

حوكمة الميزانية الاتحادية
في دولة الإمارات العربية المتحدة
**Federal Budget Governance
in the United Arab Emirates**

رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون العام

إعداد الباحث: سالم سعيد سالم الدرمني

الرقم الجامعي: 1079135

إشراف

الدكتورة / رنا محمد غنيم

العام الدراسي

2021/2020 م

إقرار

أقر أنا الموقع أدناه الطالب/ سالم سعيد سالم الدرمني المقيد ببرنامج الماجستير في القانون العام أن هذا البحث المقدم مني للحصول على درجة الماجستير في القانون العام هو من نتاج عملي وجهدي العلمي الخالص، وأنه لم يسبق لي التقدم به لأي جهة علمية أو إدارية داخل الدولة أو خارجها للحصول على أي درجة علمية أخرى أو لأي سبب من الأسباب، وأن مضمون هذه الرسالة يعكس آراء الباحث الخاصة وهي ليست بالضرورة الآراء التي تتبناها الجهة المانحة للدرجة العلمية، كما أقر بقبول قيام الجامعة في حال إجازة الرسالة من قبل لجنة المناقشة بطباعتها ونشرها بالكيفية التي تراها محققة لأغراضها وأهدافها، دون أن يكون لي حق العدول عن هذا الإقرار بعد إجازة الرسالة.

اسم الطالب: سالم سعيد سالم الدرمني

الرقم الجامعي: 1079135

التاريخ: 31/8/2021

التوقيع:



قرار إجازة الرسالة

نوقشت هذه الرسالة وتم إجازتها من قبل أعضاء لجنة المناقشة بتاريخ: 31/8/2021 ، وقد قررت اللجنة اعتبار الطالب/ سالم سعيد سالم الدرمني ناجحاً ومنحه درجة الماجستير في القانون العام.

أعضاء لجنة المناقشة	الصفة	التوقيع	التاريخ
أ.د/ محمود سامي جمال الدين	رئيس اللجنة		
د/ رنا محمد غنيم	عضواً ومشرفاً		

بسم الله الرحمن الرحيم

(إِنَّ اللَّهَ يَأْمُرُكُمْ أَنْ تُؤَدُّوا الْأَمَانَاتِ إِلَىٰ أَهْلِهَا وَإِذَا حَكَمْتُمْ بَيْنَ النَّاسِ أَنْ
تَحْكُمُوا بِالْعَدْلِ، إِنَّ اللَّهَ نِعِمَّا يَعِظُكُمْ بِهِ، إِنَّ اللَّهَ كَانَ سَمِيعًا بَصِيرًا)
صدق الله العظيم

سورة النساء - الآية (58)

الإهداء

إلى من علمني النجاح والصبر ...

إلى من شجعوني على السعي لدروب العلم وطالما دعوا لي في ظلام الليل ...

إلى (والدي و والدتي) حفظهم الله ورعاهم ..

إلى (زوجتي وأبنائي) الأعزاء

إلى جميع إخواني وأخواتي ...

إلى كل من له فضل عليّ في مسيرة حياتي العلمية والعملية

أهديهم جميعاً ثمرة جهدي العلمي المتواضع ...

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه أجمعين وبعد،

أتقدم بخالص الشكر وعظيم التقدير إلى

الأستاذة الدكتورة/ رنا محمد غنيم الموقرة

والتي شرفت بتلقي مزيد من العلم على يديها خلال فترة إشرافها على هذه الرسالة

ولم تبخل عليّ بالنصح والتوجيه فلها كل الشكر جزاها الله خير الجزاء.

والله ولي التوفيق

ملخص الرسالة

حوكمة الميزانية الاتحادية في دولة الإمارات العربية المتحدة

إعداد الباحث: سالم سعيد سالم الدرمني - الرقم الجامعي: 1079135

إشراف الدكتورة/ رنا محمد غنيم

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى فاعلية وكفاءة تطبيق آليات ومبادئ الحوكمة على عمليات ومراحل الميزانية الاتحادية بدولة الإمارات العربية المتحدة، والوقوف على واقع تطبيق مبادئ الحوكمة (الشفافية - المشاركة - المساءلة والمحاسبة) على الميزانية الاتحادية في دولة الإمارات العربية المتحدة، وبيان أثر تطبيق مبادئ حوكمة الميزانية العامة في دولة الإمارات على كفاءة إدارة المال العام والإصلاح المؤسسي خلال الفترة من 2013 وحتى 2020م، واعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي، بغرض وصف وتحليل النصوص والمبادئ المتعلقة بحوكمة الميزانية الاتحادية في ضوء المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة، والتشريعات الوطنية ذات العلاقة بموضوع البحث، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن دولة الإمارات العربية المتحدة ومن خلال المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة، تتبنى أسلوباً متطوراً ونهجاً متكاملًا لإدارة المال العام، وذلك من خلال حوكمة كافة أبعاد الأنظمة المالية والنقدية والائتمانية، وبما يضمن التفسير المنضبط والواعي لأحكام القانون، ويسهم في رفع كفاءة الأداء المالي وترشيد الإنفاق العام والاستغلال الأمثل للمخصصات المالية على النحو الذي يساعد في تعظيم الموارد وحسن إدارتها، حيث وضعت وزارة المالية مجموعة من القواعد والنظم والعمليات للجهات الاتحادية تتعلق بتوفير وتحديد الموارد ومصادرها، وتخصيص المال العام وتحديد أوجه إنفاقه والضوابط ذات الصلة بما فيها الضوابط المحاسبية وإعداد التقارير المالية عنها.

ABSTRACT

Governance of the federal budget in the United Arab Emirates

Prepared by: Salem Saeed Salem Al Darmaki - ID No: 1079135

Supervised by: Dr. Rana Mohammed Ghaneem

This study aimed to clarify the effectiveness and efficiency of applying the mechanisms and principles of governance to the processes and stages of the federal budget in the United Arab Emirates, and to determine the reality of the application of the principles of governance (transparency - participation - accountability and accounting) on the federal budget in the United Arab Emirates. The research showed the impact of applying the principles of governance of the general budget in the UAE on the efficiency of public money management and institutional reform during the period from 2013 to 2020. This study relied on the descriptive and analytical approach, in order to describe and analyze texts and principles related to the governance of the federal budget in the light of Federal Decree-Law No. (26) of 2019 regarding finance. The research reached several results, the most important of which is that the United Arab Emirates, through Federal Decree-Law No. (26) of 2019 in the matter of public finance, adopts an advanced method and an integrated approach to managing public money through the governance of all the dimensions of the financial, monetary and credit systems, in a manner that ensures a disciplined and conscious interpretation of the provisions of the law, and contributes to raising the efficiency of financial performance and rationalization of public spending and optimal use of financial allocations in a way that helps in maximizing and managing resources well. As the Ministry of Finance has regulate a set of rules, systems and processes for federal authorities related to the provision and identification of resources and their sources, the allocation of public money and determining the aspects of its expenditure, and related controls including accounting controls and preparing its financial reports.

مقدمة

تعد الميزانية العامة صورة صادقة للأحوال الاقتصادية والاجتماعية للدولة خلال فترة من الزمن، وقد نجم عن ازدياد الأهمية الاقتصادية لنشاطات الحكومة ظهور الميزانية الحديثة التي عكست فلسفة سياسات السلطة التنفيذية في إدارة نشاطات الدولة¹.

ومع اتساع دور الدولة في كافة نواحي الحياة، وتطور مستويات التنمية المستدامة، فإن ذلك ساهم في إحداث التغييرات المأمولة من الميزانية العامة للدولة ومحتوياتها²، إذ لم تعد الميزانية العامة كالسابق مجرد وسيلة لحصر احتياجات الحكومة والإيرادات العامة للأموال للقيام بمهامها المنوطة بها، بل أصبحت لها وظائف أخرى بصفة أساسية، وعلى وجه الخصوص التي يتم استخدامها في ضبط السياسة المالية، وبغرض تحقيق الأهداف والسياسات الاقتصادية والاجتماعية وغيرها من أجل تحقيق التنمية المستدامة، أي أن الميزانية أصبحت ذات صلة وثيقة باقتصاد الدول المعاصرة، وهذا أهم الملامح التي تميز الميزانية الحديثة عن الميزانية التقليدية³.

وفي عصر العولمة والسباق السريع بين جميع الدول لاستغلال الموارد والإمكانيات المتاحة لتحويلها إلى اقتصاد قوي يجعلها قادرة على التقدم والازدهار، فإن الدول تحتاج إلى ميزانية عامة لمعرفة وضع الدولة ومقدرتها، ولا خلاف على أهمية دور الميزانية العامة في أي دولة في تطوير الأداء في المؤسسات العامة، حيث تعد ميزانية الدولة من الأسباب الرئيسية وراء أية انجازات وعقبات تحول دون تطوير الأداء العام، لذلك كانت الميزانية العامة ومازالت محل الاهتمام المستمر من جانب الدول ومن جانب الإداريين والاقتصاديين والمحاسبين، وعلى

¹ طارق محمود السالوس، المالية العامة- دراسة تطبيقية على التشريعات المالية في الإمارات، دار الكتب القانونية، القاهرة، 2018م، ص 13.

² عبيد علي الحجازي، المالية العامة، أكاديمية شرطة دبي، 2008م، ص 27.

³ محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر، عمان، 2008م، ص 39.

الرغم من أن الميزانية العامة هي في جوهرها أداة من أدوات السياسة المالية للدولة، فإن آثارها تمتد إلى مختلف مناخي الحياة السياسية، والاقتصادية، والمالية، والاجتماعية¹.

ومع رغبة دولة الإمارات العربية المتحدة للوصول إلى مصاف الدول المتقدمة، فقد أوجب عليها أن تقوم بمعرفة مواردها وضبط نفقاتها، وهذا الأمر يتم عن طريق الميزانية العامة للدولة، حيث تتأكد القيادة العليا في الدولة من أن الخطط والسياسات يجرى تنفيذها وفق ما هو متبع، والخطط والسياسات التي هي جاري تنفيذها تتطلب حوكمة وأدوات رقابية فعالة، حيث يتم إعداد الميزانية الاتحادية لدولة الإمارات العربية المتحدة بشكل منهجي لتحقيق التنمية الاجتماعية والاقتصادية من خلال التوزيع الأمثل، والاستخدام الكفاء للموارد، في إطار إستراتيجية الدولة بإشراف وزارة شؤون مجلس الوزراء، وبدعم فني وتقني من جميع الوزارات والهيئات، وذلك لضمان انسجام خطط التنمية مع الرؤية والتوجهات الحكومية².

ويشير مفهوم حوكمة الميزانية العامة إلى مجموعة الأنظمة والممارسات (الهيكل والعمليات) التي تعبر وتجسد منهج الحكومة في إدارة عمليات ومراحل وإجراءات الميزانية العامة للدولة، وتمثل الحوكمة الأسلوب الذي تطبق فيه الحكومة فلسفتها السياسية والاجتماعية والإدارية في إدارة شؤونها المالية والاقتصادية من خلال شفافية عملية الموازنة العامة، ومدى إمكانية المشاركة في عمليات إعدادها ومناقشتها وإقرارها وتنفيذها ومراقبتها ومساءلتها³.

¹ غزال العوسي، التنظيم القانوني والفني للموازنة العامة في دولة الإمارات العربية المتحدة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2020م، ص 11.

² إعداد الميزانية العامة (الإطار والخطوات)، الموقع الإلكتروني لوزارة المالية بدولة الإمارات العربية المتحدة، <https://www.mof.gov.ae/ar/resourcesAndBudget/FedralBudgetPreparation/Pages/frameandsteps.aspx>، تاريخ التصفح: 2021/3/11م.

³ بسام عبدالله البسام، حوكمة الميزانية العامة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 17، العدد 2، 2020م، ص 3.

حيث يعول كثيراً لتفعيل مبادئ الحوكمة على عمليات وإجراءات الميزانية العامة للدولة، وذلك لدورها المحوري والهام في دفع وتطوير أداء منظومة التنمية المستدامة في الدولة، وبالتالي تحسين المناخ العام للاستثمار، إذ أن حوكمة الميزانية العامة ترسي قواعد واضحة وعادلة لتفعيل آليات المراقبة والمساءلة في المؤسسات المنوطة بالميزانية، وذلك من خلال وضع أطر وقواعد وممارسات خاصة بالشفافية وسيادة القانون وتفعيل المشاركة، وما يرتبط بذلك من تحسين واضح في إمكانيات التنبؤ بتوجهات السياسة العامة للدولة¹، وفي هذا الشأن هدف المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة إلى وضع إطار تنظيمي متكامل للموارد والسياسات المالية العامة للجهات الاتحادية من خلال تحديد مبادئ الحوكمة والرقابة وإدارة المخاطر المتعلقة بإدارة الموارد المالية للجهات الاتحادية².

وخلال هذه الدراسة سنسلط الضوء على حوكمة الميزانية العامة في دولة الإمارات العربية المتحدة، والوقوف على مدى فاعلية وكفاءة تطبيق آليات ومبادئ الحوكمة على عمليات ومراحل الميزانية الاتحادية وإدارة المال العام والإصلاح المؤسسي.

مشكلة الدراسة:

لما كانت الميزانية العامة للدولة هي الأداء الأكثر تأثيراً في حياة المواطنين اليومية والخدمات المقدمة لهم، وهي المرآة التي تعكس توجهات وسياسات الدولة تجاه تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، لذلك كانت الميزانية العامة محل اهتمام مستمر من جانب الحكومات، ومن جانب الإداريين والاقتصاديين على حدٍ سواء، إذ أن آثارها تمتد إلى مختلف نواحي الحياة، لذلك تسعى الحكومات إلى تفعيل وضع المعايير اللازمة لتقليل الانحرافات أثناء مراحل إعداد

¹ أحمد عبد الصبور الدلجاوي، آليات تعزيز الشفافية في الموازنة العامة، مجلة كلية الشريعة والقانون، جامعة الأزهر بطنطا، العدد 28، 2018م، ص 16.

² أنظر: المادة (2/2هـ) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة.

الميزانية العامة وتنفيذها ورقابتها، والتي قد تكون بمثابة حاجز يعرقل سير إنجاز الميزانية العامة بنجاح، والتغلب على التحديات التي تواجه إرساء مبادئ الحوكمة وسبل الإصلاح المختلفة لمؤسسات إعداد الميزانية العامة، وعليه يمكن بلورة مشكلة الدراسة في الإجابة عن التساؤل الآتي: ما مدى فاعلية وكفاءة تطبيق آليات ومبادئ الحوكمة على عمليات ومراحل الميزانية الاتحادية بدولة الإمارات العربية المتحدة؟

ويتفرع عن هذا التساؤل الرئيس عدة تساؤلات فرعية تتمثل في الآتي:

1. ما هو مفهوم الميزانية العامة وقواعدها وآليات رقابتها؟
2. ما هو مفهوم حوكمة الميزانية العامة وأهدافها ومبادئها؟
3. ما هو واقع تطبيق مبادئ الحوكمة (الشفافية - المشاركة - المساءلة والمحاسبة) على الميزانية الاتحادية في دولة الإمارات العربية المتحدة؟
4. ما هو أثر تطبيق مبادئ حوكمة الميزانية العامة في دولة الإمارات على كفاءة إدارة المال العام والإصلاح المؤسسي خلال الفترة من 2013 وحتى 2020؟

أهمية الدراسة:

1. تتمثل أهمية الدراسة في أن تطبيق مبادئ الحوكمة في عملية الميزانية العامة يساهم بشكل فعال في الاستخدام الأمثل للموارد وضمان حقوق الحكومة والمواطنين على حد سواء، كما أنها تعزز من جودة الأداء الحكومي، إذ أن مخرجات الأداء أداة فعالة للوصول إلى رفاهية المواطنين وتحقيق العدل والمساواة بين الأفراد، كما يساهم تطبيق حوكمة الميزانية العامة في تعزيز مبادئ المساءلة والمحاسبة ودعم الشفافية، ورفع مستوى جودة الأداء الحكومي، كونها عنصر أساسي في الحكم الرشيد للوصول إلى إدارة متميزة للمال العام تضمن الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

2. كما تتمثل أهمية الدراسة في أن عملية الميزانية العامة بما تحتويه من عمليات إعداد

وإقرار وتنفيذ ورقابة، هي عمليات مهمة في محاربة الفساد المالي والإداري، وتعزز من

التنمية الإدارية والاقتصادية والبشرية، وتساهم في الحد من تعثر أو تأخر إنجاز

المشاريع العامة الممولة من الميزانية العامة، وبالتالي تحقيق الأهداف الاقتصادية

والاجتماعية التي تتبناها الدولة في رؤية الإمارات 2021 بفاعلية وكفاءة، مثل: التنوع

الاقتصادي وتعزيز الكفاءة في الإنفاق العام، والانتقال إلى اقتصاد قائم على المعرفة،

وتعزيز حصول الدولة على مراكز متقدمة في مؤشرات سهولة ممارسة الأعمال

والتنافسية العالمية والإبتكار وريادة الأعمال والتنمية والتركيز على البحث والتطوير.

3. وتتجلى أهمية الدراسة في تحليل خطوات إعداد الميزانية الاتحادية لدولة الإمارات

ومخصصاتها، وتطور الميزانية العامة للاتحاد خلال الفترة من 2013 وحتى 2020¹،

مع التركيز على الميزانية الاتحادية للسنة المالية 2020 كونها الأكبر في تاريخ دولة

الإمارات العربية المتحدة ومن دون عجز، وبيان أثر ذلك على تحقيق التنمية المستدامة.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تقديم قراءة وصفية تحليلية لعملية الميزانية الاتحادية لدولة

الإمارات العربية المتحدة في ضوء تطبيق مبادئ الحوكمة على عملياتها وإجراءاتها بهدف

تعزيز فاعلية وكفاءة إدارة المال العام، والاستخدام الأمثل للموارد وصولاً نحو تنمية مستدامة.

¹ في عام 2013 قامت دولة الإمارات بإتباع نظام الميزانية العامة متوسطة المدى (3) سنوات وفقاً للمبادئ التي تقوم عليها الميزانية الصفرية، والتي توضح كافة الخدمات والبرامج في مقابل تكلفتها، ما يحقق أفضل توظيف للموارد والنفقات وصولاً لتحقيق أفضل النتائج على المستوى العام. أنظر: مراحل تطور الميزانية العامة في دولة الإمارات العربية المتحدة بدءاً من عام 1972 وحتى 2016م، الموقع الإلكتروني لوزارة المالية، <https://www.mof.gov.ae/ar/resourcesAndBudget/FederalBudgetPreparation/Pages/BudgetDevelopment.aspx> تاريخ التصفح: 2021/3/11م.

كما تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. التعرف على مفهوم الميزانية العامة وقواعدها وآليات رقابتها.
2. تحديد مفهوم حوكمة الميزانية العامة وبيان أهدافها ومبادئها.
3. الوقوف على واقع تطبيق مبادئ الحوكمة (الشفافية - المشاركة - المساءلة والمحاسبة) على الميزانية الاتحادية في دولة الإمارات العربية المتحدة.

الدراسات السابقة:

1. دراسة (بسام البسام، 2020)¹: هدفت هذه الدراسة إلى تقديم قراءة تحليلية لعملية الميزانية العامة المطبقة في السعودية، والتعرف على واقع تطبيق مفهوم وعناصر الحوكمة في القطاع العامة على عمليات وإجراءات الميزانية العامة والخطوات الواجب إتباعها لحوكمة عملية الميزانية العامة في المملكة، وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن تطبيق مبادئ الحوكمة يساهم في إدارة الأموال العامة وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة ونجاح خطط الإصلاح والتطوير، وبالتالي تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للحكومة، وأوصت الدراسة بتطوير الأنظمة في الأجهزة الحكومية عن طريق تبني مفاهيم وعناصر الحوكمة في القطاع العام كونها عامل حاسم في نجاح أي عملية تطوير للميزانية العامة، وكذلك تطوير الجوانب التنظيمية للأجهزة الحكومية ذات العلاقة بالميزانية مثل نظام الخدمة المدنية ونظام المشتريات والمنافسات الحكومية ونظام إيرادات الدولة ونظام حماية المال العام، والعمل على تحديث أسلوب فعال للرقابة على الإيرادات والمصروفات العامة، بحيث يكون هناك فصل بين الأجهزة الرقابية وتعزيز مبدأ المحاسبة والمساءلة لدعم وفاعلية الرقابة وحماية المال العام.

¹ بسام عبدالله البسام، حوكمة الميزانية العامة في السعودية، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 17، العدد 2، 2020م.

وتتميز الدراسة الحالية عن هذه الدراسة في سعيها إلى تحليل خطوات إعداد الميزانية الاتحادية لدولة الإمارات ومخصصاتها، والوقوف على تطور الميزانية العامة للاتحاد خلال الفترة من 2013 وحتى 2020، مع التركيز على الميزانية الاتحادية للسنة المالية 2020 كونها الأكبر في تاريخ دولة الإمارات العربية المتحدة ومن دون عجز، وبيان أثر ذلك على كفاءة إدارة المال العام والإصلاح المؤسسي وتحقيق التنمية المستدامة.

2. دراسة (أحمد الدلجاوي، 2018)¹: هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن آليات تعزيز الشفافية في الميزانية العامة، حيث يحظى موضوع الشفافية في الميزانية العامة بما تتضمنه من ضرورة نشر كافة المعلومات المرتبطة بالميزانية، وسهولة حصول المواطن وأصحاب المصلحة على المعلومات عند طلبها بأهمية كبيرة، كما تعتبر الشفافية مدخلاً مهماً لمعالجة العديد من المشكلات التي تعاني منها الاقتصاديات المتقدمة والنامية على حدٍ سواء، كما سعت الدراسة إلى الكشف عن التحديات التي تؤثر على مستوى الشفافية في الميزانية العامة مع البحث عن سبل التغلب عليها، وركزت الدراسة على دور السلطة التشريعية وهيئات الرقابة العليا في تعزيز الشفافية في الموازنة العامة. وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الشفافية في الميزانية العامة تعتبر عنصر هام من عناصر الحوكمة والحكم الرشيد، وأن نشر الوثائق الثمانية للميزانية العامة شرط ضروري لشفافية الميزانية، وبناءً على النتائج أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات التي يمكن أن تساهم في تعزيز الشفافية في الميزانية العامة، وتحسين الثقة بأعمال الحكومة وبما يمكن دعم المواطنين لها ولقراراتها وبالتالي تحسين الوعي الاجتماعي، كما تساهم الشفافية في تحقيق الاستقرار المالي والاقتصادي. وتتميز

¹ أحمد عبد الصبور الدلجاوي، آليات تعزيز الشفافية في الميزانية العامة، مجلة كلية الشريعة والقانون، جامعة الأزهر، العدد 28، 2018م.

الدراسة الحالية عن هذه الدراسة في أنه سيتم تطبيقها في دولة الإمارات العربية المتحدة، والوقوف على واقع تطبيق العديد من مبادئ الحوكمة، مثل (الشفافية - المشاركة - المساءلة والمحاسبة) على الميزانية الاتحادية في دولة الإمارات.

3. دراسة (أحمد عبد الدايم، 2016)¹: هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق الحوكمة في مؤسسات الميزانية العامة في مصر، وبيان أهم التحديات التي تواجه إرساء الحوكمة وسبل الإصلاح المختلفة لمؤسسات إعداد الميزانية العامة من خلال دراسة مؤشر الميزانية المفتوحة وميزانية المواطن وميزانية البرامج والأداء، وتحليل دور البناء المؤسسي في تطبيق حوكمة الميزانية العامة في مصر، ورصد أهم تحديات شفافية الميزانية العامة في مصر، وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن إرساء قواعد الشفافية والمشاركة والمساءلة في الإعداد والرقابة على الميزانية العامة للدولة يساهم في مكافحة الفساد والاستخدام الأمثل للموارد المالية والبشرية، وأوصت الدراسة بإدخال تحسينات على معايير إبلاغ بيانات المالية العامة وتفعيل مبدأ الشفافية والمساءلة عن طريق الهيئات التشريعية والأجهزة الرقابية في الدولة. وتتميز الدراسة الحالية عن هذه الدراسة في أنه سيتم تطبيقها في دولة الإمارات، والتعرف على مدى فاعلية وكفاءة تطبيق مبادئ الحوكمة على مراحل إعداد واعتماد الميزانية الاتحادية.

4. دراسة (نهي الحايك، 2016)²: هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الحوكمة ومبادئها وأهميتها وأهدافها، ومعرفة دورها في رفع مستوى أداء المؤسسات الحكومية، ولكونها

¹ أحمد حمدي عبد الدايم، الحوكمة في الميزانية وتطبيقاتها لتحقيق التنمية المستدامة بمصر، دراسة تحليلية 2000-2015، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة الإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد 7، العدد 4، 2016م.

² نهى أحمد الحايك، أثر تطبيق الحوكمة على تحسين الأداء في المؤسسات الحكومية - دراسة حالة المديرية العامة للجمارك السورية، رسالة ماجستير، الجامعة الافتراضية السورية، 2016م.

أداة فعالة للرقابة في المؤسسات وذلك من خلال عدة آليات داخلية وخارجية، وبيان دور آليات الحوكمة في تحسين الأداء (المالي، الوظيفي، المؤسسي) للمؤسسات الحكومية لتصبح أكثر قدرة على الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة واستغلال طاقات الموارد البشرية بوجهها الصحيح لزيادة أدائهم، وبالتالي رفع أداء المؤسسة ككل، وأظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق مبدأ المشاركة والتقييم والفعالية والشفافية والعدالة والمساواة والمساءلة تساهم بشكل كبير في تحسين الأداء في الجمارك، ووجود علاقة ارتباط قوية بين آليات الحوكمة في المؤسسات الحكومية والأداء بشكل عام سواء كان مالي أو وظيفي أو مؤسسي، وأوصت الدراسة بضرورة البدء في تطبيق الحوكمة، وتفعيل الرقابة وتحسين العلاقات بين مختلف الأطراف المرتبطة بالمؤسسات الحكومية، مما يساهم في تحقيق المنفعة لجميع أفراد المجتمع، ويلاحظ على هذه الدراسة أنها ركزت فيه على الحوكمة ومبادئها بشكل عام، وبيان دورها في تحسين الأداء المالي والوظيفي والإداري في المؤسسات الحكومية، أما الدراسة الحالية تتميز في أنها ستوضح ماهية حوكمة الميزانية العامة وبيان أهدافها ومبادئها، وبيان أثر تطبيق هذه المبادئ على كفاءة إدارة المال العام والإصلاح المؤسسي في دولة الإمارات.

منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على **المنهج الوصفي والتحليلي**، بغرض وصف وتحليل النصوص والمبادئ المتعلقة بحوكمة الميزانية الاتحادية في ضوء المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة، والتشريعات الوطنية ذات العلاقة بموضوع البحث.

خطة الدراسة:

مبحث تمهيدي: ماهية المال العام

- المطلب الأول: مفهوم المال العام
- المطلب الثاني: طبيعة حق الدولة على المال العام

الفصل الأول: ماهية حوكمة الميزانية العامة

المبحث الأول: مفهوم وقواعد الميزانية العامة

- المطلب الأول: تعريف الميزانية العامة وخصائصها
- المطلب الثاني: قواعد الميزانية العامة وآليات رقابتها

المبحث الثاني: مفهوم حوكمة الميزانية العامة

- المطلب الأول: تعريف حوكمة الميزانية العامة وأهميتها
- المطلب الثاني: أهداف ومبادئ حوكمة الميزانية العامة

الفصل الثاني: دور مبادئ الحوكمة في عملية الميزانية الاتحادية وآثارها

المبحث الأول: تطبيق مبادئ الحوكمة على الميزانية الاتحادية

- المطلب الأول: الشفافية والمشاركة في الميزانية الاتحادية
- المطلب الثاني: المساءلة والمحاسبة في الميزانية الاتحادية

المبحث الثاني: أثر تطبيق مبادئ حوكمة الميزانية العامة

- المطلب الأول: أثر حوكمة الميزانية على كفاءة إدارة المال العام
- المطلب الثاني: أثر حوكمة الميزانية على الإصلاح المؤسسي

الخاتمة (النتائج والتوصيات)

مبحث تمهيدي

ماهية المال العام

تتفرد الأموال العامة بقواعد حماية خاصة تميزها عن غيرها من الأموال الأخرى، نظراً للأهمية التي تحتلها هذه الأموال باعتبارها ركيزة الدول في قيامها بوظائفها على النحو المنشود، وإذا كانت الدساتير قد جعلت تلك الحماية التزاماً واقعاً على عاتق كل من الدول والمواطنين كمبدأ عام، فإن القوانين قد تكلفت بالنص على قواعد هذه الحماية سواء من الناحية الموضوعية أو الإجرائية، ضماناً لاستمرار تخصيص هذه الأموال لما أعدت له من أوجه النفع العام¹. ولتحديد ماهية الأموال العامة يقتضي الأمر منا أن نوضح مفهومها والمعايير المعتمدة في تمييز الأموال العامة عن الأموال المملوكة للأفراد ملكية خاصة، ومن ثم نقوم بالتعرف على طبيعة حق الدولة على المال العام، وذلك من خلال الآتي:

- **المطلب الأول: مفهوم المال العام**

- **المطلب الثاني: طبيعة حق الدولة على المال العام**

المطلب الأول

مفهوم المال العام

ليس هناك تعريف جامع ومانع لمفهوم المال العام، إذ هناك جملة من التباينات في تعريف المال العام عند الفقهاء، ومن هنا انقسموا عند تعريفهم للمال العام إلى ثلاثة أقسام²:

1. اعتمد على عنصر المنفعة، فعرف المال بأنه كل شيء يحقق للإنسان منفعة ما ويكون

قابلاً للتملك الخاص.

