



أفضل الممارسات لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في  
مجال شفافية الميزانية

## مذكرة من المحرر

هناك الآن إقرار متزايد بالعلاقة بين الحوكمة الرشيدة وتحسن النتائج الاقتصادية والاجتماعية وتمثل الشفافية - أي الانفتاح في ما يخص النوايا المتعلقة بالسياسة العامة، وصياغة هذه السياسة وتنفيذها - عنصراً أساسياً من عناصر الحوكمة الرشيدة. وتعتبر الميزانية أهم وثيقة للسياسة العامة بالنسبة للحكومات، حيث يجري التوفيق بين الأهداف الأساسية وتنفيذها بصورة ملموسة. وتعرف شفافية الميزانية بأنها تعني العرض الكامل لكل المعلومات المالية ذات الصلة، بطريقة ملائمة ومنهجية.

وتحتل البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (OECD) مكان الصدارة في الممارسات المتعلقة بالشفافية في مجال الميزانية وقد طلب فريق العمل لكبار المسؤولين عن الميزانية، التابع لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، من الأمانة أن تقوم بعملية جمع لطائفة من أفضل الممارسات في هذا المجال استناداً إلى تجارب البلدان الأعضاء في المنظمة.

وتتألف وثيقة "أفضل الممارسات" من ثلاثة أجزاء. ويتضمن الجزء 1 قائمة بالتقارير الرئيسية عن الميزانية التي ينبغي أن تعدّها الحكومات، ويشير إلى المضامين العامة لهذه التقارير. ويشير الجزء 2 إلى العناصر المحددة التي ينبغي الكشف عنها في التقارير. وهذا يشمل المعلومات عن الأداء المالي وغير المالي معاً. ويبرز الجزء 3 الممارسات الضرورية لتأمين جودة التقارير وسلامتها.

وقد صممت وثيقة "أفضل الممارسات" كأداة مرجعية كي تستخدمها حكومات الدول الأعضاء وغير الأعضاء لرفع مستوى شفافية الميزانية في بلدانها. ونظمت "أفضل الممارسات" حول تقارير محددة، وذلك لأسباب تتعلق بطريقة العرض فقط. ومن المسلم به أن البلدان المختلفة ستكون لديها نظم متباينة لإعداد التقارير، كما أنها قد تركز مسألة الشفافية على مجالات مختلفة. وقد أعدت وثيقة "أفضل الممارسات" استناداً إلى تجارب بلدان أعضاء مختلفة في كل مجال من المجالات. وينبغي التشديد على أنه ليس المقصود هنا أن تكون "أفضل الممارسات" بمثابة "معياري" رسمي لشفافية الميزانية.

