

صندوق النقد الدولي

النسخة المعدلة لدليل شفافية المالية العامة Revised Manual on Fiscal Transparency

إعداد إدارة شؤون المالية العامة
(بالتشاور مع إدارات أخرى)
بموافقة السيد بيتر س. هيلر
٢٨ فبراير ٢٠٠١

المحتويات

٤	المصطلحات والأسماء المختصرة
٥	مقدمة
١٤	أولاً- وضوح الأدوار والمسؤوليات
١٤	نطاق القطاع الحكومي
١٤	هيكل القطاع الحكومي ووظائفه
١٦	توزيع المسؤوليات داخل القطاع الحكومي
١٨	تنسيق الأنشطة الحكومية وإدارتها
١٩	العلاقات بين الحكومة وباقي القطاع العام
٢٢	مشاركة الحكومة في باقي قطاعات الاقتصاد
٢٦	إطار إدارة المالية العامة
٢٦	أنشطة الميزانية والأنشطة خارجه
٢٨	فرض الضرائب
٣٢	المعايير الأخلاقية للسلوك
٣٣	ثانياً: إتاحة المعلومات للجمهور
٣٣	تقديم معلومات شاملة عن أنشطة المالية العامة
٣٤	تغطية الميزانية السنوية
٣٤	النتائج والتوقعات
٣٦	الخصوم الاحتمالية، والنفقات الضريبية، وأنشطة شبه المالية العامة
٤٧	الدين العام والأصول المالية
٥٠	المركز الموحد للحكومة العامة

٥٢	الالتزامات المتعلقة بالنشر
٥٢	التعهد بالنشر
٥٤	توقيت النشر
٥٥	ثالثاً: علانية إعداد الميزانية وتنفيذها والإبلاغ بنتائجها
٥٦	وثائق الميزانية
٥٦	أهداف سياسة المالية العامة وإمكانية استمرارها
٥٩	قواعد المالية العامة
٦٠	الإطار الاقتصادي الكلي
٦٢	تعيين السياسات الجديدة
٦٣	أهم مخاطر المالية العامة
٦٥	عرض الميزانية
٦٥	تصنيف البيانات
٦٨	أهداف البرنامج
٧٠	مؤشرات مركز المالية العامة للحكومة
٧٢	رصيد القطاع العام
٧٣	إجراءات تنفيذ الميزانية
٧٣	النظام المحاسبي
٨٠	المشتريات والتوظيف
٨١	المراجعة الداخلية للحسابات
٨٢	الإدارة الضريبية
٨٢	الإبلاغ ببيانات المالية العامة
٨٣	نتائج عمليات الميزانية والعمليات خارجها
٨٥	الحسابات الختامية
٨٦	نتائج البرامج
٨٧	رابعاً: ضمانات صحة البيانات
٨٧	معايير جودة البيانات
٨٧	بيانات الميزانية
٨٨	الأساس المحاسبي
٩٠	ضمانات جودة البيانات
٩٥	التدقيق العام والمستقل
٩٥	المراجعة المستقلة
٩٨	تقييم توقعات المالية العامة والاقتصاد الكلي
١٠١	مصلحة الإحصاءات الوطنية
	الإطارات
٩	١- المتطلبات الأساسية لشفافية المالية العامة
١٢	٢- أفضل الممارسات في مجال شفافية المالية العامة

	٣- مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن ممارسة السلطات المؤسسية:
٢٣	المبدأ الرابع بشأن الإفصاح والشفافية
٢٤	٤- خصائص القواعد التنظيمية الشفافة
٢٧	٥- قانون الميزانية - ممارسات تقليدية متنوعة
٣٣	٦- المدونة الدولية لقواعد سلوك الموظفين العموميين
٣٥	٧- تقارير الميزانية والمالية العامة
٣٧	٨- الخصوم الاحتمالية والالتزامات بمقتضى السياسة والالتزامات الضمنية
٤١	٩- الإبلاغ بالنفقات الضريبية
٤٢	١٠- أنواع أنشطة شبه المالية العامة
٤٦	١١- تقدير آثار أنشطة شبه المالية العامة على المالية العامة
٤٧	١٢- الميزانيات العمومية الحكومية: بعض القضايا
٥٣	١٣- قانون الميزانية وشفافية المالية العامة
٥٥	١٤- أفضل الممارسات لدى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال شفافية الميزانية
	١٥- إطار الميزانية متوسط الأجل: بعض الدروس المستفادة من تجربة مجموعة
٦١	مختارة من بلدان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
٦٤	١٦- بيان مخاطر المالية العامة
٦٦	١٧- شفافية المالية العامة والمعايير الدولية للإبلاغ المالي والإبلاغ بنتائج الميزانية
٧٤	١٨- ميزانية القطاع العام
	١٩- المبادئ التوجيهية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبات بشأن
٧٥	معايير الرقابة الداخلية
٧٨	٢٠- مراحل السداد والمدفوعات المتأخرة
٨٥	٢١- شفافية المالية العامة ومعايير نشر البيانات
	٢٢- التنبؤ بالإيرادات
	٢٣- إطار جودة البيانات - الأبعاد الرئيسية
٩٩	٢٤- معايير مراجعة الحسابات التي وضعتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبات
١٠٢	٢٥- المبادئ الأساسية للإحصاءات الرسمية الصادرة عن الأمم المتحدة
١٠٣	مسرد المصطلحات
١١١	المراجع
١١٤	مراجع مواقع الإنترنت

المصطلحات والأسماء المختصرة

COFOG	تصنيف وظائف الحكومة
ESA	النظام الأوروبي للحسابات
FSAP	برنامج تقييم القطاع المالي
GAAP	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها
GDDS	النظام العام لنشر البيانات
GFS	إحصاءات مالية الحكومة
INTOSAI	المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (إنتوساي)
IPSAS	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
OECD	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
PSC	لجنة القطاع العام (بالاتحاد الدولي للمحاسبين)
PUMA	الإدارة وممارسة السلطات العامة
ROSC	تقرير مراعاة المعايير والمواثيق
SDDS	المعيار الخاص لنشر البيانات
SNA	نظام الحسابات القومية
UN	الأمم المتحدة
UNCITRAL	لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري الدولي (الأونسترال)

مقدمة

١- أقرت اللجنة المؤقتة لمجلس محافظي صندوق النقد الدولي، في اجتماعها الخمسين الذي عقد في واشنطن في ١٦ إبريل ١٩٩٨، ميثاق الممارسات السليمة في مجال شفافية المالية العامة- إعلان مبادئ. وقد قامت اللجنة بذلك استجابة للإجماع الواضح في الآراء على أن حسن ممارسة السلطات يحتل أهمية حيوية في تحقيق استقرار الاقتصاد الكلي والوصول إلى نمو يتسم بنوعية عالية المستوى، وأن شفافية المالية العامة هي عنصر أساسي من عناصر حسن ممارسة السلطات^١. 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 حسن الاطلاع، وأن يؤدي إلى تحسين فرص الوصول إلى أسواق المال المحلية والدولية وإلى الحد من تواتر الأزمات وشدتها.

٢- وقد نشر الميثاق، ومعه دليل شفافية المالية العامة التوضيحي، واستبيان عن شفافية المالية العامة، وتقرير موجز يستخدم في التقييم الذاتي، في موقع الصندوق الخارجي على شبكة الإنترنت في نوفمبر ١٩٩٨ على هيئة صفحات إلكترونية مخصصة لهذا الموضوع.^٢ ومنذ مايو ١٩٩٩ أصبحت صفحات الإنترنت المخصصة لشفافية المالية العامة جزءاً من موقع على شبكة الإنترنت خاص بالمعايير والمواثيق (*Standards and Codes*).^٣ كما توجد في الموقع الإلكتروني للمعايير والمواثيق وحدات نموذجية لشفافية المالية العامة مستمدة من تقارير مراعاة المعايير والمواثيق (*Reports on the Observance of Standards and Codes*) ("ROSCs") التي تقيم مدى اتساق ممارسات إدارة المالية العامة في عدد من البلدان مع الميثاق^٤. وقد أكدت المناقشات التي جرت مع سلطات بعض البلدان بشأن إعداد تقارير مراعاة المعايير والمواثيق، والاتصالات الأخرى مع أخصائيي سياسة المالية العامة في طائفة من المنظمات الدولية والحكومية ومنظمات القطاع الخاص، فائدة الإطار الذي يوفره الميثاق، والمواد المساندة له، في تحليل مدى شفافية المالية العامة.

٣- بيد أنه استجابة لزيادة التركيز على ضمان تقديم أفضل المعلومات الاقتصادية والمالية المتاحة إلى الصندوق والأسواق، فقد بات واضحاً أنه يتعين إيلاء مزيد من الاهتمام إلى نوعية البيانات في مجال شفافية المالية العامة، وأنه ينبغي معالجة هذا الجانب في الميثاق. وبناء على ذلك، أضيف إلى الميثاق قسم جديد يتضمن الممارسات السليمة المتعلقة تحديداً بنوعية بيانات المالية العامة. وهناك أيضاً ممارسات سليمة جديدة فيما يتعلق

^١ راجع (IMF 1998a).

^٢ نشر مشروع للدليل في موقع الإنترنت في نوفمبر ١٩٩٨، ثم نشرت النسخة الحالية من الدليل بدلا منه في إبريل ١٩٩٩.

^٣ راجع <http://www.imf.org/external/standards/index.htm>.

^٤ أدى إعداد الصيغ النموذجية لشفافية المالية العامة المستمدة من تقارير مراعاة المعايير والمواثيق في مارس ١٩٩٩ إلى انتفاء الحاجة إلى تقرير التقييم الذاتي الموجز، ولذا فقد رفع من موقع الصندوق الخارجي على شبكة الإنترنت.

بالاستقلالية والعلانية في الإدارة الضريبية والإبلاغ بالبيانات المالية للقطاع العام^٥، كما أدخلت تغييرات أخرى على تنظيم الميثاق وصياغته حتى يصبح أكثر وضوحاً. وقد نقح الدليل بحيث يعكس التعديلات التي أدخلت على الميثاق ومن أجل الاستجابة للتعليقات التي وردت بشأن محتوياته التفصيلية وسهولة استخدامه بوجه عام.

٤- ولا يزال التعريف الأصلي لشفافية المالية العامة، الذي يؤكد على إطلاع الجمهور على هيكل القطاع الحكومي ووظائفه، والنوايا التي تستند إليها سياسات المالية العامة، وحسابات القطاع العام، والتوقعات الخاصة بالمالية العامة (Kopits and Craig, 1998) هو الأساس الذي يركز عليه الميثاق^٦، كما أنه لم تطرأ تعديلات كبيرة على مبادئ شفافية المالية العامة الأربعة التالية، التي يقوم عليها الهيكل التنظيمي للميثاق:

- المبدأ العام الأول - وضوح الأدوار والمسؤوليات - يعني بتحديد هيكل القطاع الحكومي ووظائفه، والمسؤوليات داخل الحكومة، والعلاقة بين القطاع الحكومي وباقي قطاعات الاقتصاد.
- المبدأ العام الثاني - إتاحة المعلومات للجمهور - يؤكد على أهمية نشر معلومات شاملة عن المالية العامة في أوقات يتم تحديدها بوضوح.
- المبدأ العام الثالث - علانية إعداد الميزانية وتنفيذها والإبلاغ بنتائجها - ويشمل نوعية المعلومات التي تتاح للجمهور فيما يخص عملية الميزانية.
- المبدأ العام الرابع - ضمانات صحة المعلومات - يعني بجودة بيانات المالية العامة والحاجة إلى التدقيق المستقل لمعلومات المالية العامة.

وقد عدل المبدأ العام الرابع بالمقارنة بالنسخة السابقة للميثاق حيث كان كل التركيز منصبا على توفير ضمانات مستقلة لصحة معلومات المالية العامة عن طريق مراجع حسابات خارجي، وإحدى الهيئات الإحصائية الوطنية، وغير ذلك من الخبراء. وأصبح هذا المبدأ العام الرابع يتناول جانب شفافية المالية العامة على نحو أكثر مباشرة، نظرا لزيادة الاهتمام بنوعية بيانات المالية العامة كما أشرنا آنفا.

٥- وتقابل كل مبدأ من المبادئ العامة مبادئ وممارسات سليمة محددة. وتمثل الممارسات السليمة معيارا لشفافية المالية العامة يعتبر مناسباً لتوفير ضمانات للجمهور ولأسواق رأس المال بوجود صورة كاملة بالقدر

^٥ بعض المصطلحات مطبوعة بخط مائل عند استخدامها لأول مرة، ويرد تعريفها في مسرد المصطلحات.

^٦ تشير عبارة "الميثاق" فيما بعد إلى ميثاق الممارسات السليمة في مجال شفافية المالية العامة في نسخته المعدلة.

الكافي لهيكل الحكومة وماليتها تسمح بإجراء تقييم يمكن التعويل عليه لمدى سلامة مركز المالية العامة في البلد المعني. ولذا صار هذا معيارا ينبغي لمعظم البلدان أن تسعى إلي استيفائه.

٦- وقد روعي عند إعداد الدليل عدد من النقاط: أولاً، إن الميثاق ينفذ على أساس طوعي. ولزيادة الوعي بوجاهة الأساس المنطقي وراء إصدار الميثاق وفهم متطلباته المتعلقة بشفافية المالية العامة، يوضح الدليل بالتفصيل المبادئ والممارسات الواردة في الميثاق. إلا أنه نظراً لتعدد نظم إدارة المالية العامة، فإن الدليل لا يورد توجيهات شاملة حول كيفية تطبيق جميع الممارسات السليمة، وإنما يتضمن بدلاً من ذلك العديد من المراجع عناوين المواقع الإلكترونية على شبكة الإنترنت التي يمكن أن تساعد في التنفيذ العملي للميثاق. ولكن هذا لا يعني أن كثيراً من البلدان سيكون عليها أن تبذل جهداً ملحوظاً وتحتاج إلى وقت طويل كي تحقق مستوى من شفافية المالية العامة يتناسب مع الميثاق.

٧- ثانياً، إن شفافية المالية العامة ليست سوى وجه واحد من أوجه الإدارة السليمة للمالية العامة. وينبغي التمييز بين شفافية المالية العامة وجانبين رئيسيين آخرين هما كفاءة سياسة المالية العامة، وسلامة المالية العامة. ويتعين، كما جاء في مقدمة النسخة الأصلية من الميثاق، الاهتمام بالجوانب الثلاثة جميعاً نظراً لما بينها من ترابط واضح. ولكن الميثاق لا يدعو مباشرة إلى إجراء تغييرات مؤسسية لرفع كفاءة الحكومة وتعزيز سلامة المالية العامة. وبالتالي إذا كانت الحكومة تسعى إلى تحقيق أهداف سياسة المالية العامة باستخدام أموال من خارج الميزانية إلى جانب النفقات الضريبية، أو إذا مارست هيئات غير حكومية تابعة للقطاع العام أنشطة شبه مالية عامة، فإن الميثاق لا يتطلب سوى أن يكون الغرض من مثل هذه التدخلات محدداً بوضوح، وأن يتم الإبلاغ بنتائجها المالية. ولكن من المنتظر أن يؤدي تحقيق الشفافية فيما يتعلق بالأموال الخارجة عن الميزانية والنفقات الضريبية، وأنشطة شبه المالية العامة إلى تقليل الحافز لاستخدامها على نطاق واسع، وبالتالي إلى الاستعاضة عن بعضها بالممارسات التقليدية لإدارة المالية العامة.

٨- ثالثاً، إن تنوع الخلفيات المؤسسية لمعظم البلدان والقيود التي تحد من قدرتها على تحسين إدارة ماليتها العامة هي أمور مسلم بها بوضوح. ولذا فإن الميثاق لا يمثل معياراً لأفضل الممارسات، بل هو مجموعة من الممارسات السليمة التي يمكن لمعظم البلدان تنفيذها خلال الأمد المتوسط إلى الطويل. فضلاً عن ذلك، يسلط الدليل الضوء على نخبة من الممارسات السليمة التي ينبغي أن تحتل بؤرة الاهتمام في البلدان التي توجد بها نظم ضعيفة نسبياً لإدارة المالية العامة. وهذه المتطلبات الأساسية لشفافية المالية العامة، الواردة في الإطار ١، تؤكد على الممارسات السليمة المتعلقة بإبلاغ بيانات المالية العامة وجودة نوعيتها.

٩- وإن كون الميثاق موجهاً إلى مستوى الحكومة العامة، بمعنى أنه يتطلب قيام الحكومة المركزية بتقديم معلومات عن أنشطة الحكومة العامة ومالياتها، ربما يمثل مشكلة بالنسبة لبعض البلدان، وخاصة تلك التي يتعلق ضعف نظم إدارة المالية العامة فيها بعلاقات المالية العامة بين الحكومة المركزية ومستويات الحكومة دون القومية. ولذا فمن المسلم به أن تطبيق الميثاق (والمطلبات الأساسية لشفافية المالية العامة) قد يقتصر بالضرورة في حالات معينة على الحكومة المركزية، على الأقل في بادئ الأمر. كما أن من المعروف أيضاً أن العلاقة الدستورية بين الحكومة المركزية ومستويات الحكومة دون القومية في بضعة بلدان تجعل من غير الملائم للحكومة المركزية أن تقوم بإبلاغ بيانات عن أنشطة الحكومة العامة ومالياتها.

١٠- ويتجاوز الدليل أيضاً حدود الميثاق حين يحدد أفضل الممارسات لشفافية المالية العامة التي ينبغي تطبيقها في الاقتصادات المتقدمة التي استوفت بالفعل شروط المعيار المحدد في الميثاق أو أوشكت على استيفائها. وفي هذا الصدد، أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مجموعة من المبادئ التوجيهية لأفضل الممارسات - أفضل الممارسات لشفافية الميزانية (*OECD Best Practices for Budget Transparency*) - وهي تمثل نقطة بداية مفيدة^٧. وهذه المبادئ التوجيهية الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مستمدة من ملخص لممارسات البلدان الأعضاء في المنظمة. بيد أنها تشمل الكثير مما هو وارد بالفعل في الميثاق. كما أن اقتصار تركيزها على شفافية الميزانية (وليس المالية العامة) وعلى الحكومة المركزية (وليس الحكومة العامة) يجعل نطاق شمولها أضيق من نطاق شمول الميثاق. ومن ثم فإن الإطار ٢ يقترح أفضل الممارسات في جميع المجالات التي يغطيها الميثاق، مع الرجوع إلى المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حيثما كان ذلك مناسباً.

١١- رابعاً، توجد بالفعل في بعض المجالات التي يغطيها الميثاق معايير دولية أعدها صندوق النقد الدولي ومنظمات أخرى. وقد تم التنسيق بين الميثاق والدليل وبين تلك المبادرات الأخرى. وروعي بوجه خاص الاتساق مع الأجزاء المتعلقة ببيانات المالية العامة في معايير نشر البيانات التي حددها صندوق النقد الدولي - المعيار الخاص لنشر البيانات (*SDSS*) والنظام العام لنشر البيانات (*GDDS*)، ومع التعديل المقترح لنظام إحصاءات مالية الحكومة (*GFS*) وميثاق الممارسات السليمة في مجال لشفافية السياسات النقدية والمالية - إعلان مبادئ (ميثاق الشفافية النقدية والمالية) الصادرين عن الصندوق، فيما يتعلق بالصلاحيات بين الحكومة والقطاع المصرفي والمالي^٨. ويسلط الدليل الضوء على المعايير المحاسبية للقطاع العام التي وضعتها لجنة

^٧ راجع (2000) OECD.

^٨ يمكن الاطلاع على المعيار الخاص لنشر البيانات (*SDSS*) والنظام العام لنشر البيانات (*GDDS*) أيضاً في الموقع المخصص للمعايير والمواثيق على شبكة الإنترنت.

القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، كما يأخذ في الحسبان معايير المراجعة التي صدرت تحت رعاية المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبات (إنتوساي).

١٢- وأخيراً، وكما ذكر آنفاً، بدأ إصدار تقييمات لشفافية المالية العامة في شكل وحدات نموذجية لشفافية المالية العامة مستمدة من تقارير مراعاة المعايير والمواثيق. كما أجرى عدد قليل من البلدان تقييمات مستقلة. وتستند مثل هذه التقييمات في المقام الأول على الاستبيانات المستوفاة الخاصة بشفافية المالية العامة. وعلى حين أن الدليل وفر أساساً كافياً يسمح لسلطات البلدان في بعض الحالات بالإجابة على الأسئلة المطروحة كاملة، فقد اقتضى الأمر في حالات أخرى الاستعانة بخبراء لملء الاستبيانات. ومن المرجح أن تصبح مثل هذه المعونة أكثر أهمية عندما يتطلب الأمر رسم خطط عمل لمعالجة أوجه القصور التي قد تكتشف في تقارير مراعاة المعايير والمواثيق، وعند تنفيذ التدابير المدرجة في تلك الخطط. ومن ثم فإن من المعترف به أن تقديم المساعدة الفنية - من صندوق النقد الدولي، أو من منظمات دولية أخرى أو هيئات حكومية ثنائية - هو أحد العناصر الضرورية، رغم وجود الدليل، في إطار الجهود الرامية إلى تعزيز شفافية المالية العامة عن طريق تنفيذ الميثاق.

الإطار ١- المتطلبات الأساسية لشفافية المالية العامة

أولاً - وضوح الأدوار والمسؤوليات

ينبغي تحديد هيكل الحكومة ووظائفها بوضوح. وينبغي نشر جدول مؤسسي يبين هيكل الحكومة وباقي القطاع العام.