¹ إبراهيم أحمد الشرقاوي، الأموال العامة وحمايتها مدنياً وجنائياً، دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2010، ص 13.

² محمد أنور حمادة، الحماية الجنائية للأموال العامة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2013، ص 24.

2. اعتمد على عنصر الملكية، فعرفه بأنه كل شيء يصلح في ذاته لأن يكون محلاً لحق

مالي يدخل في تقدير ذمة شخص طبيعي أو اعتباري.

3. اعتمد على فكرة الذمة المالية، فعرفه بأنه سائر العناصر الإيجابية للذمة المالية.

وعلى الرغم من اختلاف التعاريف في صيغتها، فهي تشترك في عدم حصرها للأموال

العامة في الأشياء فحسب، وإنما تتناول الحقوق أيضاً.

ويعرف البعض¹ المال العام بأنه (المال المملوك للدولة وسواء أكان مملوكاً ملكية عامة

تمارس عليه سلطاتها بصفتها صاحبة السلطة العامة أم مملوكاً لها ملكية خاصة ويخضع لقواعد

القانون الخاص، ويمكن القول بأن كل ما تملكه الدولة ولا يدخل في حيازة الأفراد يعتبر مالاً

للدولة أياً كانت طبيعته أو صفته ونوعه لا يجوز تملكه أو التصرف فيه بالاستعمال والاستغلال

إلا بترخيص)، ويعرفه البعض الآخر² بأنه (يقصد بالمال العام في المفهوم التقليدي مجموعة

الاعتمادات المالية التي توفرها السلطة التنفيذية في كل دولة للإنفاق على الأنشطة المختلفة التي

تمارسها الوحدات العاملة بالقطاع الحكومي).

ومن خلال التعريفات السابقة للمال العام يمكن للباحث تعريفه بأنه: (كل ما تملكه الدولة

وسائر الأشخاص المعنوية العامة من أموال عقارية ومنقولة وتخصص لتحقيق المنفعة العامة

سواء بطبيعتها أو بتهيئة الإنسان لها أو بنص تشريعي صريح).

وقد عرف قانون المعاملات المدنية الإماراتي في المادة (103) الأموال العامة بأنها:

(تعتبر أموالاً عامة جميع العقارات والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة والتي

تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بناءً على قانون. ولا يجوز في جميع الأحوال التصرف

في هذه الأموال أو الحجز عليها أو تملكها بمرور الزمان).

¹ أحمد شوقي أبو خطوة، جرائم الاعتداء على الأموال، دار النهضة العربية، القاهرة، 1994، ص 33.

² محمود كبش، الجرائم المضرة بالمصلحة العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2009، ص 41.

ولم يعرف قانون العقوبات الإماراتي رقم (3) لسنة 1987 وتعديلاته المال العام، إلا أنه ذكر المال العام في معرض الكلام عن الاختلاس في المادة (225) منه والتي تنص على أنه: (يعاقب بالسجن المؤقت كل موظف عام أو مكلف بخدمة عامة استغل وظيفته فاستولى بغير حق على مال للدولة أو لإحدى الجهات التي ورد ذكرها في المادة 5 أو سهل ذلك لغيره)¹. وعادة ما تملك الدولة عدداً كبيراً من الأموال المتنوعة، مثل الأراضي الزراعية، والمشروعات الصناعية والتجارية والمباني والطرق والسدود ... وغيرها، ويمكن التمييز بين نوعين من الملكية في داخل ممتلكات الدولة، فهناك جانب من أملاك الدولة يسمى بالأملاك العامة أو الدومين العام، ويتمثل في العقارات والمنقولات التي للدولة أو الأشخاص الاعتبارية العامة والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى قانون أو مرسوم أو قرار من الوزير المختص، وهذه الأموال لا يجوز التصرف فيها أو الحجز عليها أو تملكها بالتقادم، ومن أبرز الأمثلة عليها: الطرق والشوارع والشواطئ².

وهناك جانب من أملاك الدولة تملكه الدولة ملكية عادية كملكية الأفراد لأموالهم ولا تخصصه مباشرة للمنفعة العامة، بل تستهدف من ورائه تحقيق إيرادات للدولة، ويطلق على هذا

¹ تنص المادة (5) من قانون العقوبات الاتحادي على أن: (يعتبر موظفاً عاماً في حكم هذا القانون:

1- القائمون بأعباء السلطة العامة والعاملون في الوزارات والدوائر الحكومية.

2- منتسبو القوات المسلحة.

3- رؤساء المجالس التشريعية والاستشارية والبلدية وأعضاؤها.

4- كل من فوضته إحدى السلطات العامة القيام بعمل معين وذلك في حدود العمل المفوض فيه.

5- رؤساء مجالس الإدارات وأعضاؤها والمديرون وسائر العاملين في الهيئات والمؤسسات العامة.

6- رؤساء مجالس الإدارات وأعضاؤها والمديرون وسائر العاملين في الجمعيات ذات النفع العام.

ويعد مكلفاً بخدمة عامة في حكم هذا القانون كل من لا يدخل في الفئات المنصوص عليها في البنود السابقة ويقوم بأداء عمل يتصل بالخدمة العامة بناءً على تكليف صادر إليه من موظف عام يملك هذا التكليف بمقتضى القوانين أو النظم المقررة وذلك بالنسبة إلى العمل المكلف به).

² ممدوح خليل البحر، الجرائم الواقعة على الأموال في قانون العقوبات الإماراتي - السرقة والاحتيال وخيانة الأمانة وفقاً لآخر التعديلات، الشارقة، مكتبة الجامعة، 2009، ص 24.

النوع الأملاك الخاصة، ويتكون من نفس العناصر التي يتكون منها الدومين الخاص بالنسبة للأفراد، وهذا يعني أنه يتكون من أراضي ومباني، وعلى ذلك يمكن تقسيم هذا الدومين الذي يحقق إيرادات للدولة إلى الدومين العقاري والدومين الصناعي والتجاري والدومين المالي¹.

يتضح مما سبق أنه لكي يكتسب المال العام صفة العمومية تبعاً لمعيار تخصيص المال للمنفعة العامة، يجب أن يكون هذا المال خاصاً بالدولة أو بأحد أشخاص القانون العام الأخرى، كالإمارة، أو المدينة أو الحي أو الهيئة العامة، فإذا كان المال مملوكاً للأفراد فإنه لا يمكن أن يصير مالاً عاماً إلا إذا انتقل إلى شخص من أشخاص القانون العام بإحدى الطرق المشروعة، أو أن يخصص هذا المال لمنفعة عامة، وهذا التخصيص إما أن يكون باستعمال الجمهور للمال العام مباشرة كالمنتزهات العامة والطرق والبيادر وطرق الملاحة .. الخ، وإما أن يكون باستعمال الجمهور للمال العام عن طريق مرفق عام.

المطلب الثاني

طبيعة حق الدولة على المال العام

بقي حق الدولة على أموالها العامة محل خلاف فقهي كبير، حيث أنكر فريق من الفقهاء ملكية الدولة لهذه الأموال، في حين اعترف فريق آخر منهم بهذه الملكية.

وسنعرض لهذا الخلاف الفقهي على النحو التالي:

أولاً: الاتجاه المعارض لحق الملكية على المال العام

أنكر أغلب فقهاء القرن الماضي في فرنسا ملكية الدولة لهذه الأموال، نظراً لما تخضع له من أحكام تخالف أحكام الملكية المعروفة في القانون المدني، ومن هؤلاء الفقهاء، الفقيه الفرنسي "برودون" والفقيه "ديكروك"، واستندا رأيهما على الحجج الآتية:¹

¹ أحمد لطفي السيد، جرائم الاعتداء على الأموال، دار الجلاء للطباعة، المنصورة، مصر، 2005، ص 38.

1- إن حق الملكية في القانون المدني يتميز باختصاص مالك الشيء به، وقصر الانتفاع

على صاحبه، وهذه الخصائص لحق الملكية في القانون المدني لا مقابل لها في الأموال

العامة، إذ إن الانتفاع بها غير منحصر في شخص معين، وإنما هو حق لجميع الأفراد.

ويرى أصحاب هذا الاتجاه أن سلطة الدولة على هذه الأموال تختص على مجرد الرقابة

والإشراف ضماناً لخدمة الأهداف المخصصة لها.

2- إن حق الملكية وفق ما هو معروف في نصوص القانون المدني في سائر التشريعات هو

حق جامع لثلاثة عناصر، هي: حق الاستعمال، وحق الاستغلال، وحق التصرف، وهذه

العناصر الثلاثة غير مقررة لجميع الأفراد، كما أن الأموال العامة غير قابلة للتصرف.

3- ينكر البعض من الفقه الفرنسي أمثال "ديدي" و "جيز" النظرية التقليدية التي تقول بوجود

شخص اعتباري، ومن ثم لم يعترفوا بالحقوق المترتبة على ملكية المال العام.

ثانياً: الاتجاه المؤيد لحق ملكية الدولة على الأموال العامة

يعترف غالبية الفقه² بأن حق الدولة على المال العام هو حق ملكية، ولا يختلف عن حق

ملكية الأفراد لأموالهم الخاصة، ولكنه يخضع لأحكام القانون العام التي تتميز عن أحكام القانون

الخاص، سواء فيما يتعلق بوسائل اكتساب المال العام، وأهمها نزع الملكية للمنفعة العامة، أو

بطرق استعماله استعمالاً جماعياً أو فردياً، أو بالحماية الخاصة التي يسبغها القانون عليه.

وهناك عدة نظرية فقهية اختلفت بشأن طبيعة حق الدولة على المال العام، ومنها نظرية

ازدواج الشخصية، حيث يرى أصحابها أن للدولة شخصيتين: الأولى "شخصية الخزانة"، والثانية

"شخصية صاحبة السلطان"، وحق الملكية للدولة تابع عندهم لحقوق الخزانة العامة تباشره مثل

¹ إبراهيم أحمد الشرقاوي، الأموال العامة وحمايتها مدنياً وجنائياً، مرجع سابق، ص 51.

² أحمد لطفي السيد، جرائم الاعتداء على الأموال، مرجع سابق، ص 69.

مباشرة الأفراد لملكهم، أما شخصية الدولة ذات السيادة والسلطان فإنها تتعارض مع حصولها على حقوق مالية، ومن ثم يكون دور هذه السلطة السهر على الاحتفاظ للأموال العامة بتخصيصها للنفع العام وعدم التصرف فيها، وعدم تملك الأفراد لها بالتقادم¹، وقد تبني المشرع الإماراتي هذه النظرية، وقرر أن حق الدولة على أموالها العامة هو حق ملكية، ونستدل على ذلك بنص المادة (22) من الدستور الإماراتي على أن: (لأموال العامة حرمة وحمايتها واجبة على كل مواطن ويبين القانون الأحوال التي يعاقب فيها على مخالفة هذا الواجب).

يتضح مما سبق أن أموال الدولة ليست كلها سواء، فمنها ما تملكه الدولة ملكية عادية كملكية الأفراد لأموالهم، ولا يخصص مباشرة للمنفعة العامة، ولهذا فلا داعي لأن يعامل معاملة تختلف عن معاملة الأفراد لأموالهم، ويطلق على هذا الجانب من أموال الدولة الأملاك الخاصة، بينما يسمى الجزء الآخر من أموال الدولة الأملاك العامة، فهذه الأموال تخضع إلى الحماية القانونية، لأنها تستعمل في تحسين وتطوير الكيان الاجتماعي والاقتصادي والإداري، فالدولة الحديثة لم تعد وظيفتها مقصور على حفظ المال العام، بل تعدت إلى المساهمة في النشاط الاقتصادي، ومشاركة الأفراد في ممارسة هذا النشاط بأوجه عديدة ومختلفة، ولهذا تحتاج إلى أموال لكي تحقق الصالح العام، وتحقيق المنفعة العامة.

¹ أحمد شوقي أبو خطوة، جرائم الاعتداء على الأموال، مرجع سابق، ص 81.

الفصل الأول

ماهية حوكمة الميزانية العامة

تعكس الميزانية العامة سياسة الحكومة في مختلف المجالات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والإدارية وغير ذلك، كونها خطة عمل الحكومة للقيام بالمهام المنوطة بها، وتتضمن الميزانية العامة مجموعة من الإجراءات الإدارية والمالية والتشريعية تتخذها السلطة التنفيذية في بداية كل فترة زمنية تمكينا لها من تنفيذ السياسة المالية للدولة بفاعلية وكفاءة¹.

وتعبر الميزانية العامة عن الموقف المالي للدولة، كونها تبين حجم النفقات العامة التي سوف تنفقها على أوجه أنشطتها المختلفة، وكذلك حجم الإيرادات العامة المتوقع تحصيلها من المصادر المختلفة، وانطلاقاً من معرفة هذه البيانات الهامة، يتحدد مدى وجود عجز أو فائض في الميزانية، مما يسهل للمسؤولين القيام بتخطيط السياسة المالية للدولة على أفضل وجه ممكن².

وتشمل عملية الميزانية العامة العديد من المراحل منها: (الإعداد والإقرار والاعتماد والتنفيذ والرقابة)، حيث أن كل مرحلة من هذه المراحل تعتبر مكملية للأخرى بداية من مرحلة الإعداد ومروراً بمرحلة الإجازة التشريعية ثم دخولها في طور التنفيذ وفي النهاية يتم الرقابة على تنفيذ الموازنة³، ولذلك كان لابد من دعم جميع هذه المراحل وبشكل متوازن لضمان الفاعلية والكفاءة في تنفيذ الميزانية العامة، والعمل على تبني أدوات لإصلاح وتطوير مراحل وإجراءات تنفيذ الميزانية لتسهم في معالجة أماكن الخلل والتوظيف الأمثل للموارد والنفقات

¹ فالح خلف، المالية العامة، عالم الكتاب الحديث، عمان، 2014م، ص 63.

² محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، مرجع سابق، ص 81.

³ عبد الباسط الزبيدي، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2015م، ص 33.

وصولاً لتحقيق أفضل النتائج¹، وضمان تعزيز كفاءة تنفيذ البرامج والمشاريع العامة عن طريق تخصيص النفقات وفق آلية تضمن تحقيق أهداف التنمية المستدامة، وهذه الأدوات هي ما يطلق عليها مبادئ الحوكمة، والتي تتمثل في: (الشفافية، المشاركة، المحاسبة المسائلة)².

وللوقوف على ماهية حوكمة الميزانية العامة، سيتم تقسيم هذا الفصل على النحو التالي:

- المبحث الأول: مفهوم وقواعد الميزانية العامة.

- المبحث الثاني: مفهوم حوكمة الميزانية العامة.

المبحث الأول

مفهوم وقواعد الميزانية العامة

لكي تضطلع الدولة بدورها المالي تجاه المجتمع فإنها تقوم بعمل نوعين من التقديرات المالية المتوقعة، يتعلق أولهما بالنفقات المتوقعة للدولة، ويختص ثانيهما بالإيرادات المتوقعة تحصيلها، وذلك كله عن سنة قادمة، وهذين النوعين من التقديرات المتوقعة عن سنة مقبلة يتم إفراغها في صورة جداول تظهر التقابل بين جانبي النفقات والإيرادات، ثم تقوم الحكومة بعرضها على السلطة التشريعية لمناقشتها واعتمادها، ولا شك أن الإدارة الرشيدة للميزانية العامة هي تلك الإدارة التي تترجم الموارد المالية للدولة إلى أهداف تنموية مخطط لها³.

وللتعرف على مفهوم الميزانية العامة، واستعراض قواعدها وآليات الرقابة عليها،

سيتم تقسيم هذا المبحث على النحو الآتي:

- المطلب الأول: تعريف الميزانية العامة وخصائصها.

- المطلب الثاني: قواعد الميزانية العامة وآليات رقابتها.

¹ محمد إبراهيم الشافعي، أصول المالية العامة والتشريعات المالية مع التطبيق على دولة الإمارات العربية المتحدة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2011م، ص 131.

² قطب إبراهيم، الموازنة العامة للدولة، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، 2012م، ص 79.

³ فالح خلف، المالية العامة، مرجع سابق، ص 67.

المطلب الأول

تعريف الميزانية العامة وخصائصها

سنتناول في هذا المطلب دراسة تعريف الميزانية العامة والتعرف على أهميتها للمجتمع في كافة المجالات، فضلاً عن خصائصها التي تتميز بها، وذلك كالتالي:

- الفرع الأول: مفهوم الميزانية العامة
- الفرع الثاني: أهمية الميزانية العامة
- الفرع الثالث: خصائص الميزانية العامة

الفرع الأول

مفهوم الميزانية العامة

عرف الباحثون في مجال المالية العامة الميزانية العامة طبقاً لآرائهم المختلفة، ولكنهم يكادون يتفقون جميعاً على مفهوم واحد ومحدد للميزانية، حيث عرفها البعض¹ بأنها "العملية التي تتم بها الصلة المنظمة بين إنفاق الأموال وتحقيق الأهداف المخططة".

وعرفها البعض الآخر² بأنها "المساومات بين المصالح الجماعية التنافسية، وتعد الميزانية أداة التوفيق بين المصالح التنافسية في ظروف الموارد التي لا تكفي مقارنة بالحاجات والمتطلبات، وتشكل الاختلافات في حيازة الموارد النادرة عملية الميزانية في أي بلد بغض النظر عن نظامه السياسي أو مستوى تقدمه".

وعرفها البعض³ بأنها "فن تسوية المصالح المتعارضة في ظروف نقص المعلومات والشك والضغوط المتغيرة". كما عرف البعض الآخر الميزانية العامة بأنها "خطة شاملة يعبر

¹ محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، مرجع سابق، ص 94.

² محمد حسين علي، إدارة الموازنة العامة والرقابة عليها في دولة الإمارات العربية المتحدة، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، دبي، 2012م، ص 52.

³ فالح خلف، المالية العامة، مرجع سابق، ص 71.

عنها في سياق مالي، يتأثر بها برنامج عامل لفترة محددة من الزمن، وهي تتضمن تقديرات: الخدمات، النشاطات، المشروعات التي تشمل البرامج والمبادرات العامة، متطلبات النفقات الناتجة، والموارد التي يمكن استخدامها للوفاء بها¹.

ويشير إليها البعض² بأنها عبارة عن "وثيقة معتمدة من البرلمان تسجل فيها كافة النفقات والإيرادات العامة المتوقعة لفترة مقبلة غالباً ما تكون عام".

ويلاحظ أن التشريعات المالية العربية جاءت متوافقة في تعريفها للميزانية العامة لما جرى عليه الفقه، حيث عرفها المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة بأنها "ميزانية الحكومة المعتمدة بقانون اتحادي يتضمن الموارد العامة المقدر تحصيلها والنفقات العامة المقدر صرفها من مختلف الجهات الاتحادية³ خلال سنة مالية⁴ معينة⁵".

كما عرفها القانون المصري رقم (53) لسنة 1973 بشأن الموازنة العامة للدولة وتعديلاته بأنها "البرنامج المالي للخطة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف محددة، وذلك في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، وطبقاً للسياسة العامة للدولة".

ومن خلال التعريفات السابقة، يستجيب الباحث تعريف للميزانية العامة في دولة الإمارات بأنها: (وثيقة قانونية ومالية وسياسية ودورية يتم إعدادها بشكل منهجي وتقني لتحقيق التنمية المستدامة في الدولة من خلال التوزيع الأمثل والكفاء للموارد تحت إشراف وزارة

¹ قطب إبراهيم، الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص 83.

² عبد الباسط الزبيدي، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، مرجع سابق، ص 43.

³ الجهات الاتحادية: هي الوزارات المنشأة بموجب القانون الاتحادي رقم 1 لسنة 1972 بشأن اختصاصات الوزارات وصلاحيات الوزراء والأجهزة والهيئات الحكومية الاتحادية والمجالس وما في حكمها التي تباشر الأنشطة الاتحادية التنفيذية والتشريعية والقضائية، بالإضافة إلى الجهات الاتحادية المستقلة التي يمنحها القانون الشخصية الاعتبارية المستقلة وأهلية التصرف وإعداد وتنظيم وتنفيذ ميزانيتها الخاصة. أنظر: المادة (3) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة.

⁴ السنة المالية: اثنا عشر شهراً ميلادياً، تبدأ من أول يناير وتنتهي في 31 ديسمبر من كل عام.

⁵ أنظر: المادة (1) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة.

شؤون مجلس الوزراء وبدعم فني وتقني من جميع الوزارات والهيئات الاتحادية لضمان انسجام خطط التنمية مع الرؤية والتوجهات الحكومية، ويتم اعتمادها من قبل المجلس الوطني الاتحادي، وتسجل فيها كافة النفقات والإيرادات العامة المتوقعة لفترة مقبلة غالباً ما تكون عام).

الفرع الثاني

أهمية الميزانية العامة

تلعب الميزانية العامة للدولة دوراً هاماً ليس فقط على المستوى المالي والاقتصادي، وإنما أيضاً على المستوى الاجتماعي والسياسي، فعلى المستوى المالي، فإن الميزانية العامة تعبر بحق عن الموقف المالي للدولة، كونها تبين حجم النفقات العامة على الأنشطة المختلفة، وكذلك حجم الإيرادات العامة المتوقع تحصيلها من المصادر المختلفة، وانطلاقاً من معرفة هذه البيانات المالية الهامة، يتحدد مدى وجود عجز أو فائض في الميزانية العامة مما يسهل للمسؤولين القيام بتخطيط السياسة المالية للدولة على أفضل وجه ممكن، كالبحث مثلاً عن مصادر إضافية لتمويل الإنفاق العام، أو التخلي عن بعض النفقات متى ثبت عدم جدواها أو إعادة توجيه بعض هذه النفقات إلى مجالات أخرى على نحو يجعلها أكثر فائدة أو ربحية¹.

وعلى المستوى الاقتصادي، فإن الميزانية العامة للدولة يمكن أن تؤثر بشدة - إيجابياً أو سلبياً - على النشاط الاقتصادي للدولة، وذلك من خلال النفقات والإيرادات العامة، إذ أن الميزانية العامة يمكن أن تستخدم كأداة لتحقيق أهداف اقتصادية محددة، فعلى سبيل المثال نجد أن رصد مخصصات مالية كبيرة من النفقات لتحسين البنية التحتية ودعم المشروعات والصناعة الوطنية يعبر عن رغبة الدولة في جذب الاستثمارات الخاصة الوطنية والأجنبية².

¹ محمد إبراهيم الشافعي، أصول المالية العامة والتشريعات المالية مع التطبيق على دولة الإمارات العربية المتحدة، مرجع سابق، ص 139.

² محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، مرجع سابق، ص 102.

ومن ناحية أخرى، فإن قيام الدولة بمنح إعانات اقتصادية للشباب يكون بهدف القضاء على البطالة، وقد تعفي الدولة أيضاً بعض المشروعات الخاصة من دفع الضرائب لعدة سنوات لتشجيعها على الاستثمار في قطاع معين، وقد تستخدم الدولة الميزانية العامة للقضاء على حالة الركود الاقتصادي من خلال إتباع سياسة توسعية في الإنفاق، وقد ترغب الدولة في تحسين الصحة العامة للمواطنين وتعزيز جودة الحياة، فتقوم بزيادة إنفاقها في هذا المجال¹.

وأخيراً، فإن الميزانية العامة للدولة لا تخلو من أهمية سياسية تتمثل في حتمية موافقة السلطة التشريعية بالدولة على ما جاء في بنود الميزانية العامة قبل شروع السلطة التنفيذية في تنفيذها، وكذلك، فإن الدستور قد منح البرلمان سلطة مراقبة الحكومة عند قيامها بتنفيذ الميزانية²، فيتجلى المظهر السياسي للميزانية العامة هنا في تمكين سلطة من رقابة أعمال سلطة أخرى، وضرورة الموافقة على تلك الأعمال قبل وضعها موضع التنفيذ³.

يتضح مما تقدم أن الميزانية العامة تعبر عن الصورة الصادقة للأحوال الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة خلال فترة من الزمن، وتعد وسيلة تصبح بها الحكومة مسئولة عن الأعمال المنوطة بها، ومن خلال الميزانية العامة يمكن للمواطنين أن يحصلوا على المعلومات لتقييم نوعية القرارات التي يتخذها القادة والمسؤولين، إذ أن الميزانية العامة للدولة من الأسباب الرئيسية وراء أية إنجازات أو عقبات تحول دون تطوير الخدمات والارتقاء بها، لذلك كانت الميزانية محل اهتمام مستمر من جانب الحكومات.

¹ قطب إبراهيم، الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص 89.

² تنص المادة (35) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة على أنه: (يعرض مشروع قانون ربط الميزانية العامة شاملاً كافة ميزانيات الجهات الاتحادية المستقلة مع وثائقه قبل بدء السنة المالية بشهرين على الأقل على المجلس الوطني الاتحادي لمناقشتها وإبداء ملاحظاته عليه، ويرفعه المجلس الوطني الاتحادي إلى المجلس الأعلى للاتحاد مصحوباً بالملاحظات لإقرارها).

³ عبد الباسط الزبيدي، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، مرجع سابق، ص 63.

الفرع الثالث

خصائص الميزانية العامة

تتمتع الميزانية العامة بمجموعة من الخصائص، بيد أن هذه السمات اختلفت وتطورت تبعاً لاختلاف الفكر المالي السائد، حيث تميزت الميزانية العامة في ظل المالية التقليدية بكونها محايدة وغير منتجة وليست استهلاكية، وأنها متوازنة ومغلقة، أما في ظل الفكر المالي الحديث، فتتميز الميزانية العامة للدولة بالخصائص الآتية:

1. الميزانية العامة تدخلية في أنشطة الدولة: يقصد بالتدخلية استعمال النفقات والإيرادات العامة كوسيلة للتدخل في المجالين الاقتصادي والاجتماعي. وفي الواقع، فإن التدخلية هي فكرة معقدة وقد أخذ تطورها شكلين: أحدهما اجتماعي والآخر اقتصادي، فتدخل الدولة الاجتماعي نبع من رغبتها في إقامة العدل الاجتماعي، وظهرت هذه التدخلية باعتبارها انعكاساً لقوة الدولة فأصدرت تشريعات جديدة في مجال العمل والضمان الاجتماعي بهدف إعطاء مزايا أكثر للعمال، وقد أثرت هذه الأفكار على ميزانية الدولة من خلال زيادة النفقات العامة الموجهة لتحقيق أهداف اجتماعية مثل: إنشاء مساكن لمحدودي الدخل¹، أما التدخلية الاقتصادية فقد ظهرت في نهاية القرن التاسع عشر تحت شكل الحماية الزراعية من خلال تقديم إعانات اقتصادية للمزارعين ووضع قيود جمركية على الواردات الزراعية، وانعكس هذا على تطور القطاع شبه العام (الاقتصاد المختلط)، بيد أن هذا المبدأ تطور بأن أصبحت الدولة تتدخل بصورة أكبر في المجال الاقتصادي من خلال إصدار تشريعات وقوانين ولوائح تنظيمية بهدف تقنين ومراقبة الأسعار وتقييد المنافسة غير المشروعة وغيرها².

¹ فالخ خلف، المالية العامة، مرجع سابق، ص 79.

² محمد حسين علي، إدارة الموازنة العامة والرقابة عليها في دولة الإمارات، مرجع سابق، ص 61.

2. **الميزانية العامة منتجة:** إن الميزانية في الفكر المالي الحديث هي ميزانية منتجة، فعلى الرغم من أن بعض النفقات ذات طابع إداري، كالنفقات الإدارية العادية، فإن نفقات الأشغال العامة هي نفقات منتجة طالما أنها ذات عائد مالي مؤكد¹.
3. **إمكانية عدم توازن الميزانية العامة:** إن مسألة توازن الميزانية العامة للدولة التي كانت مقدسة في الفكر المالي التقليدي أصبحت الآن أمراً ليس حتمياً طبقاً للفكر المالي الحديث، حيث أصبح من المقبول وجود عجز مؤقت في الميزانية العامة للدولة، طالما أن هناك توازناً اقتصادياً واجتماعياً².
4. **الميزانية العامة منفتحة:** لم تعد الميزانية العامة للدولة مغلقة كما كانت عليه في الفكر المالي التقليدي، وقد نتج هذا الأمر عن تشابك العلاقات بين الدول بعضها البعض، حيث ساعد على ذلك التقدم التكنولوجي في مجالات المواصلات والنقل، وزادت النفقات العامة للدولة كدفع التعويضات المالية الناتجة عن تسببها في الإضرار بالدول الأخرى أو دفع التزاماتها المالية في مواجهة المنظمات الدولية والإقليمية، على الجانب الآخر فقد أضحى من المعتاد أن تلجأ الدولة إلى الخارج لتلقي القروض والمساعدات المالية³.
5. **اختلاف مضمون الميزانية العامة:** لم تعد إيرادات الدولة تعتمد فحسب على الضرائب كمصدر رئيسي لها وإنما تعددت هذه المصادر وأصبحت القروض العامة والإصدار النقدي من أهم وسائل التمويل في الميزانية الحديثة فزيادة نفقات الدولة جعلها تلجأ للاقتراض العام من أجل تغطية العجز المستمر للميزانية، ومن جانب آخر، فإن النشاط الصناعي والتجاري للدولة أصبح هو الآخر مصدراً من مصادر الإيرادات العامة⁴.

¹ محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، مرجع سابق، ص 115.

² عبد الباسط الزبيدي، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، مرجع سابق، ص 72.

³ فالح خلف، المالية العامة، مرجع سابق، ص 92.

