية تؤدي الى مردودية النفقة العامة [6].

واعتمادا على هذه المعطيات يمكننا التساؤل حول التدابير الكفيلة بترشيح النفقات العامة و كذا العوامل الكامنة وراء محدودية هذه النفقات.

#### الفقرة الأولى : التدابير الكفيلة بترشيح النفقات العامة

تكمّن أهداف النفقات العمومية في تحقيق المنفعة العامة و الحرص على ضمان الجودة و الرفع من المردودية. و تحقيق المنفعة العامة يقتضي الاقتصاد في التكلفة و ذلك عن طريق حسن التدبير و الابتعاد عن الاسراف و تبذير الموال العامة في مجالات غير مفيدة.

و يتطلب ضمان جودة النفقات العامة و الرفع من مردوديتها ان تعكس المردودية قيمة الاموال التي صرفتها الدولة من اجل توفير السلع و الخدمات, و تجنب المصاريف الإضافية الكثيرة التي تثقل كاهل الدولة.

و في هذا الاطار فقد اتخذ المغرب جملة من التدابير التي ترمي الى ترشيد النفقات العامة و من ابرزها ميثاق حسن التدبير الذي اكد على التزام الحكومة اعتماد قواعد و سلوكات جديدة في ميدان تدبير الشأن العام, و ارساء دعائم ادارة حديثة فعالة في ادائها, و رشيدة في استعمال مواردها. و من اهم المنطلقات التي اشار اليها الميثاق, الالتزام بترشيد و عقلنة التدبير العمومي حيث تلزم الادارة بالتحكم في التكلفة و اقرار نظام محكم للرقابة يهدف لتقييم مردودية و كفاءة الموظفين و المصالح. و ذلك بهدف تحديد المسؤوليات و الكشف عن النواقص و الهفوات و الهدف من وراء ذلك هو تحديد مواطن الضعف و التقصير, و التنويه بالمجهودات و الخبرات و تحريك المتابعات التأديبية و يتعين على القائمين على انجاز النفقات تسطير الاهداف و وضع تخطيطات تروم توفير خدمات جيدة و لذلك يجب ان يكون هناك عمل جاد لتعبئة الموارد و تعبئة النفقات و أن يكون هناك مرفق عمومي, الصحة, التعليم, النقل... خدمة للمصلحة العامة و خدمة للمواطن و في هذا السياق اكد الخازن العام للمملكة على ان التسيير الجيد للنفقات العمومية هو الهدف لخدمة المواطن [7].

غير ان ما يعاب على هذه التدابير هو افتقارها للشمولية و الانسجام, و عدم قدرتها على الحد من التزيف الذي يعرفه اهدار المال العام, حيث يلاحظ استمرار تفاقم ظاهرة البطالة و الفقر بالإضافة الى مجموعة من الاختلالات التي ساهمت في تعميق عجز الميزانية و هذا ما جعل النفقات العمومية تتسم بالضعف و قلة المردودية.

#### الفقرة الثانية: عوامل محدودية النفقات العامة

تكتسي النفقات العمومية اهمية بالغة اذ تعتبر إحدى الركائز الاساسية لتحقيق التنمية. و تقاس مردودية النفقة بمدى قدرتها على ارضاء حاجيات المواطنين. و هذا يتطلب توفر عناصر بشرية مؤهلة تتوفر على خبرة في مجال التدبير كما يتطلب اعتماد اليات مرتقبة فعالة تكفل الحفاظ على المال العام و تجنب اهداره إلا أن هناك قصورا في اليات المراقبة و ذلك يعود الى تعدد مستويات

الرقابة و تعقد مساطرها و اهتمامها بكل ما هو شكلي مما ساهم في عدم الوصول للنفقة الى اهدافها حيث تضعيع الاعتمادات و الوقت و المجهودات في تشكيلات ادارية و محاسبية لا طائل من ورائها فالرقابة تبقى عديمة الجدوى و الفائدة اذا لم تركز على مراقبة ملائمة النفقات و هذا ما ادى الى تحجيم فعلي لدورها على المستوى العملي و قد ترتبت عنها اختلالات و نتائج سلبية صارخة عمت كل المستويات و لعل خلاصة تقارير التفتيش المالية و اللجان البرلمانية للتحقيق تؤكد في هذا السياق على حقيقة اساسية و هي وجود خلل في التجربة الرقابية المغربية و في منظومة التدبير المالي بشكل عام مما عجل بعملية الاصلاح المالي بناء على دراسة ميدانية مشتركة بين الوزارة المكلفة بالمالية و البنك الدولي. الا ان ما يلاحظ هو ان النفقات العمومية بالمغرب تعرف عدة اختلالات و ذلك راجع بالأساس، إلى غياب دراسة الجدوى التي تسبق العديد من المشاريع ، و هذا ما يتعارض و المصلحة العامة في حدودها القصوى، إذ أن إنجاز المشروع وإنهاءه في أحسن الأحوال بدلا عن المردودية و القيمة المضافة للمشروع قد ينهي بشكل كبير عمر النفقة و الاستفادة المرجوة منها. و يعد غياب الصيانة و تتبع المشاريع من أهم عوامل إتلافها و الحد من جودتها و مردوديتها. هذا إضافة إلى ارتفاع المقتنيات العمومية ذات التكلفة المهمة لانعدام الحس الترشيدي، مع انتفاء العقلانية و غياب البرمجة التوقعية، وكذا تفاوت و تضخم كتلة الأجور، فرغم كل المحاولات الرامية إلى تقليص النفقات العامة، تجد الدولة نفسها أمام استحالة المهمة، تدفعها إلى الزيادة في الاعتمادات المخصصة لها رغم كل التدابير التقشفية. و المغرب كغيره من الدول عرف تزيادا مستمرا للنفقات العمومية نتيجة اختياراته الاقتصادية / الليبرالية بنهج سياسة الإنفاق العمومي. وإذا كانت هذه السياسة ترنو إلى تحقيق الانطلاقة الاقتصادية من أجل التنمية فهي تفرض استعمالا سليما و عقلانيا للنفقات العمومية، بمراعاة شرطين أساسيين: [8] مستوى كمي مرتفع في الإنفاق العمومي؛ و استعمال كفي و رشيد.

و يلاحظ ان هناك محدودية الموارد و سوء تدبير النفقات العمومية مما يتسبب في عجز الميزانية الشيء الذي يدفع الدولة الى اللجوء الى الاقتراض.

#### المطلب الثالث: ثقل حجم المديونية

تعتبر المديونية من اهم المؤشرات على عدم قدرة الدولة على تعبئة الموارد اللازمة لمواكبة تطور النفقات و تنقسم المديونية الى داخلية و خارجية.

وتتحكم في الاقتصاد العالمي مجموعة من المؤسسات المالية الدولية كصندوق النقد الدولي و البنك الدولي. وقد ارهقت هذه القنوات كاهل العالم الثالث بمديونية ثقيلة و جعلته خاضعا للشمال و مؤسساته و خاصة الهيمنة الأمريكية الى درجة ان العولة قد تعني امركة العالم [9]

هذه العولة التي تعيش الدول في عصرها ضغوطا داخلية و خارجية متزايدة قاصت هيبتها و نفودها. فالخصوصية سلبتها ممتلكاتها و الشركات المتعددة الجنسيات تقفز على سلطاتها و اختصاصاتها وسيادتها.

و النتيجة تقليص قدرات الدولة على ممارسة الرقابة و المحاسبة و التخطيط و ضبط الشؤون العامة [10]

#### الفقرة الاولى: واقع المديونية في المغرب

كشف التقرير الشهري الذي تعده مديرية الخزينة العامة ان الدين الداخلي للمغرب بلغ عند متم اكتوبر الماضي 606.3 مليار درهم بارتفاع معدله 8.1% مقارنة مع مستواه في متم دجنبر من العام الماضي و ذلك بسبب اقتراض الخزينة من السوق المحلي لمبالغ تقدر بنحو 44.6 مليار درهم نتيجة طرحها عبر سندات الخزينة لأزيد من 119 مليار درهم و تسديدها لحوالي 74.3 مليار درهم كما بلغت فوائد هذه المديونية الداخلية 23.5 مليار درهم كما ناهزت كلفة فوائد المديونية الخارجية حسب النشرة الشهرية للخزينة العامة في شهر فبراير 718 مليون درهم بارتفاع فاق 77.7% عن العام الماضي. و كان صندوق النقد الدولي قد حذر من ارتفاع الدين العمومي للمغرب حي يتوقع ان يتجاوز 80% من الناتج الداخلي الخام نهاية العام الجاري.

و قد انتقل الدين العمومي بالمغرب و الذي يشمل مديونية الخزينة العامة و المؤسسات العمومية و الجماعات الترابية من 82% من الناتج الداخلي الخام سنة 2017 الى 82.20% سنة 2018 الى 82.5% سنة 2019 حسب المندوبية السامية للتخطيط.

و رغم تحويلات الجالية و ارتفاع وتيرة الاستثمارات الاجنبية، فان حاجة الدولة الى الاقتراض تبقى مرتفعة خصوصا في ظل محدودية الموارد و الافتقار لمصادر طاقة كالغاز و البترول و كذا ضعف القطاعات الانتاجية ك قطاع الزراعة و تردي قطاع التعليم الذي يؤدي الى ضعف انتاجية الموارد البشرية و عدم فاعليتها هذا بالإضافة الى الاسراف في النفقات و خاصة نفقات السيادة كما نطرح اشكالية التمويل الذاتي بالنسبة للمؤسسات العمومية الاكثر فاعلية في الاقتصاد الوطني حيث ان اكثر من 30% من نفقات الموازنة مرهونة بالمديونية.

ورغم ان هناك من يعتبر ان المديونية يمكن ان تكون رافعة للاستثمارات الناجحة اذا توفرت الشروط المتمثلة اساسا في نجاعة المشاريع و تحقيقها للقيمة المضافة اقتصاديا و اجتماعيا و تحقيق وقع حقيقي على التنمية للبلاد الا ان الملاحظ في المغرب هو ان اغلب الديون تصرف على تمويل استثمارات عمومية غير منتجة مما يجعل وضع المديونية في المغرب بنويوا و بحاجة الى هيكله دائمة رغم انه مازال بعيدا عن خطر الازتهان للدين الخارجي.

#### الفقرة الثانية: انعكاسات المديونية على الوضع الاقتصادي

اعتبر المجلس الاعلى للحسابات ان تفاقم مديونية الخزينة من خلال تزايد العجز و التوجه نحو الاقتراض مؤثر على فشب الاهداف التي رسمتها الحكومة بخصوص تقليص نسبة المديونية الى 60% من الناتج الداخلي الخام في اق 2021 و باعتبار ان قيمة الديون في الارادات و النفقات تكاد تكون متساوية في موازنات السنوات الاخيرة, فان الدولة لا اجد بدا من البحث عن ديون جديدة لتسديد الديون السابقة قبل ان تصل الى مرحلة لعجز عن تسديدها ثم الى مرحلة طلب اعادة الجدولة ما يترتب عن ذلك من املاءات و توصيات الجهات الدائنة.

و من اهم معيقات التدبير الجيد للمديونية كون اغلب الديون تم استعمالها نفقات الدين عوض توجيهها لتمويل الاستثمارات العمومية[11]

كما ان توجه الدولة لإبرام عقود الدين على المدى المتوسط و الطويل يكون بهدف ارجاع الديون قصيرة الامد و هذا ينطوي على كلفة عالية و مخاطر كبيرة [12]

و يلاحظ على ان تكاليف الديون تفوق بكثير الميزانيات الاجتماعية الاساسية خصوصا في قطاعي التعليم و الصحة مما يحول دون تحقيق تنمية اجتماعية و بشرية حقيقية.

كما تظهر الانعكاسات السلبية للديون على مستوى تنمية في عرقلة تطوير البنى التحتية و الخدمات الاساسية و مواكبة النمو الديمغرافي نظرا لكونها تكون مشروطة باتباع سياسات اقتصادية تملها المؤسسات المانحة كالخصوصية و الغاء الدعم و كذا مجانية التعليم و اتباع سياسة تقشفية و ما ينتج عن ذلك من فقرو تجميد الاجور و الرفع من معدل البطالة.

راهننت الحكومات السابقة على الاستدانة لإنجاز مشاريع طموحة, و ذلك بالاعتماد على الارتفاع الملحوظ الذي عرفته أسعار الفوسفاط, لكن الانخفاض المباغت لهذه الأسعار في الأسواق العالمية حال دون تحقيق هذه المشاريع.

وقد فرضت الإكراهات الداخلية على الدولة الزيادة في وثيرة القروض الخارجية.

وبالرغم من كل التدابير التي اتخذها المغرب للحد و التقليل من حجم الديون العمومية فلا زالت هذه الأخيرة جد مرتفعة، بل إن المغرب أصبح يمول خدمات ديونه الخارجية بواسطة اقتراضات جديدة. ومن أهم الخصائص التي أصبحت تميز الاقتصاد العالمي، الحضور المتزايد للمؤسسات المالية الدولية في إدارة هذا الاقتصاد، وخاصة صندوق النقد الدولي، البنك الدولي، ومنظمة التجارة العالمية. وأمام تزايد النفقات العمومية، وعجز مصادر التمويل الداخلية عن مواجهتها، أصبح المغرب تحت ضغط صندوق النقد الدولي، الذي فرض عليه تطبيق برنامج التقويم الهيكلي ابتداء من سنة 1983 إلى غاية سنة 1993 وبعد 10 سنوات من سياسة التقويم الهيكلي وجد المغرب نفسه أمام تقرير جديد للبنك الدولي يدعو إلى إصلاحات جديدة ومستعجلة تهم التعليم: الاقتصاد والإدارة. وقد ظل المغرب مهتما بهذه التقارير ومطيعا في تطبيق تعليمات البنك العالمي وصندوق النقد الدولي، إلا أن الحصيلة كانت تقريبا عنيفا موجها إلى الدولة قصد مراجعة آليات اشتغالها في الميادين الاقتصادية والاجتماعية لمسايرة موجة العالمية. [13]

و عموما فإن العجز المالي الذي تعرفه المالية العمومية و ما رافق ذلك من لجوء مكثف للاقتراض يفرض على الدولة ضرورة التصدي لهذه الاختلالات و المتمثلة في ندرة الموارد و ضعف ترشيد النفقات و قصور آليات المراقبة و ذلك عبر تجاوز التدبير التقليدي و اعتماد تدبير حديث يتجاوز و متطلبات التنمية.

#### المبحث الثاني: الآليات الكفيلة بتحديث تدير المالية العمومية

عمل المغرب خلال السنوات الأخيرة على نهج سياسة التحديث الإداري و العمل على خلق قطيعة مع التدبير التقليدي المتسم بالبيروقراطية الإدارية و ضعف الموارد البشرية و غياب الحكامة في تدير الموارد المالية زيادة على ضعف ترشيد النفقات العمومية و ما يترتب على ذلك من ضياع للمال العام و تعذر الوصول للأهداف التنموية.

و أمام ارتفاع درجة الوعي لدى المواطن الذي أصبح ملحا و يطالب بجودة على مستوى الخدمات المقدمة من طرف المرافق العمومية و قد كان لزاما على الإدارة اعتماد تدير عمومي مؤسس على الحكامة الجيدة عن طريق اللجوء الى استعمال تقنيات و أساليب القطاع الخاص المرتكزة على

النجاعة و الفعالية و في هذا الإطار عملت الإدارات المالية بالمغرب الى السعي نحو إرساء حكامه جيدة للتسيير المالي و ذلك من خلال العمل على انتهاج مقاربة جديدة للتدبير المالي العمومي المرتكزة على النتائج.

#### المطلب الاول: التدبير المالي المبني على النتائج

أصبح التدبير المرتكز على النتائج يحتل مكانة هامة بفعل تزايد النشاط الاقتصادي للدولة وقد فرض ذلك على الإدارة المالية الارتقاء بأدائها و تطوير مقومات تسييرها.

فماهي أهداف التدبير المالي المبني على النتائج و ما هي انعكاساته ؟

#### الفقرة الأولى: أهداف التدبير المالي المبني على النتائج

إن الهدف من وراء اعتماد التدبير المرتكز على النتائج و تكريس فعالية التدبير العمومي و تفعيل مبادئ الحكامة الجيدة و ذلك من خلال العمل على "تجاوز المقترَب التقليدي الذي لا يوفر المرونة اللازمة في مجال المساطر المالية و اللجوء الى أسلوب جديد يأخذ بعين الاعتبار التطورات المتسارعة التي يعرفها ميدان النفقات العمومية على المستوى القطاعي و الجغرافي و ذلك بشكل يضمن فعاليتها"[14].

و قد استهدف القانون التنظيمي الجديد رقم 130.13 المتعلق بقانون المالية تعزيز نجاعة التدبير العمومي و شفافية المالية العمومية.

#### الفرع الاول: تعزيز شفافية المالية العمومية

تعتبر الشفافية أحد أهم المبادئ الأساسية للحكامه المالية، و عنصرها من العناصر التي يجب أن يتأسس عليها التدبير الجيد للشأن العام، فهي توفر المعلومة الدقيقة و تفسح المجال أمام الجميع للاضطلاع على المعلومات الضرورية، و تتيح للمواطنين التتبع بوضوح طريقة تسيير الشأن العام من قبل المسؤولين[15].

و اذا كان هذا البند يرمي الى التأسيس لقواعد مالية جديدة من أجل تعزيز التوازن المالي، و يؤطر الدين العمومي من خلال تنصيبه على ضرورة عدم تجاوز حصيلة الافتراضات مجموع نفقات الاستثمار و سداد أصول الدين فإنه يكرس الشفافية في الأداء المالي العمومي و تخليق الحياة العامة في تدبير المالية العامة للدولة و متابعة المفسدين و عدم إفلاتهم من العقاب. و تسهر على هذه الوظيفة هيئات عمومية كالمجلس الاعلى للحسابات الذي يتمتع باستقلالية عن السلطة التشريعية و التنفيذية خصصها له دستور 2011 على مستوى الباب العاشر- إضافة للهيئات الجديدة للرقابة، كالهيئة الوطنية للنزاهة و الوقاية من الرشوة و محاربتها التي تتولى -انطلاقا من الفصل 167 من الدستور- مهام

المبادرة والتنسيق والإشراف وضمان تتبع تنفيذ سياسات محاربة الفساد، وترسيخ مبادئ الحكامة الجيدة، ثم مجلس المنافسة الذي يوظفه الفصل 166 من الدستور، الذي يعنى بتخليق الحياة الاقتصادية من كافة الأعمال الضارة بالعملية الاقتصادية، و تنظيم منافسة حرة ومشروعة بضمان الشفافية والإنصاف في العلاقات الاقتصادية.

#### الفرع الثاني: تحسين فعالية ونجاعة النفقات

يستهدف المشرع المغربي الرفع من نجاعة أداء التدبير العمومي و خاصة النفقات و ذلك من خلال إعداد قانون المالية استنادا إلى برمجة متعددة السنوات تغطي ثلاث سنوات، وكذا من خلال تعريف وتحديد مسؤوليات المديرين (أميرين بالصرف ومحاسبين) ومنحهم مزيدا من الحرية في التصرف مقابل التزامهم بإنجاز الأهداف المحددة وتقديم الحساب حول النتائج. " ويتوخى من خلال اعتماد هذه الآلية تحسين نجاعة و فعالية الإدارة و ترشيد النفقات العمومية و تعزيز استقلالية المشرفين على المصالح اللامركزية وإشعار الأمرين بالصرف بمسؤولية أكبر في تدبير النفقات العمومية و استفادة الفئات من النفقات بشكل أقوى" [16]

#### الفقرة الثانية: انعكاسات التدبير المالي المبني على النتائج.

تمكن آليات التدبير المرتكز على النتائج على ضوء القانون التنظيمي 130.13 من الإسهام في تحقيق مراقبة النتائج على النفقات.وسيمكن هذا الإجراء من تحقيق الغايات التالية:

- تفادي الاختلالات و الحد من ظهورها عبر تقييم تدبير النفقات.
- التدبير المحكم للنفقات و الحد من تبذير و هب المال العام.
- تحريك المسؤولية المالية للمديرين في حالة عدم تحقيقهم للأهداف و النتائج المتوخاة.
- متابعة المشروعات الاقتصادية و التأكد من مدى نجاعتها و جودتها و فاعليتها.
- عقلنة التدخل العمومي عن طريق تطوير فعالية الإدارة من أجل الاستجابة للانتظارات الملحة للمواطنين.

#### المطلب الثاني: تطوير منظومة المحاسبة العمومية

فرضت مجموعة من العوامل ضرورة تجاوز نواقص المحاسبة التقليدية التي تقدم صورة غير موثوقة للوضعية المالية للدولة. و إقرار محاسبة عامة و ذلك من أجل تمكين المؤسسات المعنية و المتدخلين في الشأن المالي من معلومات مالية صادقة بالإضافة الى تنامي الطلب الدولي على مصداقية و شفافية

المالية العمومية. و في هذا الإطار عمل القانون التنظيمي الجديد على إدخال مبدأ الصدقية الذي يهدف الى إقرار أفضل الممارسات في مجال شفافية المالية العمومية.

ولذلك فمفهوم صدقية الميزانية و المحاسبة سيشكل تجسيدا حقيقيا للتحويل الذي يعرفه النظام المحاسبي لدولة. [17]

وقد أكدت المادة 31 من مقتضيات القانون التنظيمي على أنه " يجب أن تكون حسابات الدولة شرعية وصادقة و تعكس صورة حقيقية لثروتها و وضعيتها المالية" وهذا كذلك ما نصت عليه الفقرة 2 من المادة 123 " يجب ان تعكس القوائم المالية صورة صادقة عن الوضعية المالية و وضعية ممتلكات الدولة"

و يجد مبدأ الصدقية سنده في الدستور في المادة 27 التي تنص في فقرتها الأولى على أنه " للمواطنين و المواطنات الحق في الحصول على المعلومة الموجودة في حوزة الإدارات العمومية و المؤسسات المنتخبة و الهيئات المكلفة بمهام المرفق العام ..."

و تأكيداً على مبدأ الصدقية نصت المادة 10 من نفس القانون "تقدم قوانين المالية بشكل صادق مجموع الموارد و تكاليف الدولة"

وعموماً فإن مبدأ الصدقية يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية :

- تمكين البرلمان من معلومات مالية صادقة.
- ضمان شفافية المالية العمومية و إعطاء صورة صادقة حول مالية الدولة عن طريق تحديد حجم الثروات المالية للدولة بدقة.
- تمكين الهيئات المانحة للقروض كالبنك الدولي من التوفر على معطيات دقيقة حول الوضعية المالية للدولة.

و عموماً فإن الصدقية مبدأ لن يتأتى إلا بالاعتماد على مجموعة من الوسائل و الأدوات الكفيلة بالقيام بالدور على أكمل وجه و من جعلتها الأنظمة المعلوماتية.

المطلب الثالث: الأنظمة المعلوماتية كآلية لتحديث المالية العمومية

أصبحت الأنظمة المعلوماتية تحتل مكانة هامة في الوقت الراهن على مستوى مختلف الإدارات العمومية حيث تشكل أداة تواصل فيما بينها كما تعمل على تسهيل ولوج المواطن والمقاولة إليها. وقد قطعت الإدارة المالية أشواطاً مهمة على مستوى تطوير أنظمتها المعلوماتية و ستركز على نظام التدبير المندمج للمداخيل ونظام التدبير المندمج للنفقات إضافة إلى المخطط المحاسبي للدولة.

#### الفقرة الأولى: التدبير المندمج للمداخيل

يتوفر هذا النظام على مجموعة من المزايا يمكن حصرها في:

- سهولة الأداء بشكل يساهم في تحسين آلية التحصيل نظراً لتعدد الإمكانيات المتاحة أمام الملتزمين من أجل الأداء ولو كان خارج التراب الوطني (عبر بوابة [www.tgr.gov.ma](http://www.tgr.gov.ma))
- تتبع عملية التحصيل و ضمان فعاليتها
- تغطية مسلسل تدبير المداخيل في مختلف مراحلها منذ التوصل بالجدول الضريبية من قبل المصالح التابعة للخزينة إلى مرحلة التنزيل الميزانياتي لهذه المداخيل
- متابعة الملتزمين أينما كان مقرهم و بالتالي يساهم هذا النظام في تجويد عملية التحصيل بفضل البيانات المتوفرة حول الملتزمين.

#### الفقرة الثانية: التدبير المندمج للنفقات

يتميز هذا التدبير بمجموعة من الخصائص من بينها:

- تسهيل تدبير و تسيير النفقات
- تقليص التكلفة و الأجل المتعلقة بعمليات النفقات
- توفير المعلومة في الوقت المناسب و المطلوب
- إشاعة التواصل بين مختلف المتدخلين في عملية تسيير النفقات
- تسريع وتيرة الأداء للنفقات و خاصة تلك المتعلقة بالصفقات العمومية مما يمكن المقاولات من التوصل بمستحقاتهم في آجال جد معقولة.

و بالتالي فإن هذا النظام المندمج قد مكن من تحسين مردودية النفقات العمومية و التدبير المالي للدولة من جهة و من جهة الإسهام في الحركة الاقتصادية و تشجيع المقاولة الخاصة و الفاعلين الاقتصاديين.

#### الفقرة الثالثة: المخطط المحاسبي للدولة

يعتبر هذا المخطط من الأنظمة الهامة التي ساهمت في تطوير نظام المحاسبة العامة وذلك من خلال تقديم وتوفير جملة من المعطيات الدقيقة وإتاحتها لمختلف المتدخلين وذلك عن طريق :

- إدماج الوسائل المعتمدة في القطاع الخاص وتوظيفها في القطاع العام.
- إمكانية تقييم ثروة وممتلكات الدولة ومستوى تطور وضعيتها المالية.
- إرساء المحاسبة السنوية لضمان الشفافية في تسيير الحسابات المالية للدولة.
- تسجيل العمليات المحاسبية بطريقة شاملة صادقة ودقيقة وهذا إعمالاً لمبدأ الصدقية.
- تيسير المراقبة لجميع العمليات المحاسبية مما يسهل وظيفة الأجهزة المتدخلة في هذا الباب وعلى رأسها المجلس الأعلى للحسابات.

#### المطلب الرابع: تأهيل العنصر البشري

يعتبر العنصر البشري دعامة أساسية في الإدارات العمومية ولذلك فإن تطوير القدرات والكفاءات المهنية للموظفين العاملين بالإدارات المالية يبقى مطلباً أساسياً وضرورياً من أجل تحسين جودة الخدمات المقدمة من طرف هذه الإدارات والرفع من مردوديتها واستناداً على ذلك وجب الاهتمام بهذا العنصر الحيوي وإشراكه في سيورة التطوير والتحديث ويتطلب ذلك تمكين كافة الموظفين من تكوين مستمر لغرض تحسين وتجويد الخدمات للمرتفقين وفي هذا الإطار فإن الموظفين بالإدارة الجبائية يستفيدون من تكوينات تهم المجالات التقنية والمحاسبية والقانونية وكذا تقنيات التواصل الحديثة.

ويلاحظ على أن الإدارة الجبائية قد قطعت أشواطاً مهمة على درب الانتقال من التدبير الجبائي الورقي إلى التدبير المعلوماتي لمختلف العمليات الجبائية وذلك وفق تصور يعتمد على الانتقال التدريجي

المتزامن مع مستوي التطور والتقدم الذي يعرفه التكوين المستمر الذي يخضع له الموظفون [18] كما يتعين أن يستفيد الموظفون بالإدارات المالية على حد سواء من تحفيزات مادية وامتيازات معنوية من شأنها أن ترفع من فعاليتهم وتحسن من كفاءتهم المهنية وكذلك تتيح انخراطهم في المشروع المسطر من طرف الإدارة بشكل كمي وكيفي.

خاتمة :

استطاع المغرب أن يسلك طريق التدبير الناجع للمالية العمومية، عبر الانتقال من تدبير تقليدي يتسم بالمساطر والشكليات إلى تدبير حكيم يهدف إلى تحقيق النتائج وتفعيل مالية عمومية ناجعة يستدعي تعاون جميع الفاعلين والمتدخلين في إطار ديمقراطية تشاركية، لأن صنع أي قرار ناجع رهين بتكاتف الجهود وتعدد الفاعلين.

و يبقى التحدي المطروح على عاتق الدولة هو تنزيل الإجراءات المتعلقة بالتدبير المالي و ما يتطلبه ذلك من تعبئة الموارد المالية و ترشيد النفقات العمومية غير أن المغرب كباقي الدول اصطدم بجائحة كورونا التي شكلت عبئا ماليا إضافيا نظرا لآثارها السلبية سواء فيما يتعلق بتقليص موارد الدولة أو تضرر مجموعة من القطاعات الاقتصادية و ما ترتب عن ذلك من تسريح العمال و توقف نشاط العديد من المقاولات.

و من هنا يبقى التساؤل المطروح هل باستطاعة المغرب من خلال المقتضيات التي تضمنها قانون مالية 2020 و كذا القانون التعديلي إضافة إلى الإجراءات المتخذة من لدن لجنة اليقظة على مستوى وزارة المالية من توفير المناعة الكافية للاقتصاد الوطني و تجاوز مخلفات الجائحة؟ الواقع أن هذا الأمر يفرض إيجاد حلول ناجعة و البحث عن موارد بديلة من أجل كسب رهان التنمية و التأهيل المالي للدولة.

### لائحة المراجع

#### المصادر:

- تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي 2019.
- المناظرة الوطنية الثالثة للجبايات 2019

#### -النصوص القانونية:

- القانون التنظيمي لقانون المالية 130.13
- دستور المملكة المغربية 2011

#### الهوامش:

- [1] حفيظ البركة "الاصلاح الجبائي بالمغرب اية افاق" هسبريس الموقع الالكتروني [www.xtrgr.ma](http://www.xtrgr.ma) تاريخ زيارة الموقع 2020/10/12.

