

تاريخ الإرسال (2017-11-07). تاريخ قبول النشر (2018-03-03)

أ.م.د. محمد علي صالح جبران*1

¹ كلية التجارة والاقتصاد - جامعة صنعاء - اليمن

* البريد الإلكتروني للباحث المرسل:

E-mail address: Dr_jubran@yahoo.com

الشفافية والإفصاح في الموازنة العامة للدولة وحسابها الختامي دراسة تحليلية لمعرفة التزام الجمهورية اليمنية بمبادئ الشفافية المالية

المخلص:

تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى التزام اليمن بمبادئ الشفافية المالية في الموازنة العامة للدولة، والتعرف على مدى استفادة الجهات المسؤولة على إعداد الموازنة من تطبيق مبادئ الشفافية المالية قبل الإعداد وعند الإعداد والعرض والتنفيذ للموازنة العامة للدولة، وكذلك التعرف على طبيعة الرقابة على بنود الموازنة العامة للدولة، ومدى تطابقها مع مبادئ الشفافية المالية. وقد توصلت الدراسة إلى نتائج مهمة: أهمها عدم التزام الحكومة اليمنية بمبادئ الشفافية المالية عند إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة والرقابة عليها وعلى البيانات والمعلومات التي تحتويها الموازنة العامة والحساب الختامي للدولة. وقدمت الدراسة عدداً من التوصيات التي تساعد الحكومة اليمنية في الالتزام بمتطلبات الشفافية المالية عند إعداد وعرض وتنفيذ الموازنة العامة للدولة.

كلمات مفتاحية: الموازنة العامة، الحساب الختامي بمبادئ الشفافية المالية، الإفصاح، المالية العامة، الرقابة

Transparency and disclosure in the general budget of the State and its final account: An analytical study to recognize how the Republic of Yemen is committed to the financial transparency principles

Abstract

The study aims to apprehend to what extent Yemen is committed to the financial transparency principles in the general budget. In addition, it aims to spell out to what extent the concerned bodies that are responsible to prepare the budget make use of the financial transparency principles, before and while preparing, presenting and implementing the general budget of the state. Moreover, this study aims to identify the nature of monitoring the general budget guidelines and their extent conformity with the financial transparency principles.

This research has reached important findings. The most important one is that the Yemen Government does not observe the financial transparency principles when preparing, implementing and monitoring the data and information of the general budget and the final balance sheet account. The study presents a number of recommendations that help Yemen Government to recognize the requirements of the financial transparency while preparing, presenting and implementing the general budget.

Keywords: General Budget, final Account, Financial Transparency Principles, Disclosure, Public Finance, Control.

المقدمة:

يشكل المال عصب الحياة لدى الأفراد والمؤسسات والحكومات، حيث تعتبر وسائل إدارة المال جزءاً من نجاح أو فشل تلك الجهات. وغالباً ما يكون الجانب المالي حساساً جداً في علاقة الفرد والمؤسسة أو الحكومة مع البيئة المحيطة، ويكون أكثر حساسية إذا تعلق الأمر بإدارة المال العام الذي يعتبر كل فرد في المجتمع مالكاً أو صاحب حق فيه. ومن هنا يشكل الاطلاع على طرق جباية المال العام والتصرف به حقاً للمجتمع أفراداً ومؤسسات، حيث إن النزاهة والشفافية في الحكم تفترض مثل هذا الحق، وتفترض أيضاً الرقابة والمساءلة التي غالباً ما تكون متركرة في الجانب المالي، الذي لا يستند فقط على تقديم التقارير وإنما بإخضاع إدارة المال العام لمراجعة وفحص وتدقيق بغرض التقليل من حساسية بحث هذا الموضوع.

وقد أوكلت مهمة تنفيذ جباية وإنفاق المال العام - في الأنظمة السياسية الديمقراطية- للسلطة التنفيذية ممثلة بوزارة المالية وهي بدورها أوجدت أجهزة رقابة داخلية لتحقيق هذا الغرض، بينما أسندت مهمة الرقابة على فعالية وكفاءة السلطة التنفيذية في إدارة هذا المال للسلطة التشريعية التي تقوم بهذا الدور من خلال إنشاء مؤسسة مهنية مستقلة تخضع لرقابتها كافة المؤسسات العامة بما فيها السلطة التشريعية نفسها. وأصبحت مصطلحات "الشفافية" و "المساءلة" و "الحكم الرشيد" من المصطلحات الدارجة في الحوارات العامة والعاونين الصحفية اليومية، بل إنها اضححت العامل المشترك الأعظم في معظم اللقاءات والمنديبات الفكرية والسياسية التي عقدت على مدار السنوات الماضية، سواء في المحافل الدولية أو الإقليمية أو المحلية .

كما أن " الحوكمة "أو" الحكم الجيد "قد أصبحت ضرورة أساسية لضمان ممارسة الحكم بصورة صحيحة .وهنا تجدر الإشارة إلى أن مفهوم الحكم يعد أوسع من مفهوم الحكومة لأنه يتضمن بالإضافة إلى الأجهزة الرسمية للدولة السلطات التنفيذية والتشريعية والقضائية، عمل كل المؤسسات غير الرسمية والمجتمع المدني والقطاع الخاص. أي أنه يتضمن ثلاثة أبعاد (جبران، 2008، 2):

- البعد السياسي المتعلق بطبيعة السلطة السياسية وشرعيتها.
 - البعد التقني المتعلق بعمل الإدارة العامة وكفاءتها وفعاليتها.
 - البعد الاقتصادي والاجتماعي المتعلق ببنية المجتمع المدني ومدى حيويته، وطبيعة السياسات العامة في المجالين الاقتصادي والاجتماعي وتأثيرهما على حياة المواطنين المعيشة، ومدى وجود الرفاهية والفقر في المجتمع.
- وتعد الرقابة على المال العام أحد الأدوار الأساسية المميزة لكافة المجتمعات الحديثة ، بل إن نشأة البرلمانات جاءت أساساً لتحقيق هذه العملية. من هنا كان من الضروري العمل على تدعيم وتعزيز الرقابة المالية بصورة تجعلها قادرة على الحيولة دون العبث بالمال العام أو إهداره . ولهذا شهدت الآونة الأخيرة اهتماماً متزايداً، على كافة المستويات النظرية والعملية، وكذلك في مختلف الدول المتقدمة والنامية، بموضوع إعداد وعرض وإقرار وتنفيذ الموازنة العامة للدولة ومدى الشفافية التي تتمتع بها تلك الموازنة.

إن الغرض الأساس من إعداد الموازنة هو تحقيق نوعين من الرقابة على استخدام المال العام، الأولى دستورية والثانية اقتصادية ومالية. فمن حيث الوظيفة الأولى تعد الموازنة وثيقة سياسية وقانونية تخدم أهداف الرقابة الدستورية وتضمن المشاركة الفعالة من جانب كافة فئات المجتمع. الوظيفة الثانية تمثل المعرفة الكاملة بالأوضاع المالية، وبالتالي الشفافية المطلقة في عرض بنود الموازنة ليس فقط لأغراض اقتصادية ولكن- وهو الأهم - من أجل المزيد من المساءلة السياسية أمام السلطات الرقابية والتشريعية والشعبية.(جبران، 2008، 4).

مشكلة البحث:

كثرت الانتقادات الموجهة للحكومة اليمنية في عدد من التقارير الدولية والمحلية لسبب الغموض الكبير الذي يكتنف إعداد وعرض الموازنة العامة للدولة، وعدم الإفصاح والشفافية لكثيراً من الأرقام والبنود في الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي، وكذلك التوبيخ غير المنظم للموازنة العامة للدولة. وتحقيق الشفافية يستلزم توضيح أهداف الموازنة وتوزيع الإنفاق على البنود المختلفة، بالإضافة إلى توفير بعض المؤشرات التي تساعد على متابعة الموازنة، فضلاً عن ضرورة نشر المعلومات حول ما تم تنفيذه من أهداف الموازنة.

ومن هذا المنطلق تبرز أهمية الفهم التام لمعرفة مدى التزام الحكومة اليمنية الشفافية المالية، والبحث عن إجابات لبعض التساؤلات المهمة من أهمها ما يلي:

- ما مدى التزام الحكومة اليمنية بمبادئ الشفافية المالية عند إعداد الموازنة وتنفيذها؟
- هل محتوى الموازنة من الأرقام أعدت حسب القانون والمعايير المحاسبية؟
- ما مدى وجود رقابة على الموازنة العامة اليمنية؟
- ما مدى توفر المساءلة السياسية والقانونية؟

أهمية البحث:

يمكن النظر إلى أهمية البحث بالرجوع إلى الأهمية التي تكتسبها الموازنة العامة للدولة، حيث إن للموازنة العامة للدولة أهمية في حياة الدولة. وتبدو أهمية الموازنة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية من خلال عدالتها في توزيع الدخل القومي بين الفئات الاجتماعية المختلفة. فهي تؤثر في مالية الأفراد بما تفرضه من ضرائب أو تصرفه من نفقات، فنقتطع جزءاً من دخل بعض الأفراد لتكون إيراداً عاماً تعيد توزيعه إلى فئة اجتماعية أخرى على شكل دخل جديد لأفراد آخرين. هذا من الناحية العملية للبحث. كما أن للبحث أهمية من الناحية العلمية كون تتبع مدى التزام الحكومة بمبادئ الشفافية المالية مهم للمجتمع وللدولة في ظل الحكم الرشيد والتطبيق السليم للديمقراطية، وهذه تكون مهمة الباحثين.

أهداف البحث:

يهدف الباحث من عمل هذه الدراسة إلى تحقيق أهداف منها:

- 1- التعرف على مدى التزام الحكومة اليمنية بمبادئ الشفافية المالية عند إعداد الموازنة العامة للدولة.
- 2- التعرف على مدى التزام الحكومة من تطبيق مبادئ الشفافية المالية قبل الإعداد وعند الإعداد والعرض والتنفيذ للموازنة العامة للدولة لتحقيق رقابة كافية عليها.
- 3- التعرف على مدى الاستفادة من قبل الجهات الرقابية الشعبية والرسمية في الرقابة على بنود الموازنة العامة للدولة، ومدى تطابقها مع مبادئ الشفافية المالية.
- 4- التوصل إلى توصيات تساعد الحكومة اليمنية في الالتزام بمتطلبات الشفافية المالية عند إعداد وعرض وتنفيذ الموازنة العامة للدولة.

فرضيات البحث:

في ضوء مشكلة وأهداف البحث تمت صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: تلتزم الجمهورية اليمنية بمتطلبات مبادئ الشفافية المالية الصادرة عن صندوق النقد الدولي عند إعداد وعرض وتنفيذ الموازنة العامة للدولة. وتتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

- 1- تلتزم الجمهورية اليمنية بالمبدأ العام الأول (وضوح الأدوار والمسؤوليات).
- 2- تلتزم الجمهورية اليمنية بالمبدأ العام الثاني (إتاحة المعلومات للجمهور).
- 3- تلتزم الجمهورية اليمنية بالمبدأ الثالث (علانية إعداد الموازنة العامة وتنفيذها والإبلاغ عنها).
- 4- تلتزم الجمهورية اليمنية بالمبدأ الرابع (ضمان صحة المعلومات).

الفرضية الثانية: تؤدي أجهزة الرقابة في الجمهورية اليمنية دوراً إيجابياً لتحقيق مبادئ الشفافية المالية. ويمكن أن تتفرع هذه الفرضية إلى الفرضيات الفرعية التالية :

1. تؤدي إدارة الرقابة والتفتيش في الوحدات الإدارية في الجمهورية اليمنية دوراً إيجابياً لتحقيق الشفافية المالية .
2. يقوم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية بدور إيجابي لتحقيق الشفافية المالية.
3. يمارس مجلس النواب دوره في الرقابة على الموازنة العامة للدولة لتحقيق الشفافية المالية.

محددات الدراسة:

اقتصرت الدراسة على الجوانب النظرية التي تناولت الشفافية المالية عن الموازنة العامة للدولة والتقارير المحلية والخارجية. أما الجانب التطبيقي فسوف يشمل دراسة وتحليل للموازنة العامة للدولة والحساب الختامي للسنوات 2006-2012م فقط دون الموازونات الملحقة والصناديق الخاصة، وموازنة القطاعين العام والمختلط.

منهج الدراسة:

تقوم منهجية الدراسة على مناقشة الأدبيات والأبحاث والدراسات النظرية المتعلقة بالشفافية ومبادئ الشفافية المالية الصادرة عن صندوق النقد الدولي، والممارسات المالية السليمة للإدارة المالية الحكومية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. بينما يقوم المنهج التطبيقي على دراسة التقارير وتحليل البيان المالي، ومجلات الموازنة العامة للدولة والمذكرة التفسيرية للحساب الختامي للدولة ومجلات الحساب الختامي للدولة للفترة المالية 2006-2012م، الصادرة من الجهات الحكومية اليمنية، والتقارير الدولية المتعلقة بالمالية العامة للجمهورية اليمنية والصادرة عن بعض الجهات الدولية، واستعراض التقارير الرقابية السنوية الصادرة عن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وتقارير اللجنة المالية بمجلس النواب واللجان البرلمانية المكلفة بدراسة الموازونات العامة والحسابات الختامية للموازونات العامة في الجمهورية اليمنية كونها أكثر تعبيراً ومصداقية لمتغيرات الدراسة إذا ما قورنت بأسلوب قائمة الاستبيان، وكون هذه الفترة تتوفر لها كافة البيانات والتقارير من كافة الجهات الرقابية. كما وتعتبر موازنة عام 2012م الموازنة الأخيرة للحكومة اليمنية التي رفعت عنها تقارير من الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة واللجنة البرلمانية الخاصة في البرلمان اليمني.

الدراسات السابقة :

استرشد الباحث ببعض الدراسات السابقة التي تناولت الشفافية المالية، ويعرض الباحث فيما يلي عدداً من الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث:

1- دراسة (Adam,2015)، بعنوان **Fiscal transparency in the European Union**. هدفت الدراسة

إلى توضيح دور الشفافية المالية في إصلاح السياسة المالية في دول الاتحاد الأوروبي، وتحليل حجم ومقدار هذا الالتزام. ودعت الدراسة إلى ضرورة الالتزام بالشفافية المالية والدفع بالتعريف بمنافعها في تخفيض التكاليف وزيادة الموارد، وإلى أن عدم الالتزام بالشفافية المالية يكون السبب في حدوث الاضطرابات المالية والاقتصادية. وأوصت الدراسة دول الاتحاد بضرورة الالتزام بمبادئ الشفافية المالية في موازنتها لتحقيق الاستقرار المالي في دول الاتحاد.

2- دراسة (Sedmihradská,2015)، بعنوان **Budget Transparency in Czech Local Government**.

هدفت الدراسة لتقييم الشفافية في موازنة الحكومات المحلية في جمهورية التشيك. وقد اتضح أن المطالب القانونية غير واضحة وصريحة في موضوع المستندات الواجب إظهارها وإرفاقها بالموازنة العامة. واتضح أنه لا توجد عقوبات شاملة وصارمة تجبر الحكومات المحلية بضرورة الكشف عن معلومات شاملة عن الموازنة العامة. وكشفت الدراسة أن هناك حوالي 22 حكومة محلية ممتثلة في نشر الموازنة، لكن النشر الذي يتم لا يشمل كل البيانات المطلوبة. كذلك يتم تقديم تقرير نهاية السنة عن تنفيذ الموازنة، وتختلف في ذلك الالتزامات من حكومة محلية إلى أخرى. وأوصت الدراسة بضرورة إلزام باقي الحكومات المحلية في دولة التشيك بنشر البيانات والالتزام بمبادئ الشفافية المالية.

3- دراسة (Cottarelli,2012) بعنوان **Fiscal Transparency, Accountability, and Risk**. هدفت الدراسة

إلى تحقيق شفافية مالية فعالة لينعكس مفعولها في تقليل المخاطر المالية، وتعرض الدراسات الجهود المبذولة لوضع مبادئ الشفافية المالية وتحسين المعايير المحاسبية وقواعد الممارسات السليمة للموارد العامة بما يعكس على تحقيق شفافية كاملة في المالية العامة، توصلت الدراسة إلى تواضع النتائج المحققة في السنوات الأخيرة في مجال تحسن المالية العامة رغم الجهود الكبيرة التي بذلت من جهات متعددة وخاصة صندوق النقد الدولي لتحقيق شفافية مالية في معظم بلدان العالم، وقدمت الدراسة توصيات كثيرة من أهمها تعديل مبادئ الشفافية لتغطي الفجوة التي برزت اتنى الممارسات السابقة وأن تكون تلك المبادئ متناسقة مع معايير المحاسبة، كذلك يجب أن تكون تعليمات المؤسسات المالية الدولية صارمة لكافة البلدان من أجل تطبيق تلك المبادئ والمعايير، أيضاً أوصت بالتقييم المستمر من قبل الصندوق وباقي المؤسسات الدولية لمعرفة مدى الالتزام بتلك المبادئ والمعايير، وفي الحصول على بيانات مقارنة وتقارير دورية للتحقق من هذا الالتزام، وأخيراً ضرورة قيام المؤسسات الدولية والإقليمية والوطنية القائمة على تطبيق مبادئ الشفافية المالية بتقديم الحوافز وتشجيع الجهات المختصة بتطبيق تلك المبادئ والمعايير.

4- دراسة (Tilly,2012)، بعنوان **FISCAL TRANSPARENCY AND SUSTAINABILITY OF PUBLIC DEBTS IN TIMES OF CRISIS: HOW TO STRENGTHEN INVESTOR**

CONFIDENCE?. هدفت الدراسة إلى مناقشة دور الشفافية المالية أثناء أزمة المديونية لبعض البلدان الأوروبية التي حدثت في عام 2010 م في بعض بلدان الاتحاد الأوروبي- اليونان، البرتغال، استونيا وغيرها من دول الاتحاد- وتوضيح العلاقة بين الشفافية المالية والمؤشرات المالية للأسواق المالية في السنوات الخمس الماضية. وتوصلت

الدراسة إلى وجود علاقة قوية بين الشفافية المالية وقرارات المستثمرين، وكذلك وجود صلة بين الشفافية المالية والمعايير المحاسبية، والتدقيق. وأوصت الدراسة بضرورة الالتزام بالشفافية لأنها السمة الأساسية والمؤثر الرئيس على أسواق المال لكي يعود أثرها في الاستقرار الاقتصادي، وكذلك مراقبة أداء كافة الجهات المالية في بلدان الاتحاد الأوربي.