وينبغي الارتكاز على ترتيبات واضحة فيما يخص العلاقات بين الحكومة وهيئات القطاع العام غير الحكومية (مثل البنك المركزي، والمؤسسات العامة المالية "Public Financial Institutions"، ومؤسسات الأعمال العامة غير المالية Non-financial Public Enterprises). وينبغي أن تكون الروابط بين عمليات المالية العامة والعمليات النقدية التي يضطلع بها البنك المركزي مستوفية للشروط الواردة في القسمين ١-٢ و ١-٣ من ميثاق الممارسات السليمة في مجال شفافية السياسات المالية والنقدية - إعلان مبادئ. كذلك ينبغي أن تشير التقارير السنوية للمؤسسات العامة المالية ومؤسسات الأعمال العامة غير المالية إلى الخدمات غير التجارية التي تطلب منها الحكومة أداءها. وينبغي السماح بالمراجعة المستقلة لعملية خصخصة الأصول الحكومية.

ثانياً - إتاحة المعلومات للجمهور

وينبغي أن تشمل وثائق الميزانية والحسابات الختامية وغيرها من تقارير المالية العامة الموجهة للجمهور جميع أنشطة الحكومة المركزية داخل الميزانية وخارج الميزانية، كما يجب تقديم بيانات عن المركز المالي العام الموحد للحكومة المركزية. ويتعين تقديم بيانات تفصيلية عن جميع الأموال خارج الميزانية.

وينبغي أن تشمل وثائق الميزانية بيانات تصف طبيعة الخصوم الاحتمالية والنفقات الضريبية وأنشطة شبه المالية العامة للحكومة المركزية ودلالاتها بالنسبة للمالية العامة. وينبغي أن تشير مثل هذه البيانات إلى عرض السياسة العامة من كل اعتماد، ومدته، والمستفيدين المستهدفين منه. وينبغي أيضاً تقديم تحديد كمي للاعتمادات الكبيرة، حيثما كان ذلك ممكناً.

ويتعين أن تنشر الحكومة المركزية معلومات كاملة عن مستوى وتكوين دينها وأصولها المالية.

وفي الحالات التي تكون فيها مستويات الحكومة دون القومية ذات أهمية كبيرة يتعين نشر المركز المجمع لماليتها العامة، والمركز المالي العام الموحد للحكومة العامة. كذلك يجب على مستويات الحكومة دون القومية إبلاغ الجمهور بأنشطتها الخارجة عن الميزانية، وديونها، وأصولها المالية، وخصومها الاحتمالية، ونفقاتها الضريبية، وعن أنشطة شبه المالية العامة للمؤسسات المالية العامة ومؤسسات الأعمال العامة غير المالية الخاضعة لسيطرتها.

وينبغي أن يكون نشر معلومات المالية العامة التزاماً قانونياً على الحكومة.

ثالثاً - علانية إعداد الميزانية وتنفيذها والإبلاغ بنتائجها

ينبغي إعداد الميزانية السنوية وعرضها ضمن إطار اقتصادي كلي شامل ومنسق، مع عرض الافتراضات الأساسية التي تستند إليها الميزانية. وينبغي تقديم هذه المعلومات في وثيقة مرجعية تشكل جزءاً من وثائق الميزانية.

وينبغي الإبلاغ ببيانات الميزانية على أساس إجمالي، مع التمييز بين الإيرادات والمصروفات والتمويل، وتصنيف المصروفات حسب الفئات الاقتصادية والوظيفية والإدارية. ويتعين الإبلاغ ببيانات الأنشطة خارج الميزانية على نفس الأساس. ويتعين إتباع نظام تصنيف إحصاءات مالية الحكومة أو أي نظام تصنيف آخر متعارف عليه على نطاق واسع.

وينبغي أن يكون هناك نظام محاسبي شامل ومتكامل يوفر أساساً يمكن التعويل عليه في تقدير المدفوعات المتأخرة السداد. وينبغي تكميل تقارير المحاسبة النقدية بتقارير مستندة إلى الحسابات عن المبالغ المستحقة السداد من أجل تقدير المتأخرات.

وينبغي أن يعرض على السلطة التشريعية في غضون ثلاثة أشهر من منتصف السنة تقرير عن تطورات الميزانية في منتصف السنة. كما ينبغي نشر تقارير أكثر تواتراً (ربع سنوية على الأقل). ويجب نشر تفاصيل دين الحكومة المركزية وأصولها المالية سنوياً، في غضون ستة أشهر من نهاية السنة المالية.

وينبغي عرض الحسابات الختامية على السلطة التشريعية خلال عام من نهاية السنة المالية. وينبغي النص على نطاق شمول الحسابات الختامية وتوقيت عرضها في قانون الميزانية.

رابعاً- ضمانات صحة المعلومات

ينبغي أن تعكس بيانات الميزانية أحدث اتجاهات للإيرادات والمصروفات، والتطورات الاقتصادية الكلية التي تقوم عليها، مع تعيين التزامات دقيقة التحديد فيما يتعلق بالسياسات. وينبغي تقديم معلومات مختصرة عن الإيرادات المتوقعة والمصروفات المقدره ضمن وثيقة مرجعية تمثل جزءاً من وثائق الميزانية، كما يتعين أن تكون البيانات التفصيلية المساندة متاحة للتدقيق المستقل.

وينبغي أن تشير الميزانية السنوية والحسابات الختامية إلى الأساس المحاسبي المستخدم (الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق) والمعايير المستخدمة في إعداد بيانات الميزانية وعرضها. وينبغي الإشارة إلى المعايير المحاسبية المعترف بها أو المتعارف عليها التي تم اتباعها (مثل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام).

وينبغي أيضاً تقديم ضمانات محددة لجودة بيانات المالية العامة. ويتعين على وجه الخصوص بيان ما إذا كانت البيانات الواردة في تقارير المالية العامة متسقة داخلياً وما إذا كان قد تم مطابقتها بالبيانات ذات الصلة المستمدة من مصادر أخرى. وينبغي مطابقة الحسابات الختامية تماماً مع اعتمادات الميزانية، ومطابقة كل حساب مع تقارير المالية العامة في إطار إحصاءات مالية الحكومة *GFS*. وينبغي مطابقة التغيير في رصيد الدين (والأصول المالية) مع رصيد الميزانية المبلغ به. كذلك ينبغي أن تدرج ضمن وثائق الميزانية وثيقة مرجعية تحلل الفروق بين توقعات الميزانية الخاصة بأهم المجالات الاقتصادية الكلية والمالية العامة وبين النتائج في السنوات الأخيرة. ويتعين أيضاً مطابقة بيانات المالية العامة والبيانات النقدية مطابقة دقيقة، مع استعراض انتباه الجمهور في حينه (في إطار تقارير المراجعة مثلاً) إذا كانت عمليات المطابقة ضعيفة. هذا وينبغي للبلدان أن تبادر بالمشاركة في النظام العام لنشر البيانات *GDDS*.

وينبغي أن تتولى هيئة مراجعة وطنية، أو منظمة أخرى في حكمها، تكون مستقلة عن السلطة التنفيذية، تقارير إلى السلطة التشريعية والجمهور في الوقت المناسب عن السلامة المالية لحسابات الحكومة. وينبغي إنشاء مثل هذه الهيئة بمقتضى القانون. كما ينبغي أن تكون هناك آليات لضمان اتخاذ إجراءات علاجية إزاء ما تكشف عنه تقارير المراجعة الخارجية من نتائج سلبية.

الإطار ٢- أفضل الممارسات في مجال شفافية المالية العامة

أولاً- وضوح الأدوار والمسؤوليات

ينبغي التقيد تماما بتعاريف القطاعات الاقتصادية الواردة في نظام الحسابات القومية (SNA).

يتعين على المؤسسات المالية العامة ومؤسسات الأعمال العامة غير المالية مراعاة متطلبات الإفصاح والشفافية ذات الصلة الواردة في المبدأ الرابع من مبادئ ممارسة السلطات المؤسسية الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

ينبغي أن تنفذ تنفيذًا كاملاً توصيات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن سياسات الإصلاح التنظيمي المتعلقة بشفافية اللوائح التنظيمية.

ينبغي مراعاة أخلاقيات الإدارة في القطاع العام الواردة في مبادئ الإدارة وممارسة السلطات العامة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD-PUMA).

ثانياً- إتاحة المعلومات للجمهور

ينبغي أن تتضمن وثائق الميزانية عرضاً للتوقعات المجمعة للمالية العامة في فترة الخمس-عشر سنوات التالية.

ينبغي الإفصاح عن الخصوم الاحتمالية في الميزانية السنوية وتقرير نصف العام الذي يرفع إلى السلطة التشريعية، والحسابات الختامية؛ وينبغي تصنيفها حسب الفئات، والإفصاح عن الطلبات السابق توجيهها إلى الحكومة للوفاء بالخصوم الاحتمالية (البند ٦-٢ من دليل *OECD Best Practices for Budget Transparency*).

ينبغي عرض التكلفة التقديرية لجميع بنود النفقات الضريبية ضمن وثائق الميزانية. وينبغي قدر المستطاع الجمع بين مناقشة النفقات الضريبية والنفقات العامة (البند ٢٢ من دليل *OECD Best Practices for Budget Transparency*). كذلك ينبغي أن تتضمن بيانات الإبلاغ بأنشطة شبه المالية العامة تقديرات كمية لدلالاتها بالنسبة للمالية العامة، مع تقديم معلومات عن أساس التقدير الكلي.

ينبغي استيفاء متطلبات المعيار الخاص لنشر البيانات فيما يتعلق بتقديم المعلومات عن دين الحكومة المركزية والالتزامات السابق التعهد بها في الجداول الزمنية التي تتضمن تواريخ نشر البيانات مقدماً.

ينبغي إما إعداد بيانات شاملة عن المالية العامة مصنفة حسب جميع مستويات الحكومة باستخدام تصنيف موحد وعرض للمركز المالي العام الموحد للحكومة العامة مع الميزانية السنوية للحكومة المركزية، أو أن تراعى مستويات الحكومة دون القومية التي تعتبر هيئات مالية عامة مستقلة نفس مستوى شفافية المالية العامة الذي تراعيه الحكومة المركزية.

ينبغي أن يشترط القانون إتاحة طائفة واسعة من معلومات المالية العامة للجمهور (بما في ذلك وثائق السياسات الرسمية) مع بيان الاستثناءات بوضوح وتحديد مبرراتها.

ثالثاً- علانية إعداد الميزانية وتنفيذها والإبلاغ بنتائجها

عرض تقدير سابق على الميزانية قبل تاريخ عرض الميزانية السنوية بشهر على الأكثر، مع بيان نوايا الحكومة الاقتصادية والمالية العامة في المدى المتوسط، وإبراز مجموع الإيرادات ومجموع المصروفات، والفائض أو العجز، والدين (البند ٢-١ من دليل *OECD Best Practices for Budget Transparency*). وعرض مشروع الميزانية على السلطة التشريعية قبل بداية السنة المالية بثلاثة أشهر على الأقل، واعتماد الميزانية قبل بداية السنة المالية (البند ١-١ من دليل *OECD Best Practices for Budget Transparency*).

وينبغي نشر تقرير طويل الأجل يتضمن تقديرا لمدى إمكانية استمرار سياسات المالية العامة الجارية كل خمس سنوات (البند ٧-١ من دليل *OECD Best Practices for Budget Transparency*).

ينبغي نشر إطار شامل للميزانية المتجددة متوسطة الأجل باعتباره أحد الأسس الرئيسية لإدارة المالية العامة.

ينبغي أن يتاح للجمهور الإطلاع على الآثار المالية العامة التقديرية لجميع التشريعات المقترحة من الحكومة المركزية، بما في ذلك ما يترتب عليها من تكاليف بالنسبة لمستويات الحكومة دون القومية.

ينبغي أن يدرج ضمن وثائق الميزانية بيان بالمخاطر التي تتعرض لها المالية العامة كأساس لتقييم إمكانية الاعتماد على الميزانية كمؤشر لنتائج المالية العامة المرجح تحققها.

ينبغي تصنيف المعاملات حسب الأنشطة أو المخرجات وحسب البرامج أو النتائج. وينبغي أن تشمل وثائق الميزانية معلومات أداء تفصيلية مالية وغير مالية عن جميع المخرجات/ الأنشطة والبرامج/ النتائج، مع بيانات مقارنة عن السنة السابقة.

ينبغي أن يكون النظام المحاسبي قادرا على المحاسبة والإبلاغ على أساس الاستحقاق، وعلى إنتاج تقارير على أساس نقدي.

ينبغي عرض تقرير منتصف السنة الخاص بالميزانية على السلطة التشريعية في غضون ستة أسابيع من منتصف السنة (البند ٤-١ من دليل *OECD Best Practices for Budget Transparency*).

ينبغي نشر تقرير شهري عن الميزانية في موعد أقصاه نهاية الشهر التالي.

ينبغي الإبلاغ كل ربع سنة عن دين الحكومة المركزية (وتوقعات خدمة الدين) في موعد أقصاه نهاية ربع السنة التالي.

ينبغي تقديم معلومات يمكن التعويل عليها عن نتائج المالية العامة للحكومة العامة في غضون اثني عشر شهرا من نهاية السنة.

ينبغي عرض الحسابات الختامية على السلطة التشريعية في غضون ستة أشهر من نهاية السنة المالية.

ينبغي إجراء مراجعة مستقلة للنتائج المتحققة بالقياس إلى جميع أهداف الأداء وعرضها على السلطة التشريعية في غضون ستة أشهر من نهاية السنة المالية.

رابعا- ضمانات صحة المعلومات

ينبغي وضع آليات تكفل علانية عملية إرساء المعايير الخاصة بالمحاسبة الحكومية وإبلاغ المعلومات المالية، كما تكفل استقلالها عن الحكومة.

ينبغي مطابقة توقعات ونواتج المالية العامة وتحليل جميع الفروق الملحوظة.

ينبغي أن تقوم هيئة مراجعة وطنية، أو ما في حكمها، بعرض تقرير على السلطة التشريعية والجمهور بشأن جميع الأمور المتعلقة بسلامة سياسات المالية العامة وشفافيتها.

ينبغي إقامة آليات مؤسسية تقدم للجمهور ضمانات مستقلة تكفل ارتفاع جودة توقعات الاقتصاد الكلي والمالية العامة.

أولاً- وضوح الأدوار والمسؤوليات

١٣- يعد التحديد الواضح لأدوار ومسؤوليات الحكومة وبقية القطاع العام عاملاً أساسياً في تحقيق شفافية المالية العامة، من حيث أنه يوفر أساساً يسمح بتحديد المسؤولية عن تصميم سياسة المالية العامة وتنفيذها. وتتعلق المبادئ والممارسات في هذا الصدد بنطاق القطاع الحكومي وإطار إدارة المالية العامة.

نطاق القطاع الحكومي

١-١ 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.

١٤- ويتضمن الميثاق عدة ممارسات سليمة بشأن: (١) هيكل القطاع الحكومي ووظائفه، و(٢) توزيع المسؤوليات داخل القطاع الحكومي، و(٣) تنسيق الأنشطة الحكومية وإدارتها، و(٤) العلاقات بين القطاع الحكومي وباقي القطاع العام، و(٥) مشاركة الحكومة في القطاع الخاص.

هيكل القطاع الحكومي ووظائفه

١-١-١ ينبغي تحديد هيكل القطاع الحكومي ووظائفه بوضوح.

١٥- وهذا شرط أساسي من شروط شفافية المالية العامة. ويرد تعريف قطاع الحكومة العامة في نظام الحسابات القومية لعام ١٩٩٣ الصادر عن الأمم المتحدة، وفي دليل إحصاءات مالية الحكومة الحالي (GFS)^٩. ويضم هذا القطاع جميع المؤسسات التي تؤدي وظائف تضطلع بها الحكومة، كمنشآت رئيسية. ومن ثم فإن القطاع ينبغي أن يشمل جميع الوحدات الحكومية على المستوى القومي ودون القومي، بما في ذلك الأموال

^٩ راجع IMF (1986). وهناك بعض الاختلافات بين نظام الحسابات القومية ودليل إحصاءات مالية الحكومة، بيد أن النسخة المعدلة من دليل إحصاءات مالية الحكومة سوف تتسق مع نظام الحسابات القومية. ويتوقع أن تكون النسخة المعدلة جاهزة للتوزيع في منتصف عام ٢٠٠١. ورشما يتم ذلك تم نشر نسخة معدلة من مشروع الدليل في الموقع الخارجي لصندوق النقد الدولي على شبكة الإنترنت لإبداء التعليقات عليه. راجع

<http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/index.htm>

خارج الميزانية، وكذلك جميع المؤسسات غير الهادفة للربح التي تقدم أساسا خدمات غير سوقية وتخضع لسيطرة وحدات حكومية وتحصل على التمويل منها بصفة رئيسية^{١٠}.

١٦- يعد تعيين حدود الحكومة والقطاع العام مهمة معقدة، ويمثل تحديا لبلدان التحول الاقتصادي بوجه خاص. وللعمل على تحقيق قدر من الوضوح في وصف هيكل القطاع الحكومي، فإن أحد الشروط الأساسية لشفافية المالية العامة أن يتم نشر جدول مؤسسي يبين هيكل الحكومة وباقي القطاع العام. وتوجد مثل هذه الجداول فيما يخص معظم البلدان في الكتاب السنوي لإحصاءات مالية الحكومة الذي يصدره الصندوق، ولكنها ليست شاملة أو حديثة. ويمكن بجهد بسيط نسبيا تحديث تلك الجداول. ومن أمثلة الممارسات السليمة في تعيين حدود الحكومة تطبيق النظام الأوروبي للحسابات لعام ١٩٩٥ (ESA) على الإحصاءات الاقتصادية في بلدان الاتحاد الأوروبي^{١١}. وأفضل ممارسة في هذا المجال هي ضرورة التقيد التام بتعاريف القطاعات الاقتصادية الواردة في نظام الحسابات القومية.

١٧- ووظائف الحكومة هي الوظائف المتعلقة بتنفيذ السياسة العامة عن طريق تقديم خدمات غير سوقية، وإعادة توزيع الدخل والثروات، وهي تمويل أساسا من الضرائب وغيرها من الجبايات الإلزامية المفروضة على القطاعات غير الحكومية. ويساعد الفصل بين هذه الوظائف والأنشطة النقدية والتجارية التي تضطلع بها الحكومة على التحديد الواضح للمسؤولية عن تسيير تلك الأنشطة شديدة التباين، ويسهل تقييم الأثر الاقتصادي الكلي لأنشطة المالية العامة الحكومية. ورغم أن الميثاق يشترط وضوح الأدوار والمسؤوليات، فإن السؤال المطروح في مجال السياسات حول ما إذا كان ينبغي للحكومة أن تضطلع بأنشطة تجارية، وإلى أي مدى، يتجاوز حدود الشفافية ولم يشمل البحث؛ كما أنه ليس هناك تحييد لأي شكل معين من أشكال الفصل المؤسسي بين الأنشطة التجارية وغير التجارية للحكومة (أو القطاع العام).

١٨- تعد جميع وظائف الحكومة أنشطة مالية عامة. بيد أن بعض أنشطة المالية العامة تقوم بها هيئات غير حكومية تابعة للقطاع العام نشاطها الرئيسي نقدي أو تجاري. ويطلق على هذه الأنشطة تعبير أنشطة شبه المالية العامة لبيان أنها ليست هي الأنشطة الرئيسية للهيئات التي تقوم بها، وأن آثارها من حيث المالية العامة لا تنعكس عادة في تقارير المالية العامة الخاصة بالحكومة العامة (كما يحدث مثلا حينما يتم تعويض المؤسسة التجارية أو النقدية تعويضا كاملا من ميزانية الحكومة المركزية عن قيامها بنشاط شبه مالي عام). ولذا فإن من السمات الأساسية لشفافية المالية العامة علانية تسيير جميع أنشطة المالية العامة، بغض النظر عن الجهة التي

^{١٠} راجع الفصل الثاني من دليل إحصاءات مالية الحكومة الحالي، نطاق تغطية نظام إحصاءات مالية الحكومة، للإطلاع على مناقشة مفصلة لتعريف الحكومة العامة.

^{١١} تم التوفيق بين النظام الأوروبي للحسابات ونظام الحسابات القومية. راجع: <http://www.europa.eu.int/comm/eurostat/>.

تقوم بها. ولهذا السبب، ومن أجل تحديد المسؤوليات بوضوح، فإن من الأهمية بمكان التمييز بين الحكومة والبنك المركزي والمؤسسات العامة المالية ومؤسسات الأعمال العامة غير المالية^{١٢}. وفي حالة قيام البنك المركزي والمؤسسات العامة المالية ومؤسسات الأعمال العامة غير المالية بأنشطة شبه مالية عامة واسعة النطاق، فإنه يتعين بيان ذلك في تقارير المالية العامة التي تشمل القطاع العام^{١٣}.

توزيع المسؤوليات داخل القطاع الحكومي

٢-١-١ يجب أن يتم بشكل واضح توزيع المسؤوليات بين مختلف مستويات الحكومة، وكذلك توزيعها بين السلطات التنفيذية والتشريعية والقضائية.

١٩- وتقتضي الشفافية وضع حدود فاصلة واضحة بين الأدوار المختلفة داخل القطاع الحكومي. ومن الضروري على المستوى الأعم تحديد توزيع الصلاحيات الضريبية ومسؤوليات الإنفاق بين مختلف مستويات الحكومة وتحديد دور السلطين التنفيذية والتشريعية فيما يتعلق بالمالية العامة على كل مستوى من تلك المستويات. وعادة ما يتم ذلك في إطار القانون الدستوري.