⁴ محمد حسين علي، إدارة الموازنة العامة والرقابة عليها في دولة الإمارات، مرجع سابق، ص 85.

يتضح مما تقدم أن الميزانية العامة للدولة تتميز بعدة خصائص، ومنها صفة التدخلية أي تستخدم الدولة النفقات والإيرادات العامة كوسيلة للتدخل في المجالين الاقتصادي والاجتماعي، كما أصبح من المقبول وجود عجز مؤقت في الميزانية طالما أن هناك توازناً اقتصادياً واجتماعياً، كما تتميز الميزانية بأن أصبحت إيرادات الدولة لم تعد تقتصر على الضرائب كمصدر أساسي لها، بل أصبحت ناتجة عن مصادر أخرى كالنشاط التجاري والصناعي والسياحي في الدولة، إلى جانب القروض العامة والإصدارات النقدية ووسائل تمويل أخرى.

المطلب الثاني

قواعد الميزانية العامة وآليات رقابتها

استقر الفقه المالي على أن إعداد الميزانية العامة يخضع لمجموعة من القواعد تسهل للسلطة التشريعية مهمة القيام برقابة السلطة التنفيذية على تنفيذها للميزانية العامة فيما يتعلق بتحصيل مواردها وسداد نفقاتها ومتابعة الأداء والتأكد من مطابقتها للتشريعات النافذة في الدولة¹، وتتمثل تلك القواعد في الآتي: (الوحدة، العمومية، السنوية، التوازن).

ولتوضيح ذلك سنتعرض لهذه القواعد بالتفصيل، والتعرف على طرق الرقابة ومتابعة

تنفيذ الميزانية العامة، وذلك على النحو التالي:

- الفرع الأول: قاعدة وحدة الميزانية العامة.
- الفرع الثاني: قاعدة عمومية الميزانية العامة.
- الفرع الثالث: قاعدة سنوية الميزانية العامة.
- الفرع الرابع: قاعدة توازن الميزانية العامة.
- الفرع الخامس: متابعة تنفيذ الميزانية العامة.

¹ أنظر: المادة (1/55) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة.

الفرع الأول

قاعدة وحدة الميزانية العامة

يقصد بهذه القاعدة ضرورة إدراج جميع النفقات والإيرادات العامة في وثيقة واحدة هي الميزانية العامة للدولة، فوحدة الميزانية هي قاعدة تنظيمية تسمح بإعطاء فكرة عامة عن البرنامج المالي للحكومة لعام مقبل، وكذلك تقييم الأهمية النسبية للإيرادات والنفقات العامة، وإظهار مدى التوازن بينهما¹، وفي الواقع فإن هناك مبررين لتلك القاعدة أحدهما مالي والآخر سياسي، فالمبرر المالي يتجلى في كون هذه القاعدة تساعد على إظهار الحالة المالية للدولة بمجرد النظر إلى وثيقة الميزانية العامة، كما تساعد على فهم أهداف وإستراتيجية الدولة في المجالات الاقتصادية والاجتماعية المختلفة، أما عن المبرر السياسي، فإن وحدة الميزانية من شأنها أن تيسر على السلطة التشريعية أمر اعتماد ورقابة تنفيذ الحكومة للميزانية العامة².

والجدير بالذكر أن المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 قد اعتنق مبدأ وحدة الميزانية العامة، ويفهم ذلك من سياق المادة (12) والتي نصت على أن "الميزانية العامة هي البرنامج المالي للجهات الاتحادية الذي يشمل كافة مواردها المالية المقدر تحصيلها والنفقات العامة المقدر صرفها لسنة مالية معينة، وذلك لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال التوزيع الأمثل والاستخدام الكفء للموارد في إطار الإستراتيجية الاتحادية المتعلقة بالنفقات المتوقع إنفاقها من الجهات الاتحادية خلال سنة مالية مقبلة، على أن يراعى توازنها إيراداً ومصروفاً، وتطويرها على ضوء الإستراتيجية المالية متوسطة المدى".

¹ قطب إبراهيم، الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص 119.

² محمد إبراهيم الشافعي، أصول المالية العامة والتشريعات المالية مع التطبيق على دولة الإمارات العربية المتحدة، مرجع سابق، ص 151.

وإذا كانت وحدة الميزانية العامة هي المبدأ العام، فإنه مع ذلك توجد بعض الاستثناءات التي فرضتها الضرورة العملية وتطور المجتمعات اقتصادياً واجتماعياً، ولهذا فقد تطلب الواقع العملي الخروج عن هذه القاعدة في عدد من الحالات، هي كالتالي:

1. **الميزانية المستقلة:** وهي ميزانية خاصة ببعض الشخصيات الاعتبارية المستقلة مثل المرافق التجارية والصناعية والتي منحت الشخصية المعنوية لإعطائها الفرصة كي تعمل بسهولة ويسر وفقاً لقواعد السوق مثله في ذلك مثل المشروعات الخاصة، وبالتالي يتم إبعادها عن التعقيدات المالية والإدارية التي يتم فرضها على المرافق العامة¹، وعرف المشرع الإماراتي الميزانية المستقلة في المادة الأولى من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة بأنها عبارة عن "بيان تفصيلي منفصل للجهة الاتحادية المستقلة يحتوي تقديراً لمواردها العامة ومصادرهما والنفقات وأوجه صرفها المتوقعة خلال سنة مالية معينة"²، حيث يجوز بنص صريح في قوانين الجهات الاتحادية المستقلة الخدمية بما في ذلك الجهات الاتحادية المستقلة التي تخضع ميزانياتها لموافقة مجلس إدارتها، أن تكون لها ميزانية مستقلة خاصة تعرض فيها مواردها ونفقاتها المفصلة في ملحق يرفق بقانون ربط الميزانية العامة، على أن تقوم تلك الجهات بالالتزام بمبادئ الحوكمة والإدارة الخاصة بها، وتوفير البيانات والتقارير المالية خلال الموعد الذي تحدده وزارة المالية³.

2. **الميزانية غير العادية:** تعتبر هذه الميزانية أكثر الأشكال أهمية وخروجاً على مبدأ وحدة الموازنة، وهي بالفعل موازنة مستقلة عن الميزانية العامة وتتضمن نفقات استثنائية ووقتية، كما يحدث في وقت الحروب والكوارث الطبيعية، ويتم الوفاء بها من خلال

¹ فالح خلف، المالية العامة، مرجع سابق، ص 117.

² أنظر: المادة (1) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة.

³ أنظر: المادة (13) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة.

إيرادات غير عادية كالقروض مثلاً¹. وتأتي الميزانية غير العادية كنتيجة طبيعية لتطور دور الدولة وتدخلها مما أدى إلى تطور نفقاتها، وكذلك تعدد مصادر إيراداتها، حيث بعد أن كانت الضرائب هي المصدر الرئيسي والأوحد للإيرادات العامة أصبح من حق الدولة في المالية الحديثة اللجوء إلى بعض الإيرادات غير العادية كالإصدار النقدي والقروض بغرض الوفاء بالتزاماتها في مواجهة ظروف استثنائية لم تكن متوقعة²، وقد عرفت المادة الأولى من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة النفقات الطارئة بأنها "مبالغ مالية مقدرة لمواجهة حالة لا تتضمنها اعتمادات الميزانية العامة للسنة المالية الجارية ولا يمكن تأجيلها لميزانية السنة المالية التالية لعلاقتها بمقتضيات المصلحة العامة".

3. **الميزانية التكميلية:** هي وسيلة تلجأ إليها الدولة عندما يتبين لها أن الاعتمادات التي أدرجتها في الميزانية العامة غير كافية للإنفاق على الحاجات العامة، وتمثل هذه الاعتمادات الإضافية قرينة على سوء تدبير الحكومة للأرقام المالية الواردة بالميزانية العامة³، وقد عرفت المادة الأولى من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة الميزانية التكميلية بأنها "الاعتمادات المالية الإضافية التي تصدر بقانون اتحادي لتغطية أي سياسات جديدة غير مدرجة في الميزانية العامة وتحديد مصادر الموارد اللازمة لتمويلها"، وقد ألزم المشرع الإماراتي الوزارات التي بحاجة إلى ميزانية تكميلية أن تقوم برفع مشروع قانون اتحادي بميزانية تكميلية إلى مجلس

¹ عبد الباسط الزبيدي، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، مرجع سابق، ص 74.

² محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، مرجع سابق، ص 139.

³ عبد الرحيم عبد اللطيف الشاهين، إدارة الموازنة العامة الاتحادية لدولة الإمارات العربية المتحدة، دار الكتاب الجامعي، العين، 2004م، ص 112.

الوزراء، وحدد الحالات التي يتم الموافقة عليها من قبل مجلس الوزراء بشأن الميزانية التكميلية، والتي تتمثل في الآتي:

- اعتماد سياسات جديدة يترتب عليها أثر مالي غير مدرج في الميزانية المعتمدة
- توفير التمويل للمشروعات الرأسمالية الضرورية من خارج دورة الميزانية
- أي حالات أخرى يقرها مجلس الوزراء، على أن تلتزم الجهات الاتحادية بعدم تقديم طلبات لاعتمادات تكميلية خلال السنة المالية إلا في الحالات الطارئة أو الضرورة القصوى مع بيان مصادر تدبير الموارد اللازمة لتغطية تلك الطلبات¹.

الفرع الثاني

قاعدة عمومية الميزانية العامة

يقصد بمبدأ عمومية الميزانية العامة تسجيل جميع النفقات العامة والإيرادات العامة كل منهما في بند مستقل في الميزانية العامة دون أن يكون هناك ارتباط بينهما²، وتختلف قاعدة العمومية عن قاعدة الوحدة في أن الثانية تقتضي تسجيل كافة النفقات والإيرادات العامة في وثيقة واحدة هي الميزانية العامة وليس في عدة موازنات، حيث أن لا قاعدة تحظر فكرة تعدد الموازنات، أما قاعدة العمومية فتحظر إحداث مقاصة بين النفقات والإيرادات العامة بحيث تظهرها في النهاية في شكل مبالغ صافية، ولهذا السبب فإن قاعدة عمومية الميزانية يطلق عليها أيضاً قاعدة الناتج الإجمالي³، فعلى سبيل المثال: يقتضي القيام بعملية تحصيل الضرائب ذكر المبالغ التي من المتوقع تحصيلها وتسجل في جانب الإيرادات، وكذلك ذكر المصروفات التي من المتوقع إنفاقها من أجل تحصيل المبالغ الضريبية وتدرج في جانب النفقات العامة، فلا يمكن

¹ أنظر: المادة (39) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة.

² محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، مرجع سابق، ص 147.

³ سليمان اللوزي، إدارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق، دار المسيرة للنشر، عمان، 2007م، ص 81.

بالتالي - وفقاً لقاعدة العمومية- إجراء مقاصة بين المبلغين وإظهار الناتج الصافي، أي المبلغ الضريبي مطروحاً منه مصاريف تحصيله.

وتظهر أهمية قاعدة عمومية الميزانية في أنها تسهل سلطة البرلمان في رقابة السلطة التنفيذية عند قيامها بتحصيل الإيرادات أو دفع النفقات، إذ أن إدراج المبالغ الصافية فقط في الميزانية العامة من شأنه أن يعطي الجهات الحكومية المعنية فرصة لزيادة النفقات العامة، مما قد يفتح الباب للإسراف وإخفاء نفقاتها وراء إيراداتها¹، ومع هذا فإن هذه القاعدة لا تسمح بالإحاطة بالتكلفة الصافية للخدمات، كما أنها لا تشجع رؤساء الجهات الحكومية على إجراء تحسينات للخدمات التي تقدمها المرافق العامة للحصول على إيرادات صافية، ومبرر ذلك أن المرفق العام لن يستفيد مباشرة من هذه الزيادة لأنها سيتم توريدها إلى الخزنة العامة، كما أن تطور دور الدولة وتدخلها في النشاط الاقتصادي والاجتماعي الذي يتطلب بطبيعته تبنى منهج يتلاءم مع طبيعة هذا الدور الجديد، ويتعارض مع مبادئ الإدارة العامة- قد يؤدي في النهاية إلى عدم احترام قاعدة عمومية الميزانية العامة².

¹ زينب الداودي، دور الإدارة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة، دار صفاء للنشر، عمان، 2013م، ص 112.

² عبد الباسط الزبيدي، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، مرجع سابق، ص 84.

الفرع الثالث

قاعدة سنوية الميزانية العامة

يقصد بقاعدة سنوية الميزانية العامة ضرورة إعداد واعتماد الميزانية العامة للدولة كل عام، فتوقع الإيرادات والنفقات العامة وكذلك التصديق عليها من الجهة المختصة لا تكون صالحة إلا لمدة عام، وكذلك فإن تنفيذ الميزانية العامة، أي دفع النفقات وتحصيل الإيرادات، يجب أن يتم خلال العام الذي أجازت له هذه الميزانية¹.

وتستند قاعدة السنوية على مجموعة من الاعتبارات بعضها سياسي وبعضها مالي والبعض الآخر تقتضيه ظروف الملائمة، فالاعتبارات السياسية تتمثل في أن مبدأ السنوية يضمن للسلطة التشريعية رقابة دورية على مالية الدولة، كما يتيح لها الإشراف السنوي على تنفيذ الحكومة لبنود الموازنة العامة من ناحية، وعلى مدى حسن اختيارها وإعدادها لبرنامج التنمية الاقتصادية والاجتماعية المزمع تطبيقه من ناحية أخرى، أما المبررات المالية فتقوم على أنه من المفيد للحكومة أن تتوقع الإيرادات والنفقات العامة في فترة محددة ومعقولة، فإذا سُمح للحكومة بإعداد الميزانية العامة في فترة أقل من عام لكان في ذلك ضياع لمجهودات السلطة التنفيذية، نظراً لصعوبة وتعقيد إجراءات إعداد الميزانية العامة، أما اعتبارات الملائمة، فتتجسد في أن مبدأ سنوية الميزانية العامة هو أمر تقرره اعتبارات وطبيعة الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وهذا يتلاءم مع طبيعة النشاط الاقتصادي للمشروعات الخاصة الذي يبدأ وينتهي غالباً خلال عام مالي²، حيث تختلف بداية السنة المالية من دولة إلى أخرى، ففي دولة الإمارات تبدأ السنة المالية في أول يناير وتنتهي في 31 ديسمبر من كل عام³.

¹ فالح خلف، المالية العامة، مرجع سابق، ص 127.

² محمد إبراهيم الشافعي، أصول المالية العامة والتشريعات المالية مع التطبيق على دولة الإمارات العربية المتحدة، مرجع سابق، ص 161.

³ أنظر: المادة (1) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة.

وإذا كان مبدأ سنوية الميزانية العامة هو القاعدة العامة التي يتم على أساسها توقع واعتماد وتنفيذ نفقات وإيرادات الدولة، إلا أن هناك بعض الحالات التي تثير التساؤل حول مدى إمكانية تطبيق قاعدة السنوية، فعلى سبيل المثال: قد تلتزم الدولة في سنة ما بالقيام ببعض النفقات العامة كصرف بعض الإعانات الاقتصادية إلى المتضررين من كارثة طبيعية، إلا أنها مع ذلك لا تقوم بالصرف الفعلي إلا في عام آخر، من ناحية أخرى، فقد يستحق للحكومة دين معين في سنة ما إلا أنها لا تقوم بتحصيل هذا المبلغ فعلياً إلا في عام لاحق، ففي مثل هذه الحالات، يثور التساؤل حول كيفية تسجيل واعتماد هذه المبالغ؟

يلاحظ أن الفقه المالي قد اعتنق وسيلتين لحل مثل هذه المشكلات، وهي:

- حساب الخزانة (طريقة الإدارة): يتم بمقتضى هذه الطريقة تسجيل النفقات والإيرادات خلال السنة المالية التي تم بالفعل خلالها دفع وتحصيل هذه المبالغ بغض النظر عن السنة المالية التي تم خلالها الالتزام بتلك النفقة أو كان مستحقاً فيها هذه الإيرادات¹، وتتميز هذه الطريقة بكونها تساعد في التعرف على المركز المالي للدولة في سنة المحاسبة، كما أنها تمتاز بالسهولة واليسر من ناحية إجراءاتها، ومع هذا، فإن الحكومة قد تستغل هذه الطريقة لإظهار المركز المالي للدولة على غير حقيقته، وذلك باستعجال تحصيل الإيرادات قرب انتهاء السنة المالية والإبطاء في دفع الالتزامات².

- طريقة التسوية: وبمقتضى هذه الوسيلة يتم رصد المبالغ التي تلتزم الحكومة بإنفاقها والإيرادات التي تقوم بتحصيلها في نفس العام الذي فيه إجازتها بغض النظر عن الوقت الذي تمت فيه تنفيذها³، وعلى عكس الطريقة السابقة، فإن هذه الطريقة تسمح بتقديم

¹ طارق محمود السالوس، المالية العامة، دراسة تطبيقية على التشريعات المالية في دولة الإمارات العربية المتحدة، مرجع سابق، ص 116.

² قطب إبراهيم، الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص 137.

³ غزال العوسي، التنظيم القانوني والفني للموازنة العامة في دولة الإمارات العربية المتحدة، مرجع سابق، ص 103.

صورة حقيقية للمركز المالي للدولة، إلا أنها تؤدي إلى تأخير إقفال السنة المالية مدة طويلة، وهذا يؤدي إلى تعقيد الإجراءات المالية¹.

ومن الجدير بالذكر أن المشرع الإماراتي قد اعتنق هذا الاتجاه الأخير (طريقة التسوية)، حيث نصت المادة (40) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة على أن تقيد في حسابات السنة المالية جميع الموارد المالية للجهات الاتحادية والنفقات التي ترتبت عن تصرفات تمت خلال السنة المالية استناداً لتاريخ نشوء الحق أو الدين بصرف النظر عن التاريخ الذي يتم فيه تنفيذها²، وتسمى هذه الطريقة أيضاً بأساس الاستحقاق وهو يقضى باعتبار الإيراد إيراداً ويقيد في حسابات السنة المالية العائدة إليها الميزانية في تاريخ نشأة الحق، ويقصد بتاريخ نشوء الحق تاريخ تقديم المنفعة للغير سواء حصلت أو لم تحصل خلال السنة المالية العائدة إليها الميزانية العامة³.

والجدير بالذكر أنه مع تطور المالية الحديثة، واتساع نشاط الدولة الاقتصادي استدعى الخروج على مبدأ السنوية في بعض الحالات كالالتزامها بالقيام بمشروعات استثمارية ضخمة لا يمكن تنفيذها إلا على مدار عدة سنوات⁴، لذلك نجد أن المشرع الإماراتي قد استحدث نوع جديد من أنواع الميزانيات، وهو ما يطلق عليه الميزانية متوسطة المدى، وهي إستراتيجية مالية عبارة عن مجموعة من الدراسات والتقارير المالية التي يقرها مجلس الوزراء وتشمل التوقعات الاقتصادية العامة وسياسات الموارد، والأولويات الخاصة بالنفقات والمخاطر المالية المتوقعة لمدة لا تقل عن (5) سنوات، ويتضمن إطار الميزانية متوسطة المدى على التوقعات متوسطة

¹ عبد الباسط الزبيدي، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، مرجع سابق، ص 119.

² عبد الرحيم عبد اللطيف الشامين، إدارة الموازنة العامة الاتحادية لدولة الإمارات، مرجع سابق، ص 129.

³ محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، مرجع سابق، ص 157.

⁴ محمد إبراهيم الشافعي، أصول المالية العامة والتشريعات المالية مع التطبيق على دولة الإمارات العربية المتحدة، مرجع سابق، ص 181.

المدى للموارد والنفقات الإجمالية والفرق بينهما وآلية التمويل المطلوب لتغطية العجز، وسقوف المصروفات الأساسية التي يحددها مجلس الوزراء¹.

ومن خلال الميزانية متوسطة المدى يتم تحديد المبلغ الكلي المتوقع إنفاقه في البرنامج المالي، ويوزع على عدد معين من السنوات هي مدة تنفيذ هذا المشروع، ثم يتم إدراج المبلغ المخصص إنفاقه في كل عام في موازنة السنة المالية الخاصة بها، حيث نص المشرع الإماراتي في المادة (16) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 على أنه "يجوز بقرار من مجلس الوزراء تكليف الجهات الاتحادية بإعداد مشروع ميزانية خطة متوسطة المدى، يحدد عدد سنواتها بقرار من مجلس الوزراء، على أن تتضمن تقديرات الموارد المالية والنفقات لكل سنة مالية على حدة، ويصدر قرار اعتمادات هذه الميزانية من مجلس الوزراء".

الفرع الرابع

قاعدة التوازن بين الإيرادات والنفقات في الميزانية العامة

يقصد بمبدأ التوازن تعادل الحجم الكلي للإيرادات العامة التي تقوم السلطة التنفيذية بتحصيلها مع الحجم الكلي للنفقات العامة التي تقوم هذه السلطة بدفعها، ويقصد بالإيرادات العامة هنا الموارد العادية فقط، أي تلك التي تتضمن حصيللة الضرائب والرسوم والإيرادات الناتجة عن استغلال ممتلكات الدولة، أي أن الإيرادات العامة هنا لا تشمل الأموال التي تحصل عليها الدولة عن طريق الاقتراض أو تلك التي تحصل عليها عن طريق خلق وسائل جديدة للدفع².
وتتحقق حالة عدم التوازن بأحد أمرين: حدوث عجز أو فائض في الميزانية العامة، حيث يحدث عجز في الميزانية العامة حينما تقل الإيرادات العامة عن النفقات العامة، بينما يتحقق الفائض في الميزانية العامة عندما تزيد الإيرادات العامة عن النفقات العامة³.

¹ أنظر: المادة (1) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة.

² سليمان اللوزي، إدارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 118.

³ فالح خلف، المالية العامة، مرجع سابق، ص 139.

ويلاحظ أن مفهوم توازن الميزانية قد تغير في الفكر المالي الحديث نتيجة لازدياد تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي والاجتماعي، حيث أصبح من المقبول السماح بوجود عجز محاسبي طالما أن ذلك سوف يؤدي في النهاية إلى إحداث توازن اقتصادي واجتماعي¹. وقد أخذ المشرع الإماراتي بمبدأ توازن الميزانية العامة، حيث نصت المادة (29) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 بشأن المالية العامة على أنه "على الوزارة أن تراعي تحقيق مبدأ التوازن في الميزانية العامة بين إجمالي الموارد المالية للجهات الاتحادية من جهة وبين إجمالي النفقات العامة".

ويترتب على مبدأ توازن الميزانية العامة ثلاثة نتائج، هي²:

1. حظر تغطية النفقات العامة بإيرادات غير عادية (كالقروض والإصدار النقدي).
 2. حظر الاختلاف الناشئ عن زيادة النفقات العامة عن الإيرادات العامة لتفادي مخاطر عجز الميزانية، أو عن زيادة الإيرادات عن النفقات لتفادي مخاطر وجود فائض.
 3. حظر التوازن الصوري الناشئ مثلاً عن تعمد الحكومة حذف بعض النفقات حتى تخفي العجز الذي يمكن أن ينشأ بسببها، ثم تطلب أثناء تنفيذ الميزانية اعتمادات إضافية بها، أو أن تعمد الحكومة إلى حذف بعض المشروعات المنتجة التي يمكن أن تحقق فائضاً في الميزانية، وذلك بغرض أن تحقق توازن صوري وليس حقيقي.
- يتضح مما تقدم أن مبدأ توازن الميزانية العامة يؤدي إلى تحديد قدرة الدولة على التدخل في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، ويؤدي خرق مبدأ التوازن إلى حدوث مخاطر جسيمة من أبرزها تزايد مديونية الدولة وارتفاع حدة التضخم.

¹ روبرت فيني، أساسيات إعداد الموازنة العامة، ترجمة: مكتبة جرير، الرياض، 2010م، ص 71.

² محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، مرجع سابق، ص 162.

الفرع الخامس

متابعة تنفيذ الميزانية العامة

تمر الميزانية العامة بعدة مراحل تسمى دورة الميزانية، تبدأ من مرحلة الإعداد مروراً بمرحلة الإجازة التشريعية ثم دخولها في طور التنفيذ وفي النهاية يتم الرقابة على تنفيذ الميزانية، حيث تتولى السلطة التنفيذية عبء إعداد الميزانية العامة، وتتولى الهيئات الإدارية التابعة لكل وزارة مهمة تقدير نفقاتها وإيراداتها العامة المتوقعة للسنة المقبلة ثم يضطلع بعد ذلك وزير المالية بمسألة التنسيق بين هذه الوزارات بشأن ذلك¹.

ويلاحظ أن مرحلتَي إعداد الميزانية واعتمادها يمكن وصفهما بمرحتَي التقدير أو التصور، أما مرحلة التنفيذ فتوصف بمرحلة الواقعية، وهي المرحلة التي يتم فيها مقارنة الواقع بما تم تقديره سلفاً، فالمقصود إذاً بتنفيذ الميزانية هو القيام بإنفاق المبالغ التي تم اعتمادها وكذلك تحصيل وجباية الإيرادات العامة التي تم تقديرها في مشروع الميزانية، كما تعد مرحلة التنفيذ هي الاختبار الحقيقي لحسن أو سوء تقدير السلطة التنفيذية للمبالغ المدرجة بالميزانية².

وبعد الانتهاء من إقرار قانون ربط الميزانية العامة وصدوره، تتولى الوزارة أو الجهة الاتحادية المعنية الارتباط بالنفقات العامة، وذلك بموجب طلبات الشراء أو مستندات الصرف والقيد على أن يكون ذلك في حدود الاعتمادات المخصصة لها في الميزانية السنوية، ووفقاً لمخصصات كل برنامج رئيسي وبرنامج فرعي، مع التأكيد على مراعاة عدم تجاوز تلك الاعتمادات والمخصصات، على أن تلتزم جميع الجهات الاتحادية عند صرف أي مبالغ خصماً على اعتماداتها بالقوانين والقرارات الصادرة بهذا الشأن³.

¹ أنظر: المادة (22) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة.

² عبد الباسط الزبيدي، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، مرجع سابق، ص 138.

³ محمد حسين علي، إدارة الموازنة العامة والرقابة عليها في دولة الإمارات، مرجع سابق، ص 92.

أما مسألة الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة فتعد إجراءً ضرورياً وهاماً من أجل ضمان المحافظة على المال العام، والتأكد من حسن توجيهه إلى الأهداف المرجوة منه، وهي تنمية المجتمع في كافة المجالات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والثقافية والتعليمية وغيرها¹. وتتولى مهمة الرقابة والتدقيق الداخلي على الميزانية، الوحدات الإدارية المختصة في الجهات الاتحادية، إذ وفقاً لنص المادة (55) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة فإنه:

1. تلتزم الوحدات الإدارية المختصة في الجهات الاتحادية بالرقابة والتدقيق على تنفيذ الميزانية العامة فيما يتعلق بتحصيل مواردها وسداد نفقاتها ومتابعة الأداء، والتأكد من مطابقتها للتشريعات النافذة في الدولة.

2. يلتزم مكتب التدقيق الداخلي في الجهة الاتحادية بالتدقيق المستقل على تنفيذ الجهة الإدارية للميزانية العامة وفق آليات العمل والسياسات والإجراءات والأنظمة وإدارة المخاطر المطبقة في تلك الجهة.

وحتى يمكن لوحدة الرقابة المالية في الجهات الاتحادية من القيام بدورها على الوجه الأكمل، فإنه من اللازم عليها تقديم جميع البيانات والتقارير التي تطلبها وحدة الرقابة المالية في وزارة المالية، وأن يطلعوها على جميع المستندات والسجلات اللازمة، وعلى المسؤولين بتلك الإدارة تقديم التسهيلات اللازمة والمناسبة لوحدة المالية بما يخدم الصالح العام وفقاً للقرار الذي يصدر عن وزير المالية بتحديد البيانات المطلوبة وشكل وموضوع التقارير ومواعيد تقديمها².

يتضح مما تقدم أن الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة تسعى إلى تحقيق هدف عام يتمثل في الحفاظ على المال العام، وضمان الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية والمالية المتاحة، وفي نفس الوقت التعرف على نقاط الضعف وتلافيها، وتجنب الأخطاء والانحرافات.

¹ محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، مرجع سابق، ص 171.

² أنظر: المادة (56) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة.

المبحث الثاني

مفهوم حوكمة الميزانية العامة

تمهيد:

أصبح استخدام مفهوم الحوكمة Governance شائعاً في أدبيات الإدارة والسياسات العامة، وحظي هذا المفهوم بالاهتمام من جانب منظمات الأعمال العامة والخاصة في الآونة الأخيرة في كثير من دول العالم، حتى عُد أحد متطلبات الإدارة الناجحة، وجزء من الثقافة المؤسسية العالمية التي تنهض على تعزيز مشاركة الأطراف المجتمعية مع الحكومة في تنفيذ وصنع السياسات العامة، وذلك للتعبير عن التفاعل أو المشاركة بين كل من الدولة والمجتمع المدني والمؤسسات الخاصة، لتحقيق التنمية المستدامة والريادة في الأعمال الحكومية¹.

ويرى البعض أن الحوكمة الرشيدة بمعاييرها ومبادئها تعمل على تحقيق التنمية المستدامة، والسعي نحو استغلال كافة الطاقات والإمكانات المجتمعية (البشرية والمادية والتنظيمية)، لأجل تحقيق مزيداً من العدالة واللامركزية والشفافية والمساءلة والمحاسبية، ومحاربة الفساد بكل أشكاله، وتعزيز المهام والصلاحيات وتمكين المواطن بالمشاركة في عمليات صناعة القرار على المستوى المحلي كونها تؤثر في حياته اليومية، وكذلك في تعزيز الحكم الرشيد وسيادة القانون، حيث تسعى مبادئ الحوكمة إلى وضع أنظمة رقابية على أداء المؤسسات، وذلك عن طريق إعداد هيكل أو منظومة تحدد توزيع الحقوق والمسؤوليات، وتحدد السياسات والإجراءات والقواعد المتعلقة بسير العمل داخل المؤسسة².