5- دراسة (Wehner and Renzio, 2011) بعنوان "Citizens, legislators, and executive disclosure: The political determinants of fiscal transparency"، هدفت الدراسة لإبراز الدليل التجريبي لممارسات الافضل للشفافية المالية في الموازنة العامة لتخفيض تكاليف الاقتراض وكذلك المحافظة على السيادة الوطنية ومحابة الفساد. خلصت الدراسة بأن تطبيق مبادئ الشفافية يعد استثمار كبير في كثير من بلدان العالم، وقد اجريت الدراسة في 85 بلد من بلدان العام لمعرفة الممارسات السليمة لكي تكون الموازنة العامة متاحة للجميع بما ينعكس على تحقيق مبادئ الديمقراطية السليمة وانتخابات عادلة وشفافية في استخدام المال العام، وقد توصلت الدراسة إلى وجود ارتباط كبير بين تطبيق مبادئ الشفافية المالية بما فيها وجود موازنة مفتوحة وبين تحقيق ديمقراطية والمحافظة على الموارد بما فيها الموارد المستخرجة من المصادر الطبيعية، وأوصت الدراسة على ضرورة اهتمام السلطات التشريعية في بلدان العالم بالضغط على الحكومات بالانفتاح الواسع في نشر المعلومات المالية والموازنة وتطبيق مبادئ الشفافية المالية لحماية المال العام من الفساد.

6- دراسة (ساجي، 2011م)، بعنوان "الشفافية كأداة لتسيير المالية العامة". هدف هذا البحث من خلال المحاور التي جاءت فيه إلى تحديد معوقات وإمكانية ومجالات الاستفادة من تطبيق مفاهيم الشفافية في المالية العامة، وذلك للمساهمة في زيادة فعالية المالية العامة وحل مشاكلها في الجزائر. وخلصت إلى عدد من النتائج من أهمها: أن مستوى الشفافية في تسيير المالية العامة في الجزائر ضعيف جداً، والتقارير الدولية تؤكد هذا الضعف، وكذلك البيانات المالية لا تظهر كاملة في الموازنة، وأن الفساد قد تغلغل في مؤسسات الدولة بالرغم من أن الجزائر من أوائل الدول التي صادقت على الاتفاقية الأممية لمحاربة الفساد، وأن الحكومة تزود الجمهور بمعلومات قليلة جداً حول الموازنة العامة للدولة ونشاط المالية خلال السنة، وكذلك عدم فعالية الرقابة والتدقيق المالي. وترى الدراسة أنه يتوجب على الحكومة الجزائرية أن تقوم بإعادة النظر في قوانينها وتحديثها بما يتماشى مع المتطلبات الدولية.

7- دراسة الربيدي (2009): أعدت هذه الدراسة بعنوان "مدى الالتزام بمبادئ الشفافية المالية عند إعداد وعرض وتنفيذ الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي للسلطة المركزية في الجمهورية اليمنية". هدفت الدراسة إلى إيضاح متطلبات مبادئ الشفافية المالية عند إعداد وعرض وتنفيذ الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي للسلطة المركزية في الجمهورية اليمنية. وسعت الدراسة إلى إعطاء توصيات لمتخذي القرارات في السياسة المالية بما يؤدي إلى إعداد وعرض وتنفيذ الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي للسلطة المركزية في الجمهورية اليمنية وفقاً لمتطلبات مبادئ الشفافية المالية. وخلصت الدراسة إلى أن الحكومة اليمنية لا تلتزم بمبادئ الشفافية المالية عند إعداد وعرض وتنفيذ الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي للسلطة المركزية في الجمهورية اليمنية، بمبادئها الأربعة التي نصت عليها وثيقة صندوق النقد الدولي، وأوصت الدراسة بضرورة قيام الحكومة اليمنية بالالتزام بمبادئ الشفافية المالية وتقدير النفقات الإيرادات طبقاً للقواعد العلمية المتعارف عليها، وان يتم إعداد الموازنة على أساس موازنة البرامج والأهداف، وتمكين الباحثين والجمهور من الحصول على المعلومات الكاملة للموازنة العامة، وتمكين

إدارات الرقابة والتفتيش من القيام بمهامها، والتحول من الأساس النقدي في أثبات العمليات المالية إلى أساس الاستحقاق، وأخير تنسيق المالية مع الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على طبيعة المراجعة الداخلية وتقديم مجلدات الحساب الختامي في وقت مبكر.

8- دراسة مفضل (2007م) : بعنوان "مبادئ الشفافية المالية وأثرها في مكافحة الفساد في الجمهورية اليمنية". هدفت هذه الدراسة إلى مساعدة الحكومة اليمنية في تشجيع وتبني مبادئ وقواعد الشفافية المالية الصادرة عن الصندوق الدولي من أجل تعزيز الشفافية المالية وصولاً إلى تحقيق منافع كثيرة من أهمها مكافحة الفساد. وتوصل الباحث إلى عدة نتائج منها : أن تحقيق الشفافية أصبح مطلباً ملحاً وضرورياً لكل المجتمعات بما فيها الحكومة، وأن الشفافية المالية ترتبط بالمحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة من جوانب متعددة. وأظهرت النتائج أن مستوى الشفافية المالية في اليمن لايزال ضعيفاً بدليل اتفاق المستجيبين على غياب معظم ممارسات الشفافية المالية في عمليات الرقابة والمحاسبة والإبلاغ المالي والحكومي، سواء كانت متعلقة بالموازنة العامة أو بالمحاسبة الحكومية أو بالرقابة المالية. وأظهرت النتائج أيضاً أن كافة الممارسات في مجال الشفافية المالية الصادرة عن صندوق النقد الدولي تؤثر بدرجة كبيرة في مكافحة الفساد.

9- دراسة (Heald, 2003) بعنوان "Measurement and UK "Fiscal Transparency Concepts Practice". هدفت الدراسة إلى توضيح معنى الشفافية المالية، وتوضيح العلاقة بين الشفافية والمساءلة، وتطوير الفرق بين الشفافية الحدث والشفافية العملية، وهذا بالإضافة إلى أن هذه الدراسة اهتمت بالتوازن بين قيمة الشفافية في معالجة المواضيع المالية وبين خطر الشفافية الزائدة، وتم فحص الأداء المالي في المملكة المتحدة مقارنة مع الممارسات السليمة للبنك الدولي ومنظمة التعاون والتنمية فيما يتعلق بالاستخدامات والموارد. وتوصل الباحث في هذه الدراسة إلى أنه وفقاً للمعايير الدولية فإن الشفافية في المملكة المتحدة مرتفعة، ومع هذا توجد فجوة بين الجانب النظري والممارسة العملية، وهناك تباين بين الشفافية الشكلية وبين الشفافية الفعالة، نتيجة الصعوبة في الوصول إلى مكونات وطبيعة الإنفاق العام، وغموض السياسة الضريبية.
ما يميز هذه الدراسة:

ما تتميز به هذه الدراسة عن باقي الدراسات أنها اشتملت على أرقام مالية مستخرجة من مجلدات الموازنة العامة والحساب الختامي للدولة، أو من تقارير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، أو من تقارير اللجنة الخاصة بمناقشة الحساب الختامي في مجلس النواب، والتي من خلالها تم التأكد من مدى الالتزام بمبادئ شفافية المالية العامة عند إعدادها وعرضها أو أثناء التنفيذ، وكذلك ما حصل عليه الباحث من تقارير دولية عن شفافية الموازنة العامة اليمنية. كما شملت هذه الدراسة موازنة السلطة المركزية والسلطة المحلية.

المبحث الثاني

الإطار النظري للدراسة

تناول هذا المبحث مفهوم الشفافية والإفصاح والمساءلة بشكل عام، والشفافية المالية بشكل خاص، كما تناول الشروط الرئيسية لمبادئ الشفافية المالية الصادرة عن البنك الدولي والممارسات السليمة الصادرة عن منظمة التنمية والتعاون.

2-1. تعريف الشفافية :

يعتبر مصطلح الشفافية (Transparency) من المصطلحات الحديثة التي ظهرت في السنوات العشرين الأخيرة. فمن ناحية المعنى اللغوي لكلمة شفافية فهو في المعجم العربي غير واضح بصورة جلية أو يرتبط بمفهوم آخر وهو الشفافية¹. ومعنى الشفافية طبقاً لأصل الكلمة - شفاف - ورقه الحال - والشيء القليل - جمع أشفاف - والشف: ستر القليل. لكن التفسير في قواميس اللغة الإنجليزية يختلف حيث تفسر كلمة الشفافية (Transparency) بأنها الوضوح (Obvious)، والتي تعني الوضوح الكامل، (داود، 2006، 140).

أما المعنى الاصطلاحي لمفردة الشفافية فقد فسره عماد داود إلى أكثر من معنى، فمعناها يختلف من زاوية صنع السياسة العامة، عنه من حيث مبدأ الفصل بين السلطات، والتفسير الثالث من زاوية دراسات المالية العامة، والرابع من زاوية الأخلاق السياسية (داود، 2006، 140-148). وهذا يعني أن هذه الكلمة تختلف باختلاف استخداماتها .

والتفسير الخاص بدراسات المالية العامة لكلمة الشفافية يوضح بأن أفضل تعريف لها كان في دراسة كوبينس وكريغ ، حيث عرفاً كلمة الشفافية على أنها الانفتاح على الجمهور فيما يتعلق بهيكل ووظائف القطاع الحكومي، ونوايا السياسة المالية العامة وحسابات القطاع العام، الذي من شأنه تعزيز المساءلة وتثبيت المصادقية وحشد تأييد أقوى للسياسات الاقتصادية السليمة من قبل جمهور على علم بمجريات الأمور، هذا مع الأخذ بالاعتبار أن انعدام الشفافية يؤدي إلى عدم الاستقرار، وعدم الكفاءة، والافتقار إلى العدالة. (داود، 2006، 146).

2-1-1. مفهوم الشفافية : وفقاً لتعريف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي/ برنامج إدارة الحكم في الدول العربية (POGAR): فإن الشفافية هي ظاهرة تشير إلى تقاسم المعلومات والتصرف بطريقة مكشوفة. فهي تتيح لمن لهم مصلحة في شأن ما أن يجمعوا معلومات حول هذا الشأن، وقد يكون لها دور حاسم في الكشف عن المساوئ وفي حماية مصالحهم. وتمتلك الأنظمة ذات الشفافية إجراءات واضحة لكيفية صنع القرار على الصعيد العام، كما تمتلك قنوات اتصال مفتوحة بين أصحاب المصلحة والمسؤولين، وتضع سلسلة واسعة من المعلومات في متناول الجمهور (www.arab-pogar.org). ويعرف صندوق النقد الدولي الشفافية بأنها " الانفتاح على الجمهور العريض فيما يتعلق بالهيكل والوظائف التي تقوم بها الحكومة، ومضمون سياسات المالية العامة، وحسابات القطاع العام والتوقعات المالية (www.IMF.com) .

2-1-2. مفهوم الإفصاح: تعتبر كلمة الإفصاح مرادفة لكلمة الشفافية، ويقصد بالإفصاح والشفافية على وجه العموم العلانية الشاملة. أما في المحاسبة فيقصد بالإفصاح أن تظهر القوائم المالية للمنظمة جميع المعلومات الرئيسة التي تهم مستخدمي المعلومات، والتي تساعد على اتخاذ القرارات بطريقة سليمة. أو هو: عرض المعلومات المحاسبية عن المعاملات التي قامت بها المنظمة في صورة قوائم وتقارير وتفسيرها لتساعد مستخدميها في تكوين رأي عن الأداء لفترات زمنية معينة، (الجعري، 2010، 9).

¹ Oxford English Readers Dictionary, (1959), London, Oxford Press, P.464.

فسر كلمة الشفافية بأنها مفهوم يطلق على ما يمكن استيعابه وفهمه بسهولة أو ما يمكن استيضاحه واكتشافه بسهولة.

2-2 تعريف المساءلة:

تعتبر المساءلة ترجمة حرفية لكلمة "Accountability". وهي قاعدة تقضي بمحاسبة الذين يتخذون القرارات في الوحدة أو المؤسسة، أو الذين ينفذون الأعمال، عن نتائج قراراتهم وأعمالهم. وبمعنى آخر، تحمل الجهات المعنية في الوحدة أو المؤسسة تبعات الأعمال المناط بهم القيام بها. (مفضل، 2007، 232).

ويعرف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي المساءلة على أنها الطلب من المسؤولين تقديم التوضيحات اللازمة لأصحاب المصلحة حول كيفية استخدام صلاحياتهم وتصريف واجباتهم، والأخذ بالانتقادات التي توجه لهم وتلبية المتطلبات المطلوبة منهم وقبول (بعض) المسؤولية عن الفشل وعدم الكفاءة أو عن الخداع والغش (www.und.com).

2-3. الشفافية والمساءلة :

ترتبط الشفافية بمفهوم آخر غالباً ما يكون ملازماً لها وهو مفهوم المساءلة. ويعرف مفهوم المساءلة بأنه "الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات عن أعمال الوحدة الإدارية إلى السلطة التشريعية أو أية جهة أو جهاز تنفيذي أو قضائي له الحق في طلب ذلك وبما يتوافق مع الإطار التشريعي لذلك" (مفضل، 2007، 233). ويشكل مبدأ المساءلة قيداً على سلوك القائمين على شؤون السلطة، ويلزمهم باحترام حقوق ورغبات المواطنين. وهو مبدأ أصيل من مبادئ الديمقراطية. بينما تعتبر الشفافية في عمليات الحكومية أمراً ضرورياً لسلامة المالية العامة، وصالح الحكم، والإدارة والنزاهة والحد من الفساد.

وتعتبر الشفافية والمساءلة ركيزتين أساسيتين من ركائز الحكم الصالح والديمقراطية السليمة في الوحدات الإدارية، بالإضافة لعناصر التمكين والتفويض والمشاركة. حيث يعرف الحكم الصالح داخل المؤسسات المختلفة بأنها "تنطوي في جوهرها على تفويض الجماعة سلطات القيادة لهيئات تمثيلية أصغر مع خضوع هذه الهيئات للمحاسبة، كما تنطوي على تحقيق المشاركة الفعالة للجماعة في التأثير في هذه القرارات، وتمكين القطاعات الأوسع والأكثر تهميشاً في سبل المشاركة، بما في ذلك إتاحة المعلومات، والأدوات، والطرق الكفيلة بتحقيق ذلك"، (www.und.com).

2-4. الشفافية المالية: Fiscal Transparency

تعتبر الشفافية المالية الصورة الأكثر اتصالاً بالعلوم المالية والمحاسبية، خاصة فيما يتعلق بالمجالات والأهداف والوظائف التي تتوافق فيها كل من المالية العامة كأحد فروع علم الاقتصاد، والمحاسبة الحكومية كفرع من فروع علم المحاسبة" (مفضل، 2007، 233). وقد عرف صندوق النقد الدولي الشفافية المالية أنها حق اطلاع الجمهور على هيكل القطاع الحكومي ووظائفه، والنوايا والأهداف التي تستند إليها سياسات المالية العامة، وحسابات القطاع العام، والتوقعات الخاصة بالمالية العامة. والشفافية المالية لها أهمية كبيرة في السياسات الحكومية يمكن إجمالها فيما يلي. (صندوق النقد الدولي، النسخة المعدلة للشفافية 2001، ص 4):

- ❖ إن شفافية المالية العامة هي شرط أساس لسلامة السياسة المالية والاقتصادية، فنشر وثيقة الموازنة التي يتم عرضها بوضوح في الموعد المناسب، يضيف الانضباط على العمليات الحكومية. وعلى العكس من ذلك فإن الممارسات التي لا تتمتع بالشفافية يمكن أن ينتج عنها تبديد موارد المالية العامة.
- ❖ من شأن شفافية المالية العامة تعزيز ثقة المواطنين في حكومتهم. بينما تؤدي ممارسات المالية العامة التي لا تتمتع بالشفافية إلى عدم الاستقرار، وسوء تخصيص الموارد، وتفاقم عدم المساواة.

❖ تعتبر الشفافية أمراً حيوياً بالنسبة للعمليات الحكومية فيما يتعلق بعمليات كل من الموازنة والإدارة العامة والسياسة الضريبية، وعمليات تمويل الدين. وتتطلب الشفافية تصنيف البيانات الخاصة بالعمليات الحكومية والملكية والالتزامات.

2-4-1. مبادئ الشفافية المالية:

رغم وجود مبادئ تساعد على ممارسة الشفافية المالية صادرة من عدة جهات، إلا أن المبادئ الصادرة عن اللجنة المؤقتة لمجلس محافظي صندوق النقد الدولي في اجتماعها الخمسين المنعقد في واشنطن العاصمة الأمريكية في 16/4/1998م، هي المبادئ الأفضل، والمسماة ميثاق الممارسة السليمة في مجال شفافية المالية العامة. إن شفافية المالية العامة هي عنصر أساس من عناصر حسن ممارسة السلطات. وتقتضي شفافية المالية العامة إخضاع المسؤولين عن تصميم سياسات المالية العامة وتنفيذها لمزيد من المساءلة. ومن المفترض أن ما يستتبعه ذلك من سياسات أكثر قوة ومصداقية على صعيد المالية العامة سوف يحظى بتأييد الجمهور، ويؤدي إلى تحسين فرص الوصول إلى أسواق المال المحلية والدولية، وإلى الحد من تواتر الأزمات المالية وشدتها. وقد نشر الميثاق، ومعه دليل شفافية المالية العامة التوضيحي، واستنبأنا عن شفافية المالية العامة، وعمم على كثير من الدول والهيئات (صندوق النقد الدولي-النسخة المعدلة للشفافية 2001، ص 5).

ولا يزال التعريف الأصلي لشفافية المالية العامة، الذي يؤكد على اطلاع الجمهور على هيكل القطاع الحكومي ووظائفه، والنوايا التي تستند إليها سياسات المالية العامة، وحسابات القطاع العام، والتوقعات الخاصة، هو الأساس الذي يرتكز عليه الميثاق كما أوردها (Kopits and Craig,) في عام 1998م. كما أنه لم تطرأ تعديلات كبيرة على مبادئ شفافية المالية العامة، التي يقوم عليها الهيكل التنظيمي للميثاق: (صندوق النقد الدولي-النسخة المعدلة للشفافية 2001، ص6) والذي اشتمل على أربعة مبادئ هما:

المبدأ الأول: وضوح الأدوار والمسؤوليات، المبدأ الثاني: إتاحة المعلومات للجمهور، المبدأ الثالث: علانية إعداد الموازنة العامة وتنفيذها والإبلاغ بنتائجها، المبدأ الرابع: ضمان صحة المعلومات.