مستويات الحكومة المختلفة

٢٠- تتفاوت العلاقة بين مستويات الحكومة المختلفة تفاوتاً كبيراً بين البلدان، بدءاً من الاتحادات الفيدرالية التي تتمتع فيها الولايات أو المقاطعات المختلفة بسلطات كبيرة، ومروراً بالهيكل الاتحادية ذات الحكومة المركزية القوية، وانتهاءً بأشكال الحكومة الأحادية. وتتفاوت التوزيعات الدقيقة للصلاحيات الضريبية ومسؤوليات الإنفاق تبعاً لذلك. وتتطلب شفافية المالية العامة أن تكون تلك الصلاحيات والمسؤوليات قائمة على مبادئ مستقرة أو صيغ متفق عليها أو كليهما معاً، وأن يتم النص عليها بوضوح^{١٤}. كذلك يتعين ممارسة تلك الصلاحيات والمسؤوليات بطريقة علنية ومنسقة. وغالباً ما تزداد المصاعب التي تعترض عملية تحديد علاقات واضحة بين الجهات الحكومية المختلفة في مجال المالية العامة في البلدان الأكبر والأكثر وتنوعاً، وخصوصاً

^{١٢} لا تشمل الإشارات إلى المؤسسات المالية العامة البنك المركزي سواء في الميثاق أو فيما يلي من الدليل ونظراً لما للبنك المركزي من أهمية خاصة في تحليل المالية العامة، فمن الأهمية بمكان التمييز بوضوح بينه وبين المؤسسات المالية العامة الأخرى.

^{١٣} راجع الفقرة ١٢٦ للإطلاع على مزيد من الشرح لموضوع الإبلاغ عن المالية العامة للقطاع العام.

^{١٤} غير أن إطار العمل الحكومي بين جهاته المختلفة لا ينبغي أن يفتقر للمرونة بشكل يحد من فعالية إدارة الحكومة المركزية للاقتصاد الكلي.

تلك التي تمر بعملية تحول اقتصادي أو سياسي. بيد أن عددا من تلك البلدان يسعى إلى التغلب على تلك المصاعب^{١٥}.

دور كل من السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية والسلطة القضائية

٢١- يتم تحديد العلاقات بين مختلف السلطات الحكومية على أعلى المستويات السياسية والقانونية، حيث تختلف اختلافا كبيرا من بلد إلى آخر، كما أنها تتعرض للتغيير في أحيان كثيرة تبعا لتطور النظم السياسية والإدارية. ويوضح عدد من الدراسات الحديثة التأثير المهم للمؤسسات المعنية بالميزانية على نتائج المالية العامة.^{١٦} ولا يدعو الميثاق إلى هيكل حكومي معين يفي باحتياجات إدارة المالية العامة، بل يقترح فقط ضرورة تحديد أدوار مختلف سلطات الحكومة بوضوح فيما يتعلق بإدارة المالية. فعلى سبيل المثال، هناك حاجة إلى الوضوح فيما يتعلق بسلطة الجهاز التنفيذي في إدارة سياسة المالية العامة في حالة ما إذا كانت ميزانية السنة المالية لم تعتمد من السلطة التشريعية قبل بدء السنة المالية المرتبطة بها. كما أن من الأهمية بمكان قيام السلطتين التشريعية والقضائية بدور نشط في تأمين إتاحة معلومات المالية العامة وصحتها^{١٧}. إذ ينبغي -على سبيل المثال- أن تكون هناك لجنة نشطة من لجان المجلس التشريعي تشرف على تسيير سياسة المالية العامة، وتسهيل مساهمة المجتمع المدني في المداولات الخاصة بالميزانية (عن طريق تلقي اقتراحات الجمهور مثلا). وفيما يتعلق بالسلطة القضائية، ينبغي تمكين ممولي الضرائب من الطعن في قانونية الضرائب عن طريق الالتجاء إلى المحاكم. والقاعدة هي أن يكون تعيين المسؤولين فيما يخص المالية العامة متضمنا في القانون الدستوري أو الإداري. وحيث أن تلك العلاقات قد تكون حديثة العهد أو عرضة للتغير، فإنه يتعين إعطاء أولوية قصوى لإزالة أي لبس عند نشوئه.

تتسيق الأنشطة الحكومية وإدارتها

١-٣-١ يجب وضع آليات واضحة لتنسيق وإدارة الأنشطة التي تتم داخل الميزانية وخارجها.

^{١٥} وضعت **موزامبيق** مؤخرا إطارا مؤسسيا جديدا للعلاقات بين مستويات الحكومة المختلفة يقوم على قواعد واضحة وبسيطة نسبيا. راجع تقرير مراجعة المعايير والمواثيق الخاص بموزامبيق، نموذج شفافية المالية العامة (Fiscal Transparency Module) الفقرة ٥. بموقع الإنترنت <http://www.imf.org/external/np/rosc/moz/index.htm>.

^{١٦} راجع على سبيل المثال (Alesina and Perotti (1995), and Stein, Talvi, and Grisanti (1992), von Hagen (1998)، إذ تشير هذه الدراسات إلى تحسن أداء المالية العامة في أوروبا وأمريكا اللاتينية بفضل إجراءات الميزانية التي تجعل الصلاحيات مركزة في السلطة التنفيذية (وداخل السلطة التنفيذية في وزارة المالية)، وتتم بقدر أكبر من الشفافية.

^{١٧} بيد أن الميثاق لا يحدد ما إذا كان ينبغي أن تكون للسلطة التشريعية صلاحية تعديل الميزانية المعروضة من السلطة التنفيذية، فذلك يتجاوز موضوع الشفافية. راجع (Alesina and Perotti, (1999)، للاطلاع على مناقشة لآثار الصلاحيات التشريعية المختلفة لتعديل الميزانية.

٢٢- تعد قضية تنظيم المسؤوليات فيما بين الوزارات المركزية (مثل وزارات المالية والاقتصاد والتخطيط) والوزارات التي تتولى الإنفاق من بين القضايا الرئيسية. وتعالج البلدان هذه القضية بطرق مختلفة. ففي البلدان التي اعتادت تخطيط التنمية أو التخطيط المركزي، توزع مسؤوليات إدارة المالية العامة فيما بين وزارة المالية (المسؤولة عن الميزانية الجارية) ووزارة الاقتصاد أو التخطيط (المسؤولة عن الميزانية الرأسمالية أو ميزانية التنمية)^{١٨}. وتوزع بلدان أخرى المسؤوليات بجعل وزارات أو إدارات معينة مسؤولة عن وظائف مختلفة في إدارة المالية العامة (مثل سياسة المالية العامة على صعيد الاقتصاد الكلي والميزانية، والمحاسبة). كذلك تختلف البلدان فيما بينها من حيث النفوذ النسبي للوزارات المركزية والوزارات التي تتولى الإنفاق. وليس هناك نموذج لهيكل تنظيمي يطبق في جميع الحالات. بيد أن ضمان الرقابة الكافية على المالية العامة يقتضي تحديد كيفية توزيع المسؤوليات في إدارتها^{١٩}.

٢٣- كذلك تعتبر الطريقة التي يتم بها تعريف "الميزانية" أمراً حاسماً. ففي بعض البلدان يقتصر مفهوم الميزانية على التقديرات الخاصة بالاعتمادات السنوية للأموال التي تخصصها السلطة التشريعية. غير أن هذا المفهوم قد لا يعبر إلا عن نسبة ضئيلة من معاملات المالية العامة ككل. ذلك أن أنواعاً عديدة من العمليات قد تتم خارج حدود عملية تخصيص الاعتمادات السنوية، ومن ثم تسمى عمليات خارج الميزانية، كما أن بعض الأموال الخارجة عن الميزانية (مثل أموال الضمان الاجتماعي) منفصلة عن المال العام للحكومة. وكثيراً ما تتم تحويلات من أموال الميزانية إلى الأموال خارج الميزانية، وتتعرض الميزانية للخطر إذا ما كانت إيرادات الأموال خارج الميزانية أقل أو كانت مصروفاتها أعلى مما كان متوقعاً. وقد أنشأت بعض البلدان صناديق للأموال خارج الميزانية توجه إليها حصيلة الضرائب المخصصة لها. وعلى الرغم من أنه قد تكون هناك أسباب وجيهة لإنشاء بعض الصناديق خارج الميزانية، وتخصيص إيرادات لها، فإن الإفراط في استخدام مثل هذه الترتيبات يمكن أن يقلل الشفافية (ويحد أيضاً من الرقابة على سياسة المالية العامة ومن مرونتها)^{٢٠}. ولذا فمن الأهمية بمكان أن تخضع الأموال خارج الميزانية لنفس الدرجة من الانضباط التي تخضع لها اعتمادات الميزانية. كذلك يتعين وضع قواعد ونظم للمساءلة عن إدارة صناديق الاعتمادات خارج الميزانية، وعمليات المحاسبة والمراجعة المتعلقة بها.

^{١٨} راجع الفقرة ١٠٨ للإطلاع على مناقشة للحاجة إلى دمج الميزانية الرأسمالية والميزانية الجارية.

^{١٩} ترد مناقشة لإطار إدارة المالية العامة في الفقرتين ٤٠ و ٤١.

^{٢٠} من الشائع توجيه إيرادات الضرائب المخصصة إلى صناديق خارج الميزانية حينما يكون هناك ارتباط قوي بين الضرائب والمنافع. وقد يؤدي التركيز على هذا الارتباط إلى تقبل الضرائب المخصصة بسهولة أكثر من تقبل الضرائب العادية. كذلك فإن الأنشطة التي تنفذ من خلال الأموال خارج الميزانية ينبغي في معظم الأحيان أن تكون أقل تأثيراً بالاعتبارات قصيرة الأجل التي تؤثر في الميزانية، بل إنه يجوز إخضاعها لتشريع منفصل. ويتسم الضمان الاجتماعي بهذه الخصائص.

٢٤- وليس من غير المألوف أن يسمح للهيئات الحكومية بأن تتفق مباشرة من إيرادات الرسوم والمصروفات التي تتلقاها (مثل رسوم ومصروفات المستشفيات التي تستخدمها إدارة الشؤون الصحية دون أن تحولها أولاً إلى الأموال العامة للحكومة). وفي عدد من بلدان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية يزداد اللجوء إلى رسوم الاستخدام التي تحصل ممن يستفيدون من الخدمات كجزء من آليات الرقابة والحوافز لمديري هذه الهيئات. ومع ذلك فمن الضروري تسجيل مثل هذه الترتيبات بأرقام إجمالية والإبلاغ بها في كل من وثائق الميزانية (في صورة مجمعة) وبالتفصيل في التقارير السنوية للجهات المعنية، بحيث يتاح تحديد النطاق الكامل للأنشطة الحكومية بشكل ملائم.

٢٥- وفي كثير من البلدان النامية تطرح العلاقة بين الميزانية المحلية والنفقات الممولة من الخارج بعض قضايا الشفافية. والواقع أن وجود عمليات منفصلة غير شفافة لتحديد حجم وتخصيص الإيرادات الخارجية وغيرها من إيرادات الميزانية يسبب في أحيان كثيرة عدداً من مشكلات الرقابة المالية. والطريقة المثلى لتحقيق الشفافية هي إدماج المصروفات الممولة من الخارج في عملية اتخاذ قرارات الميزانية والإبلاغ بها^{٢١}.

٢٦- وثمة مسألة أكثر عمومية هي أن جميع أنشطة المالية العامة ينبغي أن تخضع للمراجعة وتحديد الأولويات باعتبارها جزءاً من عملية الميزانية^{٢٢}. وينبغي أن تكون أيضاً متاحة للفحص من قبل السلطة التشريعية والجمهور. ويتعين تطبيق هذا الشرط حتى مع الأموال الخارجة عن الميزانية التي تدار بشكل مستقل وبموجب نص تشريعي منفصل.

العلاقات بين الحكومة وباقي القطاع العام

١-١-٤ ينبغي أن تكون العلاقات بين الحكومة وهيئات القطاع العام غير الحكومية (أي البنك المركزي والمؤسسات العامة المالية، ومؤسسات الأعمال العامة غير المالية) قائمة على ترتيبات واضحة.

٢٧- وهذا شرط أساسي من شروط شفافية المالية العامة. وينبغي بوجه عام أن تقوم الحكومة العامة أو هيئات القطاع العام خارج نطاق الحكومة بتنفيذ مسؤوليات المالية العامة بمقتضى ترتيبات محددة وصريحة. إذ أن هذا يحد من خطر الاضطرار إلى تقديم دعم مالي لمثل تلك الهيئات عندما تضعف مراكزها المالية بصورة

^{٢١} ثمة مناقشة أكثر استفاضة لموضوع الإبلاغ بالمعاملات الممولة من موارد خارجية في الفقرتين ١٣٦ و١٣٧.

^{٢٢} أو عن طريق مراجعات أكثر امتداداً ترتبط بأهداف الميزانية على المدى المتوسط أو إمكانية الاستمرار على المدى الأطول.

غير متوقعة نتيجة لاضطرابها إلى تحقيق أهداف سياسة المالية العامة. ويترتب على ذلك أنه يتعين في حالة قيام الحكومة بوظائف مصرفية أو تجارية أن تتسم تلك الأنشطة هي أيضا بالشفافية.

الحكومة العامة والبنك المركزي

٢٨- تتمثل المسؤولية الرئيسية للبنك المركزي في تحقيق الأهداف النقدية. وثمة اتجاه متزايد إلى تحديد مسؤوليات البنك المركزي على نحو يكفل له أكبر قدر ممكن من الاستقلالية في إطار يضمن المساءلة على النحو المناسب^{٢٤}. وفي كثير من البلدان تشدد القوانين الخاصة بالبنك المركزي على استقلالية البنك في إدارة عملياته وتمنع أو تحد من قيامه بالتمويل المباشر لعجز المالية العامة^{٢٥}.

٢٩- بيد أننا نجد في بعض الدول أن عددا من الأنشطة التي تقوم بها البنوك المركزية تتسم بطابع شبه المالية العامة. وقد تتطوي تلك الأنشطة على عمليات تتعلق بإدارة النظام المالي (مثل الإقراض المدعم والائتمان الموجه) أو نظام سعر الصرف (مثل تعدد أسعار الصرف وودائع الاستيراد)^{٢٦}. ومن الممكن للحكومات أن تستخدم مثل هذه العمليات كبديل للإجراءات المباشرة في مجال المالية العامة، وهي تحدث نفس الآثار الاقتصادية للإجراءات المباشرة في أية جهة من جهات القطاع العام تستخدم فيها. ومن البديهي أنها ينبغي أن توضع في الاعتبار عند تقييم المركز الكلي للمالية العامة^{٢٧}. ومن الشروط الأساسية لشفافية المالية العامة أيضا أن تستوفي الروابط بين عمليات المالية العامة والعمليات النقدية التي يضطلع بها البنك المركزي الشروط الواردة في القسمين ٢-١ و ٣-١ من ميثاق الشفافية النقدية والمالية^{٢٨}.

^{٢٤} في السويد لا يضطلع البنك المركزي بأية أنشطة شبه مالية عامة، واستقلالته مكفولة بمقتضى التعديلات التي أدخلت عام ١٩٩٧ على قانون البنك المركزي السويدي. راجع تقرير مراعاة المعايير والمواثيق الخاص بالسويد، نموذج شفافية المالية العامة، الفقرة ٥ بصفحة الإنترنت <http://www.imf.org/external/np/rosc/swe/index.htm>. كما أن قانون البنك المركزي الكوري يحظر على بنك كوريا التمويل المباشر لعجز المالية العامة. راجع تقرير مراعاة المعايير والمواثيق الخاص بجمهورية كوريا، الفقرة ٦ بصفحة الإنترنت <http://www.imf.org/external/np/rosc/kor/index.htm>.

^{٢٥} وإن كان لا يزال من الممكن للبنك المركزي أن يشتري أوراقا مالية حكومية في السوق الحرة أو أن يؤثر في الطلب على مثل هذه الأوراق بوسائل أخرى (كاشتراط استخدامها في استيفاء شروط الاحتياطي الإلزامي).

^{٢٦} يتضمن الإطار ١٠ قائمة أكثر اكتمالا بمختلف أنواع أنشطة شبه المالية العامة.

^{٢٧} تتضمن الفقرات ٧٠-٧٧ مناقشة لمسألة الإبلاغ بأنشطة شبه المالية العامة، كما يتضمن الإطار ١٨ مناقشة لكيفية إدراجها في تقديرات المركز الكلي للمالية العامة.

^{٢٨} للإطلاع على مناقشة تفصيلية راجع <http://www.imf.org/external/np/mae/mft/index.htm>.

الحكومة العامة والمؤسسات العامة المالية

٣٠- على الرغم من تزايد خصخصة البنوك المملوكة للدولة، فإنها لا تزال تشكل جزءاً رئيسياً من القطاع المصرفي في كثير من الاقتصادات النامية^{٢٩}. وكثيراً ما تنشأ المؤسسات العامة المالية لتقديم مساعدات لها طابع شبه المالية العامة، مثل بنوك التنمية التي تمنح قروضا لقطاعات معينة بأسعار فائدة تقل عن أسعار السوق. كذلك تستخدم الحكومات المؤسسات العامة المالية على أساس يتسم بالطابع المخصص على نحو أوضح لتقديم مساعدات لها طابع شبه المالية العامة، وذلك مثلاً عن طريق توجيهات للإقراض في إطار السياسات المتبعة. ومن الشروط الأساسية لشفافية المالية العامة أن تشير التقارير السنوية للمؤسسات العامة المالية الخدمات غير التجارية التي تطلب منها الحكومة تقديمها.

الحكومة العامة ومؤسسات الأعمال العامة غير المالية

٣١- ومن الشروط الأساسية لشفافية المالية العامة أيضاً أن تشير التقارير السنوية لمؤسسات الأعمال العامة غير المالية الخدمات غير التجارية التي تطلب الحكومة منها تقديمها. وتقدم مؤسسات الأعمال العامة غير المالية في كثير من البلدان خدمات غير تجارية، تتقاضى مقابلها عادة أسعاراً تقل عن مستوى استرداد التكلفة (مثل تزويد المستهلكين في المناطق الريفية بالكهرباء بأسعار أقل من التكلفة). كما يشترط على مؤسسات الأعمال العامة غير المالية في عدد من البلدان تقديم بعض الخدمات الاجتماعية. وقد تمول هذه الأنشطة غير التجارية من خلال الإعانات التعويضية المتبادلة بين فئات المستهلكين المختلفة و/أو بتحمل خسائر ممولة من الميزانية أو عن طريق الاقتراض. وفي بعض الحالات تفرض مؤسسات عامة غير مالية معينة أسعاراً مبالغاً فيها، ثم تقوم بتحويل الأرباح فوق العادية المتحققة إلى مؤسسات أخرى أو إلى الميزانية. ويؤدي هذا إلى الخلط بين مسؤوليات الحكومة في مجال المالية العامة، ويجعل العلاقات بين الحكومة ومؤسسات الأعمال العامة غير المالية تفتقر إلى الشفافية، ويسبب صعوبات في مساءلة مديري تلك المؤسسات عن أفعالها.

٣٢- والممارسة المثلى في هذا المجال هي مراعاة كل من المؤسسات العامة المالية ومؤسسات الأعمال العامة غير المالية لاشتراطات الإفصاح والشفافية ذات الصلة الواردة في المبدأ الرابع من مبادئ ممارسة السلطات المؤسسية الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (*OECD Principles of Corporate Governance*)، وهي اشتراطات يوضحها الإطار ٣ فيما بعد. بيد أن قلة من البلدان تتحرك أيضاً في اتجاه مختلف، حيث تتعاقد الحكومة مع مؤسسة أعمال عامة غير مالية على تقديم خدمة غير تجارية مقابل تحويل

^{٢٩} راجع (Goldstein, 1997).

صريح من الميزانية لمبلغ يعكس السعر الذي تريد الحكومة دفعه مقابل الخدمة^{٣٠}. ويمكن أيضا الاتفاق مع المؤسسات العامة المالية على إبرام عقود مماثلة.

٣٣- وقد تنشأ أيضا مخاوف جدية بشأن طريقة خصخصة المؤسسات العامة المالية ومؤسسات الأعمال العامة غير المالية. فينبغي أن تتم الخصخصة بشكل علني إلى الحد الذي يتفق مع اعتبارات التسويق السليم. ومن الشروط الأساسية لشفافية المالية العامة أن تكون خصخصة الأصول الحكومية خاضعة لمراجعة مستقلة (من قبل هيئة مراجعة وطنية مثلا) للتأكد من تنفيذها طبقا للقانون، ومن تقييم المؤسسة المعنية تقييما سليما، ومن وجود منافسة بين المتقدمين بالعطاءات. كما ينبغي الإفصاح عن تعويضات المشتريين (وإدراجها في بيان عن الخصوم الاحتمالية)^{٣١}. وقد نشرت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبات (إنتوساي) مبادئ توجيهية عن أفضل الممارسات لمراجعة عمليات الخصخصة (*Guidelines on Best Practice for the Audit of Privatizations*)^{٣٢}.

مشاركة الحكومة في باقي قطاعات الاقتصاد

١-١-٥ ينبغي أن تتم مشاركة الحكومة في القطاع الخاص (عن طريق وضع القواعد التنظيمية وحياسة الأسهم مثلا) على نحو علني وصريح، وبالاستناد إلى قواعد وإجراءات واضحة تطبق دون تمييز.

٣٤- وتتفاعل الحكومة مع القطاع الخاص بطرق شتى. والواقع أن شفافية العمليات الحكومية ستكون محدودة النفع ما لم يكن هناك وضوح في جميع أشكال التفاعل مع القطاع الخاص.

^{٣٠} في المملكة المتحدة، تعمل مؤسسات الأعمال العامة غير المالية على أساس تجاري، مع تعويضها عن تكاليف الأنشطة غير التجارية وإظهارها في الميزانية. وفي فرنسا يستعاض عن بعض أنشطة شبه المالية العامة بإعانات صريحة. فعلى سبيل المثال، ترم صراحة عقود تنافسية مع شركات الطيران للاحتفاظ ببعض الخطوط غير التجارية، كما أن تكلفة الإبقاء على خدمات البريد في المناطق الريفية أصبحت تكلفة صريحة. راجع الفقرتين ٢ (بما فيها الحاشية ٢) و ٩ من تقارير مراعاة المعايير والمواثيق، نماذج المالية العامة الخاصة بالمملكة المتحدة وفرنسا على التوالي، وذلك بالموقع <http://www.imf.org/external/np/rosc/index.htm>.