## 1 - تقارير الميزانية

### 1,1 - الميزانية

- الميزانية هي الوثيقة الرئيسية للسياسة العامة للحكومة<sup>(1)</sup> وينبغي أن تكون هذه الوثيقة شاملة لتضم بيانات عن جميع إيرادات الحكومة ومصروفاتها بحيث يتسنى تقييم المبادلات الضرورية بين مختلف الخيارات الأساسية.
- ينبغي عرض مشروع الميزانية على البرلمان في وقت مبكر تماما بحيث يتسنى له أن ينظر فيها بصورة ملائمة وينبغي ألا يقل هذا الأجل بأي حال من الأحوال عن ثلاثة أشهر قبل بداية السنة المالية. وينبغي أن يعتمد البرلمان الميزانية قبل بداية السنة المالية.
- ينبغي أن تضم الميزانية، أو الوثائق ذات الصلة، تعليقا مفصلا على كل برنامج من برامج الإيرادات والإنفاق.
- ينبغي عرض بيانات الأداء غير المالي، بما في ذلك أهداف الأداء، لبرامج الإنفاق، كلما كان ذلك ممكنا.
- ينبغي أن تتضمن الميزانية منظورا متوسط الأجل يبين كيفية تطور الإيرادات والمصروفات خلال فترة لا تقل عن سنتين بعد السنة المالية التالية وبالمثل، ينبغي أن يتناسب اقتراح الميزانية الحالية مع التقديرات الواردة في التقارير المالية السابقة عن الفترة ذاتها؛ وينبغي تفسير جميع الانحرافات الهامة في هذا الصدد.
- ينبغي تقديم معلومات مقارنة عن الإيرادات والمصروفات الفعلية خلال السنة الماضية وتقديرات مستوفاة للسنة الجارية، وذلك بالنسبة لكل برنامج. وينبغي تقديم معلومات مقارنة مماثلة عن أي بيانات تتعلق بالأداء غير المالي.
- إذا كانت هناك إيرادات ومصروفات مرخص بها بموجب تشريع دائم، فإنه ينبغي مع ذلك بيان مبالغها في الميزانية، على سبيل الإعلام، إلى جانب الإيرادات والمصروفات الأخرى.
- ينبغي أن تُعرض المصروفات بصورة إجمالية وينبغي أن تبين، الإيرادات المخصصة لأغراض محددة، وكذلك رسوم الاستعمال، بصورة واضحة ومنفصلة. وينبغي تطبيق هذا الإجراء بصرف النظر عما إذا كانت هناك نظم خاصة للحفز أو المراقبة تجيز للجهة القائمة بعملية التحصيل أن تحتفظ بجزء من مبالغ الإيرادات المحصلة أو كلها.
- ينبغي تصنيف المصروفات بحسب الوحدات الإدارية (وزارة أو وكالة، على سبيل المثال). وينبغي أيضا تقديم معلومات إضافية تبين تصنيف المصروفات بحسب الفئات الاقتصادية والوظيفية.
- ينبغي أن توضع العروض الاقتصادية التي يستند إليها التقرير وفقا للممارسة المثلى 2,1 (انظر أدناه).
- ينبغي أن تتضمن الميزانية مناقشة للمصروفات الضريبية وفقا للممارسة المثلى 2,2 (انظر أدناه).

- ينبغي أن تتضمن الميزانية مناقشة شاملة لأصول الحكومة والتزاماتها المالية، وللأصول غير المالية، والارتباطات المتعلقة بالمعاشات التقاعدية للموظفين، والالتزامات الطارئة، وفقا للممارسات المثلى 2,3 – 2,6 (انظر أدناه).

## 1,2 - التقرير الأولي للميزانية

- يهدف التقرير الأولي للميزانية إلى تشجيع النقاش بشأن الاعتمادات الإجمالية للميزانية وكيفية تفاعلها مع الاقتصاد وبذلك فهو يساعد أيضا في تكوين توقعات مناسبة للميزانية ذاتها. وينبغي أن يُنشر هذا التقرير في موعد سابق بشهر واحد على الأقل لتاريخ تقديم اقتراح الميزانية.
- ينبغي أن يحدد التقرير بوضوح الأهداف الاقتصادية والمالية الأساسية للحكومة وكذلك النوايا الأساسية للحكومة على الصعيدين الاقتصادي والمالي بالنسبة للميزانية القادمة، وعلى الأقل بالنسبة للسنتين الماليتين اللاحقتين. وينبغي أن يبرز التقرير المستوى الإجمالي للإيرادات والمصروفات وأوجه العجز والفوائض والديون.
- ينبغي أن توضع الفروض التي يستند إليها التقرير وفقا للممارسة المثلى 2,1 (انظر أدناه)