وتقابل كل مبدأ من هذه المبادئ العامة الأربعة مبادئ وممارسات محددة تمثل الممارسات السليمة كمعيار لشفافية المالية العامة، ولتوفير ضمانات للجمهور ولأسواق رأس المال، ويوضح بصورة كاملة وبالقدر الكافي هيكل الحكومة ومالياتها بما يسمح بإجراء تقييم يمكن التعويل عليه لمدى سلامة مركز المالية العامة في البلد المعني. وفيما يلي شرح لكل مبدأ من تلك المبادئ، مع توضيح للممارسات السليمة التي تشمل تلك المبادئ (صندوق النقد الدولي، النسخة المعدلة للشفافية، 2001، ص 6-14).

المبدأ الأول: وضوح الأدوار والمسؤوليات : يجب التمييز الواضح لأدوار ومسؤوليات الحكومة وباقي القطاعات العامة الاقتصادية باعتبارها عاملاً أساسياً في تحقيق شفافية المالية العامة، حيث إن هذا التمييز يوفر أساساً يسمح بتحديد المسؤولية عن تصميم سياسة المالية العامة وتنفيذها. وتتعلق المبادئ والممارسات في هذا الصدد بنطاق القطاع الحكومي وإطار إدارة المالية العامة، والذي يشمل الممارسات التالية:

1- **التمييز بين القطاع الحكومي وباقي القطاع العام:** يجب التمييز بين القطاع الحكومي وباقي القطاع العام، وبينه وبين باقي قطاعات الاقتصاد، وينبغي أن تكون أدوار السياسات والإدارة داخل القطاع العام واضحة ومعلنة للجمهور. ويتضمن الميثاق خمس ممارسات سليمة بشأن: (هيكل القطاع الحكومي ووظائفه، توزيع المسؤوليات داخل القطاع

الحكومي، تتسوق الأنشطة الحكومية وإدارتها، العلاقات بين القطاع الحكومي وباقي القطاع العام، مشاركة الحكومة في القطاع الخاص)، (صندوق النقد الدولي، النسخة المعدلة للشفافية، 2001، 14-32).

2- إطار إدارة المالية العامة : يجب وضع إطار قانوني وإداري واضح لإدارة المالية العامة. ويتضمن الميثاق ثلاث ممارسات سليمة هي: (أنشطة الموازنة والأنشطة خارج الموازنة، وفرض الضرائب، والمعايير الأخلاقية للسلوك).
المبدأ الثاني: إتاحة المعلومات للجمهور: من السمات المميزة لشفافية المالية العامة أنها تتيح للجمهور الاطلاع على معلومات شاملة عن المالية العامة. وترتبط المبادئ والممارسات اللازمة في هذا الصدد بتقديم معلومات شاملة عن أنشطة المالية العامة، وبالالتزامات المتعلقة بالنشر. ويشمل هذا المبدأ الممارسات التالية:

1- يجب أن تتاح للجمهور معلومات كاملة عن الأنشطة الحكومية السابقة والحالية والمتوقعة في مجال المالية العامة. ويتضمن الميثاق خمس ممارسات سليمة هي: (تغطية الميزانيات السنوية، النتائج والتوقعات، الخصوم الاحتمالية والنفقات الضريبية وأنشطة شبه المالية العامة، الدين العام والأصول المالية، المركز الموحد للحكومة العامة). (صندوق النقد الدولي، النسخة المعدلة للشفافية 2001، ص 33).

2- التعهد بنشر معلومات المالية العامة مباشرة: يتضمن الميثاق عدة ممارسات سليمة بشأن: (التعهد بالنشر، توقيت النشر): **فالتعهد بالنشر وتوقيته شرط أساس من شروط الشفافية المالية، بحيث يجب أن يكون نشر المعلومات الخاصة بالمالية العامة التزاماً قانونياً على الحكومة.** وغالباً ما تكون الحكومات أكثر إقبالاً على نشر المعلومات المواتية أكثر منها على نشر المعلومات غير المواتية، (صندوق النقد الدولي، النسخة المعدلة للشفافية، 2001، 52-54).

المبدأ الثالث: علانية إعداد الموازنة العامة وتنفيذها والإبلاغ بنتائجها: نظراً لأن الموازنة السنوية تكاد أن تكون الأداة الرئيسية الوحيدة لسياسة المالية العامة، فإن عملية إعداد الموازنة وما تشتمل عليه من معلومات تقدم معها تعتبر عاملاً أساسياً لتحقيق شفافية المالية العامة. ويجب مراعاة العلنية في إعداد الموازنة وتنفيذها، بمعنى توفر المعلومات دون عناء بشأن كيفية الإعداد والتنفيذ. فمثلاً، يجب أن يتاح للجمهور الاطلاع على تعميمات بشأن الموازنة ومعلومات بشأن عملية إعدادها، (صندوق النقد الدولي، النسخة المعدلة للشفافية، 2001، 55-87). إن المبادئ والممارسات المتعلقة بعلانية عملية الموازنة تختص بوثائق الموازنة، وكيفية عرضها، وإجراءات تنفيذها، والإبلاغ بنتائجها، وتشمل الممارسات التالية:

1- وثائق الموازنة: ينبغي أن تتضمن وثائق الموازنة العامة تحديد أهداف السياسات المالية العامة، وإطار الاقتصاد الكلي، وأساس السياسات الاقتصادية التي تستند إليه الموازنة، وأهم المخاطر التي يمكن تحديدها فيما يتصل بالمالية العامة. ويشتمل الميثاق على خمس ممارسات سليمة للشفافية هي: (أهداف سياسة المالية العامة وإمكانية استمرارها، قواعد المالية العامة، الإطار الاقتصادي الكلي، تعيين السياسات الجديدة، أهم المخاطر التي تتعرض لها المالية العامة).

2- عرض الموازنة: يجب أن تعرض بيانات الموازنة العامة على نحو يسهل تحليل السياسة الاقتصادية، ويعمل على تعزيز مبدأ المساءلة. ويشتمل الميثاق على ثلاث ممارسات سليمة في المجالات التالية: (تصنيف البيانات، أهداف البرامج، ومؤشرات المركز المالي للحكومة).

3- إجراءات تنفيذ الموازنة: ينبغي أن يحدد بوضوح إجراءات التنفيذ والمتابعة الخاصة بالنفقات المعتمدة وتحصيل الإيرادات عند تنفيذ الموازنة ومتابعتها. ويتضمن الميثاق أربع ممارسات سليمة للشفافية مثل: (النظام المحاسبي، المشتريات والتوظيف، المراجعة الداخلية للحسابات، والإدارة الضريبية).

4- الإبلاغ ببيانات المالية العامة: يجب إبلاغ الهيئة التشريعية والجمهور ببيانات المالية العامة على أساس منظم. ويتضمن الميثاق الممارسات السليمة في المجالات التالية: (نتائج عمليات الموازنة والعمليات خارج الموازنة، الحسابات الختامية، ونتاج البرامج).

المبدأ الرابع: ضمان صحة المعلومات: من الشروط الأساسية لشفافية المالية العامة أن تفي معلومات المالية العامة المبلغة من الحكومة بمعايير أساسية تشهد على جودتها، وأن تكون هناك آليات قائمة تتيح للسلطة التشريعية وللجمهور التأكد من صحة المعلومات المقدمة. وينصب اهتمام المبادئ والممارسات في هذا الخصوص على معايير جودة البيانات والتدقيق العام والمستقل في بيانات المالية العامة. ويشمل هذا المبدأ الممارسات التالية: (صندوق النقد الدولي، النسخة المعدلة للشفافية، 2001، 88-103):

- 1- معايير جودة البيانات: يجب أن تكون بيانات المالية العامة مستوفية لمعايير الجودة المقبولة. ويشتمل الميثاق على الممارسات السليمة في المجالات التالية: (بيانات الموازنة، الأساس المحاسبي، وضمانات جودة البيانات).
- 2- التدقيق العام والمستقل: يجب أن تخضع معلومات المالية العامة للفحص والتدقيق من جانب أطراف مستقلة. ويشتمل الميثاق على الممارسات السليمة التالية: (مراجعة المحاسبية المستقلة، والتقييم المستقل لتوقعات المالية العامة والاقتصاد الكلي).

2-4-2. الممارسات النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) عن شفافية إعداد وتنفيذ الموازنة:

لقد وجدت دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، أن ممارسة النزاهة والشفافية في المالية العامة تتمثل في وضع أسس لتلك الممارسة النموذجية فيما يتعلق بالموازنة. وقد أقرت تلك الممارسات في اجتماع مع كبار موظفي المالية في عام 1999م، وطلب منهم جمع الممارسات النموذجية في هذا الميدان اعتماداً على تجارب الدول الأعضاء لاعتمادها كمنهج للعمل، فشملت ثلاثة أسس هي: التقارير المرفوعة بما فيها الموازنة، والإفصاح المحدد، ووحدة الموازنة والرقابة والمساءلة، وكانت في تقدير الإيرادات ووضع السياسات المالية متوسطة المدى، وبما يكفل الشفافية التامة في كافة مراحل إعداد واعتماد وتنفيذ الموازنة، وكذلك الرقابة عليها. (www.oecd.org).

المبحث الثالث

الإطار التطبيقي للدراسة

لقد قدم كل من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي والاتحاد الأوروبي والمانحون كثيراً من المساعدات الفنية والمالية للحكومة اليمنية بغرض إصلاح إدارة المالية العامة والمحاسبة الحكومية، بغرض تحقيق قدر كبير من الشفافية والإفصاح في المالية العامة، وقد تعهدت حكومة الجمهورية اليمنية بتنفيذ الكثير من تلك الإصلاحات بما فيها تطبيق مبادئ الشفافية المالية الصادرة عن صندوق النقد الدولي. في الصفحات القادمة سوف نناقش مدى التزام الحكومة اليمنية بتلك المبادئ، وكذلك سوف نستعرض الدور الذي تؤديه الجهات الرقابية في تحقيق تلك الشفافية المالية من خلال دراسة وتحليل بعض البيانات المالية من واقع مجلدات الموازنة العامة والحساب الختامي للدولة والتقارير الصادرة عن بعض الجهات الدولية وتقارير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وتقارير اللجنة الخاصة لمناقشة الحساب الختامي في مجلس النواب حول الموازنة العامة والحساب الختامي للدولة. وفيما يلي نستعرض مبادئ الشفافية المالية ومدى تطبيقها أثناء إعداد الموازنة العامة وعند عرض بياناتها أو عند التنفيذ في العنوانين التاليين:

1- الشفافية المالية في المالية العامة اليمنية.

2- الرقابة على الموازنة العامة والحساب الختامي.

3-1. الشفافية في المالية العامة اليمنية :

قام الباحث بدراسة تحليلية لمعرفة مدى الالتزام بمبادئ الشفافية المالية أثناء إعداد وعرض وتنفيذ الموازنة العامة للدولة في الجمهورية اليمنية وحسابها الختامي من خلال تحليل محتويات مجلدات الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي ووثائق الموازنة مثل البيان المالي وتقرير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وبعض التقارير الدولية، وتقرير اللجنة المالية واللجنة الخاصة بمناقشة الحساب الختامي للدولة بمجلس النواب، وربط التحليل بالممارسات السليمة لشفافية المالية العامة التي سبقت مناقشتها. وكانت نتائج هذا التحليل كما يلي:

3-1-1. مدى تطبيق مبادئ الشفافية المالية:

ويتم عرض مدى تطبيق الحكومة اليمنية لمبادئ الشفافية المالية الصادرة عن صندوق النقد الدولي عند إعداد وعرض وتنفيذ الموازنة العامة للحكومة اليمنية، من خلال مناقشة المبادئ ثم التعرف مدى تطابقها عن إعداد وعرض وتنفيذ الموازنة العامة وذلك على النحو التالي:

2-1-1-1. مدى الالتزام بالمبدأ الأول: (وضوح الأدوار والمسؤوليات). والمقصود به توضيح الأدوار والمسؤوليات كما يعرفها صندوق النقد الدولي والتي تشمل ثمان ممارسات هي: تحديد الصلاحيات والفصل الكامل بين الوحدات الحكومية والقطاع العام. ويجب التمييز الواضح لأدوار ومسؤوليات الحكومة وباقي القطاعات العامة الاقتصادية باعتبارها عاملاً أساسياً في تحقيق شفافية المالية العامة، حيث إن هذا التمييز يوفر أساساً يسمح بتحديد المسؤولية عند تصميم سياسة المالية العامة وتنفيذها. وتتعلق المبادئ والممارسات في هذا الصدد بنطاق القطاع الحكومي وإطار إدارة المالية العامة، وكذلك وجود هيكل يميز وحدات القطاع الحكومي وتقدير موازنة كل وحدة.. الخ. ولكن اتضح من خلال متابعة التقارير وكيفية إعداد الموازنة العامة وتنفيذها أن هذا المبدأ مغيب وغير معمول به أو معمول بجزء منه حيث إن:

1- وزارة المالية تتحكم في إعداد وتنفيذ موازنة كل وحدة من الوحدات الإدارية على مستوى السلطة المركزية والسلطة المحلية، وإن قيام كل جهة بإعداد موازنتها هو عبارة عن خطوة شكلية، فلا وجود لرباط أساس بين تقدير النفقات والأنشطة التي سوف تؤديها الوحدة في السنة التي يعد لها الموازنة، (جبران، 2008، 13).

2- عدم وضوح السلطات والمسؤوليات عند الجهات المكلفة بإعداد الإطار الاقتصادي، والمؤشرات الاقتصادية والمالية والنقدية، والسقوف التأشيرية للموازنة العامة، بين كل من وزارة التخطيط، وزارة المالية، البنك المركزي اليمني. وقد أشارت إلى ذلك تقارير مجلس النواب عن تنفيذ الموازنات العامة للدولة للسنوات محل الدراسة، (تقرير اللجنة الخاصة بمجلس النواب لعام 2010 م 8).

3- عدم وجود تنسيق بين القطاعات المختلفة بوزارة المالية فتجد كل قطاع لا ينسق مع القطاع الآخر وقطاع الموازنة هو المتحكم في التفاوض مع الجهات الحكومية في تقدير مواردها ونفقاتها، (جبران، 2008، 14).

4- عدم الوضوح للمسؤولية والصلاحيات بين الوزارات المكلفة برسم السياسة المالية والاقتصادية ووضع الخطط المالية وبين الوزارات المكلفة بالإنفاق، (الريبيدي، 2009، 20).

5- لا توجد أسس واضحة تبين العلاقة بين الحكومة والمؤسسات والشركات العامة والمختلطة التي تملكها الدولة بالكامل أو جزئياً، وبعض هذه المؤسسات لا تقدم بياناتها المالية الفعلية لوزارة المالية أو مجلس النواب (تقرير اللجنة الخاصة بمجلس النواب، 2008، ص 174).

6- عدم وجود سياسية ضريبية واضحة: لم نجد في البيان المالي أو مجلدات الموازنة العامة سياسة ضريبية تحدد ماذا تريد الحكومة من فرض الضريبة؟ (جبران، 2006، ص 6).

7- يتم صرف بعض المبالغ من قبل الحكومة قبل الحصول على موافقة مجلس النواب مثل صرف مبالغ الاعتماد الإضافي الذي يقدم للمجلس بغرض الموافقة عليه بعد صرفه. ولهذا فهناك مبالغ تصرف دون أن تخضع لمجموعة شاملة من قوانين الموازنة والقواعد الإدارية التي يجب أن تكون معلنة، (تقرير اللجنة الخاصة بمجلس النواب لعام 2008، ص 20)، كما يؤكد الجدول رقم (1) نفقات الاعتماد الإضافي.

جدول (1) الاعتماد الإضافي المقدم من الحكومة في شهر أكتوبر ونسبته للموازنة

البيان	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2010
مليار ريال	101	109	189	451	422	278	690	285
% من الموازنة	20.7	18.0	27.7	57.5	35.8	19.4	36.5	14.2

المصدر : مجلدات الحساب الختامي للدولة للأعوام 2002-2010، مذكرات وزارة المالية ومجلس الوزراء المرفوعة لمجلس النواب في شهر أكتوبر من السنة المالية، ويشمل الجدول كافة السنوات المالية حصرياً التي قدم فيها اعتماد إضافي من وزارة المالية وافر من مجلس النواب.

ويقول الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة عن الاعتماد الإضافي إنه في بعض الأحيان غير مبرر ولا توجد ضرورة حتمية لاعتماده والمصادقة عليه، ففي بعض الأحيان لا يتم الصرف منه ويكون عبارة عن وفر، ويخل بأسس إعداد الموازنة العامة وربطها بمؤشرات الاقتصاد الكلي الذي عادة ما يتم إعداد الموازنة بناءً على هذه المؤشرات (الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة 2007، ص 3-4).

8- صرف بعض المبالغ من وزارة المالية دون علم بعض الجهات التي من المفروض أن النفقة تخصصها ويتم قيدها على تلك الجهة في الحساب الختامي (نشرة إحصائية مالية الحكومة، 2010، ص 45).

9- أظهرت نتائج ومؤشرات الحساب الختامي أن هناك اختلالات هيكلية مزمنة وتحديات اقتصادية ومالية تهدد استدامة المالية العامة للدولة، وتحد من قدرة الاقتصاد الوطني على النمو، وتحول دون تحقيق الأهداف التي تضمنها البيان المالي للموازنة العامة للدولة للعام المالي 2008م، وبرنامجها الاستثماري وخطط وبرامج التنمية، (تقرير اللجنة الخاصة بمجلس النواب 2008، ص 50).

10- عدم الشفافية في صرف المبالغ حيث تم صرف مبالغ معتمدة لمشاريع بنية تحتية كمكافآت ومساعدات وإيجارات وقيمة سيارات لبعض الموظفين في معظم المحافظات، وهذا يخالف الأسس والمبادئ العامة للإنفاق العام. (تقرير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لعام 2011م، ص 3).

11- عدم وجود وضوح وشفافية في معالجة مبالغ الحسابات المدينة البالغة (429,218) مليون ريال منها سلف وعهد عند اشخاص واعتمادات مستندية معلقة بلغت (266,056) مليون ريال عام 2012م (تقرير الجهاز المركزي لعام 2012م، ص 12).