- [2] الكندباري عبد الرحيم - "تحصيل الديون الضريبية مقارنة قانونية وقضائية" منشورات مجلة الحقوق المغربية سلسلة "المعارف القانونية والقضائية" دارنشر المغرب - الرباط ص165
- [3] AL MALIYA n 23 MAI 2000 « Bulletin d'information du ministère des finances » Numéro spécial sur la TRESORERIE Générale du Royaume- Page 10
- [4] - تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي رقم 2019/39 الموقع الإلكتروني [www.ces.ma](http://www.ces.ma) 2020/10/17
- [5] التوصيات المنبثقة عن المناظرة الوطنية الثالثة للجبايات 2019 [www.finance.gov.ma](http://www.finance.gov.ma) 2020/10/17
- [6] رشيد بنعياش - تدبير النفاق العام <https://m.ahewar.org> - تاريخ زيارة الموقع الإلكتروني 2020/03/22
- [7] chouftv/Maroc/Casablanca [7] زيارة الموقع الإلكتروني 2020/10/15
- [8] ادريس جناتي الغالي - سياسة الميزانية بالمغرب - رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام - كلية الحقوق الدارالبيضاء - السنة الجامعية 1983/1982 - ص 19
- [9] يحيى البحاوي العولمة الموعودة - قضايا اشكالية في العولمة والسوق والتكنولوجيا - منشورات عكاظ , الرباط 1999 ص96
- [10] احمد هزلي تحديات العولمة للدول النامية والغرب - داروليلي للكتابة والنشر مراكش الطبعة الاولى 2000 ص49
- [11] ادريس شكرية - تمويل الميزانية العامة للدولة: الفرص والاكراهات - المغرب في سنة 2015 منشورات المركز المغربي للابحاث وتحليل السياسات مطبعة المغترف الجديدة الرباط 2016 ص126
- [12] نفس المرجع نفس الصفحة
- [13] لقد حدد تقرير البنك الدولي ضعف الإدارة المغربية في فئتين أساسيتين:
- الفئة الأولى : مكونة من سلسلة أنظمة عمل متقادمة في الوظيفة العمومية والتسيير المالي والرقابي والمساطر وكذا النظام القضائي...
- الفئة الثانية : تتكون من نقاط الضعف المنتمية خصوصا إلى الحالة المغربية وهي أكثر خطورة في المغرب عن غيره من البلدان الأخرى، وتتجلى في التسيير الروتيني وجمود المساطر المالية وعدم شفافتها...وقد أكد التقرير على وضع عملية تسيير فعالة للميزانية والمالية وإحلال عملية محاسبة عمومية محل أعمال المراقبة المسبقة وذلك بتبسيط وعقلنة الإجراءات كمحور أول للإصلاح، أما المحور الثاني فهو لا مركزية القرارات والإجراءات من أجل إعطاء المزيد من الاستقلالية للمسيرين في مختلف المستويات حيث ستمكن هذه العملية من دعم اللامركزية وتطويرها...
- للمزيد من المعلومات أنظر تقرير البنك الدولي لسنة 1995.
- [14] برادة عبد القادر "تقويم السياسات المالية والاقتصادية بالمغرب" المجلة المغربية للتدقيق والتنمية. عدد 15 سنة 2002 ص 10.
- [15] نجيب جبري - إصلاح التدبير المالي بالمغرب بين الحكامة المالية ومتطلبات التنمية - المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية - عدد 104- مطبعة المعارف الجديدة - الرباط - - ماي / يونيو 2012 - ص 147
- [16] رحيم عائشة " التدبير الجديد للميزانية المرتكز على النتائج بالمغرب - رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة. جامعة محمد الخامس/اكادال الرباط 2009. ص 8
- [17] حاسون احمد "مستجدات محاسبة الدولة على ضوء القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية: دراسة مقارنة" سلسلة دراسات المجلة المغربية للدراسات القانونية والاقتصادية العدد الافتتاحي يناير 2016 ص77
- [18] الكندباري عبد الرحيم " تحصيل الديون العمومية ... مرجع سابق ص 165

## مستقبل المالية العمومية أمام زحف مناهج التدبير بالقطاع الخاص-دراسة في التحولات والرهانات-

د. عصام القرني -

باحث في المالية العمومية والسياسة الجبائية-

تحتل حكمة منظومة المالية العمومية مكانة الصدارة ضمن مختلف أوجه التدبير العمومي؛ ولذلك فأهم المراجعات والإصلاحات التي تهدف إلى الارتقاء بالمرفق العام، تلامس بشكل أو بآخر التدبير المالي للدولة؛ بل إن أبرز التحولات المؤسسية والقانونية الكبرى التي همت القطاع العام، وجدت مصدرها ومرجعيتها في النصوص القانونية والتنظيمية المالية، وأبرزها إصلاح القانون التنظيمي لقانون المالية سنة 2015؛ ولعل هذه الأهمية تجد تفسيرها في مكانة المال العام كمورد أو كنفقة في النشاط الإداري بشكل عام.

لذلك، كان همّ السلطات العمومية ومختلف الفاعلين في القطاع العام، عبر التاريخ المعاصر وبمختلف بلدان العالم، البحث عن السبل والمناهج والآليات الكفيلة بالارتقاء بالتدبير المالي للدولة ومؤسساتها، ومن خلاله تجويد الخدمة العمومية وتعزيز فعالية التدخلات الاجتماعية والاقتصادية للدولة.

ضمن هذا السياق العام، وفي إطار الاتجاهات الحديثة للتدبير العمومي، لوحظ خلال العقود الأخيرة لجوء صناعات السياسة العمومية في مجال المالية العامة، في النظم الفرانكوفونية ومنها المغرب، إلى استعارة مناهج إدارة وتدبير المنظمات الخاصة "le management privé"، وهي عبارة عن ترسانة من القواعد والآليات والأساليب التدبيرية المبتكرة في القطاع الخاص والمعمول بها في ميدان المقاولات الخاصة على وجه الخصوص. وهو ما أفرز أسلوبا تدبيريا جديدا يجمع في كنهه بين مبادئ القطاع العام وخصوصياته من جهة، وأساليب التدبير الحديثة المستوحاة من القطاع الخاص من جهة ثانية. هذا الأسلوب الجديد الهادف إلى المزج بين أسس القطاع العام ومناهج إدارة المؤسسات الخاصة، هو ما سعي فيما بعد بالتدبير العمومي الحديث "La nouvelle gestion publique".

والحاصل أن التدبير المالي العمومي الحديث، أضى اليوم يسير نحو تنميط القطاع العام في اتجاه جعله أكثر تطابقا وتأقلا مع أنماط تدبير وحدات القطاع الخاص، على غرار ما هو معمول به

بالنظم الإدارية الأنكلوساكسونية. مرر هذا التحول بسيط ومنطقي، مفاده أن التدبير المالي التقليدي البيروقراطي أبان عن نتائج ضعيفة وفعالية محدودة، وفي المقابل، التدبير المالي بالقطاع الخاص، نجاعته مرتفعة وأداءه جيد.

تأسيساً على كل ما سبق، نروم من خلال المساهمة المقترحة، إبراز طبيعة التحولات التي شهدتها التدبير المالي العمومي ببلادنا خلال العقدین الأخيرین، والتي تهدف إلى الانتقال من تدبير تقليدي رتيب، إلى تدبير حديث أبرز أسسه تجد مصدرها في مناهج تدبير مؤسسات القطاع الخاص، معتمدين في ذلك، أساساً، على تحليل المستجدات المؤسسية والقانونية التي همت منظومة المالية العمومية ابتداء من سنة 2001 والتي توجت بإصدار القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية سنة 2015. موازاة مع محاولة تقييم مدى توفيق السلطات العمومية، عبر هذه المنهجية، في ضمان استدامة منظومة المالية العمومية والارتقاء بالتدبير المالي وتعزيز نجاعة أدائه؛ مع الوقوف عند أهم المخاطر التي من شأنها أن تعرقل أفق هذا المشروع الإصلاحي وتعمق من أزمة منظومة المالية العمومية في المستقبل؛ ثم الانتهاء بتقديم رؤية استشرافية لممكنات تعزيز أداء التدبير المالي العمومي، بشكل ينعكس إيجاباً على الوضع العام للدولة والواقع الملموس للمواطنين.

معالجة مختلف هذه الإشكالات، تم وفق المحاور الرئيسية التالية:

المبحث الأول: تأثير التدبير المالي العمومي بمناهج التدبير بالقطاع الخاص، السياق والعوامل  
المبحث الثاني: إدماج مناهج التدبير بالقطاع الخاص في منظومة المالية العمومية، التجليات والآليات

المبحث الثالث: التدبير المالي العمومي الحديث، التحديات والمخاطر

المبحث الأول: تأثير التدبير المالي العمومي بمناهج التدبير بالقطاع الخاص، السياق

## والعوامل

يمكن الجزم إلى حد كبير بأن السياق العام والعوامل المؤدية إلى تأثير التدبير المالي العمومي بمناهج تدبير القطاع الخاص، تتمثل بشكل رئيسي في عجز التدبير المالي التقليدي في تحقيق عن نتائج إيجابية كافية لمواجهة الإشكالات السوسيواقتصادية المتنامية، مما جعل من التدبير المالي العمومي التقليدي يعاني أزمة حقيقية (المطلب الأول). وإلى جانب ذلك، شكل التطور الملحوظ لفعالية تدبير مؤسسات القطاع الخاص، نموذجا "ناجحا وجذابا" للاحتذاء به واستعارة مناهج تدبيره لتطبيقها في بنيات القطاع العام (المطلب الثاني).

## المطلب الأول: أزمة التدبير المالي العمومي التقليدي

شكلت المالية العمومية الأداة الأساسية التي تعتمد عليها الدولة الحديثة في ممارسة وظائفها التدخلية، خاصة على المستويين الاقتصادي والاجتماعي؛ وبالتالي فحكمة التدبير العمومي يعد شرطا أساسيا لاستدامة منظومة المالية وفعاليتها في تمويل التدخلات والسياسات العمومية للدولة. وأمام تضاعف مسؤولية الدولة على مستوى التأهيل الاقتصادي وتوفير البنيات التحتية والتجهيزات الأساسية إلى جانب تقوية النسيج الاقتصادي وتحفيز الاستثمار، أصبحت منظومة المالية العمومية، تعرف صعوبات متعددة في تعبئة الموارد، خاصة على مستوى ميزانية الاستثمار، وذلك بفعل ندرة الموارد واستقرار بنية الميزانية التي تطغى عليها نفقات التسيير وتقل فاتورة المديونية.<sup>359</sup> وفي نفس الاتجاه، شكل مطلب التأهيل الاجتماعي، هاجسا معقدا بالنسبة للدولة، فلم يعد القانون المالي قادرا على الاستجابة للمطالب والحاجيات الاجتماعية للمواطنين المتزايدة سنة بعد أخرى، وبالرغم من أهمية النفقات الموجهة للقطاعات الاجتماعية، تبقى النتائج المحققة في هذا الميدان دون المستوى المطلوب، خاصة على صعيد محاربة الفقر والتخفيف من حدة البطالة وتوفير الخدمات الصحية والارتقاء بمستوى المنظومة التعليمية، وهي كلها إشكالات تعجز منظومة المالية العمومية القائمة عن مواجهتها بشكل فعال، الأمر الذي يؤدي إلى مضاعفة القلق الاجتماعي ويزيد من حدة الاحتجاجات، مما يهدد السلم الاجتماعي.<sup>360</sup>

<sup>359</sup> - حنين (محمد)، تدبير المالية العمومية: الرهانات والإكراهات، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، 2005،

ص. 84.

<sup>360</sup> - المرجع نفسه، ص. 85.

ولا ريب في أن سوء التدبير المالي ورتابته، بمختلف تجلياته وأشكاله وأبعاده، يمثل أحد العوامل المباشرة المؤثرة سلبا في مخرجات منظومة المالية العمومية، فعدم تطور هذه المنظومة لمواكبة التطورات التي يعرفها المجتمع وتدبير المنظمات، جعل منها تتسم بالبطء والتعقد والاهتمام بالشكليات والمساطر أكثر من التركيز على النتائج والغايات، مما أعدم إمكانية الابتكار في اتجاه التحرر نسبيا من القيود البيروقراطية وتخفيف هامش رقابة المشروعية على المديرين مقابل تقوية جانب المحاسبة على النتائج والأثر.

ولعل هذا النموذج التدبيري التقليدي، كان أحد الأسباب التي أدت إضعاف منسوب الشفافية في الميدان المالي، وأيضا إلى انتشار ممارسات إدارية سلبية عمقت من أعطاب التدبير المالي العمومي؛ وذلك من قبيل سرقة المال العام وسوء صرف النفقات العمومية، مما أدى في النهاية إلى جعل مناهج التدبير المالي التقليدي في القطاع العمومي موضع نقد ومساءلة، خاصة حينما تُقارن بالنتائج الجيدة التي أظهرها التدبير المالي بالقطاع الخاص الذي استفاد من أساليب ومناهج التدبير الحديث المبتكر.

ضمن هذا السياق العام، وخاصة خلال سنوات السبعينات والثمانينات، بدأت تظهر مجموعة من التحولات في النظام الإنتاجي العالمي، نتيجة للتحديات التي فرضتها العولمة وتوالي الأزمات وهشاشة الاقتصادات الوطنية النامية. واتجهت هذه التحولات، التي لعبت فيها المؤسسات المالية الدولية دورا محوريا، نحو توحيد ممارسات الحكامة المالية الجيدة وتقنينها.<sup>361</sup>

وفي ظل ما تفرضه الديمقراطية من متطلبات، ويهدف الاستجابة للحاجة إلى تحسين مستوى عيش المواطنين ومواجهة الأزمات، أصبح التدبير العمومي الحديث يروم إعطاء معنى جديد للتدخل العمومي، عبر جعل مؤسسات الرقابة أكثر شفافية وأنشطتها في متناول الجميع. وكنتيجة للتوجه صوب ثقافة الشفافية التي تدخل في إطار تنامي حضور آليات الحكامة التي تفترض تقاسم المعلومة والمعرفة والتواصل الجيد، كان لزاما استحضار تدبير عمومي ملائم، يتأسس على نجاعة الأداء ومسؤولية الفاعلين، عبر ممارسة مراقبة التسيير والتدقيق والتقييم المستمر للمخاطر.<sup>362</sup>

<sup>361</sup> - HAKAT (Mohamed), Les finances publiques à l'épreuve de la transparence et de la performance, Imp. El Maârif Al Jadida, Rabat, 2010, p.182.

<sup>362</sup> - Ibid.

هذا، وقد شكلت ظاهرة الأزمات المالية والاقتصادية الدولية والوطنية، أحد أهم أوجه قصور التدبير المالي التقليدي؛ فقد كشفت هذه الأزمات عن كون النظم المالية في شكلها التقليدي، تعاني عدة اختلالات ونواقص من شأنها أن تهدد ديمومة الأنظمة المالية وفعاليتها في أداء وظائفها خلال الأوقات الصعبة. وبالفعل فبعض الأزمات المالية الحادة التي شهدتها العالم خلال بداية سنوات الثمانينات وأيضا سنة 2008، جعلت بعض الدول مهددة بالإفلاس، وأدت ببلدان أخرى إلى فقدان سيادتها المالية، وأدخلت الدول، خاصة النامية منها، في حالة ركود وارتهاق للمؤسسات المالية الدولية لسنوات وعقود.

المغرب المعاصر، وكغيره من البلدان، النامية منها بالحديد، عاش على وقع هذه الأزمات أكثر من مرة. وشكلت أزمة الديون الخارجية لسنوات الثمانينات، والتي تصنف ضمن أزمات الجيل الأول،<sup>363</sup> أهم هذه الأزمات، حيث أدت الظرفية الخارجية وإلى جانبها الأوضاع الداخلية الموازية، إلى وقوع المغرب في أزمة خطيرة مست مختلف المستويات المالية والاقتصادية والاجتماعية، وتمظهرت في تدني معظم مؤشرات التنمية وارتفاع المديونية الخارجية وتفاقم العجز المالي وارتفاع الدين العمومي.<sup>364</sup> ولمواجهة هذه الأزمة الاستثنائية، أطلق المغرب في شتنبر 1983، بمساعدة وتوجيه من صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، برنامجا للتقويم الهيكلي استند على سياسة تقشفية، استهدفت أساسا التحكم في الطلب الداخلي، وتعبئة الادخار المحلي، وعقلنة توزيع الموارد، ثم إعادة هيكلة معدل المبادلات التجارية في أفق ضمان تنافسية الاقتصاد الوطني.<sup>365</sup>

بيد أن هذه الأزمة لم تكن الوحيدة من نوعها، حيث سبقها وتلتها أزمات اقتصادية ومالية وأخرى، كان لها وقع شديد على اختلال توازن منظومة المالية العمومية وفعاليتها. وآخر هذه الأزمات، الأزمة المالية العالمية لسنة 2008، والأزمة الحالية التي بدأ العالم يتجرع تداعياتها على أنظمة المالية العمومية نتيجة انتشار وباء كورونا كوفيد-19؛ فمن الواضح أن نتائج هذه الأزمة الأخيرة التي تعد من بين أخطر الأزمات التي عاشها العالم المعاصر، ستكون لها آثار بالغة الوقع على استقرار النظم المالية

<sup>363</sup> - RAKOTOMALALA (Jean Bruno), Le FMI et la crise financière internationale depuis les années 80, Mémoire de DEA, Economie du développement, Université Montesquieu Bordeaux IV, 2004, p. 14.

<sup>364</sup> - Ouvrage collectif, Croissance économique et développement Humain, 50 ans de développement Humain, perspectives 2025, Rapport thématique, 2005, p. 42.

<sup>365</sup> - Ministère de l'économie et des finances, Bilan du programme d'ajustement structure", Document de travail, N°1, Octobre 1995, document présenté par le MEF, p. 1.

ونجاحاتها، خاصة بدول العالم الثالث التي مازال تديرها المالي تقليديا أو في طور التحول، ومنها منظومة المالية العمومية ببلادنا؛ وهو ما يشكل عاملا أساسيا نحو التسريع بتزليل الإصلاحات الهيكلية والتدبيرية لهذه المنظومة، في أفق جعلها أكثر حصانة أمام الأزمات التي يبدو أنها أصبحت خاصة مميزة للنظم العمومية المعاصرة.

المطلب الثاني: ارتكاز التدبير العمومي الحديث على التوجهات الحديثة للتدبير بالقطاع

### الخاص

يندرج تأثير التدبير المالي العمومي بمناهج التدبير بالقطاع الخاص، ضمن الاتجاهات الجديدة لإدارة الشأن العام التي ظهرت انطلاقا من بداية سنوات ثمانينات القرن الماضي، تحت مسمى "المانجمنت العمومي الجديد le New Public Management"، والذي تطور في البداية بالدول الأنكلوساكسونية.<sup>366</sup> وبالتحديد بكل من المملكة المتحدة ونيوزيلاندا، لينتشر فيما بعد بمعظم دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية "OECD" وخاصة الولايات المتحدة الأمريكية وكندا وألمانيا وفرنسا وهولندا وأيضا بلجيكا في إطار "مخطط كوبرنيك Plan Copernic" لتحديث الإدارة الفدرالية.<sup>367</sup> ويتمحور مفهوم المانجمنت العمومي الجديد حول فكرة أساسية، مفادها أن إدارة القطاع العام استنادا إلى مبادئ البيروقراطية الفيبرية "la bureaucratie wébérienne" أثبت عجزه وغياب فعاليته، والحل هو إدماج مناهج التدبير المعتمدة بالقطاع الخاص في القطاع العام،<sup>368</sup> على اعتبار أن التدبير العمومي البيروقراطي التقليدي أضحى رمزا للاختلالات الوظيفية، على عكس ما عليه الأمر في المنظمات الخاصة؛ وبالتالي فالمنظمات العمومية أصبحت مطالبة بالفعالية والكفاءة والاقتصاد، وهو ما توفره مناهج تدبير المقاولات الخاصة.<sup>369</sup>

<sup>366</sup> - GANGLOFF (Florence), "Le nouveau management public et la bureaucratie professionnelle", article publié sur le site web de "L'archive ouverte pluridisciplinaire HAL": <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00460638>, visité le 01-10-2020, Submitted on 1 Mar 2010, p. 3.

<sup>367</sup> - VAN HAEPEREN (Béatrice), "Que sont les principes du New Public Management devenus? Le cas de l'administration régionale wallonne", Reflets et perspectives de la vie économique, 2012/2 Tome LI, p.p 84-85.

<sup>368</sup> - Ibid., p. 85.

<sup>369</sup> - GANGLOFF (Florence), op. cit., p. 2.

وهكذا، يمكن اعتبار المانجمنت العمومي الجديد على أنه نموذج حديث لتدبير الإدارة العمومية، الهدف منه تجاوز أعطاب النظام البيروقراطي التقليدي؛ يركز على توظيف المبادئ والآليات الخاصة بتدبير المقاولات الخاصة، في أفق تحقيق أفضل النتائج، عبر تعزيز مرونة الإدارة ومنح هامش أكبر للمدبرين العموميين مقابل التركيز على مساءلتهم على المرودية والأداء.<sup>370</sup>

المغرب لم يكن منعزلا عن هذه التوجهات الجديدة لتطور التدبير العمومي، فقد لوحظ خلال هذه الفترة تضمن التصريحات الحكومية التزامات بشأن الإصلاح الإداري، ومنذ أواخر سنوات التسعينات، بدأت تظهر بعض المبادرات الهادفة إلى تفعيل هذا الإصلاح والتي تم تجسيدها في السياسات الحكومية الخاصة بهذا المجال، ومن أبرزها ميثاق حسن التدبير سنة 1998، الذي كان يصبو إلى بلورة رؤية استراتيجية لعصرنة الإدارة المغربية، إلى جانب تسطير القيم المرجعية والمبادئ الرئيسية لتجويد الخدمة العمومية؛<sup>371</sup> واستهدف بالتحديد تخليق المرافق العمومية، وعقلنة النفقات، ثم تعزيز وسائل التواصل داخل الإدارة وتدعيم علاقاتها مع محيطها الخارجي. وبشكل عام، فقط تأسس الإصلاح الإداري خلال هذه الفترة على ثلاثة أوراخ أساسية: أولها تقرب الإدارة من المواطنين، وثانها ترشيد النفقات العمومية، وثالثها تنمية القدرات الخاصة للإدارة.<sup>372</sup>

وفي نفس الاتجاه، تم إطلاق برنامج لدعم الإدارة العمومية انطلاقا من سنة 2003، بمساعدة المؤسسات الدولية المانحة، وقد ركز هذا البرنامج، الذي قُسم إلى أربعة مراحل ابتداء من سنة 2004 وإلى غاية 2011، على الإصلاح الموازناتي وتعزيز فعالية تدبير الموارد البشرية.<sup>373</sup>

وبالموازاة مع هذه المبادرات الهادفة إلى تصحيح اختلالات الإدارة العمومية والتدبير العمومي بشكل عام، استنادا على آليات التدبير الحديث المستوحاة من مناهج تدبير الوحدات الإنتاجية الخاصة، شكلت منظومة المالية العمومية، بشتى مكوناتها، العنصر الأساسي الذي ارتكزت عليه

<sup>370</sup>- CHARBONNEAU (Michèle), nouveau management public, Dictionnaire encyclopédique de l'administration publique, École nationale d'administration publique, Québec, Canada.

<sup>371</sup>- LAHJOUJI (Kaoutar) et EL MENZHI (Kaoutar), " Le Nouveau Management Public au Maroc, quels apports?", article publié sur le site web de "L'archive ouverte pluridisciplinaire HAL": <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01801445>, visité le 02-10-2020, Preprint submitted on 28 May 2018, p. 6.

<sup>372</sup>- Ministère de la Prévision Economique et du Plan, Direction de la Programmation, le plan de développement économique et social 2000-2004, volume 2 le développement sectoriel, p.p. 11-12.

<sup>373</sup>- LAHJOUJI (Kaoutar) et EL MENZHI (Kaoutar), op. cit., p. 6.

السلطات العمومية في إحداث تغييرات ملموسة في التدبير العمومي. ولذلك، تم الشروع، منذ بداية الألفية الثالثة، في اتخاذ مجموعة من التدابير والمقتضيات القانونية والتنظيمية في الميدان المالي، التي ستشكل فيها بعد ملامح التوجه الجديد لتدبير الميزانية المرتكز على الأهداف والنتائج؛ وقد شكلت التجربة الفرنسية مرجعية محورية في اعتماد جميع المقتضيات المالية الجديدة التي سيتم تضمينها وتفصيلها بمناسبة إصلاح الدستور المالي للدولة سنة 2015.

المبحث الثاني: إدماج مناهج التدبير بالقطاع الخاص في منظومة المالية العمومية،

### التجليات والآليات

الأصل في مختلف مبادئ وآليات وتقنيات التدبير المالي العمومي الحديث، والتي روجت لها الدولة قبل أن تعتمد إلى تقنيها وتزليلها عبر العقدين الأخيرين، أنها تجد مرجعيتها وأصلها في مناهج التدبير بمنظمات القطاع الخاص. لكن، أحيانا، طبيعة القطاع العام، فرضت على السلطات العمومية، محاولة البحث عن صيغة معدلة لهذه المناهج بغاية جعلها قابلة للتطبيق بشكل يلائم خصوصيات المرافق العمومية، دون المساس بفلسفتها وجوهرها.

وفي محاولة لتجميع مختلف هذه المناهج والآليات، يبدو أنه عادة ما يكون الهدف منها، إما تقوية نجاعة أداء التدبير المالي العمومي (المطلب الأول)، أو تعزيز حكمة هذا التدبير (المطلب الثاني).

### المطلب الأول: مناهج تقوية نجاعة أداء التدبير المالي العمومي

يتأسس التدبير المالي العمومي الحديث على العمل وفقا للأهداف والتركيز على النتائج عوض الوسائل؛ وهي مقارنة تم اعتمادها في بادئ الأمر بكل من فرنسا بموجب القانون التنظيمي لقوانين المالية الفرنسي لفتح غشت من سنة 2001<sup>374</sup> وبدول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية "OECD"؛ تأثرا بالتوجه العالمي نحو التدبير العمومي الحديث.

بالنسبة للتجربة المغربية التي حاكت إلى حد كبير التجربة الفرنسية، فقد مثل القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية الصادر سنة 2015<sup>375</sup> ومعه المقتضيات الدستورية المؤطرة للمالية العمومية، الإصلاح الذي أسس لمرتكزات وآليات المقاربة الجديدة لتدبير الميزانية المتمحورة حول منطق الأهداف والنتائج والمسؤولية.

<sup>374</sup> - Loi organique française N° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances.

<sup>375</sup> - القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، صادر بتنفيذه الظهير رقم 1.15.62 بتاريخ 2 يونيو 2015، منشور بالجريدة الرسمية عدد 6370 بتاريخ 18 يونيو 2015.

وبالرجوع إلى هذا القانون، وإلى جانبه عدد من النصوص القانونية والتنظيمية المؤطرة للتدبير العمومي بشكل عام، نجد أنه تضمن عددا من المقتضيات والآليات المهمة المتعلقة بالتدبير العمومي الحديث المستوحى من حقل القطاع الخاص.

ومن بين أبرز هذه الآليات، ما يلي:

نجاعة الأداء: يعد مفهوم الأداء أو نجاعة الأداء<sup>376</sup> "la performance" من الآليات المتأصلة في التطور التاريخي لتدبير المقاولات الخاصة. فمنذ بداية العصر الصناعي في القرن الثامن عشر، أصبحت نجاعة الأداء تشكل التحدي الأساسي لرؤساء المقاولات. وبالموازاة مع ذلك، حظي المفهوم باهتمام كبير في أعمال وأدبيات المفكرين والكتاب والباحثين المتخصصين في علوم التدبير خلال هذه الحقبة.<sup>377</sup> ومنذ ذلك الحين وإلى اليوم، عرف المفهوم تطورات في أنواعه ومقارباته وأساليب تطبيقه ومعايير تقييم مدى القدرة على تفعيله في المقاولات الخاصة.<sup>378</sup>

وهكذا، فإن اعتماد المفهوم كآلية حديثة للتدبير في القطاع العمومي، لم يحدث إلا في العقود الأخيرة من القرن الماضي، في سياق تجديد مناهج التدبير العمومي ومحاولة إصلاح اختلالاته، تفاعلا مع مطالب تجويد أداء المرفق العام وتعزيز فعالية التدبير العمومي؛ فكانت هذه المطالب، على الدوام، تقارب محدودية أداء القطاع العام بمقابلتها مع التقدم الكبير الذي عرفه ميدان التدبير بالقطاع الخاص.

على المستوى الوطني، ومحاكاة للتجربة الفرنسية، اعتمد هذا المفهوم في التدبير العمومي لأول مرة في إطار القانون التنظيمي لقانون المالية الصادر سنة 2015، ليتم الشروع في محاولة تنزيله بشكل تدريجي، عبر عدة سنوات.

<sup>376</sup> - وهي الترجمة التي اعتمدها المشرع المغربي لمفهوم "La performance" في إطار القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية.

<sup>377</sup> - KHARRAT (Sana), L'innovation organisationnelle et technologique comme enjeux de la performance et de la pérennité des entreprises dans le secteur des télécoms: Le cas des opérateurs de télécommunications mobiles en Tunisie, École Doctorale N°578, Sciences de l'Homme et de la Société, Spécialité de doctorat : Sciences de Gestion, Thèse de Doctorat présentée et soutenue à Guyancourt, le 1<sup>er</sup> décembre 2016, p. 11.

<sup>378</sup> - Ibid., p. 11 et suivantes.

ويشير مفهوم نجاعة الأداء إلى المزج بين عنصرَي الفعالية "l'efficacité" والفاعلية (الكفاءة) "l'efficience". حيث يروم العنصر الأول تحقيق نتائج إيجابية وفقا للأهداف المحددة سلفا، أما العنصر الثاني فغاياته الاستعمال الأفضل للوسائل والإمكانيات علاقة بالنتائج المحققة.<sup>379</sup>

وبهذا المعنى، يصبح إدماج مفهوم نجاعة الأداء في التدبير العمومي، حاجة ملحة من أجل الرفع من فعالية المرافق العمومية بشكل عام وعقلنة الرقابة الممارسة على صرف النفقات العمومية بصفة خاصة، موازاة مع إرساء علاقة تعاقدية مع المصالح المركزية والإدارات اللامركزية، تنبني على توسيع صلاحيات وهامش تدبير المصالح الخارجية للإدارات ومدتها بالوسائل القانونية والمادية اللازمة لممارسة مهامها، مواكبة لورش الجهوية المتقدمة، مقابل تحملها مسؤولية تحقيق الأهداف المتعاقد بشأنها.

ومن بين أهم الآليات التي وضعت لتزليل هذا المفهوم في ميدان التدبير المالي العمومي، تقارير نجاعة الأداء، والتي تتضمن البرامج والمشاريع المبرمجة في كل قطاع عمومي والأهداف المسطرة والنتائج المحققة بالفعل احتكاما إلى مؤشرات موضوعة سلفا. ومن أجل إعطاء مصداقية لهذا التقرير، أسند المشرع للمفتشية العامة للمالية مهمة إعداد تقرير موازي يرفق بمشروع قانون التصفية، هو تقرير افتتاح نجاعة الأداء.<sup>380</sup>

وإلى جانب هذه التقارير، يعد إجراء إعادة هيكلة تبويب الميزانية من التدابير المهمة الهادفة إلى تزليل مفهوم نجاعة الأداء، حيث تم أصبحت الميزانية موزعة على فصول منقسمة إلى برامج وجهات ومشاريع أو عمليات ثم إلى سطور ميزانية<sup>381</sup> تُبرز الطبيعة الاقتصادية للنفقات المرتبطة بالأنشطة والعمليات المنجزة عوض التبويب الإداري التقليدي السابق (أبواب مقسمة إلى فصول ثم إلى مواد وفقرات وسطور).<sup>382</sup>

<sup>379</sup> - (J.L) MALLOT et (C) JEAN, L'essentiel du contrôle de gestion, édition d'organisation, Paris, 1998, P. 182.

<sup>380</sup> - للمزيد من التفاصيل، أنظر: القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية المشار إليه سابقا، والمرسوم رقم 2.15.426، المتعلق بإعداد وتنفيذ قوانين المالية، صادر في 15 يوليو 2015، منشور بالجريدة الرسمية عدد 6378 بتاريخ 6 يوليو 2015.

<sup>381</sup> - المادتين 38 و41 من القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، مشار إليه سابقا.

<sup>382</sup> - المادة 29 من القانون التنظيمي رقم 7-98 لقانون المالية الصادر بتنفيذه الظهير رقم 1-98-138 صادر في 26 نوفمبر 1998.

التخطيط: شكل التخطيط أحد المفاهيم الأساسية التي اهتمت بها علوم التدبير وتم تطويرها على مستوى الممارسة داخل المنظمات الخاصة، قبل أن يتم اعتمادها في التدبير الإداري العمومي.

وقد تباين مفهوم التخطيط مع تعدد المدارس التي قاربت المفهوم. وبعيدا عن المدرسة الاشتراكية التي تعاملت مع التخطيط وفق مقارنة خاصة؛ يشير المفهوم، بشكل عام، إلى "القيام بعمليات وإجراءات منطقية لمواجهة موضوع مستقبلي، أو تحقيق أهداف مستقبلية وفق أولويات مسوغة وحسب الإمكانيات المتاحة"، وهو بذلك يتأسس على تحديد الاحتياجات ورصد الموارد، ويقوم على أعمال المنطق العلمي في تحديد الأهداف وانتقاء أفضل البدائل والوسائل المتاحة لبلوغ الأهداف المسطرة بأقل التكاليف خلال فترة زمنية معينة.<sup>383</sup>

وبالرجوع إلى التدبير العمومي الحديث، والذي بدأ العمل به ببلادنا بشكل تدريجي ابتداء من العقود الأخيرة، نجد أنه يرتكز بشكل كبير على منهج التخطيط؛ حيث أصبحت السياسات العمومية تُبلور وتُنزل وفقا لمخططات واستراتيجيات. وكل التقنيات المرتبطة بدراسة الجدوى وتحديد الأهداف والبرمجة... تندرج في إطار مسلسل التخطيط. كما أن أغلب التدابير التنموية والإصلاحات القطاعية والتدخلات العمومية للدولة ومؤسساتها بشكل عام، أصبح تنزيلها يتم وفقا لمخططات أو برامج أو استراتيجيات، وهي في النهاية شكل من أشكال التخطيط بمفهومه الواسع.