## 1,3 - التقارير الشهرية

- تبين التقارير الشهرية التقدم المحرز في تنفيذ الميزانية. وينبغي أن تنشر هذه التقارير في غضون أربعة أسابيع من نهاية الشهر المعني.
- ينبغي أن تتضمن التقارير مبالغ الإيرادات والمصروفات في كل شهر وفي الجزء المنقضي من السنة حتى ذلك التاريخ. وينبغي إجراء مقارنة مع المبالغ المقدرة للإيرادات والمصروفات الشهرية للفترة ذاتها. وينبغي إبراز عرض منفصل لأي تعديلات تجرى على التقديرات الأصلية خلال السنة المعنية.
- ينبغي أن تكون البيانات العددية مشفوعة بتعليق موجز. وفي حالة وجود اختلاف كبير بين المبالغ الفعلية والمبالغ المقدرة، ينبغي تقديم تفسير بهذا الشأن.
- ينبغي تصنيف المصروفات بحسب الوحدات الإدارية الرئيسية (وزارة أو وكالة، على سبيل المثال) وينبغي أيضا تقديم معلومات إضافية تبين تصنيف المصروفات بحسب الفئات الاقتصادية والوظيفية.
- ينبغي أيضا أن تتضمن التقارير، أو الوثائق ذات الصلة، معلومات عن نشاط الحكومة في مجال الاقتراض (انظر الممارسة المثلى 2,3 أدناه).

## 1,4 - تقرير منتصف السنة

- يوفر تقرير منتصف السنة استيفاء شاملا للمعلومات عن تنفيذ الميزانية، بما في ذلك تقرير لحصيلة الميزانية للسنة المالية الجارية، وعلى الأقل للسنتين الماليتين اللاحقتين. وينبغي نشر التقرير في غضون ستة أسابيع من نهاية فترة نصف السنة المعنية.
- ينبغي مراجعة الفروض الاقتصادية التي تستند إليها الميزانية وبيان الآثار المترتبة على أي تغييرات بالنسبة للميزانية (انظر الممارسة المثلى 2,1 أدناه).

- ينبغي أن يتضمن تقرير منتصف السنة مناقشة شاملة لأصول الحكومة والتزاماتها المالية، وللأصول غير المالية، والارتباطات المتعلقة بالمعاشات التقاعدية للموظفين، والالتزامات الطارئة، وفقاً للممارسات المثلى 2,3-2,6 (انظر أدناه).
- ينبغي بيان الآثار المترتبة على أي قرارات حكومية أخرى، أو ظروف أخرى، يمكن أن يكون لها تأثير مادي على الميزانية.

### 1,5- تقرير نهاية السنة

- يمثل تقرير نهاية السنة وثيقة المساءلة الرئيسية للحكومة. وينبغي أن تتم مراجعته من جانب المؤسسة العليا لمراجعة الحسابات وأن يُنشر في غضون ستة أشهر من نهاية السنة المالية المعنية.
- يبيّن تقرير نهاية السنة مدى الالتزام بمستوى الإيرادات والمصروفات الذي رخص به البرلمان في الميزانية. وينبغي إيراد عرض منفصل لأي تعديلات تجرى على الميزانية الأصلية خلال السنة المالية المعنية. وينبغي أن يُعرض تقرير نهاية السنة في شكل مطابق لشكل عرض الميزانية.
- ينبغي أن يتضمن تقرير نهاية السنة، أو الوثائق ذات الصلة، معلومات عن الأداء غير المالي، بما في ذلك مقارنة مع أهداف الأداء والنتائج الفعلية التي تم تحقيقها، كلما كان ذلك ممكناً.
- ينبغي أن تقدم أيضاً معلومات مقارنة عن مستوى الإيرادات والمصروفات خلال السنة السابقة. وينبغي تقديم معلومات مقارنة مماثلة عن أي بيانات تتعلق بالأداء غير المالي.
- ينبغي أن تُعرض المصروفات بصورة إجمالية وينبغي أن تبيّن الإيرادات المخصصة لأغراض محددة، وكذلك رسوم الاستعمال، بصورة واضحة ومنفصلة.
- ينبغي تصنيف المصروفات بحسب الوحدات الإدارية (وزارة أو وكالة، علي سبيل المثال). وينبغي أيضاً تقديم معلومات إضافية تبيّن تصنيف المصروفات بحسب الفئات الاقتصادية والوظيفية.
- ينبغي أن يتضمن تقرير نهاية السنة مناقشة شاملة لأصول الحكومة والتزاماتها المالية، وللأصول غير المالية، والارتباطات المتعلقة بالمعاشات التقاعدية للموظفين، والالتزامات الطارئة، وفقاً للممارسات المثلى 2,3-2,6 (انظر أدناه).