¹ جورج كيل، البوصلة الأخلاقية للشركات وأدوات مكافحة الفساد، قيم ومبادئ وحوكمة الشركات، الدليل السابع، إصدارات مؤسسة التمويل الدولي، مجموعة البنك الدولي، 2009، ص 18.

² مدحت محمد أبو النصر، الحوكمة الرشيدة، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، 2019م، ص 43.

ويهدف المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة إلى وضع إطار تنظيمي متكامل للموارد والسياسات المالية العامة للجهات الاتحادية من خلال تحديد مبادئ الحوكمة والرقابة وإدارة المخاطر المتعلقة بإدارة الموارد المالية¹ للجهات الاتحادية².

وللوقوف على ماهية حوكمة الميزانية العامة وبيان أهميتها وأهدافها ومبادئها، سيتم تقسيم هذا المبحث على النحو الآتي:

- **المطلب الأول: تعريف حوكمة الميزانية العامة وأهميتها**

- **المطلب الثاني: أهداف ومبادئ حوكمة الميزانية العامة**

المطلب الأول

تعريف حوكمة الميزانية العامة وأهميتها

شهدت السنوات الأخيرة توافق دولي واسع حول ضرورة بذل أقصى الجهود لتعزيز أسس ومبادئ الإدارة الرشيدة المبنية على الحوكمة، وفي إطار التوافق الدولي عليها نجد أن معظم دول العالم بدأت بالعمل الدعوب لأجل تعزيز قدرتها في مجال الحكم الرشيد، وذلك عبر إجراء إصلاحات تشريعية وتنظيمية ومؤسسية تتعلق بالحوكمة، ومنها قرار مجلس الوزراء الإماراتي رقم (29) لسنة 2011م بشأن حوكمة مجالس الإدارة في الهيئات والمؤسسات والشركات الربحية وغير الربحية المملوكة للحكومة الاتحادية سواء كانت موجودة حالياً أو سيتم إنشاؤها مستقبلاً، وذلك بهدف تعزيز ممارسات الشفافية، وتكريس معايير موحدة للحوكمة في جميع الجهات، ويهدف هذا القرار إلى تعزيز الإصلاحات الإدارية الحكومية، وإرساء مبادئ

¹ عرفت المادة (1) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 الإدارة المالية العامة بأنها: مجموعة القواعد والنظم والعمليات المطبقة على الجهات الاتحادية بموجب هذا المرسوم بقانون ولائحته التنفيذية وقرارات مجلس الوزراء والقرارات الوزارية والتعاميم المتعلقة بتوفير وتحديد الموارد ومصادرها، وتخصيص المال العام وتجديد أوجه إنفاقه، والضوابط ذات الصلة، وضوابط المحاسبة وإعداد التقارير المالية عنها.

² أنظر: المادة (2) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة.

الإفصاح والشفافية في كافة القطاعات والشركات¹، كما ألزم المشرع الإماراتي الجهات الاتحادية في الدولة الخاضعة لنطاق تطبيق قانون المالية العامة بالالتزام بمبادئ الحوكمة والإدارة الخاصة بها في إطار الإستراتيجية الاتحادية المتعلقة بالموارد والنفقات العامة².

وللتعرف على مفهوم حوكمة الميزانية العامة وبيان أهميتها، سيتم تناول هذا المطلب كالتالي:

- الفرع الأول: مفهوم حوكمة الميزانية العامة.

- الفرع الثاني: أهمية حوكمة الميزانية العامة.

الفرع الأول

مفهوم حوكمة الميزانية العامة

إن مفهوم الحوكمة "Governance" شائع في الأدبيات الإدارية ومجالات السياسات العامة، ويطلق عليه البعض عدة مصطلحات، مثل: "الحاكمية، الحوكمة الصالحة، ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة، أو الحكم الصالح الرشيد"، وتهدف جميع هذه المصطلحات إلى مكافحة كافة أوجه وأشكال الفساد الإداري والمالي في المؤسسات (العامة أو الخاصة) وتحقيق العدالة والنزاهة والشفافية في ظل وجود تشريعات وقوانين للمحاسبة والمساءلة.

ويلاحظ أنه نتيجة فشل العديد من السياسات الإصلاحية للاقتصاد، وخصوصاً في العديد من الدول النامية، فقد تبنى البنك الدولي مفهوم "الحوكمة" في ثمانينات القرن الماضي، بهدف الإصلاح السياسي والمؤسسي في تلك الدول، ووضع البنك الدولي عدة مبادئ ومتطلبات لنجاح مشروع الحوكمة، وتتمثل تلك المبادئ في الآتي: (1- سيادة القانون 2- الفاعلية والكفاءة 3- العدالة والمساواة في توزيع الموارد 4- الشفافية والمساءلة 5- المحاسبة)³، وسيتم تناول هذه المبادئ بالتفصيل في المطلب الثاني من هذا المبحث.

¹ قرار مجلس الوزراء الإماراتي رقم (29) لسنة 2011م بشأن حوكمة مجالس الإدارة في الهيئات والمؤسسات والشركات الربحية وغير الربحية المملوكة للحكومة الاتحادية.

² أنظر: المادة (1/13) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة.

³ عاكف حلوش، دور الحاكمية المؤسسية في الإصلاح الإداري ومواجهة الفساد المالي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2018م، ص 57.

وقد عرفها (البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة UNDP) بأنها: الممارسة من جانب السلطات الإدارية والسياسية والاقتصادية في الدولة، من خلال عدة آليات وعمليات تشغيلية وتنظيمية تساهم في شفافية تمكين الأفراد والجماعات من تحقيق مصالحها¹. كما عرفها (معهد المدققين الداخليين الأمريكي IIA) بأنها "العمليات التي تتم عبر إجراءات محددة من قادة المنظمة لأجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر ومراقبتها، والتأكيد على كفاءة الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة من خلال الحوكمة المؤسسية فيها"².

وذهبت (مؤسسة التمويل الدولية IFC) في تعريفها للحوكمة من خلال نظرتها لها بكونها نظام معلوماتي رقابي يتكون من مجموعة عمليات تشغيلية ويعمل على تفعيل الطاقات والإمكانات وتوظيف الموارد بفعالية وكفاءة، حيث حددت المؤسسة في تعريفها للحوكمة المؤسسية بأنها نظام يعمل كمنظومة تفاعلية مكونة من ثلاثة أجزاء هي³:

1. **المدخلات Input**: وهي عبارة عن المستلزمات والآليات التي يتعين توفيرها، سواء

كانت تشريعية أو إدارية أو تنظيمية أو اقتصادية أو سياسية أو مجتمعة.

2. **تشغيل الحوكمة Governance Operation**: ويتمثل هذا الجزء في المؤسسات

المسؤولة عن تطبيقها والجهات التي تشرف عليها وتراقبها.

3. **المخرجات Output**: ويتمثل هذا الجزء في معايير تطبيق الحوكمة ومستوياتها، وكذلك

التشريعات والقوانين المنظمة للأداء من أجل الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح.

ويعرفها البعض⁴ بأنها "نظام لهيكله وتشغيله ومراقبة المؤسسة مع توجه لتحقيق أهداف

إستراتيجية طويلة الأمد لإرضاء حملة الأسهم والدائنين والمستخدمين والعملاء والمودعين من

¹ حسن يوسف، **محددات الحوكمة ومعاييرها**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2017م، ص 36.

² إيمان شيجان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2017م، ص 43.

³ طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات - المفاهيم والمبادئ والتجارب التطبيقية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2015م، ص 79.

⁴ مدحت محمد أبو النصر، **الحوكمة الرشيدة**، مرجع سابق، ص 57.

أجل التوافق مع المتطلبات والتنظيمية كجزء من الحاجات البيئية والمجتمعية"، ويعرفها البعض الآخر¹ بأنها "الاتجاه نحو تقليل مركزية الدولة وإعادة صياغة العلاقة بين كل ما هو عام وخاص في الدولة، وكذلك مهام كل قطاع ومسؤولياته لأجل تحقيق الشراكة مع المجتمع بأكمله". وتعرف **حوكمة الميزانية العامة بأنها** "مجموعة الأنظمة والممارسات التي تعبر وتجسد عن منهج الحكومة في إدارة عمليات ومراحل وإجراءات الميزانية العامة للدولة، وتمثل الأسلوب الذي تطبق فيه الحكومة فلسفتها السياسية والاجتماعية والإدارية في إدارة شؤونها المالية والاقتصادية من خلال شفافية عملية الميزانية العامة ومدى إمكانية المشاركة والمساهمة في عمليات إعدادها وتحضيرها ومناقشتها وإقرارها وتنفيذها ومراقبتها ومساءلتها"².

وفي ضوء التعريفات السابقة يمكن للباحث استخلاص تعريف لحوكمة الميزانية العامة بأنها: (نظام للإدارة الرشيدة قائم على معايير من النزاهة والشفافية والمحاسبة والمسؤولية من أجل ضبط مراحل الميزانية العامة، وتحقيق العدالة بواسطة التشريعات المالية النافذة، مع توفير أدوات رقابية فاعلة، ويمكن تطبيق مبادئ الحوكمة في أي مؤسسة حكومية أو خاصة، وكذلك على أي مستوى سواء كان دولي أو إقليمي أو محلي، وفي أي مجال إنتاجي أو خدمي). ويرى البعض أن إصلاح وتطوير عملية إعداد الميزانية العامة في الدولة، يجب أن يمر بعدة مراحل على النحو التالي³:

1. **إصلاح إعداد وتحضير الميزانية:** من خلال تنظيم موارد الميزانية لتحقيق الأهداف والأولويات الاجتماعية، لأجل تحقيق وإنجاز الوظيفة الإدارية والتخطيطية.
2. **إصلاح تنفيذ الميزانية:** من خلال التأكيد على أمر النفقات العامة من زاوية قانونية، وأنه ليس مسرفاً أو فاسداً لأجل تحقيق وإنجاز متطلبات وظيفة الرقابة.

¹ حسن يوسف، **محددات الحوكمة ومعاييرها**، مرجع سابق، ص 48.

² محي الدين شعبان، **الحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد من منظور اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد**، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2014م، ص 62.

³ بسام عبدالله البسام، **الحوكمة في القطاع العام**، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2014م، ص 33.

3. إصلاح وتأسيس ومعالجة عملية الميزانية: وذلك من خلال إصلاح هيكل الحوكمة

المؤثرة بصناعة القرار السياسي المتعلق بالميزانية العامة ككل، حيث تقتضي الشفافية

والمساءلة أن تكون الميزانية العامة مرتبطة بأهداف النشاط الحكومي ونتائجه، ولذلك

فإن الطرق الحديثة في إعداد الميزانية تحاول قدر الإمكان تحديد أهداف الأنشطة

الحكومية وقياس المخرجات والنتائج بالنسبة إلى ما تحقق من هذه الأهداف.

وترتيباً على ما تقدم، ومن أجل تحقيق الحوكمة في الميزانية العامة، يجب أن تكون

الحوكمة وسيلة فاعلة لتحديد الأهداف وتحقيق الأعمال والأنشطة الحكومية، وأن توضع على

أساس مشاريع وبرامج لتحقيق النتائج المرغوبة مع وجود مؤشرات أداء قابلة للقياس، وهذا لا

يمكن تحقيقه بشكل كفؤ وفعال إلا من خلال تطبيق مجموعة الأنظمة والممارسات التي تعبر

وتجسد عن منهج الحكومة في إدارة عمليات ومراحل وإجراءات الميزانية العامة للدولة.

الفرع الثاني

أهمية حوكمة الميزانية العامة

إن تعقد العمليات المالية وتفاقم العجز في الميزانية العامة أدى العديد من الدول في

التفكير إلى أنجح الطرق لإدارة الموارد المالية للدولة من خلال إتباع أساليب وسياسات رشيدة

لتحقيق الكفاءة في إدارة الموارد المالية والتطبيق الفعال للسياسات المالية العامة للدولة¹.

ويلاحظ أن الميزانية العامة تكاد تكون الأداة الرئيسية والوحيدة للسياسة المالية العامة في

الدولة، لذلك فإن عملية إعدادها وتحضيرها وصياغتها، وما تشتمل عليه من معلومات تقدم

معه، تعد عاملاً أساسياً لتحقيق الحكم الرشيد في ضبط مراحل الميزانية العامة².

¹ عاكف حلوش، دور الحاكمية المؤسسية في الإصلاح الإداري ومواجهة الفساد المالي، مرجع سابق، ص 63.

² أحمد عبد الدايم، الحوكمة في الموازنة وتطبيقاتها لتحقيق التنمية المستدامة بمصر، مرجع سابق، ص 44.

ويرى البعض أن أهمية الحوكمة تتمثل في الآتي¹:

- (1) تحقيق الانضباط المالي والإداري والسلوكي في كافة المؤسسات.
 - (2) تخفيض مخاطر الفساد المالي والإداري.
 - (3) جذب الاستثمارات إلى أسواق المال.
 - (4) التخصيص الأمثل للموارد مما يزيد القدرة التنافسية.
 - (5) تعزيز الإطار التنظيمي والرقابي للمؤسسات الحكومية والخاصة.
- ولقد حدد تقرير (التنمية البشرية العربية، 2019) مجموعة من التحديات التي تعترض سبيل تطبيق الحوكمة في المؤسسات الحكومية بالوطن العربي، ومن أهمها ما يلي²:

- وجود أنظمة حكومية لا تلبي توقعات وحاجات المواطنين والمستفيدين.
- وجود قصور أو تراخي في مجال المحاسبة والمساءلة من جانب المؤسسات العامة.
- وجود عوائق تحد من مشاركة المواطنين في عمليات صنع القرارات الحياتية.
- عدم تفعيل الدور الأساسي والمنوط بأجهزة الرقابة الإدارية والمالية.
- عدم إفصاح المنظمات عن هياكل الملكية لديها للمستفيدين من خدماتها.
- عدم الاهتمام بأهداف التنمية المستدامة، والاقتصار على إدخال بعض التحسينات في الأنظمة والإجراءات دون القيام بالتنمية المستدامة الحقيقية.

في حين يرى البعض الآخر أن نجاح الحوكمة يتحدد في العوامل الآتية³:

- توفير قيم مؤسسية ملائمة للمستفيدين يمكن أن يتم وضعها مبادئ للحوكمة.
- السعي نحو إيجاد توازنات بين اهتمامات وتوقعات المستفيدين.

¹ مدحت محمد أبو النصر، الحوكمة الرشيدة، مرجع سابق، ص 71.

² تقرير التنمية البشرية العربية لعام 2019، متوفر على الرابط:
https://reliefweb.int/sites/reliefweb.int/files/resources/hdr_2019_overview_-_arabic.pdf

تاريخ التصفح: 2021/5/3م.

³ إيمان شيجان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي، مرجع سابق، ص 69.

- استحداث وحدات تنظيمية تعني بإدارة المخاطر في المنظمات.
 - قياس وتقييم التوجهات الإستراتيجية للمنظمة بصفة دورية، مع إتباع إجراءات تضمن استمرارية التقدم والنجاح وتحقيق التميز والريادة في الأداء.
 - تمكين العاملين بالمنظمة من تقديم الأفكار الإبداعية والابتكارية وتحفيزهم عليها.
 - تبني مفهوم الاستدامة ومراجعة إجراءاتها وضبط توجيه الإنفاق وتحليل الأثر البيئي.
- وبناءً على ما سبق، يرى الباحث أن المال العام يستخدم لخلق وتوزيع السلع والخدمات للوصول إلى الأهداف الاقتصادية والاجتماعية وغيرها، وتؤمن الحوكمة ذلك عن طريق بناء هيكل عمل مؤثر وشامل يتصف بالشفافية والمشاركة ويكون قابلاً للمساءلة، ليتم بعدها فعلاً تحقيق حوكمة رشيدة في قطاع المالية العامة، وإن تعثر تحقيق ذلك يؤدي إلى وقوع العديد من المشكلات المؤثرة على القطاع المالي وباقي القطاعات الاقتصادية والاجتماعية الأخرى.**

المطلب الثاني

أهداف ومبادئ حوكمة الميزانية العامة

تعد حوكمة مؤسسات الدولة من أحد الأساليب المهمة التي تحفز فئة المستثمرين أو الموردين أو المتعاملين من أصحاب المصالح للدخول في مختلف التعاملات مع الدولة ومؤسساتها بمختلف أنواعها، ولذلك فإن المؤسسات الحكومية تسعى إلى وضع المعايير والقوانين الثابتة التي تساهم في ضمان الحقوق لكافة المتعاملين معها¹، وللتعرف على أهداف ومبادئ حوكمة الميزانية العامة، سيتم تناول هذا المطلب كالتالي:

- الفرع الأول: أهداف حوكمة الميزانية العامة.
- الفرع الثاني: مبادئ ومحددات حوكمة الميزانية العامة.

¹ جيهان عبد اللطيف الرفاعي، الرقابة على الموازنة العامة للدولة، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012م، ص 53.

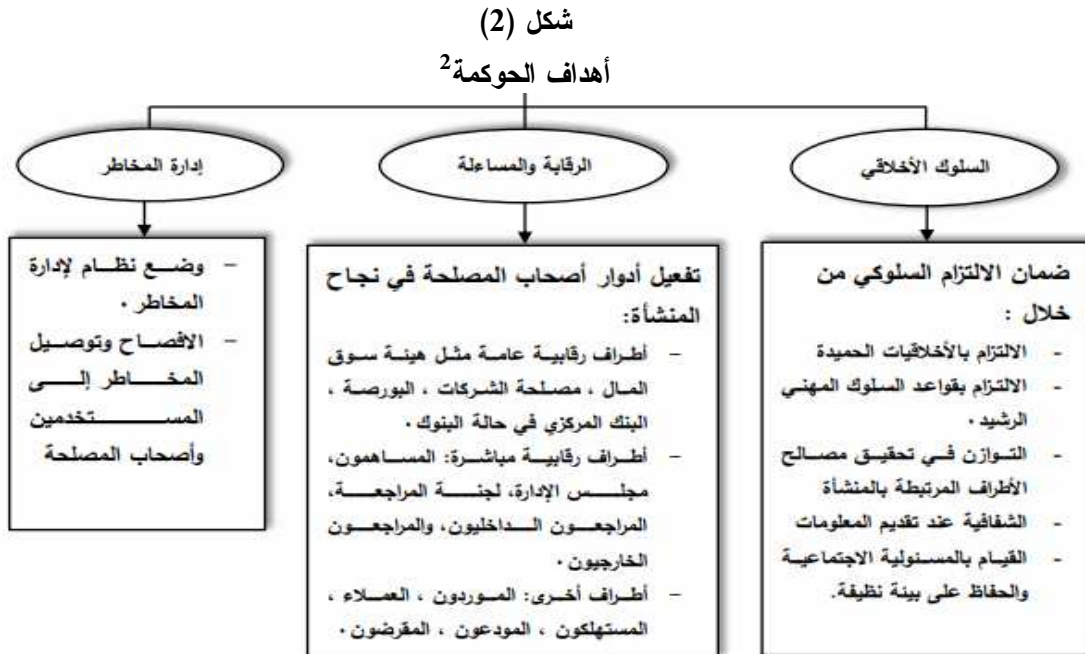
الفرع الأول

أهداف حوكمة الميزانية العامة

يرى البعض أن للحوكمة عدة أهداف تمثل في الآتي¹:

1. السلوكيات الأخلاقية: وتتمثل في الالتزام بالأخلاقيات الحميدة وبقواعد السلوك المهني الرشيد وبالمسؤولية الاجتماعية، وتحقيق التوازن بين مصالح الأطراف المرتبطة بالمنظمة مع ضمان الشفافية أثناء عرض البيانات والمعلومات المالية.
2. الرقابة والمساءلة: وذلك من خلال تفعيل دور أصحاب المصالح على رقابة المنظمة من قبل الأطراف الرقابية العامة أو المباشرة كالمساهمين ومجالس الإدارة لجان المراجعة والتدقيق، أو من قبل أطراف أخرى كالموردين والمتعاملين والمستهلكين والمودعين والمقرضين، بهدف تحقيق الرقابة والمساءلة الفعالة على أعمال المنظمة.
3. إدارة المخاطر: وذلك من خلال وضع نظام لإدارة المخاطر بما يساهم في الإفصاح ونشر المخاطر المتوقعة للمستفيدين وأصحاب المصلحة.

والشكل التالي يوضح أهداف الحوكمة:



¹ إيمان شيجان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي، مرجع سابق، ص 87.

² مدحت محمد أبو النصر، الحوكمة الرشيدة، مرجع سابق، ص 113.

ومن خلال الشكل السابق، يرى الباحث أن توافر خصائص لمنظومة الحوكمة في أي مؤسسة، سواء حكومية أو خاصة، تساعد على تحسين فرص الوصول إلى تخفيض المخاطر ذات العلاقة بالفساد المالي والإداري الذي تواجهه، وزيادة درجة كفاءة الأداء المؤسسي. والجدير بالذكر أن أهداف الحوكمة تباينت باختلاف وجهات نظر الكتاب والباحثين في تعريفهم لمفهوم الحوكمة، ويمكن إجمال أهداف حوكمة الميزانية العامة في الآتي¹:

1. تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق مساءلة الأجهزة المخولة بإعداد الميزانية العامة والمصادقة عليها وتنفيذها، وبالتالي تحقيق حماية حقوق المواطنين، والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة مما يؤدي إلى تنمية الاستثمار وتشجيع تدفقه وتنمية المدخرات وتعظيم الربحية وإتاحة فرص عمل جيدة لأفراد المجتمع.
2. التأكيد على أهمية الالتزام بأحكام التشريعات والقوانين النافذة، والعمل على ضمان تدقيق الأداء المالي ووجود لجان مستقلة تتمكن من محاسبة ومساءلة الجهات المنوطة بإدارة الميزانية العامة أمام الأجهزة الرقابية في الدولة.
3. تحديد واجبات وحقوق المشاركين في إدارة الميزانية العامة للدولة.
4. تعزيز الثقة بين جميع الأطراف ذات العلاقة بإدارة الميزانية العامة للدولة.

ويضيف الباحث إلى ما سبق، بأن حوكمة الميزانية العامة تساهم في إعداد السياسة المالية والاقتصادية المتكاملة التي ترمي إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والتنمية في الدولة، والاستغلال الأمثل للموارد المالية في الدولة، وتقادي إساءة استغلال السلطة.

¹ أحمد عبد الصبور الدجاوي، آليات تعزيز الشفافية في الموازنة العامة، مرجع سابق، ص 39.

الفرع الثاني

مبادئ ومحددات حوكمة الميزانية العامة

اتضح أن الحوكمة وسيلة فاعلة لتحديد الأهداف وتحقيق الأعمال والأنشطة الحكومية بكفاءة وهذا لا يمكن تحقيقه بشكل كفؤ وفاعل إلا من خلال تطبيق مجموعة من المبادئ ترتكز عليها الحوكمة، والتي تتمثل في الآتي¹:

1. **حكم القانون:** حيث يتطلب الإدارة الرشيدة توفر أطر قانونية عادلة بدون تمييز بين الأفراد، ويتم تنفيذها بطريقة حيادية، ويتطلب ذلك قضاء مستقل.
2. **الإجماع والموافقة:** تتطلب الحوكمة توفر رؤية متوافقة بين أصحاب المصالح، لأجل الوصول لتوافق واسع النطاق مما يحقق المصالح المشتركة فيما بينهم.
3. **الرؤية الإستراتيجية:** ينبغي أن يمتلك القادة والقائمين على المؤسسات رؤية إستراتيجية طويلة المدى للحكم الجيد بالتوازي مع الوعي بما هو مطلب هذه التنمية.
4. **المساواة:** تتمثل في توفر الشعور الكافي بين كافة الأفراد وأصحاب المصالح بأن لهم نصيب من المشاركة في صناعة القرار بطريقة عادلة بين الجميع دون إقصاء أحد.
5. **الشفافية:** يتمثل هذا المبدأ في ضرورة أن تكون صناعة القرارات وفق آليات وقواعد محددة، وأن تكون المعلومات متاحة للجميع، وتصل مباشرة إلى جميع المتأثرين بالقرارات، وتكون متاحة بشكل كافٍ وعن طريق وسائل نشر معلومة.
6. **المشاركة:** حيث تعد مشاركة الأفراد في وضع السياسات والإجراءات ركيزة أساسية للحكم الرشيد والجيد، إذ أن المشاركة يجب أن تكون منظمة وبطريقة معلومة.
7. **الفاعلية والكفاءة:** يعني الحكم الجيد أن نتائج العمليات والمؤسسات تتفق مع احتياجات المجتمع من خلال الاستخدام الأمثل للموارد التي في متناولها، ويغطي مفهوم الكفاءة أيضاً الاستخدام القائم على الاستدامة للموارد الطبيعية وحماية البيئة.

¹ سليمان محمد مصطفى، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2011م، ص73.

8. **المحاسبة والمساءلة:** تعتبر المحاسبة ركيزة أساسية للحكم الجيد، ليس فقط بالنسبة

للمؤسسات الحكومية، ولكن أيضا بالنسبة للقطاع الخاص ومنظمات المجتمع المدني التي يجب أن تخضع للمحاسبة من قبل المجتمع والقائمين على المؤسسات، وبشكل عام فإن أي منظمة أو مؤسسة يجب أن تخضع لمحاسبة أولئك المتأثرين بقراراتها أو أفعالها، والمحاسبة لا يمكن أن تكون سارية بدون شفافية وحكم القانون.

ولقد عبرت اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد 2003¹ على ضرورة أن تكفل كل دولة طرف في الاتفاقية وفقاً للمبادئ الأساسية لنظامها القانوني وجود هيئة أو هيئات حسب الاقتضاء، تتولى منع الفساد بوسائل تنفيذ السياسات المعنية بالمكافحة، والإشراف على تنفيذ تلك السياسات وتنسيقها عند الاقتضاء، وزيادة المعارف المتعلقة بمنع الفساد وتعميمها، كما يجب أن تمنح هذه الهيئات ما يلزم من الاستقلالية لتمكينها من الاضطلاع بوظائفها بصورة فعالة وبمناى عن أي تأثير، وينبغي توفير ما يلزم من موارد مادية وموظفين متخصصين وما يحتاج إليه هؤلاء الموظفون من تدريب للاضطلاع بوظائفهم².

وفي هذا السياق يرى البعض³ أنه من الممكن أن تكون هذه الهيئة من ضمن مهامها مكافحة الفساد أو تقوم بمهامها النيابة العامة أو النيابة العامة المتخصصة أو مكاتب التحقيق في جرائم الفساد أو هيئات الرقابة المالية والإدارية، ويتوجب على هيئة مكافحة الفساد العمل على زيادة المعارف المتعلقة بمنع الفساد وتعميمها عبر وسائل منها الندوات التثقيفية وإجراء برامج حوارية، والعمل على دعم حملة توعية، ويشترط في هذه الهيئة أن تتمتع بكافة مظاهر الاستقلالية مالياً وإدارياً، وأن يتوفر عدد كافٍ من الموظفين المتخصصين وأن يتمتع كادرها الرئيسي بحصانات قضائية، وضمانات ضد العزل من الوظيفة.

¹ وقعت دولة الإمارات العربية المتحدة على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد بتاريخ 2005/4/10، وصادقت عليها بموجب المرسوم الاتحادي رقم (8) لسنة 2006م في شأن اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد.

² أسامة حسنين عبيد، الأحكام المستحدثة في اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، دار النهضة العربية، القاهرة، 2016، ص 96.

³ عاكف حلوش، دور الحاكمية المؤسسية في الإصلاح الإداري ومواجهة الفساد، مرجع سابق، ص 122.

وعلى الرغم من حاجة المنظمات على اختلاف أنواعها وأشكالها لتطبيق الحوكمة، كونها عنصراً من مجموعة العناصر التي يجب أن تعمل في إطارها لتحقيق أهدافها الإستراتيجية، إلا إن التطبيق الجيد للحوكمة يتوقف على مدى توافر مجموعتين من المحددات يتوقف عليهما تحقيق التطبيق الجيد للحوكمة وتتمثل تلك المحددات في الآتي¹:

1. المحددات الخارجية: حيث إن توفر هذه المحددات يضمن تنفيذ القواعد والإجراءات

التنظيمية التي تساعد على حسن إدارة المنظمة وتشمل ما يلي:

- المناخ العام للاستثمار المنظم للأنشطة الاقتصادية في الدولة مثل: القوانين والإجراءات الداعمة للتسهيلات المالية وتنافسية الأسواق والاستثمار الأجنبي المباشر.
- كفاءة القطاع المالي الذي يوفر الأموال اللازمة لقيام المشروعات وكفاءة الأجهزة الرقابية في إحكام الرقابة على المنظمات.
- توفر منظمات خاصة بالمهن الحرة مثل المحاسبون والمراجعون ومكاتب المحاماة والمكاتب الاستشارية المالية والتحليل المالي.