إدماج منهج التخطيط في تدبير المالية العمومية ببلادنا، تمظهر بشكل جلي في آلية البرمجة المتعددة السنوات التي اعتمدت لأول مرة بموجب القانون التنظيمي لقانون المالية لسنة 2015؛ فمن أجل تنزيل السياسات العمومية والمخططات التنموية الاستراتيجية والبرامج التي يتطلب إنجازها أكثر من سنة، نص القانون التنظيمي لقانون المالية، على أن قانون المالية يجب أن يتم تحضيره بناء على برمجة ميزانية ممتدة على ثلاث سنوات، تُحين كل سنة لملاءمتها مع الوضعية المالية والاقتصادية والاجتماعية للدولة؛ وتهدف هذه البرمجة إلى التحكم في تطور موارد وتكاليف الدولة على مدى ثلاث سنوات.<sup>384</sup>

<sup>383</sup> - بشير الكناني (كامل كاظم)، التخطيط الاستراتيجي: مفاهيم وآليات عمل، نشر دار الدكتور للعلوم الإدارية والاقتصادية، بغداد، 2016، ص.ص. 46-47.

<sup>384</sup> - المادة 5 من القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، مشار إليه سابقا.

ومن المهم الإشارة إلى أن العمل بالبرمجة المتعددة السنوات للميزانيات العمومية، ظهر كنتيجة لتعاطي الدول مع الأزمات المالية الأخيرة، حيث تطلب تجاوز هذه الأزمات والتحكم في عجز الموازنة، برمجة الميزانية على امتداد سنوات متعددة.<sup>385</sup>

وإذا كانت البرمجة المتعددة السنوات تعد إجراء تديرياً لازماً لتنزيل المقاربة الميزانية المرتكزة على النتائج، والقطع مع المقاربة التقليدية المتمحورة حول استهلاك الوسائل واستنزاف الموارد، فإن هذه الآلية ترتبط كذلك ارتباطاً وثيقاً بالحكمة المالية والإدارية وما تتطلبه من تطبيق لمبادئ الشفافية والفعالية والخضوع للرقابة والتقييم، في إطار تديري توقعي واستباقي.<sup>386</sup>

المراقبة والتدقيق والتقييم: إذا كانت الرقابة بمفهومها التقليدي قد نشأت مع نشوء الأنظمة المالية العمومية وتطورت معها داخل الحقل العمومي، نظراً لما له من خصوصيات، فإن الأشكال الحديثة لمراقبة النظم المالية العمومية المعاصرة، بشتى أنواعها، هي آليات مقتبسة من مناهج التدبير المالي للمقاوالات الخاصة، بهدف تجويد التدبير المالي العمومي وجعله أكثر فعالية واقتصاداً.

وتتميز منظومة المراقبة الممارسة على تدبير المالية العمومية بتنوع أصنافها وتشعب مستوياتها وتعدد المؤسسات والأجهزة القائمة عليها. وتبقى السمة الأساسية المميزة لتطور مسارها خلال العقود الأخيرة، متمثلة في التخلي التدريجي عن أشكالها التقليدية التي تنصب على المراحل القبلية والمستويات الشكلية والمسطرية وبالتالي تحد من هامش تحرك المديرين العموميين، مقابل الاهتمام أكثر بتقنيات التدقيق ومراقبة التدبير الهادفة إلى الوقوف عند اختلالات التسيير وتقديم الحلول بشأنها في أفق تحسين أساليب التدبير، بالموازاة مع تركيز المراقبة والمحاسبة على النتائج المحققة ومدى بلوغها للأهداف المسطرة، أي نجاعة الأداء. وهو نموذج رقابي حديث مطابق إلى حد بعيد لمنطق وآليات المنظومة الرقابية بالمقاوالات الخاصة.

وقد شرع المغرب مند بداية العقد الأخيرين في تحديث منظومته الرقابية التي تخضع لها المالية العمومية، وذلك في اتجاه توحيد أجهزة الرقابة والتخفيف من أشكال الرقابة القبلية وتطوير الرقابة المواكبة والتركيز على الرقابة البعدية، موازاة مع إدماج تقنيات الرقابة الداخلية والافتحاص،

<sup>385</sup> - MING KIM (John), "Réaffectation des ressources – Harmoniser priorités politiques et dotations budgétaires : Corée", Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, Volume 1 – N° 2, OECD, 2001, P. 130.

<sup>386</sup> - لعماري (نجاة)، "البرمجة المتعددة السنوات في القانون التنظيمي للمالية الجديد"، القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية ورهانات دستور 2011، مجلة دفاتر الحكامة، العدد 2، دجنبر 2015، ص. 80.

وهي كلها إصلاحات كان الهدف منها الارتقاء بالنظام الرقابي ليستجيب لمتطلبات مقارنة التدبير المالي المرتكز على النتائج.

وبالفعل، فبتتبع الإصلاحات التي همت تحديث المالية العمومية خلال هذه الفترة، يسجل أن منظومة الرقابة على النفقات بالتحديد، عرفت مراجعات مهمة ارتكازا على التجربة الفرنسية وعلى تجربة عدد من الدول الأنكلوساكسونية المتقدمة؛ ونعى الإصلاح نحو النقل التدريجي لمسؤولية رقابة المشروعات إلى الأمرين بالصرف مع تحميلهم ومحاسبتهم على نجاعة النفقات ومردوديتها.<sup>387</sup>

**التعاقد:** يندرج التعاقد ضمن آليات التدبير الحديث التي يتم العمل بها خاصة في تدبير المشاريع. وهو عبارة عن اتفاق/عقد بين جهتين أو أكثر على إنجاز أهداف معينة وفق وسائل محددة؛ وفي إطار هذا النوع من التعاقد، عادة ما يقدم الطرف الأول الوسائل للطرف الثاني لتحقيق الأهداف المسطرة؛ وهو ما يسري على آلية التعاقد في مجال التدبير بالقطاع العام.

وأخذا بالمفهوم الواسع للتعاقد في ميدان التدبير العمومي، فإنه يمكن أن يشمل مختلف البنيات الإدارية وعلى جميع المستويات أفقيا وعموديا، كأن تتعاقد إدارة عمومية مع مؤسسة أخرى أو إدارة مع موظفيها على إنجاز مشاريع أو مهام محددة أو إدارة مركزية مع مصالحها الخارجية، وإلى غير ذلك النماذج التعاقدية.

لكن، الشكل المهم للتعاقد المرتبط بآليات التدبير العمومي الحديث والمرتبط بشكل رئيسي بالتدبير المالي، هو ذلك الذي يتم بين الدولة (المصالح المركزية) والمصالح اللامركزية أو بين الدولة والمؤسسات العمومية أو بينها وبين الجماعات الترابية.

ويشكل التعاقد بين الإدارة المركزية والمصالح اللامركزية نموذجا جديدا للتدبير، الهدف منه تحديد المسؤوليات بين هذين الطرفين؛<sup>388</sup> وبذلك فهو يسمح بخلق تناسق في الأعمال المنجزة والتحسيس بمسؤولية المديرين الترابيين على المستوى اللامركز في تنزيل السياسات العامة وتحسين نوعية الخدمات المقدمة.<sup>389</sup>

<sup>387</sup> - Ministère des Finances et de la Privatisation, "La réforme du contrôle de la dépense publique", Revue AL MALIYA, Spécial n°3 Février 2007, p. 12.

<sup>388</sup> - HAKAT (Mohamed), Les finances publiques et les impératifs de la performance : le cas du Maroc, L'HARMATTAN, Paris, 2011, p. 189.

<sup>389</sup> - وزارة الاقتصاد والمالية، التقرير الاقتصادي والمالي، مشروع قانون المالية لسنة 2008، ص. 118.

ويقوم مضمون التعاقد بين الإدارات المركزية والإدارات اللامركزية على ثلاثة عناصر، الأول يخص تدقيق الأهداف المبرمجة في إطار تفعيل سياسة عمومية وأجرائها وفق جدول زمنية محددة، ويتعلق الثاني بتحديد الوسائل البشرية والمالية والتنظيمية لبلوغ هذه الأهداف، أما الثالث فينصب على إرساء نظام معلوماتي يمكن من جمع وتحليل ومعالجة المعلومات اللازمة لوضع وتنفيذ العقد ومتابعة مؤشرات الأداء.<sup>390</sup>

وفي نفس الاتجاه، ترمي مقارنة التعاقد بين الدولة والمؤسسات والمنشآت العامة<sup>391</sup> إلى توضيح العلاقات بين الطرفين، عبر تحديد الالتزامات المتبادلة بين الأطراف المتعاقدة، خاصة الالتزام ببلوغ النتائج المتوخاة من الهيئات المعنية داخل الأجال المحددة والمساعدة المتعددة الأشكال التي يجب أن تقدمها الدولة في هذا الشأن.<sup>392</sup>

#### المطلب الثاني: مناهج تعزيز حكامه التديير المالي العمومي

أضحت حكامه المالية العمومية تشكل اليوم رهانا صعبا أمام الدول، على اعتبارها تمثل مدخلا محوريا لمواجهة تحديات التنمية الاقتصادية والبشرية، وتهدف إلى ضمان العدالة وتحسين فعالية وتجانس السياسات العمومية عبر التوظيف الجيد للنفقات العمومية؛ كما تسمح بتعزيز ثقافة الشفافية والمحاسبة والتقييم والوضوح....<sup>393</sup>

<sup>390</sup> - Ministre des Finances et de la Privatisation, Guide de la réforme budgétaire, la nouvelle approche budgétaire

axée sur les résultats et intégrant la dimension genre, 2005, p. 35.

<sup>391</sup> - لتفاصيل أكثر حول هذا النوع من التعاقد، أنظر:

- وزارة الاقتصاد والمالية، مديرية المنشآت العامة والخصوصية، التعاقد بين الدولة والمؤسسات والمنشآت العامة، دليل منهجي.

<sup>392</sup> - وزارة الاقتصاد والمالية، مذكرة تقديم، مشروع قانون المالية لسنة 2008، ص. 41.

<sup>393</sup> - Amirou (Rachid), "La nouvelle Loi Organique Relative à la Loi de Finances (LOF) et la gouvernance financière publique au Maroc : une analyse critique", article publié sur le site web de "L'archive ouverte pluridisciplinaire HAL": <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01929779>, Submitted on 21 Nov 2018, visité le 10-10-2020, Submitted on 1 Mar 2010, p. 4.

ونظرا للأهمية الكبيرة التي تحظى بها مبادئ الحكامة المالية في تجويد التدبير المالي وتقوية فعاليته، عمد المشرع الدستوري المغربي، إلى دسترة عدد من هذه المبادئ، في مقدمتها الجودة والشفافية والنزاهة والمسؤولية والمحاسبة.<sup>394</sup>

الشفافية المالية: تستلزم شفافية المالية العمومية توفير معلومات شاملة وموثوقة بخصوص الأنشطة الحكومية في الماضي والحاضر والمستقبل، بالشكل الذي يؤدي إلى إضفاء طابع المعرفة على القرارات المتعلقة بالسياسة الاقتصادية وتحسين نوعيتها، مما يساعد على استشراف المخاطر المحدقة بمستقبل المالية العمومية، وبالتالي استجابة السياسة المالية للأوضاع الاقتصادية المتغيرة وفق مقاربة استباقية مرنة، تؤدي إلى تقليص احتمال حدوث الأزمات والتحكم في آثارها.<sup>395</sup>

ومن جهة أخرى، تعد الشفافية المالية حقا للمواطن، من حيث كونه يحتاج إلى المعلومات الكافية لمساءلة الحكومة عن اختياراتها وسياساتها. وبالإضافة إلى ذلك، فهي مفيدة للحكومات نفسها، نظرا لدورها المهم في الوصول إلى أسواق رأس المال الدولية وجلب الاستثمارات الأجنبية.<sup>396</sup>

وتعد الشفافية المالية من المؤشرات والمعايير الأساسية التي يتم الارتكاز عليها في تقييم التدبير المالي العمومي وتحديد مدى فعالية وجودة الأنظمة المالية للدول؛ كما تعد من الشروط اللازمة لتطبيق مبدأي المساءلة وربط المسؤولية بالمحاسبة، ومن خلالهما تحقيق نجاعة النظام الرقابي على المالية العمومية ومواجهة كافة أشكال الفساد المالي وسرقة المال العام أو تبذيره، وبالتالي فالشفافية هي وسيلة وليست غاية في حد ذاتها.

مسيرة للتوجه العالمي في التدبير المالي العمومي الحديث، ووعيا بأهمية الشفافية المالية في الرفع من نجاعة المالية العمومية، تضمن القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية مجموعة من المقتضيات والتدابير الهادفة إلى تعزيز شفافية التدبير المالي العمومي، من قبيل اعتماد مبدأ الصدقية، وتقليص عدد أصناف الحسابات الخصوصية، وتعزيز النظام المحاسباتي؛ إلى جانب إعداد قانون المالية للسنة استنادا إلى برمجة ميزانية ثلاث سنوات، إضافة إلى إحداث مرحلة استشارية لمسلسل إعداد مشروع قانون المالية، ثم إرفاق مشروع قانون المالية وقانون التصفية بعدد من الوثائق

<sup>394</sup> - الفصلين 154 و155 من الدستور المغربي الصادر سنة 2011.

<sup>395</sup> - صندوق النقد الدولي، دليل شفافية المالية العامة، 2007، ص. 9.

<sup>396</sup> - المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

والتقارير المهمة، مع تحديد المدة اللازمة لإحالة الحكومة مشروع قانون التصفية المتعلق بتنفيذ قانون المالية على البرلمان، واستحداث ميزانية المواطن رغم عدم تنصيب القانون التنظيمي عليها.<sup>397</sup> وإن أصبحت الشفافية المالية، تعد اليوم أحد الأعمدة الرئيسية اللازمة لإرساء ركائز الممارسة الديمقراطية، فإنها في الوقت نفسه، تعد آلية محورية في التدبير الحديث بالمنشآت الخاصة مند عقود من الزمن، حيث يعتبر نشر البيانات والمعطيات والتقارير المالية للشركات، من الممارسات التدبيرية التي أصبح العمل بها بديهيا مند سنوات طويلة، نظرا لأهميتها في تعزيز تنافسية هذه الشركات في السوق الوطنية والدولية وبالبورصات العالمية؛ فلم يعد من الممكن تصور بلوغ تنافسية متقدمة لهذه الشركات، دون جعل معطياتها المالية ومؤشراتها الاقتصادية متاحة للعموم بشكل منتظم وواضح وشفاف. وبالتالي فهذا الشق التدبيري للشفافية المالية بالقطاع الخاص، هو ما جعل هذه الآلية من المسلمات التي يجب الاقتضاء بها في أي منظومة مالية عمومية تتوخى الفعالية والنجاعة والانفتاح والاستدامة.

**المسؤولية والمحاسبة:** لعل من بين العوامل الأساسية الكامنة وراء تقدم النموذج التدبيري بالمقاولات الخاصة، الارتكاز على مبدأ إقرار مسؤولية المدبرين على نتائج اختياراتهم وعملهم وتدبيرهم؛ فعادة ما تعد المساءلة والمحاسبة مقابلا حتميا للإمكانيات وهامش المرونة في التصرف الممنوح للمسؤولين بالقطاع الخاص. كما تعتبر النتائج المحققة، المعيار الرئيسي لتقييم المردودية والأداء والمحاسبة بهذا القطاع، وبالتالي العمل على التحفيز عندما تكون النتائج إيجابية وتحميل المسؤولية في الوقت الذي لا ترقى فيه النتائج المحققة لمستوى الأهداف المسطرة.

وعلى العكس من ذلك، يلاحظ على التدبير العمومي التقليدي بالمؤسسات العامة، إهماله لهذا المنطق، أو ارتكازه في تقييم الأداء وترتيب المسؤولية على اعتبارات أخرى، عادة ما تكون بعيدة عن المردودية الفعلية للمدبرين العموميين؛ الأمر الذي ساهم بشكل مباشر في ضعف أداء القطاع العام بشكل عام.

وعيا بهذا الواقع، اتجهت المنظومات التدبيرية المالية العمومية المعاصرة، ابتداء من العقود الأخيرة، نحو تكريس مبدأ المسؤولية وربطها بالمحاسبة. والمغرب بدوره، أقر هذا المبدأ وارتقى به إلى المرتبة الدستورية بالتنصيص عليه في الفصل الأول من الدستور.<sup>398</sup>

<sup>397</sup> - لتفاصيل أكثر حول هذه المقترضات، أنظر: القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية المشار إليه سابقا.

<sup>398</sup> - الفقرة الثانية من الدستور المغربي لسنة 2011.

وهكذا، تعتبر المسؤولية وربطها بالمحاسبة، بالقطاع العام، أحد الأعمدة الأساسية لمفهوم الحكامة الجيدة، إلى جانب باقي المقومات الأخرى التي تتداخل مع بعضها ومن الصعب الفصل بينها، كالشفافية والفعالية والفاعلية والمشاركة والرؤية الاستراتيجية.<sup>399</sup> وينقسم هذا المبدأ إلى قسمين فرعيين : الأول هو المسؤولية "La responsabilité" ويشير إلى تحديد مجال اختصاص كل شخص منتخب أو غير منتخب، مسؤول عن تكليف عمومي، والسلطات الممنوحة له بغاية تأهيله لممارسة هذا الاختصاص؛<sup>400</sup> والثاني هو المحاسبة "La reddition des comptes" ومفاده ضرورة تقديم الحساب انطلاقاً من المسؤولية المتمتع بها، وتوضيح كيفية ممارسة هذه المسؤولية ونسبة النتائج المحققة، مع تحمل النتائج الشخصية أو العقوبات الناتجة عن الوقوع في مشاكل تديرية كان بالإمكان تفاديها، أو عن التأخر في القيام بالمسؤوليات المحددة.<sup>401</sup>

وقد أقرت بلادنا، عددا من المقتضيات ذات الطبيعة المالية والرقابية، الهادفة إلى تفعيل هذا المبدأ على مستوى الممارسة والتدبير، من ضمنها تعزيز أدوار مؤسسات الرقابة على المال العام بمختلف مستوياتها الإدارية (المفتشيات العامة) والسياسية (البرلمان) والقضائية (المجلس الأعلى للحسابات)، إلى جانب بعض الآليات التديرية الجديدة المنصوص عليها في القانون التنظيمي لقانون المالية، خاصة تقارير نجاعة الأداء والتعديلات التي همت قانون التصفية، وأيضا التقرير حول تنفيذ قانون المالية والتصريح العام للمطابقة بين الحسابات الفردية للمحاسبين والحساب العام للمملكة. لكن الإشكال ظل دائما مطروحا بخصوص تفعيل هذا المبدأ وجعله واقعا ممارسا.

**اللاتمركز التديري والمالي:** إذا كان اللاتمركز الإداري، يعد بالفعل من الأنماط التديرية المتأصلة في التديبر الإداري، فإن التوجه نحو منح صلاحيات تديرية وتوفير وسائل مادية مهمة تحت تصرف المصالح اللاممركزة، يندرج ضمن المناهج التديرية الحديثة، خاصة بالأنظمة الإدارية التي مازال يطغى عليها التديبر المركزي، ومنها المغرب.

ولأن تفويض الاعتمادات المالية للمصالح اللاممركزة يعد العماد الرئيسي للدفع باللاتمركز الإداري، فإن هذا التفويض شكل أحد المحاور الأساسية التي ارتكزت عليها المقاربة الجديدة لتديبر

<sup>399</sup> - حدد برنامج الأمم المتحدة الإنمائي معايير الحكامة في : المشاركة وحكم القانون والشفافية وحسن الاستجابة والتوافق والمحاسبة والرؤية الاستراتيجية.

<sup>400</sup> - Canada. Guide du sous-ministre (Ottawa : Bureau du Conseil privé, 2003), p. 1.

<sup>401</sup> - ROSS HURLEY (James), "La Responsabilité, La Reddition de Comptes et Le Rôle des Sous-Ministres dans le Gouvernement du Canada", : Liens : Responsabilité et Reddition de Comptes, Volume 3, p. 141.

الميزانية المرتكزة على النتائج، ومنذ بداية سنوات الألفية الثالثة، تم إصدار مجموعة المنشور الخاصة باعتماد آلية تفويض الاعتمادات وتنظيمها<sup>402</sup> نظرا لما له من إيجابيات على مستوى فعالية التدبير المالي العمومي، وإرساء دعائم إدارة القرب، وأيضا تخفيف العبء على المصالح المركزية، موازاة مع تحويل مسؤوليات فعلية للمدبرين المحليين، وأيضا المساعدة على القضاء على التأخر في تنفيذ الميزانية وتببع أفضل للمشاريع المنجزة على المستوى الجهوي، إضافة إلى تقليص آجال الأداء وإعادة المصادقية للإدارة.<sup>403</sup>

وبعد مرور عدد من السنوات على إصدار هذه التدابير والشروع في العمل بها، ونظرا لمحدودية النتائج المحققة، سيتم في أواخر سنة 2018 إصدار ميثاق وطني للاتمركز الإداري<sup>404</sup> من أجل إعطاء دفعة نوعية جديدة لهذا الأسلوب الإداري. وقد تضمن الميثاق مجموعة من المقتضيات المهمة الهادفة في مجملها إلى تعزيز صلاحيات ووسائل الهيئات اللامركزية وضبط علاقتها مع الإدارة المركزية. ومن بين ما تولى هذا الميثاق، بلوغ الفعالية والنجاعة في تنفيذ البرامج والمشاريع العمومية التي تتولى مصالح الدولة اللامركزية إنجازها وتببع تنفيذها.<sup>405</sup>

مراجعة نظام المحاسبة العامة للدولة: عرف النظام المحاسبي للدولة ببلادنا إصلاحا مهما، ابتداء من السنوات الأخيرة، ومن الواضح أن السمة البارزة لهذا الإصلاح، تتمثل في مراجعة المحاسبة العامة للدولة في اتجاه جعلها أكثر تطابقا للمحاسبة الخاصة (محاسبة المقاولات). علما أن تطور المحاسبة العامة للهيئات العمومية في اتجاه محاسبة المقاولات الخاصة بالأنظمة الفرنكوفونية ليس وليد اليوم؛ ففي فرنسا، كان المرسوم المتعلق بالنظام العام للمحاسبة العمومية الصادر سنة 1962،<sup>406</sup> يهدف إلى تحقيق التقارب بين المحاسبة العمومية ومحاسبة المقاولات الخاصة.<sup>407</sup>

<sup>402</sup> - من هذه المنشور:

- منشور رقم 00-8-د الصادر في 30 يونيو 2000 المتعلق بعدم تركيز الاعتمادات وضبط وتيرة إصدار النفقات العمومية.  
- منشور للوزير الأول رقم 01-12 بتاريخ 25 دجنبر 2001 حول ملائمة برمجة ميزانية الدولة وتنفيذها مع اللاتركيز.  
<sup>403</sup> - منشور رقم 00-8-د الصادر في 30 يونيو 2000 المشار إليه سابقا.  
<sup>404</sup> - مرسوم رقم 2.17.618 صادر في 26 شتنبر 2018 بمثابة ميثاق وطني للاتمركز الإداري، منشور بالجريدة الرسمية عدد 6738 بتاريخ 27 شتنبر 2018.  
<sup>405</sup> - المادة 7 من المرسوم نفسه.

<sup>406</sup> - Décret N°62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique.

<sup>407</sup> - CALMEL (Marie-Pierre), "Comptabilité publique et normes comptables", REPERES, N° 45- JUIN 2016, p. 13.

على المستوى الوطني، نص القانون التنظيمي لقانون المالية صراحة على أن القواعد المطبقة على المحاسبة العامة للدولة لا تختلف عن تلك المطبقة على المقاولات الخاضعة للقانون الخاص إلا باعتبار خصوصيات تدخلات الدولة.<sup>408</sup>

وبموجب المقتضيات الجديدة لهذا القانون، أصبحت السلطة التنفيذية ملزمة بالتقيد بمبدأ الصدقية في تقديم موارد وتكاليف الدولة، كما أصبح رصيد الميزانية يُحتسب وفق صيغة كفيلة بعكس الوضعية المالية الحقيقية للدولة. وأضحت المحاسبة العمومية للدولة تتأسس على ثلاث أنواع من المحاسبة : محاسبة ميزانية خاصة بتسجيل المداخل المحصلة والنفقات المؤشر عليها؛ ومحاسبة عامة لا تختلف كثيراً عن المحاسبة العامة المطبقة على المقاولات، تقوم على مبدأ إثبات الحقوق والالتزامات؛ ثم محاسبة تحليلية، الهدف منها تقييم كلفة البرامج الميزانية.

ويتأسس إصلاح المحاسبة العامة للدولة على جعل حسابات الدولة أكثر شفافية وموثوقية ومصداقية، استناداً إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) التي تفرض على الهيئات العمومية عرض وضعيتها المالية بنفس الصيغة المعتمدة في المقاولات العمومية. وبالتالي فهذا الإصلاح يهدف إلى جعل النظام المحاسبي العمومي، أكثر كفاءة في تحديد الوضعية المالية للدولة وتتبع تطورها عبر السنوات، ومقارنتها مع وضعية ميزانيات الدول الأخرى؛ إضافة إلى توفير المعلومات المالية والمحاسبية اللازمة لممارسة الرقابة على النشاط المالي العمومي، موازاة مع تمكين صناع القرار والسلطة التشريعية من المعطيات المالية الكفيلة بتوجيه السياسات العمومية وفق رؤية مستقبلية أكثر وضوحاً. وتهدف الدولة من خلال هذه المنظومة المحاسبية الجديدة التي تحاكي التوجه العالمي نحو إدماج قواعد المحاسبة الخاصة في منظومة المحاسبة العمومية، إلى جعل حساباتها مطابقة للقانون وصادقة وتعكس الوضعية الحقيقية لثروتها ووضعيتها المالية؛ ومن أجل التحقق من ذلك، أُسند للمجلس الأعلى للحسابات مهمة التصديق على حسابات الدولة للقانون وصدقيتها.<sup>409</sup>

إن إدماج مناهج التدبير بالقطاع الخاص في المنظومة التدبيرية العمومية، لا يقتصر فقط على شق النفقات، بل يشمل كذلك شق تدبير الموارد، ويكفي هنا الإشارة إلى توجه الإدارة الجبائية نحو

<sup>408</sup> - الفقرة الثانية من المادة 33 من القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية المشار إليه سابقاً.

<sup>409</sup> - pour plus de détails V :

- AL KHAZINA, Revue de la Trésorerie Générale du Royaume, SPECIAL : réforme comptable de l'Etat, N° 8 Août 2011.

التعامل مع الخاضعين للضريبة بمنطق الزبناء، وقد لوحظ في السنوات الأخيرة توظيف رسمي متنامي لهذا المفهوم لوصف الملتزمين، وهو مفهوم متجذر في تدبير المقاولات، مما يؤثر على تأثر هذه الإدارة بشكل كبير بمناهج تدبير المقاولات الخاصة.

ولا شك في أن زحف مناهج التدبير بالقطاع الخاص لا يقتصر فقط على الدولة، بل يهيم وبشكل أكبر المؤسسات العمومية التي لا يختلف تدبير بعضها كثيرا عن ما هو معمول به في المقاولات، بل إن الأمر أضحى يمس أيضا الجماعات الترابية التي أصبح يُنظر إليها على أنها كيانات اقتصادية مطالبة بالاستغلال بمنطق المقاول.

### المبحث الثالث: التدبير المالي العمومي الحديث، التحديات والمخاطر

نتطلق في تحليل هذا المحور من معطى أساسي، مفاده أن ما يصطلح عليه بالتدبير العمومي الحديث، ما هو في واقع الأمر إلا عملية استنساخ لمناهج التدبير المعتمدة في وحدات القطاع الخاص وإدماجها بالقطاع العمومي، مع مراعاة طبيعة هذا الأخير وبعض خصوصياته.

وبالتالي، فهل إدماج مناهج التدبير المعتمدة بوحدات القطاع الخاص في منظومة المالية العمومية في أفق التأسيس لتدبير عمومي حديث، اختيار حر ومعقلن، الهدف منه الارتقاء بأداء المرافق العمومية؟ أم أن هذا المزج بين المنهجين هو فرض حتمي لا مناص لمستقبل المالية العمومية منه؟ مقارنة هذا التساؤل المشروع، يفرض علينا محاولة استشراف رهانات وتحديات التدبير العمومي الحديث (المطلب الأول) المرتكز في جوهره وعناصره على منطق توجه التدبير المالي العمومي نحو اعتماد آليات التدبير المالي للمقاولات الخاصة؛ ثم الوقوف عند المخاطر التي يطرحها هذا التوجه على فعالية التدبير المالي للهيئات العامة وعلى فلسفة المرفق العمومي وفعاليتها واستدامته بشكل عام (المطلب الثاني).

### المطلب الأول: تحديات التدبير المالي العمومي الحديث

يُفترض في أي تحول لمناهج التدبير بالقطاع العام، أن يشكل وسيلة لتجويد المرفق العمومي وتعزيز نجاعته، وليس أن يكون غاية في حد ذاته؛ وبالتالي فالمطلوب أن يضمن هذا التحول تحقيق أكبر قدر من الأهداف والغايات التي خُلِق المرفق العمومي من أجلها؛ وذلك بالمقارنة مع المقاربات التقليدية المتخلى عنها، وأخذًا بعين الاعتبار التطورات الطبيعية التي يعرفها المجتمع والعلاقات التعاقدية بين الدولة والمواطنين. والتدبير المالي العمومي هنا، يشكل عنصرا رئيسيا في التحولات التي شهدتها التدبير بالقطاع العمومي بشكل عام.

وهكذا، ففعالية التدبير المالي العمومي الحديث المرتكز على مناهج التدبير في القطاع الخاص، تُطرح أمامها تحديات كبرى، على اعتبار أن النجاح الذي حققته هاته المناهج بالمقاومات الخاصة وبمنطق القطاع الخاص، غير مضمون بالنسبة للقطاع العام. خاصة وأن معايير تقييم النجاعة والفعالية بالقطاعين تتباين بشكل كبير، فإذا كان معيار الربح يعد المعيار الأساسي لقياس فعالية المقاومات الخاصة، فإن التقييم بالمرافق العمومية يرتكز أولاً وقبل أي شيء على فلسفة المصلحة العامة والمنفعة العامة.

بناء على ذلك، التحدي الرئيسي الذي يواجه التدبير المالي والتدبير العمومي بشكل عام، يتمثل في مدى قدرة هذا التحول في مناهج التدبير العمومي، على الملاءمة والوفيق بين طبيعة المرفق العمومي وخصوصيات مناهج التدبير بالقطاع الخاص؛ وذلك بالشكل الذي يخدم فلسفة المرفق العمومي ويكرس مبادئه ويؤدي إلى تجويد الخدمة العمومية وتحقيق أكبر رضا ممكن من المرتفقين. وعلى صعيد آخر، فعملية دمج مناهج تدبير القطاع الخاص في القطاع العمومي ليست دائماً بالأمر السهل. فإذا كانت المراجعات القانونية والتنظيمية المؤسسة لهذا التحول لا تطرح إشكالات كثيرة، ويمكن للسلطات العمومية التحكم فيها عن طريق تعديل المنظومة القانونية والمؤسسية، فإن الأمر يبدو غاية في الصعوبة حينما يتعلق الأمر بتزليل هذه المراجعات وجعلها واقعا ممارسا.

وكمثال على هذا الإشكال، الإصلاح الذي شمل القانون التنظيمي لقانون المالية. فعلى أهميته من الناحية القانونية، يبدو أنه غير قادر على تحقيق نجاعة المرافق العمومية بمفهومها الشمولي؛ فمنذ دخول مقتضيات هذا القانون حيز التطبيق ولحدود الآن، لم يُلاحظ أي تغير ملموس وفعلي ومؤثر على واقع المرافق العمومية التي بقيت نجاعتها وأدائها وفعاليتها دون المستوى المتطلع إليه. هذا الأمر كان متوقعا، لأن الشروط الموضوعية لنجاح هذا الإصلاح غير متوفرة، لا من ناحية أساليب التدبير التي استعصت على التغيير، ولا من حيث الموارد البشرية المسند إليها تنزيل مقتضيات القانون، ولا من حيث منظومة القيم والممارسات السائدة داخل الإدارة...