### 1.6- التقرير السابق للانتخاب

- يهدف التقرير السابق للانتخاب إلى تسليط الضوء على الحالة العامة لمالية الحكومة قبل الفترة التي تسبق مباشرة أي عملية انتخابية. وهذا من شأنه أن يزيد في مستوى الوعي لدى جمهور الناخبين وأن يشكل حافزاً لإجراء مناقشات عامة.
- يمكن أن تعتمد جدوى إصدار هذا التقرير على الأحكام الدستورية والممارسات الانتخابية. وينبغي، كإجراء أمثل، أن يُنشر التقرير في موعد لا يقل عن أسبوعين قبل الانتخابات.

- ينبغي أن يتضمن هذا التقرير نفس المعلومات التي يتضمنها تقرير منتصف السنة.
- ينبغي إيلاء عناية خاصة لتأمين سلامة هذه التقارير، وفقاً للممارسة المثلى 3,2 (انظر أدناه)

### 1,7- التقرير طويل الأجل

يهدف التقرير طويل الأجل إلى تقييم مدى استدامة السياسات الحالية للحكومة في الأجل الطويل. وينبغي أن ينشر هذا التقرير مرة واحدة على الأقل كل خمس سنوات، أو عند إدخال تغييرات كبيرة على البرامج الأساسية للإيرادات والمصروفات.

ينبغي أن يتضمن التقرير تقييماً للآثار المالية المترتبة على التغييرات الديموغرافية، مثل تقدم السكان في العمر وغير ذلك من التطورات التي يحتمل أن تطرأ على مدى فترة طويلة (10-40 سنة).

ينبغي توضيح جميع الفروض التي تستند إليها التوقعات الواردة في التقرير، وعرض مجموعة من السيناريوهات المعقولة.

### 2 - عناصر محددة ينبغي عرضها

#### 2,1 الفروض الاقتصادية

- تتمثل أهم المخاطر التي تواجه الحكومة في الانحرافات عن تقديرات الفروض الاقتصادية الرئيسية التي تستند إليها الميزانية.
- ينبغي أن تُعرض جميع الفروض الاقتصادية بصورة واضحة وهذا يشمل تقدير مستوي نمو الناتج الداخلي الإجمالي، والعناصر المكونة لهذا النمو، ومعدلات العمالة والبطالة، والحساب الجاري، والتضخم، وأسعار الفائدة (السياسة النقدية).
- ينبغي إجراء تحليل حساسية للآثار التي يمكن أن تترتب على التغييرات في الفروض الاقتصادية الرئيسية بالنسبة للميزانية.

## 2,2- المصروفات الضريبية

- المصروفات الضريبية هي التكاليف التقديرية التي تتحملها الإيرادات الضريبية نتيجة للمعاملة التفضيلية لصالح أنشطة معينة.
- ينبغي عرض التكاليف التقديرية للمصروفات الضريبية الرئيسية كمعلومات إضافية في الميزانية. وينبغي، قدر الإمكان، إدراج مناقشة للمصروفات الضريبية للمجالات وظيفية معينة ضمن مناقشة المصروفات العامة لهذه المجالات، وذلك بهدف اعتماد خيارات مالية سديدة.