2. المحددات الداخلية: وتشمل ما يلي:

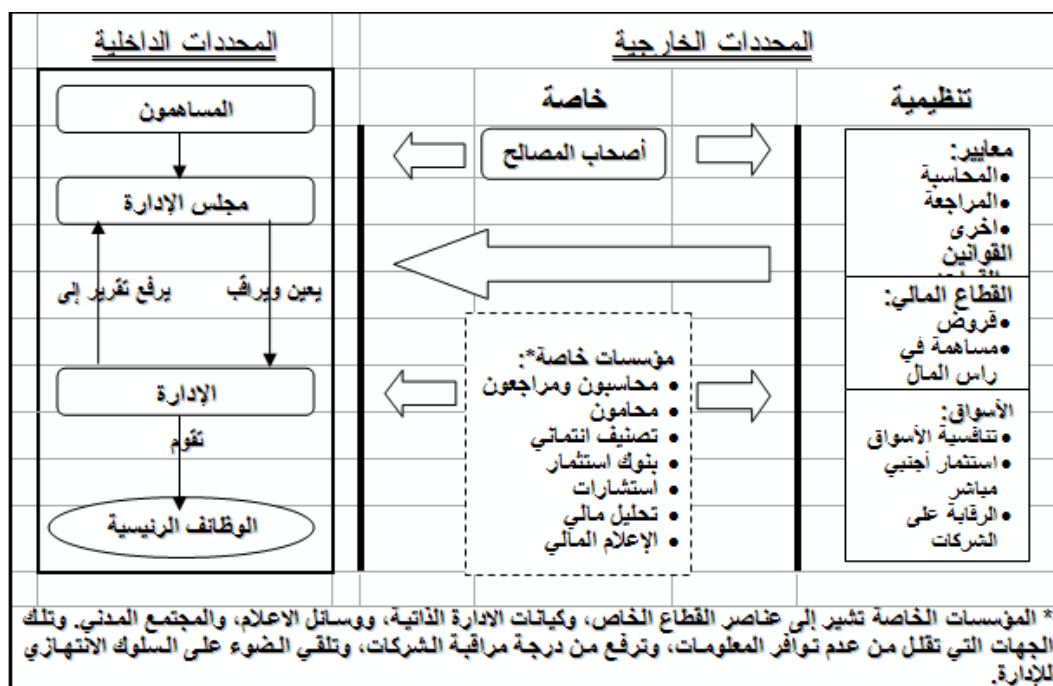
- الأسس والقواعد والتعليمات التي توضح أسلوب القرارات داخل المنظمة.
- طريقة توزيع المهام والسلطات بين أعضاء مجلس الإدارة والمساهمون من أجل الحد من الحد من التعارض بين المصالح بين جميع الأطراف.
- ضمان حقوق صغار المستثمرين في المنظمة.
- قيام إدارة المنظمة بوظائفها الإدارية الرئيسية.

¹ أحمد عبد الدايم، الحوكمة في الموازنة وتطبيقاتها لتحقيق التنمية المستدامة بمصر، مرجع سابق، ص 53.

ويشير الشكل التالي إلى محددات الحوكمة (الخارجية والداخلية):

شكل (3)

المحددات الخارجية والداخلية للحكومة¹



يتضح مما تقدم أن الحوكمة تستهدف المستوى المثالي من الأخلاق عند إدارة الموارد المالية للدولة، وتحقيق مبادئ النزاهة والشفافية وحق المساءلة، والحد من كافة أوجه وأشكال الفساد المالي والإداري، بما يؤدي إلى تحسين الأداء ونزاهته وشفافيته، فضلاً عن الاستغلال الأمثل للموارد المالية بفاعلية وكفاءة وتحقيق جودة القطاع المالي الذي يوفر الأموال اللازمة لقيام المشروعات العامة والإدارة الفعالة للمخاطر المتعلقة بإدارة الموارد المالية للدولة.

¹ عبدالله عبد الكريم، الحوكمة والإدارة الرشيدة - أداة الإصلاح وإدارة التطوير، إصدارات مؤسسة محمد بن راشد آل مكتوم، دبي، 2009م، ص 86.

الفصل الثاني

دور مبادئ الحوكمة في عملية الميزانية الاتحادية وآثارها

تمهيد:

يتم إعداد الميزانية الاتحادية لدولة الإمارات العربية المتحدة بشكل منهجي لتحقيق التنمية الاجتماعية والاقتصادية من خلال التوزيع الأمثل، والاستخدام الكفء للموارد، في إطار إستراتيجية الدولة بإشراف وزارة شؤون مجلس الوزراء، وبدعم فني وتقني من جميع الوزارات والهيئات، وذلك لضمان انسجام خطط التنمية مع الرؤية والتوجهات الحكومية¹.

وتمثل حوكمة الميزانية العامة الأسلوب الذي تطبق فيه الحكومة فلسفتها السياسية والاجتماعية والإدارية في إدارة شؤونها المالية والاقتصادية من خلال صراحة وشفافية عملية الميزانية العامة، ومدى إمكانية المشاركة في عمليات إعدادها ومناقشتها وإقرارها وتنفيذها ومراقبتها ومساءلتها، فضلاً عن الاستغلال الأمثل للموارد المالية بفاعلية وكفاءة وإدارة المخاطر المتعلقة بإدارة الموارد المالية للدولة، وفي هذا الشأن هدف المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة إلى وضع إطار تنظيمي متكامل للموارد والسياسات المالية العامة للمؤسسات والجهات الاتحادية من خلال تحديد مبادئ الحوكمة والرقابة وإدارة المخاطر المتعلقة بإدارة الموارد المالية للجهات الاتحادية².

وللوقوف على دور مبادئ الحوكمة في عملية الميزانية الاتحادية وآثارها، سيتم

تقسيم هذا الفصل على النحو الآتي:

- المبحث الأول: تطبيق مبادئ الحوكمة على الميزانية الاتحادية.
- المبحث الثاني: أثر تطبيق مبادئ حوكمة الميزانية العامة في دولة الإمارات.

¹ إعداد الميزانية العامة (الإطار والخطوات)، الموقع الإلكتروني لوزارة المالية بدولة الإمارات العربية المتحدة، https://www.mof.gov.ae/ar/resourcesAndBudget/FedralBudgetPreparation/Pages/framea_ndsteps.aspx، تاريخ التصفح: 2021/3/11م.

² أنظر: المادة (2/2هـ) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة.

المبحث الأول

تطبيق مبادئ الحوكمة على الميزانية الاتحادية

ترتكز حوكمة الميزانية العامة على عدة مبادئ رئيسية تساهم في إرساء قواعد واضحة وعادلة لتفعيل آليات المراقبة والمساءلة في المؤسسات المنوطة بالميزانية العامة، وذلك من خلال وضع أطر وقواعد وممارسات خاصة بالشفافية والمشاركة، وما يرتبط بذلك من تحسين واضح في إمكانيات التنبؤ بتوجهات السياسة العامة للدولة¹.

ولتوضيح ذلك، سيتم تقسيم هذا المبحث على النحو الآتي:

- **المطلب الأول: الشفافية والمشاركة في الميزانية الاتحادية**
- **المطلب الثاني: المساءلة والمحاسبة في الميزانية الاتحادية**

المطلب الأول

الشفافية والمشاركة في الميزانية الاتحادية

أصبحت الميزانية العامة في المالية الحديثة أهم وثيقة اقتصادية تملكها الدولة، لكونها توفر معلومات تتعلق بأثر السياسات الحكومية في استخدام الموارد على مستوى التوظيف والنمو الاقتصادي وتوزيعها بالشكل الأمثل وصولاً لتحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي في الدولة، ولذلك فإنه يجب أن تكون صناعة القرارات المتعلقة بالميزانية العامة للدولة وفق آليات وقواعد محددة، وأن تكون البيانات والمعلومات المالية متاحة للجميع، وتصل مباشرة إلى جميع المتأثرين بتلك القرارات، وتكون البيانات والمعلومات متاحة أيضاً بشكل كافٍ وعن طريق وسائل نشر معلومة، كما يجب أن يتشارك الأفراد والمؤسسات في وضع السياسات والإجراءات المتعلقة بالميزانية العامة لكونه ذلك يعد ركيزة أساسية للحكم الرشيد².

¹ أحمد حمدي عبد الدايم، **الحوكمة في الموازنة وتطبيقاتها لتحقيق التنمية المستدامة**، مرجع سابق، ص 39.

² جيهان عبد اللطيف الرفاعي، **الرقابة على الموازنة العامة للدولة**، مرجع سابق، ص 144.

ولتوضيح ذلك، سيتم تناول هذا المطلب على النحو التالي:

أولاً- الشفافية في الميزانية الاتحادية:

يعد مصطلح شفافية الميزانية العامة، مصطلح مستحدث نال اهتمام كبير من قبل الفقه المالي والقانوني في السنوات الأخيرة، نتيجة لتزايد الوعي والمعرفة بأهمية متابعة التطورات المالية للدول، خاصة في ظل الأزمات المالية التي تعاني منها العديد من الدول¹.

ويتعلق مفهوم الشفافية في الميزانية العامة في أدنى صورته المقبولة بالوضوح الفعال لمؤشراتها ومكوناتها في كافة المراحل التي تمر بها الميزانية العامة للدولة، والتي تشمل الإعداد والاعتماد والتنفيذ والمراجعة والمراقبة، بحيث تكون هناك وثائق واضحة ومكتوبة ومتاحة للإطلاع والتدقيق في كل مرحلة من هذه المراحل².

وقد عرف صندوق النقد الدولي (IMF) شفافية الميزانية العامة بأنها "التزام الصراحة مع الجمهور بشأن أنشطة المالية العامة التي تقوم بها الحكومة، سواء كانت سابقة أو معاصرة أو مستقبلية، وكذلك بشأن هيكل الحكومة ووظائفها اللذين يحددان سياسة المالية العامة للدولة والنتائج المترتبة عليها، على أن تشجع تلك الشفافية على إجراء نقاش عام يقوم على معلومات أفضل، وقدرة أكبر على مساءلة الحكومة وتعزيز مصداقيتها"³، كما عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بأنها "عملية الإفصاح عن كافة المعلومات والبيانات المتعلقة بالميزانية العامة بأسلوب منهجي وفي الوقت المناسب لذلك"⁴.

¹ بسام بن عبدالله البسام، حوكمة الميزانية العامة في المملكة العربية السعودية، مرجع سابق، ص 177.

² أحمد حمدي عبد الدايم، الحوكمة في الموازنة وتطبيقاتها لتحقيق التنمية المستدامة، مرجع سابق، ص 43.

³ نزيه عبد المقصود، شفافية الميزانية العامة، أهميتها وآلية تعزيزها، مجلة كلية الشريعة والقانون، جامعة الأزهر، مصر، العدد (30)، 2015، ص 734.

⁴ الممارسات النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) حول شفافية إعداد وتنفيذ الموازنة،

تقرير منشور على الرابط الآتي: <http://internationalbudget.org/wp-content/uploads/OECDBestPracticesArabic.pdf>

تاريخ التصفح: 2021/6/4م.

ومن خلال التعريفات السابقة لشفافية الميزانية العامة يمكن القول بأن مصطلح شفافية الميزانية العامة يعبر بشكل أساسي على التزام الوضوح والإفصاح والنشر لكافة البيانات والمعلومات المتعلقة بالميزانية العامة للدولة إنفاقاً وتحصيلاً، وسواء تعلق ذلك بمرحلة الإعداد أو الاعتماد أو التنفيذ للميزانية العامة وبما يحقق فاعلية الرقابة على كافة المراحل التي تمر بها الميزانية العامة تحقيقاً للمصلحة العامة.

ووفقاً لصندوق النقد الدولي فإنه من المبادئ التي تقوم عليها الشفافية المالية بصفة عامة وشفافية الميزانية العامة بصفة خاصة هو مبدأ "علانية إعداد الميزانية العامة وتنفيذها والإفصاح عن نتائجها"، وهذا المبدأ يمكن وضعه موضع التنفيذ من خلال الممارسات الآتية¹:

1- وثائق الميزانية العامة: حيث يجب أن تتضمن وثائق الميزانية العامة تحديداً لأهداف

السياسة المالية للدولة، والإطار العام للاقتصاد الكلي، وضوابط السياسات المالية التي تبنى عليها الميزانية، وأهم المخاطر التي يمكن أن تواجه السياسات المالية، وفي هذا الشأن نصت المادة (2/2) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة إلى وضع إطار تنظيمي متكامل للموارد والسياسات المالية العامة للمؤسسات والجهات الاتحادية من خلال تحديد مبادئ الإدارة العامة وسياسات الموارد المالية للجهات الحكومية، وتحديد مبادئ الحوكمة والرقابة وإدارة المخاطر المتعلقة بإدارة الموارد المالية للجهات الاتحادية.

2- عرض الميزانية العامة: حيث يجب عرض بيانات الميزانية العامة بشكل يسهل معه

تحليل تلك البيانات وفق السياسات الاقتصادية والمالية للدولة، والعمل على تعزيز مبدأ الرقابة والمسائلة والمحاسبة، وفي هذا الشأن نصت المادة (9) من المرسوم بقانون

¹ أحمد عبد الصبور الدلجاوي، آليات تعزيز الشفافية في الموازنة العامة، مرجع سابق، ص 141.

اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة على أن تُعرض على وزارة المالية جميع مشروعات القوانين والقرارات اللاتحفية التي ترتب التزامات أو آثار مالية على الميزانية العامة لأخذ رأيها قبل رفعها إلى مجلس الوزراء.

3- **إجراءات تنفيذ الميزانية العامة:** يجب أن يحدد بوضوح إجراءات التنفيذ والمتابعة الخاصة بالنفقات المعتمدة والإيرادات المحصلة في مرحلة التنفيذ ومتابعة ذلك، وفي هذا الشأن نصت المادة (6/6) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة على أن تختص وزارة المالية باختصاصات وضع القواعد المنظمة لصرف النفقات وتحصيل الموارد المالية للجهات الاتحادية وإدارة الحسابات المصرفية وحسابات الأصول والخصوم والمشروعات الاستثمارية.

4- **الإبلاغ عن بيانات الميزانية العامة:** يقصد بالإبلاغ هنا عرض بيانات الميزانية العامة على السلطة التشريعية وعلى الجمهور وفقاً لمواعيد وإجراءات منتظمة ومحددة، وفي هذا الشأن نصت المادة (1/70) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة على أن يرفع الوزير مشروع قانون اعتماد الحساب الختامي الموحد بصيغة نهائية في موعد أقصاه نهاية شهر أبريل من السنة المالية التالية للسنة المالية العائد إليها الحساب الختامي، مرفقاً به مشروع الحساب الختامي الموحد وتقرير ديوان المحاسبة بشأنه ورد الوزارة عليه إلى مجلس الوزراء للموافقة عليه بالصيغة التي يراها، ومن ثم يحيله إلى المجلس الوطني الاتحادي لإبداء ملاحظاته عليه قبل رفعه إلى المجلس الأعلى للاتحاد لإقراره تمهيداً لإصداره¹.

¹ أحمد عبد الصبور الدجاوي، آليات تعزيز الشفافية في الموازنة العامة، مرجع سابق، ص 144.

ويرى البعض أن الشفافية في الميزانية العامة ليست غاية بحد ذاتها، بل وسيلة لإنجاز النتائج المطلوبة وصولاً إلى حوكمة عامة جيدة، بالإضافة إلى تحقيق الأهداف التالية¹:

- 1- تسهل الشفافية من القابلية على المشاركة والمسائلة.
- 2- تحسين الثقة بأعمال الحكومة، وبما يمكن دعم المواطنين لها ولقراراتها وبالتالي تحسين الوعي والالتزام الاجتماعي.

3- تسهم في الاستقرار المالي والاقتصادي، لأنها تمنع الأزمات وتسهل محاربة الفساد.

ويرى البعض الآخر أن الشفافية تعتبر من العناصر الضرورية في جميع مراحل إعداد الميزانية العامة والتي تمكن الجهات الرقابية والمواطنين من مراقبة الحكومة ومحاسبتها، حيث أصبح مستوى شفافية الميزانية العامة أحد أهم المعايير للحكم على حسن إدارة وسلامة المالية العامة، ويعتبر توفير المعلومات من أهم الخطوات التي يجب تحقيقها، لأنها تغذي المشاركة والمسائلة، وبالتالي تؤدي إلى الحوكمة الرشيدة².

ولقد أصبحت شفافية الميزانية العامة مطلباً دولياً ومحل إجماع من كافة الدول والهيئات والمؤسسات الاقتصادية والمالية، نظراً لأهميتها وكونها أحد الدعائم الهامة والأساسية في الحكم الرشيد، وباعتبارها الوسيلة المثلى لتحقيق أهداف الميزانية العامة، وقدرتها على تحقيق العديد من الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وذلك كالتالي³:

- 1- من الناحية السياسية: تساهم شفافية الميزانية العامة في تعزيز القدرة على محاسبة الحكومة والثقة في السياسات المالية والاقتصادية المتبعة من قبلها، وتعزيز الرقابة البرلمانية على الميزانية العامة، وتفعيل المشاركة المجتمعية في صنع الميزانية العامة.

¹ نزيه عبد المقصود، شفافية الميزانية العامة، أهميتها وآلية تعزيزها، مرجع سابق، ص 267.

² أحمد حمدي عبد الدايم، الحوكمة في الموازنة وتطبيقاتها لتحقيق التنمية المستدامة، مرجع سابق، ص 54.

³ بسام بن عبدالله البسام، حوكمة الميزانية العامة في المملكة العربية السعودية، مرجع سابق، ص 179.

2- من الناحية الاقتصادية: تساهم شفافية الميزانية في تعزيز القدرة على تحقيق الانضباط

المالي والسيطرة على الإنفاق العام، وتحقيق أهداف التنمية المستدامة، والحد من الأزمات المالية، وزيادة حجم الاستثمارات الوطنية والأجنبية، والقدرة على الوصول للأسواق العالمية، وتحسين درجة ومستوى التصنيف الائتماني للمؤسسات المالية، إذ أن الشفافية والإفصاح في بيانات الميزانية العامة للدولة من شأنه أن يعزز من مصداقية السياسات المالية والاقتصادية المطبقة في الدولة، ويولد الثقة لدى المستثمرين في الوضع المالي والاقتصادي للدولة، مما يعد عامل جذب قوي للاستثمارات الأجنبية.

3- من الناحية الاجتماعية: تعد شفافية الميزانية العامة وسيلة فعالة لمكافحة الفساد المالي

والإداري، وتساهم في تدعيم وتحقيق العدالة الاجتماعية، إذ أن شفافية الميزانية العامة من خلال الإفصاح والنشر لبياناتها سواء تعلقت بالإيرادات أو بالنفقات العامة وبيان ما يرصد من نفقات لدعم الفئات الاجتماعية الأقل دخلاً، يخلق نوعاً من الرقابة المجتمعية على هذه السياسات المالية بما يضمن توجيه النفقات العامة والإيرادات العامة لتحقيق العدالة الاجتماعية في الدولة، والحد من مظاهر الفساد المالي والإداري¹.

وانطلاقاً من الأهمية التي تتمتع بها شفافية الميزانية العامة من الناحية السياسية والاقتصادية والاجتماعية، يجب دعم وتعزيز هذه الشفافية في جميع المراحل التي تمر بها إعداد واعتماد الميزانية العامة، وفي سبيل تعزيز مبدأ شفافية الميزانية العامة، نجد أن صندوق النقد الدولي قد وضع مجموعة من المبادئ التي يجب الالتزام بها في كافة المراحل التي تمر بها الميزانية العامة، ويمكن إجمال أهم هذه المبادئ فيما يلي²:

¹ بسام بن عبدالله البسام، حوكمة الميزانية العامة في المملكة العربية السعودية، مرجع سابق، ص 181.

² جيهان عبد اللطيف الرفاعي، الرقابة على الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص 152.

- 1- ينبغي أن تتم عملية إعداد الميزانية وفق جدول زمني محدد وثابت، وأن يتم الاسترشاد بالأهداف المحددة في مجال الاقتصاد الكلي وسياسة المالية العامة عند الإعداد، كما يجب إتاحة وقتاً كافياً للسلطة التشريعية للإطلاع على الميزانية العامة ومناقشة بنودها.
- 2- يجب أن تكون الميزانية السنوية واقعية وتسعى إلى تحقيق الأهداف المرسومة للسياسات المالية والاقتصادية، كما يجب أن تكون الافتراضات والتوقعات التي بنيت عليها الإيرادات العامة والنفقات العامة واقعية ومحددة وواضحة.
- 3- ينبغي أن تكون إجراءات تنفيذ الميزانية العامة للدولة واضحة ومحددة، وأن تكون هناك آليات للمتابعة والإبلاغ عن النتائج، كما يجب موافاة السلطة التشريعية بتقارير نصف سنوية عن تطورات الميزانية العامة، فضلاً عن نشر تقارير متابعة لمدد أقل من ذلك.
- 4- يجب موافاة السلطة التشريعية بالحسابات الختامية المدققة وتقارير هيئة الرقابة والتدقيق لمطابقتها مع الميزانية العامة المعتمدة، ونشر هذه الحسابات والتقارير خلال سنة.
- 5- توفير بيانات ومعلومات كافية عن المالية العامة، وبصورة ميسرة تسمح بتحليل السياسات المالية المتبعة وتعزيز الرقابة، وأن تستوفي هذه البيانات معايير جودة البيانات المتعارف عليها دولياً، كما ينبغي نشر هذه البيانات والمعلومات في الوقت المناسب.
- 6- ينبغي إخضاع أنشطة المالية العامة للرقابة الداخلية الفعالة، وأن تتوافر لهذه الرقابة الضمانات الوقائية التي تضمن فاعليتها وكفاءتها، كما ينبغي إخضاع معلومات المالية العامة للفحص والتدقيق الخارجي، حيث يتعين على هيئات الرقابة المستقلة الوطنية موافاة السلطة التشريعية بجميع تقاريرها، بما في ذلك التقرير السنوي ونشرها، كما يجب أن تكون هناك آليات لرصد إجراءات المتابعة.¹

¹ جيهان عبد اللطيف الرفاعي، الرقابة على الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص 154.

ولتعميق مبادئ الشفافية والمشاركة في عمليات الميزانية، أوضحت اللجنة الرئاسية حول مفاهيم الميزانية في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1968م أن الميزانية يجب أن تمتد الجمهور بالبيانات خاصة قطاع الأعمال الخاص والعمال والقطاع الزراعي والصناعي، وذلك حتى يقيم المواطنون درجة رعاية الحكومة للمال العام وموارد الدولة، كما أوضحت أن المواطنين يجب أن يكونوا قادرين على المشاركة بالأفكار في القرارات الهامة التي تركز عليها الميزانية العامة، وأهمها: الفاعلية والكفاءة في البرامج الحكومية الرئيسية، وتقييم الحاجة إلى زيادة الضرائب وكذلك الفرص المتاحة لتخفيض بعضها، والسياسات المالية المصممة لدعم الرفاهية¹.

والجدير بالذكر أن وزارة المالية في دولة الإمارات العربية المتحدة بصفتها المختصة بصلاحيات إعداد السياسة المالية للحكومة الاتحادية وإعداد مشروع قانون ربط الميزانية العامة ومتابعة تنفيذها، ووضع القواعد المنظمة لصرف النفقات وتحصيل الموارد المالية للجهات الاتحادية وإدارة الحسابات المصرفية وحسابات الأصول والخصوم والمشروعات الاستثمارية، وإعداد التقارير المالية الحكومية، فإن الوزارة تلتزم بمبادئ الشفافية، حيث تعتمد وزارة المالية مفهوم البيانات المفتوحة للميزانية الاتحادية، وتوفر من خلال موقعها الإلكتروني www.mof.gov.ae العديد من الملفات والوثائق التي تضم محتوى للاستخدام وإعادة الاستخدام بهدف تعزيز الشفافية ورفع مستوى المعرفة بأعمال وأنشطة الوزارة.

يتضح مما تقدم أن شفافية الميزانية العامة بما توفره من بيانات ومعلومات مالية وما يترتب عليها من رقابة ومسائلة، تعمل على رفع كفاءة الأداء المالي وتحقيق العدالة الاجتماعية والفاعلية في القيام بالإنفاق العام وتحصيل الإيرادات العامة، ويرجع ذلك - من وجهة نظر الباحث - إلى أن الشفافية تولد الرقابة والمحاسبة والمسائلة مما يجعل القائمين على الإنفاق العام يبتعدون عن إساءة التصرف في المال العام تجنباً للمسؤولية والمحاسبة من الجهات الرقابية.

¹ نزيه عبد المقصود، شفافية الميزانية العامة، أهميتها وآلية تعزيزها، مرجع سابق، ص 271.

ثانياً - المشاركة في الميزانية الاتحادية:

مواكبة للتطور السريع الذي عرفته علاقة المواطنين بجهة الإدارة ممثلة في الحكومة، أصبح من غير الممكن على الدولة الحديثة تسيير شؤونها مركزياً، وأصبح من اللازم توزيع الاختصاصات بين الإدارة المركزية وغيرها من الإدارات بما يساهم في تحقيق ركائز الحكم الرشيد، إذ أن إشراك أصحاب المصالح والمتأثرين في قرار الميزانية بجميع مراحلها تلعب دوراً أساسياً في صياغة مضمون الحوكمة الجيدة¹.

ولقد ظهر مفهوم المشاركة بشكل واسع في عمليات التنمية الاقتصادية والاجتماعية على المستوى الدولي، لاسيما في عملية صنع السياسات العامة للدولة وإحداث تنمية اقتصادية شاملة، والمشاركة تعني أن يكون لكل المواطنين رأي في اتخاذ القرار سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بدون أي تفرقة بينهم من أي نوع، سواء كأفراد أو من خلال مؤسسات المجتمع المدني². ويلاحظ أن إشراك أصحاب المصالح والمتأثرين والمواطنين في صياغة الميزانية العامة وتنفيذها يرتبط ويتاح من خلال الآتي³:

- 1- توفير بيئة فعالة للمشاركة في صياغة الميزانية العامة للدولة، أي توفير مجموعة من الظروف المتداخلة تشمل الجوانب القانونية، السياسية، الاجتماعية، الثقافية، والضريبية، والتي تساهم في المشاركة الفعالة لمؤسسات المجتمع المدني وغيرها في عمليات وضع وصياغة الميزانية العامة بشكل سليم وفعال.
- 2- وضع الميزانية العامة للدولة على أساس مراعاة لمصالح الفئات الاجتماعية الأقل دخلاً، أي تحديد الأولويات في الميزانية العامة للدولة وتخصيصاتها يجب أن تعمل على تحقيق أهداف تراعي مصالح تلك الفئات في المجتمع.

¹ عاكف حلوش، دور الحاكمية المؤسسية في الإصلاح الإداري ومواجهة الفساد، مرجع سابق، ص 133.

² أحمد حمدي عبد الدايم، الحوكمة في الموازنة وتطبيقاتها لتحقيق التنمية المستدامة، مرجع سابق، ص 71.

³ نزيه عبد المقصود، شفافية الميزانية العامة، أهميتها وآلية تعزيزها، مرجع سابق، ص 273.

وقد نصت على ذلك المادة (12) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة بأن الميزانية العامة للدولة هي البرنامج المالي للجهات الاتحادية الذي يشمل كافة مواردها المالية المقدر تحصيلها والنفقات العامة المقدر صرفها لسنة مالية معينة، وذلك لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال التوزيع الأمثل والاستخدام الكفء للموارد في إطار الإستراتيجية الاتحادية المتعلقة بالنفقات المتوقع إنفاقها من الجهات الاتحادية خلال سنة مالية مقبلة، على أن يراعى توازنها إيراداً ومصروفاً وتطويرها على ضوء الإستراتيجية المالية متوسطة المدى¹.

ويلاحظ أن وزارة المالية تقوم بمشاركة كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بالميزانية الاتحادية على الموقع الإلكتروني للوزارة www.mof.gov.ae ، حيث يوجد قسم في الموقع الإلكتروني يتعلق بجميع البيانات والمعلومات الخاصة بإعداد الميزانية الاتحادية، بما في ذلك تنفيذ وتطور الميزانية وتقارير مفصلة عن ميزانيات السنوات السابقة².

ومن خلال تتبع السياسات الاقتصادية التي اتبعتها الإمارات منذ نشأتها، أن نتوجه نحو تحقيق هدف واحد يتمثل في المستوى اللائق من المعيشة لكافة فئات المجتمع، وتنويع مصادر الدخل، وتحقيق التنمية المستدامة، وإيجاد تشريعات وقوانين مرنة تحقق الاستقرار والمناخ الاقتصادي المناسب وتساهم في جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة، وتحقيق مزيداً من الاندماج مع الإقتصادات العالمية، كما يتضح أن الدولة قطعت شوطاً طويلاً في مسيرة نموها الاقتصادي من أجل توسيع قاعدة مواردها الإنتاجية³، ويوضح الجدول التالي المؤشرات الوطنية الحالية ومستهدفاتها ضمن الأجندة الوطنية لرؤية الإمارات 2021:

¹ عرفت المادة (1) من قانون المالية العامة، الإستراتيجية المالية متوسطة المدى بأنها: مجموعة الدراسات والتقارير المالية التي يقرها مجلس الوزراء وتشمل التوقعات الاقتصادية العامة وسياسات الموارد والأولويات الخاصة بالنفقات وبالمخاطر المالية المتوقعة لمدة لا تقل عن (5) خمس سنوات.

² أنظر: الموقع الإلكتروني لـ وزارة المالية: <https://www.mof.gov.ae/ar/resourcesAndBudget/Pages/default.aspx> تاريخ التصفح: 2021/6/16م.

³ ندى الهاشمي، دراسة حالة الاقتصاد الإماراتي - مؤشرات إيجابية وريادة عالمية، إصدارات وزارة الاقتصاد، دبي، 2018م، ص 27.