إذن مفهوم نجاعة التدبير المالي العمومي والإدارة العمومية بشكل عام، بالشكل الذي يتماشى مع جوهر وفلسفة المرفق العمومي، يتجاوز بكثير ما جاء به القانون التنظيمي لقانون المالية وباقي القوانين الهادفة إلى تحديد التدبير العمومي، فمختلف الإصلاحات التي همت تجويد التدبير العمومي على امتداد السنوات الماضية وإلى الآن، عجزت عن تحقيق أهدافها، وبالتالي ظلت الممارسات السلبية الصيقة بالمرفق العمومي والتي كانت عائقا أمام تطوير جودة المرفق العمومي هي تقريبا نفسها

التي ما زالت قائمة، لا من فساد ورشوة واستغلال النفوذ وسرقة وتبذير المال العام وهدر للوقت الإداري وثقل المساطر وتعقدتها وضعف الابتكار... فكل هذه الممارسات تؤثر سلبا على فعالية المرفق العمومي ونجاعته، وتجعل من مقارنة إدماج مناهج التدبير بالقطاع الخاص لتجاوز أزمة التدبير العمومي، رهان محط شك وتساؤل في ظل محدودية النتائج المحققة لحد الآن.

وبالتالي، فمقاربة إدماج مناهج التدبير بالقطاع الخاص في منظومة المالية العمومية، ركزت، على الأقل في التجربة المغربية، على الشق القانوني والتنظيمي، في حين أنها لم تهتم كثيرا بالجانب المؤسسي، وأغفلت البعد المرتبط بالممارسة والثقافة والسلوكيات الإدارية السائدة. مما جعل من الشروط القائمة والمناخ الإداري السائد، لا يستجيب لغايات هذه المقاربة، الأمر الذي جعل النتائج المحققة لحد الآن دون المستوى المطلوب.

وتبقى عدد من مناهج التدبير بالقطاع الخاص صعبة التحقق بالقطاع العام، وهو ما ينطبق على مسألة قياس الأداء مثلا، ذلك أن تعدد الأهداف وتنوع الجهات المتدخلة يجعل من التقييم أمرا صعبا؛ فبعدما كان التقييم، بعدد من الدول من بينها فرنسا، يخضع لمدة طويلة فقط لاختيارات المواطنين، أدخل عليه اليوم مفهوم الأداء، فتحول السؤال من لماذا تقيم؟ إلى كيف نقيم؟ بهدف تسليط الضوء على قرارات المدبرين العموميين،<sup>410</sup> وهو ما قد لا يتحقق دائما.

#### المطلب الثاني: مخاطر التدبير المالي العمومي الحديث

أمام العجز الذي شهدته الدولة التدخلية نتيجة للصعوبات المالية، تم التوجه نحو أنماط تدخلية جديدة في إطار ما يسمى بالدولة المحفزة "l'Etat incitateur". هذه الأنماط فرضت على جهاز الدولة إدخال تغييرات عميقة على منهجية اشتغالها، بهدف الحفاظ على الدور القيادي للدولة داخل مجتمع يطغى عليه التعقد وعدم التجانس. وهنا يظهر التدبير العمومي الحديث كتوجه يدعو إلى إعادة تأهيل الوظيفة القيادية للدولة وتعزيز استقلالية الفاعلين العموميين، وكمنهج يستجيب لضرورة إصلاح المرفق العمومي.<sup>411</sup>

<sup>410</sup> - AMAR (Anne) et BERTHIER (Ludovic), "Le Nouveau Management Public : Avantages et Limites", Gestion et Management Publics, vol.5, Décembre 2007, p.p. 9-10.

<sup>411</sup> - DELLEY (Jean-Daniel), "Nouvelle gestion publique : Quand l'Etat se donne les moyens de son action", nouvelle gestion publique : chances et limites d'une réforme de l'administration, Centre d'étude, de technique et d'évaluation législatives, Université de Genève, Faculté de droit, Travaux CETEL, N° 48 - Février 1997, p. 12.

ومع ذلك، من الضروري التعامل بحذر شديد مع إجراءات هذا المنهج النيوليبرالي، نظرا لما له من مخاطر على مستوى إضعاف مكانة الدولة، فقد لا يتوافق بالفعل مع المتطلبات الملحة للمجتمعات الحديثة، كما قد يساهم في تعميق التفكك والإقصاء الاجتماعيين، عبر تحميل الفئات الدنيا كلفة تصحيح وضعية المالية العمومية وتحسين شروط التنافسية الاقتصادية. وبالتالي، من المهم التعامل مع هذا المنهج بفكر نقدي، فالمنتظر من التدبير العمومي الحديث أن يكون له أثر إيجابي ملموس على جودة الخدمات والسلع العمومية المقدمة وبمقابل معقول وبشكل يتطابق مع الحاجيات الفعلية للمواطنين. كما يجب أن يسمح بالرفع من قيمة المواطن/المرتفق الحر في اختياراته والقطع مع منطلق المواطن الخاضع "citoyen administré".<sup>412</sup>

كما يجب الحذر من إضفاء صفة المثالية على مناهج التدبير بالقطاع الخاص، بل إن هذا القطاع نفسه ليس دائما أكثر كفاءة من القطاع العام، خاصة عندما يتعلق الأمر بالسياسات طويلة الأمد وتلك التي لها بعد اجتماعي. كما لا يجب تناسي أن عدد من مؤسسات القطاع الخاص، بمنهجها التدييرية الحديثة، كانت محط اختلالات تدييرية وفضائح مالية ضخمة في بلدان متقدمة.<sup>413</sup>

ولعل من بين مخاطر زحف مناهج التدبير بالقطاع الخاص على التدبير المالي العمومي وعلى القطاع العام ككل، أن يؤدي هذا التوجه إلى فقدان خصوصية هذا القطاع لصالح المنهج الرأسمالي الليبرالي؛ مما قد يهدد، على المدى البعيد، كيان المرفق العمومي وما قد يصاحب ذلك من خسارة وضرر للمواطن.

في هذا الاتجاه، يلاحظ أن بعض ملامح هذا التهديد، أصبحت تظهر شيئا فشيئا، ومن بين تجلياتها تلاشي منظومة الوظيفة العمومية وتحولها التدريجي نحو منطق القطاع الخاص الذي يبنى على التعاقد. فحتى في الدول الفرانكوفونية التي مازالت متمسكة بالنظام البيروقراطي، يسجل أن هناك تيار قوي يدفع في اتجاه إنهاء الوضع الخاص الذي ميز نظام العمل في المؤسسات العامة لمدة طويلة من الزمن.

ظاهرة الخصوصية، ليست في حقيقتها إلى تنازل مطلق لتدبير مرافق ومنشآت عامة من قبل القطاع الخاص. وإن كانت تعد آلية لتصريف الأزمات المالية وإنعاش خزينة الدولة أوقات الظروف الصعبة، فإنها تعكس من زاوية أخرى، تنازل الدولة عن جزء من قطاعها ليقوم القطاع الخاص

<sup>412</sup> - Ibid.

<sup>413</sup> - AMAR (Anne) et BERTHIER (Ludovic), op.cit., p.p. 9-10.

بتدبيره. وتدخل في هذا الإطار، كل الأشكال التعاقدية بين الدولة ومؤسساتها العامة مع مؤسسات القطاع الخاص من أجل تدبير مرفق عمومي أو جزء منه (التدبير المفوض مثلا).

إن الخطورة لا تكمن في هذا الغزو في حد ذاته، بل في المخاطر التي يشكلها على فلسفة المرفق العمومي وبالنتيجة على حقوق المواطن في إطار علاقته التعاقدية مع الدولة. وتظهر هذه الخطورة بشكل جلي، حينما يتعلق الأمر بالمرافق الاجتماعية، فأشراك القطاع الخاص في تدبير هذه المرافق، أو فتح المجال أمامه بشكل واسع وبحرية مطلقة للاستثمار في المجالات الاجتماعية (الصحة والتعليم مثلا)، يؤدي في النهاية إلى تنازل الدولة عن جزء من مسؤولياتها التعاقدية اتجاه المواطن الذي يدفع ثمن هذا التوجه.

وفي نفس السياق، فإن زحف مناهج التدبير بالقطاع الخاص على تدبير القطاع العام، لا بد أن يصاحبه نقل لمبادئ وأسس القطاع الخاص، مما سيؤثر لا محالة على قواعد ومبادئ المرفق العمومي، ومنها المنفعة العامة والمجانبة، وبالتالي فهذا التحول قد تكون له أضراره التي لا تقل أهمية عن منافعه.

وزيادة على كل ذلك، فإن التوجه غير المحسوب نحو القطاع الخاص ومناهجه، قد يؤدي إلى اختلال التوازن بين سلطة القطاعين، مما قد يهدد استمرارية السلطة العامة على المستوى الفعلي. فإذا كان من المسلم به إلى حدود اليوم، أن الدولة حافظت على استمرارية مؤسساتها وهيكلها، فإن سلطتها الفعلية في اتخاذ القرار في مختلف المجالات العمومية بكل استقلالية وتجرد أصبح موضع شك، ولا ريب أن التأثير الفعلي لجماعات ضغط القطاع الخاص يتزايد كلما استقوت لوبيات هذا القطاع. وعادة ما يكون التأثير في الاتجاه المعاكس للمصلحة العامة لغالبية المواطنين.

#### خاتمة:

مما لا شك فيه أن لعملية إدماج مناهج التدبير بالقطاع الخاص في التدبير المالي العمومي له إيجابيات كثيرة على نجاعة أداء منظومة المالية العمومية، وهو ما يمكن الاستدلال عليه باستحضار نجاح عدد من التجارب التدييرية الأنكلوساكسونية التي ذهبت بعيدا في هذا التوجه.

غير أن التجارب الناشئة في هذا المجال، ومن ضمنها المغرب، قد تعوقه في هذا التوجه، عدد من الإكراهات المرتبطة أساسا بتجذر الثقافة المالية والتدييرية التقليدية وعدم استعداد المورد البشري لهذا التحول؛ مما ينذر بأن نتائج هذا التحول لن تبلغ مداها التي وصلته في الدول المقتبس منها هذا التوجه.

كما أن رهان جعل مناهج التدبير بالقطاع الخاص في خدمة التدبير المالي ومن خلاله المرفق العمومي وبالتالي تحقيق الرفاه للمواطن، يبقى موضع تساؤل مشروع، اعتبارا للمخاطر المتعددة المحدقة بهذا التوجه، والتي قد يؤدي عدم تفاديها إلى تحقيق نتائج عكسية على المدى البعيد، سواء على مستوى مكانة منظومة المالية العمومية واستدامتها، أو على صعيد منظومة القطاع العام برمته. ومن أجل تقليل هذه المخاطر، من المهم الانتباه بشكل مستمر إلى الصيغة التي تضمن قبول ولوج مناهج تدبير القطاع الخاص في التدبير المالي العمومي، داخل هامش عدم المساس بأسس منظومة المالية العمومية بوصفها آلية محورية في الحفاظ على استدامة المرفق العام بفلسفته ومبادئه الرئيسية.

## لائحة المراجع المعتمدة:

### باللغة العربية:

#### المؤلفات:

- بشير الكناني (كامل كاظم)، التخطيط الاستراتيجي: مفاهيم وآليات عمل، نشر دار الدكتور للعلوم الإدارية والاقتصادية، بغداد، 2016.

- حنين (محمد)، تدبير المالية العمومية: الرهانات والإكراهات، دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، 2005.

#### المقالات العلمية:

- لعماري (نجاة)، "البرمجة المتعددة السنوات في القانون التنظيمي للمالية الجديد"، القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية ورهانات دستور 2011، مجلة دفاتر الحكامة، العدد 2، دجنبر 2015.

#### التقارير والمذكرات والدلائل:

- وزارة الاقتصاد والمالية، التقرير الاقتصادي والمالي، مشروع قانون المالية لسنة 2008.

- وزارة الاقتصاد والمالية، مديرية المنشآت العامة والخصوصية، التعاقد بين الدولة والمؤسسات والمنشآت العامة، دليل مهجي.

- وزارة الاقتصاد والمالية، مذكرة تقديم، مشروع قانون المالية لسنة 2008.

- صندوق النقد الدولي، دليل شفافية المالية العامة، 2007.

#### النصوص القانونية:

- الدستور المغربي لسنة 2011.
- القانون التنظيمي رقم 130.13 لقانون المالية، صادر بتنفيذه الظهير رقم 1.15.62 بتاريخ 2 يونيو 2015، منشور بالجريدة الرسمية عدد 6370 بتاريخ 18 يونيو 2015.
- القانون التنظيمي رقم 7-98 لقانون المالية الصادر بتنفيذه الظهير رقم 1-98-138 صادر في 26 نوفمبر 1998.
- المرسوم رقم 2.15.426، المتعلق بإعداد وتنفيذ قوانين المالية، صادر في 15 يوليو 2015، منشور بالجريدة الرسمية عدد 6378 بتاريخ 6 يوليو 2015.
- مرسوم رقم 2.17.618 صادر في 26 شتنبر 2018 بمثابة ميثاق وطني للاتمرکز الإداري، منشور بالجريدة الرسمية عدد 6738 بتاريخ 27 شتنبر 2018.
- منشور رقم 00-8-د الصادر في 30 يونيو 2000 المتعلق بعدم تركيز الاعتمادات وضبط وتيرة إصدار النفقات العمومية.
- منشور للوزير الأول رقم 12-01 بتاريخ 25 دجنبر 2001 حول ملاءمة برمجة ميزانية الدولة وتنفيذها مع التركيز.

#### En langue française :

#### Ouvrages :

- HAKAT (Mohamed), Les finances publiques et les impératifs de la performance : le cas du Maroc, L'HARMATTAN, Paris, 2011.
- HAKAT (Mohamed), Les finances publiques à l'épreuve de la transparence et de la performance, Imp. El Maârif Al Jadida, Rabat, 2010.
- (J.L) MALLOT et (C) JEAN, L'essentiel du contrôle de gestion, édition d'organisation, Paris, 1998.

**Thèses et Mémoires :**

- KHARRAT (Sana), L'innovation organisationnelle et technologique comme enjeux de la performance et de la pérennité des entreprises dans le secteur des télécoms: Le cas des opérateurs de télécommunications mobiles en Tunisie, École Doctorale N°578, Sciences de l'Homme et de la Société, Spécialité de doctorat : Sciences de Gestion, Thèse de Doctorat présentée et soutenue à Guyancourt, le 1<sup>er</sup> décembre 2016.
- RAKOTOMALALA (Jean Bruno), Le FMI et la crise financière internationale depuis les années 80, Mémoire de DEA, Economie du développement, Université Montesquieu Bordeaux IV, 2004.

**Revue/Articles :**

- AL KHAZINA, Revue de la Trésorerie Générale du Royaume, SPECIAL : réforme comptable de l'Etat, N° 8 Août 2011.
- AMAR (Anne) et BERTHIER (Ludovic), "Le Nouveau Management Public : Avantages et Limites", Gestion et Management Publics, vol.5, Décembre 2007.
- Amirou (Rachid), "La nouvelle Loi Organique Relative à la Loi de Finances (LOF) et la gouvernance financière publique au Maroc : une analyse critique", article publié sur le site web de "L'archive ouverte pluridisciplinaire HAL": <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01929779>, Submitted on 21 Nov 2018, visité le 10-10-2020, Submitted on 1 Mar 2010.
- CALMEL (Marie-Pierre), "Comptabilité publique et normes comptables", REPERES, N° 45- JUIN 2016.
- DELLEY (Jean-Daniel), "Nouvelle gestion publique : Quand l'Etat se donne les moyens de son action", nouvelle gestion publique : chances et limites d'une réforme de l'administration, Centre d'étude, de technique et d'évaluation législatives, Université de Genève, Faculté de droit, Travaux CETEL, N° 48 - Février 1997.
- GANGLOFF (Florence), "Le nouveau management public et la bureaucratie professionnelle", article publié sur le site web de "L'archive ouverte pluridisciplinaire HAL": <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00460638>, visité le 01-10-2020, Submitted on 1 Mar 2010.
- LAHJOUJI (Kaoutar) et EL MENZHI (Kaoutar), " Le Nouveau Management Public au Maroc, quels apports?", article publié sur le site web de "L'archive ouverte pluridisciplinaire HAL": <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01801445>, visité le 02-10-2020, Preprint submitted on 28 May 2018.
- MING KIM (John), "Réaffectation des ressources – Harmoniser priorités politiques et dotations budgétaires : Corée", Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, Volume 1 – N° 2, OECD, 2001.
- Ministère des Finances et de la Privatisation, "La réforme du contrôle de la dépense publique", Revue AL MALIYA, Spécial n°3 Février 2007.
- ROSS HURLEY (James), "La Responsabilité, La Reddition de Comptes et Le Rôle des Sous-Ministres dans le Gouvernement du Canada", : Liens : Responsabilité et Reddition de Comptes, Volume 3.

- VAN HAEPEREN (Béatrice), "Que sont les principes du New Public Management devenus? Le cas de l'administration régionale wallonne", Reflets et perspectives de la vie économique, 2012/2 Tome LI.

**Etudes, Rapports et Guides :**

- Ouvrage collectif, Croissance économique et développement Humain, 50 ans de développement Humain, perspectives 2025, Rapport thématique, 2005.
- Ministère de l'économie et des finances, Bilan du programme d'ajustement structure", Document de travail, N°1, Octobre 1995, document présenté par le MEF.
- Ministère de la Prévision Economique et du Plan, Direction de la Programmation, le plan de développement économique et social 2000-2004, volume 2 le développement sectoriel.
- Ministre des Finances et de la Privatisation, Guide de la réforme budgétaire, la nouvelle approche budgétaire axée sur les résultats et intégrant la dimension genre.
- Canada. Guide du sous-ministre (Ottawa : Bureau du Conseil privé, 2003).
- CHARBONNEAU (Michèle), nouveau management public, Dictionnaire encyclopédique de l'administration publique, École nationale d'administration publique, Québec, Canada.

**Textes juridiques :**

- Loi organique française N° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances.
- Décret N°62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique.

## المالية العامة من خلال المخطط المحاسبي العام للدولة: أي آفاق لتوحيد القواعد

### المحاسبية العمومية

عادل الخصاصي

تشهد المالية العامة اليوم تحولات عميقة ترتبط بمجموعة التحديات التي تقتضي حكمة التدبير المالي، وهو ما يفرض مباشرة إصلاحات جريئة، نال البعض منها حقه من التعقيد القانوني ليشكل النواة الصلبة لمجالات تأهيل التشريع المالي، والبعض الآخر لازال يتخذ شكل تدابير إجرائية لم ترق بعد إلى درجة الارتقاء إلى مرتبة القواعد القانونية العامة.

والملاحظ أنه استجابة لرهانات التدبير العمومي الجديد، والمرتبطة بتنامي مجالات الإنفاق العمومي في مقابل شح منافذ تمويل التنمية، تم اعتماد أنماط تدبير جديدة للمالية العامة تتغيا الفعالية والمردودية والرفع من القدرات التنافسية من أجل تأهيل الاقتصاد المغربي، بالإضافة إلى إحداث أنظمة معلوماتية جديدة تضمن توفير المعلومات المالية لمختلف الفاعلين العموميين بغية إقرار قواعد الشفافية ودمقرطة الحقل المالي<sup>414</sup>.

ومما لاشك فيه أن هذا السياق، تم دعمه بالأحكام الجديدة التي أقرها كل من دستور فاتح يوليوز لسنة 2011<sup>415</sup> والقانون التنظيمي لقانون المالية رقم 13-130، حيث اعتبر الفصل الأول من الوثيقة الدستورية الذي ينص على مبدأ ربط المسؤولية بالمحاسبة أحد الضوابط الأساسية التي يقوم عليها النظام الدستوري للمملكة.

فالمساءلة في منظور المشرع المغربي تقتضي معرفة تامة بطبيعة المسؤولين عن السياسات العمومية، وكذا كلفة السياسات العمومية للتحقق من فعالية العمل الحكومي، وقياس النتائج المحققة بارتباط

<sup>414</sup> Présentation du projet de refonte du règlement général de la comptabilité publique, Al maliya, Revue Trimestrielle du Ministère des Finances, N°37, Décembre, 2005, P.31.

<sup>415</sup> تنص الفقرة الثانية من الفصل الأول من الدستور على أن النظام الدستوري للمملكة يقوم على أساس فصل السلط، وتوازنها وتعاونها، والديموقراطية المواطنة والتشاركية، وعلى مبادئ الحكامة الجيدة، وربط المسؤولية بالمحاسبة.

مع الأهداف المعلنة، بالإضافة إلى إعلاء شأن الشفافية في مختلف مراحل تدبير الأموال العمومية باعتبارها صمام أمان صون حرمتها من التبذير والضياع.

ومن هذا المنطلق نجد أن المادة 31 من القانون التنظيمي لقانون المالية تنص على أن الدولة تقوم علاوة على مسك محاسبة ميزانية للمداخيل والنفقات، بمسك محاسبة عامة بالنسبة لمجموع عملياتها، على أن تكون حساباتها مطابقة للقانون وصادقة وتعكس الصورة الحقيقية لثروة الدولة ووضعيتها المالية<sup>416</sup>، وأن المادة 69 من نفس القانون تؤكد على أن المحاسبة العامة للدولة تدخل حيز النفاذ ابتداء من فاتح يناير 2018<sup>417</sup>.

وبناء على ما تقدم، فكيف ساهمت التحولات والتمفصلات التي شهدتها المالية العامة في التأثير على بنية محاسبة الدولة؟ وأين تتجلى أهم المؤشرات الدالة على هذه التحولات؟  
لمقاربة هذه الإشكالية، سنقسم الموضوع إلى مطلبين نرصد في المطلب الأول مؤشر البنية الجديدة والأبعاد المتجددة للمحاسبة العامة للدولة، في حين نخصص المطلب الثاني للدور الذي سيلعبه تنزيل مخطط محاسبي عام للدولة في إبراز هذا التحول العميق الذي تشهده المحاسبة العمومية.  
**المطلب الأول:**

### المحاسبة العامة للدولة: البنية الجديدة والأبعاد المتجددة

إن التأسيس لتحولات جديدة مبنية على تحقيق النتائج وربط المسؤولية بالمحاسبة يستلزم استحضار أبعاد جديدة، والتي لا يمكن تقديرها إلا من خلال محاسبة الممارسة، ذلك أن المحاسبة القائمة على أساس قاعدة الصندوق لا تسمح بتحديد وضعية ممتلكات الدولة ومواردها وديونها والتزاماتها تجاه الأغيار، وبالتالي لا تترجم صورة واضحة عن ذمة الدولة.

<sup>416</sup> تتضمن المادة 31 من القانون التنظيمي لقانون المالية تعزيزاً لمبادئ شفافية المالية العمومية، حيث تؤكد على اعتماد المحاسبة العامة إلى جانب كل من المحاسبة الميزانية والمحاسبة التحليلية، وإن هذا الإصلاح سيمكن من حصر مجموع أنشطة الدولة وممتلكاتها، كما سيمكن من تتبع أفضل للتكلفة الإجمالية للخدمات المقدمة وللمشاريع المبرمجة وإنتاج معلومات محاسبية موحدة وصادقة. كما تنص هذه المادة على أن حسابات الدولة ستكون مطابقة للقواعد القانونية وصادقة وتعكس صورة حقيقية لثروتها ووضعيتها المالية، وسيتمولى المجلس الأعلى للحسابات التصديق على مطابقة حسابات الدولة للقانون وبترجم أيضاً صدقيتها.

<sup>417</sup> تنص الفقرة الثالثة من المادة 69 على أن أحكام الفقرة الثانية من المادة 31 والمتعلقة بمسك الدولة لمحاسبة عامة بالنسبة لمجموع عملياتها، وقد شرع في العمل بها ابتداء من فاتح يناير 2018.

## الفقرة الأولى:

### محاسبة الصندوق: محاسبة متجاوزة

أكدت المادة العاشرة من القانون التنظيمي لقانون المالية أن ثمة مقتضيات جديدة تروم إدراج مبدأ صدقية الميزانية، بحيث يلزم هذا المبدأ أن تكون توقعات موارد وتكاليف الدولة صادقة ومبنية أساساً على المعطيات المتوفرة أثناء إعدادها حتى يتيسر اعتماد فرضيات اقتصادية واقعية ومبررة يتم على أساسها إعداد مشروع قانون المالية. فما هي أهم التحولات المهمة التي يشهدها مجال المالية العامة انطلاقاً تشريع المحاسبة العمومية؟

إن التطور الذي يستدعيه تأهيل مختلف الفاعلين المتدخلين في العملية المالية سواء منهم الآمرون بالصرف أو المحاسبون العموميون، يستلزم بالضرورة إعادة النظر في النصوص القانونية التي أضحت متقادمة ولا تواكب التحولات التي شهدتها وظائف هؤلاء الفاعلين من أجل ضمان وضوح أكبر في أنماط التدبير المالي العام.

فلا مراء في أن التحول المفصلي الذي ستعرفه محاسبة الدولة سيتم من خلال إثراء محاسبة ميزانية المداخل والنفقات التي يتم مسكها بصفة مسترسلة ومنتظمة على طول السنة بمحاسبة عامة تشمل مجموع عمليات الدولة، واعتماد محاسبة لتحليل كلفة مختلف المشاريع المدرجة في إطار البرامج على أساس الاستحقاق<sup>418</sup>.

<sup>418</sup> تعتبر شفافية المالية العمومية من أهم محاور الإصلاح التي جاء بها القانون التنظيمي لقانون المالية، وقوامها اعتماد المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية إلى جانب المحاسبة الميزانية، حيث ستسمح هذه المحاسبات بحصر مجموع أنشطة الدولة وممتلكاتها وتتبع أفضل للتكلفة الاجمالية للخدمات المقدمة وللمشاريع المبرمجة وإنتاج معلومات محاسبية موحدة وصادقة. كما يتعين أن تكون حسابات الدولة مطابقة للقواعد القانونية وصادقة وتعكس الصورة الحقيقية لثروة الدولة ووضعيتها المالية.

والملاحظ أنه في إطار المحاسبة الميزانية يقع تحديد كيفية تسجيل المداخل والنفقات، حيث تنسب المداخل إلى السنة المالية التي تم خلالها تحصيلها من قبل المحاسب العمومي، وتنسب النفقات إلى السنة المالية التي تم خلالها التأشير على الأوامر بالصرف أو الحوالات.

وقد أقرت الأحكام الجديدة للقانون التنظيمي السالف الذكر مبدأ إثبات الحقوق والالتزامات في تسجيل كل المعاملات المحاسبية بمجرد ثبوتها، حيث تدرج العمليات في حسابات السنة المالية التي ترتبط بها بغض النظر عن تاريخ القبض أو

ذلك أن القواعد المطبقة على المحاسبة العامة للدولة<sup>419</sup> في إطار التحولات الجديدة لا تختلف عن تلك المطبقة على المقاولات الخاصة، كما أنها محاسبة لم تعد تشمل الأصول المالية فحسب، وإنما تهتم بامتلاكات الدولة كذلك<sup>420</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن المغرب اليوم يملك أول حصيلة محاسبية أولية تم إعدادها وفقا لمرجعية المعايير الدولية المحاسبية الخاصة بالقطاع العام<sup>421</sup> "IPSAS"، وهي تشكل وسيلة لتحقيق الشفافية وتقديم الحسابات، لتعكس بذلك الوضع الحقيقي لمحاسبة الدولة والقيم الحقيقية لممتلكاتها، وكذا أهمية

---

الأداء. ويبقى المحاسبون العموميون المسؤولون الرئيسيون عن ضمان الامتثال للقواعد والمبادئ المحاسبية والتأكد من احترام القواعد والمساطر وصدقية وجودة الحسابات العمومية.

أنظر المواد 31 و32 و33 من القانون التنظيمي لقانون المالية رقم 130.13.

<sup>419</sup> فقد أصبحت المقترضات الجديدة في مجال المحاسبة العمومية مسألة جوهرية لم تعد تقبل أي تأخير لمسيرة متطلبات إصلاح التدبير العمومي في سياقه العالمي، من خلال المعايير التي حددتها المنظمات الدولية المختصة كالأمم المتحدة والبنك الدولي وصندوق النقد الدولي بالإضافة إلى منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في مجال اعتماد الميزانية المفتوحة، وذلك بهدف ضمان تطبيق حقوق الإنسان في السياسات العمومية المتبعة وتقييم الحكامة وإقرار أفضل الممارسات في مجال شفافية الميزانية ومحاربة الفساد بكل أشكاله وأنواعه، وبالنظر أيضا للعلاقة الجدلية بين أولوية محاربة الفساد ونوعية الحكامة القائمة، خاصة وأن هذا التوجه كان حاضرا بقوة بمناسبة إبرام المغرب لاتفاقيات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي واتفاقيات التبادل الحر مع الشركاء التجاريين للمغرب:

Voir BENNANI (Abdellatif), *Les grands enjeux de la réforme budgétaire*, Revue Française des Finances publiques, n°102, 2008, P. 89.

<sup>420</sup> إن تعزيز قواعد الشفافية في تدبير أملاك الدولة يتم عبر إلزامية طرح طلب عروض للمنافسة في أي تفويت ملك من أملاك الدولة لاختيار العروض الأفضل وضمان الموارد المثللى ماعدا في حالة استثناءات ينص عليها قانون المالية. كما ينبغي لكل اقتناء عمومي أن يتم وفق أفضل ثمن في السوق وفي حدود الاعتمادات المالية المرخصة، مع التأكيد على الطابع غير القابل للحجز لأموال وممتلكات الدولة وضرورة رصد الاعتمادات الضرورية لتنفيذ الأحكام الصادرة ضد القطاعات الوزارية أو المؤسسات.

<sup>421</sup> *Bilan d'ouverture de l'Etat au 1<sup>er</sup> janvier 2011*, Trésorerie Générale du Royaume, 2011.

TANGUY (François), *Le Bilan d'ouverture de l'Etat*, la revue du trésor, 86 année, N°7, juillet 2006, P. 477.

الالتزامات التي توجد خارج نطاق حصيلة الدولة في أفق التصديق على حسابات الدولة "Certification des comptes publics"<sup>422</sup>.

وتشكل هذه الإنجازات في حقيقة الأمر منعطفا لإبراز مصداقية الإطار القانوني للمحاسبة العمومية بالمغرب<sup>423</sup> خلال السنوات المقبلة طبقا لما تقره مرجعية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

## الفقرة الثانية:

### محاسبة الممارسة: مدخل لمخطط جديد لمحاسبة الدولة

إن هذه التطورات الأخيرة المرتبطة بالتأثيرات التي تمارسها العولمة عملت على توسيع نطاق مجالات وظائف الدولة مما رتب اتساعا في الوظيفة المحاسبية لهذه الأخيرة كذلك<sup>424</sup>، وهو أمر دفع إلى إجراء مجموعة من التعديلات على النصوص التشريعية المتعلقة بتنظيم المحاسبة العامة للدولة<sup>425</sup>، لأن الواقع المالي أخذ يتجاوز المعطيات القانونية التي يشملها المرسوم الملكي رقم 66-330 بتاريخ 21 أبريل

<sup>422</sup> طبقا لمقتضيات المادة 31 من القانون التنظيمي لقانون المالية، فإن المجلس الأعلى للحسابات هو الذي يتولى التصديق على مطابقة حسابات الدولة للقانون وصدقيها.

<sup>423</sup> جاء القانون التنظيمي لقانون المالية رقم 130.13 لإلغاء النظام المحاسبي للدولة عبر إحداث نظام للمحاسبة على أساس الاستحقاق ومحاسبة تحليل التكاليف سعيا وراء إنتاج معلومات محاسبية موحدة تمكن من المقارنة بين المعلومات المالية على الصعيد الدولي وحصر مجموع أنشطة الدولة وممتلكاتها وتتبع تطورها وكذا قياس وتقييم فعالية ونجاعة النفقات العمومية، كما يمكن هذا الإجراء من ضبط أفضل للكلفة الإجمالية للخدمات العمومية وتتبع أدق للمجهودات المبذولة من أجل التحكم فيها.

<sup>424</sup> CATTEAU (Damien), La LOLF et la modernisation de la gestion publique: La performance, fondement d'un droit public financier rénové, Dalloz, Paris, 2007, P.418.