^{٣١} راجع الفقرات ٦٢-٦٦ للاطلاع على مناقشة للالتزامات الاحتمالية.

^{٣٢} راجع (1998) INTOSAI، في صفحة الإنترنت <http://www.nao.gov.uk/intosai/wgap/bestprac.htm>.

الإطار ٣- مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن ممارسة السلطات المؤسسية: المبدأ الرابع بشأن الإفصاح والشفافية

ينبغي أن يضمن إطار ممارسة السلطات المؤسسية الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن جميع الأمور الجوهرية المتعلقة بالمؤسسة، بما في ذلك المركز المالي، والأداء، والملكية، وممارسة الصلاحيات في الشركة المعنية.

١- ينبغي أن يشمل الإفصاح على المعلومات الجوهرية التالية على سبيل المثال لا الحصر:

- النتائج المالية والتشغيلية للشركة؛
- أهداف الشركة؛
- الحصص الرئيسية للملكية الأسهم وحقوق التصويت؛
- أعضاء مجلس الإدارة وكبار المسؤولين التنفيذيين ومكافأهم.
- عوامل المخاطرة الجوهرية المتوقعة؛
- القضايا الجوهرية المتعلقة بالموظفين وغيرهم من الأطراف ذات المصلحة؛
- هياكل وسياسات ممارسة الصلاحيات في الشركة.

٢- يتعين إعداد المعلومات ومراجعتها والإفصاح عنها طبقاً لمعايير عالية الجودة للمحاسبة، والإفصاح المالي وغير المالي، ومراجعة الحسابات.

٣- ينبغي قيام محاسب مستقل بمراجعة سنوية لحسابات الشركة من أجل تقديم ضمان خارجي وموضوعي لكيفية إعداد البيانات المالية وعرضها.

ينبغي أن تكفل قنوات نشر المعلومات إطلاع المستفيدين على المعلومات ذات الصلة على أساس من العدالة وحسن التوقيت وكفاءة التكاليف.

تنظيم القطاع الخاص غير المصرفي

٣٥- أصبحت الحكومات على وعي متزايد بالحاجة إلى الشفافية في الممارسات التنظيمية. والواقع أن المعايير التنظيمية العامة تتجاوز حدود الميثاق الذي لا يشترط إلا أن يتم التنظيم الحكومي للقطاع الخاص بشكل صريح وعلني. وتتضمن "توصيات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن الإصلاح التنظيمي" (OECD) (*Policy Recommendations on Regulatory Reform*) مبادئ توجيهية للتنظيم الحكومي، وإن كانت تعني

بالكفاءة إلى جانب الشفافية^{٣٣}. ويوضح الإطار ٤ توصيات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المتعلقة بخصائص القواعد التنظيمية ذات الشفافية. وتتمثل أفضل الممارسات في التطبيق الكامل لتلك التوصيات.

الإطار ٤ - خصائص القواعد التنظيمية الشفافة

- ينبغي أن تكون للقواعد التنظيمية أهداف سياسية واضحة التحديد، وأن يعبر عنها بلغة واضحة وبسيطة، وأن تقوم على أساس قانوني سليم.
- يستحسن في معظم الأحيان التشاور العام حول القواعد التنظيمية الجديدة.
- ينبغي أن تكون إجراءات تطبيق القواعد التنظيمية صريحة ولا تنطوي على تمييز. وينبغي أن تطبق على قدم المساواة على القطاعين العام والخاص وأن تتضمن إجراءات للتنظيم.
- ينبغي التقليل قدر المستطاع من تداخل المسؤوليات بين السلطات التنظيمية.
- ينبغي مراجعة القواعد التنظيمية وتأثيرها بصفة دورية في تقارير منشورة.

٣٦- وهناك أنشطة أخرى يضطلع بها القطاع الخاص بتوجيه من الحكومة أو بالاشتراك معها ينبغي أيضا أن تنتم بخصائص القواعد التنظيمية الشفافة. وتشمل هذه الأنشطة فرض تكاليف الانضباط الضريبي على مؤسسات الأعمال الخاصة والأفراد^{٣٤}، والاشتراكات الإلزامية المدفوعة للمؤسسات الخاصة التي تقدم معاشات الشيخوخة، والرعاية الصحية والتأمين، ومشروعات البنى الأساسية الممولة من القطاع الخاص. ورغم أن مثل هذه الأنشطة لا تعد قواعد تنظيمية بالمعنى التقليدي فإنها عادة ما تسترشد بقواعد معقدة وترتيبات متبادلة ينبغي أن تكون متاحة علنا.

^{٣٣} راجع <http://www.oecd.org/subject/regreform/> لمزيد من التفاصيل.

^{٣٤} راجع الفقرات ٤٦-٤٧ بشأن سهولة الاطلاع على قوانين الضرائب وفهمها؛ والفقرة ٥٥ عن حقوق مولي الضرائب، والفقرة ١٤٢ التي تشير إلى شفافية تكاليف الانضباط الضريبي.

تدخل الحكومة في القطاع المصرفي

٣٧- كذلك ينبغي أن يكون تنظيم الحكومة للقطاع المصرفي - والقطاع المالي بشكل أعم - قائما على أهداف واضحة للسياسة. وكثيرا ما يقترن التدخل الحكومي الشديد في القطاع المصرفي بالفشل في فرض ممارسات كافية في مجال المحاسبة والإفصاح، وضمان توفر حوافز مناسبة لأصحاب البنوك ومديريها والقائمين على تنظيمها من أجل توكي الحرص في إدارة المخاطر. وينبغي توفر إطار ملائم لتنظيم البنوك، ولا سيما الإطار الذي توفره مبادئ بازل الأساسية للرقابة المصرفية الفعالة (*Basle Core Principles for Effective Banking Supervision*)^{٣٥}، ومزيد من الشفافية في الإبلاغ بتدخل الحكومة في الجهاز المصرفي، بما في ذلك مبررات كل نوع من أنواع التدخل. وتلك كلها عناصر لا بد منها في الإطار اللازم لتعزيز استقرار القطاع المالي. ويتضمن ميثاق الشفافية النقدية والمالية ممارسات سليمة مفصلة للهيئات المالية الحكومية المسؤولة عن تنظيم النظم المالية ونظم المدفوعات والإشراف عليها ومراقبتها^{٣٦}.

الاستثمار المباشر في أسهم رأس المال

٣٨- تتدخل الحكومة أيضا عن طريق التملك المباشر لأسهم بعض الشركات أو البنوك التجارية. ويتعين تحديد جميع حيازات الحكومة من أسهم رأس المال في وثائق الميزانية^{٣٧}. كما ينبغي أن تتضمن وثائق الميزانية شرحا واضحا لأسباب تملك أي أسهم جديدة، وكذلك شرح أهداف السياسة التي تخدمها حيازات الحكومة من أسهم الشركات والبنوك^{٣٨}.

^{٣٥} راجع (1997) Basel Committee on Banking Supervision، وراجع أيضا <http://www.bis.org/publ/bcbs30a.htm>. وهذا واحد من المعايير الأساسية التي يشجعها برنامج تقييم القطاع المالي (FSAP).

وفي إطار هذا البرنامج يعتبر خبراء البنك الدولي وصندوق النقد الدولي مراعاة المعايير ذات الصلة المتعلقة بالقطاع المالي بمثابة مساهمة في الفحص الموسع لمدى استقرار القطاع المالي.

^{٣٦} راجع <http://www.imf.org/external/np/mae/mft/index.htm>.

^{٣٧} راجع الفقرتين ٨١-٨٢ للاطلاع على مناقشة لموضوع الإبلاغ برصيد الأصول المالية، بما في ذلك الاستثمارات المباشرة في رؤوس أموال الشركات الخاصة.

^{٣٨} يجب القيام بذلك قطعا عند تملك حصص رأسمالية جديدة. كما ينبغي إجراء مراجعات دورية لجميع حيازات الحكومة من تلك الحصص وأسباب الاحتفاظ بها، خصوصا عندما تكون الحكومة بصدد خصخصة أصولها.

إطار إدارة المالية العامة

٢-١ يجب وضع إطار قانون وإداري واضح لإدارة المالية العامة.

٣٩- يتضمن الميثاق الممارسات السليمة فيما يخص: (١) أنشطة الميزانية والأنشطة خارج الميزانية، و(٢) الضرائب؛ و(٣) المعايير الأخلاقية للسلوك.

أنشطة الميزانية والأنشطة خارج الميزانية

١-٢-١ ينبغي أن يخضع أي التزام بأموال عامة أو إنفاق لأموال عامة لقوانين شاملة فيما يخص الميزانية ولقواعد إدارية متاحة لمن يريد الاطلاع عليها.

٤٠- تتوقف فعالية الميزانية على قوة سندها القانوني وعلى القواعد التنظيمية والممارسات الإدارية المساندة لها. وتختلف الأهمية النسبية لتدوين قوانين الميزانية واللوائح والممارسات الإدارية المساندة لها اختلافا كبيرا بين بلد وآخر. ويتضمن الإطار ٥ ملخصا لمجموعة من التقاليد القانونية المختلفة في مجال الميزانية. وبالرغم من هذه الاختلافات، توجد عناصر مهمة يجب إدراجها في جميع الأطر القانونية/الإدارية. فالأموال العامة لا يجوز إنفاقها إلا بقانون، والميزانية ينبغي أن تكون شاملة وتغطي كل معاملات الحكومة المركزية (وإن كان ذلك عن طريق صناديق مختلفة)، ومعاملات الميزانية ينبغي أن تظهر بالقيمة الإجمالية؛ وينبغي أن يكون هناك وزير مسؤول عن مالية الحكومة يتمتع بالسلطة الفعلية لإدارة الميزانية؛ ويتعين أن توضع كل هيئة معينة موضع المساءلة عن تحصيل و/أو استخدام الأموال التي تقوم بتحصيلها؛ كما يتعين أن تحدد الأحكام الخاصة بالطوارئ أو الاحتياطات شروطا واضحة وصارمة لاستخدام تلك الأموال؛ ويجب إعداد تقارير تخضع للمراجعة من جهة مستقلة تشير بوضوح إلى كيفية استخدام الأموال العامة، لعرضها على الهيئة التشريعية والجمهور.

الإطار ٥ : قانون الميزانية - ممارسات تقليدية متنوعة

تميل البلدان الأوروبية التي تستند قوانينها إلى القانون المدني مثل **فرنسا** إلى الاعتماد بقدر أكبر على ممارسات وإجراءات للميزانية يتم تدوينها بـالتفصيل بحيث تتفق مع التوجه القوي نحو الرقابة الإدارية في هذه البلدان. وقوانين الميزانية القائمة على تشريعات **المملكة المتحدة** تميل إلى التركيز على مبادئ عامة التصرف في الأموال العامة، مع النص على إجراءات الميزانية المفصلة في القواعد التنظيمية والتعليمات الإدارية. غير أنه ظهر، في الآونة الأخيرة، اتجاه في بعض هذه البلدان نحو وضع أطر تشريعية أكثر شمولاً تشدد على مسؤولية الحكومة عن الشفافية والمساءلة. ففي **الولايات المتحدة**، نجد أن قسماً كبيراً من تشريعات الميزانية يعنى بتحديد الأهداف متوسطة الأجل من خلال عملية الميزانية التي تتم في الكونغرس، وذلك نظراً لأهمية الدور الذي يقوم به الكونغرس في صياغة الميزانية ومراقبتها.

وقد انتهجت معظم البلدان النامية نموذجاً لتشريعات الميزانية يتبع إما النمط الأوروبي أو نمط المملكة المتحدة، ولكنها عجزت، في حالات كثيرة، عن وضع نظم قانونية وإدارية ملائمة بسبب ضعف القدرات السياسية والإدارية. أما بلدان التحول الاقتصادي فتتم بمراحل مختلفة في إقامة الأساس التشريعي لعمليات الميزانية، ولكن كثيراً منها يواجه مصاعب في تنفيذ سياسات واقعية في مجال المالية العامة وفي مراقبة تنفيذ الميزانية عملياً. وتحتاج عملية إنشاء إطار قانوني سليم في تلك البلدان إلى المساندة من خلال إيجاد القدرات الكفيلة بتحويل هذا الإطار إلى ميزانيات واقعية.

٤١- ومن الشائع تضمين المبادئ الأساسية لإدارة الميزانية في قانون عام لنظام الميزانية (قد تكون له صفة دستورية أو شبه دستورية). وكثيراً ما تدعم هذه القوانين بقوانين محددة تحكم عمليات الخزائنة أو إدارة الدين العام. وقد أصبحت تلك الممارسة الأخيرة شائعة في اقتصادات التحول. ويتعين في حالة عدم وجود إطار قانوني شامل أن يبدأ إعداد مثل هذا الإطار بسرعة تتماشى مع القدرات المتاحة على صعيد السياسات والصعيد الإداري.^{٣٩}

٤٢- ولا يعد وجود قانون للميزانية ضماناً كافياً لمراعاة أحكامه في التطبيق العملي. فهناك مجالات عديدة في قانون الميزانية تشجع إساءة استخدامها، ولذا ينبغي توجيه اهتمام خاص لها لكي يتم تحقيق الشفافية التامة للمالية العامة. ومن هذه المجالات الإفراط في استخدام الميزانيات التكميلية، وسوء استخدام مخصصات الطوارئ، وتراكم المدفوعات المتأخرة.^{٤٠} وتميل كل هذه الممارسات إلى الحد من الشفافية، سواء من حيث الرقابة الكلية أو وضع الأولويات الاستراتيجية.

^{٣٩} في بعض اقتصادات التحول (مثل **جمهورية قرغيزستان** و**طاجيكستان**)، صدرت قوانين للخزائنة قبل سن قوانين أكثر شمولاً للميزانية.

^{٤٠} يجري بحث قضية المتأخرات في الفقرات ١٣٢-١٣٥.

٤٣- إن الميزانيات التكميلية، التي تقدم إلى السلطة التشريعية خلال السنة المالية لإجراء إضافات أو تغييرات في الصلاحيات التشريعية، تتسم بالشفافية من حيث أنها تقدم رسمياً إلى السلطة التشريعية. ولكن، في أحيان كثيرة لا تتم مراجعة الأثر المتوقع لتلك الميزانيات الإضافية على نتائج المالية العامة، علاوة على أنها تستخدم في بعض البلدان كوسيلة للتصريح بالإففاق بعد حدوثه بدلاً من طلب صلاحيات تشريعية قبل إتمام الإففاق.

٤٤- تشكل مخصصات الطوارئ (أو الاحتياطي) مجالاً معروفاً لإساءة استخدام القانون وسبباً لانعدام الشفافية. وكما هو مذكور آنفاً، فمن نقاط الضعف الممكنة في قانون الميزانية عدم وجود تحديد واضح لشروط استخدام مخصصات الطوارئ. ونجد، في بعض البلدان، أن هذا الضعف يزداد نتيجة لوجود أحكام في قانون الميزانية أو قانون الاعتمادات السنوية تسمح باستخدام الإيرادات المالية غير المرتقبة لمواجهة طوارئ غير محددة. وبالإضافة إلى ضرورة التأكد من أن القوانين تحدد شروط استخدام مخصصات الطوارئ، يتعين متابعة الممارسات الفعلية في هذا المجال عن كثب.

فرض الضرائب

٢-٢-١ يجب أن تستند مختلف الضرائب والرسوم والأنعاب والمصاريف إلى أساس قانوني صريح. ويجب أن يكون من السهل الاطلاع على القوانين واللوائح الضريبية وفهمها، وأن تكون هناك معايير واضحة للاسترشاد بها عند اتخاذ أي إجراء إداري تقديري بشأن تطبيقها.

الأساس القانوني الصريح لكافة الضرائب

٤٥- يجسد الإطار الدستوري لجميع البلدان تقريباً مبدأ عدم فرض أية ضريبة دون الاستناد إلى أساس قانوني واضح (وإن كانت هناك بعض الاختلافات في تطبيق هذا المبدأ).^{٤١} ومن الضروري لتحقيق شفافية المالية العامة أن يكون فرض الضرائب بموجب سلطة القانون، وأن يكون التطبيق الإداري للقوانين الضريبية خاضعاً ل ضمانات إجرائية.^{٤٢} بيد أنه يتعين، كما هو الحال بالنسبة لقوانين الميزانية، وضع الإطار القانوني للضرائب بشكل يعكس السياسة المطبقة والقدرات الإدارية المتاحة.

^{٤١} يستخدم لفظ "الضريبة" في هذا القسم للإشارة إلى أية مدفوعات إلزامية بموجب القانون، بما في ذلك الرسوم الجمركية.

^{٤٢} في جمهورية كوريا، مثلاً، تفرض الضرائب بموجب سلطة قانونية صارمة ويتاح الاطلاع على قوانين الضرائب، وهي تتضمن تفاصيل حقوق الممول الضريبي، وإجراءات المنازعات الضريبية وتطبيق القوانين الضريبية. ويمكن للممولين الضريبيين الطعن في الأحكام الضريبية عن طريق الإجراءات الداخلية لفض المنازعات والالتجاء إلى محكمة الضرائب القومية، وأخيراً عن طريق الاستئناف أمام القضاء. راجع تقرير مراعاة المعايير

الإتاحة وسهولة الفهم

٤٦- ينبغي أن تكون القوانين الضريبية، والقواعد التنظيمية، وغيرها من الوثائق المتعلقة بالتفسير الإداري للقانون الضريبي متاحة لاطلاع الجمهور عليها. أما المواد التفسيرية (مثل، التعليمات والكتيبات)، التي تقوم عادة الجهة الضريبية بإعدادها فيجب مواصلة تحديثها. ويجب أن تعلن بشكل كاف التدابير المتعلقة بإيرادات الميزانية الجديدة، كي يعلم الممولين الضريبيين ما قد يكون لها من تأثير عليهم. ولذا ينبغي أن تضع الجهة الضريبية المواد التي تستخدمها في تطبيق القوانين الضريبية (كدليل العمل والفتاوى القانونية) في متناول الجمهور، كما ينبغي وضع آليات تمكن الممولين من الحصول على إجابات لاستفساراتهم (عن طريق إنشاء مكتب مخصص لهذا الغرض في الهيئة الضريبية على سبيل المثال).

٤٧- بالإضافة إلى إتاحة القوانين الضريبية للجمهور، يتعين أن تكون سهلة الفهم وأن تخلو من أي تعقيد لا مبرر له. وينبغي أن تكون القوانين الضريبية منظمة جيدا وأن تشمل على جميع العناصر اللازمة لتعريف الالتزامات الضريبية وتحديد إجراءات تحصيل الضرائب.

وضوح معايير التطبيق الإداري

٤٨- يترتب على اشتراط فرض الضرائب حسبما ينص القانون أن يكون اللجوء إلى الآراء الإدارية التقديرية أمرا محدودا عند تطبيق القوانين الضريبية. وينبغي ألا تكون القاعدة العامة في أي بلد هي التفاوض حول الالتزامات الضريبية بين الموظفين المسؤولين والممولين الضريبيين على أساس كل حالة على حدة، نظرا لافتقار هذه الممارسات إلى الشفافية وما تنطوي عليه من احتمالات الفساد. غير أنه يجب وضع أحكام مناسبة لتسوية القضايا الضريبية، والاتفاق على جداول زمنية للدفع بالتقسيط، وإسقاط المبالغ غير القابلة للتحصيل، مع اقتران كل ذلك بضمانات إجرائية. وبالإضافة إلى ذلك يجد كثير من البلدان أن من المريح تزويد الممولين الضريبيين، بناء على طلبهم، بقرارات مسبقة بشأن المعاملة الضريبية المتوقعة للتعاملات التي يزمعون القيام بها. ومن الأهمية بمكان إعلان تلك القرارات إذا كانت معمولا بها. ويتعين أن تحدد القوانين الضريبية بوضوح صلاحيات الإدارة الضريبية وحدود هذه الصلاحيات، وذلك فيما يتعلق بتفتيش أماكن إقامة الممولين، وطلب المعلومات منهم ومن أية أطراف ثالثة (بما في ذلك البنوك)، واتباع طرق غير مباشرة لتحديد الدخل والمبيعات، وإنفاذ تحصيل المتأخرات الضريبية.

والوثائق الخاص بجمهورية كوريا، نموذج شفافية المالية العامة، الفقرة ٨ بموقع الإنترنت

٤٩- تم التشديد على وضوح التشريعات ودقتها كوسيلة لتشجيع الشفافية ومحاربة الفساد فيما يتعلق بالجمارك، وذلك في إعلان منظمة الجمارك العالمية (مجلس التعاون الجمركي)، أروشا سنة ١٩٩٣،^{٤٣}، الذي يضع مبادئ توجيهية تكفل النجاح للبرامج الرامية إلى تحقيق النزاهة في الإدارة الجمركية. بيد أنه من الأفضل عموماً من أجل الحد من حجم القوانين الضريبية ومدى تعقدها أن يتم شرح ونشر الصلاحيات المخولة لإدارة الضرائب بالتفصيل في صورة مبادئ توجيهية إدارية، وبيانات أو قرارات عن السياسة المتبعة، بدلاً من إدراجها بالتفصيل في صلب القوانين الضريبية.

٥٠- يجب تنظيم إدارة الضرائب بشكل يقلل الإمكان من فرص التواطؤ بين الممولين ومأموري الضرائب. وفي هذا الخصوص، يجب توزيع الوظائف الإدارية المختلفة على كافة الإدارات الضريبية بشكل يضمن عنصر الرقابة الذاتية، حيث يستخدم عمل الموظف المختص بوظيفة معينة كوسيلة لمراقبة العمل الذي يقوم به الموظفون في مجالات أخرى. كما أن من المهم عدم تفتيت أية هيئة ضريبية إلى الحد الذي يجعل العاملين فيها لا يستطيعون تجنب الاختلاط عن كثب بمن يخدمونهم من أفراد الجمهور.