جدول رقم (2) الأرصدة المدينة والسلف والعهد (بالمليون ريال)

البيان	سلطة مركزية		سلطة محلية		إجمالي
	سلف وعهد واعتمادات	حسابات مدينة	سلف وعهد واعتمادات	حسابات مدينة	سلف وعهد واعتمادات
2007					207,300
2008					268,805
2009					314,224
2010	178,621				304,849
2011	193,925	321,143		10,013	193,925
2012	266,056	416,949		12,269	266,056

مصدر البيانات: التقارير النهائية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لتلك السنوات.

12- عدم وجود تنسيق بين القطاعات في وزارة المالية: حيث كانت الحكومة تشير إلى حجم المنح الخارجية المتوقع في الموازنة العامة، إلا أنه عند التطبيق لا يتم الالتزام باستيعاب هذه المنح مما يضيع على اليمن مبالغ كبيرة، كما يشير إلى الاختلالات في الموازنة العامة والسياسة المالية، (جبران 2008، 12).

جدول (3) مقارنة للمنح بين المخطط والفعلي (المبالغ مليون ريال)

البيان	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
تقديرات موازنة	75,000	75,000	62,493	79,594	81,686	93,122	193,479
نتائج فعلية (ح. ختامي)	15,016	14,727	14,197	27,607	34,217	18,690	487,685
نسبة الاستيعاب	20.0%	19.6%	23.7%	34.7%	41.9%	20.1%	

المصدر: المبالغ من مجلدات الموازنة ومجلدات الحساب الختامي، والنسب من احتساب الباحث.

وبناءً على هذه النتائج التي توصل إليها الباحث يمكن رفض الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الأولى التي تنص على أنه "تلتزم الجمهورية اليمنية بالمبدأ العام الأول (وضوح الأدوار والمسؤوليات) الذي يؤكد على تحديد وتوزيع السلطات والمسؤوليات داخل السلطات في الجمهورية اليمنية، وعلى تنسيق الأنشطة الحكومية، ووضع إطار عام لإدارتها".

3-1-1-2. مدى الالتزام بالمبدأ العام الثاني (إتاحة المعلومات للجمهور): وهي تشمل سبع ممارسات، والمقصود بهذا المبدأ هو قدرة الجمهور على الحصول على المعلومات والبيانات الكافية عن الموازنة العامة وكيفية إعدادها وتقدير النفقات والموارد، ومنح الإعفاءات الضريبية، وتنفيذ المشاريع، والدين العام، ونشر الموازنة. وللتأكد من التزام الحكومة بهذا المبدأ لابد من استعراض بعض السياسات والإجراءات التي تمت من قبل الحكومة في هذا الشأن. ومن خلال الدراسة للتقارير وتحليل الموازنة والحساب الختامي للدولة فقد اتضح للباحث ما يلي:

1. أن الموازنة العامة لا تشمل كافة المبالغ، ولا تشمل كافة الأنشطة الحكومية. فهناك إيرادات تُجنَّب في حسابات خاصة لبعض الجهات، كرسوم طلاب النظام الموازي في الجامعات، ومبالغ تحصلها جهات حكومية (الجمارك والضرائب، النفط، المرور.. إلخ)، ولا تدرجها من ضمن الموازنات. والجدول التالي يوضح تلك المبالغ التي تحصلنا عليها.

جدول(4) المبالغ المُجنَّبة في حسابات خاصة خارج الموازنة

ملاحظات	السلطة المحلية	السلطة المركزية		البيان	عدد الحسابات	السنة
		المبالغ بالآلاف دولار	المبالغ مليون ريال			
لم تتمكن من الحصول على المبالغ المنصرفة أو الموارد للسلطة المحلية في السنوات من 2005 وحتى 2010 رغم أنه توجد مصاريف وحسابات خاصة منها حسابات النظافة وحسابات التحسين ونسبة التحصيل الممنوحة للجهات بواقع 5%، والغرامات التي تحصل في المرور وغيرها من الجهات، كما توجد جهات حكومية في السلطة المركزية لها حسابات خاصة لكن الجهاز لم يشير لها في تقاريره.	المبالغ مليون ريال	45,000	3,000	الوارد	24	2005
		35,000	2,200	المنصرف		
		78,933	5,352	الوارد	22	2006
		29,334	3,476	المنصرف		
		51,190	4,257	الوارد	20	2007
		32,183	3,651	المنصرف		
		116,919	5,755	الوارد	18	2008
		69,037	4,030	المنصرف		
		43,744	10,327	الوارد	22	2009
		42,671	10,344	المنصرف		
		145,030	8,747	الوارد	23	2010
		69,106	7,186	المنصرف		
		4,127	65,563	الوارد	17	2011
		4,127	69,105	المنصرف		
		4,567	94,103	الوارد	18	2012
		4,567	74,866	المنصرف		

المصدر: تقارير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة 2005-2012م، هذه الحسابات تملكها خمس جهات حكومية في السلطة المركزية تستحوذ وزارة النفط ومصالحات الجمارك والضرائب على 85% من تلك الحسابات. إن موارد الحسابات الخاصة بمصلحة الجمارك تفوق الموازنة المعتمدة للمصلحة بنسبة 200%.

والتعليق على تلك الحسابات حسب رأي الجهاز هو أن هذه المبالغ ليس لها تقديرات في الموازنة، ولا يزال هناك بعض الحسابات الخاصة لم يتضمنها الحساب الختامي، وأن هذه الحسابات ليس لها سند قانوني، (تقرير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة 2007، 5)، وذلك ما أشارت إليه جميع تقارير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في السنوات الأخرى محل الدراسة، وهذا يدل على وجود خلل كبير في الموازنة العامة للدولة في اليمن يتعارض مع مبادئ الشفافية المالية.

2. لا يوجد التزام من الحكومة بتنفيذ المشاريع الرأسمالية والاستثمارية عند التنفيذ الفعلي حسب الموازنة، بل تم تنفيذ مشاريع غير مدرجة في الموازنة، ولم يتم تنفيذ مشاريع كانت مدرجة في الموازنة، وهذا يعتبر إخلالاً كبيراً بشفافية الموازنة العامة للدولة، وفي توزيع الموارد على المحافظات والمشاريع طبقاً للدستور والقانون والاحتياجات الضرورية لتلك المشاريع. وحسب تقارير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لتلك الاختلالات انظر الجدول التالي:

جدول (5) الاختلال في تنفيذ المشاريع الرأسمالية

السنة	البيان	السلطة المركزية		النسبة للنفقات الرأسمالية	السلطة المحلية		ملاحظات
		العدد	التكلفة مليون ريال		العدد	تكلفة مليون ريال	
2006	مدرجة في الموازنة ولم تنفذ	729	21,984	%9.52	2850	14,538	%43.8
	غير مدرجة في الموازنة ونفذت	547	35,852	%14.3	1802	9,191	%35.6
2007	مدرجة في الموازنة ولم تنفذ	605	33,174	%13.2	963	6,762	
	غير مدرجة في الموازنة ونفذت	240	20,203	%8.94	1206	7,519	
2008	مدرجة في الموازنة ولم تنفذ	1250	95,793	%23	1767	10,695	
	غير مدرجة في الموازنة ونفذت	167	11,602		569	3,299	
2009	مدرجة في الموازنة ولم تنفذ	1188	102663	%29	3153	19,125	
	غير مدرجة في الموازنة ونفذت	186	17,845		1450	10,107	
2010	مشاريع تم تجاوز التكلفة	416	34,848		3	803	%900
	مدرجة في الموازنة ولم تنفذ	1191	105,670	%35	1782	10,349	
2011	غير مدرجة في الموازنة ونفذت	228	21,244		572	2,772	
	مشاريع تم تجاوز التكلفة	345	74,251	%149			
2012	مدرجة في الموازنة ولم تنفذ	1370	122,799	%59	3670	23,989	
	غير مدرجة في الموازنة ونفذت	395	10,124		1048	4,034	
2012	مدرجة في الموازنة ولم تنفذ	1086	81,638		4828	36,228	
	غير مدرجة في الموازنة ونفذت	474	14,816		1472	8,101	
المصدر: تقارير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة سنوات مختلفة 2006-2012م.							

3. النفقات (الإعفاءات) الضريبية: لا يتم إثبات إيرادات ضرائب الدخل على شركات النفط والذي يبلغ أكثر من مائة وخمسين مليار ريال كل عام ابتداءً من عام 2005، وهناك ضرائب أرباح على الشركات الأجنبية والمقدرة بأكثر من 688 مليون دولار عام 2006م، ومبلغ 751 مليون دولار لعام 2007 لا يتم إثباتها في حسابات الحكومة وتسلم عينا إلى وزارة النفط ولم تثبتها وزارة المالية في حساباتها تحت بند ضرائب ابتداءً من عام 2006م، (تقارير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة العام 2011، ص5). كما تبلغ حجم الإعفاءات طبقاً لقانون الاستثمار مليارات الريالات. واليمن البلد الوحيد الذي يعفي شركات التلفون الجوال لمدة سبع سنوات، رغم أن هذه الشركات تحصل على الامتياز مقابل مبالغ تدفعها للحكومة لا تعفى من الضرائب، وهذا يؤكد عدم وجود عدالة ضريبية.

4. هناك إعفاءات ضريبية مُبالغ فيها حسب رأي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة تمنح لكثير من الجهات والشركات دون وجود رقابة كافية عليها. والمشكلة أنها تتزايد من عام إلى آخر. وتقدر الرسوم الجمركية المعفية حسب تقرير الجهاز المركزي بنسبة تصل إلى حوالي 80% من الرسوم الجمركية المحصلة، وهذه المبالغ لا تشمل الواردات التي تدخل تحت نظام السماح المؤقت والتي تزيد عن 150 مليار ريال عام 2007م، (تقرير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة عام 2007م، 35). والبيانات الجمركية المُعلّقة والتي لم تُحصّل رسومها الجمركية والتي بلغت قيمتها حوالي 300 مليار ريال عام 2010م، (تقرير اللجنة الخاصة بمجلس النواب 2010، 43)، وهذه المبالغ تظهر بصور فعلية عدم وجود أية شفافية في الموازنة العامة للدولة. وهذه الإعفاءات كذلك تشمل الإعفاء من ضريبة الدخل وقد تكون بنفس النسبة أو أكثر من ذلك ولا يُعلن عنها أو تفصح عنها وثائق الموازنة.
5. لا تظهر الموازنة العامة أو الحسابات الختامية عن الالتزامات المالية للغير عند الحكومة، أو الموارد المستحقة للحكومة عند الغير، وهذا يكشف الخلل الكبير في البيانات التي تحتويها الموازنة العامة للدولة (تقرير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة عن حسابات عام 2007، 5)، وفي باقي التقارير السنوية للجهاز)، ومن أمثلتها مستحقات المقاولين والموردين، والمبالغ المرحّلة عند كثير من التجار كرسوم جمركية أو ضرائب مستحقة أو أرباح وعوائد لاستثمارات تملكها الحكومة، كون الحكومة تطبق الأساس النقدي في إثبات معاملتها المالية.
6. القروض الخارجية والدين العام الداخلي: إذا كانت الحكومة تشير إلى حجم الاقتراض الخارجي المتوقع في الموازنة العامة، إلا أنه عند التطبيق لا يتم الالتزام باستيعاب هذه القروض، كما لا تشير إلى الرصيد التراكمي لهذه القروض، سواء في الموازنة أو الحساب الختامي (6.2 مليار دولار عام 2010م). أما الدين العام الداخلي فالحكومة لا تشير إليه في وثائق الموازنة العامة، سواء المبالغ التي سوف تقترضها خلال العام أو الرصيد التراكمي لهذه القروض والتي بلغت أكثر من (1,250 مليار ريال 2010) وهذا يعد من أكبر الاختلالات في الموازنة العامة والسياسة المالية (تقارير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، 2010م، 5، تقرير اللجنة الخاصة بمجلس النواب، 2010، 35).
7. نشر المعلومات وتوقيت نشرها: اتضح أنه لا توجد في الوزارة تعليمات رسمية لتوفير المعلومات للجمهور، وتنتشر على صفحة الوزارة الإلكترونية الموازنة والحساب الختامي كعمل كاف من وجهة نظر الوزارة. فيما لا توجد لوائح منظمة لعملية النشر في الوزارة حيث تقتصر اللوائح على تنظيم قواعد الصرف والجباية، وإعداد الموازنات والتقارير المالية. ويبدو أن الفهم التقليدي حول سرية الوضع المالي وأوجه نفقاته مازال سائداً في الوزارة لغاية الآن، حيث إن التقارير العامة هي فقط التي يمكن نشرها. (نتائج الاستبيان عن الموازنة المفتوحة في العالم مركز الموازنة المفتوحة، (www.internationalbudget.org). وقد ظهر ترتيب اليمن ضمن تقرير الموازنة المفتوحة الذي ينشر من مركز الموازنة - بأمريكا أن اليمن حصلت على (9) نقط من 100 نقطة، واستخلص التقرير أن اليمن من الدول التي لا تتسم موازنتها بالشفافية الكاملة كونها لا تعطي بيانات كافية عن الموازنة العامة، (www.openbudgetindex.org).
8. تعتبر الموازنة العامة، أهم آلية لتوزيع مخصصات مالية للنخب الحليفة، والتي تكون على عدة طرق. فموازنة الجيش ما هي إلا بند مستقل في الموازنة العامة، ولذلك يتم توزيعها بالطريقة والكيفية التي تقررها النخب العسكرية. وبما أنه لا توجد أية رقابة أو شفافية على موازنة الجيش، فإن مخصصات موازنة الجيش في الدرجة

الأولى مصدر مصالح أساسية للنخب العسكرية الرئيسية. كما تحتوي الموازنة العامة على دعم مباشر للقبائل المواليين للسلطة. ويتم الدفاع عن هذه الهيئات والمخصصات المالية بأنها لا تمثل فساداً بحد ذاتها، بل كشكل من أشكال دعم الأطر الاجتماعية التقليدية، (الوكالة الأمريكية للتنمية - اليمن، 2006، 16-17).

9. عدم الشفافية والوضوح في إجراءات حساب كمية من النفط المعادلة لضرائب الدخل المستحقة على الشركات النفطية من قبل الجهات ذات العلاقة (وزارة النفط، وزارة المالية، مصلحة الضرائب)، كما أن تسليم تلك الضرائب المفروضة على الشركات النفطية (عيناً) يتسبب في عدم إظهار حصة الدولة من النفط الخام على حقيقته وكونه يتضمن ما يعادل ضرائب الدخل المستحقة على الشركات النفطية (تقرير اللجنة الخاصة بمجلس النواب 2008م 92).

10. عدم الإفصاح والشفافية في كيفية تغطية عجز الموازنة لا في البيان المالي المقدم ولا في الحساب الختامي، وعلى سبيل المثال يقول الجهاز المركزي إن الحكومة لم تفصح في تقاريرها عن مصادر تمويل عجز الموازنة عام 2009م والبالغ (506,902) مليون ريال، (تقرير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة عن تنفيذ الموازنة لعام 2009، سبتمبر 2010م ص 3).

وبناءً على النتائج أعلاه فإنه يمكن رفض الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الأولى التي تنص على "تلتزم الجمهورية اليمنية بالمبدأ العام الثاني المتمثل في (إتاحة المعلومات للجمهور) الذي يؤكد على تغطية الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي في الجمهورية اليمنية جميع الأنشطة، وأن يتم توفير بيانات عن الالتزامات الاحتمالية والنفقات الضريبية والدين العام والأصول المالية ونشر البيانات وتوقيت نشرها".

3-1-1-3. مدى التزام الحكومة اليمنية بالمبدأ الثالث (علانية إعداد الموازنة العامة وتنفيذها والإبلاغ بنتائجها)، ومن خلال الفحص للبيان المالي ومجلدات الموازنة العامة للدولة وكذا المذكرة التفسيرية للحساب الختامي ومجلدات الحساب الختامي، وتقرير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وتقارير لجان مجلس النواب، وبعض التقارير الدولية ومن خلال كل ذلك نستعرض إلى أي مدى تلتزم الحكومة اليمنية بهذا المبدأ في النقاط التالية:

1- يكون تعامل وزارة المالية (قطاع الموازنة) سري عند إعداد الموازنة العامة لا يعرف أحد كيف يتم في تقدير الموارد حتى موظفي الوزارة الآخرون. أما الباحثون والأكاديميون أو منظمات المجتمع المدني فيعتبر التعامل معهم مُحرمًا ولا يمكن إعطائهم حتى المؤشرات التي يمكن أن يسترشدون بها. وعلى العموم لا يجوز منح أي شخص نسخة أو معلومة من الموازنة إلا بعد اقرارها من مجلس النواب وصدور قرار جمهوري بها. وفيما يلي جدول رقم (6) مقارنة صادر من مركز الموازنة المفتوحة عن علانية الموازنة.

الجدول (6) المستندات الرئيسية الثمانية للموازنة، وهل يمكن للعامة الوصول إليها.

المستند	وصف المستند	حالة النشر
بيان ما قبل الموازنة	يوفر معلومات تربط بين سياسات وموازنات الحكومة، وبشكل نموذجي تحدد الخطوط العريضة التي تحدد عرض الموازنة المقدم إلى الجهات التشريعية.	لم يتم عمله
اقتراح الموازنة	توضح خطط الحكومة لتجميع العائدات من خلال الضرائب وغيرها من المصادر وإنفاق تلك الأموال لدعم أولوياتها، وبالتالي يتم تحويل أهداف السياسات إلى إجراءات.	لم يتم عمله

التنفيذية		
الموازنة الموضوعية	هي الأداة القانونية التي تمنح الترخيص للتفذييين بتجميع العائدات، والإنفاق، والاستدانة.	تم نشرها
ميزانية المواطنين	عبارة عن عرض غير فني لإتاحة فهم العامة لخطط الحكومة المتعلقة بتجميع الأموال وإنفاق الأموال العامة من أجل تحقيق أهداف السياسات.	لم يتم عملها
تقارير العام	يوفر إجراءات دورية (شهرية أو ربع سنوية) بالعائدات والنفقات والديون الفعلية، والتي تسمح بإجراء المقارنات مع أرقام وتسويات الموازنة.	تم نشرها
مراجعة نصف العام	توفر نظرة عامة حول تأثيرات الموازنة في منتصف عام الموازنة، وتناقش أي تغييرات في الافتراضات الاقتصادية التي تؤثر على سياسات الموازنة المعتمدة.	لم يتم عمله
تقرير نهاية السنة	يحتوي على معلومات تهدف إلى مقارنة تنفيذ الموازنة الفعلي مع الموازنة الموضوعية.	تم نشره
تقرير المراجعة	عبارة عن تقييم مستقل لحسابات الحكومة يتم عمله من خلال مؤسسة المراجعة العليا في الدولة. وهو يهدف بشكل نموذجي إلى تقييم هل قام المسئول التنفيذي بتجميع وإنفاق الأموال بما يتوافق مع الموازنة المعتمدة أم لا، وهل حسابات الحكومة المتعلقة بالعائدات والنفقات صحيحة ودقيقة أم لا مع توفير صورة يمكن الاعتماد عليها للموقف المالي.	يتم عمله من أجل الاستخدام الداخلي
مصدر البيانات مركز الموازنة المفتوحة بواشنطن، (www.openbudgetindex.org).		