<sup>425</sup> يمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها مجموعة من القواعد القانونية والتقنية التي تنظم تنفيذ ومراقبة تنفيذ قوانين المالية، وهي قواعد تسمح بضمان احترام الترخيص الميزانياتي والحيلولة دون التبذير وسوء التصرف من قبل المكلفين بتنفيذ القانون المالي، ولأجل هذه الغاية هناك العديد من المبادئ المحاسبية التي تسمح باحترام مساطر محددة منها الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين. فهذه القواعد المحاسبية تقوم إذن بوصف وتحليل ومراقبة العمليات الميزانياتية والمالية التي يباشرها هؤلاء الفاعلون في نظام المحاسبة العمومية. أنظر:

Soguel (Nils), *Éléments de comptabilité publique*, Support de cours, Chavannes-Lausanne, Institut de hautes études en administration publique, 2<sup>ème</sup> édition, 1998, P.7.

1967 بمثابة النظام العام للمحاسبة العمومية<sup>426</sup>، وذلك بغية تحويل هذا النص إلى أداة تحديثية في خدمة تدبير أمثل للمالية العامة.

وإن هذه التعديلات التي أقرها المشرع المالي المغربي تنخرط في مسلسل شمولي للإصلاحات وتستهدف تحديث وعصرنة الإدارة العمومية وكذا تخليق الحياة العامة وشفافية التدبير المالي، كما أنها جاءت استجابة لتعدد الهياكل الإدارية للدولة، وكذا نظرا لحجم العمليات المالية التي تتم مع الأغيار، مما اقتضى ضرورة مراجعة الترسانة القانونية المتعلقة بالمحاسبة العمومية، وجعل نجاحها رهينا بتوفير نظام معلوماتي فعال يسمح بنشر المعطيات المالية والمحاسبية<sup>427</sup>.

والملاحظ أن هذا التوجه الذي سار في طريقه المشرع المغربي، يعكس توجهها عاما لدى العديد من الأنظمة التشريعية المالية التي تسعى إلى البحث على الأرضية القانونية لتوحيد قواعدها المحاسبية العامة، نذكر منها فرنسا والولايات المتحدة الأمريكية<sup>428</sup> وغيرها من الدول الغربية وكذا الدول ذات الاقتصاد الانتقالي<sup>429</sup>.

فهناك عدة أسباب لوجود قواعد محاسبية معترف بها بصورة عامة حازت على اعتراف واسع النطاق، وترجع أهميتها إلى كونها تساعد على فهم السيولة النقدية وتيسر للمستثمرين معرفة الأحوال المالية

<sup>426</sup> تعتبر قواعد المحاسبة العمومية من المجالات التي تندرج في مجال التنظيم ولا تدخل في دائرة القانون، أنظر قرار المجلس الدستوري عدد 14 بتاريخ 3 ماي 1979.

<sup>427</sup> SEGHROUCHNI (Mohamed El Amine), Le système d'information comptable : Un levier incontournable pour la réforme de la comptabilité de l'Etat, Al Khazina, Revue de la Trésorerie Générale du Royaume, n° 8, Août 2011, P. 18.

<sup>428</sup> ففي الولايات المتحدة الأمريكية قواعد ومبادئ محاسبية تم تطويرها، وهي مقبولة بصورة عامة وتعد القانون المتبع في مؤسسات هذا البلد. فلجنة البورصة والأمن خولت شركات القطاع العام باستعمال القواعد المحاسبية العامة في بياناتها الإعلامية، كما أنه من الضروري، في إطار الشفافية والإعلام الواجب من لدن هذه الشركات، أن يقوم مدققون خارجيون بمراجعة البيانات المالية وأن يطالبوا بموجب القانون بتقديم النصح كجزء من التقييم الذي يعدونه بشأن ما إذا كان التقرير السنوي قد أعد وفقا لقواعد الغاب "GAP".

وقد وضعت أيضا مبادئ محاسبية جديدة في أنحاء أخرى من العالم، فعلى الرغم من الدور الريادي للولايات المتحدة الأمريكية في النظام الاقتصادي العالمي، إلا أنها لم تتمكن من جعل نظامها مقبولا كمبادئ محاسبية موحدة في جميع أرجاء المعمور، حيث أسست لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1973 (ISAC) وأصدرت معايير محاسبية عامة.

<sup>429</sup> Sadi (Nacer Eddine), Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché, Communication Congrès AFC, Grenoble, 2012, P.21.

للمؤسسات التي تتعامل معها، وكذا للشركات التي اشترت فيها حصصا أو لتلك التي يفكرون في شرائها<sup>430</sup>.

فمقتضيات المحاسبة الميزانية لم تعد قادرة على الاستجابة لمتطلبات تقييم السياسات العمومية وتزليل ثقافة المساءلة، لكونها مرتبطة بالأساس بالترخيص البرلماني لمجموع الموارد والتكاليف المأذون بها. فالمحاسبة الميزانية تحدد فقط كيفية تسجيل المداخيل والنفقات، حيث تنسب المداخيل إلى السنة المالية التي تم خلالها تحصيلها من قبل محاسب عمومي والنفقات إلى السنة المالية التي تم خلالها التأشير على الأوامر بالصرف أو الحوالات.

إنها محاسبة تسجل مجموع عمليات تسويات الأداء المتعلقة بمختلف حسابات الدولة<sup>431</sup>، وبالتالي فهي تسمح بالتعرف على النفقات الميزانية المؤداة والموارد الميزانية المستخلصة وتحديد وضعية صندوق الدولة، ويقع تميمها بمحاسبة للالتزامات تسمح بقياس مدى استعمال الاعتمادات المقررة بموجب قوانين المالية، أي أنها محاسبة مرتبطة باعتمادات الأداء واعتمادات الالتزام، دون أن تكون قادرة على ترجمة مجموع الذمة المالية للدولة.

وبذلك تكون المحاسبة الميزانية غير قادرة على الاستجابة لمتطلبات تقييم السياسات العمومية وتزليل ثقافة المساءلة، لكونها مرتبطة بالأساس بالترخيص البرلماني لمجموع الموارد والتكاليف المأذون بها. وعلاوة على ما تقدم، نجد أن العديد من أهم الأسواق المالية الناشئة تعقد مؤتمرات مع لجنة معايير المحاسبة الدولية لتؤكد أن متطلباتها المحاسبية تتوافق مع توصيات هذه المنظمة. كما أن أنظمة مالية لدول متعددة اعتمدت القواعد الدولية الجديدة للمحاسبة نذكر منها ألمانيا<sup>432</sup> وإيطاليا<sup>433</sup>

<sup>430</sup> كان البنك المركزي المغربي-بنك المغرب- سباقا إلى نشر دورية باعتماد المعايير المحاسبية الدولية بين هيئات الائتمان الوطنية والشروع في تطبيق قواعد المعايير الدولية المحاسبية للقطاع العام ابتداء من سنة 2008 وبنشر تقاريرها وفقا لهذه المعايير الجديدة:

Circulaire de Bank-Almaghrib n°56/G/2007.

<sup>431</sup> Cotten (Michel) et Trosa (Sylvie), Les réformes comptables dans les pays de l'OCDE et en France: des outils pour la performance et la transparence, Ecole nationale d'administration, Revue française d'administration publique, 2007/3, n° 123, P. 297.

<sup>432</sup> قانون الإصلاح المحاسبي بتاريخ 4 دجنبر 2004.

<sup>433</sup> ROCHENTI (Alessandro Vicini), IFRS Taxismes, in Marc LEROY, Mondialisation et Fiscalité: La Globalisation Fiscale, L'Harmattan, Paris, 2006, P. 67.

وروسيا<sup>434</sup> للتأكيد على الدور الذي تلعبه عولمة الأسواق في توحيد وتنميط وتناغم قواعد المحاسبة العمومية.

وإن هذه النقلة النوعية نحو المحاسبة السنوية بدل محاسبة الصندوق ستسمح بتوحيد حسابات القطاع العام في أفق دعمها والتصديق عليها، وهو ما سيتطلب التنويه بالمجهود الاستثنائي الذي تبشره الإدارة المالية فيما يتعلق باعتماد مخطط محاسبي جديد سيمكن من حكامه جيدة للمالية العمومية، لاسيما في أفق صدور أول بيان افتتاحي رسمي للمحاسبة العمومية<sup>435</sup>.

وعليه فإنه بالإضافة إلى الطابع البرغماتي الذي تصطبغ به هذه المقاربة الجديدة في تدبير الميزانية، فإنها تعمق أكثر من ذلك البعد الديموقراطي في التدبير العمومي، من خلال إتاحة الفرصة لقراءة واضحة وسهلة للمحاسبة العمومية للدولة<sup>436</sup>، كما أنها تمنح شروطا أفضل لتأطير السياسة العامة للدولة في برامج يقع التصويت عليها من لدن البرلمان.

ذلك أن البرامج القطاعية الوزارية تعتبر تجميعا للوسائل المتاحة للسياسة العامة لوزارة معينة ضمن استراتيجية محددة وبأهداف مضبوطة ومؤشرات فعالية دقيقة. كما توفر هذه المقاربة الجديدة في تدبير الميزانية تحديد الوسائل وأنماط التدخل لمختلف الفاعلين في هذا البرنامج.

#### المطلب الثاني: من أجل مخطط محاسبي عام للدولة

حري بالبيان أن هناك قواعد موحدة للمحاسبة العمومية سواء بالنسبة للقطاع العام أو القطاع الخاص، وتعرف القواعد الدولية الموحدة بالنسبة للمحاسبة في القطاع الخاص باسم<sup>437</sup> (IFRS)، وقد تم اعتماد هذه القواعد منذ سنة 1977، في حين تم تبني قواعد (IASB) سنة 1973 وقواعد (IASB) سنة 2000.

<sup>434</sup> POPOVA (Ludmia), Maslova (Inna) et MASLOV (BORIS), L'harmonisation des normes internationales de comptabilité avec le système fiscal en Russie, in Marc LEROY, Mondialisation et Fiscalité, OP.Cité, P. 59.

<sup>435</sup> أنظر منشور رئيس الحكومة عدد 2018/1 بتاريخ 8 يناير 2018 حول البيان الافتتاحي للمحاسبة العمومية للدولة.

<sup>436</sup> إن قراءة سليمة في المعطيات التي تهيؤها المحاسبة العمومية تعطي فرصة أوفر لمتخذ القرار للابتعاد عن الضبابية التي تكتنف باقي المؤشرات الاقتصادية والمالية، يراجع في هذا الاطار:

Blanc (Sabine), Mazon (Romain), Statistiques et décision publique, Politiques publiques: Le chiffre ne doit pas clore les débats, mais les ouvrir, La Gazette des communes, 17-11-2014.

<sup>437</sup> المنظمة الدولية من أجل توحيد المعايير المحاسبية المتعلقة بالقطاع الخاص (International Financial Reporting Standards). (Standards)

وتجدر الإشارة إلى أن الغاية من توحيد هذه القواعد المحاسبية هو خلق التجانس في شفافية الكشف عن الوضعيات المحاسبية وتوضيحها مالياً من قبل الدول، وذلك لفائدة تحسين المناخ الاستثماري لصالح المستثمرين الأجانب. فقواعد (IFRS) تطبق على جميع الدول التي ترغب في تطبيقها. ويعد مجال تطبيق قواعد المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالقطاع العام<sup>438</sup> (IPSAS) هو القطاع العام، ويمتد هذا النطاق إلى المنظمات الدولية والجهوية والدول الوطنية والتجمعات الجهوية والجماعات الترابية والأجهزة الحكومية الملحقمة، وقد شرع في اعتمادها منذ سنة 1996. فما هي أهم المعايير المحاسبية التي أدرجها المغرب في مخططة المحاسبي؟

#### الفقرة الأولى: القواعد العامة للمخطط العام لمحاسبة الدولة

إن مجموع القواعد والمعايير التي تمكن من تطبيق المحاسبة العامة على عمليات الدولة وضعت حسب مرجع خاص بمعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالقطاع العام وللأحكام المطبقة على المقاولات. وتتمثل الاختيارات التوجيهية لمحاسبة الدولة في احترام الإطار القانوني والمؤسسي الخاص بعمليات الدولة، وكذا الحرص على التوافق مع المعايير والنماذج الدولية، بالإضافة إلى تسهيل ترابط محاسبة الدولة مع المحاسبة الوطنية. يرمي المخطط المحاسبي للدولة إلى تنصيب المحاسبة كمنظومة إعلامية وأداة للتسيير والمراقبة وكذا تحليل العمليات المالية للدولة.

فالأهداف المتبعة من خلال المخطط الحسابي للدولة ترمي إلى:

- إدخال المنظور المتعلق بالامتلاكات (الذمة المالية للدولة) في المحاسبة؛
- إدخال مفهوم المحاسبة السنوية؛
- تتبع مسار عمليات الدولة بطريقة صادقة وشاملة؛
- توفير معلومة حسابية ومالية موثوق بها، مفيدة وسريعة.

ويتطلب توفير المعلومات الحسابية الموثوق بها وذات الأهمية احترام محاسبة الدولة للمبادئ الأساسية للمحاسبة، والتي تأخذ بها المراجع الرئيسية المعمول بها في المحاسبة مع إمكانية ملاءمتها لخصائص الدولة، ونذكر من بين هذه المبادئ:

أ: مبدأ الاستمرارية

<sup>438</sup> International Public Sector Accounting Standards.

استنادا لمبدأ الاستمرارية، ولضمان تماسك المعلومات الحسابية خلال السنوات المتتالية، تعمل الدولة على تهيئة البيانات المالية مطبقة نفس القواعد والإجراءات الحسابية من سنة لأخرى.

إن تطبيق هذا المبدأ يمكن من تحقيق مقارنة بين السنوات الحسابية، وقياس تطور الاتجاهات وصياغة تحليلات الأداء. وإن احترام هذا المبدأ لا يسمح بإدخال تغييرات على القواعد والطرق الحسابية إلا في الحالات المنصوص عليها في التشريعات المعمول بها أو إذا كانت هذه التغييرات ستساهم في تحسين تقديم البيانات المالية وسهولة قراءتها.

فكل تغيير لما هو متفق عليه وللطريقة الحسابية، والذي يمكن أن يكون مؤثرا بصفة دالة على الممتلكات وعلى الوضعية المالية والنتائج، يجب أن يشار إليه ويوضح في الملاحظات الملحقة بالبيانات المالية، مع الإشارة إلى أثره على النتائج.

#### ب: مبدأ تخصص السنوات

استنادا لمبدأ تخصص السنوات، فإن التكاليف والمحصولات يتم ربطهما بالسنة المالية التي تمهمهم فعليا. فالمحصولات تدرج في المحاسبة كلما تم اكتسابها، والتكاليف كلما نشأت بغض النظر عن تواريخ القبض أو الأداء.

غير أن المعالجة الحسابية لبعض الموارد السيادية تشكل استثناء في بعض الحالات للمبدأ المذكور، ذلك أنه لا يمكن أحيانا تقييم بعض الموارد الضريبية تقييما موثوقا به، مما يؤدي إلى إرجاء إدراج المحصولات المرتبطة بها في المحاسبة.

فكل التكاليف والمحصولات المرتبطة بسنة مالية ما، والتي خضعت في وقت لاحق للختام وقبل إقفال الحسابات، يجب إدراجها ضمن تعاملات وعائدات نفس السنة المالية.

ذلك أن كل تحمل أو عائد تمت معاينته خلال سنة مالية، ويرتبط بسنة مالية سابقة، يسجل ضمن تعاملات وعائدات السنة المالية الجارية. وكل تحمل أو عائد أدرج ضمن محاسبة السنة، وهو مرتبط بالسنة الموالية يجب نقصه من العناصر المكونة لنتيجة السنة الجارية وتسجيله في حساب التسوية.

#### ج: مبدأ الحذر

استنادا لمبدأ الحذر، فإن كل ما يثير شكوكا من حيث زيادة التكاليف أو نقصان منتوجات السنة المالية، يجب أن يأخذ بعين الاعتبار في حساب نتيجة هذه السنة.

وتطبيقا لهذا المبدأ، فإن المنتوجات لا تحسب إلا إذا كانت حقيقية وتمت حيازتها من طرف الدولة بصفة نهائية، وبالمقابل فإن التكاليف تحسب حال ما تكون محتملة.

إن جميع المخاطر والتكاليف خلال السنة المالية أو خلال سنة فارطة تسجل ضمن تكاليف السنة ولو أنها لم تعرف إلا بين تاريخ إقفال السنة وتاريخ إيقاف الحسابات.

#### د: مبدأ الوضوح

حسب مبدأ الوضوح، فإن العمليات والمعلومات تسجل في حساب تحت بند مناسب وتسمية سليمة دون موازنة بينهما، حيث عناصر الأصول والخصوم يتم تقييمها كل على حدا، وتسجل عناصر البيانات المالية في الخانات المناسبة دون موازنة بين الخانات.

وتطبيقا لهذا المبدأ، فإن الدولة يجب أن تنظم محاسبتها، وتسجل العمليات وتقدم البيانات وفق القواعد المشار إليها.

كما أن الطرق المستعملة يجب أن يشار إليها بوضوح وخصوصا في الحالات المتعلقة بالاختيارات من قبل محاسبة الدولة وكذا ما يشكل استثناءات. هذا وإن إنتاج المعلومة الجيدة على هذا المستوى، يستلزم من محاسبة الدولة أن تستجيب على مستوى الجودة لشروط الفهم والأهمية.

وعلى هذا الأساس، فإن المعلومة المالية لا يمكن اعتبارها مهمة إلا عندما ترتبط بالمعطيات المحللة وتمكن المستعملين من فهم أفضل للأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية.

#### و: مبدأ الأهمية الملموسة

استنادا لمبدأ الأهمية الملموسة، فإن البيانات المالية تبين جميع العناصر التي يمكن لأهميتها أن تهم التقييمات والقرارات. وتعتبر كل معلومة ملموسة إذا أمكن أن تؤثر في الرأي الذي يكون لدى المستعملين عن الممتلكات والوضعية المالية والنتائج.

ويطبق هذا المبدأ أساسا بخصوص التقييمات والبيانات المالية، ولا يتعارض هذا المبدأ مع القواعد المقررة من قبل محاسبة الدولة والمتعلقة بشمولية المحاسبة، دقة التسجيلات والتوازنات الحسابية المعبر عنها بوحدة نقدية جارية.

#### ي: مبدأ الضبط والصدق

تطبيقا لهذا المبدأ، فإن محاسبة الدولة تتم وفقا للقواعد والإجراءات المنصوص عليها في التشريعات الجاري بها العمل.

وعلى هذا الأساس، فإن القواعد والإجراءات تطبق حتى تترجم بصدق معرفة المسؤولين الواضعين لحسابات الدولة على الواقع والأهمية المتعلقة بالأحداث المسجلة.

ويتضح أن احترام مبادئ المحاسبة الرئيسية المذكورة، أعلاه يفترض أن تحصل على صورة صادقة للبيانات المالية، غير أنه عندما يكون تطبيق قاعدة أو وصفة محاسبية غير كافية لإعطاء صورة صادقة عن الحسابات، فإن معلومات إضافية يجب أن توفر في إطار الملاحظات الملحق بالبيانات المالية. وفي حالة استثنائية، إذا كان تطبيق قاعدة أو وصفة غير جديرة بتقديم صورة صادقة عن الحسابات، فإنه يجب عدم التقييد بها مع الإشارة لدوافع ذلك على مستوى الملاحظات الملحق بالبيانات المالية وتبين أثرها على الحسابات.

#### الفقرة الثانية: رهانات جديدة للمعايير المحاسبية الدولية على المالية العامة

يعتبر اعتماد قواعد المحاسبة العمومية الموحدة<sup>439</sup> (IPSAS) من لدن المغرب عاملا يساهم في تحسين جودة ونوعية المعلومات المالية المنشورة، كما يعد إقرار هذه القواعد هدفا يقصد من خلاله إرساء لغة مشتركة، ووضع قواعد محاسبية تستجمع عناصر الجودة والامتياز العمليين على الصعيد الدولي لفائدة الهيئات العمومية. لاسيما فيما يخص المعلومات المالية، بالإضافة إلى محاولة إدراج وإدماج أسلوب ونمط محاسبة المقاولات في القطاع العام<sup>440</sup>. فهذه القواعد<sup>441</sup> تحدد المبادئ العامة وليس القواعد الخاصة، وهي تمنح الأفضلية والأولوية للحقائق الاقتصادية على غيرها من المعطيات الأخرى. ذلك أن شفافية وحدة المعلومات المالية ترتبط أساسا بالخصائص النوعية، نذكر منها الفاعلية والحياد والشمولية والدقة والفعالية.

<sup>439</sup> Voir Des Robert (Jean, Francois), Colibert (Jacques), Les normes IPSAS et le secteur public: Normes comptables applicables aux Etats et municipalités, établissements publics, organisations internationales, Dunod, 2008.

<sup>440</sup> وقد احتاجت صياغة القواعد الدولية "IPSAS" إلى مجموعة من المراحل منها دراسة المقتضيات والتطبيقات المحاسبية الوطنية، ودراسة الوضعيات الرسمية لقواعد IASB المتصلة بقواعد PSAS الدولية، وكذا التوحيد المحاسبية الوطنية، وقد تطلب ذلك أيضا تكوين مجموعات العمل ونشر العروض الاستطلاعية المفروض إطلاعها على آراء العامة لفترة لا تقل عن أربعة أشهر.

هذا بالإضافة إلى تحليل جميع التعليقات والتقارير التي يتم تلقيها بخصوص وثائق المناقشة والعروض والاستطلاعات خلال هذه الفترات وتنفيذ التعديلات على مشاريع القواعد، ثم أخيرا يتم نشر هذه القاعدة التي تستوفي لجميع الخلاصات والاستنتاجات والتي تسترجع جميع مراحل مسلسل القواعد وتبرر كذلك اختيار هذه القرارات.

<sup>441</sup> المنظمة الدولية من أجل توحيد المعايير المحاسبية المتعلقة بالقطاع العام.

ولا تحمل هذه القواعد<sup>442</sup> بين طياتها مقتضيات متعلقة بالمحاسبة العمومية فحسب، بل تتجاوز هذا الإطار إلى التقييم وتوفير المعلومات حول العمليات والأحداث الخاصة بالوضعيات المالية ذات الاستخدام العام.

وحري بالبيان أن قواعد المحاسبة العامة مستلهمة من منظومة المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالقطاع العام، وهذه القواعد ليس المغرب وحده من يعتمدها، بل هي نتاج عولة جامعة. فمثلا أستراليا أقرت منذ سنة 1999 محاسبة السنة المالية ومبدأ الاستحقاق "comptabilité d'exercice et des droits constatés".

أما المملكة المتحدة، فقد اعتمدت سنة 1995 ما يسمى بمحاسبة الموارد والميزانية، والتي تحدد التقديرات السنوية لكل وزارة والتي يرخص بها البرلمان الأهداف والنتائج المستهدفة، حيث تم إدخال

<sup>442</sup> إن قواعد "IPSAS" أرست شكلين من أنواع القواعد:

فهناك قواعد صيغت على نمط ومنهج محاسبة الممارسة، وهي ترتبط بالقواعد الدولية للمعلومات المالية "IFRS" و"IAS" المنشورة بواسطة "IASB"، وضمن هذا المسلسل. فإن المعالجة المحاسبية لقواعد "IFRS" تبقى مثبتة ما عدا حينما يستدعي القطاع العام بعض الاستثناءات.

أما قاعدة IPSAS المصاغة وفقا لمنهج محاسبة الخزينة، فهي تتضمن تشجيعا للوحدات والأجهزة العمومية على نشر المعلومات المالية بشكل إرادي حسب منهج محاسبة الممارسة، وذلك على الرغم من كون البيانات المالية الأصلية تهيئ حسب منهج محاسبة الخزينة. وإن الوحدة التي تنتقل من منهج محاسبة الخزينة إلى منهج محاسبة الممارسة، يمكن أن تستجمع المعلومات الخاصة التي تركز على أسلوب الممارسة خلال هذا المسلسل، والتي تعني أن العمليات المحاسبية ترتبط بسنة النشأة مهما كان تاريخ الأداء أو الاستخلاص.

وإن اعتماد القواعد الدولية المحاسبية يتم سواء من خلال الانخراط المباشر في قواعد IPSAS أو قواعد منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أو قواعد هيئة الأمم المتحدة أو غيرها، عن طريق اعتماد القواعد الوطنية مثلا لبعض الدول، كما جرى في بعض البلدان ككندا أو أستراليا أو المغرب.

فبعض قواعد IPSAS تحتمل مقتضيات انتقالية تمنح للوحدات العمومية آجالا إضافية من أجل التوافق مع مجموع مقتضيات قواعد IPSAS الخاصة المرتكزة على محاسبة الممارسة أو توقع استثناء خاص على بعض القواعد أثناء التطبيق الأولي لقاعدة IPSAS. ذلك أن أية هيئة عمومية يمكنها أن تقرر اعتماد منهج المحاسبة القائمة على الممارسة طبقا لقواعد IPSAS، وفي هذا الإطار، فإن هذه الوحدة أو الهيئة ستقوم بتطبيق قواعد IPSAS حسب منهج المحاسبة العملية، وبالتالي بإمكانها تطبيق المقتضيات الانتقالية لقواعد IPSAS الانفرادية حسب منهج محاسبة الخزينة.

مفهوم الميزانية المبنية على مبدأ الاستحقاق "droits constatés". في حين تم تطبيق التسيير المبني على النجاعة بمبادرة من البرلمان ومأسسة المحاسبة السنوية في السويد سنة 1998.

وبفرنسا تم تحديد المهام داخل الميزانية وتقديم الاعتمادات وفق التقديم المصنوفي "présentation matricielle"، حيث اعتمد مبدأ المحاسبة السنوية، وبرمجة الاعتمادات على مدى سنتين "programmation biannuelle des crédits" مع تعيين مسؤولين عن البرامج ومسؤولين عن الميزانيات العملية للبرامج الذين يسيرون اعتمادات شمولية ويلتزمون بتحقيق أهداف عملية<sup>443</sup>.

والمغرب انخرط أيضا في مسلسل إصلاح المالية العامة والتدبير الميزانياتي باعتماد الممارسات الجيدة في مجال التدبير المرتكز على النتائج والتي تقوم على مبادئ النجاعة وحسن الأداء والتقييم والمحاسبة الثلاثية الأبعاد، وذلك من خلال تكريس مبادئ التقييم والمحاسبة وتوسيع مجال التصرف في تدبير الاعتمادات المالية.

ففي الوقت الذي تبقى المحاسبة الميزانياتية مرتبطة بالمعرفة الدقيقة بتنفيذ بقوانين المالية، فإن للمحاسبة العامة رؤية أشمل وهي المتمثلة في تحديد الوضعية المالية للدولة. فالمحاسبة العمومية للدولة هي مجموع القواعد التي تنظم تنفيذ ومراقبة العمليات المالية والمحاسبية للدولة وكذا مسك محاسبتها والتي تحدد، فضلا عن ذلك، التزامات ومسؤوليات الأعوان المكلفين بها، ماعدا مقتضيات مخالفة، وتتضمن العمليات المالية والمحاسبية للدولة وعمليات الميزانية وعمليات الخزينة وعمليات الذمة المالية.

بالإضافة إلى اعتماد محاسبة تحليل الكلفة التي تركز على احتساب الفرق بين الاعتمادات المرصودة المعتمدة والنتائج المحققة. فالمحاسبة التحليلية ترتبط بمعرفة كلفة تنفيذ العمليات والمشايخ والبرامج، وإن اعتماد محاسبة تحليل الكلفة يرتكز على احتساب الفرق بين الاعتمادات المرصودة المعتمدة والنتائج المحققة.

ونستخلص مما تقدم، أن النظام المحاسبي العام يحتمل بعدين رئيسيين يسمحان بتوفير إمكانيات نشر المعطيات والمعلومات المالية والمحاسبية وهما المحاسبة الميزانياتية التي تعتبر ترجمة لاحترام

<sup>443</sup> FERRETTI (Raymond), Le nouveau règlement général de la comptabilité publique, Finances publiques locales, 2012.

الترخيص البرلماني<sup>444</sup>، وتعمل على إثراء المقاربة الميزانية الجديدة القائمة على النتائج من خلال معاينة الحقوق والواجبات من خلال المحاسبة العامة "comptabilité générale"، ثم هناك محاسبة سنوية تتجاوز عمليات القبض والأداء "encaissement/décaissement" المكرسة في نظام المحاسبة الحالي وتفضيل محاسبة سنوية "comptabilité de l'exercice" حقيقية ذات قيمة إضافية فيما يتعلق بدمج بعد الذمة المالية للدولة "dimension patrimoniale de l'Etat".

تجدر الإشارة إلى أن مظاهر تأثير العولمة على تشريع المحاسبة العمومية لا تخرج عن الخصائص المستخلصة بالنسبة لباقي أقسام التشريع المالي المغربي، والمتمثلة في إقرار التحرير وتبسيط المساطر وتوحيد المعايير وإزالة القيود والعراقيل وإبراز أهمية المنافسة أوالتنافسية وتوخي الجودة والفعالية والشفافية، وهو ما نجده في معظم التعديلات التي طالت المرسوم الملكي بمثابة النظام العام للمحاسبة العمومية، حيث نستشهد في هذا السياق بالمرسوم رقم 2-01-2677 بتاريخ 29 نونبر 2001 والمتضمن لكون المداخل يمكن أن تنجز كذلك بالدفع عن طريق البطائق البنكية وفق الشروط المحددة بواسطة قرار لوزير المالية، كما يجوز بالإضافة إلى ذلك أن تنجز المداخل بأي وسيلة أخرى من وسائل الدفع المقررة في النصوص التنظيمية الجاري بها العمل<sup>445</sup>.

ومسايرة للتطور الذي تعرفه الأنشطة المالية للدولة<sup>446</sup>، فقد عمل المشرع المالي على تثمين هذا التحول النوعي من خلال التأكيد على تسجيل هذا التطور الذي يشهده مفهوم المحاسبة العمومية. فبمقتضى التعديل الذي تم بموجب المرسوم رقم 2-09-608 بتاريخ 27 يناير 2010، فإن تقنين المحاسبة العمومية<sup>447</sup> أضحى واضح الأهداف، ذلك أنها تتوخى حسب منطوق الفصل 55 من النظام

<sup>444</sup> HARAKAT (Mohamed), Les Finances Publiques à l'épreuve de la transparence et de la performance, Imprimerie El-Jadida, Rabat, 2010, P.91-92.

<sup>445</sup> - مرسوم رقم 2.01.2677 الصادر بتاريخ 29 نونبر 2001 بتميم الفصل 27 من المرسوم رقم 330.66 الصادر في 21 أبريل 1967 بسن نظام عام للمحاسبة العمومية- الجريدة الرسمية عدد 4956 بتاريخ 06 دجنبر 2001.

<sup>446</sup> DIDELOT (Laurent), Pour un nouvelle approche des relations entre comptabilité et fiscalité, Billets Idées, Fondafip, 2015.

<sup>447</sup> Frédéric (Marty), Les enjeux liés à l'adoption d'une comptabilité patrimoniale par les administrations centrales, Revue Internationale des Sciences Administratives, 2006/2, Vol. 72, P. 213-232.

العام للمحاسبة العامة، كما تمت مراجعته، بيان ومراقبة العمليات المتعلقة بالميزانية والمالية وكذا إخبار السلطات المكلفة بالمراقبة والتدبير<sup>448</sup>.

وبناء على مقتضيات الفصل 56 من النظام المذكور، نجد أن تنظيم المحاسبة العامة أصبح يرمي على وجه التحديد إلى التمكين من معرفة العمليات المتعلقة بالميزانية والخزينة ومراقبتها، وتحديد نتائج التنفيذ السنوية ومعرفة وضعية الممتلكات وكذا التزامات الدولة تجاه الأغيار وحساب أثمان التكلفة وكلفة المصالح ومردوديتها وإدماج العمليات المحاسبية في المحاسبة الوطنية، في حين أن هذا الفصل كان في صيغته القديمة قاصرا عن استيعاب كل هذه التطورات التي شهدتها المحاسبة العامة للدولة، إذ جاء فيه أن المحاسبة تتضمن تنفيذ العمليات المالية العمومية المنوطة بالأميرين بالصرف والمحاسبين فقط.