جدول (1)

مستهدفات المؤشرات الاقتصادية في ضوء رؤية الإمارات 2021¹

المؤشر الوطني	المستهدف في عام 2021م
نسبة النمو في الناتج المحلي الإجمالي (القطاعات غير النفطية)	5%
نصيب المواطن من الدخل (المحلي الإجمالي)	من أفضل (10) دول في العالم
نسبة صافي تدفقات الاستثمار الأجنبي (المباشر) من الناتج المحلي الإجمالي	5%
نسبة مساهمة الشركات الصغيرة والمتوسطة في الناتج المحلي الإجمالي (غير النفطية)	70%
مؤشر ريادة الأعمال والتنمية المستدامة العالمي	من أفضل (10) دول في العالم
مؤشر الابتكار العالمي	من أفضل (20) دولة في العالم

وبهدف رفع مستويات المعيشة وتوفير الحياة الكريمة للمواطنين والمقيمين في دولة الإمارات العربية المتحدة، وضمن الميزانية العامة للدولة 2020 تم توزيع مخصصات قطاع التنمية الاجتماعية على البرامج والمشاريع والمبادرات التي من شأنها تعزيز قطاع التعليم في الدولة والارتقاء بجودة الرعاية الصحية لتقديم أرقى مستويات الخدمات الطبية لسكان الدولة، ودعم برامج الإسكان للمواطنين وتعزيز مستوى جودة الحياة للفئات الخاصة.

شكل (4)

مخصصات الميزانية العامة للدولة 2020 لقطاع التنمية الاجتماعية والتعليم على البرامج والمشاريع

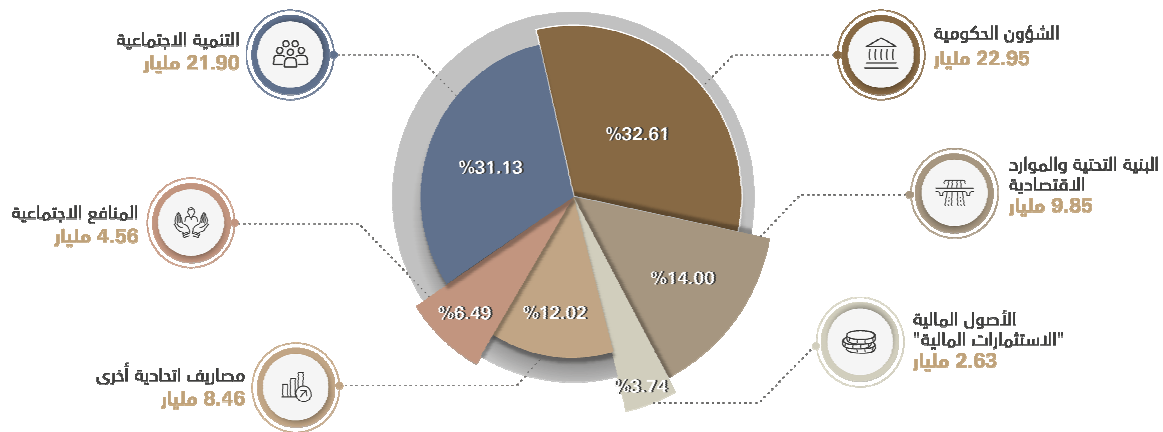


¹ ندى الهاشمي، دراسة حالة الاقتصاد الإماراتي - مؤشرات إيجابية وريادة عالمية، المرجع السابق، ص 28.

والجدير بالذكر أن الميزانية العامة الاتحادية للسنة المالية 2020 بلغت (61.4) مليار درهم، وتعتبر الأكبر في تاريخ دولة الإمارات ودون عجز، بزيادة بلغت 2% تقريباً عن ميزانية السنة المالية 2019 التي بلغ حجمها نحو (60.3) مليار درهم، لتصبح ميزانية السنة المالية 2020 الأكبر منذ تأسيس دولة الإمارات، وبلغت مخصصات قطاع التنمية الاجتماعية ثلث الميزانية، ومخصصات الشؤون الحكومية ثلثاً آخر من الميزانية، فيما تم توزيع ما تبقى من الميزانية على قطاع البنية التحتية والموارد الاقتصادية والمنافع المعيشية، وتعكس ميزانية السنة المالية 2020 قوة الاقتصاد الوطني واستدامة الموارد لتمويل المشروعات التنموية والاقتصادية والاجتماعية في الدولة، وحظي قطاعي التنمية الاجتماعية والمنافع الاجتماعية بالنصيب الأكبر، حيث تم تخصيص (21.90) مليار درهم من إجمالي الميزانية لقطاع التنمية الاجتماعية نسبة (31.13%) من الميزانية، و(4.56) مليار درهم للمنافع الاجتماعية نسبة (6.49%)، فيما حظي قطاع البنية التحتية والموارد الاقتصادية بمخصصات (9.85) مليار درهم نسبة (14%) من الميزانية، واستحوذت الشؤون الحكومية على (22.95) مليار درهم¹.

شكل (5)

مخصصات ميزانية السنة المالية 2020 في دولة الإمارات



وبلاحظ أن الميزانية العامة الاتحادية ارتفعت بنسبة تزيد عن (50%) منذ عام 2013 ولغاية 2020، وتظهر الأرقام أن ميزانية الإمارات تضاعفت أكثر من (242) مرة خلال (44) عاماً

¹ أنظر: الموقع الإلكتروني لوزارة المالية: <https://www.mof.gov.ae/ar/resourcesAndBudget/Pages/default.aspx> تاريخ التصفح:

2021/6/16م.

من (200) مليون درهم إلى (48.557) مليار درهم، ففي عام 2013 تم إتباع نظام الميزانية العامة متوسطة المدى أي ثلاث سنوات وفقاً لمبادئ (الميزانية الصفرية) التي تحدد الأنشطة والخدمات مقابل تكلفة كل منها، ما يعني أفضل توظيف للموارد والنفقات وصولاً لتحقيق أفضل النتائج، كما تم بدءاً من عام 2014 التصنيف الوظيفي الدولي للنفقات الحكومية وتطبيق النظام الآلي في إعداد الميزانية، وكان الهدف من تطور الميزانية الاتحادية وزيادة الاعتمادات تنفيذ خطط ومبادرات تطوير البنية التحتية والارتقاء بمستوى الخدمات الاجتماعية والصحية والتعليم، وتعزيز أداء كافة القطاعات التي تمس حاجة المواطن والمقيم في الدولة، إذ طالما كانت الميزانيات الاتحادية تمنح الأولوية للمنافع والتنمية الاجتماعية، بما في ذلك توفير السكن الملائم والرعاية الصحية والتعليم والعيش الكريم للمواطنين¹.

جدول (2)

تطور الميزانية العامة للاتحاد خلال الفترة (2015-2020)²

تطور الميزانية الاتحادية لدولة الإمارات		
السنة	حجم الميزانية (مليار درهم)	التغير مقارنة بالسنة السابقة
2015	49.1	+ 6.5 %
2016	48.5	(1.2 %)
2017	48.7	+ 0.4 %
2018	53.4	+ 9.7 %
2019	60.3	+ 12.9 %
2020	61.4	+ 1.2 %
2021	58.1	(5.4 %)

وجدير بالإشارة أن مجلس الوزراء الاتحادي اعتمد في أكتوبر 2016 مشروع الميزانية

العامة للاتحاد متوسطة المدى عن السنوات 2017-2021 بنفقات تقديرية قدرها (247.3) مليار درهم لخمس سنوات، لتصبح دولة الإمارات، الدولة العربية الأولى التي تقوم بإعداد ميزانية

¹ تقارير الميزانية الاتحادية خلال الفترة من 2011 وحتى 2020م.

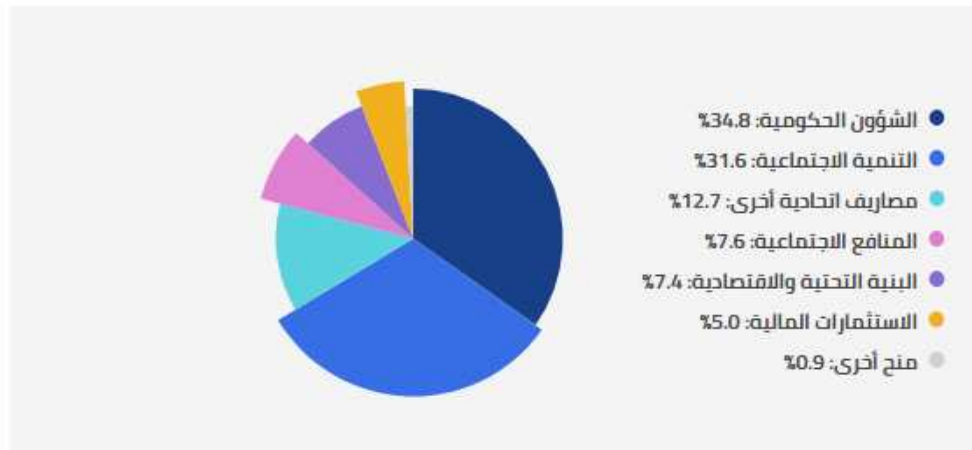
² <https://www.argaam.com/ar/article/articledetail/id/1417928> تاريخ التصفح: 2021/6/17م.

لخمس سنوات، وجاء إعداد هذه الميزانية بهدف تطوير مستوى الخدمات الاجتماعية والتركيز على رفع مستوى الخدمات الحكومية الذكية وزيادة نسبة رضا المتعاملين تجاه جهود الحكومة الاتحادية في توفير الرفاهية والرخاء والسعادة والأمن لأفراد المجتمع، وعليه قامت وزارة المالية بالتنسيق والتعاون مع وزارة شؤون مجلس الوزراء والمستقبل، بالعمل مع كافة الجهات الاتحادية لوضع خطط وبرامج مختلف الوزارات والجهات الاتحادية ضمن هذه الخطة الإستراتيجية، وترقية الأنظمة المالية الإلكترونية بما يتناسب ومتطلبات خطة الميزانية الخمسية متوسطة المدى والمرحلة القادمة للتحويل إلى حكومة المستقبل، وقد تضمن التعميم المالي بشأن إعداد مشروع ميزانية متوسطة المدى للسنوات 2017-2021 ما يلي¹:

1. الالتزام بسقف الميزانية والأهداف الإستراتيجية المعتمدة.
 2. مراجعة مؤشرات وتوقعات الإيرادات في كل جهة وفق أهداف الخطة الإستراتيجية.
 3. الالتزام بالعمل وفق الدليل المعتمد لإجراءات إعداد الميزانية كمرجع استرشادي.
- والشكلين التاليين يوضحان توزيع الميزانية المجمعة لسنة 2021 والتي ركزت على التنمية والمنافع الاجتماعية وخدمات التعليم والصحة وبرامج الإسكان:

شكل (6)

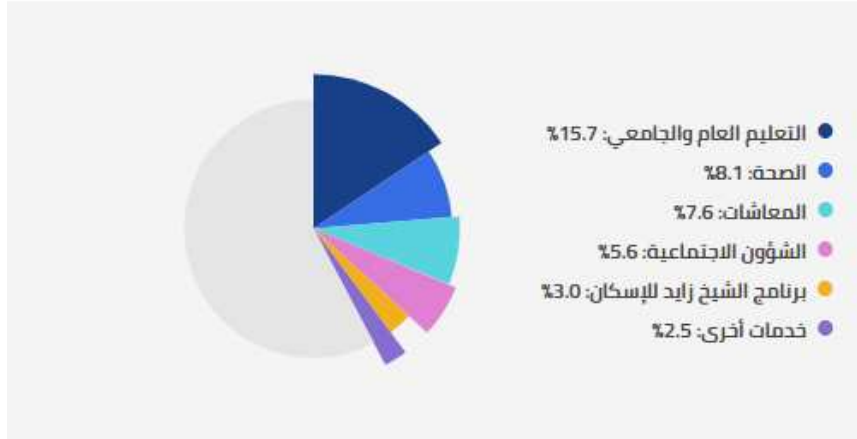
توزيع الميزانية المجمعة لسنة 2021 بقيمة 58.1 مليار درهم



¹ أنظر: الموقع الإلكتروني لوزارة المالية: <https://www.mof.gov.ae/ar/resourcesAndBudget/Pages/default.aspx> تاريخ التصفح:

شكل (7)

توزيع الميزانية المجمعة لسنة 2021 للتنمية الاجتماعية والمنافع الاجتماعية



يتضح من الشكلين السابقين أن تقديرات البرامج المخصصة للتنمية الاجتماعية والمنافع الاجتماعية بلغت (26.04) مليار درهم بنسبة (42.6%) من إجمالي الميزانية العامة، وبلغت اعتمادات الرعاية الصحية ووقاية المجتمع (4.97) مليار درهم بنسبة (8.1%) من إجمالي الميزانية العامة وتم تخصيص كافة المبالغ اللازمة لمواجهة جائحة Covid-19، وبلغت اعتمادات برامج ضمان الحقوق الاجتماعية وتفعيل الدمج المجتمعي مبلغ (3.4) مليار درهم، بنسبة (5.6%) من إجمالي الميزانية العامة، أما برامج المنافع الاجتماعية فقد بلغت اعتمادات المعاشات (4.6) مليار درهم بنسبة (7.6%) من إجمالي الميزانية العامة¹.

يتضح مما تقدم أن الميزانية العامة إحدى الأدوات الهامة التي تستخدم من قبل الوزارات والهيئات الحكومية كونها خطة مالية مستقبلية تستخدم كأداة تخطيطية ورقابية من قبل الحكومة بهدف تجاوز الأزمات التي قد تحدث مستقبلاً من خلال التركيز على تضمينها مشاريع استثمارية قادرة على تحقيق عوائد مالية بشكل دائم ومستمر لفترات زمنية طويلة حفاظاً على ثروة الأجيال القادمة وبالتالي تحقيق التنمية المستدامة.

¹ أنظر: الموقع الإلكتروني لوزارة المالية: <https://www.mof.gov.ae/ar/resourcesAndBudget/Pages/default.aspx> تاريخ التصفح:

2021/6/16م.

المطلب الثاني

المساءلة والمحاسبة في الميزانية الاتحادية

إن المساءلة المالية في الميزانية العامة تدعم الثقة والأمانة التي تتمتع بها الحكومة وهيئاتها ومؤسساتها، وهذا لا يتم تحقيقه إلا من خلال تحول المساءلة وتطويرها إلى ما بعد مرحلة المحاسبة على الأهداف أو النشاطات نحو المساءلة على غايات الإنفاق ومبرراته، ولتوضيح ذلك سنتناول هذا المطلب على النحو التالي:

أولاً- تعريف المساءلة والمحاسبة:

المساءلة هي الالتزام بتقديم سجل أو تقرير عن المسؤولية الموكولة، والمساءلة تعني أن الأفراد والمنظمات المكلفون بأداء أفعال أو نشاطات معينة يتم استجوابهم وتحميلهم لمسؤولية إنجاز هذه الأفعال، ويتم الحكم على هذه المسؤولية أو قياسها من خلال معايير واضحة¹. وتشير المساءلة في الميزانية العامة إلى القابلية على تفسير تخصيص واستعمال الأموال والموجودات العامة والسيطرة عليها استناداً إلى القواعد والمبادئ والممارسات المقبولة مهنيًا، كما تعني المساءلة في الميزانية أن صانعي قرار الميزانية على كافة المستويات هم مسئولون عن ممارسة سلطاتهم وعن نتائج القرارات والأعمال المتخذة².

أما المحاسبة فتعتبر ركيزة أساسية من ركائز الحكم الجيد، ليس فقط بالنسبة للمؤسسات الحكومية ولكن أيضاً بالنسبة لشركات القطاع الخاص ومنظمات المجتمع المدني التي يجب أن تخضع للمحاسبة من قبل المجتمع والقائمين على تلك المؤسسات، وبشكل عام فإن أي منظمة أو مؤسسة يجب أن تخضع لمحاسبة أولئك المتأثرين بقراراتها أو أفعالها، والمحاسبة لا يمكن أن تكون سارية بدون شفافية وحكم القانون³.

¹ أحمد حمدي عبد الدايم، الحوكمة في الموازنة وتطبيقاتها لتحقيق التنمية المستدامة، مرجع سابق، ص 86.

² نهى أحمد الحايك، أثر تطبيق الحوكمة على تحسين الأداء في المؤسسات الحكومية، مرجع سابق، ص 62.

³ جيهان عبد اللطيف الرفاعي، الرقابة على الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص 175.

وتصنف المساءلة إلى عدة أنواع على النحو التالي¹:

1. **المساءلة السياسية:** وهي مساءلة الحكومة بمعرفة الشعب ومؤسساته عن المسؤوليات

التي كلفت بها الحكومة بمعرفة المواطنين ككل، وهنا تمثل عملية الانتخابات العادلة التي

تتيح إمكانية تغيير الحكومات إحدى الوسائل لتطبيق مفهوم المساءلة السياسية.

2. **المساءلة الإدارية:** وتعني العلاقات الرأسية داخل الجهاز الإداري، وما يشتمل عليه من

تحديد للأدوار والمسؤوليات والنظم والقوانين التي تتيح قياس الأداء الإداري.

3. **المساءلة المالية:** وتعني القدرة على بيان وتوضيح كيف تم تخصيص واستخدام الأموال

والممتلكات والأصول العامة طبقاً للقواعد والنظم والمبادئ المحاسبية المعمول بها،

وذلك خلال فترة زمنية محددة، وكذلك الأسئلة التي يتم توجيهها إلى وزير المالية في

البرلمان من طرف أعضاء لجنة المالية والميزانية العامة للدولة.

ولقد أولت القيادة الرشيدة لدولة الإمارات العربية المتحدة اهتماماً كبيراً بمكافحة الفساد

المالي والتصدي له؛ سعياً منها لتعزيز مبادئ المساءلة والمحاسبة، حيث تضع سيادة القانون

على رأس أولوياتها كونه أحد أهم الركائز الأساسية لبلوغ الرؤية والتطلعات المستقبلية للدولة في

كافة القطاعات الحكومية، وحرصاً على هذا التوجه فقد وقعت الدولة على اتفاقية الأمم المتحدة

لمكافحة الفساد بتاريخ 2005/4/10، وصادقت عليها بموجب المرسوم الاتحادي رقم (8) لسنة

2006م في شأن اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، كما انضمت الدولة إلى الاتفاقية العربية

لمكافحة الفساد بتاريخ 2012/7/4م، وهناك العديد من التشريعات واللوائح والآليات التي تكافح

الفساد المالي ومنها المرسوم بقانون اتحادي رقم (24) لسنة 2018 بتعديل بعض أحكام القانون

الاتحادي رقم (3) لسنة 1987 بشأن إصدار قانون العقوبات الاتحادي والذي وسع من المخالفات

التي تغطي قضايا الرشوة والفساد والتربح من أعمال الوظيفية، وكذلك التربح الذي يترتب عليه

¹ عبدالله عبد الكريم، الحوكمة والإدارة الرشيدة - أداة الإصلاح وإدارة التطوير، مرجع سابق، ص 114.

الإضرار بمصلحة الدولة أو إحدى الجهات الحكومية، كما عزز القانون مساعي الحكومة لمحاربة الفساد بكافة أشكاله وصوره، وكذلك المرسوم بقانون اتحادي رقم (17) لسنة 2016 بشأن الموارد البشرية في الحكومة الاتحادية، والذي ركز على الفساد الوظيفي في الأموال العامة والجرائم المرتبطة به ومنها (جرائم الرشوة، اختلاس المال العام، التربح من الوظيفة العامة، إساءة استعمال السلطة، الإضرار العمدي بالمال العام)، وكذلك القانون الاتحادي رقم (37) لسنة 2009 بشأن إجراءات استرداد الأموال العامة، بالإضافة إلى القرارات الوزارية، ومنها القرار الوزاري الصادر عن وزير الداخلية رقم (148) لسنة 2015 بشأن إنشاء إدارة مكافحة الفساد يناط بها وضع آليات واستراتيجيات قادرة على تعزيز الوقاية من الفساد الإداري والمالي بمشاركة وتعاون جميع القطاعات والمؤسسات والهيئات لاتخاذ الإجراءات اللازمة للوقاية من أخطاره، وكذلك قرار مجلس الوزراء رقم (32) لسنة 2014 بشأن لائحة المشتريات وإدارة المخازن في الحكومة الاتحادية¹.

وإعمالاً لأحكام الدستور الإماراتي² فقد صدر القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 1976م بإنشاء هيئة مستقلة تسمى "ديوان المحاسبة"، وبتاريخ 6 يوليو 2011 صدر القانون الاتحادي رقم (8) لسنة 2011 بإعادة تنظيم ديوان المحاسبة، والذي حل محل القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 1976م، ويعتبر الديوان مؤسسة دستورية مستقلة تعنى بالرقابة على أموال الحكومة الاتحادية والهيئات التابعة لها، والكشف عن الفساد المالي والإداري³.

¹ خولة موسى الهياس، التدابير الوقائية لمكافحة الفساد الإداري والمالي في دولة الإمارات العربية المتحدة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، العدد التاسع، المجلد الثاني، يونيو 2018م، ص 12.

² نصت المادة (136) من الدستور الإماراتي على أن: (تتشأ إدارة اتحادية مستقلة يرأسها مراجع عام يكون تعيينه بمرسوم، لمراجعة حسابات الاتحاد والأجهزة والهيئات التابعة له، وكذلك لمراجعة أية حسابات أخرى يوكل إلى الإدارة المذكورة مراجعتها، طبقاً للقانون).

³ الموقع الإلكتروني لديوان المحاسبة بدولة الإمارات: <https://saiuae.gov.ae/ar/Pages/home.aspx> تاريخ التصفح: 2021/7/15م.

ويتولى ديوان المحاسبة أعمال الرقابة المالية على الجهات التابعة للحكومة الاتحادية بشقيها القانوني والتنظيمي، إذ تنطلق الأولى من المشروعية والتي تعني بمدى التزام الجهات الخاضعة للرقابة بالسياسات والإجراءات والقوانين والنظم واللوائح والمعايير المحاسبية ذات العلاقة، وتنطلق الثانية من مدى تقيد الجهات بعناصر هذه الرقابة (الفاعلية والكفاءة والتوفير) في ضوء الأهداف المنوطة بها، كما يقوم الديوان بالرقابة على نظم المعلومات للوقوف على مدى سلامة وحسن إدارة الأموال العامة، والقيام بتقديم التقارير اللازمة للسلطات العليا في الدولة وذلك من أجل الإسهام في تحسين الإدارة المالية للدولة والارتقاء بأسلوب أدائها إلى مستوى ريادي، وتحسين فعالية الأداء الحكومي¹.

وقد منح المشرع الإماراتي لديوان المحاسبة اختصاصات رقابية ذات صفة مالية، والتي تشمل الرقابة المالية على البنود والاعتمادات والأغراض المخصصة لها، والوقوف على مدى مطابقتها للقواعد القانونية والمحاسبية المعمول بها، وكذلك الرقابة المالية على الأداء المالي التي تشمل المقارنة بين العائد المطلوب والمستهدف تحقيقه، إذ بموجب نص المادة (4) من القانون الاتحادي رقم (8) لسنة 2011 بإعادة تنظيم ديوان المحاسبة، فإنه يمارس الديوان اختصاصاته الرقابية على الجهات الآتية²:

- الوزارات والجهات الحكومية الاتحادية.
- المجلس الوطني الاتحادي.
- المؤسسات والهيئات العامة التابعة للدولة.
- الشركات التي يكون للدولة أو لأحد الأشخاص المعنوية العامة حصة في رأسمالها لا يقل عن 25% أو التي تضمن الدولة لها حداً أدنى من الربح أو تقدم لها إعانة مالية.

¹ شيرين محمد عبد المجيد، رقابة ديوان المحاسبة على المال العام في دولة الإمارات العربية المتحدة، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الإمارات العربية المتحدة، 2018، ص 3.

² المادة (4) من القانون الاتحادي رقم (8) لسنة 2011 بإعادة تنظيم ديوان المحاسبة.

- أية جهة يعهد المجلس الأعلى للاتحاد أو رئيس الدولة أو مجلس الوزراء أو المجلس الوطني الاتحادي إلى الديوان بمراقبتها.

ويمارس ديوان المحاسبة اختصاصاته الرقابة على الجهات المنصوص عليها في

المادة (4) السابق الإشارة إليها، على الوجه الآتي¹:

- الكشف عن الغش والفساد المالي من خلال الرقابة على أموال الجهات الخاضعة لرقابته.
- التحقق من أن عمليات تحصيل الإيرادات وعمليات صرف النفقات في جميع مراحلها قد تمت بصورة نظامية وأصولية وفقاً للقوانين واللوائح والأنظمة المالية والمحاسبية.
- التحقق من أن النظم والعمليات المالية المعمول بها لدى الجهات الخاضعة للرقابة سواء اليدوي منها أو الإلكتروني تقوم على أساس نظام مالي سليم من حيث التسجيل والقيود ومسك الدفاتر والقوائم المالية، وبما يتوافق مع السياسات المالية ومعايير التدقيق والمحاسبة لكل منها.
- فحص ومراجعة قرارات شؤون الموظفين للثبوت من مطابقتها للقوانين واللوائح.
- فحص العقود والاتفاقيات التي تبرمها الجهات الخاضعة للرقابة، وذلك للتحقق من أنها قد تمت في حدود الاعتمادات المخصصة في الميزانية، وأن الإجراءات السابقة أو المعاصرة لإبرام تلك العقود والاتفاقيات أو التالية على ذلك أو المتعلقة بتنفيذها قد جاءت مطابقة للقوانين واللوائح والأنظمة والقرارات النافذة وبما يحقق المصلحة المالية للدولة.
- التدقيق في حسابات خارج الميزانية من أمانات وسلف وحسابات جارية للتحقق من أن أرقامها مقيدة في الحسابات وأنها مؤيدة بالمستندات القانونية.
- مراقبة استثمارات الدولة والقروض التي تبرمها الأشخاص المعنوية.
- مراقبة أموال الجهات الخاضعة للرقابة سواء كانت تلك الأموال مملوكة لها أو مخصصة لمباشرة نشاطها أو آلت إليها من أي جهة أخرى.

¹ المادة (5) من القانون الاتحادي رقم (8) لسنة 2011 بإعادة تنظيم ديوان المحاسبة.

- التفتيش على المستودعات والمخازن التابعة للجهات الخاضعة للرقابة والتدقيق في دفاترها وسجلاتها والمستندات المتعلقة بها للتحقق من سلامة عمليات الجرد السنوي.
- مراقبة الممتلكات الاتحادية من حيث صحة تسجيلها وسلامة استغلالها وصيانتها والانتفاع بها وفق الأغراض المخصصة لها وعلى الوجه الذي يحقق المصلحة العامة.
- تدقيق الحساب الختامي العام للدولة وكذلك الحسابات والقوائم المالية الختامية للجهات الخاضعة للرقابة، وفحص أي تقارير مراقبي الحسابات الخارجيين والاطلاع على كافة المستندات المؤيدة لتقاريرهم بما في ذلك عقود استخدامهم وإبداء ملاحظاته بشأنها.
- يتضح من المادة السابقة أن ديوان المحاسبة يقوم بدور رقابي شامل حيث يقوم بفحص الوثائق والمستندات الخاصة بنشاط معين للجهات الخاضعة لرقابته، وهذه الرقابة تفصيلية على جميع العمليات المالية التي تمارس في الأجهزة الإدارية الخاضعة لرقابة الديوان، وذلك للكشف عن حالات الغش والفساد المالي الذي يعيق فرص التنمية ويضر بالمصلحة العامة.

ثانياً - المساءلة والمحاسبة في الميزانية الاتحادية:

يراد بالمساءلة والمحاسبة في الميزانية الاتحادية محاسبة المسؤولين الذين يتخذون القرارات والذين يقومون بتنفيذ مخصصات الميزانية العامة للدولة عن تبعات أعمالهم ونتائج قراراتهم، ويقيم مبدأ المساءلة والمحاسبة في الميزانية العامة للدولة مدى احتفاظ الجهات والمؤسسات الحكومية الاتحادية بسجلات دقيقة وموثوقة وإنتاج المعلومات وتعميمها في الأوقات المناسبة لتلبية احتياجات عملية إدارة الميزانية وصناعة القرارات ورفع التقارير بشأنها¹.

وفي هذا الشأن نصت المادة (53) من قانون المالية العامة على أنه: (تلتزم الجهات الاتحادية بالاحتفاظ بسجلات إلكترونية شاملة وبمستنداتها الثبوتية عن تنفيذ ميزانياتها، وكذلك بتقارير ومؤشرات الأداء وفقاً للنظم والمواعيد التي تقررها وزارة المالية).

¹ محمد حسين علي، إدارة الموازنة العامة والرقابة عليها في الإمارات، مرجع سابق، ص 228.

ويعد مبدأ المساءلة والمحاسبة من أهم المبادئ اللازمة لتحقيق أو تطبيق نظام حوكمة الميزانية العامة للدولة من خلال إدارة الموارد المالية الخاصة بالجهات الاتحادية بفاعلية وكفاءة¹، وضرورة أن تلتزم الجهات الاتحادية بتوفير أي بيانات أو معلومات تطلبها وزارة المالية خلال المدة المحددة في الطلب²، مع دقة ووضوح تلك البيانات وعدم إخفاء أي معلومة. وتسعى وزارة المالية إلى حوكمة الميزانية العامة للدولة من خلال تحقيق الأهداف الإستراتيجية ورفع الكفاءة في أداء الجهات الاتحادية بشأن إدارة الموارد والاعتمادات المالية المخصصة لها³، ووضع الأنظمة الكفيلة بتخفيف أو تقليل الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة، ووضع أنظمة للرقابة على أداء تلك الجهات، ووضع هيكل يحدد توزيع كافة الحقوق والمسؤوليات وتحديد القواعد والإجراءات المتعلقة بسير العمل داخل المؤسسة⁴.