*ملاحظة: تشمل النتائج الفرعية لفهرس الميزانية المفتوحة لاقتراح الميزانية التنفيذية وتقرير المراجعة على معلومات يمكن تضمينها في المستندات ذات الصلة، وبالتالي يمكن أن تكون النتيجة الفرعية أقل من الصفر رغم أن اقتراح الميزانية التنفيذية أو تقرير المراجعة ذاتها لم يتم نشرها.

2- إن إعداد الموازنة لا يتسق مع الأسس والافتراضات التي يعتمد عليها الإطار الاقتصادي الكلي ولا متناغم مع الأهداف المتعلقة بالنمو الاقتصادي والتضخم، والبطالة، والأسعار وغيرها من المؤشرات الاقتصادية والمالية والنقدية، كما تعتمد الموازنة العامة على تقديرات منخفضة لإيرادات النفط (والتي تشكل ما يقدر بـ 70% أو أكثر من إيرادات الحكومة). وإذا قاربت السنة المالية على الانتهاء وكانت هناك إيرادات أكثر بكثير من المتوقعة، يتم التحايل على الموازنات الإضافية. فبخلاف الموازنة العامة تكون الموازنات الإضافية تقديرية، وهو ما يعطي السلطة التنفيذية فرصة أكبر لاستغلال الموازنة للكسب السياسي، عوضاً عن التطوير الفعلي، (الوكالة الأمريكية للتنمية - اليمن، 2006، 17).

جدول (7) التقديرات الخاطئة للموارد النفطية والغازية (الأرقام مليون ريال)

البيان	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
إيرادات النفط المصدر	تقديري	209,319	443,091	252,204	252,876	234,996	484,000
	فعلي	611,801	486,350	837,711	348,882	728,287	751,044
نسبة التغير (الاختلاف)	192%	9.8%	232%	38%	66%	210%	55%

472,500	338,250	240,547	445,462	537,087	478,416	326,146	تقديري	إيرادات النفط المستهلك
243,540	393,052	489,873	347,350	600,007	446,977	435,065	فعلي	
-48.5%	16%	104%	-22%	11.7%	-6.6%	33.4%	نسبة التغير (الاختلاف)	
36,249	47,148	84,745	67,004	75,417	56,245	52,045	تقديري	إيرادات الغاز المستهلك
28,556	26,195	30,613	19,072	19,005	14,503	12,953	فعلي	
-21%	-44.5%	-63.9%	-71.5%	-74.8%	-74%	-75%	نسبة التغير (الاختلاف)	
307,728	205,922	369,410	336,646	309,442	328,568	175,718	تقديري	دعم المشتقات النفطية
638,955	535,138	558,888	391,134	759,294	401,745	303,298	فعلي	
108%	82.9%	51%	16%	145%	22%	72.6%	نسبة التغير (الاختلاف)	
مصدر البيانات: الأرقام من مجلدات الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي ، والنسب من إعداد الباحث.								

3- اتضح من خلال الجدول (7) عدم الأخذ في الاعتبار أهداف السياسة المالية العامة وتضمينها جداول الموازنة العامة، أو تطبيق قواعد المالية العامة فعلياً وعكسها في البيانات المالية المعروضة في جداول الموازنة، ويؤكد ذلك البيانات المالية في الجدولين السابقين كما تؤكد تقارير اللجان البرلمانية. ويقول البنك الدولي إن الموازنة تنفذ إلى خطة مالية باستثناء زيادة الإيرادات والحد من النفقات (تقرير البنك الدولي 2004، ص17، وتقرير اللجنة الخاصة بمجلس النواب 2008م 8).

4- لا يحدد البيان المالي أهم مخاطر الموازنة والتعبير عنها بشكل كمي، بما في ذلك تغير الافتراضات الاقتصادية والتكاليف غير المؤكدة للالتزامات بنود معينة للإتفاق وضرورة تضمين وثائق الموازنة بياناً بالمخاطر التي تتعرض لها المالية العامة كأساس لتقييم مدى موثوقية الموازنة. كما لا تفصح وثائق الموازنة عن التغيرات المتوقعة ، وعن السياسة النفطية من حيث الاحتياط ، وحجم الصادرات ، وقيمة الصادرات، وأسس التسعير وغيرها من البيانات الضرورية التي يجب ان تتضمنها وثائق الموازنة (تقارير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وعلى سبيل المثال تقرير عام 2010، 2-7).

5- لا يتم تبويب الموازنة تبويماً وظيفياً، وإن وجد فإنه تبويب شكلي لا يعكس الإنفاق الفعلي للوظائف والأنشطة الحكومية. فهناك تداخل بين النفقات المعتمدة لوظيفة معينة بينما تنفقها وزارة أخرى ليس لها علاقة بهذا النشاط. ويقول البنك الدولي إن غياب التبويب الوظيفي يؤدي إلى عدم استخدام الموازنة كإطار للقرارات في تحديد أولويات الإنفاق (تقرير البنك الدولي، 2004، 5). ولتأكيد ذلك نعرض الجدول (8) لموازنة الدفاع، التي تظهر اختلافاً كبيراً جداً.

جدول (8) موازنة الدفاع طبقاً للتبويب الوظيفي والإداري (المبالغ مليار ريال)

2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	البيان	
350.1	287.1	285	278	223	193.2		تقدير	موازنة الدفاع تبويب

418.0	344.7	318	288	297.1	297.1		فعلي	وظيفي
308.4	251.2	248	244	223	193.2	156.3	تقدير	موازنة وزارة الدفاع تويب إداري
404.1	344.7	318	288	297.1	297.1	211.2	فعلي	
المصدر: نشرة إحصائية مالية الحكومة أعداد مختلفة، ومجلدات الموازنة لسنوات مختلفة.								

6- عدم تضمين الموازنة كافة الموارد العامة للدولة فهناك حسابات خاصة لكثير من الجهات تنفق منها على وظائف ليس لها علاقة بالأنشطة التي جُيبت هذه المبالغ بخصوصها أنظر الجدول رقم(4). كما أن هناك أرباحاً لمؤسسات عامة تملكها الدولة لا تورد لحساب الحكومة وتتضمنها الموازنة (تقرير اللجنة الخاصة بمجلس النواب عام 2010 ، 33-34).

7- لا تتضمن الموازنة إفصاحاً كاملاً عن بعض الموارد ومصدرها. وقد أشار الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تقريره عن وجود(73) مليار ريال ضمن بند إيرادات أخرى ونسبة 25% من إيرادات مصلحة الضرائب، (تقرير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة 2006م، 5). وكذلك في تقريره لعام 2010م أشار الجهاز إلى وجود مبلغ (114) مليار في نفس الجهة وبفس المسمى.

8- عدم الإفصاح والشفافية في البيانات المالية والأرقام المنشورة. بمعنى آخر عندما تنشر الموازنة أو الحساب الختامي يجب أن ترفق بها الإيضاحات الضرورية التي تفسر طبيعة هذه الأرقام وتوضح للقارئ والمحل تلك النفقات (ملخص تقرير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة 2011م ، 4-5). والجدول رقم(9) يؤكد ويوضح حجم ونسبة المبالغ الغير واضحة والغير محدد طبيعة نفقاتها مثل نفقات أخرى أو غير موزعة أو غير مبويه وهي نسبة كبيرة من نفقات الموازنة.

جدول (9) النفقات غير محدد طبيعتها والمبالغ التي تصرف من وزارة المالية مباشرة (الأرقام بال مليار ريال)

البيان	2012		2011		2010		2009		2008		2007		06
	تقدير	فعلي	تقدير	فعلي	تقدير	فعلي	تقدير	فعلي	تقدير	فعلي	تقدير	فعلي	فعلي
نفقات غير مبويه	46.8	36.8	35.4	33.7	32,7	32,4	29,5	29,2	29,8	27.5	25	23.4	22.5
نفقات غير موزعة	418	355	395	322	329	296	299	289	309	232	284	203	220
نفقات أخرى (غير محددة)	354	350	340	410	330	468	325	417	343	398	377	279	273
الاعتماد المركزي، المالية	1187	840	910	734	1003	828	806	802	1121	537	754	533	356
إجمالي	2006	1582	1680	1449	1695	1624	1460	1537	1803	1194	1440	1039	871
النسبة إلى الإجمالي العام للنفقات	%73	%67	%80	%79	%80	%81	%79	%78	%80	%65	%82	%64	%61
المصدر: المبالغ من مجلدات الموازنة العامة والحساب الختامي، النسب من احتساب الباحث.													

9- عدم تطابق الأرقام والمؤشرات الواردة في مجلدات الحساب الختامي المقدمة من وزارة المالية للمجلس مع الأرقام الواردة في السجلات والبيانات المالية لبعض الجهات. مثلاً ما يرد من تقارير البنك المركزي عن المستخدم من المنح والقروض (تقرير اللجنة الخاصة بمجلس النواب 2007، 9).

10- إن الحساب الختامي والمذكرة التفسيرية والبيان المالي لا تتضمن كافة المؤشرات والإيضاحات الضرورية والإفصاح الشامل التي تساعد على عملية التقييم لبعض مؤشرات الاقتصاد الكلي والسياسات والمالية والنقدية والتحليلات الضرورية (تقرير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، 2007، 4-5) .

11- لا يقدم النظام المحاسبي الحكومي الحالي بيانات عن كافة المعاملات الممولة من الخارج وعبر صناديق مستقلة ، كما إنه لا يقدم بيانات كافية عن الموجودات الثابتة التي تملكها الدولة أو التي قامت بالإففاق عليها مثل السيارات والأثاث والمعدات والأجهزة والعقارات، والذي باستطاعة من تكون بعهدته أن يتصرف فيها بالبيع أو التنازل إلى طرف آخر. وعدم تصفية العهد من سنوات أدى إلى التراكم لكثير من المبالغ التي قد تضع كثيراً من أموال الدولة، (تقرير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، 2007، 35-41).

12- لا يوجد نظام أو معايير دقيقة للمشتريات والتوظيف بما يمكن جميع الأطراف المعنية من الاطلاع عليه . فالمشتريات والتعاقدات والمناقصات تتم معظمها لأصحاب النفوذ، بل في بعض الأحيان لمقاولين غير مؤهلين ، أو منح المناقصات لبعض الشخصيات المقربة من السلطة ثم منحها لمقاولين من الباطن. ويقول تقرير وكالة التنمية الأمريكية في هذا الشأن: (وتعتبر عملية المناقصات للمشتريات الرئيسة الآلية الثانية البارزة لتوزيع المصالح للنخب المفضلة، إذ تفقر العملية للشفافية، فتظهر المحاباة على الأقل، في منح المناقصات الكبيرة بشكل منتظم، أما بالنسبة للمناقصات الضخمة، فيتدخل مجلس الوزراء بشكل مباشر في اتخاذ القرار. إن هذا التسييس المباشر لعملية المشتريات يزيد من عدم ثقة العامة في نزاهة وعدالة العملية. ولذلك تعتبر عملية المشتريات من أصغر وحتى أكبر عطاء، مصدرراً رئيساً للفساد في كل مستويات الحكومة اليمنية. (الوكالة الأمريكية للتنمية 2006، 18). أما التوظيف فهو يتم بعشوائية لا تستند إلى معايير. فهناك أنشطة بحاجة إلى موظفين لا يتم منحها درجات وظيفية، وهناك أنشطة لا تحتاج إلى موظفين ويتم منحها درجات وظيفية، هذا بالإضافة إلى عدد كبير يتم انتدابهم كمراقبين لشخصيات ومشايخ وتحمل نفقاتهم الخزينة العامة (تقرير اللجنة الخاصة لمراجعة الحساب الختامي بمجلس النواب، لعام 2008، 109-110).

13- لا يتم تقديم تقارير دورية للسلطة التشريعية، سواء للأشطة داخل الموازنة أو خارج الموازنة ولا حتى تقارير نصف سنوية، ويكتفى بتقديم الحساب الختامي دون أن يحتوي على تحليلات يمكن أن تساعد أعضاء مجلس النواب في فهم وتحليل أنشطة الحكومة التي تم تنفيذها وهل نفذت طبقاً لما كان مخططاً لها.

وبناءً على هذه النتائج التي توصل إليها الباحث التي تؤكد عدم التزام الحكومة اليمنية بالمبدأ العام الثالث (علانية إعداد الموازنة العامة وتنفيذها والإبلاغ بنتائجها)، فإنه يمكن رفض الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الأولى التي تنص على أنه " تلتزم الجمهورية اليمنية بالمبدأ الثالث (علانية إعداد الموازنة العامة وتنفيذها والإبلاغ عنها)، والذي يشمل أهداف سياسة المالية العامة، والإطار الاقتصادي الكلي، وأهم مخاطر المالية العامة، وتصنيف البيانات وعرضها، وأهداف البرامج الحكومية ومخرجات النظام المحاسبي الحكومي والمراجعة الداخلية وإبلاغ السلطة التشريعية ببيانات المالية العامة " .

3-1-1-4. مدى الالتزام بالمبدأ الرابع: (ضمان صحة المعلومات): ويشمل خمس ممارسات للشفافية المالية، ويقصد به ضمان الحكومة صحة البيانات والمعلومات المقدمة منها. وإذا ما طبقنا هذه المبادئ على مالية الجمهورية اليمنية نجد إن هناك فرقاً كبيراً بين المبادئ سابقة الذكر والواقع الفعلي، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- 1- لا تتوفر في بيانات المالية العامة معايير الجودة المقبولة، وتكون البيانات الحسابية الختامية معبرة عن الاتجاهات الأخيرة للمؤشرات الاقتصادية، ومحتوية على تحليلات دقيقة عن أسباب الوفر والتجاوز في النفقات والإيرادات، أو يمكن ربطها بأهم المؤشرات الاقتصادية والمخاطر المالية التي ترتبت على تنفيذ الموازنة العامة للدولة، (تقرير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لعام 2007، 4-5 وتقارير الأعوام التالية).
 - 2- لا يتم إعداد وعرض البيانات المالية والحساب الختامي طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، والتي تشير إلى ضرورة إعداد البيانات طبقاً لأسس تساعد على حماية الموجودات من الضياع، وتحمي حقوق الدولة وحقوق الغير، نتيجة لإتباع الأساس النقدي فقط عند الصرف أو التحصيل، وما يؤكد ذلك وجود عهد وسلف متراكمة عاماً بعد آخر بلغت في 2012/12/31م مبلغ (429,218) مليار ريال، (انظر الجدول رقم 2) من هذه الدراسة).
 - 3- لا يتم إعداد وعرض بيانات ملحقه بالحساب الختامي توضح العهد من الأصول الثابتة (سيارات، معدات، أثاث، أجهزة، أسلحة وذخيرة، عقارات، أراضي وغيرها من الأصول الثابتة) طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية والتي تشير إلى ضرورة إعداد البيانات الختامية طبقاً لأسس تساعد على حماية الموجودات من الضياع، وبما يحمي حقوق الدولة وحقوق الغير نتيجة لإتباع الأساس النقدي فقط عند الصرف أو التحصيل.
 - 4- عدم وجود أي نوع من أنواع الشفافية والإفصاح عن حجم النفط المستخرج وحصه اليمن فيه والضرائب وعائدات خط التصدير وغيرها من البيانات التي يلفها الغموض. وهذا ما أكدته اللجنة المكلفة بمناقشة الحساب الختامي بمجلس النواب، حيث أشارت إلى عدم الشفافية والوضوح في إجراءات حساب كمية النفط المعادلة لضرائب الدخل المستحقة على الشركات النفطية من قبل الجهات ذات العلاقة (وزارة النفط_ وزارة المالية_ مصلحة الضرائب)، كما أن تسليم تلك الضرائب المفروضة على الشركات النفطية (عيناً) يتسبب في عدم إظهار حصه الدولة من النفط الخام على حقيقته وكونه يتضمن ما يعادل ضرائب الدخل المستحقة على الشركات النفطية، (تقرير اللجنة الخاصة بمجلس النواب 2008م، 92، وتقرير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لعام 2011م، 8، وباقي تقارير الجهاز للسنوات الأخرى).
 - 5- عدم الإفصاح عن مصدر بعض المبالغ التي وردت في جداول الحساب الختامي حيث تمت تغطية جزء من عجز الموازنة بمبلغ (271) مليار ريال. يقول الجهاز في تقريره: لم تحدد وزارة المالية مصدر هذا المبلغ كما أنه تم إدراج مبلغ ضمن إيرادات دخل الملكية بمبلغ (43) مليار وهي عبارة عن منحة من دولة شقيقة، (تقرير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، 2010م، 4-5).
- وبناءً على هذه النتائج التي توصل إليها الباحث، والتي تؤكد عدم التزام الحكومة اليمنية بالمبدأ العام الرابع (ضمان صحة المعلومات)، فإنه يمكن رفض الفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الأولى التي تنص على أنه. "تلتزم الجمهورية اليمنية بالمبدأ الرابع (ضمان صحة المعلومات)، والذي يتضمن تحليل الاتجاهات العامة لتنفيذ الموازنة العامة، والأساس المحاسبي، وضمان جودة البيانات المقدمة وتحليلها من طرف خارجي مستقل، وتقييم النتائج".
- وبناءً على النتائج التي توصل إليها الباحث، والتي تؤكد عدم التزام الحكومة اليمنية بالمبادئ الأربعة لشفافية المالية العامة، فإنه يمكن رفض الفرضية الرئيسية الأولى التي تنص على أنه "تلتزم الجمهورية اليمنية بمتطلبات مبادئ الشفافية المالية الصادرة عن صندوق النقد الدولي عند إعداد وعرض وتنفيذ الموازنة العامة للدولة في الجمهورية اليمنية".