أما الفصل 57 من النظام العام للمحاسبة العمومية، فقد تجاوز مفهوم المحاسبة النقدية ومحاسبة المواد والقيم والسندات للذين سادا في نظام المحاسبة العامة القديم، ونص بالمقابل على أنه تتضمن محاسبة الدولة محاسبة عامة ومحاسبة تحليلية ومحاسبة إدارية، وهو تقسيم موضوعي تعرفه أغلب أدبيات المحاسبة العمومية، حيث تبين المحاسبة العامة العمليات المتعلقة بالميزانية وعمليات الخزينة والعمليات المنجزة مع الأغيار، على أن أهم تعديل هو الذي سيدرج العمليات المتعلقة بالممتلكات وقيم الاستغلال التي كانت فيما سبق بمنأى عن العمليات المحاسبية، وقد كانت هذه المسألة موضع انتقاد من قبل المنظمات الحقوقية والناشطة في مجال حماية المال العام.

أما المحاسبة التحليلية<sup>449</sup> "comptabilité analytique" فتمكن من حساب أثمان التكلفة وكلفة المصالح ومردوديتها عند الاقتضاء، في حين تبين المحاسبة الإدارية جميع عمليات الموارد والنفقات المنجزة في إطار ترخيصات الميزانية والتي يمسكها الأمر بالصرف.

ويعتبر أهم تعديل قام به المشرع المالي المغربي بخصوص تأهيل نظام المحاسبة العمومية هو ما تضمنه الفصل 103<sup>450</sup>، حيث أكد على كون مسك محاسبة الدولة يتم وفقا لمخطط الحسابات الذي يتضمن

<sup>448</sup> مرسوم رقم 2.09.608 الصادر بتاريخ 27 يناير 2010 بتغيير وتنظيم المرسوم رقم 330.66 الصادر في 21 أبريل 1967

بسن نظام عام للمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية عدد 5811 بتاريخ 8 فبراير 2010.

<sup>449</sup> Quelle comptabilité analytique pour l'Etat?, Lettre de la Fondation IFRAP, 2012.

<sup>450</sup> الفصل 103 من مرسوم رقم 2.09.608 الصادر بتاريخ 27 يناير 2010 بتغيير وتنظيم المرسوم رقم 330.66 الصادر في

21 أبريل 1967 بسن نظام عام للمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية عدد 5811 بتاريخ 8 فبراير 2010.

هيكلية للحسابات توزع على أصناف متجانسة تسمى الأقسام ويتجزأ كل قسم إلى حسابات تكون محل تصنيف عشري، وتوجد حسب هذا المخطط المحاسبي تسع أقسام.

ويرمي المشرع المالي المغربي من خلال هذا المخطط المحاسبي للدولة الجديد، والمستوحى من المدونة العامة للتوحيد المحاسبي والمعايير الدولية المحاسبية المتعارف عليها، إلى جعل محاسبة الدولة ترقى إلى نظام معلومات دقيق وشامل من شأنه أن يشكل وسيلة حقيقية للمساعدة على اتخاذ القرار ووضع لوحات للقيادة تتيح الاستفادة من ميزات الشفافية المالية كذلك.

كما أن إدماج الممتلكات في صلب المحاسبة العامة كفيل بأن يجعل حسابات الدولة تعكس الصورة الحقيقية لممتلكاتها ووضعياتها المالية، وهو أمر سيمكن من فرصة الإشهاد على صحة هذه الحسابات وجعلها ترقى إلى مستوى المعايير الدولية المتعارف عليها في المجال المالي<sup>451</sup>.

فصياغة المخطط المحاسبي للدولة تمت وفقا للمعايير الدولية المتعلقة بالقطاع العام، بما فيها قواعد التقييم التي ستمكن من تحديد قيمة عناصر الأصول والخصوم التي سيتم إدراجها في الحسابات الافتتاحية للسنوات المالية.

يتبين من خلال ما سبق، أن المخطط المحاسبي العام للدولة يشكل مراجعة عامة لنظام المحاسبة العمومية، وقد جاء كاستجابة لإضفاء الطابع الشمولي على العمليات المحاسبية بحيث تشمل جميع أنشطة الدولة وممتلكاتها، بالإضافة إلى تحديث آليات التنفيذ والتتبع وتقييم السياسات العمومية، وكذا تمكين السلطات العمومية من الوسائل الحديثة فيما يخص القيادة والحكمة الجيدة.

وبالتالي فإن إصلاح نظام المحاسبة العمومية يلتقي مع المشروع الشمولي الرامي إلى إصلاح الميزانية من خلال المقاربة الجديدة المرتكزة على النتائج، وكذا إصلاح النظام الجبائي وتحديث الإصلاح المحاسبي للدولة.

كما أن الإكراهات التي دعت المشرع المالي إلى اعتماد هذه التغييرات الجوهرية تتمثل أساسا في كون الإصلاح المحاسبي يعتبر دعامة أساسية للحكامة الجيدة، لأنها تعكس صورة وفيية عن الوضعية المالية وكذا وضعية الممتلكات الخاصة بالدولة، مما يساهم في ضخ دماء قوية في أساليب تقييم السياسات العمومية، كما أن الإصلاح المحاسبي يسمح بتوفير أمثل للمعلومات المالية لفائدة المصالح الآمرة بالصرف وباقي الشركاء، ذلك أن جودة المعلومات المحاسبية تعتبر قيمة مضافة في هذا الخصوص.

<sup>451</sup> DREZNER (Daniel W.), All Politics Is Global: explaining international regulatory regimes, Princeton University Press, New Jersey, 2007, P. 119.

ونستخلص مما تقدم أن الأسباب الداخلية المرتبطة بدعم أورايش إصلاح المالية العامة إذا كانت تدعم بقوة اعتماد المخطط المحاسبي للدولة، إلا أن المعطيات الخارجية والمتصلة أساسا بالضغوطات التي تمارسها العولمة تباشر تأثيرا كبيرا على متخذ القرار المالي في هذا الشأن. فالأزمات المالية الدولية للصيقة بقوانين السوق، والوعي المتنامي لدى الأوساط المالية الدولية لواجب الإدلاء بتقارير واضحة عن الوضعيات المالية للدول، شكلت أيضا دافعا رئيسيا للبحث من لدن المشرع المالي المغربي على توحيد قواعده المحاسبية وإخضاعها للمعايير الدولية المعترف بها دوليا من لدن المنظمات الدولية العاملة في المجال المحاسبي.

وقد أحسن المشرع المالي المغربي باعتماده المخطط المحاسبي للدولة توخيا للتطابق مع المعايير الدولية في مجال المحاسبة العامة، لكون هذه الأخيرة تعكس بوفاء وضعية الدولة المالية من خلال العمليات المحاسبية المسجلة، فهي إذن قاعدة تستند عليها الدولة من أجل نظام وأسلوب التدبير الجيد للحكامة المالية<sup>452</sup>، وهي أكثر من ذلك منظومة التدابير المتعلقة بالوقائع الاقتصادية والمالية التي تتم داخل المجتمع، فهي الذاكرة المرقمة للحياة المالية اليومية للدولة، بالإضافة إلى كونها تفيد كوحدة قياس للقدرات التدبيرية لمختلف الأجهزة ومصالح الدولة من أجل اتخاذ القرارات المهمة من خلال معرفة كافية وشفافية بمحاسبتها<sup>453</sup>.

هكذا عكفت السلطات المغربية في إطار برنامج أشغال لتكريس إصلاح المحاسبة العمومية، وإنجاز أول حصيلة افتتاحية غير رسمية أواخر سنة 2010، والذي تمت المصادقة على اعتماده من لدن المجلس الوطني للمحاسبة، وذلك في تناغم مع المخطط المحاسبي العام للدولة الجديد بتاريخ 16 ديسمبر 2008، حيث تم تبني 13 معيارا من أصل 31 معيارا من المعايير المعتمدة في إطار المحاسبة الدولية في القطاع العام.

وتتمثل الأهداف المتوخاة من المخطط المحاسبي العام للدولة في إدخال البعد المتعلق بالامتلاكات ضمن المحاسبة العمومية، وكذا إدراج مفهوم المحاسبة على أساس الاستحقاق، بالإضافة إلى تتبع العمليات المنجزة من طرف الدولة بشكل موثوق وشامل.

<sup>452</sup> BRODHAG (Christian), Information, gouvernance et développement durable, Revue internationale de science politique, Vol. 21, n°3, P.311.

<sup>453</sup> CHABIH (Jilali), Les finances de l'Etat au Maroc: Approches en finances publiques comparées, l'Harmattan, Paris, 2007, P. 171.

ففيما يتعلق بإقرار البعد المتعلق بالامتلاكات، فالملاحظ أن نظام المحاسبة العمومية المطبق منذ أواخر الستينيات من القرن الماضي، ينحسر دوره في تسجيل التدفقات المالية، ويهتم فقط بتدفقات الخزينة، بمعنى أنه يركز على منطقتي المدخل والتكاليف العمومية فقط، ويتجاهل مفهوم الامتلاكات الذي يعتبر أساسيا ضمن ضوابط المحاسبة العامة، والتي تأخذ بعين الاعتبار مختلف الحركات والتغيرات التي تشهدها هذه الامتلاكات.

وعليه مادامت الدولة تتوفر على رصيد مهم من البنيات التحتية والتجهيزات والعقارات والمؤسسات في مختلف القطاعات، فإنه يفترض صيانتها وتتبع تطور قيمتها عند نهاية كل سنة مالية وأخذها بعين الاعتبار كلما تعلق الأمر بتحديد مستوى نفقات الاستثمار وعجز ميزانية الدولة دون إغفال حاجيات التمويل<sup>454</sup>.

أما فيما يتعلق بإدخال مفهوم المحاسبة على أساس الاستحقاق، فقد تم التنصيص على أن ترتكز المحاسبة العامة للدولة على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات، حيث يتم تتبع العمليات المتعلقة بالميزانية والمالية لمنطق المحاسبة الجديد، برسم السنة التي ترتبط بها، وذلك بغض النظر عن تاريخ أدائها أو قبضها<sup>455</sup>.

كما أن المخطط المحاسبي العام للدولة يشتغل وفق نظام معلوماتي يمكن من تتبع العمليات التي تقوم بها الدولة، وإعطاء صورة شاملة وموثوقة عن ممتلكاتها ومختلف أصولها وخصومها، وتوفير معلومات في أي وقت، عكس ما كان عليه الأمر من قبل، حيث كانت الحسابات العمومية حبيسة سنوية الميزانية وإعداد الوثائق المحاسبية الرئيسية.

فالعالم المتحول الذي يميز نظام العولمة يتغير بسرعة، وهو يدفع باتجاه ألا تجهل الدولة هذه المتغيرات الضاغطة على اعتبار أن المعلومة هي العامل الحاسم في إنتاج القيمة المضافة بعد رأس المال والعمل<sup>456</sup>.

تأسيسا على ما تقدم، اتسع نطاق المحاسبة العمومية الذي كان يرتبط بشكل كبير بالشخصية المعنوية لهيئات الدولة ليشمل مختلف أشخاص القانون العام<sup>457</sup>. كما اتسعت اختصاصات

<sup>454</sup> برادة (د. عبد القادر)، *تقويم السياسات المالية والاقتصادية بالمغرب*، المجلة المغربية للتدقيق والتنمية، عدد 15،

دجنبر 2002 ص 9.

<sup>455</sup> الفصل 101 من النظام العام للمحاسبة العمومية.

<sup>456</sup> *المغرب الرقمي 2013 الاستراتيجية لوطنية لمجتمع المعلومات والاقتصاد الرقمي 2009-2013*، ص 11.

<sup>457</sup> Recueil des normes comptable de l'Etat, Trésorerie Générale du Royaume, octobre, 2008, P. 11

المحاسبين العموميين، حيث أصبحوا مكلفين بمعاينة جميع العمليات المنجزة لحساب الدولة برسم الميزانية العامة وميزانية مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة والحسابات الخصوصية، وكذا العمليات المتعلقة بالمتلكات وتلك المنجزة لحساب الأغيار، كما يحصرون بياناتهم وسجلاتهم المحاسبية في 31 ديسمبر من كل سنة ويعني هذا مسك المحاسبة العامة للدولة برسم كل سنة مالية<sup>458</sup>.

## البرمجة الميزانية ودورها في إصلاح المالية العامة بالمغرب

محمد خاشون، باحث بسلك الدكتوراه

كلية الحقوق المحمدية

ملخص:

تقف الدراسة على ملامسة دور البرمجة الميزانية لثلاث سنوات، كآلية مستجدة في ضوء القانون التنظيمي 13-130 لقانون المالية من أجل تحقيق الحكامة المالية عبر مساهمتها في إصلاح المالية العامة بالمغرب.

<sup>458</sup> الفصل 120 من النظام العام للمحاسبة العمومية.

وينطلق المقال بإبراز التأصيل التشريعي لهذه البرمجة داخل المنظومة المالية بالمغرب، ليعرج بالتالي على مبادئها وأهدافها، فضلا عن التطرق للدور المنوط بهذه العملية في التشريع المقارن في المادة المالية، والانتهاه أخيرا، بإظهار بعض إيجابيات هذه العملية وبعض مظاهر محدوديتها.

كلمات مفتاح: البرمجة الميزانية – الحكامة - المالية العامة

**Abstract:**

The role of budget programming in public finance reform

This paper examines the role of three-year budget programming as an emerging mechanism in terms of the Organic Law 13-130 of the Finance Law to achieve fiscal governance through its contribution to public finance reform in Morocco.

The article highlights the legislative consolidation of this approach within the Moroccan financial system and then discusses its principles and objectives as well as the role of this process in comparative financial legislation. Lastly, a number of advantages and disadvantages will be outlined of such a process.

تقديم:

من أجل دعم ورش الإصلاح الشامل في مجال المالية العامة، أعرب المغرب عن إرادته الكبيرة في تحسين تدبير نفقاته المرصودة لتمويل الاستراتيجيات القطاعية وتنفيذ السياسات العمومية، وتنطوي هذه الإرادة من جهة، على جعل الشأن العمومي أكثر فعالية، ومن جهة أخرى، على تحديد سياسات جديدة تستجيب لمطالب المواطنين على أفضل وجه. وهذا ما سيسمح للحكومة من اتخاذ التدابير الملائمة على المديين القصير والمتوسط، وكذا استخدام الموارد الداخلية والخارجية بشكل معقلن.

ولهذه الغاية، فإن الإصلاحات الميزانية قادرة على المساهمة في تحسين حكامه وشفافية المالية العامة، عبر تقييم موضوعي للسياسات العمومية، من خلال استكشاف واستخدام الطرق العقلانية للأبحاث المبنية على منظومات، للتأكد ولتقييم الآثار المباشرة وغير المباشرة، لبرنامج أو سياسة أو عمل عمومي معين، على السكان، بالنظر إلى الأهداف المحددة أو الضمنية، وإلى الوسائل المستعملة لهذا الغرض<sup>459</sup>.

<sup>459</sup> - حركات محمد، مفارقات حكامه الدولة في البلدان العربية، ترجمة، محمد مستعد، مراجعة، عبد الفتاح الصاقي،

الطبعة الأولى 2018، إخراج وطبع أكسيس ديزاين، ص: 178

ولعل الهدف المنشود من الإصلاح الذي شهدته الميزانية هو الانتقال التدريجي من منطق التدبير القائم على الوسائل إلى المنطق القائم على النتائج والفعالية في الأداء، مع الاستمرار في الحرص على مخرجات السياسات العمومية وتكليفها، مما له من انعكاس على فعالية الإنفاق المالي العام. ويعتبر التحكم في الإنفاق المالي أحد المداخل الكبرى لإصلاح مالية الدولة وتحقيق حكمة مالية مبنية على مسؤولية المديرين السياسيين والإداريين بمعنى أن عقلنة التدبير العمومي والبحث عن النجاعة أصبحا انشغالا سياسيا بامتياز<sup>460</sup>.

فمعظم الدول تبنت في تجاربها نماذج متنوعة من الميزانية المعتمدة على الفعالية، خاصة ما تعلق منها بتخصيص الموارد أو رصد الاعتمادات، ولكن هذه التجارب الدولية ركزت على العموم على نموذجين من الميزانية المعتمدة على الفعالية وهما: الميزانية انطلاقا من أهداف أولا، والميزانية انطلاقا من برامج ثانيا<sup>461</sup>. تقوم الأولى على تحديد الأهداف والنتائج المتوخاة منذ البداية<sup>462</sup>، ثم بالتالي، حصر الأغلفة والاعتمادات الضرورية لتحقيقها، أما فيما يتعلق بالميزانية انطلاقا من برامج فإن من خصائص هذا النموذج أن الميزانية تكون مبنية على رصد الموارد حسب السياسات العمومية المنتقاة بمعنى أن الميزانية المبنية على البرامج تتمحور فيها الاختيارات الميزانية حول اختيار السياسات العمومية<sup>463</sup>.

<sup>460</sup> -Michel Bouvier, La bonne Gouvernance des Finances Publiques dans le monde, LGDJ, lextenso- editions, paris, 2009, page 2

<sup>461</sup> - السويبي المنتصر، الدستور المالي والنموذج التدبيري الجديد بالمغرب، الطبعة الأولى 2019، مطبعة النجاح الجديدة الدار البيضاء، ص. 140

<sup>462</sup> -Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie de France « la Démarche de performance : stratégie, objectif, indicateurs », guide méthodologique pour l'application de la loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001, juin 2004, p. 11.

<sup>463</sup> - ويلاحظ انه تم التراجع عن هذا النموذج من طرف معظم الدول نظرا أولا لأن الميزانية المرصدة لكل هدف تبني داخل الغلاف الإجمالي للميزانية العامة التي تم تحديدها بناء على وضعية هذه المالية العامة، وكذا المناخ الماكرواقتصادي القائم في البلد في ذلك الإبان، وثانيا لكون العلاقة بين التخصيص المالي والأهداف ليست ميكانيكية بالضرورة حيث إنه يمكن أن ينتج عن تحسين طرق تنفيذ الاعتمادات تحسن النتائج الاقتصادية والاجتماعية، انظر:

-Mohamed mouch, la gouvernance des finances publiques au Maroc à la lumière de la loif : Etat des lieux et perspectives d'une gestion de la performance, thèse de doctorat, année universitaire 2014-2015.

وبالعودة إلى التجربة المغربية فإن القانون التنظيمي للمالية 130-13<sup>464</sup> في مادته الأولى، فإنه يتحدث عن الأهداف ونتائج البرامج<sup>465</sup> وهو بذلك يهتم بترشيد النفقات وجعل تدبير الاعتمادات أكثر فعالية من خلال الاعتماد على أهداف دقيقة لبرامج عملية، ولهذه الغاية، وعلى غرار باقي الدول السبابة في هذا المجال، أخذ نظام الميزانية المنصوص عليه في القانون التنظيمي للمالية الجديد في المغرب بمفهوم الميزانية المهيكله حول البرامج والمرتكزة على نجاعة الأداء من خلال البرمجة المتعددة السنوات.

ومن هذا المنطلق تأتي الدراسة لتسلط الضوء على أهمية البرمجة الميزانية في إصلاح المالية العمومية، إذ توفر للمدبر المالي رؤية استشرافية لتطور النفقات والموارد خلال مدة زمنية معينة، بهدف تمكين المؤسسة التشريعية من مواكبة تدبير الأموال العمومية عن طريق آليات تتبع وتقييم السياسات العمومية، وقد اهتمدى المشرع المالي المغربي إلى اعتماد ثلاث سنوات كمدة ملزمة لوضع البرامج من طرف القطاعات الوزارية والمؤسسات.

وبخصوص فرضيات الدراسة يمكن الوقوف على:

- البرمجة الميزانية لثلاث سنوات كآلية مساهمة في إصلاح المالية العامة بالمغرب؛

- نجاح آلية البرمجة الميزانية رهين بتجاوز بعض الإكراهات.

ومن هنا، يبدو أن نطاق الدراسة لن يحدد عن الإجابة عن الإشكالية التالية: إلى أي حد ستساهم آلية البرمجة الميزانية في إصلاح المالية العامة بالمغرب؟ للإجابة على هذه الإشكالية سيتم البحث ضمن (المطلب الأول) في المرتكزات القانونية التي تقوم عليها هذه البرمجة وكذا مبادئها، في حين سيرصد (المطلب الثاني)، آلية البرمجة من خلال بعض التجارب المقارنة.

<sup>464</sup> - ظهر شريف رقم 1-15-62 صادر في 14 من شعبان 1436 (2 يونيو 2015)، بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 130-13 لقانون المالية، جريدة رسمية عدد 6370 فاتح رمضان 1436 (18 يونيو 2015) صفحة:5810.

465- وتعرف، المادة 39 من القانون التنظيمي السالف الذكر، البرنامج بكونه عبارة متناسقة من المشاريع أو العمليات التابعة لنفس القطاع الوزارى أو المؤسسة تقرر به أهداف محددة وفق غايات ذات منفعة عامة، وكذا مؤشرات مرقمة، لقياس النتائج المتوخاة والتي ستخضع للتقييم قصد التحقق من شروط الفعالية والنجاعة والجودة المرتبطة بالإنجازات. كما أن المادة 40 من نفس القانون التنظيمي تنص على أن المشروع أو العملية عبارة عن مجموعة محددة من الأنشطة والأوراش التي يتم إنجازها بهدف الاستجابة لمجموع من الاحتياجات المحددة ويتم تقسيم المشروع أو العملية، حسب المادة 41 من نفس القانون التنظيمي، إلى سطور ميزانية تبرز الطبيعة الاقتصادية للنفقات المرتبطة بالنشطة والعمليات المنجزة.

### المطلب الأول: البرمجة الميزانية لثلاث سنوات بالمغرب

قبل التطرق للمبادئ العامة والتحديات التي قد تواجه البرمجة الميزانية لثلاث سنوات خلال مرحلة التنفيذ (فقرة ثانية)، لابد من تحديد المرتكزات التشريعية والتنظيمية التي تقوم عليها (فقرة أولى).

#### الفقرة الأولى: المرتكزات التشريعية والتنظيمية للبرمجة الميزانية لثلاث سنوات

لقد تم تأسيس عملية البرمجة الميزانية بناء على مرتكزات ثلاث منها: مرتكز دستوري جاء في متن دستور 2011، لتأطير عملية البرمجة متعددة السنوات (أولاً)، ومرتكز قانوني كرسه القانون التنظيمي لقانون المالية 13-130 (ثانياً)، و (ثالثاً)، بناء على مقتضيات تنظيمية متنوعة إما من طرف رئيس الحكومة أو من طرف الوزارة المكلفة بالمالية.

#### أولاً: المرتكز الدستوري

نظراً للأهمية التي تكتسبها البرمجة الميزانية لثلاث سنوات، خصها المشرع الدستوري بالذكر في الفقرة الثانية من الفصل 75 من دستور 2011، التي جاء فيها ما يلي "يصوت البرلمان مرة واحدة على نفقات التجهيز التي يتطلبها، في مجال التنمية، إنجاز المخططات التنموية الإستراتيجية، والبرامج متعددة السنوات، التي تعدها الحكومة وتطلع عليها البرلمان.....".

ولئن كانت تعد، هذه الإشارة للبرمجة متعددة السنوات في دستور 2011، مقتضية، إلا أنها تؤسس لمنظور استراتيجي في منهجية العمل الحكومي، الذي ألزمه المشرع الدستوري بضرورة مشاركة البرلمان ولو على سبيل الاطلاع على هذه البرمجة. وقد تمت إحالة تفصيل مقتضيات هذا الفصل برمته إلى القانون التنظيمي لقانون المالية الذي سيبين كيفية إعداد هذه البرمجة وكذا نطاقها وما هي المرافق والمؤسسات المعنية بها؟

#### ثانياً: المرتكز القانوني

تكملة للتأصيل الدستوري، جاء القانون التنظيمي لقانون المالية 13-130 بتاريخ 2 يونيو 2015، لإرساء أسس التدبير العمومي الأكثر فعالية بعد مسلسل من الإصلاحات التي شهدتها الميزانية والتي بدأت منذ عام 2002 حيث، منذ ذلك الإبان، بدأ التفكير يتجه إلى وضع إطار للإنفاق متوسط الأمد (CDMT) وهو الشيء الذي تحقق فعلاً في عام 2007، وذلك بموجب منشور السيد رئيس الحكومة رقم 2007/3 بتاريخ 8 فبراير 2007، الذي على أساسه، قامت مجموعة من القطاعات الوزارية بوضع إطارات للإنفاق متوسط الأمد، إلا أن هذه التجربة لم تؤت أكلها كما هو منتظر،

وبالتالي لم تعمر طويلا، وهكذا، اهتدى المشرع إلى إدراج بعض المقتضيات التي من شأنها تكريس هذا الاتجاه الرامي إلى اعتماد منظور متوسط وطويل الأمد، وذلك من خلال وضع برمجة للنفقات العمومية.

لقد حبل القانون التنظيمي الجديد 130-13 بمجموعة من المستجدات، ومن ضمنها إدماجه لمنطق تدبير الميزانية العامة للدولة عبر مقارنة النتائج أو ما يعني هيكلية الميزانية حول البرامج مقترنة ببرمجة متعددة السنوات.

مما لا شك فيه أن أهمية البرمجة الميزانية، تبرز من خلال تكريس القانون التنظيمي لقانون المالية 130-13 لمقاربة جديدة تؤطر إعداد قانون المالية للسنة استنادا إلى برمجة ميزانية ثلاث سنوات، وبناء عليه خصص ثلاث مواد لهذه البرمجة<sup>466</sup>. يتبين من خلال استقراء مقتضيات أولى هذه المواد ويتعلق الأمر بالمادة الخامسة من هذا القانون التنظيمي السالف الذكر أنه لم يعد بإمكان الحكومة أن تقتصر على إعداد قانون المالية لسنة واحدة، بل لابد من الاستناد إلى برمجة على مدى ثلاث سنوات، وهو في الواقع، وإن لا يتلاءم مع المدد النيابية للحكومات التي يحددها الدستور الحالي في خمس سنوات، إلا أنها تبدو كافية للإلمام بمتغيرات الظرفية المالية والاقتصادية والاجتماعية للبلاد، خاصة وأن هذه البرمجة ستسمح للحكومة بالاعتماد على فرضيات اقتصادية ومالية واقعية على خلاف ما كان عليه الأمر في السابق، إذ كانت الفرضيات المالية والاقتصادية التي تتغير بطبيعتها تترك في أحيان كثيرة، توقعات الحكومة، حيث لا تمتلك تصورا على التقلبات التي قد تطرأ، بطرق مفاجئة، على الفرضيات الأصلية التي بنت عليها قانون المالية للسنة الذي تقدمه أمام البرلمان.

أما المادة 47 من نفس القانون التنظيمي للمالية، فهي تقر على أن الوزير المكلف بالمالية بمناسبة عرضه، الإطار العام لقانون المالية للسنة الموالية أمام اللجنتين المكلفتين بالمالية قبل 31 يوليوز، لا بد أن يتضمن هذا العرض البرمجة الميزانية لثلاث سنوات، إضافة بطبيعة الحال إلى تطور الوضعية الاقتصادية الوطنية وتقدم تنفيذ قانون المالية للسنة الجارية إلى حدود 30 يونيو من

<sup>466</sup> - تنص المادة الخامسة من القانون التنظيمي 130-13 على أنه "يتم إعداد قانون المالية للسنة استنادا إلى برمجة ميزانية لثلاث سنوات، وتحين هذه البرمجة كل سنة لملاءمتها مع تطور الظرفية المالية والاقتصادية والاجتماعية للبلاد. تهدف هذه البرمجة على الخصوص إلى تحديد تطور مجموع موارد وتكاليف الدولة على مدى ثلاث سنوات اعتمادا على فرضيات اقتصادية ومالية واقعية ومبررة. يحدد مضمون هذه البرمجة وكيفية إعدادها بنص تنظيمي، للإشارة لم تدخل مقتضيات هذه المادة إلا في فاتح يناير 2019 وذلك طبقا لأحكام المادة 69 من نفس القانون التنظيمي لقانون المالية 130-13.

نفس السنة، وأخيرا المعطيات المتعلقة بالسياسة الاقتصادية والمالية. إلا أن ما يلاحظ على هذا العرض هو ما ورد في الفقرة الأخيرة من هذه المادة التي تقرر أنه يكون موضوع مناقشة ولا يخضع للتصويت. ومما لا مراء فيه أن عدم خضوعه للتصويت، وليكن حتى من الناحية الرمزية، يجعل من موضوع العرض، إخبارا لأعضاء البرلمان ليس إلا، والحال أن تقديم هذا العرض في هذا الوقت، يكون الغرض منه منح البرلمان أداة إضافية لمراقبة عمل الحكومة في الشق المتعلق بتقديم تنفيذ قانون المالية للسنة الجارية من جهة، وتمكين، من جهة أخرى، فرق المعارضة والقطاع الخاص وكذا المجتمع المدني وكذا جميع المواطنين، من معرفة نوايا الحكومة وتوقعاتها للسنة المقبلة. وهو الأمر الذي سيمكن المعارضة، وبدون أدنى شك، من إعداد برامج تقييمية لعمل الحكومة وإثراء النقاش أثناء تقديم قانون المالية للسنة الموالية، حيث تكون جميع الفرق داخل البرلمان بغرفتيه قد كونت صورة شاملة حول توجهات السياسة الاقتصادية والاجتماعية التي تنوي الحكومة نهجها خلال السنة الموالية، ولكن بما أن هذا العرض لا يخضع لأي تصويت، فإن مصالح الوزارة المكلفة بالمالية لا تكلف نفسها عناء البحث عن المعطيات التقنية الدقيقة والمفيدة، نظرا أولا، للصعوبة التي تثيرها وثانيا نظرا لتشتتها لدى مختلف القطاعات الوزارية والمؤسسات أو المقاولات العمومية.

بقي في الأخير الإشارة إلى المادة 48 من نفس القانون التنظيمي للمالية التي تنص في فقرتها الأخيرة على أنه تقدم للجان البرلمانية المعنية، قصد الإخبار، رفقة الميزانيات القطاعية والمؤسسات، البرمجة متعددة السنوات، لهذه القطاعات الوزارية وكذا المؤسسات العمومية والمقاولات العمومية الخاضعة لوصايتها والمستفيدة من موارد مرصدة أو إعانات من الدولة.

فبالإضافة إلى مجموع الوثائق الواجب إرفاقها بمشروع قانون المالية للسنة بمناسبة إيداعه بمكتب مجلس النواب في 20 أكتوبر من السنة الجارية على أبعد تقدير، تقدم للجان البرلمانية، البرمجة الميزانياتية، قصد الإخبار، رفقة الميزانيات القطاعية والمؤسسات، هنا يبدو أن المشرع المغربي لازال مترددا في التعامل مع هذه البرمجة وكأنها عملية غير ذات فائدة على اعتبار أنه، وإن ألزم الحكومة على تقديمها للجان البرلمانية، إلا أن هذا التقديم يتم قصد الإخبار فقط، ليس إلا، بمعنى أن مناقشتها من طرف هذه اللجان غير ملزمة ولا تخضع إلا لنقاش بين أعضائها، في الوقت الذي كان يجب إلزام البرلمان تكوين لجان مصغرة لتتبع هذه البرمجة لإلقاء مزيد من الرقابة على المدبرين بغية احترام هذه البرمجة وفي حالة ما إذا تم التراجع أو الانزياح عن برمجة سابقة فحينئذ يجب على المدبر المسؤول أن يبرر دواعي تراجعه أو الأسباب التي جعلته يحيد عن ما قد سبق أن التزم به ، وذلك كله

من أجل ترتيب الآثار على أي اختلال محتمل، وبالتالي ربط المسؤولية بالمحاسبة. بهذه الطريقة يمكن للمشروع، بقليل من الجرأة والشجاعة، أن يضيف مزيداً من الشفافية والنجاعة على التدبير العمومي وبالتالي العمل في اتجاه الإصلاح المستمر للمالية العامة برمتها.

### ثالثاً: المقتضيات التنظيمية

لتبسيط مسطرة تنفيذ البرمجة الميزانية لفائدة المديرين تم إصدار المرسوم رقم 2-15-2-426 بتاريخ 28 رمضان 1436 (15 يوليوز 2015) يتعلق بإعداد وتنفيذ قوانين المالية الذي يقضى في المادة الثانية منه على أنه يتم إعداد قانون المالية للسنة استناداً إلى برمجة ميزانية لثلاث سنوات يتم تحيينها كل سنة، يدعو رئيس الحكومة كل سنة وفي أجل أقصاه 15 مارس، بواسطة منشور، الأمرين بالصرف لإعداد مقترحاتهم المتعلقة بالبرمجة الميزانية لثلاث سنوات مدعومة بأهداف ومؤشرات نجاعة الأداء.