٥١- يجب إنشاء نظم للمراجعة المحاسبية الداخلية لضمان المساءلة المالية لمأموري الضرائب وجهات التحصيل الضريبي والتأكد من تقديم سياسات وإجراءات مصلحة الضرائب في تعاملهم مع الممولين.

٥٢- ويمكن لتكنولوجيا المعلومات أن تسهم بدور مهم أيضاً في القضاء على فرص اللجوء إلى الإجراءات القائمة على أسس تقديرية، بالإضافة إلى تحقيق المتابعة الفعالة للمتأخرات والإعفاءات والبطون والمدفوعات الضريبية. ويجب تصميم نظم الحاسبات الإلكترونية بحيث تقدم بياناً كاملاً يتم فيه تفصيل عمليات مراجعة المعلومات المسجلة في حسابات الممولين، وذلك بنظام الإحالة المزدوجة بين هذه المعلومات ووثائق المصدر الأصلية وأسماء الموظفين الذين قاموا بإدخالها ضمن البيانات المحفوظة إلكترونياً.

٥٣- يجب أن تتوفر في أنظمة الكمبيوتر القدرة على تبادل المعلومات بسهولة بين مختلف الإدارات المختصة بالإيرادات، على أنه ينبغي أن تخضع كل معلومات الممولين لأحكام السرية والقيود القانونية الخاصة بكل بلد. وبالإضافة إلى الضرائب التي تقوم بتحصيلها كل من مصلحة الضرائب والجمارك، يجب أيضاً مراعاة التسجيل الواضح للبيانات المحاسبية عن الضرائب المحصلة بموجب نظام الضمان الاجتماعي (إذا كانت لا تحصل عن طريق مصلحة الضرائب)، كما يجب تبادل معلومات المراجعة المحاسبية مع الإدارات

^{٤٣} من الممكن الحصول على معلومات بهذا الشأن من موقع Transparency International على شبكة الإنترنت، وعنوانه <http://www.transparency.de/documents/source-book/index.html>.

الضريبية. ومن الممكن تسهيل هذا التنظيم بأن تستخدم جميع الإدارات المختصة بالإيرادات رقما ضريبيا موحدًا لكل ممول.

٥٤- يجب أن تكون عمليات الضرائب المخصصة وعمليات المقاصة مسجلة ومبررة بوضوح، ففي حال استعمالها، أسوة بما يجري في سائر مجالات الإدارة. وإذا حدث، مثلا، أن كانت إدارة ضريبية مخولة باستخدام حصة من الإيرادات التي تحصلها من عمليات المراجعة المحاسبية في دفع مكافآت للموظفين أو نفقات إدارية معينة، فيجب عندئذ أن تكون قواعد استخدام هذه الأموال محددة بوضوح، كما يجب أن تطبق عليها القواعد التنظيمية للمحاسبة العادية.

حقوق الممولين الضريبيين وإمكانية المراجعة المستقلة للقرارات الإدارية

٥٥- من العناصر ذات الأهمية المماثلة في تحقيق شفافية التشريعات الضريبية والجمركية وشفافية إدارتها أن يسمح النظام بإعادة النظر في القرارات الإدارية، ومدى التزام الحكومة بإعلام الممولين بحقوقهم. ويجب أن تكون حقوق الممولين مبينة بوضوح، وأن تشمل العناصر التالية: أولاً، الحصول على معلومات دقيقة في حينها؛ وثانياً، المعاملة الضريبية العادلة والسريعة؛ وثالثاً، المحافظة على سرية المعاملات مع السلطات؛ ووجود هيكل معقول للجزاءات الضريبية. ويجب أن تتاح للممولين إمكانية استخدام نظام فعال للمراجعة الإدارية للقرارات، بالإضافة إلى حق التظلم أمام سلطة قضائية مستقلة. وينبغي أن تكون أية تعديلات في الإقرارات المقدمة من الممولين (بعد المراجعة) مصحوبة بشروح واضحة وكاملة موجهة إلى الممولين بشأن أسباب تلك التقديرات. والواقع أن هذه الحقوق موجودة في معظم البلدان كمجرد نصوص على الورق، غير أن تطبيقها غالباً ما يشوبه القصور. وبصفة خاصة، قد يعجز نظام التظلم من القرارات الضريبية عن تأمين ضمانات ضد التقديرات الإدارية الجزافية، وإبقاء عمل إدارة الضرائب ضمن حدود القانون. وهناك عدد من البلدان يوجد لديها إعلان للحقوق الأساسية للممولين أو ما يوازيه.^{٤٤} ويمكن النص على حقوق ممولي الضرائب في متن قانون أو تحديدها في ميثاق لممولي الضرائب أو ما شابه ذلك مما يستخدم في الإبلاغ بحقوق الممولين ووضع الهيئات الضريبية موضع المساءلة عن أفعالها.

^{٤٤} بالنسبة للولايات المتحدة، راجع الموقع التالي على شبكة الإنترنت: http://www.irs.gov/prod/ind_info/advocate.html

المعايير الأخلاقية للسلوك

١-٢-٣ يجب أن تكون المعايير الأخلاقية لسلوك الموظفين العموميين واضحة ومعلنة بما فيه الكفاية.

٥٦- إن الموظفين الرسميين الذين يتعاملون مع الأموال العامة أو يتخذون القرارات الخاصة باستلامها أو استخدامها، وكذلك الذين يمارسون أية صلاحيات رسمية أخرى، ينبغي أن يخضعوا لمدونة لقواعد السلوك تحظر أي سلوك يحدد عن القواعد الأخلاقية^{٤٥}. ومن الممكن إدراج بعض عناصر هذه المدونة في تشريعات الميزانية والتشريعات الضريبية؛ وقد تحتاج بعض الجوانب الأخرى إلى تشريعات أو قواعد تنظيمية مستقلة. والواقع أن المدونة الدولية لقواعد سلوك الموظفين العموميين التي وضعتها الأمم المتحدة (United Nations *Code of Conduct for Public Officials*)^{٤٦}، والتي يقدم الإطار الرابع تلخيصا لها، تمثل أساسا لتنفيذ معيار سلوكي موحد مع تدعيم المعيار القائم^{٤٧}. وأفضل الممارسات هي مراعاة مبادئ الإدارة وممارسة السلطات العامة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD-PUMA)^{٤٨}. وتفترض هذه المبادئ وجود إعلان كاف للمعايير الأخلاقية الأساسية، وتؤكد على أهمية توفر البيئة المساندة اللازمة، بما في ذلك الإطار القانوني، وإجراءات واضحة لكشف المخالفات، كما تؤكد على الالتزام السياسي، والتشجيع الفعال للسلوك الأخلاقي.

^{٤٥} تعتبر تجربة جمهورية جنوب أفريقيا مؤخرا في التصدي لمشكلات الفساد في الخدمة العامة مثلا لبعض المشكلات في مجال تطبيق المعايير الأخلاقية. راجع (1988) Van der Westhuizen.

^{٤٦} راجع <http://www.un.org/ga/documents/gares51/gar51-59.htm>

^{٤٧} راجع (1996) UN. كذلك نشرت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (انتوساي) *INTOSAI Code of Ethics for Auditors in the Public Sector*. راجع http://www.intosai.org/3_ETHICe.html.

^{٤٨} راجع <http://www.oecd.org/puma/gvrnance/ethics/>

الإطار ٦ - المدونة الدولية لقواعد سلوك الموظفين العموميين

تشتمل المدونة الدولية لقواعد سلوك الموظفين العموميين، التي اعتمدها الأمم المتحدة في ١٢ ديسمبر ١٩٩٦، على الأحكام التالية:

- الوظيفة العمومية هي منصب يقوم على الثقة وينطوي على واجب العمل للمصلحة العامة.
- على الموظفين العموميين تجنب أي تضارب في المصالح.
- يمثل الموظفون العموميون لكافة مقتضيات الإفصاح عما يجوزونه من الأصول والخصوم الشخصية.
- لا يجوز للموظفين العموميين أن يطلبوا أو يقبلوا أي هدايا أو غيرها من المحاملات التي قد يكون لها تأثير على أدائهم لواجباتهم.
- على الموظفين العموميين أن يحافظوا على سرية ما في حوزتهم من معلومات.

لا يجوز للموظفين العموميين القيام بأي نشاط سياسي خارج نطاق عملهم الرسمي من شأنه زعزعة ثقة الجمهور في توكيهم الحيدة لدى أداء مهامهم وواجباتهم.

ثانياً- إتاحة المعلومات للجمهور

٥٧- من السمات المميزة لشفافية المالية العامة أن تتاح للجمهور معلومات شاملة عن المالية العامة^{٤٩}. وتتصل المبادئ والممارسات اللازمة في هذا الصدد بتقديم معلومات شاملة عن أنشطة المالية العامة، وبالالتزامات المتعلقة بالنشر.

تقديم معلومات شاملة عن أنشطة المالية العامة

١-٢ يجب أن تتاح للجمهور معلومات كاملة عن الأنشطة الحكومية السابقة والحالية والمتوقعة في مجال المالية العامة.

٥٨- يتضمن الميثاق الممارسات السليمة بشأن: (١) تغطية الميزانيات السنوية؛ وتقديم معلومات عن (٢) النتائج والتوقعات؛ (٣) الخصوم الاحتمالية، والنفقات الضريبية، وأنشطة شبه المالية العامة؛ (٤) الدين

^{٤٩} ثمة مشكلة فيما يتعلق باللغة أو اللغات التي تتاح بها المعلومات. فليس من الواضح ما إذا كان يتعين على البلدان أن تنشر معلومات المالية العامة، والمعلومات الاقتصادية بوجه أعم بلغة شائعة الاستخدام. وعادة ما تستطيع الأطراف الخارجية التي تتابع التطورات في بلد ما تدبير ترجمة سريعة. إلا أنه قد يكون من المفيد للبلدان التي تسعى إلى دخول أسواق رأس المال الدولية ترجمة التقارير والوثائق الرئيسية بحيث تصدر في آن واحد مع النسخة الصادرة بلغتها الأصلية.

والأصول المالية؛ (٥) المركز الموحد للحكومة العامة. ويتناول القسم الثالث بالتفصيل المبادئ والإجراءات الخاصة بحسابات الميزانية والإبلاغ بها.

تغطية الميزانية السنوية

٢-١-١ يجب أن تغطي وثائق الميزانية والحسابات الختامية وغيرها من تقارير المالية العامة المقدمة للجمهور جميع أنشطة الحكومة المركزية سواء كانت داخل الميزانية أو خارجها. ويجب نشر المركز المالي الموحد للحكومة المركزية.

٥٩- وهذا شرط أساسي من شروط شفافية المالية العامة. فعادة ما تشكل ميزانية الحكومة المركزية المحور الرئيسي لسياسة المالية العامة. ومن ثم تعد التغطية الشاملة لجميع أنشطة المالية العامة التي تضطلع بها الحكومة المركزية ضرورية من زاوية الشفافية. ويقتضي هذا تغطية جميع الأنشطة الخارجة عن الميزانية، ولذا تتضمن الشروط الأساسية لشفافية المالية العامة أيضا تقديم بيانات تفصيلية عن جميع الأموال خارج الميزانية. كذلك ينبغي أن تتضمن وثائق الميزانية معلومات عن أنشطة الهيئات المستقلة التابعة للحكومة المركزية. وعادة ما تنشأ تلك الهيئات في شكل كيانات قانونية مستقلة لتقديم خدمات الصحة والتعليم وغيرها، أو للقيام بوظائف تنظيمية أو شبه قانونية متخصصة. وينبغي أن تحدد في ميزانية الحكومة المركزية أية منح أو تحويلات تتلقاها تلك الهيئات من الحكومة المركزية، كما يتعين الإبلاغ بإجمالي مصروفاتها وإيراداتها، بما في ذلك الإيرادات من الضرائب المخصصة، ورسوم الاستخدام التي يدفعها المستفيدون من الخدمات، والمصادر الأخرى.

٦٠- ويرد في الإطار ٧ وصف لتقارير المالية العامة المختلفة التي تصدر فيما يتعلق بالميزانية. وتوضيحا للأساس التحليلي لكل نوع من التقارير يقدم الإطار وصفا لعلاقته بتصنيف نظام إحصاءات مالية الحكومة وكيفية الإبلاغ به. وثمة مناقشة أكثر تفصيلا للمشكلات المتعلقة بتصنيف في القسم الثالث. ويتناول الإطار ٧ العلاقة بين الإبلاغ بالمعلومات المالية، ومعلومات المالية العامة، وإحصاءات مالية الحكومة.

النتائج والتوقعات

٢-١-٢ يجب تقديم معلومات مماثلة لتلك التي تتضمنها الميزانية السنوية فيما يتعلق بنتائج السنتين الماليين السابقين، بالإضافة إلى توقعات عن مجملات الميزانية الرئيسية للسنتين التاليتين للميزانية المعنية.

الإطار ٧- تقارير الميزانية والمالية العامة		
التقرير / الوثيقة	التعليق	العلاقة بإحصاءات مالية الحكومة
الميزانية السنوية	حسابات الاعتمادات المتضمنة لتفاصيل المصروفات المصرح بها أو المطلوب التصريح بها من السلطة التشريعية من خلال قانون الميزانية (مخصص الاعتمادات) متضمنة تقديرات للإيرادات والاقتراض. تصنف المعاملات عادة حسب الوحدات الإدارية وبنود المصروفات.	يسهل تصنيف إحصاءات مالية الحكومة عملية إعداد الحسابات القومية وتقارير الميزانية، ولكنه ليس مطبقا في جميع البلدان.
الوثائق المساندة للميزانية	تشمل كشوفا مختلفة (مثل كشوف الأموال خارج الميزانية، والهياكل المستقلة، وأنشطة شبه المالية العامة، ومخاطر المالية العامة) ووثائق مرجعية (مثل الوثائق الخاصة بتوقعات المالية العامة والتوقعات الاقتصادية). وتشكل الميزانية السنوية والوثائق المساندة مجموع وثائق الميزانية.	يفضل عرض الرصيد الكلي الوارد في إحصاءات مالية الحكومة، وينبغي مطابقته بالعرض الوارد في الميزانية السنوية.
تقارير الميزانية خلال السنة	تقارير شهرية أو ربع سنوية عن نتائج الميزانية من واقع الحسابات الحكومية ويمكن مقارنتها بالنتائج المتوقعة عن الفترة المعنية. كما تشمل تقارير منتظمة عن الدين.	من الشائع تقديم عرض إداري (مطابق للعرض الوارد في الميزانية السنوية) ولكن المفضل تقديم ملخص لإحصاءات مالية الحكومة لمتابعة تطورات المالية العامة،
الحسابات الختامية	تقدم الحسابات الختامية بعد مراجعتها إلى السلطة التشريعية في نهاية السنة، ضمانا لانتظامها واتساقها مع الاعتمادات.	كما هو الحال بالنسبة للميزانية السنوية. ونادرا ما يقدم ملخص لإحصاءات مالية الحكومة.
التقارير الختامية	من الملاحظ تزايد تقدم تقارير للأغراض العامة عن المركز المالي للحكومة وأدائها. وتقدم مثل هذه التقارير أكثر شيوعا في ظل نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ولكن لجنة القطاع العام بالاتحاد الدولي للمحاسبين أعدت مؤخرا معايير لإعداد التقارير تطبق على المحاسبة النقدية (راجع IFAC (2000b)). وفي الحالات التي تعد فيها الحكومة الميزانية على أساس الاستحقاق - كما في استراليا و نيوزيلندا - تؤدي هذه التقارير أيضا وظيفة الإبلاغ بمدى التقيد باعتمادات الميزانية. وفي بعض البلدان الأخرى (مثل الولايات المتحدة وفرنسا) يكون الإبلاغ على أساس الاستحقاق منفصلا عن عملية إعداد الميزانية التي تتم بصفة رئيسية على أساس نقدي.	نادرا ما يقدم ملخص لإحصاءات مالية الحكومة. وفي بعض البلدان (مثل أستراليا) تفي التقارير المالية بعدد من الاحتياجات التحليلية التي تتضمن الإبلاغ ببيانات إحصاءات مالية الحكومة.
تقارير إحصاءات مالية الحكومة	تقارير تقدم معلومات تحليلية عن مالية الحكومة بالشكل المحدد في إحصاءات مالية الحكومة. ويمكن توليد مثل هذه التقارير من البيانات المعدة لأحد التقارير السابق ذكرها، ولكن نظرا لأن إحصاءات مالية الحكومة تأخذ بنظام المحاسبة على أسس الاستحقاق الذي تطبقه الحكومات على نطاق أوسع، فمن المرجح أن تتلاقى طرق التصنيف في جميع تقارير المالية العامة.	

٦١- يجب تقديم معلومات عن أداء المالية العامة السابق في الميزانية السنوية أو في وثيقة أخرى من وثائق الميزانية، بغية الحصول على صورة أكثر اكتمالا للوضع الراهن للمالية العامة. ويجب أن تقدم مع الميزانية السنوية تقديرات الميزانية الأصلية والمعدلة للسنتين السابقتين على الميزانية المقدمة، بالإضافة إلى النتيجة الفعلية (أو النتيجة المتوقعة إذا كانت النتيجة الفعلية غير متاحة)^{٥٠}. وينبغي أن تشمل المعلومات كلا من مجملات الميزانية الرئيسية ومعلومات أكثر تفصيلا عن المجملات الفرعية (بند المصروفات، الوظيفة، والبرنامج أو الناتج إن وجد). وينبغي الإفصاح عن حالة المعلومات المتعلقة بالنتائج (كأن تكون مبدئية ولم يتم تدقيقها، أو نهائية ومدققة). ويسمح هذا بتقييم الأداء في الفترة الأخيرة بالميزانية، وقد يسترعي الانتباه إلى مخاطر مهمة تتعلق بالتوقعات أو السياسات أو الاقتصاد الكلي، وبمدى واقعية الميزانية بوجه أعم. وفيما يتصل بتصنيف أو عرض البنود المدرجة في بيانات الميزانية، يجب الإفصاح عن أية تغييرات تتم بين سنة وأخرى، مع شرح أسباب هذه التغييرات. كما يجب أن تتضمن وثائق الميزانية توقعات عن أهم مجملات الميزانية في السنتين التاليتين للميزانية المقدمة. ومن أفضل الممارسات تقديم توقعات عن مجملات المالية العامة خلال ٥-١٠ سنوات ضمن وثائق الميزانية.^{٥١}

الخصوم الاحتمالية، والنفقات الضريبية، وأنشطة شبه المالية العامة

٢-١-٣ ينبغي أن تتضمن وثائق الميزانية بيانات تصف طبيعة الخصوم الاحتمالية والنفقات الضريبية وأنشطة شبه المالية العامة الخاصة بالحكومة المركزية ودلالاتها بالنسبة للمالية العامة.

الخصوم الاحتمالية

٦٢- الخصوم الاحتمالية هي تكاليف يتعين على الحكومة دفعها إذا ما وقع حادث معين. ولذا فهي لا تسجل باعتبارها خصوما حتى ذلك الحين.^{٥٢} ومن الأمثلة الشائعة للخصوم الاحتمالية القروض المضمونة من الحكومة. فعند التعهد بالضمان لا يكون هناك خصم على الحكومة لأن هذا يتوقف على عدم قيام المقترض بسداد القرض

^{٥٠} في أوغندا تقدم معلومات تاريخية عن الميزانية ومعلومات عن نتائج السنوات الأربع السابقة حسب القطاعات ونتائج التصويت في وثيقة "خلفية الميزانية" التي تعرض سنويا مع الميزانية كل. راجع تقرير مراعاة المعايير والمواثيق الخاص بأوغندا، نموذج شفافية المالية العامة، الفقرة ٢٧ بالموقع <http://www.imf.org/external/np/rosc/uga/index.htm>.

^{٥١} تتضمن الفقرات ١٠٧-١٠٨ والإطار ١٥ مناقشة أكثر تفصيلا لتوقعات المالية العامة على المدى المتوسط.

^{٥٢} تعرف لجنة القطاع العام بالاتحاد الدولي للمحاسبين الالتزام الاحتمالي تعريفا أدق بأنه أ- التزام محتمل ينشأ عن أحداث سابقة ولا يتأكد إلا بوقوع أو عدم وقوع حدث أو أحداث مستقبلية غير مؤكدة لا تخضع تماما لسيطرة المؤسسة المعنية؛ أو ب- التزام حاضرينشأ عن أحداث سابقة ولكنه لا يسجل كالالتزام لأنه: (١) لا يرجح الاحتياج إلى إخراج موارد تمثل منافع اقتصادية لسداد الالتزام؛ أو (٢) لا يمكن قياس مقدار الالتزام بشكل يعتد به بما فيه الكفاية.

المتعاقد عليه. أما في حالة التخلف عن الدفع فإن المقرض يمكنه أن يتمسك بالضمان وعندئذ تصبح الحكومة ملزمة بسداد المقدار غير المسدد من القرض . وحينئذ يصبح الخصم الاحتمالي خصما فعليا على الحكومة ويتعين السداد. ويعرض الإطار ٨ أمثلة أخرى للخصوم الاحتمالية، ويصف الصلات بين الخصوم الاحتمالية وبعض الالتزامات المحتملة الأخرى للحكومة.

الإطار ٨- الخصوم الاحتمالية والالتزامات بمقتضى السياسة والخصوم الضمنية

من أمثلة الخصوم الاحتمالية الأخرى، بالإضافة إلى الضمانات الحكومية، التعويضات ورأس المال الذي لم يطلب بعد، والدعاوى القانونية المرفوعة ضد الحكومة.