2-3. الرقابة على الموازنة :

يقصد بالرقابة في اللغة، المحافظة على الشيء وصونه وحراسته، كما تعني الاحتراز والتحوط. أما المفهوم الفني للرقابة فقد اختلفت آراء الكتاب والباحثين بشأنه تبعاً لنظرة كل واحد منهم للرقابة والمجال الذي تمارس فيه وكذلك الزمن الذي تمارس فيه، (كلاب، 2004، 22) .

ويمكن تعريف الرقابة بأنها الفحص والمراجعة والتدقيق من قبل سلطة تملك هذا الحق وفقاً للقانون، بغرض التعرف على طبيعة سير العمل داخل المؤسسة الخاضعة لتلك الرقابة، وللتأكد من حسن استخدام الأموال لما رصدت له، وأن التصرفات في تلك الجهة تتم حسب القوانين واللوائح والنظم المعمول بها، وكذلك الكشف عن المخالفات والانحرافات إن وجدت وبحث الأسباب التي أدت إلى حدوثها، وتقديم التوصيات والاقتراحات اللازمة لمعالجتها وتجنب تكرارها مستقبلاً.

وتعتبر الرقابة على المال العام أحد الأدوار الأساسية المميزة لكافة المجتمعات الحديثة ، بل إن نشأة البرلمانات أساساً جاءت لتحقيق هذه العملية. من هنا كان من الضروري العمل على تدعيم وتعزيز الرقابة المالية بصورة تجعلها قادرة على الحيلولة دون العبث بالمال العام أو إهداره.

ويمكن القول إنه توجد ثلاثة مستويات للرقابة على الموازنة العامة للدولة: رقابة تقوم بها وتؤديها السلطة التنفيذية وتتمثل في الرقابة الداخلية (الإدارة العامة للرقابة والنقش في كل وزارة)، ورقابة خارجية يقوم بها الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة كونه المخول فنياً وقانونياً لمراجعة تنفيذ الموازنة، ويعتبره البعض المراجع الخارجي لحسابات الدولة، أما المستوى الثالث فيتمثل في مراقبة مجلس النواب على الموازنة قبل التنفيذ وخلال التنفيذ وبعد التنفيذ حسبما خوله الدستور بذلك. وسوف نقوم بتوضيح كل مستوى لمعرفة الدور الذي تقوم به كل جهة من خلال المناقشة التالية:

1-2-3: الرقابة الداخلية:

الرقابة الداخلية تعتبر الخطة التنظيمية وجميع الطرق والأساليب والإجراءات المتناسقة التي تتبناها إدارة المؤسسة بغرض التأكد من إدارة أعمالها بطريقة منظمة وفعالة بما في ذلك الالتزام بالسياسات الإدارية، وحماية أصول المنشأة، ومنع الأخطاء والمخالفات المالية، بما في ذلك الاختلاس، ودقة واكتمال السجلات والدفاتر المحاسبية، وإعداد البيانات والتقارير المالية في التوقيت المناسب طبقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها (الريبيدي، 2009، 24).

وقد ركزت مبادئ الشفافية المالية الصادرة عن صندوق النقد الدولي على هذا الموضوع. فقد جاء الحديث عن المراجعة الداخلية في سياق المبدأ الثالث ضمن إجراءات تنفيذ الموازنة، حيث يجب أن يخضع تنفيذ الموازنة للمراجعة الداخلية، كما يجب أن تكون إجراءات مراجعة الحسابات قابلة للمراجعة من أطراف أخرى. ويتعين التأكد من وجود المراجعة الداخلية وفعاليتها عن طريق اشتراط وصف إجراءاتها بوضوح يتيح للجمهور فهمها، بالإضافة إلى اشتراط السماح لمراجعي الحسابات الخارجيين بالنظر فيها، (صندوق النقد الدولي، النسخة المعدلة للشفافية، 2001، 82). أما الممارسات النموذجية التي أشارت إليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) حول شفافية الموازنة بخصوص الرقابة الداخلية، فهي وضع نظام فعال لعمليات الضبط المالي الداخلي، بما فيه تدقيق الحساب الداخلي، وذلك لضمان نزاهة المعلومات الواردة في التقارير.

وفي الجمهورية اليمنية أنشأت الأجهزة الحكومية، ضمن هيكلها الإداري، إدارات للرقابة الداخلية تتبع الجهاز التنفيذي، وتقوم بمراقبة كافة التصرفات المالية والإدارية وتسمى إدارة الرقابة والتفتيش، وتمارس صلاحيتها في الرقابة بموجب قرار مجلس الوزراء رقم (217) لسنة 1999م، والذي حدد صلاحيات واختصاصات هذه الإدارات. وقد استبدل هذا القرار بقرار جمهوري جديد برقم (5) لسنة 2010م بشأن إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية بوحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط. (الرقابة، 2010، 40). وبموجب هذا القرار فإن جميع الوحدات الإدارية للسلطة المركزية والسلطة المحلية والقطاعين العام والمختلط والهيئات المستقلة والصناديق خاضعة لعملية المراجعة الداخلية. وقد حددت سلطات هذه الإدارة ومهمها الوظيفية وشروط التعيين في مواد هذا القرار وقد أسند التعيين للعاملين فيها من قبل رئيس الوحدة الإدارية. بمعنى أنها خاضعة لتعليمات رئيس الجهة وقد يصبح موضوع استقلالية العاملين فيها محل شك. وحتى الآن لم نجد أثراً لهذه الإدارة مثلها مثل سابقتها إدارة الرقابة والتفتيش، (الرقابة، 2010، 40-43).

وبالإضافة لوجود تلك الإدارات الرقابية المحددة بالقرارات السابقة فإنه توجد رقابة أخرى تقوم بها وزارة المالية والمتمثلة في وجود مندوبين لها في جميع الوحدات الإدارية للدولة (مدير الشؤون المالية، ومدير الحسابات، أو أمناء الصناديق) ويمارسون الرقابة المسبقة على صرف النفقات وتحصيل الإيرادات. ولا يستطيع حتى وزراء في الحكومة صرف النفقات المعتمدة لوزارتهم إلا بعد موافقة مندوبي وزارة المالية. بل إن الشيكات المصرفية لكافة الوحدات الإدارية لا تقبل في البنك المركزي وفروعه إلا إذا وقع عليها مندوبو وزارة المالية (مدير عام الشؤون المالية، ومدير الحسابات)، وتصرف معظم تلك المبالغ بواسطة أمين الصندوق التابع لوزارة المالية.

وتمارس وزارة المالية أعمال الرقابة المالية والتفتيش المالي والضبط الداخلي على كافة العمليات المالية في جميع الجهات الخاضعة للقانون المالي رقم (8) لسنة 1990 وتعديلاته، وقانون تحصيل الأموال العامة رقم (13) لسنة 1990م، قبل الصرف والتحصيل وبعده طبقاً للقوانين.

ومن خلال تحليل مجلدات الحساب الختامي للدولة، والتقارير المرفوعة من عدة جهات على تنفيذ الموازنة العامة يمكن الحكم على ممارسة الرقابة الداخلية، والحكم على قيام إدارات الرقابة الداخلية (الرقابة والتفتيش) أو ممثلي وزارة المالية المعينين في الوحدات الإدارية القيام بممارسة الدور الرقابي المطلوب منهما وبما خولته القوانين والقرارات وذلك يمكن رصده في النقاط التالية:

- 1- لم تمارس إدارات الرقابة والتفتيش، التي أنشئت في معظم وحدات الجهاز الحكومي، صلاحيتها بما ينعكس في منع الأخطاء والتجاوزات لقانون الموازنة والقانون المالي وغيرهما من القوانين واللوائح، حيث أوضحت تقارير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للسنوات محل الدراسة أنه تم الإنفاق على مشاريع غير موجودة في الموازنة (انظر الجدول رقم (4) على سبيل المثال في هذه الدراسة)، وأن الإنفاق على هذه المشاريع تم دون وجود مبالغ مرصودة لها، مما يدل دلالة واضحة أن الرقابة في هذا المستوى ضعيفة جداً إن لم تكن منعدمة.
- 2- اتضح أن الرقابة الداخلية في الجمهورية اليمنية ضعيفة ولا تستطيع منع المخالفات المالية، حيث تم الإنفاق من المخصصات لأغراض لم يصادق عليها مجلس النواب، أو يتم تجاوز المبالغ المرصودة، كما لا توجد عناية مهنية كافية وفاعلة عند موظفي الرقابة الداخلية في تلك الوحدات (الريدي، 2009، 26).

3- اتضح من خلال دراسات وبحوث أن إدارة الرقابة والتفتيش المناط بها القيام بعملية الرقابة الداخلية لا تمارس عملها طبقاً لقرار مجلس الوزراء رقم (217) لسنة 1999م وبنسبة 94%، ولا تتلقى دعماً واهتماماً من قبل القيادات الإدارية في الوحدات الإدارية بنسبة 55%، وأن تلك الإدارة إن وجدت لا تعمل طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها بنسبة 74%، كما أن تلك الإدارات لا تقدم تقارير عن أعمالها بنسبة 51% (السني وآخرون، 2006، 115-119).

ونتيجة لما سبق يمكن القول إن الرقابة الداخلية في الوحدات الإدارية لا تمارس سلطات فعلية لتقديم رأي فني مستند إلى معايير مهنية. وهذا يؤكد رفض قبول الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الثانية التي تقول "تؤدي إدارة الرقابة والتفتيش في الوحدات الإدارية الحكومية في الجمهورية اليمنية دوراً إيجابياً لتحقيق الشفافية المالية".

3-2-2. الرقابة الخارجية:

يقصد بالرقابة الخارجية تلك الرقابة التي تقوم بها جهة مستقلة عن السلطة التنفيذية، وهي تسمى بالمراجعة والرقابة الخارجية على الحسابات الحكومية. وهي التي يقوم بها جهاز حكومي يتمتع بالاستقلالية التامة عن بقية وزارات ومؤسسات السلطة التنفيذية ووحدها الإدارية في السلطة المركزية والمحلية، ويختص بالرقابة على مختلف فروع الجهاز الحكومي وغير الحكومي، وفق النصوص الدستورية والقانونية المنظمة لعمله التي تمنحه هذه الصلاحيات. وفي الجمهورية اليمنية، يمارس الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة مهام الرقابة الخارجية على أجهزة السلطة الحكومية، بموجب قانون رقم (39) لسنة 1992م والذي حدد مهام وصلاحيات الجهاز واختصاصاته، وتبعيته.

ويقوم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بتقديم التقارير إلى رئيس الجمهورية بشكل أساس، كما يقوم أيضاً بتقديم تقارير إلى مجلس النواب، والذي لديه الصلاحية القانونية أيضاً. ففي كل عام، ووفقاً للمادة (91) من قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، يتوجب على الجهاز تقديم تقريره عن الموازنة السنوية، والحسابات الختامية للحكومة، وكذلك ملاحظاته للمجلس، وكذلك المادة (7) فقرة (أ) من قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، والتي نصت على أن يقوم الجهاز بمراقبة مختلف الجهات في مجال الإيرادات والمصروفات عن طريق قيامه بالمراجعة والتفتيش على مستندات ودفاتر وسجلات المتحصلات والمستحقات العامة والمصروفات العامة والتثبت من أن التصرفات المالية والقيود المحاسبية الخاصة بالتحصيل أو الصرف أو الاستحقاق قد تمت بطريقة نظامية ووفقاً للقوانين واللوائح والنظم المالية والمحاسبية المقررة، (جبران، وعبدان (2008، 43).

وقد احتلت المراجعة الخارجية المستقلة حيزاً مهماً في مبادئ الشفافية المالية، حيث أكدت الممارسات السليمة للشفافية وجود جهاز مستقل للمراجعة الخارجية. فقد جاء بالنص ما يلي: يجب أن تتولى هيئة وطنية مراجعة الحسابات أو هيئة مماثلة مستقلة عن السلطة التنفيذية، وتكون مسؤولة عن تقديم تقارير حديثة إلى السلطة التشريعية والجمهور حول صحة الحسابات الختامية الحكومية من الناحية المالية، ويعد هذا شرطاً أساسياً من شروط تحقيق شفافية المالية العامة، (صندوق النقد الدولي، النسخة المعدلة للشفافية، 2001، 96).

ولكي تكون الرقابة الخارجية ذات دور فاعل ومهم وتحقق الأهداف المرجوة منها فلا بد أن يتمتع الجهاز أو الهيئة التي تقوم بالمراجعة الخارجية باستقلالية كاملة، وصلاحيات واسعة، ولا تكون هناك أية ضغوط خارجية يمكن أن تحد من ممارسته لإعماله على الوجه المطلوب، ومن تلك المعطيات تعيين وعزل قيادات الجهاز، الاستقلال المالي والإداري، تقديم تقاريره مباشرة للسلطة التشريعية، ضرورة العمل بالتوصيات التي توصل إليها. وسوف نناقش تلك الصلاحيات والمعطيات للتأكد من توفرها في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة اليمني في النقاط التالية :

- 1- تخضع قيادات الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للتعين والعزل من قبل رئيس الجمهورية الذي يرأس السلطة التنفيذية. وبناءً على مبادئ الشفافية المالية ولضمان استقلالية الجهاز لابد من تطبيق إجراءات خاصة لتعيين وإقالة رئيس الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، بعيداً عن تدخل السلطة التنفيذية، أو على الأقل لابد أن تتم المصادقة على تعيين رئيس الجهاز أو عزله من قبل المجلس النيابي وبالأغلبية (صندوق النقد الدولي، النسخة المعدلة للشفافية، 2001، 97).
 - 2- لا يتمتع الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بأى استقلال مالي، فالحكومة تتحكم في كثير من المخصصات المعتمدة للجهاز، وعدد الدرجات الوظيفية، وتخضع موازنة الجهاز للمساومة من قبل وزير المالية مثله مثل أي جهاز حكومي. وبالتالي فشرط الاستقلالية غير متوفر للجهاز، وهو شرط مهم وأساس لقيام الجهاز بدور فعال ورقابة صحيحة يعتمد عليها ويتطابق مع مبادئ الشفافية المالية (صندوق النقد الدولي، النسخة المعدلة للشفافية، 2001، 99).
 - 3- لا يستطيع الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة مراجعة موازنة الدفاع والأمن، وهي تمثل نسبة كبيرة من موازنة الدولة تزيد في بعض السنوات عن 22% في عام 2007م و 24% في عام 2010م، ولا يستطيع مراجعوا الجهاز الدخول إلى وزارة الدفاع أو الداخلية أو الهيئات التابعة لهما. إن هناك ما بين خمس إلى سبع جهات لم يقم الجهاز بمراجعة حساباتها وتمثل نفقاتها نسبة 30% من النفقات العامة للدولة. وقد بلغت المبالغ غير المراجعة في عام 2012م، حسب تقرير الجهاز، مبلغ (1,519) مليار ريال وتمثل نسبة 55% من النفقات لنفس العام، (تقرير الجهاز المركزي للرقابة لعام 2012م، ص 11-12). وهذا يتعارض مع الشفافية المالية التي تنص على ضرورة مراجعة كافة الجهات وكافة المبالغ، وتعطي رأياً مستقلاً.
 - 4- عدم استطاعة الجهاز منع الفساد، فقد اشار تقرير وكالة التنمية الأمريكية عن الفساد في اليمن إلى أن هناك أربع آليات أساسية يتم من خلالها توزيع المصالح الكبيرة في اليمن، وتعتبر الموازنة العامة أحد هذه الآليات. فتحتوي الموازنة العامة على مخصصات مستقلة للجماعات المفضلة، مثل القبائل. كما تخصص موارد ضخمة للجيش من خلال بند مستقل في الموازنة. وبسبب الطريقة التي تتخذها حكومة الجمهورية اليمنية في التكهّن بعوائد الإيرادات النفطية، تكون الموازنات الإضافية في نهاية السنة المالية كبيرة وتقديرية بشكل كلي (تقرير وكالة التنمية الأمريكية، 2006، 17).
 - 5- رغم ما يقدمه الجهاز في تقريره من ملاحظات مهمة ومخالفات خطيرة للقوانين ومخالفات دستورية عند التنفيذ الفعلي للموازنة العامة، إلا أن الجهاز وكذلك الحكومة لم يحيلوا المخالفين إلى أجهزة القضاء لينالوا عقابهم حسبما تنص عليه القوانين. وهذا يخالف ما نص عليه دليل الممارسات السليمة للشفافية، (صندوق النقد الدولي، النسخة المعدلة للشفافية، 2001، 98).
- ونتيجة لما سبق يمكن القول إن الرقابة الخارجية لا تمارس سلطات فعلية لتقديم رأي فني مستند إلى معايير مهنية. وهذا يؤكد رفض الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الثانية التي تقول "يقوم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية بدور إيجابي لتحقيق الشفافية المالية".
- 3-2-3. الرقابة البرلمانية على السياسات المالية:

تقوم المجالس النيابية عادة بمهمتين أساسيتين الأولى هي التشريع، أي إقرار القوانين وإقرار الموازنة، والموازنة إحدى القوانين وهي أهم وسيلة يراقب البرلمان برامج الحكومة من خلالها. والأخرى الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية، أي إخضاع

كافة الأعمال الصادرة عن السلطة التنفيذية للرقابة والمساءلة والمحاسبة البرلمانية. وتستمد هذه المجالس نفوذها وتأثيرها على السلطة التنفيذية من الشرعية الشعبية التي توفرها لها الانتخابات الدورية، وكذلك من الإطار الدستوري والقانوني الناظم للعلاقة بين مؤسسات الحكم في الدولة.