## 2,3- الالتزامات المالية والأصول المالية

- ينبغي أن تُعرض جميع الالتزامات المالية والأصول المالية في الميزانية، وفي تقرير منتصف السنة، وفي تقرير نهاية السنة. وينبغي تقديم بيانات عن عمليات الاقتراض الشهري في التقارير الشهرية، أو في الوثائق ذات الصلة.
- ينبغي تصنيف عمليات الاقتراض بحسب العملة المحددة للدين، والأجل الممكن لاستحقاق الدين، وما إذا كان سعر الفائدة الموظفة على الدين ثابتاً أو متغيراً، وما إذا كان الدين قابلاً للتسديد قبل تاريخ الاستحقاق.
- ينبغي تصنيف الأصول المالية بحسب الأنواع الرئيسية، بما في ذلك الأصول النقدية، والأوراق المالية القابلة للتسويق، والاستثمارات في المؤسسات التجارية، والقروض المقدمة إلى كيانات أخرى. وينبغي بيان الاستثمارات في المؤسسات التجارية بصورة فردية. وينبغي بيان القروض المقدمة إلى كيانات أخرى بحسب الفئات الرئيسية التي تعكس طبيعتها؛ وينبغي عرض معلومات تاريخية عن حالات التخلف عن التسديد بالنسبة لكل فئة، وذلك حيثما تكون هذه المعلومات متاحة. وينبغي تقدير قيمة الأصول المالية استناداً إلى القيمة السوقية.
- ينبغي عرض الوثائق المتعلقة بإدارة الديون، مثل العقود الآجلة والمقايضات.
- ينبغي الاضطلاع، في إطار الميزانية، بتحليل للحساسية بين الآثار التي يمكن أن تترتب على التغيرات في أسعار الفائدة وأسعار صرف العملات الأجنبية بالنسبة لتكاليف التمويل.

## 2,4- الأصول غير المالية

- ينبغي تقديم بيانات عن الأصول غير المالية، بما في ذلك الأملاك غير المنقولة والمعدات.
- سيكون هناك إقرار بالأصول المالية في إطار المحاسبة والميزنة على أساس مبدأ الاستحقاق الكامل. وهذا يقتضي تقييم تلك الأصول واختيار جداول زمنية مناسبة لاستهلاكها. وينبغي تقديم معلومات كاملة عن الطرائق المتبعة في التقييم وتحديد نسبة الاستهلاك.
- في حالة عدم اعتماد مبدأ الاستحقاق الكامل، ينبغي الاحتفاظ بسجل للأصول وإدراج معلومات موجزة من هذا السجل في الميزانية وتقرير منتصف السنة وتقرير نهاية السنة.

## 2,5- الارتباطات المتعلقة بالمعاشات التقاعدية للموظفين

- ينبغي عرض الارتباطات المتعلقة بالمعاشات التقاعدية للموظفين في الميزانية، وفي تقرير منتصف السنة، وفي تقرير نهاية السنة. وتمثل هذه الارتباطات الفرق بين المعاشات التقاعدية المستحقة من فترة الخدمة السابقة والاشتراكات التي دفعتها الحكومة لتأمين تلك المعاشات.
- ينبغي بيان الفروض الاكتوارية الرئيسية التي تم الاستناد إليها في حساب الارتباطات المتعلقة بالمعاشات التقاعدية للموظفين. وينبغي تقدير قيمة أي أصول تتعلق بخطة المعاشات التقاعدية للموظفين استناداً إلى القيمة السوقية.

## 2,6 - الالتزامات الطارئة

- الالتزامات الطارئة هي التزامات يتوقف تأثيرها المالي على أحداث معينة قد تحدث أو لا تحدث في المستقبل. وتشمل الأمثلة الشائعة في هذا الصدد الضمانات الحكومية للقروض، وبرامج التأمين الحكومية، والمطالبات القانونية إزاء الحكومة.
- ينبغي أن تُعرض جميع الالتزامات الطارئة الهامة في الميزانية، وفي تقرير منتصف السنة، وفي البيانات المالية السنوية.
- ينبغي، حيثما أمكن ذلك، بيان المبالغ الإجمالية للالتزامات الطارئة وتصنيفها بحسب الفئات الرئيسية التي تعكس طبيعتها؛ وينبغي عرض معلومات تاريخية عن حالات التقصير بالنسبة لكل فئة، وذلك حيثما تكون هذه المعلومات متاحة.
- وفي الحالات التي لا يتسنى فيها تقدير الالتزامات الطارئة من الناحية الكمية، فإنه ينبغي إدراج هذه الالتزامات ووصفها.