وأهم ما يمكن ملاحظته في هذا الجانب هو أن مقتضيات هذا المرسوم قبل تعديله لم تف بالغرض الذي أنزلت من أجله، إذ أنها لم تتعرض بوضوح لمنهجية إعداد هذه البرمجة وكذا نطاقها، إذ تطلب الأمر تغيير هذا المرسوم وتتميمه بمرسوم آخر في أواخر سنة 2017<sup>467</sup>. هذا المرسوم الذي أضاف مقتضيات جديدة إلى المادة الثانية من المرسوم الصادر في 2015 من أجل توضيح الهدف من هذه البرمجة وكذا تحديد أولاً، البنات المالية المعنية بها (الميزانية العامة، ميزانيات مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة و الحسابات الخصوصية)، وثانياً مسطرة إعداد هذه البرمجة، والأجال المفروض احترامها لتقديمها لمصالح الوزارة المكلفة بالمالية وأخيراً النظام المعلوماتي الخاص بالبرمجة الميزانية.

كما وردت في نفس المرسوم الصادر سنة 2017 مادة ثانية مكررة التي تبين هي بدورها كيفية تطبيق مقتضيات الفقرة الأخيرة من المادة 48 من القانون التنظيمي رقم 130-13 حيث وسعت من النطاق المعني بالبرمجة متعددة السنوات، لتشمل أيضاً المؤسسات العمومية والمقاولات العمومية المستفيدة من موارد مرصدة أو إعانات من الدولة، وهكذا فإن هذه البرمجة تحدد التطور على مدى ثلاث سنوات لنفقات ميزانيات الاستغلال أو التسيير ولنفقات ميزانيات الاستثمار أو التجهيز، وكذا

<sup>467</sup> - مرسوم رقم 2-17-607-2 صادر في 30 من ربيع الأول 1439 (19 ديسمبر 2017)، يغير ويتم بموجبه المرسوم رقم 2-15-2-426-

2-15-2 بتاريخ 28 رمضان 1436 (15 يوليوز 2015) يتعلق بإعداد وتنفيذ قوانين المالية

للموارد الإجمالية لهذه الهيئات. تحدد لائحة المؤسسات العمومية والمقاولات العمومية المشار إليها أعلاه بقرار للوزير المكلف بالمالية<sup>468</sup>. وتنفيذا لمقتضيات هذا المرسوم، أصدر رئيس الحكومة مناشير في الموضوع وسيتم الاقتصار في هذا المقال على ثلاث مناشير الأخيرة منها منشوري 2020 والثالث صدر في مارس 2021، وهذا كله محاولة فقط لإبراز مدى محدودية البرمجة الميزانية لثلاث سنوات وعدم مرونتها لكي تتكيف مع المستجدات. فبخصوص إعداد المقترحات المتعلقة بالبرمجة الميزانية لثلاث سنوات 2021-2023، فقد صدر منشور السيد رئيس الحكومة رقم 2020/02 بتاريخ 11 مارس 2020<sup>469</sup>، أي غداة اكتشاف، ببلادنا، لأولى حالات الإصابة بمرض كوفيد 19 والاستعداد لإعلان حالة الطوارئ الصحية، بمعنى أن العالم لم يصب بعد بالصدمة الاقتصادية والنفسية والصحية وما تلاها من تبعات كارثية على جميع المستويات، لقد تمت دعوة رئيس الحكومة للقطاعات الوزارية في ظروف تكاد تبدو، في إبانها، عادية. ولقد كانت مضامين هذا المنشور ترمي (أولاً) إلى تقديم التوجهات العامة التي يتعين على القطاعات الوزارية والمؤسسات مراعاتها، وكذا كيفية إعداد مقترحات البرمجة الميزانية لثلاث سنوات التي يتم تحيينها كل سنة (ثانياً).

أولاً- بالنسبة للتوجهات العامة، للفترة 2021-2023، التي يجب مراعاتها، فتستند إلى الخطاب السامية لجلالة الملك خاصة تلك الملقاة بمناسبة الذكرى 20 لعيد العرش والذكرى 66 لثورة الملك والشعب، التي انصبت على معالم المرحلة الجديدة التي يجب أن تنخرط فيها المملكة، والتي تساءل كافة المؤسسات الدستورية والقوى الحية الوطنية، من أجل إيجاد الحلول لمعيقات التنمية بالمملكة

<sup>468</sup> - قرار وزير الاقتصاد والمالية وإصلاح الإدارة رقم 20-679 صادر في 18 من جمادى الآخرة 1441 (13 فبراير 2020) بتحديد قائمة المؤسسات العمومية والمقاولات المستفيدة من موارد مرصدة أو إعانات من الدولة والمطالبة بتقديم برمجتها، جريدة رسمية رقم 1927 عدد 6870 بتاريخ 8 شعبان 1441 بتاريخ 2 أبريل 2020. وجدير بالذكر أن هذا القرار جاء لنسخ قرار وزير الاقتصاد والمالية رقم 18-551 الصادر في جمادى الآخرة 1439 (21 فبراير 2018) بتحديد قائمة المؤسسات العمومية والمقاولات العمومية المستفيدة من موارد مرصدة أو إعانات من الدولة والمطالبة بتقديم برمجتها الميزانية متعددة السنوات للجان البرلمانية المعنية، جريدة رسمية رقم 1603 عدد 6658 بتاريخ 4 رجب 1439 بتاريخ 22 مارس 2018.

للإشارة لقد كان عدد المؤسسات او المقاولات العمومية التي تستفيد من الموارد المرصدة أو من إعانات الدولة بموجب قرار وزير الاقتصاد والمالية الصادر بتاريخ 22 مارس 2018 يبلغ 117 بينما بلغ 132 بمقتضى قرار وزير الاقتصاد والمالية وإصلاح الإدارة الصادر بتاريخ 2 أبريل 2020 أي بزيادة 15 مؤسسة عمومية أو مقبولة عمومية.

<sup>469</sup> - منشور رئيس الحكومة رقم 2020/02 بتاريخ 11 مارس 2020 يتعلق بإعداد المقترحات بالبرمجة الميزانية لثلاث سنوات 2021-2023 مدعومة بأهداف ومؤشرات نجاعة الأداء

والمساهمة الفاعلة في بلورة نموذج تنموي كفيل بتحقيق العدالة الاجتماعية وتقليص الفوارق الاجتماعية والمجالية. كما تستند أيضا إلى مواصلة تنفيذ الالتزامات الواردة في البرنامج الحكومي ومنها أساسا إعطاء الأولوية للسياسات الاجتماعية ومواصلة تسريع وثيرة تنفيذ الإصلاحات الكبرى، وإطلاق مخططات قطاعية جديدة تروم تحسين آليات التوزيع العادل للثروة وتعزيز نجاعة تدبير السياسات العمومية وإعطاء دينامية جديدة للاستثمار ودعم المقاوله من أجل رفع وثيرة النمو وإحداث فرص الشغل.

وضمامنا لاستدامة التوازن الميزانياتي من خلال التحكم في النفقات ووضع التدابير الرامية إلى تعبئة مداخيل إضافية، وحرصا على التخصيص الأمثل للموارد وفقا للحاجيات والأولويات، يجب أن تخضع مقترحات القطاعات الوزارية والمؤسسات، فيما يخص الميزانية العامة ومرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة والحسابات المرصدة لأموال خصوصية، للتوجهات الأساسية المتمثلة في التحكم في نفقات الموظفين، وترشيد نمط عيش الإدارة وعقلنة نفقات المعدات والنفقات المختلفة، وأخيرا تحسين فعالية الاستثمار.

ثانيا- فيما يتعلق بكيفية إعداد البرمجة الميزانياتية لثلاث سنوات 2021-2023 للقطاعات الوزارية، فقد طلبت رئاسة الحكومة من هذه القطاعات تقديم برمجتها بالنسبة لكل سنة من الفترة 2021-2023، التوقعات حسب الفصل والبرنامج، وكذا حسب أهم المشاريع أو العمليات، ويتعين أن تعكس هذه التوقعات التطور الطبيعي للنفقات الخاصة بالأنشطة القائمة والالتزامات الميزانياتية قيد التنفيذ، والنفقات المتعلقة بالمشاريع أو العمليات الجديدة وهذا التقديم يجب أن يسري على نفقات الموظفين والنفقات المتعلقة بالمعدات والنفقات المختلفة وكذا على نفقات الاستثمار وهذا ينطبق على القطاعات الوزارية والمؤسسات وعلى مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة التابعة لها وعلى الحسابات المرصدة لأموال خصوصية أيضا. وقد نبه هذا المنشور إلى ضرورة ربط مقترحات البرمجة الميزانياتية لثلاث سنوات بمؤشرات نجاعة الأداء وتقديمها على مستوى نظام البرمجة الميزانياتية e-budget2 الذي يشكل الأرضية المعلوماتية لإعداد الوثائق الميزانياتية وللتبادل بين القطاعات الوزارية أو المؤسسات والوزارة المكلفة بالمالية. ويشير المنشور في النهاية إلى أن هذه المقترحات ستتم دراستها على ضوء الإطار الماكرو اقتصادي والتوجهات العامة المشار إليها آنفا.

وبعد تفشي الوباء واستفحال الجائحة التي اجتاحت جميع دول العالم وجميع القطاعات، بل وكل مناحي الحياة، أصدر رئيس الحكومة منشورا جديدا<sup>470</sup> ارتأى من خلاله التذكير بالسياق الاستثنائي للأزمة المرتبطة بجائحة فيروس كورونا كوفيد 19، الذي أوضحت معه المعطيات الماكرو اقتصادية المضمنة في المنشور السابق والصادر بتاريخ 11 مارس 2020، متجاوزة وبالتالي لم تتم دراستها، وعليه فإن التداعيات الاقتصادية لأزمة الجائحة على المالية العمومية، قضت بضرورة إعادة النظر في التخصيص الميزانياتي للسنة المالية 2020، وذلك حسب الأولويات التي أفرزتها تلك الجائحة على المستوى الصحي والاجتماعي والاقتصادي<sup>471</sup>.

هكذا خضعت آلية البرمجة الميزانياتية لسنوات 2021-2023، للتغيير من أجل التحيين خلال سنة واحدة أي سنة 2020، ومن تم أضحي من اللازم جعل هذه الآلية من الآن فصاعدا مرنة قابلة للتعديل والتغيير لاستيعاب كل التقلبات أو المتغيرات المحتملة الوقوع دون إحداث رجات عميقة من شأنها خلخلة المنظومة المالية برمتها.

حرصا منه على احترام أجال إصدار المنشور الخاص بالبرمجة المتعددة السنوات لسنوات 2022-2024 جاء المنشور في نفس السياق صدر المنشور رقم 2021/4 بتاريخ 17 مارس 2021 يتعلق

---

470- منشور السيد رئيس الحكومة رقم 2020/09 بتاريخ 01 يوليو 2020 يتعلق بتعيين المقترحات المتعلقة بالبرمجة الميزانياتية لثلاث سنوات 2021-2023 مدعومة بأهداف مؤشرات نجاعة الأداء

471 - لقد أثار منشور رئيس الحكومة انتباه كل الجهات المعنية بإعداد البرمجة الميزانياتية السنوات 2021 - 2023 إلى ضرورة التقيد الصارم بتوجهات التدبير الأمثل للنفقات العمومية وإعادة تقييمها وحصصها في الحاجات الضرورية والملحة ، وعلى ما تفرضه الوضعية المرتبطة بتداعيات جائحة "كوفيد-19" وذلك بالنظر إلى التأثير السلبي المرتقب للجائحة على النشاط الاقتصادي ووضع الميزانية لاسيما التراجع الحاد في موارد الدولة . وبناء عليه، أكد رئيس الحكومة على أن تراعي مقترحات البرمجة المحيطة سواء على مستوى القطاعات الوزارية ومرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة وبالحسابات المرصدة لأموال خصوصية، وكذا بنفقات الاستغلال وبنفقات الاستثمار للمؤسسات العمومية الواردة في اللائحة المحددة بموجب قرار وزير الاقتصاد والمالية وإصلاح الإدارة رقم 20. 679 بتاريخ 13 فبراير 2020: فعلى مستوى نفقات الموظفين: عدم برمجة إحداث مناصب مالية جديدة برسم السنة المالية 2021 باستثناء قطاعات الصحة والتعليم والقطاعات الأمنية بما فيها وزارة الداخلية والمصالح الأمنية التابعة لها وكذا إدارة الدفاع الوطني. بالنسبة لنفقات التسيير فيتعين الاقتصر على النفقات الضرورية والملحة أما بالنسبة لنفقات الاستثمار فقد أكد على إعطاء الأولوية لتوطيد المشاريع التي توجد قيد الانجاز وإبلاء الأفضلية للمشاريع المنجزة من طرف المقاولات المغربية لا سيما التي تستعمل مواد محلية.

بإعداد المقترحات المتعلقة بالبرمجة الميزانية لثلاث سنوات 2022-2024، مدعومة بأهداف ومؤشرات نجاعة الأداء<sup>472</sup>.

أهم ملاحظة يمكن إثارتها بخصوص الجانب المخصص لكيفية إعداد البرمجة الميزانية لثلاث سنوات 2022-2024 كما وردت في هذا المنشور تتمثل في الإشارة الواضحة إلى ضرورة إعداد هذه البرمجة في إطار تعزيز اللاتمركز الإداري وتنفيذ التصاميم المديرية للاتمركز الإداري مما يقتضي، بالتالي، تقوية أدوار الإدارات اللامركزية في تنفيذ المشاريع عبر تعزيز قدراتها ومواردها البشرية والمالية. إلى حدود سنة 2020، لا زال يبدو من الصعب القول بأن هذه البرمجة قد أخذت فعلا مسارها الصحيح، فبالنسبة للقطاعات الوزارية وكذا للمؤسسات العمومية والمقاولات العمومية المستفيدة من موارد مرصدة أو إعانات من الدولة، وبصفة عامة فإن السبب يعود أولاً، إلى كون هذه التجربة لا زالت فتية وتحتاج مزيداً من الوقت كي تتمرس القطاعات الوزارية على الميكانيزمات التي تتحكم فيها وإدراك مراميها ومقاصدها، كما يرجع ثانياً، إلى كون نقص في تكوين الأطر الساهرة على إعداد هذه البرمجة لدى القطاعات الوزارية المختلفة، ناهيك ثالثاً وأخيراً إلى عدم تقاسم المعلومات، بطرق سلسلة، بين الوزارة المكلفة بالمالية وباقي الوزارات. ومهما يكن من أمر فإن المقتضيات القانونية التي تؤسس لثورة في مجال إصلاح المالية العامة قد تبدو صعبة المنال في وقتنا الحاضر على الأقل.

#### الفقرة الثانية: المبادئ العامة للبرمجة لثلاث سنوات

إن تناول المبادئ العامة التي تقوم عليها البرمجة لثلاث سنوات يحيل إلى الحديث على نطاق هذه البرمجة الميزانية (أولاً)، ومدى قابليتها للتحيين (ثانياً)، ثم التطرق لمراحل وضع هذه البرمجة الميزانية لثلاث سنوات (ثالثاً) وأخيراً إبراز إلى أي حد يمكن أن تشكل نقطة التقاء بين استراتيجيات القطاعات الوزارية والميزانية السنوية (رابعاً).

<sup>472</sup> - من أهم ما جاء في البند الثاني من منشور السيد رئيس الحكومة رقم 2021/04 بتاريخ 17 مارس 2021 الخاص بإعداد المقترحات المتعلقة بالبرمجة الميزانية لثلاث سنوات 2022-2024 مدعومة بأهداف ومؤشرات نجاعة الأداء، أولاً، أنه يتعين على كل القطاعات الوزارية والمؤسسات ان تقدم، بالنسبة لكل سنة من الفترة 2022-2024 التوقعات حسب الفصل والبرنامج وكذا حسب أهم المشاريع او العمليات، وثانياً انه يتوجب الحرص على صدقية وواقعية مقترحات البرمجة لثلاث سنوات 2022 - 2024 بحيث تشكل معطيات السنة الأولى منها ارضية اولية لإعداد مشروع قانون المالية لسنة 2022، وثالثاً تأكيد رئيس الحكومة على الأهمية التي تكتسبها البرمجة الميزانية لثلاث سنوات في توضيح الرؤية الاستراتيجية على المدى المتوسط لتحقيق اهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد وتحديد اولويات السياسات العمومية وانسجامها وتحسين ظروف اعداد قانون المالية.

أولاً: نطاق البرمجة الميزانية لثلاث سنوات

تتعلق البرمجة الميزانية متعددة السنوات بموارد وتكاليف الدولة وميزانيات الوزارات والمؤسسات والمقاوالت العمومية التي تستفيد من الموارد المرصدة أو من إعانات الدولة<sup>473</sup>، ويمكن تمييز نطاق هذه

البرمجة على الشكل التالي:<sup>474</sup>

البرمجة الإجمالية للميزانية لمدة ثلاث سنوات، والبرمجة الشاملة لميزانية الثلاث سنوات، و برمجة الميزانية الوزارية، وتلك الخاصة بالمؤسسات والمقاوالت العمومية. ويمكن إبراز كيفية إعداد هذه البرمجة حسب نوعها ونطاقها ونوع النفقات والمداخيل التي تستهدفها من خلال البيان التوضيحي التالي:

1- قرار وزير الاقتصاد والمالية وإصلاح الإدارة رقم 679-20 صادر في 18 من جمادى الآخرة 1441 ( 13 فبراير 2020 ) بتحديد قائمة المؤسسات العمومية والمقاوالت المستفيدة من موارد مرصدة أو إعانات من الدولة والمطالبة بتقديم برمجتها، جريدة رسمية رقم 1927 عدد 6870 بتاريخ 8 شعبان 1441 بتاريخ 2 ابريل 2020. وتجدر الإشارة أن هذا القرار جاء لنسخ قرار وزير الاقتصاد والمالية رقم 551-18 الصادر في جمادى الآخرة 1439 ( 21 فبراير 2018 ) بتحديد قائمة المؤسسات العمومية والمقاوالت العمومية المستفيدة من موارد مرصدة أو إعانات من الدولة والمطالبة بتقديم برمجتها الميزانية متعددة السنوات للجان البرلمانية المعنية ، جريدة رسمية رقم 1603 عدد 6658 بتاريخ 4 رجب 1439 بتاريخ 22 مارس 2018.

للإشارة لقد كان عدد المؤسسات او المقاوالت العمومية التي تستفيد من الموارد المرصدة أو من إعانات الدولة بموجب قرار وزير الاقتصاد والمالية الصادر بتاريخ 22 مارس 2018 يبلغ 117 بينما بلغ 132 بمقتضى قرار وزير الاقتصاد و المالية وإصلاح الإدارة الصادر بتاريخ 2 أبريل 2020 أي بزيادة 15 مؤسسة عمومية أو مقاوله عمومية.

<sup>474</sup> -Guide de la programmation budgétaire triennale, loi organique relative à la loi de finances, Performance, Responsabilité, transparence. Ministère de l'Economie et des Finances, page 18.

| الاستهداف                                                                    | النطاق                                                                  |                                    | نوع البرمجة                       |
|------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|------------------------------------|-----------------------------------|
| -نققات التسيير<br>-نققات الاستثمار                                           | الميزانية العامة                                                        | مجموع القطاعات الوزارية و المؤسسات | برمجة ميزانية اجمالية لثلاث سنوات |
| -المداخل<br>-نققات الاستغلال والاستثمار                                      | مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة                                       |                                    |                                   |
| - المداخل<br>- النفقات                                                       | الحسابات المرصدة لأمر خصوصية                                            |                                    |                                   |
| - مداخيل جانبية<br>- مداخيل غير جانبية                                       | المداخل                                                                 | مداخيل وتكاليف الدولة              | برمجة ميزانية شاملة لثلاث سنوات   |
| -نققات التسيير<br>-النفقات المتعلقة بخدمة الدين العمومي<br>- نفقات الاستثمار | النفقات                                                                 |                                    |                                   |
| -نققات التسيير<br>-نققات الاستثمار                                           | الميزانية العامة                                                        |                                    |                                   |
| -نققات الاستغلال<br>- نفقات الاستثمار<br>-النفقات                            | مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة                                       | حسب القطاع الوزارى او المؤسسة      | برمجة ميزانية وزارية لثلاث سنوات  |
| - مداخيل عامة                                                                | الحساب المرصد لأمر خصوصية                                               |                                    |                                   |
| - نفقات الاستغلال / التسيير<br>- نفقات التحجير/ الاستثمار                    | حسب صنف المؤسسات والمقاولات العمومية، الموجودة تحت وصاية القطاع الوزارى |                                    |                                   |

لإعداد هذا البيان التوضيحي، تم الاعتماد على دليل البرمجة الميزانية لثلاث سنوات الذي

أصدرته الوزارة المكلفة بالمالية

ثانيا: قابلية البرمجة الميزانية لثلاث سنوات للتحيين

يتم تحيين البرمجة متعددة السنوات، على النحو المحدد في القانون التنظيمي لقانون المالية، كل سنة؛ وعليه فإن بيانات السنة الأولى تتوافق مع بيانات مشروع قانون المالية للسنة المعنية (N) و تقدم البيانات المتعلقة بالسنتين التاليتين (N + 1) و (N + 2) قصد الاستئناس أو الإرشاد شريطة أن تكون كذلك واقعية.

تتم مراجعة هذه البرمجة كل سنة، من أجل الأخذ بعين الاعتبار المعطيات المالية المتوفرة، ولا سيما التغييرات التي قد يعرفها الوضع الاقتصادي. وهكذا يتم تحديث معطيات السنة (N+1) وتتم إضافة سنة جديدة.

ثالثا: وضع البرمجة الميزانية لثلاث سنوات

لقد اعتمد المغرب على البرمجة الميزانية لثلاث سنوات التي تم التنصيص عليها في المادة الخامسة من القانون التنظيمي لقانون المالية لسنة 2015، والتي استمدتها من الممارسات الفضلى التي تبنتها مجموعة من الدول، حيث عمد إلى نهج مقارنة تقوم على جمع مقترحات القطاعات الوزارية ومقارنتها مع الإطار العام للميزانية الذي تم وضعه مسبقا.

وقبل التطرق إلى مراحل وضع هذه البرمجة في المغرب (ب) يستحسن التعرّيج على بعض الممارسات الفضلى المعمول بها دولياً، لوضع هذه البرمجة (أ)، وقبل هذا وذاك، لا بد من الإشارة إلى أن الطريقة المثلى، التي توصي باتباعها، مؤسسة دولية مهتمة ومتبعة لهذه البرمجة الميزانية، من مستوى صندوق النقد الدولي بمناسبة إعداد الميزانية، يتعين أن تكون على الشكل التالي:

- ✓ تقديم لمختلف القطاعات الوزارية و الوكالات، منشور يتضمن جميع جوانب الميزانية بصفة شاملة وواضحة، ويتضمن الأسقف المصادق عليها في إطار المجلس الوزاري؛
- ✓ وضع جدول زمنية سنوية للميزانية، مع منح الوقت اللازم لمختلف القطاعات الوزارية، والقطاعات، والوكالات، لوضع تقديراتها الملائمة بالتفصيل، وفي الوقت المناسب.

#### أ: الممارسات الفضلى

لا شك أن كل دولة تعتمد في تدبير منظومتها المالية على مقارنة تأخذ بعين الاعتبار مجموعة من العوامل الداخلية والخارجية، فعلى المستوى النظري، فإن المقارنة الموصى باعتمادها، في وضع البرمجة المتعددة السنوات، تتم على مرحلتين، وتنعت بالمقارنة الاستراتيجية، حيث تهدف من جهة، إلى ضمان الانضباط الميزانياتي والماكرواقتصادي، وكذا ضمان التطابق، بين رصد الموارد لمختلف القطاعات الوزارية والأهداف الاستراتيجية المحددة سلفاً، وتهدف، من جهة ثانية، إلى تحميل مسؤولية برمجة النفقات وتنفيذها للقطاعات الوزارية، مع مراعاة واحترام الإكراهات المالية التي تحددها السياسة الماكرواقتصادية في تطابق تام مع الاستراتيجيات القطاعية.

#### ب: مراحل البرمجة الميزانية لثلاث سنوات

من خلال الجدول التوضيحي المبين أسفله، تظهر مختلف المراحل التي تقطعها البرمجة الميزانية لثلاث سنوات التي اعتمدها المغرب، وذلك تطبيقاً لمناشير السيد رئيس الحكومة، التي تبين مختلف الأشواط والعمليات الواجب سلكها أثناء إعداد هذه البرمجة.

| المراحل                                             | الانشطة                                                                                                                                               | الوثائق                                                                                                 |
|-----------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| مرحلة البرمجة والتأطير (يناير - منتصف شهر يوليو)    | اعداد الاطار الماكر واقتصادي شامل والتوجهات العامة لثلاث سنوات                                                                                        | منشور 15 مارس                                                                                           |
|                                                     | تقديرات القطاعات الوزارية للتوقعات المرجعية والنفقات الجديدة                                                                                          | مشاريع نجاعة الاداء / البرمجة الميزانية لثلاث سنوات الخاصة بالوزارات                                    |
|                                                     | تجميع، من طرف الوزارة المكلفة بالمالية، لمشاريع البرمجة الميزانية لثلاث سنوات واعداد اسقف النفقات حسب الوزارات                                        | البرمجة الميزانية العامة لثلاث سنوات والبرمجة الميزانية المعتمدة لثلاث سنوات                            |
| مرحلة التشاور ( منتصف يوليو الى غاية 31 منه)        | تقديم الوزارة المكلفة بالمالية لمشاريع البرمجة الميزانية العامة والبرمجة الميزانية المعتمدة امام مجلس الحكومة والبرمجة الميزانية العامة امام البرلمان | البرمجة الميزانية العامة لثلاث سنوات والبرمجة الميزانية المعتمدة لثلاث سنوات بعد تحيينها                |
| مرحلة اعداد الميزانية المفصلة ( شتتبر - 20 اكتوبر   | اعداد المذكرة التوجيهية والرسائل التأطيرية لمشروع قانون المالية والتحيين الارشادي للسنتين المقبلتين                                                   | مشروع قانون المالية، ميزانيات القطاعات الوزارية، المشاريع المحببة لنجاعة الاداء والبرمجة متعددة السنوات |
| مرحلة المناقشات واعتماد الميزانية ( اكتوبر - دجنبر) | الدراسة والتصويت على مشروع قانون المالية                                                                                                              | قانون المالية، كراسات والمشاريع النهائية لنجاعة الاداء والبرمجة متعددة السنوات                          |

لإعداد هذا البيان التوضيحي، تم الاعتماد على دليل البرمجة الميزانية لثلاث سنوات الذي أصدرته وزارة المالية

رابعا: البرمجة الميزانية كنقطة التقاء استراتيجيات القطاعات الوزارية والميزانية السنوية

تسمح إلتقائية الاستراتيجيات الأساسية للتنمية، بوضع ربط منطقي ومنسجم بين الرؤية المستقبلية للأهداف الاستراتيجية والسياسات القطاعية، وفي هذا الإطار تهدف البرمجة لثلاث سنوات إلى خلق رابط بين الاستراتيجية الوزارية والميزانية السنوية، من خلال تحديد خارطة طريق تؤدي إلى تحقيق الأهداف المسطرة والقيام بالتقويمات المناسبة لتفعيل الالزامات المتعهد بها.

ويمكن حصر الأطوار التي تؤسس لها هذه الاللتقائية في أربعة وهي : التخطيط، البرمجة، وضع الميزانية، التتبع ثم التنفيذ. وارتباطا بالمنهجية التي تفرضها هذه الأطوار أو المراحل السابقة الذكر، تتم برمجة التوجهات الاستراتيجية متوسطة أو بعيدة المدى إلى سياسات عمومية واستراتيجيات وزارية، حسب السياق الوطني والظرفية الاقتصادية.

يتم وضع البرامج المراد تنفيذها، من خلال الاستراتيجية الوزارية، بطريقة تسمح بتحديد الأولويات والأهداف الناجعة وكذا الخطط التي تؤدي إلى تحقيقها.

لهذه الغاية، يجب أن تندرج استراتيجيات البرامج في إطار منظور ميزانية لثلاث سنوات تسمح، ببرمجة نفقات كل وزارة أو مؤسسة حسب نفس المدة. مما سيسمح بتقييم الشأن العمومي، والتأكد

من مدى تقدم الإنجازات مقارنة مع ما تم التعهد به، ولهذه الغاية فإن القطاعات الوزارية وكذا المؤسسات المعنية مجبرة على تقديم الوثائق والتقارير الخاصة ببلوغ الأهداف المتوخاة من عدمه، وكذا آثارها وديمومتها، وذلك بغية القيام بالتقويمات اللازمة، وإن اقتضى الحال، إعادة تعبئة الجهود الميزانية لتحقيق التوجهات الاستراتيجية المعلنة في السابق.

#### المطلب الثاني: البرمجة متعددة السنوات في القانون المقارن

من أجل إبراز الأهمية التي تكتسبها البرمجة متعددة السنوات التي اعتمدها المغرب لتطوير منظومته، والوقوف على مزايا هذه البرمجة متعددة السنوات وبعض القيود التي قد تحد من فعاليتها كألية مستجدة في القانون التنظيمي لقانون المالية لسنة 2015 (فقرة ثانياً)، لا بد من الرجوع إلى الظروف المصاحبة لاعتماد البرمجة متعددة السنوات بفرنسا (فقرة أولى)، بدءاً (أولاً) بالعمل على تقوية البرمجة المتعددة السنوات ثم إبراز مدى اعتبار البرمجة متعددة السنوات كإصلاح تديري داخل مناخ سياسي (ثانياً) والانتهاج (ثالثاً) وأخيراً إلى تبيان كيف اعتمدت المنظومة المالية بفرنسا قانون البرمجة الميزانية المتعددة السنوات كإصلاح تديري داخل مناخ سياسي.

#### أولاً- تقوية البرمجة المتعددة السنوات بفرنسا

مما لا مرأى فيه، أن البرمجة متعددة السنوات تدخل في إطار الإصلاحات المالية التي قامت بها فرنسا على غرار باقي دول العالم المؤمنة بهذا النوع من التدبير المالي، إذ اعتبرتها من بين الأدوات التي من شأنها إن تساهم في تحقيق حكمة مالية حيث تسمح بوضع تخطيط منهجي للسياسات العمومية في منظور متعدد السنوات.

يلاحظ المؤلفان أندري باريلاري وميشيل بوفوي<sup>475</sup> أنه في فرنسا، كما في دول المعمور، يشكل تنزيل الحكامة المالية الجديدة المبنية على مسؤولية الفاعلين السياسيين والإداريين، عنصراً رئيسياً لتحول الدولة إلى دولة برلمانية وديمقراطية، دون أن ينتبه الكثير إلى ذلك التحول، حيث إن هناك من يعتبر أن الأمر يتعلق فقط بتقنيات قانونية وميزانية ومحاسبية، ولكن الأمر في واقع الحال لا يعتبر كذلك، إذ أصبح الاستناد إلى منظور متعدد السنوات كتدبير مالي ناجع من شأنه أن يمنح للمدبرين رؤية استراتيجية للنفقات والموارد وتتبع السياسات العمومية وتقييمها.

<sup>475</sup>-André Barilari, et Michel Bouvier, la LOLF et la nouvelle gouvernance financière de l'Etat, 3<sup>e</sup> édition, lextenso éditions- LGDJ, 2010, page 22.