والرقابة البرلمانية يقصد منها السلطات القانونية التي يمارس من خلالها البرلمان الرقابة على المالية العامة، والاستفادة من الممارسات التي قامت بها برلمانات عريقة، ومنها ما جاء في الممارسات النموذجية الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية حيث وردت ثلاث ممارسات تتمثل في:

- 1- يجب أن تتاح للبرلمان الفرصة والموارد اللازمة لدراسة أي تقرير مالي دراسة فاعلة عندما يجد ذلك ضرورياً.
 - 2- يجب أن تكون جميع التقارير المالية المشار إليها في الممارسات النموذجية متاحة للجمهور بوسائل عدة من ضمنها نشر هذه التقارير مجاناً على الإنترنت.
 - 3- يجب أن تشجع وزارة المالية بشكل فعال جعل عملية الموازنة مفهومة للمواطنين الأفراد والمنظمات غير الحكومية.
- وقد افرد الدستور اليمني في الفصل الأول من الباب الثالث وبصورة دقيقة السلطات والصلاحيات التي يمارسها مجلس النواب، حيث تنص المادة (62) من الدستور بأن المجلس هو السلطة التشريعية للدولة التي تقر القوانين والسياسة العامة للدولة والموازنة العامة والحساب الختامي والمعاهدات. كما تؤكد المواد (86، 87، 88، 89، 90، 91، 92، 93، 94) من الدستور التفاصيل الأساسية حول الصلاحيات التي نصت عليها المادة (62) وأكدتها اللائحة الداخلية للمجلس في المادة (2)، وهي تعتبر صلاحيات للمجلس على ممارسة الرقابة على سياسة الحكومة عموماً والسياسة المالية على وجه الخصوص، والمساءلة البرلمانية وفقاً لأحكام المادة (62) من الدستور، ويتولى المجلس مهامه التشريعية والرقابية على الوجه المبين في نظامه الداخلي. (جبران، وعبيدان، 2009، 17).

وسائل الرقابة البرلمانية على الأموال العامة: يقصد بوسائل الرقابة البرلمانية، سلطة التحري والتحقيق التي تجريها المجالس النيابية دون أن تكون لها نتيجة سياسية مباشرة. أي لا يترتب عليها جزاء يسلط على الحكومة أو أحد أعضائها، وإنما تقتصر على التأكد من أن القوانين تم تطبيقها بشكل سليم، وأن مؤسسات القطاع العام تقوم بالدور المناط بها. ويمكن تحديد وسائل الرقابة البرلمانية بالأسئلة، والاستجواب، ولجان تقصي الحقائق، إلى جانب الرقابة التي تقوم بها اللجان الدائمة. ويمارس البرلمان اليمني الرقابة على الأموال العامة، وهي رقابة مسبقة ولاحقة من خلال المواد الدستورية والقانونية التي منحت تلك الصلاحية، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- 1- إقرار الضرائب العامة والرسوم والمصادقة على الاتفاقيات والقروض: يمارس مجلس النواب رقابة مسبقة على الحكومة في فرض الرسوم والضرائب، فقد حدد الدستور صلاحية إقرار الضرائب وفرضها بقانون حيث تنص المادة (13) من الدستور على ذلك وما ينطبق على فرض الضرائب ينطبق على الاتفاقيات الموقعة مع شركات النفط واتفاقيات القروض التي يجب عرضها على المجلس للحصول على موافقته قبل تنفيذها طبقاً لنص المادة (16) من الدستور.
- 2- الموازنة العامة: يجب على الحكومة أن تقدم الموازنة العامة للسلطة التنفيذية إلى مجلس النواب قبل ثلاثة شهور من بداية العام المالي بغرض إجراء النقاش عليها ومن ثم إقرارها. وقد مُنح المجلس هذه الصلاحيات بموجب المواد (88-90) من الدستور، وكذلك المواد (168-174) من اللائحة التنفيذية للمجلس التي حددت إجراءات المناقشة.

3- **التقارير الدورية:** لقد حدد الدستور أحقية المجلس أو عدد من أعضائه طلب الحكومة للحضور لمساءلتها، أو طلب تقارير منها أو من الأجهزة الرقابية، وطلب التقارير الدورية. ويُلزم نص المادة (57) من اللائحة التنفيذية لمجلس النواب كل من جهاز الرقابة والمحاسبة والحكومة بتقديم تقارير دورية تفصيلية.

4- **الحسابات الختامية:** ألزمت المادة (91) من الدستور الحكومة بتقديم الحساب الختامي للدولة إلى مجلس النواب كما أشارت إلى ذلك المادة (176) من اللائحة الداخلية للمجلس، والمادة (67) من القانون المالي رقم ٨ لسنة ١٩٩٠ وتعديلاته، في مدة زمنية لا تزيد عن تسعة شهور من تاريخ انتهاء السنة المالية.

5- **تقارير الجهاز المركزي:** أوضحت المواد (177، 178) من اللائحة الداخلية للمجلس حق المجلس في الحصول على تقرير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة عن مراجعته للحساب الختامي للدولة ومناقشته، على أن يُقدّم متزامناً مع تقديم الحساب الختامي للدولة. بينما المادة (179) من نفس اللائحة قد نصت على حق المجلس وأي عضو فيه الطلب من الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة القيام بمراجعة تفصيلية لأي وحدة أو جهة أو حساب. ويمكن القول إن هناك نوعين من الرقابة البرلمانية على السياسات المالية هما:

النوع الأول: الرقابة على عمليات صنع الموازنة العامة للدولة. وهذا النوع من الرقابة هو ما يطلق عليه الرقابة قبل الصرف (أي الرقابة قبل القيام بعملية الإنفاق)، فالحكومة عندما تتقدم بموازنة العام المالي الجديد للبرلمان ليقراها فإنه يقوم بفحص ومراجعة تلك الموازنة بهدف التأكد من ثلاثة عناصر أساسية وهي:

- ❖ أن الحكومة لا يحق لها فرض ضرائب جديدة على المجتمع دون الرجوع إليه، وأن كافة أنواع الضرائب والرسوم التي وافق عليها البرلمان بقوانين خاصة سوف يتم اتخاذ كافة التدابير الممكنة لتحصيلها.
- ❖ أن النفقات التي سوف تقوم بها الحكومة على مدار العام القادم تتوافق مع أولويات المجتمع وتلبي احتياجات خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية في القطاعات المختلفة من تعليم وصحة وإسكان ومياه شرب وصرف صحي وأمن وسلامة وغير ذلك.
- ❖ أن المستوى المخطط للفرق بين الإيرادات والنفقات التي سوف تقوم بها الموازنة على مدار العام القادم (عجز أو فائض الموازنة) يتفق مع ما يراه البرلمان.

النوع الثاني: الرقابة على عمليات تنفيذ الموازنة، وهو ما يطلق عليه الرقابة بعد الصرف (أي الرقابة بعد القيام بإنفاق الموارد على أوجه الاستخدامات المختلفة).

فبعد أن يقر البرلمان الموازنة ويعتمدها تصبح قانوناً نافذاً يجب العمل به والالتزام به. وتقوم الحكومة بتنفيذ قانون الموازنة على مدار عام مالي كامل يبدأ من أول يناير وينتهي بنهاية ديسمبر من العام. وبعد نهاية تنفيذ الموازنة تقوم الحكومة ممثلة في وزارة المالية بتقديم كشف حساب للبرلمان تتناول فيه كافة أوجه الإنفاق والموارد التي قامت بها خلال العام المالي، وكشف الحساب هذا يعرف بالحساب الختامي للدولة.

وفيما يلي الملاحظات على رقابة البرلمان على المالية العامة سواء الرقابة المسبقة أو اللاحقة:

1- وجود فجوة كبيرة بين مستوى الإنفاق الفعلي والمخطط في معظم السنوات المالية، للتحقق من أن تلك الفجوة في حالة وجودها لا ترجع إلى انحرافات مالية، وذلك فيما يطلق عليه بمراقبة ومراجعة عملية صرف الأموال. ويستعين

- البرلمان في هذا التحقق بتقارير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وملاحظات الجهاز بشأن نتائج تنفيذ الموازنة تؤكد وجود تلك الفجوة، حيث أشار الجهاز في معظم تقاريره إلى هذه الفجوة. ويمكن الرجوع إلى الرأي النهائي للجهاز عن مراجعة الحساب الختامي للدولة لأي عام من سنوات الدراسة، (تقرير الجهاز المركزي لعام 2012م، 3).
- 2- عدم قدرة البرلمان إلزام الحكومة العمل بتوصياته وملاحظاته المتكررة، حيث تقول وكالة التنمية الأمريكية في تقرير لها عن الموازنة العامة للدولة في اليمن والفساد، (يمكن وصف عملية إعداد الموازنة، كما تمت مناقشة ذلك آنفاً، "بألية مجهولة وغير معروفة". ويفتقر العديد من أعضاء البرلمان للتدريب الفني والدعم لاتخاذ القرارات الصائبة بخصوص موازنة الحكومة. كما أنه لا تبدو عملية تنفيذ الموازنة مُنظمةً بسياسات وإجراءات واضحة، وهو ما يؤدي إلى فرص كبيرة للفساد. (تقرير وكالة التنمية الأمريكية، 2006، 109).
- 3- عدم استطاعة البرلمان منع الفساد، كون معظم أعضائه يمارسون الفساد ويحصلون على منافع كثيرة من خلال متابعة بعض المناقصات لصالح بعض المقاولين، ويحصلون على نسب من قيمة تلك المناقصات. كما يوجد لهم كثير من الأسماء الوهمية في القوات المسلحة والأمن يحصلون على مرتباتهم، فقد أشار تقرير وكالة التنمية الأمريكية عن الفساد في اليمن إلى أن هناك أربع آليات أساسية يتم من خلالها توزيع المصالح الكبيرة في اليمن، وتعتبر الموازنة العامة أحد هذه الآليات. فتحوي الموازنة العامة على مخصصات مستقلة للجماعات المفضلة، مثل القبائل، كما تخصص موارد ضخمة للجيش من خلال بند مستقل في الموازنة. ولا يتمتع البرلمان بسلطة مراقبة هادفة للموازنة. وتكمن إدارة الموازنة من قبل السلطة التنفيذية، والذي يتم بشكل أساس عبر وزارة المالية. وبسبب الطريقة التي تتخذها حكومة الجمهورية اليمنية في التكهن بعوائد الإيرادات النفطية، تكون الموازونات الإضافية في نهاية السنة المالية كبيرة وتقديرية بشكل كلي، (تقرير وكالة التنمية الأمريكية، 2006، 17).
- 4- لا يقوم البرلمان برقابة ذات فائدة تمنع من استخدام الموازنة العامة بطرق فاسدة. وباستثناءات بسيطة، كما أنه لا يقوم بدور رقابي فعال. وطبقاً للدستور ليس له من الأمر سوى التصويت لصالح أو ضد الموازنة. ووفقاً للعادة، لا يُعطى البرلمان وقتاً كافياً لمراجعة الموازنة، فالمدة المقررة لمراجعة الموازنة لا تزيد عن أسبوعين. وبهذا يصبح الدور الرقابي البسيط المسموح للبرلمان وفقاً للدستور في غير محله. ونظراً لأن 80% من أعضاء البرلمان هم أعضاء في حزب المؤتمر الشعبي العام الحاكم، ليس من الواضح أن سيكون لزيادة قدرات البرلمان في الرقابة أي أثر في ظل التوزيع الحالي للمقاعد. (تقرير وكالة التنمية الأمريكية، 2006، 18).
- 5- عدم قدرة ممارسة المجلس لدوره الرقابي الذي منحه الدستور نتيجة لاستشراء الفساد بين أعضائه، حيث ثبت ذلك من خلال نتائج بعض الدراسات التي أجريت عن الفساد في اليمن. ولهذا فإن المجلس عاجز عن منع الفساد لعدد من الأسباب منها تدخل الرئيس في سير أعمال المجلس، الأغلبية الكاسحة للحزب الحاكم، عدم فاعلية أعضاء المجلس من المعارضة، وتدني المستوى التعليمي للأعضاء (المصري، 2010، 17).
- 6- الحد من توصيات المجلس الملزمة عند إقرار الموازنة : مُنح البرلمان نصاً صريحاً بالمادة (113) في لائحة المجلس التي تقول إن "لمجلس النواب حق تقديم توجيهات للحكومة في المسائل العامة، فإذا تعذر على الحكومة تنفيذ هذه التوجيهات وجب عليها أن تبين للمجلس سبب ذلك، فإذا تبين للمجلس أن الأعدار التي تقدمت بها الحكومة غير مبررة جاز له أن يلزم الحكومة بتنفيذ التوجيهات. ورغم أهميتها كونها منحت المجلس حق تقديم توجيهات وتوصيات للحكومة. إلا أنه تم تعديل اللائحة في العام 2003م لتقتصر على أنه "لمجلس النواب حق توجيه توصيات للحكومة". وهو ما ساعد على إضعاف دور المجلس. وقد انعكس ذلك في تقليص دور المجلس في إلزام الحكومة

بتنفيذ توصياته، سواء ما يتعلق بتقارير اللجان حول الموازنة العامة أو برامج الحكومة أو أية قضايا أخرى. فعلى الرغم من تعهد الحكومة بتنفيذ عدد من التوصيات، إلا أنها لم تنفذ تعهداتها. ونتيجة لما سبق يمكن القول إن البرلمان اليمني والرقابة البرلمانية لا تمارس سلطاتها طبقاً لما منحها الدستور واللائحة الداخلية وأن الرقابة شكلية. وهذا يؤكد رفض الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الثانية التي تقول: "يمارس مجلس النواب دوره في الرقابة على الموازنة العامة للدولة لتحقيق الشفافية المالية".

وبناءً على تلك النتائج يمكن رفض الفرضية الرئيسية الثانية التي تقول "تؤدي أجهزة الرقابة في الجمهورية اليمنية دوراً إيجابياً لتحقيق مبادئ الشفافية المالية".

النتائج والتوصيات

النتائج: يلخص الباحث النتائج التي توصل إليها في المناقشات في صفحات البحث كما يلي:

- 1- تبين أن الحكومة اليمنية لم تأخذ بالتوصيات التي أوصى بها الباحثان الربيدي ومفضل في دراستيهما رغم أهميتها.
- 2- اتضح من خلال التحليل السابق ومن تقارير متعددة أن هناك غموضاً فيما يخص بيانات الموازنة العامة والحساب الختامي. والمبالغة في فرض سرية على تلك البيانات مما يفقدها مكانتها وقيمتها.
- 3- اتضح عدم وجود شفافية في تقدير الإيرادات، والنفقات، البعض منها بقصد، والبعض الآخر بدون دراية، سواء أثناء إعداد الموازنة أو عند عرضها أو تنفيذها، أو عند تقديم الحساب الختامي من الحكومة.
- 4- اتضح من خلال التحليل استمرار تجنيب بعض الموارد في حسابات خاصة خارج الموازنة يتم الصرف منها بما يخالف القانون المالي وقواعد إعداد الموازنة العامة، وتزايد الجهات التي تفتح تلك الحسابات .
- 5- اتضح من خلال التحليل أن الحكومة اليمنية استمرت في طلب فتح اعتماد إضافي رغم توصيات مجلس النواب بتجنيب الفوائض المالية الناتجة عن ارتفاع أسعار النفط في حساب مستقل واستثمارها.
- 6- اتضح من خلال التحليل أن الحكومة اليمنية تخالف مبادئ الشفافية المالية من خلال تنفيذ مشاريع خارج الموازنة، وتمتنع عن تنفيذ مشاريع رصدت مبالغها في الموازنة، رغم تكررها في السنوات السابقة .
- 7- اتضح أن الحكومة لم تعد تهتم بتوصيات مجلس النواب عند إقرار قانون الموازنة العامة ولا تنفيذها، وهي التي تعتبر جزءاً من قانون الموازنة العامة، وعدم الالتزام بها يعد مخالفة قانونية.
- 8- اتضح عدم وجود سياسة ضرورية واضحة تستند إليها الحكومة في تنفيذ برامجها أو سياستها المالية الحالية أو المستقبلية ، كما اتضح أن مجلس النواب لا يمارس صلاحياته التشريعية في تعديل القوانين الضريبية لما يحقق العدالة الضريبية بين أفراد المجتمع، ويصبح متلقياً للتعديلات التي ترغب فيها الحكومة.
- 9- اتضح أن الرقابة الداخلية (المراجعة الداخلية) غير فاعلة، ولا تحقق الجدوى من وجودها رغم تعددها، فلا يوجد لها دور يذكر في منع الفساد، أو حتى الحد من المخالفات التي تتم أثناء تنفيذ الموازنة العامة للدولة.
- 10- اتضح جمود النظام المحاسبي الحكومي وعدم تطويره بما يتناسب مع التطورات التي حصلت في المعايير المحاسبية عند إعداد التقارير المالية، كما أن القائمين على تنفيذ المحاسبة الحكومية لم يأخذوا بالتوصيات العديدة المقدمة من الجهات الرقابية الداخلية والمنظمات الدولية المعنية بإصلاح سياسة المالية العامة.