والتعويضات هي التزامات تتحملها الحكومة بمقتضاها مخاطر معينة محددة. فعلى سبيل المثال، عندما تتم خصخصة مؤسسة مملوكة للدولة، تدفع الحكومة أحيانا تعويضا للمشتري عن مخاطر معينة - مثل الحماية من أية دعاوى قضائية ترفع عليه مستقبلا بشأن الظروف التي كانت سائدة من قبل. وقد تصدر الحكومة أيضا تعويضات في إطار مشروعات البنية التحتية الممولة من القطاع الخاص. ويمثل رأس المال الذي لم يطلب بعد التزاما على الحكومة بدفع رأس مال إضافي عند الطلب إلى كيان تساهم في رأسماله. ومن أمثلة ذلك رأس المال الذي لم يطلب بعد في المؤسسات المالية الدولية الرسمية. وقد تتعرض الحكومة في أي وقت للمقايضة إذا ما رئي أنها قد تصرف خارج نطاق الصلاحيات المخولة لها.

ويتعين التمييز بين الخصوم الاحتمالية والتزامات الحكومة أو مسؤولياتها الأخرى، مثل التزاماتها بدفع معاشات تقاعد في المستقبل. وفيما يتعلق بمعاشات التقاعد لموظفي الخدمة العامة، تعتبر تلك المعاشات خصوما في ظل المحاسبة على أساس الاستحقاق، ولكنها التزامات جارية ناشئة عن أحداث سابقة وليست خصوما احتمالية. أما الالتزامات المستقبلية بدفع معاشات التقاعد العامة فلم تسجل كخصم حتى الآن في أي من البلدان التي تأخذ بنظام الإبلاغ على أساس الاستحقاق. ولا تسجل كخصم سوى المبالغ المستحقة والواجبة الدفع حاليا.^{٥٣}

ويتعين أيضا التمييز بين الخصوم الاحتمالية والحالات التي يكون فيها على الحكومة التزام محتمل في المستقبل ولكن دون أن يكون هناك اشتراط في السياسة المطبقة أو شرط تعاقدى بأداء مدفوعات في حالة حدوث طارئ مستقبلي. ومثل هذه الخصوم الاحتمالية الضمنية توضح أنه قد يقع ضغط قوي على الحكومة للتدخل وتقديم العون في حالة وقوع حادث معين، حتى ولو لم يكن هناك أية سياسة سابقة أو التزام سابق يتطلب ذلك صراحة. والمثال البارز على ذلك في السنوات الأخيرة هو إعادة هيكلة القطاع العام المالي، حيث قدمت الحكومات مدفوعات تتجاوز كثيرا أي التزام صريح سابق بحماية المودعين أو المؤسسات. ونظرا لما ينطوي عليه ذلك من مخاطر معنوية فإنه من غير الملائم بوجه عام تعيين قيمة مثل تلك الالتزامات المحتملة والإبلاغ بها باعتبارها خصوما احتمالية صريحة. ومع ذلك، ينبغي بحث مثل هذه الالتزامات المحتملة في مناقشة مفتوحة.^{٥٤}

^{٥٣} يتضمن الإطار ١٢ مناقشة أكثر تفصيلا للمعاشات التقاعدية لموظفي الخدمة المدنية والمعاشات التقاعدية العامة.

^{٥٤} راجع Financial Stability Forum (2000) للاطلاع على مناقشة للتحويل من الضمانات الشاملة لحماية النظام المالي من الانهيار إلى الأخذ بنظام التغطية التأمينية المحدودة للودائع.

٦٣- وتعدّ الخصوم الاحتمالية عملية إدارة المالية العامة، بسبب ما تنطوي عليه بالضرورة من عدم التيقن من آثارها على المالية العامة. وثمة مشكلة أخرى هي أنها لم تخضع تقليدياً لما تخضع له عملية الميزانية من انضباط. وقد تكاثرت الضمانات في كثير من البلدان مما أدى إلى حدوث "عجز مستتر" كبير غير مبلغ به.^{٥٥} ويضاف إلى ذلك أن الضمانات يمكن أن تتسبب في مخاطر معنوية، عن طريق إضعاف الحوافز التي تدعو المستفيدين من الضمانات إلى توكي السلوك الحذر، مما يزيد من احتمالات المطالبة بالضمانات.

٦٤- ولا يتم تسجيل الخصوم الاحتمالية إلا في ظل المحاسبة على أساس نقدي، وذلك عند وقوع الطارئ بالفعل والقيام بالدفع. وهكذا نجد أنه على حين أن أي قرض تقدمه الحكومة يسجل كنفقة عند منحه، فإن أي قرض مضمون من الحكومة لا يسجل إلا عند مطالبة الحكومة بالوفاء بالضمان عن طريق تسديد مبلغ نقدي للمقرض. وقد يؤدي ذلك إلى استخدام الحكومات للضمانات بدلاً من الاتفاق المباشر الأكثر شفافية. وحتى في ظل المحاسبة على أساس الاستحقاق، لا يسجل كثير من الخصوم الاحتمالية كخصوم ما لم يتسنى تقديرها كمياً وترجيح احتمال أن تتطلب مدفوعات من الحكومة في المستقبل.^{٥٦} ولذا فإن الإفصاح عنها يأتي في إطار كشف تكميلية بدلاً من ذلك.^{٥٧}

٦٥- ونظراً للمصاعب التي ينطوي عليها التقدير الكمي، فإن من الشروط الأساسية لشفافية المالية العامة أن تتضمن وثائق الميزانية بياناً يوضح غرض السياسة العامة من كل مخصص ينشئ خصماً احتمالياً على الحكومة المركزية، ومدة ذلك الخصم، والمستفيدين المستهدفين منه.^{٥٨} إلا أنه يتعين، قدر الإمكان، إيراد تقدير كمي لأهم الأحداث الطارئة. وتتضمن المبادئ التوجيهية لأفضل الممارسات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ضرورة الإفصاح عن الخصوم الاحتمالية في الميزانية السنوية، وفي تقرير منتصف السنة الذي يقدم إلى السلطة التشريعية، وفي الحسابات الختامية. ويجب تصنيف تلك الخصوم حسب الفئات الأساسية، كما يجب الإفصاح عن المعلومات الخاصة بمطالبات الوفاء بالخصوم الاحتمالية التي سبق استحقاقها على الحكومة.^{٥٩}

^{٥٥} راجع (1999) Polackova.

^{٥٦} في الحالات التي توجد فيها حافطة من الالتزامات الاحتمالية المتشابهة، مثل حافطة كبيرة من ضمانات القروض ذات السمات المتشابهة (في قطاع الإسكان أو قطاع الزراعة مثلاً)، قد تكون هناك بيانات تاريخية كافية يعتمد بها حول تجربة خسائر القروض في الماضي مما يسمح بالتوصل إلى تقدير يمكن التعويل عليه للتكلفة المتوقعة لبرنامج القروض المزمع تنفيذه. وقد يخصص هذا التقدير بعد ذلك كنفقة في الميزانية.

^{٥٧} يمكن أيضاً الإفصاح تكميلي في ظل نظام المحاسبة على أساس نقدي، حسبما يوصي الاتحاد الدولي للمحاسبين في الوثيقة IFAC Exposure Draft 9 (2000b).

^{٥٨} ينبغي تضمين الإفصاح عن الالتزامات الاحتمالية في بيان أوسع نطاقاً عن مخاطر المالية العامة (راجع الفقرة ١١٠ والإطار ١٦). ويتطلب الإبلاغ بالالتزامات الاحتمالية وضع نظام معلومات أساسي لتسجيلها.

^{٥٩} تعتبر **الجمهورية التشيكية** مثلاً جيداً لبلد يواجه قدراً لا يستهان به من الالتزامات الطارئة في شكل ضمانات، ويتخذ خطوات لتقديم معلومات عن الضمانات في وثائق الميزانية. راجع الإطار ٢ في تقرير مراعاة المعايير والمواثيق الخاص بالجمهورية التشيكية. نموذج شفافية المالية العامة، بالموقع: <http://www.imf.org/external/np/rosc/cze>.

٦٦- ويستلزم الأمر الاستقرار على رأي فيما يتعلق بالبنود التي ينبغي تضمينها عند الإبلاغ بالخصوم الاحتمالية. وتعمل لجنة القطاع العام بالاتحاد الدولي للمحاسبين حاليا على إعداد مزيد من الإرشادات بشأن هذه الأمور. ومن القضايا المحددة المطروحة ما يلي:

- لكي يعتبر الخصم احتماليا، يجب أن يكون احتمال نشوء نفقة مستقبلية أكثر من مجرد احتمال بعيد. إلا أنه يستحسن الإبلاغ بالخصوم الاحتمالية إذا ما كان احتمال نشوء نفقة فعلية بعيدا ولكن المبلغ الذي يحتمل الاضطرار إلى دفعه كبير جدا. وليست هناك حاجة للإفصاح على حدة عن الضمانات التي تقل عن حد أدنى معين خاص بكل بلد، ولكنه ينبغي تضمين تلك الضمانات في مجموع "الخصوم الاحتمالية الأخرى القابلة للتقدير الكمي".
- بعض الخصوم الاحتمالية لا يمكن تقديرها بحكم طبيعتها. ومن أمثلة ذلك ضمانات تعويض الموظفين العموميين عن المقاضاة. وفي مثل هذه الحالة يكفي تقديم تفاصيل عن طبيعة التعويض ونطاقه.
- قد يكون تقدير بعض الخصوم الاحتمالية أمرا غير مرغوب فيه لأسباب تتعلق بالسياسات، لأن مثل هذا التقدير قد يتسبب في تكاليف أو مخاطر إضافية لا داعي لها بالنسبة للحكومة. فمثلا قد يؤدي الإبلاغ بالتكلفة المحتملة لطارئ يجري التفاوض بشأنه مع حكومة أخرى إلى الإضرار بمركز الحكومة التفلوذي. وفي مثل هذه الحالة أيضا، يكفي الإفصاح عن طبيعة المخصص ونطاقه. بيد أن الإبلاغ بالتكلفة المحتملة للدعاوى القانونية التي تقام ضد الحكومة ينبغي أن يتضمن الإفصاح عن المبلغ المطالب به، مع النص على أن هذا لا يمثل اعترافا بصحة المطالبة أو تقديرا للمبلغ المحتمل لأي حكم يصدر ضد الحكومة.
- في حالة تجنب الحكومة احتياطات لمواجهة طارئ معين، ينبغي ذكر ذلك في بيان الخصوم الاحتمالية. ومن أمثلة ذلك أن صندوق التأمين على الودائع قد يحوي أصولا ضخمة مخصصة لسحب منها في حالة انهيار مؤسسة مالية مؤمن عليها. ويتعين الإبلاغ بتفاصيل تلك الأصول مع بيان المتبقي من مقدار تعرض الحكومة للخسارة.^{٦٠}

^{٦٠} يشترط القسم ٧-٦ من ميثاق الممارسات السليمة في مجال الشفافية النقدية والمالية الإفصاح العلني عن طبيعة الترتيبات الخاصة بضمانات التأمين على الودائع وإجراءاتها التشغيلية وتمويلها وأدائها، إن وجدت مثل هذه الترتيبات.

النفقات الضريبية

٦٧- تشمل النفقات الضريبية الإعفاءات من الوعاء الضريبي، والبدلات المخصومة من الدخل الإجمالي، والقيود الضريبية الدائنة المخصومة من الالتزامات الضريبية، وتخفيضات المعدلات الضريبية، وتأجيل دفع الضرائب (مثلما يحدث في حالة الإهلاك المعجل). وكثيرا ما تتطابق آثار النفقات الضريبية مع آثار برامج الإنفاق الصريح. فعلى سبيل المثال، يمكن منح مساعدة لأفراد أو أسر أو شركات إما من خلال برامج الإنفاق، أو من خلال المعاملة الضريبية بشروط ميسرة. بيد أن النفقات الضريبية لا تتطلب بعد تطبيقها الحصول على موافقة سنوية رسمية من السلطة التشريعية (وإن خضعت بعضها لشروط النسخ التلقائي "sunset clauses")، وهي لذلك لا تخضع لنفس درجة الفحص التي تخضع لها النفقات الفعلية. وبالتالي فإن كثرة النفقات الضريبية يمكن أن تؤدي إلى إهدار خطير للشفافية.

٦٨- يعتبر تضمين وثائق الميزانية بيانا بأهم النفقات الضريبية التي تتحملها الحكومة المركزية شرطا أساسيا من شروط شفافية المالية العامة. وينبغي أن تشير تلك البيانات إلى هدف السياسة العامة الذي يحققه كل مخصص ومدته والمستفيدين المستهدفين منه. كما ينبغي، حيثما أمكن، إيراد تقدير كمي للنفقات الضريبية الرئيسية.^{٦١}

٦٩- وتشمل المبادئ التوجيهية الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن أفضل الممارسات تضمين التكاليف التقديرية لجميع النفقات الضريبية في وثائق الميزانية، كما تدعو هذه المبادئ إلى الجمع إلى أقصى حد ممكن بين مناقشة النفقات الضريبية والنفقات العامة. ورغم المصاعب الجسيمة التي قد تواجه عملية تقدير التكاليف، فإن الإبلاغ بالتكلفة التقريبية للنفقات الضريبية ووصف أساس التقديرات يمكن أن يعزز الشفافية بدرجة ملحوظة.^{٦٢} وينشر عدد من البلدان الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تقديرات منتظمة للنفقات الضريبية. ويعرض الإطار ٩ معلومات عن نخبة من ممارسات بعض البلدان.

^{٦١} نمة حالة خاصة لا تندرج في إطار التعريف المعتاد للنفقات الضريبية، وهي تحدث عند إعفاء المؤسسات الحكومية والمؤسسات العامة المالية ومؤسسات الأعمال العامة غير مالية من الضرائب التي تفرض على المعاملات المماثلة التي يقوم بها القطاع الخاص. وفي حالة تطبيق مثل هذه الإعفاءات يتعين تسجيلها وتقديرها كمي قدر المستطاع في وثائق الميزانية.

^{٦٢} عملية التقدير الكمي للنفقات الضريبية عملية شديدة التعقيد وتتطلب تحديد المواصفات الملائمة لهيكل ضريبي معياري في عدم وجود النفقات الضريبية، كما تتطلب افتراضات عن التأثيرات السلوكية للنفقات الضريبية في حالة اتباع مناهج أكثر تطورا للتقدير الكمي. راجع OECD (1984, 1996). وراجع أيضا "Tax Expenditures and Evaluations 2000" الصادر عن حكومة كندا بالموقع التالي على

شبكة الإنترنت http://www.fin.gc.ca/toce/2000/taxexp_e.html

الإطار ٩ - الإبلاغ بالنفقات الضريبية

كانت **ألمانيا والولايات المتحدة** أول بلدين يبلغان بالمعلومات الخاصة بالنفقات الضريبية في أواخر الستينيات. وتوجد في الوقت الحاضر تسعة بلدان على الأقل من بلدان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تشترط قوانينها إعداد تقارير عن النفقات الضريبية (**استراليا والنمسا وبلجيكا وفرنسا وألمانيا واليونان والبرتغال وأسبانيا والسويد**). ومعظم البلدان التي تقوم بالإبلاغ تفعل ذلك على أساس سنوي. وفي استراليا وبلجيكا و**فنلندا** وفرنسا واليونان والبرتغال وأسبانيا و**السويد**، يرتبط الإبلاغ بالنفقات الضريبية ارتباطا صريحا بعملية الميزانية. وفي اليونان يتعين أن تكون ميزانية الحكومة المركزية مصحوبة بميزانية ملحققة للنفقات الضريبية. وقد تبين من مسح قامت به منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أن ثلاثة أرباع البلدان الأعضاء تقوم بإبلاغ المعلومات الخاصة بالنفقات الضريبية على نحو منظم. وتقوم نصف تلك البلدان تقريبا بإبلاغ هذه المعلومات ضمن وثائق الميزانية. كذلك تقوم **البرازيل** بإبلاغ بعض معلومات النفقات الضريبية في ميزانيتها السنوية، وهي معلومات منصوص عليها في الدستور وقانون المسؤولية عن المالية العامة (Fiscal Responsibility Law). وفي **كوريا** بدأت الحكومة إبلاغ المجلس الوطني (National Assembly) بالنفقات الضريبية المباشرة منذ عام ١٩٩٩.

وفي ألمانيا يتم الإبلاغ بالنفقات الضريبية كجزء من "تقرير الإعانات" (subsidy report) الذي يتضمن جميع أشكال الدعم الفيدرالي سواء عن طريق النفقات المباشرة أو النفقات الضريبية. (تقدم معظم المقاطعات تقارير مماثلة عن الإعانات إلى الهيئات التشريعية فيها). ويتم الإبلاغ ببيانات الدخل الضائع خلال السنتين السابقتين، والسنة الجارية، والسنة التالية. ويذكر تقرير الإعانات الفيدرالية الدخل الضائع على الميزانية الفيدرالية وعلى جميع سلطات الأقاليم بالنسبة لكل بند من بنود النفقات الضريبية. ويغطي التقرير مجموعة واسعة من الضرائب المباشرة وغير المباشرة، ويصنفها حسب القطاع الصناعي الذي تطبق عليه ونوع الضريبة في كل قطاع. وبالإضافة إلى التقارير المنتظمة التي تعد مرة كل سنتين، يتم إعداد تقارير أكثر تفصيلا عن كل من القطاعات، مع إجراء حسابات تكملية إذا كان من المقرر إجراء تغييرات في القانون. وللحيلولة دون تحول أنواع معينة من النفقات الضريبية إلى بنود دائمة في النظام الضريبي، يمكن تصميم هذه البنود بحيث يتم إلغاؤها تدريجيا بمرور الوقت (مثل الحوافز الضريبية على الاستثمار في ألمانيا الشرقية). وترفع تقارير الإعانات إلى البرلمان الفيدرالي، حيث تنظر فيها لجان متنوعة، كما يقوم بفحصها ديوان المحاسبات الفيدرالي (Federal Court of Audit). وتقوم مؤسسات بحوث اقتصادية مستقلة بتحليلات للأثار الاقتصادية التي تترتب على الإعانات ومدى كفاءتها، كما تقوم أيضا بحسابات خاصة بها لتقدير حجم النفقات الضريبية (وحجم الإعانات بصورة أعم).

أنشطة شبه المالية العامة

٧٠- يمكن أن تتم أنشطة شبه المالية العامة عن طريق البنك المركزي، والمؤسسات العامة المالية، ومؤسسات الأعمال العامة غير المالية. ويعرض الإطار ١٠ قائمة بأنواع مختلفة من أنشطة شبه المالية العامة. وخلافا لأنشطة المالية العامة، تتم أنشطة شبه المالية العامة غالبا بقرار إداري فحسب، ولا تسجل في الميزانيات أو تقارير الميزانية، ونقلت عادة من البحث والتمحيص من قبل السلطة التشريعية والجمهور. وتستحدث الحكومات هذه الأنشطة لتحقيق أهداف مختلفة، كتعزيز أنشطة معينة، أو إعادة توزيع الدخل أو تحصيل الإيرادات. وقد تستمر أنشطة شبه المالية العامة تلقائيا بسبب افتقارها إلى الشفافية، كما يمكن أن ترتب آثارا تؤدي إلى زيادة الافتقار إلى الشفافية. فعلى سبيل المثال يمكن أن يؤدي اشتراط شراء مؤسسات الأعمال العامة

غير المالية لمستلزماتها من جهات توريد احتكارية مملوكة للحكومة إلى ضغوط من تلك المؤسسات لإعفائها من قواعد تنظيمية أو ضرائب أخرى تعويضا لها عن فقدان الربحية الناتج عن نشاط شبه المالية العامة.

الإطار ١٠- أنواع أنشطة شبه المالية العامة

العمليات المتعلقة بالنظام المالي

الإقراض المدعم

معدلات إقراض موجهة

ممارسات تفضيلية لإعادة الخصم

قروض ذات ضمانات ضعيفة ومرتبطة متدنية

ضمانات للقروض

الاحتياطي الإلزامي المدفوع عنه فوائد تعويضية أقل من القيمة المقررة

حدود قصوى للائتمان

عمليات إنقاذ مالي

العمليات المتعلقة بنظام الصرف

أسعار صرف متعددة

ودائع لضمان الاستيراد

ودائع مقابل مشتريات الأصول الأجنبية

ضمانات لأسعار الصرف

تأمين مدعم لمخاطر الصرف

العمليات المتعلقة بقطاع مؤسسات الأعمال التجارية

تقاضي أسعار أقل من الأسعار التجارية

تقديم خدمات غير تجارية (كالخدمات الاجتماعية)

التسعير لأغراض تتعلق بإيرادات الميزانية

دفع أسعار للموردين تفوق الأسعار التجارية

٧١- هناك عدد من الأسباب يوضح أهمية تحديد أنشطة شبه المالية العامة، وتقديرها كميًا حيثما أمكن، والإبلاغ بما يتصل بها من معلومات. فأولاً، إذا كان حجم هذه الأنشطة ضخماً، فإن رصيد الميزانية لا يصبح

مؤشرا يعتقد به لمركز الحكومة المالي، مما يزيد من تعقيد عملية تصميم سياسة المالية العامة. وثانيا، إن إحصاءات الإيرادات والنفقات الحكومية الرسمية لا تعكس بدقة الحجم الفعلي للحكومة. وثالثا، إن أنشطة شبيهة المالية العامة يمكن أن تنشئ خصوما احتمالية ضمنية. ويحدث هذا على سبيل المثال إذا ما وجهت الحكومة إحدى المؤسسات العامة المالية لضمان قرض قد يضر بربحيها ويتطلب في النهاية ضخ رؤوس أموال من الحكومة. وأخيرا، فإن آثار إعادة التوزيع التي كثيرا ما تترتب على أنشطة شبيهة المالية العامة تبرز أهمية إخضاعها للتمحيص العام.