## 3 - السلامة والرقابة والمساءلة

### 3,1 - سياسات المحاسبة

- ينبغي أن تكون جميع التقارير مشفوعة بملخص للسياسات المتبعة في المحاسبة. وينبغي أن تتضمن هذه السياسات شرحاً للأساس المحاسبي (نقدي أو على أساس الاستحقاق، على سبيل المثال) المطبق في إعداد التقارير، وأن تقدم معلومات عن أي انحرافات عن الممارسات المحاسبية المقبولة عموماً.
- ينبغي أن تستخدم السياسات المحاسبية ذاتها في إعداد جميع التقارير المالية.
- إذا تعيّن إدخال تغيير على السياسات المحاسبية فإنه ينبغي تقديم شرح كامل لطبيعة هذا التغيير والأسباب الداعية إليه وينبغي القيام، حسب الإقتضاء، بتعديل المعلومات المتعلقة بالفترة المشمولة بالتقرير السابقة، بما يتيح إجراء مقارنات بين الفترات موضوع التقارير.

### 3,2 - النظم والمسؤولية

- ينبغي أن يكون هناك نظام فعال لإجراء عمليات الرقابة الداخلية، بما في ذلك مراجعة الحسابات، من أجل ضمان سلامة المعلومات المقدمة في التقارير.
- ينبغي أن يتضمن كل تقرير بيانا للمسؤولية من وزير المالية ومن الموظف الرئيسي المسؤول عن إعداد التقرير المعنى. ويشهد الوزير في هذا البيان بأن جميع القرارات الحكومية التي تنطوي على آثار مالية قد أدرجت في التقرير. ويشهد الموظف الرئيسي



المسؤول بأن وزارة المالية استخدمت أفضل الخبرات المهنية المتوافرة لديها في إعداد التقرير.

### 3,3 - المراجعة

- ينبغي أن تقوم المؤسسة العليا لمراجعة الحسابات بمراجعة تقرير نهاية السنة وفقا لممارسات المراجعة المقبولة عموماً.
- ينبغي أن يقوم البرلمان بفحص تقارير المراجعة التي تعدها المؤسسة العليا لمراجعة الحسابات.

### 3,4 - الفحص من جانب الجمهور والبرلمان

- ينبغي أن تتاح للبرلمان الفرصة والموارد اللازمة للقيام بفحص أي تقرير مالي، بحسب ما يراه ضرورياً.
- ينبغي أن تتاح للعموم جميع التقارير المالية المشار إليها في وثيقة "أفضل الممارسات" هذه. وهذا يشمل إتاحة جميع التقارير على شبكة الإنترنت مجاناً.
- ينبغي أن تبذل وزارة المالية أقصى جهدها لتعزيز فهم عملية الميزانية في أوساط المواطنين والمنظمات غير الحكومية.

---

(1) تعرف وثيقة "أفضل الممارسات" مفهوم الحكومة وفقا لـ "نظام الحسابات الوطنية" ويشمل هذا التعريف الأنشطة غير التجارية للحكومة. وبوجه خاص، تستثنى من هذا التعريف أنشطة المؤسسات التجارية التي تملكها الدولة. وعلى الرغم من أن التعريف المعتمد من نظام الحسابات الوطنية يركز على المفهوم العام للحكومة، أي أنه يضم كافة مستويات الحكم، فإنه ينبغي النظر إلى "أفضل الممارسات" هذه على أنها تنطبق على الحكومة الوطنية.