- 11- اتضح وجود مشكلة كبيرة في القطاع النفطي. فإلى الآن لم تتمكن أجهزة الرقابة من التأكد من صحة الإنتاج النفطي، فالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة يحدد عدم قدرته على تأكيد صحة كميات الإنتاج ولا تحديد واضح لنفط الكلفة ولا الكميات المصدرة لصالح الشركات ولصالح الحكومة، الأمر الذي يجعل قطاع النفط وإيراداته عرضة للتشكيك، خاصة وأن التقارير الحكومية التي تتعامل مع هذا لقطاع تأتي متضاربة، وكل هذه التقارير لا تتفق على رقم واحد.
 - 12- اتضح أن المذكرة التفسيرية للحسابات الختامية لا تتضمن الآثار الاقتصادية التي صاحبت التنفيذ الفعلي للموازنة على الاقتصاد الكلي أو حتى على الموارد.
 - 13- اتضح أنه لا يتم الإفصاح عن السياسات المحاسبية والأساس المحاسبي المستخدم في الحساب الختامي أو المذكرة التفسيرية، كما لم يتم الإفصاح من قبل الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة عن المعايير المحاسبية المتبعة.
- ثانياً: التوصيات: وبناءً على النتائج التي توصل إليها الباحث يقدم التوصيات التالية:
- 1- تطبيق عقوبات للمخالفات القانونية التي ترتكب من قبل السلطة التنفيذية التي تقوم بصرف المبالغ غير ما رصدت له، أو فتح الحسابات الخاصة التي تعتبر مخالفات مالية مهمة وتتعارض مع مبادئ الشفافية المالية.
 - 2- تقدير النفقات والإيرادات بصورة دقيقة، وإعداد إطار مالي متوسط المدى للدولة دقيق وذو توقعات مبنية على أسس علمية ومحاسبية تساعد في تخصيص الموارد بصورة سليمة وعادلة ومفيدة.
 - 3- القيام بتطبيق موازنات حديثة بدلاً من موازنة البنود. ويمكن تطبيق الموازنة الصفرية، أو موازنة الأنشطة (ABB)، أو الموازنة التعاقدية، والأخيرة تعتبر من أحدث الموازنات المطبقة في العالم، وتعطي شفافية كبيرة بل وتمنع الفساد.
 - 4- من أجل مكافحة الفساد فلا بد من المزيد من الشفافية والوضوح في البيانات المالية العامة من خلال استراتيجية بعيدة المدى لإصلاح قطاع المالية العامة في اليمن للوصول إلى إدارة مالية ذات كفاءة وفاعلية.
 - 5- تحديث النظام المالي والمحاسبي الحكومي، وتطبيق أساس الاستحقاق في النفقات، وتطبيق واستخدام بعض المؤشرات في المساعدة على متابعة الموازنة، ونشر المعلومات حول ما تم تنفيذه من أهداف الموازنة.
 - 6- ضرورة أن تشمل مجلدات الموازنة بيانات ومعلومات كاملة عن الدين العام الداخلي والخارجي، وأعباء هذا الدين، ومع ضرورة القيام بإصدار قانون الدين العام لتنظيم الاقتراض الحكومي.
 - 7- تعديل في لائحة مجلس النواب بإضافة لجنة تسمى لجنة الموازنة والحساب الختامي يكون من اختصاصاتها مراقبة الموازنة العامة والحساب الختامي للدولة ومؤسساتها العامة والمختلطة.
 - 8- مواكبة البيانات المالية المنشورة مع الأدلة الدولية الحديثة التي تراعي مبادئ الشفافية والإفصاح، والسماح بالاطلاع على البيانات المالية، وتبويب الموازنة العامة بما يحقق شفافية أعلى ومفيدة.
 - 9- ضرورة تبني إجراءات وآليات للشفافية، من خلال تسهيل عملية الحصول على المعلومات المالية، مع تحديد الاستثناءات ضمن معايير محددة ومعلنة.
 - 10- ضرورة توسيع آليات نشر تقرير الجهاز المركزي للرقابة، وأن لا يقتصر على جهات محدودة في هذا الانتشار، بل يشمل كافة المراكز البحثية والباحثين المتخصصين، والمكاتب العامة والجامعية.
 - 11- يجب على الدولة تمكين الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة من الاستقلال التام من كافة النواحي المالية والإدارية. ويقترح الباحث وضع موازنة الجهاز بناءً على الساعات التي سيقوم بإنفاقها في عملية المراجعة.
 - 12- ضرورة تضمين البيان المالي والمذكرة التفسيرية للحساب الختامي البيانات الكاملة للأوضاع الاقتصادية والتأثيرات التي سوف تحدثها الموازنة العامة أو أحدثتها بعد التنفيذ.

13- ضرورة مشاركة المتخصصين الفنيين في مناقشة الحساب الختامي وتقرير الجهاز المركزي لمساعدة أعضاء مجلس النواب على فهم الأرقام وما تحتويه، بما يحقق رقابة كاملة على المال العام.

الخلاصة:

لقد حاولت الحكومة اليمنية أن تطبق مبادئ الشفافية في بعض جوانبها مثل نشر الموازنة العامة على موقعها وكذلك الحساب الختامي لكن نشر تلك المعلومات لا تمثل الشفافية ولا حتى نسبة 20% من متطلبات الإفصاح والشفافية، ومع دخول البلاد في حرب أهلية وإقليمية بالوكالة لم تعد تلك البيانات - الموازنة والحساب الختامي - متوفرة لأن الحكومة الشرعية خارج البلاد ولم تعد وزارة المالية أية موازنة منذ عام 2014م حتى الآن، وكذلك حساب ختامي كان لعام 2013م وبذلك فلم يعد هناك شيء يمكن رصده أو التأكد من القيام به . وهذا ما أكدته تقرير وزارة الخارجية الأمريكية عن الشفافية المالية لعام 2016 في العالم، والذي لم يستطيع أن يحدد أي عام نشرة الموازنة العامة في اليمن، ولم يقوم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بتدقيق الحسابات.

المراجع والمصادر:

باللغة العربية:

- الإرياني محمد فضل، تفعيل الدور الرقابي لضمان شفافية النظام الإداري والمالي للجهاز الحكومي في اليمن ، مجلة كلية التجارة والاقتصاد ، جامعة صنعاء، العددان الحادي عشر والثاني عشر، سبتمبر 1998م - مارس 1999م ، ص 158 - 203، صنعاء ، الجمهورية اليمنية.
- الأمم المتحدة، 2003م، اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية .
- الأمم المتحدة، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، 2004م الشفافية والمساءلة في القطاع الحكومي في بلدان عربية مختارة ، سياسات وممارسات، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2001م، المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الأردن .
- البنك الدولي، 2004م، مذكرة تقييم المساءلة المالية، البنك الدولي، صنعاء ، الجمهورية اليمنية.
- الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، مجلة الرقابة، مجلة فصلية متخصصة يصدرها الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، العدد(19) - مارس 2010م، صنعاء، الجمهورية اليمنية.
- الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، 2007م، تقرير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة عن الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة للعام المالي 2006م . صنعاء . الجمهورية اليمنية .
- _____، 2008م، تقرير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة عن الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة للعام المالي 2007م . صنعاء . الجمهورية اليمنية .
- _____، 2009م، تقرير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة عن الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة للعام المالي 2008م . صنعاء . الجمهورية اليمنية .

- _____، 2010م، تقرير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة عن الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة للعام المالي 2009م . صنعاء . الجمهورية اليمنية .
- _____، 2011م، تقرير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة عن الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة للعام المالي 2010م . صنعاء . الجمهورية اليمنية .
- _____، 2012م، تقرير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة عن الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة للعام المالي 2011م . صنعاء . الجمهورية اليمنية .
- _____، 2013م، تقرير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة عن الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة للعام المالي 2012م . صنعاء . الجمهورية اليمنية .
- _____، بيان الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة السنوي عن الحسابات الختامية للأعوام المالية 2007م-2012م . صنعاء . الجمهورية اليمنية .
- الريبيدي، محمد علي، مدى الالتزام بمبادئ الشفافية المالية عند إعداد وعرض وتنفيذ الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي للسلطة المركزية في الجمهورية اليمنية- مجلة كلية التجارة والاقتصاد -جامعة صنعاء، العدد(31)، مارس 2009م، ص.ص1-42 ، صنعاء ، الجمهورية اليمنية.
- السني، عبد الله عبد الله، والبطاني، منصور علي أحمد،، تقييم أوضاع إدارات الرقابة والتفتيش الداخلي في وحدات الجهاز الحكومي للدولة بالجمهورية اليمنية.(دراسة ميدانية)، مجلة كلية التجارة والاقتصاد جامعة صنعاء ، العدد (24) سبتمبر 2005م- مارس 2006م ، ص ص99-156، صنعاء- الجمهورية اليمنية .
- العمراني، علي أحمد، الرقابة البرلمانية على الموازنة العامة للدولة، ورقة عمل مقدمة لندوة منظمة برلمانيين يمينيين ضد الفساد عن شفافية الموازنة والرقابة عليها، في 8 يونيو 2008م، صنعاء ، الجمهورية اليمنية.
- الموسوعة التشريعية، الجزء الرابع، قانون رقم (8) لسنة 1990م بشأن القانون المالي، مجلس النواب، صنعاء الجمهورية اليمنية، 2004م.
- المتوكل، مصطفى وآخرون،(2010)، المالية العامة، منشورات مركز الأمين، صنعاء، الجمهورية اليمنية.
- المصري، علي، ماهية السلطة التشريعية وآلية تفعيل رقابتها في ضوء التشريع اليمني، ورقة عمل مقدمة إلى ورشة عمل عن أدوات الرقابة البرلمانية، منظمة برلمانيون يمنيون ضد الفساد- صنعاء في 25 مارس 2010م.
- جان جاك فيروز- نائب سابق في مجلس النواب البلجيكي- وزير المالية السابق - ورقة عمل بعنوان (المساءلة والشفافية في عملية الموازنة)- الاتحاد البرلماني الدولي- بيروت - يونيو 2004م.
- جبران، محمد علي، الشفافية والإفصاح في الموازنة العامة للدولة ، ورقة عمل مقدمة لندوة منظمة برلمانيين يمنيون ضد الفساد عن شفافية الموازنة والرقابة عليها، في 8 يونيو 2008م، صنعاء، الجمهورية اليمنية.
- جبران، محمد علي، وعبيدان، فضل، مشروع الشفافية في الإيرادات دراسة حالة الجمهورية اليمنية، منظمة برلمانيون عرب ضد الفساد، بيروت- لبنان، 2009م.
- داوود، عماد الشيخ، 2006م، الشفافية ومراقبة الفساد، الفساد والحكم الصالح في البلاد العربية، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، لبنان، الطبعة الثانية.
- صندوق النقد الدولي، 2002م إصلاحات جديدة في عملية الموازنة العامة، واشنطن، الولايات المتحدة الأمريكية.

- ظاهر، عدنان محسن (الموازنات العامة في الدول العربية -دراسة مقارنة حول إعداد وتنفيذ وإقرار ومراقبة الموازنة العامة للدول العربية) - برنامج الأمم المتحدة الألماني -دون سنة الطبع.
- مجلس النواب اليمني، (2009م)، تقرير اللجنة الخاصة المكلفة بدراسة الحسابات الختامية للموازنات العامة للدولة للعام المالي 2007م 2008م 2010م ، صنعاء . الجمهورية اليمنية .
- _____ ، (2011م) تقرير اللجنة الخاصة المكلفة بدراسة الحسابات الختامية للموازنات العامة للدولة للعام المالي 2008م ، صنعاء . الجمهورية اليمنية .
- _____ ، (2012م) تقرير اللجنة الخاصة المكلفة بدراسة الحسابات الختامية للموازنات العامة للدولة للعام المالي 2010م ، صنعاء . الجمهورية اليمنية .
- مفضل، ابراهيم عبد القدوس، مبادئ الشفافية المالية وأثرها في مكافحة الفساد في الجمهورية اليمنية، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، جامعة صنعاء، العدد 28، سبتمبر 2007م، ص ص223- 272 .
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا الرقابية والمحاسبة (الإنتوساي)، مبادئ الشفافية والمساءلة (المبادئ وافضل الممارسات) الأصدار 21 ، INTOSAI General Secretariat – RECHNUNGSHOF (Austrian Court of Audit) DAMPFSCIFFSTRASSE, 2 A-1033 VIENNA ,AUSTRIA. <http://www.intosai.org>.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا الرقابية والمحاسبة (الإنتوساي) ، 1999م، أخلاقيات المهنة والمعايير الرقابية ، لجنة المعايير الرقابية. INTOSAI General Secretariat – RECHNUNGSHOF (Austrian Court of Audit) DAMPFSCIFFSTRASSE, 2 A-1033 VIENNA ,AUSTRIA. <http://www.intosai.org>.
- وزارة الشؤون القانونية، دستور الجمهورية اليمنية، الجريدة الرسمية 2001م صنعاء، الجمهورية اليمنية.
- _____ ، القانون رقم (39) لسنة 1992م بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، صنعاء الجمهورية اليمنية.
- وزارة المالية، 2005م البيان المالي ومجلدات الموازنة العامة للدولة للعام المالي 2006م، صنعاء، الجمهورية اليمنية.
- _____ ، 2006م البيان المالي ومجلدات الموازنة العامة للدولة للعام المالي 2007، صنعاء، الجمهورية اليمنية.
- _____ ، 2007م البيان المالي ومجلدات الموازنة العامة للدولة للعام المالي 2008م ، صنعاء، الجمهورية اليمنية .
- _____ ، 2008م البيان المالي ومجلدات الموازنة العامة للدولة للعام المالي 2009م ، صنعاء، الجمهورية اليمنية .
- _____ ، 2010م البيان المالي ومجلدات الموازنة العامة للدولة للعام المالي 2011م ، صنعاء، الجمهورية اليمنية.
- _____ ، 2012م البيان المالي ومجلدات الموازنة العامة للدولة للعام المالي 2012م ، صنعاء، الجمهورية اليمنية.
- _____ ، 2012م البيان المالي ومجلدات الموازنة العامة للدولة للعام المالي 2013م ، صنعاء، الجمهورية اليمنية .
- وزارة المالية، (2007م)، مجلدات الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة والمذكرة التفسيرية للعام المالي 2006م، صنعاء. الجمهورية اليمنية.
- _____ ، (2008م)، مجلدات الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة والمذكرة التفسيرية للعام المالي 2007م، صنعاء. الجمهورية اليمنية.
- _____ ، (2009م)، مجلدات الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة والمذكرة التفسيرية للعام المالي 2008م، صنعاء. الجمهورية اليمنية.
- _____ ، (2010م)، مجلدات الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة والمذكرة التفسيرية للعام المالي 2009م، صنعاء. الجمهورية اليمنية.

- _____، (2011م)، مجلدات الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة والمذكرة التفسيرية للعام المالي 2010م، صنعاء. الجمهورية اليمنية.
- _____، (2012م)، مجلدات الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة والمذكرة التفسيرية للعام المالي 2011م، صنعاء. الجمهورية اليمنية.
- _____، (2013م)، مجلدات الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة والمذكرة التفسيرية للعام المالي 2012م، صنعاء. الجمهورية اليمنية.
- الجعبري، مجدي أحمد، (2010م) الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة ميدانية على الشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابك)، شركة مساهمة سعودية، رسالة دكتوراه غير منشورة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة. تم الاطلاع عليها في 3/11/2012م.
- جيلن إي روبنسن، الإرياني، عبدالغني، وآخرون، تقرير من إعداد منظمة شركاء التنمية الريفية عن تقييم الفساد في اليمن، وكالة التنمية الأمريكية للتنمية الدولية - اليمن (USAID)، 2006م، صنعاء الجمهورية اليمنية، WWW.ardinc.com
- صندوق النقد الدولي - دليل شفافية المالية العامة (2007) - المرشد إلى شفافية إيرادات الموارد العامة (2007) Guide on (2007) revenue transparency www.imf.org
- فاطمة ، ساجي (2011م)، الشفافية كأداة لتسيير المالية العامة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبوبكر بالقائد، تلمسان، جمهورية الجزائر. تم الاطلاع عليها بتاريخ 20 يناير 2015م.
- منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية: أفضل ممارسات في مجال شفافية الموازنة العامة <http://www.oecd.org/dataoecd/33/13/1905258.pdf>
- مبادرة الموازنة المفتوحة: - www.openbudgetindex.org
- المبادرة المعنية بشفافية الصناعات الاستراتيجية: <http://www.eitransparency.org>
- برنامج الأمم المتحدة الإنمائي المكتب الإقليمي للبلدان العربية. <http://www.arab-hdr.org/arabic>
- منظمة برلمانيون عرب ضد الفساد www.arpacnetwork.org وإصدارتها التالية:
- دليل البرلمان العربي للرقابة المالية (بيروت، لبنان- الطبعة الأولى-2009م).
- دليل البرلمان العربي للرقابة على الإيرادات (بيروت، لبنان- الطبعة الأولى - 2011م).
- دليل البرلمان العربي لتنفيذ اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد (بيروت، لبنان- الطبعة الأولى-2009م).
- مشروع الشفافية في الإيرادات - دراسة حالة دولة الجمهورية اليمنية، (بيروت، لبنان - 2009م).
- وزارة المالية اليمنية. www.mofyemen.net
- وزارة الخارجية الأمريكية، التقرير السنوي للشفافية المالية في العالم لعام 2016م متوفر في الموقع: <https://www.state.gov/e/eb/ifa/oma/fiscaltransparency/260301.htm>

المراجع الأجنبية:

- Alexandra .A , (2015), **Fiscal transparency in the European Union**, ,Theoretical and Applied Economics, Volume XXII (2015), No. 1(602), pp. 227-232.
- Cottarelli ,C. 2012,: **Fiscal Transparency, Accountability, and Risk**, INTERNATIONAL MONETARY FUND,) www.IMF.com.
- Faust, Jon and Lars E. O. Svensson. 2001. “**Transparency and Credibility: Monetary Policy with Unobservable Goals.**” *International Economic Review* 42, 369-97.
- Heald, David, 2004, **Fiscal Transparency**; Concepts, Measurement and UK Practice. Public, Administration. Volume.81, No 4, pp 723-759. Available at; www.Fiscaltransparency.net.
- International Monetary Fund, May 2017 ,**FISCAL TRANSPARENCY EVALUATION in BRAZIL, IMF Country Report No. 17/104**, Copies of this report are available to the public from International Monetary Fund □ Publication Services PO Box 92780 □ Washington, D.C. 20090 ,Web: <http://www.imf.org>
- International Monetary Fund, July 2017,**FISCAL TRANSPARENCY EVALUATION in TURKEY, IMF Country Report No. 17/104**, Copies of this report are available to the public from International Monetary Fund □ Publication Services PO Box 92780 □ Washington, D.C. 20090 ,Web: <http://www.imf.org>
- Jules, Tilly, (2012), **FISCAL TRANSPARENCY AND SUSTAINABILITY OF PUBLIC DEBTS IN TIMES OF CRISIS: HOW TO STRENGTHEN INVESTOR CONFIDENCE?** *Jules Tilly is a 2012 graduate of the M.P.A. in Public Policy and Management at the London School of Economics’ Institute of Public Affairs. Contact: J.Tilly1@lse.ac.uk.*
- Khan, Abdul, and Stephen Mayes, 2009, —Transition to Accrual Accounting,|| IMF Technical Note and Manual 09/02 (Washington: International Monetary Fund).
- Lucie Sedmihradská,2015) , Budget Transparency in Czech Local Government ,Procedia Economics and Finance Volume 25, 2015, p p, 598–606. Available online at; www.sciencedirect.com.
- Open Budget Index*: The degree of budget transparency in 2008, ranging from 0 (complete lack of transparency) to 100 (full transparency). Sources: International Budget Partnership (2009a), <http://www.openbudgetindex.org>.
- Petrie .M .Fiscal Affairs Department **Promoting Fiscal Transparency: The Complementary Roles of the IMF, Financial Markets, and Civil Society**, Prepared by Murray Petrie, Authorized for distribution by Teresa Ter-Minassian October 2003. **IMF Working Paper WP/03/199**.
- Wehner.J & Renzio, P, (2011),**Citizens, legislators, and executive disclosure: The political determinants of fiscal transparency** INTERNATIONAL Budget Partnership Open Budgets Transform Live, (IPB), Working Papers *In-depth research on budget transparency, participation, and accountability*, www.internationalbudget.org.