ويحدد نظام حوكمة الميزانية العامة في دولة الإمارات العربية المتحدة مسؤوليات الجهات الاتحادية في تنفيذ الميزانية المخصصة لها وسبل المتابعة الفعالة للإدارات التنفيذية من الالتزام بالضوابط القانونية والتنظيمية الخاصة بالإنفاق المقررة وفقاً لأحكام قانون المالية العامة الاتحادي⁵، حيث نصت المادة (43) من قانون المالية العامة على أنه: (1- تلتزم الجهات الاتحادية في تنفيذ ميزانيتها بحدود الاعتمادات المخصصة لها في قانون ربط الميزانية العامة.

2- تتم تسوية النفقات العامة والأمر بصرفها وإصدار وسيلة الدفع من الجهات الاتحادية وفق القواعد النافذة إلى حين صدور اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون، ولا تصرف هذه النفقات ما لم تكن محددة ومستحقة الأداء وفقاً للتشريعات النافذة).

¹ أنظر: المادة (1/11/ج) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة.

² أنظر: المادة (4/11) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة.

³ أنظر: المادة (1/11/د) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة.

⁴ أحمد حمدي عبد الدايم، **الحوكمة في الموازنة وتطبيقاتها لتحقيق التنمية المستدامة**، مرجع سابق، ص 94.

⁵ أنظر: المادة (49) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة.

وتلتزم الوحدات الإدارية المختصة في الجهات الاتحادية بالرقابة والتدقيق على تنفيذ الميزانية العامة فيما يتعلق بتحصيل مواردها وسداد نفقاتها ومتابعة الأداء والتأكد من مطابقتها للتشريعات النافذة في الدولة، كما يلتزم مكتب التدقيق الداخلي في الجهة الاتحادية بالتدقيق المستقل على تنفيذ الوحدات الإدارية المختصة للميزانية العامة وفق آليات العمل والسياسات والإجراءات والأنظمة وإدارة المخاطر المطبقة في الجهة الاتحادية¹.

ويلاحظ الباحث أن التدقيق الداخلي على أداء الوحدات المختصة بتنفيذ الميزانية العامة في الجهة الاتحادية يساهم في ضبط إدارة الموارد المالية والتخصيص الاستراتيجي للنفقات العامة، وضمان عدم حدوث أي إخفاق في التقارير المالية التي تطلبها وزارة المالية.

ولقد أجاز المشرع الإماراتي لوزارة المالية تشكيل مجلس للمعايير المحاسبية من ذوي الخبرة والاختصاص، ويناط به وضع وتطوير معايير المحاسبة والتقارير المالية للجهات الحكومية وتطبيق السياسات المعتمدة من وزارة المالية، حيث نصت المادة (41) من قانون المالية العامة على أنه: (1- يجوز بقرار من الوزير تشكيل مجلس للمعايير المحاسبية الحكومية يتألف من موظفين من الوزارة وغيرهم من أصحاب الاختصاص والخبرة...)، وتلتزم الجهات الاتحادية بموافاة وزارة المالية بكافة التقارير والبيانات والمعلومات المالية ذات العلاقة بتنفيذ الميزانية، والتي تطلبها في المواعيد التي تحددها الوزارة².

ويستنتج الباحث مما سبق أن تطبيق مبدأ المساءلة والمحاسبة لحوكمة الميزانية العامة للدولة يحقق الأهداف والمنافع الآتية:

1. تحقيق الشفافية والعدالة في إدارة الموارد والاعتمادات المالية المخصصة للجهات الاتحادية، ومنح الحق لوزارة المالية في مساءلة ومحاسبة الجهات الاتحادية.
2. تحقيق الحماية اللازمة للمال العام والحد من استغلال السلطة.
3. زيادة الثقة بإدارة الموارد المالية بما يساهم في رفع معدلات الاستثمار بالدولة.

¹ أنظر: المادة (55) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة.

² أنظر: المادة (56) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة.

المبحث الثاني

أثر تطبيق مبادئ حوكمة الميزانية العامة

تمهيد:

تعد المحافظة على المال العام الهدف الأول الذي تدعو إليه الحوكمة، ومن أهم السبل الكفيلة لتحقيق ذلك، وضع قوانين وتشريعات تتلاءم مع التغيرات الاقتصادية العالمية عموماً والتطورات الاقتصادية على المستوى المحلي خصوصاً، بما يساهم في تحقيق الأهداف الإستراتيجية لإدارة الموارد المالية للدولة¹، ولذلك تسعى الحوكمة إلى تحقيق الرقابة الفعالة لرفع كفاءة أداء المؤسسات العامة في الدولة، ووضع الأنظمة الكفيلة بتخفيف أو تقليل الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة، ووضع هيكل يحدد توزيع كافة الحقوق والمسؤوليات وتحديد القواعد والإجراءات والمخططات المتعلقة بسير العمل داخل المؤسسة العامة².

ولتوضيح أثر تطبيق مبادئ حوكمة الميزانية العامة، سيتم تناول هذا المبحث كالتالي:

- **المطلب الأول:** أثر حوكمة الميزانية على كفاءة إدارة المال العام

- **المطلب الثاني:** أثر حوكمة الميزانية على الإصلاح المؤسسي

المطلب الأول

أثر حوكمة الميزانية على كفاءة إدارة المال العام

يعتبر مجال إدارة المال العام مجالاً واسعاً وشاملاً، يتعامل معه معظم موظفي الخدمة المدنية في مرحلة أو أكثر من مراحل مسيرتهم المهنية، حيث أن كل موظف ينفذ خطوة من

¹ ألكسندرا رابرينوفيتش، أدلة الحوكمة الرشيدة، الدليل السابع: إدارة المال العام، مركز النزاهة وتطوير تدابير مكافحة الفساد والحوكمة الرشيدة، النرويج، النسخة العربية، 2018م، ص 4.

² جيهان عبد اللطيف الرفاعي، الرقابة على الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص 192.

مجموعة خطوات عملية إدارة المال العام عندما يشارك في إعداد ميزانية لأحد البرامج أو يقترح إصدار أمر شراء أو يراجع تقرير للنفقات أو يعد وثيقة تدقيق داخلي أو خارجي، وتعد دورة الميزانية جزءاً مهماً من إدارة المال العام والتي تهدف إلى ضمان حسن التخطيط لإنفاق المال العام وإصدار الموافقات على هذا الإنفاق وتنفيذه والمحاسبة عليه¹.

وعلى مدار تاريخها، شهدت الميزانيات الاتحادية في دولة الإمارات العربية المتحدة تطوراً متواصلاً في الأداء والإعداد بشكل منهجي لتحقيق التنمية الاجتماعية والاقتصادية في الدولة وبما يرتقي بالأداء المالي للجهات والهيئات الاتحادية وفقاً لأفضل الممارسات العالمية، حيث نجحت في تقديم ترجمة واضحة لإستراتيجية وخطة الدولة الطموح الرامية إلى التطوير والتحديث على مختلف الأصعدة، ففي عام 2001 انتقلت وزارة المالية في إعداد الميزانية الاتحادية إلى (ميزانية البرامج والأداء) مروراً بـ (الميزانية متوسطة المدى) لمدة (3) سنوات بدءاً من عام 2008 إلى الميزانية الصفرية متوسطة المدى في عامي 2011 - 2013، وفقاً لمبادئ (الميزانية الصفرية) التي تحدد الأنشطة والخدمات مقابل تكلفة كل منها، ما يعني أفضل توظيف للموارد والنفقات وصولاً لتحقيق أفضل النتائج إلى التصنيف الوظيفي والنظام الآلي سنة 2014 وصولاً إلى الميزانية الصفرية الخمسية 2017 - 2021م².

ومن أجل ضمان الاتساق والشفافية في إدارة المال العام فقد حدد القانون الاتحادي رقم (23) لسنة 2005 بشأن قواعد إعداد الميزانية وفقاً لميزانية البرامج والأداء حيث ربط هذا القانون اعتماد ميزانية الجهات الاتحادية بالبرامج التي ستقوم بتنفيذها لخدمة المجتمع موضعاً بها مخرجات هذه البرامج ومقاييس الأداء لها، ويصدر وزير المالية في مارس من كل عام

¹ ألكسندرا رابرينوفيتش، أدلة الحوكمة الرشيدة، الدليل السابع: إدارة المال العام، مرجع سابق، ص 7.

² أنظر: الموقع الإلكتروني لوزارة المالية: <https://www.mof.gov.ae/ar/resourcesAndBudget/Pages/default.aspx> تاريخ التصفح:

2021/6/19م.

تعميماً يحدد فيه الخطوط اللازمة لإعداد مشروع الميزانية للسنة التالية للجهات الاتحادية يشتمل هذا التعميم على سقف الميزانية والأهداف الإستراتيجية المعتمدة والمؤشرات والتوقعات الخاصة بالإيرادات والموعّد المحدد لتقديم مشروع الميزانية للوزارة، كما يُصدر تعميماً آخر بإقفال الحسابات وإعداد الحساب الختامي عن السنة المالية المنتهية، وتحدد كل جهة اتحادية برامجها وخططها ومؤشرات أدائها الرئيسة استناداً للخطة الإستراتيجية المعتمدة من مجلس الوزراء وفي حدود سقف الميزانية، كما تعد جميع الجهات الاتحادية التقديرات المبدئية لإيراداتها ومصروفاتها موزعة على الأبواب والبنود والبرامج والأنشطة المتفق عليها متضمنة مقاييس الأداء ومؤشرات الكفاءة وفقاً للتعميم الذي يصدره وزير المالية ويحدد فيه موعد تقديمها¹.

وفي ضوء مبادئ الحوكمة ترتبط كفاءة إدارة المال العام بـ(3) محاور أساسية هي:

1. **فعالية السياسة المالية:** تتمحور الأهداف الرئيسية للمالية العامة أساساً حول تعزيز النمو الاقتصادي وتشجيع استخدام الموارد بفاعلية وكفاءة²، والمساهمة في إحداث التغييرات الهيكلية المطلوبة في الاقتصاد، وتدعيم القواعد الإنتاجية وإزالة المعوقات التي تحول دون تفعيل عمل الأدوات الاقتصادية مع مراعاة الفئات الاجتماعية الضعيفة، وبالتالي يتمثل التحدي الذي يواجهها في ضمان مستوى من الإنفاق العام يتسق مع الاستقرار الاقتصادي الكلي، ثم تجرى بعد ذلك هيكلة الإنفاق كجزء من الإجراءات التنفيذية للسياسة المالية، لذلك فإن هيكلة الإنفاق العام هو المهم في هذا المجال وبالتالي

¹ أنظر: الموقع الإلكتروني لوزارة المالية: <https://www.mof.gov.ae/ar/resourcesAndBudget/Pages/default.aspx> تاريخ التصفح:

2021/6/19م.

² تهدف الفاعلية إلى توفير القدرة على تنفيذ المشاريع بنتائج تستجيب إلى احتياجات المواطنين وتطلعاتهم على أساس إدارة عقلانية ورشيدة للموارد، والإدارة الفعالة باستطاعتها أن تساهم في تحقيق النمو ومحاربة الفقر، كما تستطيع أن تساهم في تحديد التوجهات الجيدة، وتقديم الخدمات الأساسية بأقل التكاليف. أنظر: أحمد حمدي عبدالدايم، **الحوكمة في الموازنة وتطبيقاتها لتحقيق التنمية المستدامة**، مرجع سابق، ص 119.

فإن الحكم على كفاءة السياسة المالية يتعلق بمدى ما تحقق من هذه المبادئ، وكذلك

السياسات المالية المزمع تنفيذها ومدى قدرتها على التعامل مع الواقع الاقتصادي¹.

2. **مدى سلامة المالية العامة:** ويشير هذا المحور إلى أن السياسة المالية تصبح غير قابلة

للاستمرار إذا أدت إلى تراكم الدين العام على المديين المتوسط والطويل، لذا فإن تقييم

هذا الأوضاع على أنها غير قابلة للاستمرار في المستقبل قد يشير إلى ضرورة إجراء

تغييرات في السياسة المالية الراهنة، إذ أن ازدياد الدين العام إلى الحد الذي يتعذر معه

الاستمرار في تحمل أعبائه على المدى البعيد يشير إلى ضعف المالية العامة².

3. **مقدار الشفافية في الميزانية العامة:** نتيجة لما سبق ذكره فقد أصبحت الشفافية مسألة

ضرورية وهامة لكافة المجتمعات، حيث تتمحور الشفافية حول حق المواطنين في

المعرفة وتستلزم نشر البيانات والمعلومات حول بنود الميزانية العامة، حيث تسعى

عملية شفافية الميزانية العامة إلى تحسين جودة الحياة وزيادة مستويات الرفاهية من

خلال توسيع نطاق الفرص والخيارات المتاحة أمام المواطنين، وهو ما يتطلب ضرورة

تبني إجراءات إصلاحية في المؤسسات الحكومية ودعم الأداء المؤسسي فيها لتحقيق

أفضل معدلات الحوكمة للوصول إلى الإدارة الحكومية الرشيدة³.

وتتبنى دولة الإمارات العربية المتحدة ومن خلال المرسوم بقانون اتحادي رقم (26)

لسنة 2019 في شأن المالية العامة، أسلوباً متطوراً ونهجاً متكاملًا لإدارة المال العام، وذلك من

خلال حوكمة كافة أبعاد الأنظمة المالية والنقدية والائتمانية، وبما يضمن التفسير المنضبط

والواعي لأحكام القانون، ويُسهم في رفع كفاءة الأداء المالي وترشيد الإنفاق العام والاستغلال

الأمثل للمخصصات المالية على النحو الذي يساعد في تعظيم الموارد وحسن إدارتها، حيث

¹ زينب الداودي، دور الإدارة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة، مرجع سابق، ص 135.

² جيهان عبد اللطيف الرفاعي، الرقابة على الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص 112.

³ نزيه عبد المقصود، شفافية الميزانية العامة، أهميتها وآلية تعزيزها، مرجع سابق، ص 276.

وضعت وزارة المالية مجموعة من القواعد والنظم والعمليات للجهات الاتحادية تتعلق بتوفير وتحديد الموارد ومصادرهما، وتخصيص المال العام وتحديد أوجه إنفاقه، والضوابط ذات الصلة بما فيها الضوابط المحاسبية وإعداد التقارير المالية عنها¹.

وتهدف إدارة المال العام التي يمارسها وزير المالية وفقاً لأحكام المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة، إلى التحوط النقدي الذي يتحقق بالحد من مستوى أرصدة النقد الجاري المحتفظ بها في حساب الخزنة الموحد² من خلال استخدام الأدوات التي تسمح للحكومة بالاستثمار الآمن للأرصدة الفائضة في أدوات استثمارية قصيرة الأجل³، حيث تلتزم الجهات الاتحادية بموجب المرسوم بقانون المشار إليه بإدارة الموارد المالية المخصصة لها بفاعلية وكفاءة، وتنفيذ الأهداف الإستراتيجية في حدود الاعتمادات المالية المخصصة لها⁴.

يتضح مما تقدم، أنه بات من الضروري على المؤسسات والجهات الحكومية أن تطبق أحدث الممارسات والمعايير العالمية في إدارة المال العام، ومن بينها مبادئ الحوكمة في كافة مراحل دورة الميزانية العامة والتي بدورها تربط بين الخطط الإستراتيجية والسياسات المالية المعمول بها والرؤية الاقتصادية، واحتياجات المجتمع، وتقنيات قياس كفاءة الإنفاق الحكومي.

المطلب الثاني

أثر حوكمة الميزانية على الإصلاح المؤسسي

تطور مفهوم ومحتوى الميزانية العامة للدولة عبر الزمن، فلم تعد الميزانية العامة مجرد تشريع لإضفاء الشرعية على النفقات والإيرادات في بنودها التقليدية التي كانت مرتبطة بالدور التقليدي للحكومة، بل أصبحت خطة سنوية تعكس الخطط أو الاستراتيجيات المتوسطة والبعيدة

¹ أنظر: المادة (1) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة.

² حساب الخزنة الموحد: الحساب المركزي للحكومة الذي يتم فتحه بقرار من وزير المالية وتودع فيه الموارد المالية لكافة الجهات الاتحادية.

³ أنظر: المادة (7) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة.

⁴ أنظر: المادة (11) من المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة.

الأمد، والتي تستهدف تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وتنموية، مما غير من شكل ومحتوى الميزانية العامة بما يحقق توفير الفهم لأهدافها وبرامجها وتوفير عرض واضح يتيح إمكانية المتابعة والتقويم والمحاسبة والمساءلة، ويمكن من خلالها الربط بين النفقات والإيرادات، ومدى مساهمة تلك النفقات في تحقيق التقدم والنمو باتجاه الأهداف المنشودة¹.

ويلاحظ أن أسس ومعايير الإصلاح المؤسسي تختلف باختلاف المصادر أو المرجعية العلمية، ومداخل الدراسة والنسق المعرفي الذي يستند إليه الباحث، وما يهنا هنا هو مدخل حوكمة الميزانية العامة وأثرها على الإصلاح المؤسسي، وذلك من خلال توضيح المسارات التي تعمل قيم ومحددات حوكمة الميزانية من خلالها على تحقيق الرقابة المؤسسية وتحسين الأداء، بالإضافة إلى تحقيق التنمية المستدامة في المجتمع، وذلك على النحو التالي:

أولاً- دور حوكمة الميزانية العامة في تحقيق الرقابة المؤسسية:

تعد الرقابة المؤسسية أداة مشجعة للأداء، وتساهم في تحقيق حاجات عميقة في الكيان البشري، إذ أنها تشعره بأنه إنسان له مكانته ولديه قدر في عمله وليس موظف فقط، ويتوقف نظام الرقابة في أي منظمة على مدى قدرتها على تحقيق أهدافها الإستراتيجية، ثم القيام بقياس الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير والقياسات الموضوعية².

ويرى البعض³ أن الرقابة المؤسسية تعد جهد تنظيمي واضح يكون ضمن معايير محددة يسعى إلى تحقيق الأهداف التنظيمية من خلال أدوات وأنظمة رقابية ومعلوماتية تقارن مستويات الأداء الحالية بالمستويات المرجوة والاستفادة من التغذية العكسية لتحديد الانحرافات والأخطاء، من أجل اتخاذ الإجراءات الإدارية المطلوبة للتأكد من أن كافة الموارد قد تم استخدامها بصورة كفؤة وبطريقة أو أسلوب فعال لإنجاز وتحقيق الأهداف المؤسسية.

¹ جيهان عبد اللطيف الرفاعي، الرقابة على الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص 127.

² عبد الباسط الزبيدي، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، مرجع سابق، ص 189.

³ أحمد حمدي عبد الدايم، الحوكمة في الموازنة وتطبيقاتها لتحقيق التنمية المستدامة، مرجع سابق، ص 97.

وللرقابة المؤسسية نوعان، هما¹:

- رقابة داخلية: وهي التي تقوم بممارستها الإدارة العليا في المنظمة على جميع المدخلات والعمليات والأنشطة والمخرجات.

- رقابة خارجية: وهي التي يتم ممارستها من السلطات الرقابية الرسمية.

ويرى الباحث أن من أهم أساليب الرقابة المؤسسية ما يلي:

- الميزانية التقديرية (السنوية أو الإستراتيجية).
- البيانات الإحصائية والرسوم البيانية.
- السجلات والتقارير الشهرية/ الدورية/ السنوية.
- تقارير الأداء السنوي.
- التقارير الإدارية (الدورية أو السنوية أو الإستراتيجية).
- إحصائيات آراء أو شكاوى المتعاملين.
- إحصائيات آراء أو شكاوى الموظفين.

ولقد عبرت اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد لعام 2004 على ضرورة أن تكفل كل دولة طرف في الاتفاقية وفقاً للمبادئ الأساسية لنظامها القانوني وجود هيئة أو هيئات حسب الاقتضاء تتولى منع الفساد بوسائل تنفيذ السياسات المعنية بالمكافحة والإشراف على تنفيذ تلك السياسات وتنسيقه عند الاقتضاء وزيادة المعارف المتعلقة بمنع الفساد وتعميمها، كما يجب أن تمنح هذه الهيئات ما يلزم من الاستقلالية لتمكينها من الاضطلاع بوظائفها بصورة فعالة وبمناى عن أي تأثير، وينبغي توفير ما يلزم من موارد مادية وموظفين متخصصين، وكذلك ما قد يحتاج إليه هؤلاء الموظفون من تدريب للاضطلاع بوظائفهم².

¹ جيهان عبد اللطيف الرفاعي، الرقابة على الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص 129.

² نهى أحمد الحايك، أثر تطبيق الحوكمة على تحسين الأداء في المؤسسات الحكومية، مرجع سابق، ص 168.

ويرى البعض¹ أنه من الممكن أن تكون هذه الهيئة هيئة من ضمن مهامها مكافحة الفساد أو تقوم بمهامها النيابة العامة أو النيابة العامة المتخصصة كالنيابات المالية أو مكاتب التحقيق في جرائم الفساد أو هيئات التفتيش وهيئات الرقابة المالية والإدارية أو ديوان المحاسبة، ويتوجب على الهيئة المشار إليها العمل على زيادة المعارف والمهارات المتعلقة بمنع الفساد وتعميمها عبر وسائل منها الدورات التدريبية والندوات وورش العمل التثقيفية، وإجراء برامج حوارية، والعمل على دعم حملة توعية، ويشترط في هذه الهيئة أن تتمتع بكافة مظاهر الاستقلالية مالياً وإدارياً، وأن يتوفر عدد كافٍ من الموظفين المتخصصين وأن يتمتع كادرها الرئيسي بحصانات قضائية وضمانات ضد العزل من الوظيفة.

ولضمان فعالية الرقابة المؤسسية يرى الباحث ضرورة توفر نظام معلوماتي كفؤ يساهم في وصول البيانات والمعلومات الصحيحة في الوقت المناسب للقادة والمسؤولين، وضرورة مواءمة الخطط والإجراءات والسياسات والمبادرات مع المتغيرات البيئية (الداخلية والخارجية) وكذلك مع تقارير التنافسية العالمية، وعليه يجب على المنظمات الريادية أن تهتم بقياس وتقييم الأداء المؤسسي عن طريق مراجعة استراتيجيتها، والوقوف على مدى تحقيق أهدافها وذلك من خلال المراجعة والتقييم الدوري لكافة المجالات الوظيفية والوحدات وفق معايير واضحة، مع العمل على تحديد الانحرافات والعمل على تحسينها وتصحيحها.

ثانياً - دور حوكمة الميزانية العامة في تحسين الأداء:

تعتبر الإدارة التنظيمية الحكومية ذات حوكمة جيدة إذا امتلكت الأطر التشريعية والتنظيمية والإجرائية التي تمكنها من الأداء الجيد في إدارة الموارد المالية والبرامج والمبادرات والمشاريع وتقديم الخدمات بفاعلية وكفاءة من خلال اتخاذ القرارات والإجراءات الإدارية وفقاً

¹ أحمد حمدي عبد الدايم، الحوكمة في الموازنة وتطبيقاتها لتحقيق التنمية المستدامة، مرجع سابق، ص 102.

للتشريعات النافذة بحيث تلبى توقعات الأطراف ذات العلاقة من الشفافية والنزاهة والمساءلة والمحاسبة، إذ تهدف حوكمة الميزانية العامة في الجهات الحكومية إلى تعزيز ثقة المواطنين بالدولة ومؤسساتها من خلال تحقيق الأهداف الآتية¹:

1. زيادة نسبة رضا المواطن عن الخدمات التي يقدمها القطاع العام من خلال تحسين فعالية وكفاءة إدارة العمليات واستغلال الموارد العامة وتوظيفها في المجالات التي تحقق العائد على المجتمع وبما يؤدي إلى تحقيق الأهداف الإستراتيجية.
2. تحقيق مبدأ المحاسبة والمساءلة للوحدات الحكومية وموظفيها والالتزام بالقوانين.
3. تحقيق مبدأ النزاهة والعدل والشفافية في استخدام السلطة وإدارة المال العام وموارد الدولة والحد من استغلال السلطة العامة لأغراض خاصة، ومكافحة ومحاربة الفساد مهما كانت أشكاله وممارساته.
4. تحقيق تكافؤ الفرص بين المواطنين.
5. تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح الأطراف ذات العلاقة.
6. العمل على تحقيق الأهداف الوطنية الإستراتيجية وتحقيق الاستقرار المالي للوحدات الحكومية، والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
7. رفع مستوى قدرات الجهات الحكومية من خلال تعزيز وتطوير الأداء المؤسسي عن طريق المتابعة والتقييم بشكل مستمر، وتنمية الولاء المؤسسي والشعور بالمسؤولية نحو تحقيق الأهداف الإستراتيجية.
8. إنشاء أنظمة فعالة لإدارة مخاطر العمل المؤسسي وتخفيف آثار المخاطر المالية.

¹ جيهان عبد اللطيف الرفاعي، الرقابة على الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص 139.

وبلاحظ إن الوصول إلى الحوكمة الرشيدة في الميزانية العامة للدولة بما يعزز دولة المؤسسات، وسيادة القانون، يتطلب ذلك تعزيز نظام فاعل للرقابة والمساءلة والمحاسبة، ويتطلب اتخاذ إجراءات وقائية وعلاجية من خلال الآتي¹:

1. إيلاء الأهمية القصوى في مكافحة الفساد، وهو ما يتطلب الإصلاح على كافة الأصعدة، وإنشاء هيئات وطنية لمنع ومكافحة الفساد تنفيذاً لاتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، وأن يتم رفد هذا الجهاز بالكفاءات والكوادر المتخصصة.

2. تعزيز الرقابة المالية والإدارية للجهات الحكومية الاتحادية، وذلك من خلال ضمان وجود نظام معلومات مالي وإداري فعال للتمكن من ضبط وإدارة الإنفاق الحكومي وفق المخصصات ومراقبة أداء البرامج الحكومية وأوجه الإنفاق ضمن منهجية واضحة للمتابعة والتقييم، وتعزيز قدرات موظفي الرقابة المالية والإدارية، وكذلك قدرات القائمين على أعمال التدقيق الداخلي.

3. وضع إطار عام للمساءلة يتضمن كافة الإجراءات الإدارية والقانونية لمحاسبة كافة الموظفين بمن فيهم المسؤولون في الجهات الحكومية عن أي مخالفات أو تجاوزات.

4. تفعيل دور مؤسسات المجتمع المدني والجمعيات المهنية في مجال الرقابة المالية.

ثالثاً- دور حوكمة الميزانية العامة في دعم التنمية المستدامة:

يعول كثيراً على الميزانية العامة، وتفعيل قيم ومبادئ الحوكمة عبر عملياتها وإجراءاتها المختلفة، كدور محوري هام في دفع وتطوير أداء منظومة التنمية الاقتصادية، إذ أن الميزانية العامة هي المرآة العاكسة لدور الحكومة في المجتمع، ومن خلالها يمكن رصد وتحديد السمات الأساسية للاقتصاد الوطني، خاصة فيما يتعلق بمدى قوة وسلامة المركز المالي للدولة، وأوضاعها التنافسية على الصعيدين الداخلي والخارجي².

¹ أحمد حمدي عبد الدايم، الحوكمة في الموازنة وتطبيقاتها لتحقيق التنمية المستدامة، مرجع سابق، ص 115.

² نزيه عبد المقصود، شفافية الميزانية العامة، أهميتها وآلية تعزيزها، مرجع سابق، ص 281.

وإن تفعيل آليات المساءلة في مؤسسات الميزانية العامة من خلال وضع الأطر والممارسات الخاصة بالشفافية وسيادة القانون وزيادة المشاركة، وما يرتبط بذلك من تحسين واضح في إمكانيات التنبؤ بتوجهات السياسات العامة للدولة، كلها أمور تسهم في تحسين المناخ العام للاستثمار، وفي تهيئة البيئة المواتية للنمو، وتزيد من مصداقية الحكومة، وترسي قواعد واضحة وعادلة للمعاملات الاقتصادية في بيئة الأعمال، ورفع كفاءة الجهات الإداري للدولة، بالإضافة إلى رفع إنتاجية قطاع الأعمال والحد من مخاطر الاستثمار¹.

وإن المتتبع للسياسات الاقتصادية التي انتهجتها دولة الإمارات، يستطيع أن يتبين توجه هذه السياسات لتحقيق هدف الحفاظ على مستوى لائق من المعيشة لكافة فئات المجتمع، مع اتجاه قوي لتنويع مصادر الدخل، والسعي الحثيث نحو التنمية الاقتصادية المستدامة، وإعطاء دفعة قوية للقطاع الخاص لتشجيعه على أداء دوره في عملية التنمية، وتطبيق تشريعات اقتصادية تحقق المناخ المناسب للاستثمارات المحلية والأجنبية، وتوسيع التعاون الخليجي والإقليمي، وتحقيق المزيد من الاندماج مع الاقتصاد العالمي، حيث تتمثل المؤشرات الخاصة بموضوع الهيكل الاقتصادي المرتبطة بالتنمية المستدامة في المؤشرات الآتية²:

1. نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي.
2. نصيب الاستثمار في الناتج المحلي الإجمالي.
3. الميزان التجاري للسلع والخدمات.
4. نسبة الديون إلى الناتج المحلي الإجمالي.
5. المساعدة الإنمائية الرسمية الممنوحة كنسبة مئوية من الناتج القومي الإجمالي.

¹ جيهان عبد اللطيف الرفاعي، الرقابة على الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص 179.