٧٢- بيد أن الإبلاغ بأنشطة شبيهة المالية العامة عملية معقدة وتثير عددا من القضايا. ففيما يتعلق بأنشطة شبيهة المالية العامة التي يقوم بها البنك المركزي، مثلا، نجد أن هذه الأنشطة لا تظهر في ميزانية الحكومة إلا عند إدراج نتائجها المالية بكاملها في حساب الأرباح والخسائر للسنة المالية التي تتم فيها، من خلال أرباح البنك المركزي المحولة إلى الحكومة. وينطوي ذلك على آثار عديدة من زاوية الشفافية:

- حتى لو كانت جميع أنشطة شبيهة المالية العامة تؤثر مباشرة على حساب الأرباح والخسائر للبنك المركزي، وكانت الأرباح تحول بالكامل إلى الحكومة المركزية، فإن الإبلاغ بهذه الأنشطة يتم فعليا على أساس صاف، مع عدم توفر معلومات كافية عن التدفقات الإجمالية الأساسية.^{٦٤}
- في حالة الاحتفاظ بنسبة من أرباح البنك المركزي كجزء من احتياطاته، تتحمل ميزانية الحكومة المركزية جزءا من تكلفة أنشطة شبيهة المالية العامة، كما يتحمل البنك المركزي جزءا آخر من خلال زيادة احتياطاته بقدر أقل مما كان سيحدث في حالة عدم قيامه بمثل هذه الأنشطة.^{٦٥}
- يقوم البنك المركزي، في بعض الحالات، بأنشطة شبيهة المالية العامة على نطاق واسع، إلى الحد الذي يجعله يتكبد خسائر من جرائها. ولكن لا يتم الإبلاغ بخسائر البنك المركزي ضمن عملية الإبلاغ بنفقات الحكومة المركزية.^{٦٦}

^{٦٤} هناك عادة فجوة زمنية بين الفترة التي يحدث فيها النشاط الشبيهة بأنشطة المالية العامة مؤثرا بذلك في حساب الأرباح والخسائر للبنك المركزي والفترة التي يتم فيها تحويل ربح البنك المركزي إلى الحكومة المركزية.

^{٦٥} قد ينص قانون البنك المركزي، في بعض الحالات، على تحويل جميع الأرباح إلى الحكومة المركزية بعد بلوغ الاحتياطي مستوى معيناً. وبصورة أعم، قد يتغير المعدل الحدي للتحويل مع الزمن.

^{٦٦} إن الخسائر الكبيرة التي يمتد بها البنك المركزي ليست أمرا غير مألوف في البلدان النامية. ونجد، في بعض الحالات، أن الخسائر السنوية قد تجاوزت ٥ % من إجمالي الناتج المحلي (راجع Robinson and Stella, 1993).

- لا تظهر آثار بعض أنشطة شبه المالية العامة مباشرة في حساب أرباح وخسائر البنك المركزي. ومثال ذلك أن القروض المدعمة قد تظهر في صورة زيادة مبالغ فيها في قيمة أصول البنك المركزي بدلا من أن تظهر على أنها انخفاض في فائضه التشغيلي.^{٦٧} كذلك فإن الخصوم الاحتمالية التي يتعهد بها البنك المركزي - مثل ضمانات أسعار الصرف - لا تسجل كنفقة إلا عند تحقق الطارئ المعنى ووجوب الوفاء بالالتزام الخاص به.

وتتطبق بعض هذه الاعتبارات أيضا على شفافية أنشطة شبه المالية العامة التي تقوم بها المؤسسات العامة المالية ومؤسسات الأعمال العامة غير المالية. وفي حالة البنك المركزي قد تكون هناك أيضا تأثيرات مهمة على المالية العامة ناتجة عن عملياته المتعلقة بالسياسة النقدية. فعلى سبيل المثال يمكن أن يترك "تعقيم" تدفقات العملات الأجنبية الوافدة أثرا سلبيا محسوسا على ربحية البنك المركزي، ومن ثم على الربح المحول إلى الميزانية. ورغم أن التعقيم يتم لأغراض نقدية (وبالتالي فهو ليس من أنشطة شبه المالية العامة) فمن الأهمية بمكان الإبلاغ بالنتائج المالية المترتبة عليه في التقرير السنوي للبنك المركزي.

٧٣- ونظرا لطبيعة هذا النوع من الأنشطة وتأثيرها المحتمل على المالية العامة، فمن الأفضل أخذا في الاعتبار في تقييم مركز المالية العامة. إلا أن تمييز أنشطة شبه المالية العامة وتقديرها كميًا ينطويان على صعوبات وتختلف حولهما الآراء. وينطبق هذا بوجه خاص على مؤسسات الأعمال العامة حيث تفتقر الضرائب وإعانات الدعم إلى الشفافية في أغلب الأحيان. ويستلزم الأمر الالتزام بشيء من الواقعية العملية عند تقرير نطاق أنشطة شبه المالية العامة التي يتعين الإبلاغ بها. ومن المؤكد أن الحجم المالي يعد من المعايير التي ينبغي تطبيقها عند اتخاذ مثل هذا القرار.

٧٤- ومن الشروط الأساسية لشفافية المالية العامة، بعد مراعاة العوامل السابقة، أن تتضمن وثائق الميزانية بيانًا بأنشطة شبه المالية العامة يبين الغرض من كل نشاط في إطار السياسة المطبقة، ومدته، والمستفيدين المستهدفين منه. ويتطلب الوفاء بهذه الاشتراطات ما يلي:

^{٦٧} يلزم التمييز بين هذا النوع من الائتمان المدعم وعمليات إعادة الخصم التي يقوم بها عادة البنك المركزي. وهذا النشاط الأخير نشاط نقدي بطبيعته، ويجب اعتباره بصفة عامة نشاطا ينطوي على تبادل أصول بقيمة متساوية. أما عملية إعادة الخصم فتتم لصالح مؤسسات تتمتع بالملاءة المالية على أساس الضمان الكامل، ويحدث ذلك أحيانا كثيرة بأسعار الفائدة السائدة في السوق أو بأسعار فائدة جزائية. ولكن، إذا تمت إعادة الخصم بأسعار فائدة أدنى من السائدة في السوق، يجب اعتبار الدعم الممنوح عن طريق سعر الفائدة نشاطا شبيها بأنشطة المالية العامة. وبالمثل، فإن الاحتياطي الإلزامي الذي لا تدفع عنه فوائد تعويضية (أو تدفع عنه فوائد أقل من القيمة المقررة) يمكن أن يفرض ضريبة كبيرة على المؤسسات المالية عندما تكون أسعار الفائدة مرتفعة. وفي هذه الحالات، يجب اعتبار الاحتياطي القانوني الإلزامي المدفوع عنه فوائد أدنى من القيمة المقررة نشاطا شبيها بأنشطة المالية العامة.

• إتاحة الإطلاع العام على البيانات المالية للبنك المركزي والمؤسسات العامة المالية، ومؤسسات الأعمال العامة غير المالية بعد مراجعتها بواسطة جهة تدقيق محاسبي مستقلة، وذلك بعد فترة وجيزة من نهاية كل سنة مالية.

• ينبغي أن يشير التقرير السنوي للبنك المركزي إلى أي أنشطة غير متعلقة بالسياسة النقدية يضطلع بها نيابة عن الحكومة كما ينبغي أن توضح التقارير السنوية لمختلف المؤسسات العامة المالية ومؤسسات الأعمال العامة غير المالية الأنشطة غير التجارية التي تطلب منها الحكومة أداءها، وينبغي أن تفصح المؤسسات العامة المالية عن أية قروض تمنح لذوي الصلة من الهيئات الأخرى المملوكة للحكومة، وأن تقدم معلومات عن القروض عديمة الأداء.

ويمكن أن تتولى إعداد البيانات الخاصة بأنشطة شبه المالية العامة الوزارة المركزية المسؤولة عن الميزانية، استنادا إلى المعلومات التي يقدمها البنك المركزي وهيئات القطاع العام الأخرى التي تضطلع بأنشطة من هذا النوع.^{٦٨}

٧٥- ويجب أن تتضمن المعلومات عن أنشطة المالية العامة معلومات كافية تتيح، على الأقل، نوعا من التقدير للتأثير الذي يمكن أن يقع على المالية العامة نتيجة لكل نشاط شبيه بأنشطة المالية العامة.^{٦٩} كما ينبغي حيثما أمكن، تقديم تقدير كمي لأنشطة شبه المالية العامة الأساسية. غير أنه رغم إمكانية الإشارة في معظم الحالات إلى الحجم التقريبي لآثار هذه الأنشطة على المالية العامة، حسبما يوضح الإطار ١١، فإن التوصل إلى تقدير كمي دقيق لها يعد مسألة صعبة.^{٧٠} وهكذا فإن الإبلاغ بضمان لسعر الصرف أصدره البنك المركزي قد يتضمن بسهولة قيمة الضمانات القائمة وتكلفتها في حالة المطالبة بها بسعر الصرف الجاري. ولكن التقدير الدقيق يتطلب تقديرا لاحتمال المطالبة بالضمان، وهذا أمر تصعب معرفته. وفي حالة تقديم تقدير، يتعين أيضا بيان الأساس الذي يستند إليه.

٧٦- وتختلف الآراء حول ما إذا كانت تقارير أنشطة شبه المالية العامة ينبغي أن تتضمن أيضا الأنشطة ذات الطابع الشبيه بأنشطة المالية العامة التي يقوم بها القطاع الخاص إذا طلب منه ذلك. وبفضل عموما، كما أشونا أنفا، فحص تلك الأنشطة من زاوية شفافية اللوائح التنظيمية، غير أنه يتعين الإفصاح في بيان الخصوم

^{٦٨} يقدم ميثاق الشفافية النقدية والمالية أساسا يستند إليه البنك المركزي في تقديم هذه المعلومات.

^{٦٩} مثال ذلك أن الإبلاغ بقرض مضمون قد يتضمن مبلغ القرض ومدته وسعر الفائدة عليه؛ وأن الإبلاغ بدعم استهلاكي مقدم من مؤسسة أعمال عامة غير مالية قد يتضمن على الأقل إشارة إلى الفرق بين السعر الممنوح والسعر القائم على استرداد التكلفة كاملة.

^{٧٠} راجع (Mackenzie and Stella (1996) للإطلاع عن مناقشة مفصلة للقضايا الخاصة بتقدير حجم أنشطة شبه المالية العامة.

الاحتمالية عن الضمانات أو التعويضات المقدمة من الحكومة في إطار أنشطة القطاع الخاص (في مجال مشروعات البنية التحتية الخاصة على سبيل المثال).^{٧١}

٧٧- ولا تشمل المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن أفضل الممارسات موضوع الإبلاغ بأنشطة شبه المالية العامة. بيد أن أفضل الممارسات تتمثل في الإبلاغ بتقديرات كمية لتأثير أنشطة شبه المالية العامة على المالية العامة، وتقديم المعلومات عن أساس التقدير الكمي.

الإطار ١١ - تقدير آثار أنشطة شبه المالية العامة على المالية العامة

يتم تقدير آثار بعض أنشطة شبه المالية العامة على المالية العامة بصورة مباشرة نسبياً. ويتم الاحتفاظ بالمعلومات اللازمة بهذا الصدد في السجلات المحاسبية (مثل تكلفة تقديم الخدمات الاجتماعية التي تتحملها مؤسسة الأعمال العامة غير المالية). غير أنه من الأصعب ترجمة بعض الآثار الأخرى إلى قيم كمية. وفيما يلي بعض الأمثلة المحلولة التي تستهدف توضيح كيفية القياس الكمي لأنشطة شبه المالية العامة في حالتين واضحتين نسبياً.

المثال الأول: قرض مدعم من مؤسسة عامة مالية

يقوم أحد البنوك المملوكة للدولة بتقديم قرض بمبلغ عشرة ملايين دولار بسعر فائدة قدره ٥ ٪، بينما تتراوح أسعار الفائدة التي تتقاضاها البنوك التجارية على قروض مماثلة بين ١٥ ٪ و ٢٠ ٪ تبعاً لعناصر معينة تؤثر في مخاطر الائتمان. ويجب تقدير إعانات الدعم السنوية بمبلغ يتراوح بين مليون ومليون ونصف دولار. وفي حال عدم وجود عوامل وثيقة الصلة تشير إلى معاملة حسابية بديلة، يجب الإبلاغ بتكلفة النشاط الشبيه بأنشطة المالية العامة على هيئة نقطة متوسطة ضمن النطاق الكلي، أي ١,٢٥ مليون دولار.

المثال الثاني: سعر صرف متعدد

يعتمد البنك المركزي سعر صرف خاص أعلى للعملة المحلية مقابل الدولار الأمريكي بواقع ٢,٧٥ وحدة عملة محلية لكل دولار بالنسبة لصادرات الخامات المعدنية، و ٢ وحدة عملة محلية لكل دولار بالنسبة لاستيراد إحدى المواد الغذائية الأساسية، بينما يبلغ سعر الصرف المركزي ٣ وحدات عملة محلية مقابل الدولار. ويؤدي هذا التعدد إلى فرض ضريبة على صادرات الخامات المعدنية، من جهة، ودعم للسلعة الغذائية المستوردة، من جهة أخرى. فإذا كانت القيمة الكلية للصادرات المعدنية تبلغ ثلاثة بلايين دولار، وكانت القيمة الكلية للسلعة الغذائية المستوردة تبلغ ٣٠٠ مليون دولار، فيمكن تقدير آثار أنشطة شبه المالية العامة والإبلاغ بها على النحو التالي:

$$\text{ضريبة شبه المالية العامة على الصادرات المعدنية: } (٢,٧٥ - ٣) \text{ دولار} \times (٣٠٠٠٠٠٠٠٠٠ \text{ دولار}) = ٧٥٠٠٠٠٠٠٠٠$$

$$\text{إعانة شبه المالية العامة للواردات: } (٣ - ٢) \text{ دولار} \times (٣٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ \text{ دولار}) = ٣٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠$$

وبجد، في هذا المثال، أن البنك المركزي يحقق ربحاً صافياً قدره ٤٥٠٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة محلية.

^{٧١} انظر على سبيل المثال كيفية إبلاغ حكومة المملكة المتحدة بتفاصيل مشروعات البنية التحتية الممولة بموارد خاصة في وثائق الميزانية. إذ تقدم معلومات عن الإنفاق الرأسمالي القطاعي التقديري للقطاع الخاص. بموجب العقود المبرمة مع الحكومة، عن السنة السابقة والسنوات الثلاث التالية؛ وكذلك توقعات المدفوعات التقديرية مقابل الخدمات الآتية من المشروعات الاستثمارية الخاصة الجديدة على مدى السنوات الخمس والعشرين سنة التالية. راجع <http://www.hm-treasury.gov.uk/budget2000/fsbr/chapc.htm>.

الدين العام والأصول المالية

٢-١-٤ على الحكومة المركزية أن تنشر بانتظام معلومات كاملة عن مستوى ديونها وأصولها المالية والمكونات التي تتألف منها.

٧٨- وهذا شرط أساسي من شروط شفافية المالية العامة. فمن الضروري تقديم معلومات سليمة عن الخصوم والأصول المالية حتى يتسنى للحكومة تقييم قدرتها على تمويل أنشطتها وخدمة ديونها، وتقدير مبلغ الإيرادات التي يجب تحصيلها في المستقبل للوفاء بجميع التزاماتها القائمة. كذلك يوفر هذا الشرط أساساً لتقدير إمكانية استمرار المالية العامة. أما أفضل الممارسات في مجال تقديم المعلومات عن الدين والأصول المالية فهي نشر الميزانية العمومية للحكومة كجزء من وثائق الميزانية. وكما هو مبين في الإطار ١٢، هناك عدة قضايا معقدة يتعين التصدي لها عند إعداد الميزانية العمومية للحكومة. غير أنه في حالة نشر مثل هذه الميزانية فالوضع الأمثل هو أن تشمل على الأصول والخصوم المالية، والأصول غير المالية للحكومة. وفي حالة عدم تضمين الأصول غير المالية، ينبغي الاحتفاظ بسجل لها، وتقديم قائمة بها ضمن وثائق الميزانية.

الإطار ١٢- الميزانيات العمومية الحكومية: بعض القضايا

إن أفضل الممارسات من حيث الإبلاغ بمعلومات الميزانية العمومية هي نشرها مع الميزانية السنوية والحسابات الختامية، في أحد الشكلين التاليين:

- ميزانية عمومية تبين جميع خصوم الحكومة (وليس القطاع العام فحسب)، وتفصح فضلاً عن ذلك عن سجل لجميع الأصول المادية
- ميزانية عمومية كاملة تبين جميع خصوم الحكومة المركزية وجميع أصولها المالية والمادية.

وعادة ما تكون على الحكومات خصوماً كبيرة غير الدين العام. وأحد الأمثلة المهمة على ذلك الالتزام المستقبلي بدفع معاشات تقاعدية لموظفي الخدمة المدنية. بمقتضى ترتيبات تعاقدية أو قانونية قائمة. ولا تمول هذه الالتزامات في العادة تمويلًا كافيًا ويظهر الخضم غير الممول، في ظل نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق، كخصم في الميزانية العمومية. ويتم بيان الافتراضات الأساسية التي يستند إليها تقييم الخصوم، إلى جانب التغير الذي طرأ عليها مقارنة بالسنة السابقة، مع شرح الأسباب الرئيسية للتغير. ومن الخصوم الأخرى الحسابات مستحقة الدفع، والفوائد المستحقة، والمرتبات والأجور المستحقة، ومدفوعات التحويلات المستحقة، والخصوم البيئية، والالتزامات المتعهد بها في ظل برامج التأمين ضد الحوادث.^{٧٢}

^{٧٢} للإطلاع على مناقشة لتعريف خصوم الحكومة وكيفية إثباتها، راجع (IFAC (2000a).

وفي نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق يتم عادة الإفصاح عن طائفة من المعلومات الإضافية في ملاحظات تكميلية. وتشمل تلك الملاحظات معلومات عن الخصوم الاحتمالية والمتعهد بها. ويقصد بالالتزامات المتعهد بها اتفاقات الحكومة التعاقدية القائمة التي تتحمل الحكومة بمقتضاها مسؤولية خصم مستقبلي. ومن أمثلة ذلك عقود إيجار المباني لعدة سنوات، واتفاقات شراء أو تكوين أصول رأسمالية في المستقبل. كما تشمل معلومات الرصيد غير المسحوب من خطوط الائتمان المتاحة.

وفي نظام المحاسبة القائم تماما على أساس الاستحقاق، تقيم جميع الأصول المادية وتقيّد في الميزانية العمومية. وي طرح هذا عدة قضايا مهمة ومعقدة بشأن التقييم. وقد اتخذت البلدان الصناعية مواقف مختلفة حول ما إذا كانت مزايا هذا النهج تفوق تكاليفه. وفي النظام المعدل للمحاسبة على أساس الاستحقاق، تقتصر المعلومات اللازمة عن الأصول المادية على الإبلاغ بمعلومات تكميلية (مثل تاريخ وتكلفة التملك) من واقع سجل للأصول.

ومع ذلك فحتى إذا كانت الميزانية العمومية الحكومية كاملة ومعدة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)، فإنها تقتصر عن تقديم كل المعلومات ذات الصلة عن موارد الحكومة والتزاماتها. ويرجع هذا إلى أن بعض الالتزامات الحكومية المهمة، مثل مدفوعات الضمان الاجتماعي والرعاية الاجتماعية المستقبلية لم تقيّد حتى الآن باعتبارها خصوما في أي بلد يأخذ بنظام المحاسبة على أساس الاستحقاق، حيث يقتصر القيد على المبالغ الجارية مستحقة السداد. أما عن الالتزامات المستقبلية فالرأي أنها لا تتفق مع تعريف الخصم ومعايير قيده. وبالمثل لا تقيّد الضرائب المستقبلية أو صلاحية فرض الضرائب باعتبارها أصلا من أصول الحكومة. واعترافا بالفوارق الكبيرة بين المعلومات المبلّغة في الميزانيات العمومية للقطاع العام والقطاع الخاص، نجد أن الحكومات التي تعد ميزانيات عمومية كاملة تقوم في معظم الحالات بالإفصاح الشامل أيضا عن أصول وخصوم "الصلاحية الإشرافية" ("stewardship"). ومن ذلك، على سبيل المثال، أن الولايات المتحدة تفصح ضمن بيان الميزانية العمومية عن أصول مثل الدفاع، والأصول الطبيعية، والأصول التراثية، والتزامات الضمان الاجتماعي،^{٧٣} كما تقدم في هذا السياق توقعات طويلة الأجل عن إيرادات متحصلات الحكومة ونفقاتها.

الإبلاغ ببيانات الدين

٧٩- يجب أن تغطي عملية الإبلاغ كل ما يتعلق بالدين الشامل للحكومة المركزية، بما في ذلك الأوراق المالية والقروض والودائع.^{٧٤} ويجب الإفصاح عن مستوى الدين القائم في تاريخ الإبلاغ الحالي والسابق (لأغراض المقارنة). أما طرق وممارسات التقييم (مثل إعادة تقييم الدين المؤشر)^{٧٥} وأية سمات خاصة لأدوات

^{٧٣} للإطلاع على مناقشة موسعة للنهج المتبع في الميزانيات العمومية بالولايات المتحدة، راجع *United States: Analytical Perspective, Budget of the United States* (مطبوعة سنوية) في الموقع التالي على شبكة الإنترنت: <http://w3.access.gpo.gov/usbudget/fy2001/maindown.html>.

^{٧٤} تركز معايير الإبلاغ ببيانات الدين المحددة هنا على المعايير المتضمنة في النظام العام لنشر البيانات (GDDS) الموضحة في الموقع التالي على شبكة الإنترنت: <http://dsbb.imf.org/#gdds>. وللإطلاع على تحليل لبعض القضايا المتصلة بالإبلاغ ببيانات دين الحكومة وأصولها المالية، راجع IFAC (2000b). أما بيانات الدين المضمون من الحكومة فينبغي الإبلاغ بها في بيان للخصوم الاحتمالية.