وفي نفس السياق القائم على التخطيط للمستقبل في منظوره المتوسط على الأقل، خلص، Renaud de la Genière رونود دو لاجينيير منذ سنة 1976<sup>476</sup>، منذ ثلاثة أو أربعة عقود مضت، إلى أن عملية البرمجة متعددة السنوات، تتيح لمختلف الفاعلين العموميين وكذا المدبرين الماليين، المجال من الناحية الزمنية، لتكوين رؤية واضحة، ليس فقط، لوضع سياسة عمومية، وإنما لتنفيذها وكذا تقييمها، حيث أشار إلى أن "البرمجة متعددة السنوات تشكل الخلاصة الأكثر تقدماً لمفاهيم الميزانية الحديثة"<sup>477</sup>. ومع ذلك، ورغم هذا الإقرار، الذي تقاسمه معه، ولفترة طويلة، عدد من خبراء المالية العامة، فإن تنفيذه واجه مسارا صعبا، على اعتبار أن مبدأ سنوية الميزانية يقيد الفعل الإداري ضمن زمن محدود، وبالتالي لا يسمح بقياس أثر القرارات المالية في الزمن.

في فرنسا، كان يجب انتظار سنة 2008، أولا، لوضع مجموعة من الإجراءات لتكريس أسس الميزانية المتعددة السنوات في إطار المراجعة العامة للسياسات العمومية، ثم ثانيا، مراجعة الدستور الصادر في 23 يوليو 2008 والذي يقدم مفهوم تعددية السنوات في المادة 34 منه، والتي أصبحت معه، بعد هذا التعديل البرمجة المالية متوسطة الأجل مبدأ من مبادئ سياسة الميزانية متعددة السنوات في السنوات الأخيرة، ولقد تم إرساء هذه البرمجة متعددة السنوات استجابة لضرورتين اثنتين ذواتا طابع مالي<sup>478</sup>، تتعلق الأولى بالمديونية المستفحلة بإكراهات الجيران الأوروبيين وأما الثانية فمرتبطة بالتفكير في التحكم في المالية العمومية.

أما في المملكة المتحدة، فقد تم اعتبار الميزانية متعددة السنوات، إصلاحا عميقا للمالية العامة، إذ تم إعداد أول ميزانية متعددة السنوات سنة 1998<sup>479</sup>، وتتم كل برمجة متعددة السنوات بناء على بيان استعراض النفقات الذي ينتهي الى تحديد ميزانيات متعددة السنوات المفصلة حسب القطاعات الوزارية. وتعتبر هذه البيانات بمثابة تمارين داخلية للحكومة في مجال التخطيط، وتبقى

---

476-Renaud devereuxjude de la Gekiere de la Ramé de spépres (1925-1990) Haut fonctionnaire Francais, Gouverneur de la Banque de France(1979-1984), Président des Hautes études scientifiques (1978-1985), Sous- Gouverneur de la Banque de France (1974-1979), Directeur du Budget (1966- 1974).

<sup>477</sup> - André Barilari , et Michel Bouvier, la LOLF et la nouvelle gouvernance financière de l'Etat, 3° édition , lextensio éditions- LGDJ, 2010, page 36.

<sup>478</sup> -André Barilari , et Michel Bouvier, la LOLF et la nouvelle gouvernance financière de l'Etat, 3° édition , lextensio éditions- LGDJ, 2010, page 38.

<sup>479</sup> -Richard Hugues, La bonne Gouvernance des Finances Publiques dans le monde, LGDJ, lextensio- editions, paris, 2009, page 227.

مسطرة المصادقة البرلمانية سنوية، لكن يجب أن تقدم التراخيص الخاصة بالنفقات أمام البرلمان كل سنة ويجب أن تحترم الوزارات سقف ثلاث سنوات، ومن أجل تقوية الشفافية، يمنح سقف معين لجزء من نفقات الإدارات العمومية، ولا يمكن أن يتعدى سقف متعدد السنوات 40% من النفقات لأنها قابلة للتغيير أو تكتسي طابعا حساسا حسب الظرفية، وتضم التغطية الاجتماعية، تحملات المديونية، وجزء من نفقات الجماعات المحلية، وفيما يخص 60% المتبقية التي تغطي جل السياسات العمومية كالصحة والتعليم والداخلية والدفاع فتحدد لها أسقف على ثلاث سنوات حسب كل وزارة وذلك من أجل احترام مبادئ الميزانية.

### ثانيا- البرمجة المتعددة السنوات اصلاح تدييري داخل مناخ سياسي

كجزء من التقرير المقدم للحكومة الفرنسية سنة 2006<sup>480</sup> بشأن تنفيذ القانون التنظيمي للمالية، اقترح منظرو هذا القانون التنظيمي، آلان لامبرت Alain Lambert وديديه ميغود Didier Migaud، "الانخراط بحزم في مسار "التدبير متعدد السنوات للمالية العامة، على أساس، وضع حد أقصى للإنفاق لمدة ثلاث سنوات، حيث أكدوا أن الآثار الايجابية لهذا النوع من التدبير لذا جيران فرنسا، واضحة بما فيه الكفاية. وفي هذا الاطار، أعلن رئيس الجمهورية الفرنسية رسميًا عن برمجة الميزانية متعددة السنوات في 12 ديسمبر 2007<sup>481</sup>، وذلك بمناسبة انعقاد أول مجلس لتحديث السياسات العمومية، حيث قال: "سنضع ميزانية متعددة السنوات للفترة 2009-2011 تتماشى مع مسار المالية العامة، ويتعلق الامر بإحداث ثورة في تدييرنا الاداري". وهكذا، ولأول مرة، يتم اعتماد هذه البرمجة المتعددة السنوات، بمناسبة إعداد ميزانية 2009،

على مدى فترة تتوافق مع فترة المراجعة العامة للسياسات العمومية (ثلاث سنوات).

غير أن هذا التدبير الجديد لا يؤثر على مضمون مبدأ السنوية لأن قوانين المالية السنوية، هي التي تكتسب وحدها القوة الملزمة، حيث يواصل البرلمان التصويت عليها في الخريف<sup>482</sup>. كما يجب التأكيد على أن هذه البرمجة مقتصرة على نفقات الدولة، وهي تتعلق بالبرامج، أي السياسات العمومية.

<sup>480</sup> -Alain Lambert et Didier Migaud, « la mise en œuvre de la LOLF », rapport au gouvernement, octobre 2006.

<sup>481</sup> -Raymond Muzellec et matthieu Conan, Finances Publiques, Etat, sécurité sociale, Collectivités territoriales, Union européenne, éditions –DALLOZ -16 édition 2013, Imprimerie CHIRAT France, page 194.

<sup>482</sup> - André Barilari , et Michel Bouvier, la LOLF et la nouvelle gouvernance financière de l'Etat, 3<sup>e</sup> édition , l'extenso éditions- LGDJ, 2010, page 39.

### ثالثا- قانون البرمجة الميزانية: إصلاح سياسي من أجل أهداف تديرية

تم سن قانون البرمجة المتعددة السنوات للميزانية العامة بموجب المراجعة الدستورية الصادر بتاريخ 23 يوليو 2008، إذ انصب التعديل على الفصل 34 من الدستور الذي كان ينص في السابق على أنه "يتم تحديد التوجهات متعددة السنوات للمالية العامة من خلال قوانين البرمجة، وهي بذلك تتوافق مع هدف توازن حسابات الإدارات العمومية"<sup>483</sup>. وأصبح بعد التعديل يتضمن مقتضى إضافيا ينص على أنه "تحدد قوانين البرمجة أهداف عمل الدولة".

يلاحظ أن قوانين البرمجة كانت تقتصر قبل التعديل على الشأن الاقتصادي والاجتماعي للدولة<sup>484</sup>، وبعد التعديل الدستوري، أصبحت تمتد إلى كل أعمال الدولة، بمعنى أنه يجب أن تندرج جميع سياسات الدولة في منظور زمني معين، بقيت الإشارة إلى أن الفصل 34 من حيث المبدأ، جاء، من جهة ليجعل البرمجة المتعددة السنوات تشمل كامل السياسات العمومية (الدولة، الجماعات المحلية، الضمان الاجتماعي)، ومن جهة أخرى بهدف توازن الحسابات العمومية. يجب التذكير أن قانون البرمجة ليس إلزامياً بأي حال من الأحوال من الناحية المالية، غير أنه، ومن أجل التحكم في المالية العامة، يجب النظر إليها بصورة شاملة، بمعنى أنها تأخذ بعين الاعتبار كل نفقات وموارد القطاع العام بأكمله، وهو الأمر الذي أكدته رئيس لجنة المالية بمجلس الشيوخ الفرنسي (18 يوليوز 2002 - 06 أكتوبر 2011) JEAN Arthuis، حين قال "إن قوانين البرمجة لا تعتبر قوانينا للمالية، وإنما يتعلق الأمر بالتزام أخلاقي الذي لا يمنح أي ضمانات لتحقيق النتائج المرجوة"<sup>485</sup>. ولئن كان الأمر كذلك فإن قوانين البرمجة تتضمن ميزانية الدولة لثلاث سنوات في صورة برمجة لنفقات الدولة في إطار المالية العامة<sup>486</sup>.

<sup>483</sup> - Article 3 de la Loi constitutionnelle n° 2008- 724 du 23 Juillet 2008 de modernisation des institutions de la Ve République.

<sup>484</sup> -Raymond Muzellec et matthieu Conan, Finances Publiques, Etat, sécurité sociale, Collectivités territoriales, Union européenne, éditions –DALLOZ -16 édition 2013, Imprimerie CHIRAT France, page 194

<sup>485</sup>-André Barilari, et Michel Bouvier, la LOLF et la nouvelle gouvernance financière de l'Etat, 3° édition , Lextenso éditions- LGDJ, 2010, page 39.

<sup>486</sup> -Eric Woerth, Ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique, allocution d'ouverture de la IV Université de printemps de Finances Publiques, La bonne Gouvernance des Finances Publiques dans le monde, LGDJ, Lextenso- Editions, paris, 2009, page 8.

في المملكة المتحدة تم اعتماد البرمجة متعددة السنوات، على غرار باقي دول العالم، من أجل تحسين الحكامة المالية، إذ أنها، أولاً، تساعد على القيام بإصلاحات بنيوية وتحقيق نوع من الاقتصاد في استعمال الموارد، حيث إن تحديد الأسقف المالية يرسم سنوات متعددة يمكن من<sup>487</sup> :

- توضيح حجم وقدرة الاقتصاد على استعمال الاعتمادات على امتداد السنوات القادمة؛
- فرض وضع إصلاحات مستديمة عوض إجراءات مؤقتة للتقشف؛
- الحث على عدم تحقيق اقتصاد في استعمال الاعتمادات خوفاً من أن تصادرها الخزينة؛
- السماح للخزينة بملاحظة، ليس فقط النفقات المنجزة، ولكن أيضاً الاعتمادات التي تم اقتصادها في النهاية.

#### مزايا البرمجة متعددة السنوات ومحدوديتها

إذا كانت للبرمجة على مدى عدة سنوات عدة مزايا من حيث إنها تمنح، من جهة، لصناع القرار الوقت اللازم لتنفيذ سياسة ما، وتتيح، من جهة، أخرى للمدبرين الوقت والرؤية الواضحة من أجل حسن التصرف وتحمل المسؤولية (أولاً)، فإن هذه البرمجة تواجهها بعض التحديات التي تقيد تنزيلها على الوجه المطلوب.

#### أولاً : مزايا البرمجة المتعددة السنوات

يشكل إدراج الميزانية في منظور متعدد السنوات مرحلة جوهرية في أفق ترسيخ منطق تحديث التدبير العمومي، إذ إن رصد الاعتمادات حسب الأهداف، من شأنه أن يساهم في تعزيز تماسك أفضل لتدبير الشأن العام، وتفادي تشتيت الجهود المبذولة في تدبير السياسات العمومية في الزمان المكان.

دأباً على ما سار معمولاً به في سائر دول العالم، عمل المغرب مسaire هذا المنظور الجديد لإعداد وتنفيذ ومراقبة الميزانية، إذ إنه لم يعد من المقبول إعداد ميزانية الدولة لسنة واحدة على أساس أن الميزانية ستظل نتيجة لذلك، حبيسة منظور زمني ضيق، لا يتوافق مع المدد الزمنية التي يتطلبها إنجاز البرامج، خاصة الكبرى منها، ناهيك عما يقتضيه تقديم حالة تقدم الأشغال الخاصة بها

<sup>487</sup> -Richard Hugues, La bonne Gouvernance des Finances Publiques dans le monde, LGDJ, l'extensio- editions, paris, 2009, page 229.

بصفة مسترسلة ثم ترتيب بعد ذلك الآثار في حالة حصول أي اختلالات محتملة أثناء إنجازها وذلك إعمالا لمبدأ ربط المسؤولية بالمحاسبة.

إذا كانت البرمجة متعددة السنوات المنصوص عليها في القانون التنظيمي 130-13 لقانون المالية لسنة 2015، تشكل أساسا لاعتماد برمجة لثلاث سنوات قابلة للتحيين كل سنة، فإنها، من جهة، تهدف إلى خلق الانسجام بين كل مكونات الجهاز التنفيذي الذي سيشتغل ضمن البرنامج، الذي يتحدد مدى تنفيذه خارج إطار السنة بل أن أهم ما تخوله البرمجة المتعددة السنوات، هو تقديم الحسابات ونتائج تنفيذ البرامج من قبل المسؤولين بمعنى أن هذا النوع من التدبير يسير في نفس اتجاه الحكامة الجيدة بما أنه يفسح المجال لإقرار المسؤوليات التي هي مبدأ أساسي في الحكامة الجيدة<sup>488</sup> والتي تسمح أساسا، ومن باب أولى بإدراج المالية العامة في منظور متعدد السنوات وذلك من أجل بلوغ الأهداف التالية:

- احترام أولا، الضوابط المالية من خلال ضمان الملاءمة بين الإمكانيات التي تتيحها الميزانية والإكراهات التي يفرضها الإطار الماكرو اقتصادي للدولة، وثانيا رصد الاعتمادات المالية حسب الأولويات الاستراتيجية الوطنية من جهة وحسب السياسات القطاعية من جهة ثانية، وثالثا وأخيرا ضمان تقديم خدمات عمومية ذات جودة وبأقل تكلفة.
- توفير للمدبرين العموميين إطارا يسمح لهم بتتبع نجاعة برامجهم، إن على مستوى الفعالية أو جودة الخدمات التي يقدمونها للمواطنين.
- تقوية الشفافية بين جميع الأطراف المتدخلة في التدبير العمومي سواء؛ البرلمان، المواطنين، وكذا الشركاء الوطنيين أو الأجانب، وذلك من خلال، إعداد الوثائق الخاصة بالميزانية والنجاعة لإغناء المعلومة الميزانية، بغية تقوية دور البرلمان في مراقبة المالية العامة.

ثانيا: مظاهر القصور والمحدودية في البرمجة متعددة السنوات

إلى حدود سنة 2020، لا زال يبدو من الصعب القول بأن هذه البرمجة قد أخذت فعلا مسارها الصحيح، سواء بالنسبة للقطاعات الوزارية، وكذا للمؤسسات العمومية والمقاولات العمومية المستفيدة من موارد مرصدة أو إعانات من الدولة، خاصة وأن المشرع المغربي ربطها بمؤشرات النجاعة

<sup>488</sup> - نجاة العماري، البرمجة المتعددة السنوات في القانون التنظيمي للمالية الجديد، دفاتر الحكامة، القانون التنظيمي

رقم 130-13 لقانون المالية ورهانات دستور 2011، العدد 2، مطبعة بني ازناسن، دجنبر 2015، ص: 79.

التي تستلزم إعداد تقارير نجاعة الاداء بمؤشرات قابلة للقياس وبعثها سنويا إلى الوزارة المكلفة بالمالية التي تحيلها، قبل إرسالها إلى البرلمان، على المفتشية العامة للمالية قصد فحص هذه التقارير، وبصفة عامة فإن صعوبة مرد ذلك يعود إلى عوامل شكلية (أ) وأخرى موضوعية (ب).

#### أ- العوامل الشكلية

فأما بالنسبة للعوامل الشكلية فتتمثل أولا، في كون هذه التجربة لا زالت فتية وتحتاج مزيدا من الوقت كي تتمرس القطاعات الوزارية على الميكانيزمات التي تتحكم فيها وإدراك مراميها ومقاصدها، وثانيا، في كون نقص في تكوين الأطر الساهرة على إعداد هذه البرمجة لدى القطاعات الوزارية المختلفة، ناهيك ثالثا وأخيرا على عدم السلاسة في تقاسم المعلومات بين الوزارة المكلفة بالمالية وباقي الوزارات. ومهما يكن من أمر، فإن المقتضيات القانونية التي تؤسس لثورة في مجال إصلاح المالية العامة، من هذا الجانب على الأقل، قد تبدو صعبة التحقق ولكن ليست مستحيلة تماما.

#### ب- العوامل الموضوعية

تعتبر قاعدة السنوية من بين القيود التي واجهتها عملية تنزيل البرمجة المتعددة السنوات على اعتبار أن هذه القاعدة تعتبر من المبادئ الأساسية التي قامت وتقوم عليها المالية العامة منذ نشأتها. لم يرق المشرع الفرنسي بمراجعة قاعدة السنوية منذ سنة 2001، من أجل السماح باعتماد ميزانيات متعددة السنوات قابلة للتحيين إلا بعد مضي سبع سنوات عن إصدار القانون التنظيمي للمالية<sup>489</sup> أي بمناسبة المراجعة الدستورية التي عرفها دستور 1958 في يوليو 2008<sup>490</sup> وقد أخذت هذه المراجعة بعين الاعتبار صعوبة التطبيق الصارم من طرف منظومة المالية العامة المعاصرة لهذه القاعدة، ومن تم فإن غالبية السياسات العمومية حاليا تنفذ على مدى سنوات. ناهيك عما تفرضه الالتزامات المفروضة من قبل الاتحاد الأوروبي على الدولة الفرنسية، وكذا إكراهات العملة الموحدة وإكراهات تفعيل ميثاق الاستقرار، وهكذا يبدو واضحا أن مبدأ سنوية الميزانية يقيد الإجراءات الإدارية ذات الصلة على المدى القصير ولا يسمح، علاوة على ذلك، بقياس أثر القرارات الميزانية.

#### أولا- مبدأ سنوية الميزانية

<sup>489</sup> - Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances, version initiale sur le site de Légifrance.

<sup>490</sup> - جاء في الفقرة الاخيرة من الفصل 34 من دستور الجمهورية الفرنسية الذي تم تعديله بتاريخ 25 يوليو 2008: "تحدد قوانين البرمجة الهدف من عمل الدولة؛ وتحدد، بموجب قوانين البرمجة، التوجهات المتعددة السنوات للمالية العامة، وتندرج ضمن الأهداف الرامية إلى تحقيق توازن حسابات الإدارات العمومية.

ظهر هذا المبدأ، بحمولته السياسية بفرنسا غداة الثورة، إذ يعكس الرغبة في تكريس الممارسة الديمقراطية، والتي كانت تتطلب، في ذلك الوقت، الاعتراف الضروري للسلطة التشريعية بالتفوق على السلطة التنفيذية، ومن هنا جاءت فكرة تحديد فترة الميزانية في سنة واحدة بحيث يمكن للبرلمان، بصفته السلطة المختصة لاتخاذ قرار بشأن الضرائب، التوفر على وسائل عمل لمراقبة عمل الحكومة في فترة زمنية معقولة وهي السنة، وبالتالي يجب أن تتوافق السنة المالية مع ميزانية واحدة فقط<sup>491</sup>.

يعني مبدأ سنوية الميزانية ضمناً الترخيص السنوي للميزانية، وسنوية التنفيذ المحاسباتي. بمعنى أنه يتم التصويت على الميزانية سنوياً وللسنة واحدة فقط، ويعد هذا المبدأ سنده في الالتزام السنوي بالتصويت على الضريبة من قبل الهيئة التشريعية التي أقرها الدستور الفرنسي لسنة 1791 بموجب المادة الأولى من الفصل الخامس التي تنص على ما يلي "يتم تداول المساهمات العمومية وتحديدها كل عام من قبل الهيئة التشريعية ولا يمكن أن تستمر إلى ما بعد اليوم الأخير من الولاية المالية، إذا لم يتم تجديدها صراحة"<sup>492</sup>.

تم التأكيد على هذا المبدأ اعتباراً من دستور 3 سبتمبر 1791، والذي تمت الموافقة عليه مرة أخرى بموجب قانون 26 مايو 1817، وهذا المبدأ يستمد مشروعيته حسب المجلس الدستوري الفرنسي، من المادة 47 من الدستور. وقد تم تكريسه بموجب أحكام الأمر الصادر في 2 كانون الثاني (يناير) 1959 في المادة 2 منه التي تقر على أنه "ينص قانون مالية السنة على جميع الموارد والرسوم لكل سنة تقويمية ويفوضها" بينما نصت المادة 16 منه على ما يلي تتكون الميزانية من جميع الحسابات التي تصف للسنة التقويمية جميع الموارد والرسوم الدائمة ". ينص القانون التنظيمي للمالية لسنة 2001، من جانبه، على أن "تمتد السنة المالية على مدى سنة تقويمية (المادة 1) وأن الميزانية تصف لمدة عام كامل إيرادات ونفقات الميزانية (المادة 6) وأما التبريرات الموجودة وراء شرعية هذا المبدأ فيمكن إيجازها في:

- أسباب سياسية: تسمح قاعدة السنوية بمراقبة منتظمة للأموال العمومية؛

<sup>491</sup> - Harakat Mohamed Finances publiques et fragilité, tome 1, première édition, imprimerie el Maarif Al jadida, 2017, page 285.

<sup>492</sup> - STEPHANIE DAMAREY, La loi organique du 1 er aout 2001 relative aux lois de finances, Ellipes Edition marketing, 2 ° édition 2016, page 119.

• أسباب اقتصادية وتقنية: من الواضح أن مدة سنة التي تتطلبها الميزانية تتوافق مع إيقاع الأنشطة الاقتصادية، فمثلا المحصول الزراعي يمتد لسنة واحدة فقط، أما على المستوى التجاري فإن الشركات والمقاولات تضع حصيلتها المحاسبية مرة واحدة في السنة، بمعنى أن دخولها وحصيلتها تكون غالبا سنوية.

ومع صدور القانون التنظيمي للمالية بفرنسا سنة 2001<sup>493</sup>، أضحى من اللازم، التوفيق بين مبدأ سنوية الميزانية والتزامات الدولة الفرنسية على مدى سنوات متعددة، تجاه شركائها الاوروبيين، مع ضرورة مراعاة القيود المرتبطة لإطار التنفيذ السنوي<sup>494</sup>.

وهكذا، اعتمد هذا القانون التنظيمي، الإجراءات المنصوص عليها في مرسوم 1959، الذي يسمح بتعديل مبدأ السنوية، من خلال تقنية أذونات الالتزام واعتمادات الأداء، مع إمكانية ترحيل الاعتمادات من سنة ميزانية إلى أخرى أو حتى مع التدبير المحاسباتي لليوم الإضافي<sup>495</sup>.

وبالرجوع إلى التشريع المغربي، و من الناحية العملية، عرف هذا المبدأ، الذي أكدته دستور

2011 بعض الاستثناءات :

من خلال منطوق الفصل 75 الذي ينص على ما يلي " يصوت البرلمان، مرة واحدة، على نفقات التجهيز، التي يتطلبها، في مجال التنمية المخططات التنموية الاستراتيجية؛

ومن خلال مضمون المادتين الثانية والثالثة من القانون التنظيمي لقانون المالية لسنة 2015،<sup>496</sup> التي تقركلها على ضرورة احترام مبدأ السنوية كإطار عام لتنفيذ عمليات الميزانية، وبغية

<sup>493</sup> - Loi organique relative aux lois de Finances n° 2001- 692 publiée au JO du 2 aout 2001 et validée par le Conseil Constitutionnel ( décision n° 2001-448 DC du 25 juillet 2001).

<sup>494</sup> - STEPHANIE DAMAREY, La loi organique du 1 er aout 2001 relative aux lois de finances, Ellipes Edition marketing, 2 ° édition 2016, page 119.

<sup>495</sup> -STEPHANIE DAMAREY, La loi organique du 1 er aout 2001 relative aux lois de finances, Ellipes Edition marketing, 2 ° édition 2016, page 119.

496- تنص الفقرة الأولى من المادة الثانية من القانون التنظيمي لقانون المالية 13-130 على أنه لا يجوز أن ترحل الاعتمادات المفتوحة في الميزانية العامة برسم سنة مالية إلى السنة الموالية ، غير أن الاعتمادات المفتوحة برسم نفقات الاستثمار بالميزانية العامة وأرصدة الالتزام المؤشر عليها والتي لم يصدر الأمر بصرفها ، ترحل، ما لم ينص قانون المالية للسنة على خلاف ذلك في حدود سقف 30% من اعتمادات الاداء المفتوحة بميزانية الاستثمار لكل قطاع وزاري او مؤسسة برسم السنة المالية.

تأكيد أهمية قاعدة السنوية في تنفيذ الميزانية ومدى تقاطعها أو تضاربها مع آلية البرمجة. إذن يتبين من هاتين المادتين أن الأصل سواء في تنفيذ الميزانية هو الإطار السنوي.

فقانون المالية لسنة حسب المادة الثالثة من نفس القانون التنظيمي المشار إليه في الفقرة السابقة يتوقع لكل سنة مالية مجموع موارد وتكاليف الدولة وقيمتها وينص عليها ويأذن بها وذلك استنادا إلى البرمجة الميزانية الواردة في المادة الخامسة من نفس القانون التنظيمي 130-13. ويظهر جليا وبصورة صريحة مبدأ السنوية في الفقرة الثانية من نفس المادة التي تبين أن السنة المالية تبتدىء في فاتح يناير وتنتهي في 31 ديسمبر من نفس السنة. أما المادة 63 من ذات القانون التنظيمي فهي تقر عدم جواز ترحيل الاعتمادات المفتوحة في الميزانية العامة برسم سنة مالية إلى السنة الموالية، وغير خاف أن الحديث عن الميزانية العامة يحيل بصفة مباشرة في شقها المتعلق بالتكاليف إلى نفقات ميزانية التسيير ونفقات ميزانية الاستثمار وكذا النفقات المتعلقة بخدمة الدين العمومي، بمعنى أن ترحيل الاعتمادات من سنة إلى السنة الموالية لا يجوز احتراماً لمبدأ السنوية. إلا أن المشرع ارتأى أن يمنح للمدبرين الماليين استثناء مهما وإن كان مقيدا، أولا، لأنه لا يهيم إلا اعتمادات ميزانية الاستثمار دون نفقات التسيير ونفقات الدين العمومي وثانيا أن عملية ترحيل الاعتمادات لا يجب أن تتعدى سقف 30% من اعتمادات الأداء المفتوحة بميزانية الاستثمار لكل قطاع وزاري أو مؤسسة برسم السنة المالية.

من خلال ما سبق هل يمكن اعتبار البرمجة الميزانية لثلاث سنوات استثناء لقاعدة السنوية؟ أم تأكيد لها؟ يبدو وبدون مجازفة، القول أن البرمجة الميزانية لثلاث سنوات لا تتعارض مع مبدأ السنوية وإنما تعد آلية مساعدة لتكوين رؤية مستقبلية لدى المدبرين الماليين للتحقق من مآلات المال العام في نفس السنة وخلال السنوات الموالية.

ومن ثم فإن اعتمادات الأداء تسمح بإنجاز، في إطار سنوي، عملية استثمارية مدرجة كترخيص التزام، على أن يساوي إجمالي اعتمادات الأداء، المرصدة كل سنة لإنجاز النفقة، عند نهاية هذا الإنجاز، مبلغ الترخيص الممنوح.

وتنص المادة الثالثة من نفس القانون التنظيمي لقانون المالية 130-13 على ما يلي " يتوقع قانون المالية للسنة، لكل سنة مالية، مجموع موارد وتكاليف الدولة، وقيمتها وينص عليها ويأذن بها، وذلك استنادا إلى البرمجة الميزانية المنصوص عليها في المادة الخامسة أدناه، تبتدىء السنة المالية في فاتح يناير وتنتهي في 31 ديسمبر من نفس السنة.

## خاتمة

إذا كانت البرمجة متعددة السنوات تكتسي أهمية بالغة بالنظر إلى الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها كما تمت الإشارة إلى ذلك في الفقرة السابقة، فإن المنظومة الميزانية تواجها أيضا تحديات لا بد من التعامل معها بحزم وتتبع مستمر.

فعلى المستويين السياسي والمؤسسي، تقتضي البرمجة لثلاث سنوات، تحديد الأهداف الاستراتيجية الوطنية المرتكزة أساسا على الأولويات المعلنة في الخطاب الملكية والبرنامج الحكومي، والتوفر على الإرادة السياسية التي تمكن من وضع إطار مؤسسي مناسب يسمح بإقامة تحكيم بين القطاعات الوزارية، في حالة نشوء نزاعات بينها في ما يخص تدبير السياسات العمومية ذات الأولوية بالنسبة للمواطنين.

أما على المستويين التقني والمسطري، فإن البرمجة لثلاث سنوات ترمي إلى إعداد قوانين مالية سنوية وفق آجال متحكم فيها، وميزانية تتسم بالصدق، وتقديم توقعات ماكرواقتصادية وماكروميزانية ذات مصداقية، ووضع ميكانيزمات قبلية وبعديّة للتتبع والتقييم.

إذا كان المشرع قد أعاد التنصيص في مثن المادة الخامسة من القانون التنظيمي لقانون المالية 13-130 بمناسبة تعرضه للبرمجة لثلاث سنوات، على مراعاة الظرفية الاقتصادية والاجتماعية بعد ذكرها في المادة الأولى من نفس القانون التنظيمي، فإن ذلك لم يكن عبثا، وإنما نظرا للأهمية التي تكتسبها دراسة جميع العوامل الاقتصادية والاجتماعية التي يمكن أن تؤثر سلبا أو إيجابا أثناء إعداد قانون المالية، وذلك درنا لكل المخاطر التي قد تعترى البرمجة العادية المبنية على توقعات سليمة و قابلة التحقق على الرغم من أن الحكومة تمتلك، حتى بعد مصادقة البرلمان على قانون المالية السنوي، مجموعة من الآليات التي تمكنها من تعديل التوقعات المالية الأصلية أولا، عن طريق إعداد قانون مالية تعديلي كما وقع سنة 2020 لاحتواء تداعيات الجائحة وانعكاساتها السلبية خاصة على الاقتصاد الوطني، وثانيا من خلال إضافة اعتمادات مالية إضافية. لأن الإخفاق في حسن التوقع قد يعرض هذه البرمجة لعواقب وأفات غير محسوبة النتائج، إلا أنه ومع ذلك قد تطرأ أحداث فجائية أو نتيجة قوة قاهرة من شأنها أن تصيب سيرورة هذه البرمجة باختلالات نسبية أو جوهرية، كما هو الشأن بالنسبة لتداعيات جائحة كوفيد 19 التي هددت استقرار العالم بأكمله على جميع المستويات، نظرا ليس فقط، لوقوعها الخطير وغير المنتظر على اقتصاديات العالم المتحضر والمتخلف والسائر في طريق النمو على حد سواء، وإنما للرجة الخطيرة التي عرفتها عمليات البرمجة لميزانيات الدول، كل

الدول التي تعتمد هذا النموذج في تدبيرها المالي، إذ إن معظم هذه الدول لجأت، لمواجهة الانعكاسات الخطيرة لهذه الأفة، إما لمراجعة برمجتها الأصلية كلية أو بكيفية نسبية، بل ومنها، من اضطرت لإعداد قوانين مالية تعديلية في بحرسنة 2020 من أجل استيعاب الآثار المالية الوخيمة المترتبة عن الجائحة وتحويل معظم الاعتمادات المالية، التي كانت في الأصل مرصدة لبعض البرامج الاستثمارية العادية، لاقتناء المعدات والتجهيزات الطبية والأدوية لإنقاذ الأرواح البشرية من الهلاك كأولوية عند معظم الدول. هكذا تبدو محدودية البرمجة التي اعتمدها الدول كألية للتدبير المالي العمومي، وإن بدأت تكتسب، مع مرور الوقت، أهمية بالغة لكن اصطدامها بتداعيات هذه الجائحة وانعكاساتها السلبية دفع الكثير ممن اعتمدها ودافعوا عنها في السابق، ليس إلى التراجع عنها بصفة كاملة، وإنما التفكير في التعامل معها بحذر وبقظة وجعلها آلية تفاعلية مرنة، بإمكانها استيعاب كل التقلبات المحتملة الوقوع، وذلك عن طريق التخطيط المسبق للمخاطر المحتملة.