² أحمد حمدي عبد الدايم، الحوكمة في الموازنة وتطبيقاتها لتحقيق التنمية المستدامة، مرجع سابق، ص 127.

ويرى البعض¹ أن التنمية المستدامة هي الأسلوب والمنهج الأمثل لإدارة وتوجيه الاقتصاد الوطني بما يتسق وتحقيق المجتمع الغايات والأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية العامة التي يطمح المجتمع إلى بلوغها على الأمد البعيد، بأقل جهد مجتمعي وكلفه اقتصادية واجتماعية ممكنين وأقصر مدى زمني ممكن، وكون السياسة المالية ومحورها الميزانية العامة للدولة تمثل الأداة الرئيسية والمثلى لتدخل الدولة في إدارة وتوجيه الشأن الاقتصادي عامة، والتنمية المستدامة على وجه الخصوص، وبما ينسجم وتحقيق غايات وأهداف التنمية الشاملة في الدولة، فإن دور إصلاح الإدارة المالية يصبح شرطاً ضرورياً لنجاح جهود كافة شركاء التنمية، بما يتوافق وبلوغ غايات وأهداف التنمية المستدامة.

ويشير البعض الآخر² إلى أنه يجب على الدول الراغبة في تحقيق أهداف التنمية المستدامة أن تتبنى برامج فاعلة وكفوءة للإصلاح المالي، ثم البدء في تنفيذ السياسات المالية والاقتصادية المرتبطة بتحقيق تلك الأهداف، والتي تتجلى في الآتي:

1. معالجة الاختلالات القائمة للوصول بالاقتصاد إلى مرحلة الاستقرار الاقتصادي والمالي.
2. إعادة صياغة دور الحكومة في النشاط الاقتصادي من خلال رفع كافة القيود التي تفرضها على هذا النشاط بما يسمح وقيام القطاع الخاص بدوره في قيادة عملية التنمية.
3. تعزيز النمو الاقتصادي المستدام.
4. تهيئة الاقتصاد للاندماج في الاقتصاد العالمي.
5. الانتقال من سياسة تمويل عجز الموازنة بالإصدار النقدي إلى سياسة التمويل من مصادر غير تضخمية ومصادر التمويل الاقتصادي.

¹ يوسف دولا، دور الموازنة العامة في تحقيق التنمية المستدامة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، (2/32)، عمان، 2015م، ص 127.

² نوزاد عبدالرحمن الهيتي، التنمية المستدامة في دولة الإمارات، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الإستراتيجية، أبوظبي، 2012م، ص 98.

6. تحديث القوانين المالية والضريبية.
 7. التدرج في تحسين مرتبات العاملين في الجهاز الحكومي والمتقاعدين.
 8. إعادة هيكلة تخصيص النفقات العامة لصالح النفقات الاستثمارية على حساب النفقات الجارية والخدمات الأساسية.
 9. تطوير إجراءات وآليات ربط وتحصيل الإيرادات غير النفطية.
- ومن خلال تنفيذ الإجراءات السابقة سيؤدي ذلك إلى تحسين عملية التنمية من خلال الآتي¹:
1. تحسين البيئة الاستثمارية إلى جانب التوسع الواضح في مجال الخدمات الأساسية.
 2. خفض معدات التضخم.
 3. انخفاض عجز ميزان المدفوعات وتحقيق فائض.
 4. الاستقرار النسبي لسعر الصرف.
 5. استقرار أسعار الفائدة النسبي.
 6. تحسن وتوسع أداء الجهاز المصرفي.
 7. تحسن مستوى الخدمات العامة والأساسية مما سيعكس إيجابياً مستقبلاً في مجال رفع معدلات النمو الاقتصادي.

ويلاحظ أن الميزانية العامة لدولة الإمارات 2021 بمصروفات التي قدرت بنحو (58) مليار و (113) مليون درهم مؤشر واضح على قوة الاقتصاد الوطني وتوافر الموارد المالية المستدامة لتمويل المشروعات التنموية الاقتصادية والاجتماعية.

وإن المتتبع لمسار إقرار الميزانية العامة في دولة الإمارات يلحظ حجم الإنفاق العام المتزايد، الذي تقررته الدولة سنة بعد سنة ويدرك نوعية هذا الإنفاق الموجه نحو القطاعات الاجتماعية التي تعزز من تحقيق مستهدفات التنمية حيث استهدفت الميزانية العامة وفق أهدافها

¹ نوزاد عبدالرحمن الهيتي، التنمية المستدامة في دولة الإمارات، مرجع سابق، ص 99.

ومبادراتها إلى رفع مستويات المعيشة وتوفير الحياة الكريمة للمواطنين والمقيمين في دولة الإمارات، والمضي قدماً إلى إقرار الخطط الوطنية الطموحة الرامية إلى اقتحام قطاعات جديدة بما في ذلك الفضاء والذكاء الاصطناعي والثورة الصناعية الرابعة¹، بما يضمن لدولة الإمارات البقاء في صدارتها الإقليمية، ودعم جهود تنافسيتها على المستوى العالمي²، وجاءت الميزانية بكل خططها وبرامجها ترجمة لتوجيهات القيادة الرشيدة بتوفير الحياة الكريمة للمواطنين والمقيمين في دولة الإمارات وصولاً لتحقيق رؤية الإمارات 2021 وأهداف مئوية الإمارات 2071م، حيث تؤكد هذه الميزانية أن دولة الإمارات العربية المتحدة ماضية في تحقيق تطلعاتها وطموحها وتوفير أرقى سبل العيش والرفاهية لسكانها ومواطنيها³.

¹ الثورة الصناعية الرابعة هي العصر الصناعي الرئيسي الرابع منذ الثورة الصناعية الأولى في القرن الثامن عشر، وتتميز هذه الثورة بدمج التقنيات والمجالات الرقمية والذكاء الاصطناعي والحوسبة والتكنولوجيا الحيوية وإنترنت الأشياء، وهذه الثورة الرابعة تختلف اختلافاً جوهرياً عن الثلاثة السابقة، كونها تتميز بشكل رئيسي بالتقدم التكنولوجي، تتمتع هذه التقنيات بإمكانيات كبيرة للاستمرار في توصيل مليارات الأشخاص إلى الويب وتحسين كفاءة الأعمال والمؤسسات بشكل جذري، والمساعدة في تجديد البيئة الطبيعية من خلال إدارة أفضل للأصول. ويلاحظ أنه في عام 2017 أطلقت دولة الإمارات (إستراتيجية الإمارات للثورة الصناعية الرابعة) ضمن أعمال الاجتماعات السنوية لحكومة دولة الإمارات، وتهدف الإستراتيجية إلى تعزيز مكانة دولة الإمارات كمركز عالمي للثورة الصناعية الرابعة، والمساهمة في تحقيق اقتصاد وطني تنافسي قائم على المعرفة والابتكار والتطبيقات التكنولوجية المستقبلية التي تدمج التقنيات المادية والرقمية والحيوية. أنظر: الموقع الإلكتروني لحكومة الإمارات العربية المتحدة (إستراتيجية الإمارات للثورة الصناعية الرابعة): <https://u.ae/ar-ae/about-the-uae/strategies-initiatives-and-awards/federal-governments-strategies-and-plans/the-uae-strategy-for-the-fourth-industrial-revolution> تاريخ التصفح: 2021/7/15م.

² أنظر: <https://sharjah24.ae/ar/articles/2020/11/01/o5> تاريخ التصفح: 2021/6/18م.

³ أنظر: الموقع الإلكتروني لوزارة المالية بدولة الإمارات العربية المتحدة: <https://www.mof.gov.ae/ar/resourcesAndBudget/Pages/default.aspx> تاريخ التصفح: 2021/6/19م.

الخاتمة

إن تعقد العمليات المالية وتفاقم العجز في الميزانية العامة أدى العديد من الدول في التفكير إلى أنجح الطرق لإدارة الموارد المالية للدولة وتعزيز أسس ومبادئ الإدارة الرشيدة المبنية على الحوكمة عبر إجراء إصلاحات تشريعية وتنظيمية تساهم في تحقيق الفاعلية والكفاءة في إدارة الموارد المالية والتطبيق الفعال لبرامج الميزانية العامة الذي يشمل كافة مواردها المالية المقدر تحصيلها والنفقات العامة المقدر صرفها لسنة مالية معينة، وذلك لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال التوزيع الأمثل والاستخدام الكفء للموارد المالية.

ولقد أصبح إرساء قيم ومبادئ الحوكمة إطاراً عاماً يحكم منظومة إدارة شؤون الدولة والمجتمع، كما بات التزام الدولة ومؤسساتها المختلفة بتلك المبادئ شرطاً ضرورياً و لازماً للحكم الجيد والرشيد، ونجد أن حوكمة الميزانية العامة ترسي قواعد واضحة وعادلة لتفعيل آليات المراقبة والمسائلة والمحاسبة وممارسة الشفافية وسيادة القانون في المؤسسات المنوطة بإعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة، وما يرتبط بذلك من تحسين واضح في إمكانيات التنبؤ بتوجهات السياسة العامة للدولة، لذلك تسعى الحكومات إلى تفعيل المعايير اللازمة لتقليل الانحرافات أثناء مراحل إعداد الميزانية العامة وتنفيذها ورقابتها، والتي قد تكون بمثابة حاجز لعرقلة سير إنجاز الميزانية العامة بنجاح، والتغلب على التحديات التي تواجه إرساء مبادئ الحوكمة وسبل الإصلاحات المختلفة لمؤسسات إعداد الميزانية العامة، وفي هذا الشأن هدف المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة إلى وضع إطار تنظيمي متكامل للموارد والسياسات المالية العامة للجهات الاتحادية من خلال تحديد مبادئ الحوكمة والرقابة وإدارة المخاطر المتعلقة بإدارة الموارد المالية للجهات الاتحادية بشكل منهجي ينسجم مع الخطط والتوجهات الإستراتيجية للدولة من أجل تحقيق أهداف التنمية المستدامة.

ومن خلال ما جاء في الدراسة، تم التوصل إلى النتائج والتوصيات الآتية:

أولاً- النتائج:

1. تخضع الميزانية العامة لمجموعة من القواعد أثناء إعدادها تساعد السلطة التشريعية في القيام بالرقابة على السلطة التنفيذية أثناء تنفيذها للميزانية العامة فيما يتعلق بتحصيل مواردها وسداد نفقاتها ومتابعة الأداء والتأكد من مطابقتها للتشريعات النافذة في الدولة، وتتمثل تلك القواعد في الآتي: (الوحدة، العمومية، السنوية، التوازن).
2. استحدثت المشرع الإماراتي نوع جديد من أنواع الميزانيات يتمثل في الميزانية متوسطة المدى، وهي إستراتيجية مالية عبارة عن مجموعة من الدراسات والتقارير المالية التي يقرها مجلس الوزراء وتشمل التوقعات الاقتصادية العامة وسياسات الموارد، والأولويات الخاصة بالنفقات والمخاطر المالية المتوقعة لمدة لا تقل عن (5) سنوات.
3. تركز حوكمة الميزانية العامة على مجموعة المبادئ التي تعبر عن منهج الحكومة في إدارة عمليات ومراحل وإجراءات الميزانية العامة للدولة، وتمثل الأسلوب الذي تطبق فيه الحكومة فلسفتها السياسية والاجتماعية والإدارية في إدارة شؤونها المالية والاقتصادية من خلال شفافية عملية الميزانية العامة ومدى إمكانية المشاركة والمساهمة في عمليات إعدادها وتحضيرها ومناقشتها وإقرارها وتنفيذها ومراقبتها ومساءلتها.
4. ألزم المشرع الإماراتي الجهات الاتحادية في الدولة الخاضعة لنطاق تطبيق قانون المالية العامة بالالتزام بمبادئ الحوكمة والإدارة الخاصة بها في إطار الإستراتيجية الاتحادية المتعلقة بالموارد والنفقات العامة، وهدف المشرع الإماراتي من خلال المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 بشأن المالية العامة إلى وضع إطار تنظيمي متكامل للموارد والسياسات المالية العامة للجهات الاتحادية من خلال تحديد مبادئ الحوكمة والرقابة وإدارة المخاطر المتعلقة بإدارة الموارد المالية للجهات الاتحادية.

5. اتضح أن وزارة المالية بصفتها الجهة المختصة بصلاحيات إعداد السياسة المالية للحكومة الاتحادية وإعداد مشروع قانون ربط الميزانية العامة ومتابعة تنفيذها، ووضع القواعد المنظمة لصرف النفقات وتحصيل الموارد المالية للجهات الاتحادية وإدارة الحسابات المصرفية وحسابات الأصول والخصوم والمشروعات الاستثمارية، وإعداد التقارير المالية الحكومية، فإن الوزارة تلتزم بمبادئ حوكمة الميزانية العامة من خلال الشفافية والمشاركة، حيث تعتمد الوزارة مفهوم البيانات المفتوحة للميزانية الاتحادية، وتوفر ذلك من خلال موقعها الإلكتروني www.mof.gov.ae، بهدف تعزيز الشفافية والمشاركة ورفع مستوى المعرفة بأعمال وأنشطة الوزارة.

6. تحرص وزارة المالية على حوكمة الميزانية العامة من خلال تحقيق الأهداف الإستراتيجية ورفع الكفاءة في أداء الجهات الاتحادية بشأن إدارة الموارد والاعتمادات المالية، ووضع الأنظمة الكفيلة بتخفيف أو تقليل الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة، ووضع أنظمة للرقابة على أداء تلك الجهات، ووضع هيكل يحدد توزيع كافة الحقوق والمسؤوليات وتحديد القواعد والإجراءات المتعلقة بسير العمل داخل المؤسسة، ويحدد نظام حوكمة الميزانية العامة مسؤوليات الجهات الاتحادية في تنفيذ الميزانية المخصصة لها وسبل المتابعة الفعالة للإدارات التنفيذية من الالتزام بالضوابط القانونية والتنظيمية الخاصة بالإنفاق المقررة وفقاً لأحكام قانون المالية العامة الاتحادي.

7. تلتزم الوحدات الإدارية المختصة في الجهات الاتحادية بالرقابة والتدقيق على تنفيذ الميزانية العامة فيما يتعلق بتحصيل مواردها وسداد نفقاتها ومتابعة الأداء، والتأكد من مطابقتها للتشريعات النافذة، كما يلتزم مكتب التدقيق الداخلي في الجهة الاتحادية بالتدقيق المستقل على تنفيذ الوحدات الإدارية المختصة للميزانية العامة وفق آليات العمل والسياسات والإجراءات والأنظمة وإدارة المخاطر المطبقة في الجهة الاتحادية.

8. تتبنى دولة الإمارات من خلال المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة، أسلوباً متطوراً ونهجاً متكاملًا لإدارة المال العام، وذلك من خلال حوكمة

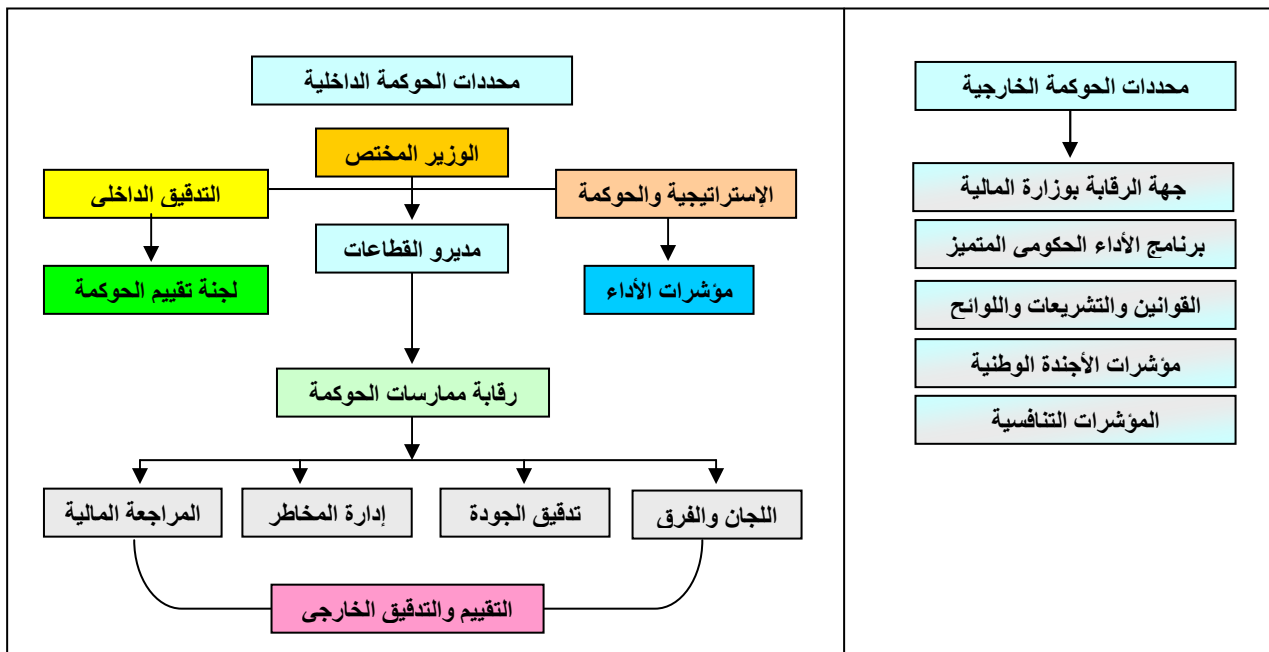
كافة أبعاد الأنظمة المالية والنقدية والائتمانية، وبما يضمن التفسير المنضبط والواعي لأحكام القانون، ويسهم في رفع كفاءة الأداء المالي وترشيد الإنفاق العام والاستغلال الأمثل للمخصصات المالية على النحو الذي يساعد في تعظيم الموارد وحسن إدارتها، حيث وضعت وزارة المالية مجموعة من القواعد والنظم والعمليات للجهات الاتحادية تتعلق بتوفير وتحديد الموارد ومصادرهما، وتخصيص المال العام وتحديد أوجه إنفاقه، والضوابط ذات الصلة بما فيها الضوابط المحاسبية وإعداد التقارير المالية عنها.

ثانياً - التوصيات:

1. نوصي بضرورة تفعيل أعمال الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية العامة من قبل أجهزة الدولة المختصة، للتأكد من تنفيذ القواعد المنظمة لصرف النفقات وتحصيل الموارد المالية، والتدقيق على حسابات الأصول والخصوم والمشروعات الاستثمارية في الجهات الاتحادية، للحد من ممارسات ومظاهر الفساد المالي والكسب غير المشروع.
2. نوصي بإجراء دراسة تحليلية شاملة ومفصلة للهيكل الإدارية بالجهات الاتحادية في ضوء المهام والاختصاصات المنصوص عليها في القوانين النافذة، وتحديد مواطن الضعف ونقاط الخلل من أجل تبني آليات لتحسين مستوى نضوج الحوكمة في الميزانية العامة وإرساء قيم الشفافية والمشاركة الفعالة، وضمان الإبلاغ في الوقت المناسب وبشكل منتظم عن مؤشرات الأداء المالية والمعلومات الهامة ذات العلاقة بتنفيذ الميزانية العامة، وذلك من خلال توظيف التقنيات ووسائل الاتصال الحديثة في بث البيانات والمعلومات وتقارير الأداء ونشرها إلى كافة المستفيدين من خدمات الجهة الاتحادية.
3. سرعة إعداد برامج تدريبية وورش عمل لموظفي الجهات الاتحادية ذوي العلاقة بتنفيذ الميزانية العامة، وبمختلف المستويات الإدارية لغرض تأهيلهم لاستيفاء بمتطلبات مبادئ حوكمة الميزانية العامة والتطبيق الصحيح والسليم للمهام الموكلة بهم وإذكاء وعيهم بمخاطر الفساد الملازمة لأداء وظائفهم في إطار من المحاسبة والمسؤولية.

4. نوصي بتوجيه أنظار المسؤولين في الجهات الاتحادية إلى وضع منظومة مؤسسية لحوكمة الميزانية العامة، تكون مبنية على مبادئ أساسية للحوكمة والحكم الرشيد في ضوء آليات رقابية تضمن تطبيق الاعتمادات المالية المخصصة بالشكل الصحيح من خلال وضع المحددات المناسبة لإدارة الموارد المالية بفاعلية وكفاءة، وتعمل كل جهة اتحادية على تطوير عناصر هذه المنظومة بشكل مستمر وفقاً لأفضل الممارسات والتجارب العالمية والخبرات المكتسبة، وذلك كما هو موضح في الشكل التالي:

منظومة حوكمة الميزانية العامة في الجهات الاتحادية



قائمة المراجع

أولاً- الكتب العلمية:

- إبراهيم أحمد الشرقاوي، الأموال العامة وحمايتها مدنياً وجنائياً، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2010م.
- أحمد شوقي أبو خطوة، جرائم الاعتداء على الأموال، دار النهضة العربية، القاهرة، 1994م.
- أحمد لطفي السيد، جرائم الاعتداء على الأموال، دار الجلاء للطباعة، المنصورة، مصر، 2005م.
- أسامة حسنين عبيد، الأحكام المستحدثة في اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، دار النهضة العربية، القاهرة، 2016م.
- إيمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2017م.
- بسام عبدالله البسام، الحوكمة في القطاع العام، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2014م.
- جيهان عبد اللطيف الرفاعي، الرقابة على الموازنة العامة للدولة، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012م.
- حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2017م.
- روبرت فيني، أساسيات إعداد الموازنة العامة، ترجمة: مكتبة جرير، الرياض، 2010م.
- زينب الداودي، دور الإدارة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2013م.
- سليمان اللوزي، إدارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007م.
- سليمان محمد مصطفى، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2011م.

- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات - المفاهيم والمبادئ والتجارب التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2015م.
- طارق محمود السالوس، المالية العامة- دراسة تطبيقية على التشريعات المالية في الإمارات، دار الكتب القانونية، القاهرة، 2018م.
- عاكف حلوش، دور الحاكمية المؤسسية في الإصلاح الإداري ومواجهة الفساد المالي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2018م.
- عبد الباسط الزبيدي، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2015م.
- عبد الرحيم عبد اللطيف الشاهين، إدارة الموازنة العامة الاتحادية لدولة الإمارات العربية المتحدة، دار الكتاب الجامعي، العين، 2004م.
- عبدالله عبد الكريم، الحوكمة والإدارة الرشيدة - أداة الإصلاح وإدارة التطوير، إصدارات مؤسسة محمد بن راشد آل مكتوم، دبي، 2009م.
- عبيد علي الحجازي، المالية العامة، أكاديمية شرطة دبي، 2008م.
- غزال العوسي، التنظيم القانوني والفني للموازنة العامة في دولة الإمارات العربية المتحدة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2020م.
- فالح خلف، المالية العامة، عالم الكتاب الحديث، عمان، 2014م.
- قطب إبراهيم، الموازنة العامة للدولة، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، 2012م.
- محمد إبراهيم الشافعي، أصول المالية العامة والتشريعات المالية مع التطبيق على دولة الإمارات العربية المتحدة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2011م.
- محمد أنور حمادة، الحماية الجنائية للأموال العامة، دراسة مقارنة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2013م.
- محمد حسين علي، إدارة الموازنة العامة والرقابة عليها في دولة الإمارات العربية المتحدة، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، دبي، 2012م.

- محمد شاكِر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر، عمان، 2008م.
- محمود كبّيش، الجرائم المضرة بالمصلحة العامة، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2009م.
- محي الدين شعبان، الحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد من منظور اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2014م.
- مدحت محمد أبو النصر، الحوكمة الرشيدة، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، 2019م.
- ممدوح خليل البحر، الجرائم الواقعة على الأموال في قانون العقوبات الإماراتي - السرقة والاحتيال وخيانة الأمانة، مكتبة الجامعة، الشارقة، 2009م.
- نوزاد عبدالرحمن الهيتي، التنمية المستدامة في دولة الإمارات، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الإستراتيجية، أبوظبي، 2012م.

ثانياً- الرسائل والدوريات العلمية:

- أحمد حمدي عبد الدايم، الحوكمة في الموازنة وتطبيقاتها لتحقيق التنمية المستدامة بمصر، دراسة تحليلية 2000-2015، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة الإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد 7، العدد 4، 2016م.
- أحمد عبد الصبور الدجاوي، آليات تعزيز الشفافية في الموازنة العامة، مجلة كلية الشريعة والقانون، جامعة الأزهر بطنطا، العدد 28، 2018م.
- ألكسندرا رابرينوفيتش، أدلة الحوكمة الرشيدة، الدليل السابع: إدارة المال العام، مركز النزاهة وتطوير تدابير مكافحة الفساد والحوكمة الرشيدة، النرويج، 2018م.
- بسام بن عبدالله البسام، حوكمة الميزانية العامة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 17، العدد 2، 2020م.
- جورج كيل، البوصلة الأخلاقية للشركات وأدوات مكافحة الفساد، قيم ومبادئ وحوكمة الشركات، الدليل السابع، إصدارات مؤسسة التمويل الدولي، 2009م.

- خولة موسى الهياس، التدابير الوقائية لمكافحة الفساد الإداري والمالي في دولة الإمارات العربية المتحدة، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 9، المجلد 2، يونيو 2018م.
- شيرين محمد عبد المجيد، رقابة ديوان المحاسبة على المال العام في دولة الإمارات العربية المتحدة، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الإمارات، 2018م.
- ندى الهاشمي، دراسة حالة الاقتصاد الإماراتي - مؤشرات إيجابية وريادة عالمية، إصدارات وزارة الاقتصاد، دبي، 2018م.
- نزيه عبد المقصود، شفافية الميزانية العامة، أهميتها وآلية تعزيزها، مجلة كلية الشريعة والقانون، جامعة الأزهر، مصر، العدد (30)، 2015م.
- نهى أحمد الحايك، أثر تطبيق الحوكمة على تحسين الأداء في المؤسسات الحكومية، رسالة ماجستير، الجامعة الافتراضية السورية، 2016م.
- يوسف دولاب، دور الموازنة العامة في تحقيق التنمية المستدامة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، عمان، العدد (2/32)، 2015م.

ثالثاً - التشريعات والقوانين:

- الدستور الإماراتي.
- المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019 في شأن المالية العامة.
- القانون الاتحادي رقم (14) لسنة 2016 بشأن المخالفات والجزاءات الإدارية في الحكومة الاتحادية.
- القانون الاتحادي رقم (8) لسنة 2011 بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة.
- قرار مجلس الوزراء الإماراتي رقم (29) لسنة 2011م بشأن حوكمة مجالس الإدارة في الهيئات والمؤسسات والشركات الربحية وغير الربحية المملوكة للحكومة الاتحادية.
- المرسوم الاتحادي رقم (8) لسنة 2006م في شأن انضمام دولة الإمارات العربية المتحدة لاتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد.
- القانون الاتحادي رقم (23) لسنة 2005 بشأن قواعد إعداد الميزانية.

رابعاً- المواقع الإلكترونية:

- إعداد الميزانية العامة (الإطار والخطوات)، الموقع الإلكتروني لوزارة المالية بدولة الإمارات العربية المتحدة،
<https://www.mof.gov.ae/ar/resourcesAndBudget/FedralBudgetPreparation/Pages/frameandsteps.aspx>
- تقرير التنمية البشرية العربية لعام 2019، متوفر على الرابط:
https://reliefweb.int/sites/reliefweb.int/files/resources/hdr_2019_overvie_a_rabic.pdf
- الموقع الإلكتروني لـديوان المحاسبة بدولة الإمارات:
<https://saiuae.gov.ae/ar/Pages/home.aspx>
- الممارسات النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) حول شفافية إعداد وتنفيذ الموازنة، تقرير منشور على الرابط الآتي: <http://internationalbudget.org/wp-content/uploads/OECDBestPracticesArabic.pdf>

الفهرس

م	الموضوع	رقم الصفحة
1	مقدمة	8
2	مشكلة الدراسة	10
3	أهمية الدراسة	11
4	أهداف الدراسة	12
5	الدراسات السابقة	13
6	منهجية الدراسة	16
7	خطة الدراسة	17
8	مبحث تمهيدي: ماهية المال العام	23-18
9	المطلب الأول: مفهوم المال العام	18
10	المطلب الثاني: طبيعة حق الدولة على المال العام	21
11	الفصل الأول: ماهية حوكمة الميزانية العامة	58-24
12	المبحث الأول: مفهوم وقواعد الميزانية العامة	25
13	المطلب الأول: تعريف الميزانية العامة وخصائصها	26
14	المطلب الثاني: قواعد الميزانية العامة وآليات رقابتها	32
15	المبحث الثاني: مفهوم حوكمة الميزانية العامة	45
16	المطلب الأول: تعريف حوكمة الميزانية العامة وأهميتها	46
17	المطلب الثاني: أهداف ومبادئ حوكمة الميزانية العامة	52
18	الفصل الثاني: دور مبادئ الحوكمة في عملية الميزانية الاتحادية وآثارها	96-59
19	المبحث الأول: تطبيق مبادئ الحوكمة على الميزانية الاتحادية	60
20	المطلب الأول: الشفافية والمشاركة في الميزانية الاتحادية	60
21	المطلب الثاني: المساءلة والمحاسبة في الميزانية الاتحادية	75
22	المبحث الثاني: أثر تطبيق مبادئ حوكمة الميزانية العامة	83
23	المطلب الأول: أثر حوكمة الميزانية على كفاءة إدارة المال العام	83
24	المطلب الثاني: أثر حوكمة الميزانية على الإصلاح المؤسسي	87
25	الخاتمة (النتائج والتوصيات)	101-97
26	قائمة المراجع	106-102