^{٧٥} الدين المؤشر هو الدين الحرر بالعملة الوطنية إلا أن قيمته الاسمية مؤشرة بعملة أجنبية أو بمعدل التضخم أو بسعر سلعة أساسية معينة (مثل النفط أو الذهب).

الدين، أو خصوم غير مبلغ بها، فيجب الإشارة إليها كبند للتذكرة. ويجب أن يكون تصنيف الدين وتعريفه متفقاً مع الممارسات المعترف بها دولياً (على النحو الوارد، مثلاً، في دليل صندوق النقد الدولي لإحصاءات مالية الحكومة، أو الوثيقة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام ١٩٨٨). كذلك ينبغي تقديم معلومات عن أية صناديق لاستهلاك الدين.

٨٠- ويجب تقسيم أنواع الدين حسب أجل الاستحقاق المتبقي، كما يجب تصنيفه كدين قصير الأجل (أقل من ١٢ شهراً) أو متوسط الأجل، أو طويل الأجل^{٧٦}. ويجب أيضاً، عند اللزوم، تقسيم أنواع الدين حسب المكونات المحلية والخارجية استناداً إلى محل الإقامة، وعملة الإصدار (بما في ذلك التأشير)، والطرف الدائن، وأداة الدين أو أيهم. ويجب الإفصاح عن أية مدفوعات دين متأخرة، مع التحديد المستقل لمتأخرات الفوائد ومتأخرات أصل الدين. كذلك يجب الإفصاح عن أية مبادلات للدين. ويمثل المعيار الخاص لنشر البيانات أفضل الممارسات في مجال الإبلاغ ببيانات الدين، وهو يشترط بالإضافة إلى ذلك الإبلاغ ببيانات الدين المضمون ويشجع على إبلاغ التوقعات الخاصة بخدمة الدين.

الإبلاغ ببيانات الأصول المالية

٨١- يجب أن يغطي الإبلاغ ببيانات الأصول المالية جميع أصول الحكومة المركزية في تاريخ الإبلاغ، بالإضافة إلى الأصول الموجودة في تاريخ الإبلاغ السابق. ويجب أن يشمل التقرير بياناً واضحاً عن السياسات المحاسبية المتبعة في تقييم هذه الأصول.

٨٢- الأصول المالية هي الأصول المتاحة للحكومة لتسديد الخصوم (liabilities) أو التعهدات (commitments)، أو لتمويل أنشطة معينة في المستقبل. وتشمل الأصول المالية الواجب الإبلاغ بها الأموال النقدية وما يعادلها^{٧٧}، وغير ذلك من الأصول النقدية كالذهب والاستثمارات، والقروض والمبالغ المسحوبة مقدماً. وبالإضافة إلى الإبلاغ ببيانات الأصول المالية حسب هذه الفئات، يجب تقديم بيانات تفصيلية إضافية ضمن كل فئة من الفئات. فمن الممكن، مثلاً، تحليل مكونات الاستثمارات وتقسيمها إلى أوراق مالية قابلة للتداول المباشر، واستثمار في أسهم رأس مال الشركات الخاصة، واستثمار الحافظة في الشركات الخاصة، واستثمار في المؤسسات الدولية. ومن الممكن تحليل القروض والمبالغ المسحوبة مقدماً المستحقة التحصيل

^{٧٦} من الممكن الإبلاغ ببيانات الاستحقاق الأصلي إذا كان الاستحقاق المتبقي غير متوفر.

^{٧٧} الأموال النقدية والمعادلة لها تغطي رصيد النقدية، والودائع تحت الطلب، والاستثمارات قصيرة الأجل ذات السيولة المرتفعة التي يمكن تحويلها بسهولة إلى أموال نقدية.

حسب القطاع (القروض الزراعية، قروض الطلاب، والقروض السكنية، على سبيل المثال)، كما يمكن تحليلها ضمن كل قطاع حسب برامج الإقراض الرئيسية.

٨٣- لا يجوز الإبلاغ ببيانات احتياطي النقد الأجنبي لدى البنك المركزي كجزء من بيان الحكومة المركزية عن أصولها المالية، وذلك لأسباب تتعلق بسياسة المالية العامة. فالغرض من هذه المبالغ بشكل عام هو تغطية عمليات الاستيراد واحتمال التدخل في سوق الصرف، مع أنه من المعروف أن احتياطات النقد الأجنبي قد تناقصت في بعض البلدان بمقتضى سياسة الحكومة المركزية لاستخدامها في أغراض أخرى، ومنها أغراض تسديد الدين العام، حتى لو كانت في حيازة بنك مركزي مستقل. غير أنه ينبغي الإبلاغ باحتياطات النقد الأجنبي كجزء من شروط الشفافية الأخرى (أي في إطار المعايير النقدية أو الإحصائية)، وهو ما يقوم به البنك المركزي بصفة عامة.

٨٤- ويجب ذكر أية مواصفات خاصة للأصول المالية، سواء أكانت ضمانا مقابل دين أو أي خصم محدد آخر، أو أية قيود على استخدام أحد الأصول أو استخدام الدخل المتحصل منه كبنود للتذكرة. ويجب أيضا ذكر أية أصول مالية مستنتاة من الإبلاغ.

٨٥- وتتضمن المبادئ التوجيهية الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن أفضل الممارسات الإفصاح عن الأصول غير المالية، ولكنها لا تتضمن نشر ميزانية عمومية للحكومة. ويشترط تقييم الأصول غير المالية في ظل نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق.

المركز الموحد للحكومة العامة

٢-١-٥ عندما يكون هناك عدد كبير من مستويات الحكومة دون القومية، ينبغي نشر مركزها المجمع من حيث المالية العامة وكذلك المركز الموحد للحكومة العامة.

٨٦- رغم أن المقصود من الميثاق هو أن يغطي عمليات الحكومة العامة، فمن المعروف أن هناك عددا من المشكلات التي تنشأ في كثير من الأحيان فيما يتعلق بتزامن تقديم معلومات الميزانية الخاصة بمستويات الحكومة دون القومية وميزانية الحكومة المركزية. ويحدث ذلك عندما لا يكون مطلوبا من مستويات الحكومة دون القومية تنسيق مواعيد تقديم ميزانياتها بحيث تتزامن مع موعد تقديم ميزانية الحكومة المركزية. وقد توجد أيضا قيود عملية أخرى تحول دون جمع بيانات الميزانية في الوقت المناسب عندما يكون هيكل مستويات

الحكومة دون القومية بالغ التعقيد. وفي هذه الظروف، قد لا تستطيع بعض البلدان تقديم المعلومات في حينه عن المركز الموحد لميزانية الحكومة العامة.

٨٧- بالرغم من أن تقديم البيانات الخاصة بالمركز الموحد لميزانية للحكومة العامة قد يكون أمرا متعذرا في كثير من البلدان، فلا بد من القيام بمحاولة لتقديم معلومات لاحقة، على الأقل، عن ميزانية الحكومة العامة. ومن الممكن القيام بذلك من خلال تقارير تستند إلى الحسابات القومية، شريطة أن تعكس هذه التقارير النتائج الفعلية للميزانية في مختلف أجزاء الحكومة العامة^{٧٨}. ومن المتطلبات الأساسية لشفافية المالية العامة ضرورة نشر مركز المالية العامة المجمع لمستويات الحكومة دون القومية ومركز المالية العامة الموحد للحكومة العامة، إذا كانت تلك المستويات تمارس صلاحيات ضريبية و/أو مسؤوليات صرف كبيرة، و/أو إذا كانت لديها أهلية الاقتراض، و/أو كانت تتلقى تحويلات ضخمة. كذلك ينبغي أن تقوم مستويات الحكومة دون القومية بالإبلاغ علانية بأنشطتها خارج الميزانية، وديونها، وأصولها المالية، وخصومها الاحتمالية، ونفقاتها الضريبية، وأنشطة شبه المالية العامة التي تقوم بها المؤسسات العامة المالية ومؤسسات الأعمال العامة غير المالية الخاضعة لسيطرتها.

٨٨- وتتمثل أفضل ممارسة في ضرورة الإبلاغ الشامل من جميع مستويات الحكومة. غير أن البلدان تختلف كثيرا في معالجتها لهذه المسألة. فهناك قاعدتان قياسيتان يمكن الرجوع إليهما في تحديد أفضل الممارسات. فإما أن تعد جميع مستويات الحكومة بيانات شاملة عن ماليتها العامة باستخدام تصنيف موحد ويتم عرض مركز المالية العامة الموحد للحكومة العامة مع الميزانية السنوية للحكومة المركزية، أو أن تلتزم مستويات الحكومة دون القومية التي تعتبر هيئات مستقلة من حيث المالية العامة بنفس معيار شفافية المالية العامة الذي تلتزم به الحكومة المركزية^{٧٩}.

^{٧٨} في حالة مستويات الحكومة دون القومية لا يلزم إعداد تلك البيانات استنادا إلى النتائج الفعلية لجميع المستويات. بل يمكن الاستناد إلى مسح بالعينة يشمل النتائج الفعلية للميزانية فيما يتعلق بجزء كبير من مجموع المعاملات التي قامت بها كل حكومة دون القومية.

^{٧٩} تعتبر **استراليا** نموذجا جيدا لبلد يفي عموما بشروط القاعدتين المعياريتين. فالأقاليم المختلفة هي كيانات ذات سيادة تقدم ميزانياتها بشكل مستقل عن الحكومة المركزية. غير أن الأقاليم تعتمد اعتمادا كبيرا على المنح من الحكومة المركزية. ولذلك بذلت جهود هائلة لتوحيد أسلوب العرض الإحصائي بما يتماشى مع المعايير الدولية في جميع الأقاليم ذات السيادة، حتى يتسنى تحويل التركيز إلى الحكومة العامة فيما يتعلق بالمالية العامة. أما **الولايات المتحدة** فهي مثال جيد لبلد يعتمد على قوى السوق (والتنظيم الذاتي الطوعي) لتحقيق الانضباط في ماليات مستويات الحكومة الأدنى. ونظرا لدرجة استقلالية حكومات الولايات، فإن الميزانية الفيدرالية هي محور تركيز سياسة المالية العامة القومية. ويلاحظ وجود معايير مرتفعة بشكل عام لشفافية المالية العامة في جميع مستويات الحكومة. وتقوم الحكومة الفيدرالية بتجميع معلومات الحكومة العامة الموحدة في نهاية الفترة المعنية.

الالتزامات المتعلقة بالنشر

٢-٢ يجب التعهد بنشر معلومات المالية العامة في حينه.

٨٩- يتضمن الميثاق عدة ممارسات سليمة بشأن: (١) التعهد بالنشر؛ (٢) توقيت النشر.

التعهد بالنشر

١-٢-٢ يجب أن يكون نشر المعلومات الخاصة بالمالية العامة التزاما قانونيا على الحكومة.

٩٠- قد تتأثر مصداقية الحكومة نتيجة للطابع الاجتهادي الذي يتسم به اتخاذ القرارات المتعلقة بمعلومات المالية العامة من حيث نشرها أو عدم نشرها، وتوقيت نشرها، ومدى تفصيلها، والجهات التي توجه إليها. وغالبا ما تكون الحكومات أكثر إقبالا على نشر المعلومات المواتية أكثر منها على نشر المعلومات غير المواتية. والواقع أن الالتزام غير المتسق لفترة طويلة بسياسة الإفصاح التام عن معلومات المالية العامة في الوقت المناسب قد يؤدي إلى زيادة عدم اليقين تجاه الأوضاع الحقيقية للمالية العامة.

٩١- ومن أجل بناء المصداقية، ينبغي أن تكون الحكومات ملزمة قانونا بنشر معلومات المالية العامة. ويعد هذا شرطا أساسيا من شروط شفافية المالية العامة. وأفضل ممارسة في هذا الصدد هي أن يشترط القانون إتاحة طائفة واسعة من معلومات المالية العامة (بما في ذلك وثائق السياسات الرسمية)، وذلك باستثناءات محددة بدقة ولها مبررات واضحة. ويناقش الإطار ١٣ بعض الأمثلة لتشريعات وطنية تمثل أفضل الممارسات في تحديد معايير واضحة للإبلاغ بمعلومات المالية العامة.

الإطار ١٣ - قانون الميزانية وشفافية المالية العامة

يشكل "قانون المسؤولية في المالية العامة" الذي أصدرته نيوزيلندا سنة ١٩٩٤ تشريعا قياسيا موحدًا يحدد المعايير القانونية لشفافية سياسة المالية العامة والإبلاغ ببياناتها، كما يعتبر الحكومة مسؤولة رسميا أمام الشعب عن أدائها في هذا الشأن. وقد سنت استراليا مؤخرا تشريعا مماثلا يدعى "ميثاق أمانة الميزانية" (Charter of Budget Honesty)، كما أجازت المملكة المتحدة ميثاقا لتحقيق استقرار المالية العامة (Code For Fiscal Stability). والواقع أن معايير شفافية المالية العامة تتطلب في هذه التشريعات الوطنية شروطا أكثر، على وجه العموم، مما يقترحه الميثاق.

قانون المسؤولية عن المالية العامة: المبادئ والمعايير

يحدد هذا القانون خمسة مبادئ للإدارة المسؤولة في مجال المالية العامة: (١) تخفيض الدين العام ليصل إلى مستويات تتوفر فيها شروط الحيطة؛ (٢) اشتراط المحافظة في المتوسط على رصيد تشغيلي طوال فترة زمنية معقولة؛ (٣) المحافظة على مستوى احتياطي معين من الأصول القومية الصافية؛ (٤) إدارة مخاطر المالية العامة؛ (٥) المحافظة على معدلات ضريبية مستقرة ويمكن التنبؤ بها. ويسمح للحكومة أن تحيد عن هذه المبادئ مؤقتا، شريطة وجود مبرر وخطة واضحين وزمن محدد للعودة إلى تطبيقها.

ويشمل القانون النيوزيلندي أيضا شروطا محددة بشأن الإبلاغ ببيانات المالية العامة، تنص على نشر: (١) معلومات كاملة عن الاقتصاد والمالية العامة خلال فترة تتراوح بين ٤٢ و ١٤ يوما قبل أية انتخابات عامة؛ (٢) توقعات اتجاهات المالية العامة لمدة عشر سنوات على الأقل؛ (٣) بيانات بتعهدات الحكومة وأية مخاطر محددة فيما يتعلق بالمالية العامة، بما في ذلك أية خصوم احتمالية. (راجع الموقع التالي على شبكة الإنترنت:

<http://www.treasury.govt.nz/pubs/bmb/fra/detaills.htm>

تشريع آخر مشابه

يمثل "ميثاق أمانة الميزانية" الذي أصدرته أستراليا، و"ميثاق تحقيق استقرار المالية العامة" القانون النيوزيلندي للمسؤولية عن المالية العامة من حيث المبدأ. ولأسباب من بينها طبيعة الهيكل الفيدرالي للحكومة، يعطي ميثاق أمانة الميزانية أهمية خاصة لدور "المكتب الأسترالي للإحصاءات" (Australian Bureau of Statistics) في تحديد معايير الإبلاغ ببيانات المالية العامة في جميع مستويات الحكومة. ويشترط هذا الميثاق أيضا على سبيل التحديد إعداد تقرير يغطي أجيالا متعددة (intergenerational report) يصدر كل خمس سنوات، وتقرير آخر عن النفقات الضريبية. ونجد أن بعض هذه العناصر، كالإبلاغ بالنفقات الضريبية، يعمل على ترسيخ وتوسيع الممارسة الإدارية القائمة، بينما يشكل البعض الآخر متطلبات جديدة.

ويحدد قانون المسؤولية عن المالية العامة بشكل واضح كيف ينبغي للحكومة الإبلاغ بالسياسات المقترحة والإنجازات الفعلية حتى تؤكد للسلطة التشريعية والجمهور اتباعها للمبادئ المقررة لإدارة المالية العامة. ويشترط هذا القانون على الحكومة ما يلي:

- أن تنشر "بيانا عن سياسة الميزانية" يتضمن الأولويات الاستراتيجية للميزانية القادمة والتدابير المقرر تطبيقها في مجال المالية العامة على المدى القصير، وأهداف المالية العامة على المدى الطويل، وذلك في موعد لا يتجاوز ٣١ مارس بالنسبة للسنة المالية التي تبدأ في أول يوليو.

- أن تفصح عن أثر القرارات المتخذة في مجال المالية العامة على مدى ثلاث سنوات كفترة للتوقعات، وذلك في إطار "تقارير لتحديث البيانات الاقتصادية والمالية العامة" تصدر بشكل منظم.

- أن تقدم جميع المعلومات المالية وفق الممارسات المحاسبية المتعارف عليها. ويتطلب هذا تقديم مجموعة كاملة من الكشوف والتقارير عن الحسابات المالية المتوقعة - بيانات عن التشغيل، والميزانية العمومية، والتدفق النقدي، وعمليات الاقتراض، وأي أمور أخرى لازمة لتصوير المركز المالي للحكومة على نحو منصف؛

٩٢- كما توجد في بعض البلدان تشريعات خاصة بحرية تداول المعلومات تقتضي من الجهات الحكومية أن تضع في متناول الجمهور أية معلومات لديها، عند الطلب، على أن يخضع ذلك لاستثناءات واضحة التحديد (وهي تتضمن عموماً الأمن القومي، والعلاقات الخارجية، والمصالح الاقتصادية القومية، والتزامات السرية تجاه طرف ثالث، وإنفاذ القانون، وسرية المعلومات الشخصية). وقد تؤدي مثل هذه التشريعات إلى خلق اتجاه سائد مساند للنشر العام، وتحميل الحكومة مسؤولية إثبات وجود مصلحة عامة غالبية تبرر عدم الإفصاح عن المعلومات.^{٨٠}

توقيت النشر

٢-٢-٢ يجب الإعلان مسبقاً عن الجداول الزمنية لنشر بيانات المالية العامة للجمهور.

٩٣- وفقاً للنظام العام لنشر البيانات، يشترط الإعلان مسبقاً عن جداول النشر الزمنية للسنة التالية، بحيث يتحدد تاريخ لا ينبغي تجاوزه لنشر التقارير السنوية ونطاقاً زمنياً معيناً لنشر التقارير الأكثر تواتراً.^{٨١} مثال ذلك، ما يتعلق بالتقارير ربع السنوية عن نتائج المالية العامة، حيث يمكن، على سبيل المثال، إعلان أن تقريراً معيناً عن المالية العامة سوف ينشر بين اليوم الخامس عشر واليوم الثامن عشر من شهر معين. كذلك يجب على البلدان أن تعلن على نطاق واسع اسم وعنوان المكتب أو الشخص المسؤول عن تقديم أحدث المعلومات عن تاريخ النشر المحتمل، ويجب على الحكومات أن تتعهد بنشر تقارير وبيانات المالية العامة لكل الأطراف المعنية في نفس الوقت.

٩٤- تتمثل أفضل الممارسات في مجموعة الشروط الأكثر تشدداً التي يتطلبها المعيار الخاص لنشر البيانات.^{٨٢} فعلى سبيل المثال، إذا كان الجدول الزمني للنشر يحدد تاريخاً معيناً لا ينبغي تجاوزه، أو مجموعة من التواريخ، فعلى البلد المعني أن يعلن، في نهاية آخر يوم عمل من الأسبوع السابق، التاريخ المحدد للنشر خلال الأسبوع التالي.

^{٨٠} تعد السويد أول بلد يتعهد بالانفتاح الحكومي، حيث ينص دستورها على هذا المبدأ منذ عام ١٧٧٦. ويجوز لأي فرد من أفراد الشعب في السويد (وفي عدة بلدان أخرى) أن يتظلم من أي قرار تتخذه إحدى الهيئات الحكومية بحجب معلومات، وذلك أمام "ديوان المظالم" - وهو مكتب مستقل عن السلطة التنفيذية يتلقى الشكاوى الخاصة بسوء الإدارة ويتولى التحقيق فيها. وقد سنت **تايلند** مؤخراً تشريعاً خاصاً بحرية تداول المعلومات. وفي بلدان أخرى مثل **الولايات المتحدة** يحق للمواطنين التظلم أمام المحاكم.

^{٨١} من الممكن أن تشمل جداول النشر الزمنية بياناً عن التواريخ "المتوقعة" أو "المستهدفة"، ولكن ينبغي إعلان أي تأخير لاحق يترتب على أحداث غير متوقعة، وذلك بمجرد أن يتبين هذا التأخير.

^{٨٢} للإطلاع على بحث مفصل لجداول النشر الزمنية المسبقة، راجع IMF (1998b) and IMF (1996a). وراجع أيضاً <http://dsbb.imf.org/>.

ثالثاً: علانية إعداد الميزانية وتنفيذها والإبلاغ بنتائجها

٩٥- نظراً لأن الميزانية السنوية تكاد أن تكون الأداة الرئيسية الوحيدة لسياسة المالية العامة، فإن عملية إعداد الميزانية وما تشتمل عليه من معلومات تقدّم معها تعتبر عاملاً أساسياً لتحقيق شفافية المالية العامة. ويجب مراعاة العلنية في إعداد الميزانية وتنفيذها، بمعنى توفر المعلومات دون عناء بشأن كيفية الإعداد والتنفيذ (فمثلاً، يجب أن يتاح للجمهور الاطلاع على تعميمات بشأن الميزانية ومعلومات بشأن عملية إعدادها). ولم يدافع الميثاق على وجه التحديد عن مسألة مشاركة المجتمع المدني في عمليات الميزانية على الرغم من عدم استبعاد مثل هذا المنحى. كما أن العلنية لا تنطوي على الإفصاح الكامل للجمهور في جميع مراحل إعداد الميزانية. ذلك أن الشفافية في هذا السياق تتقيد بالضرورة باعتبار حساسية السوق، ومراعاة القواعد الصحيحة في وضع السياسات، والتناسب بين تكاليف تقديم المعلومات للجمهور والمزايا المتوقعة منه.

٩٦- إن المبادئ والممارسات المتعلقة بعلانية عملية الميزانية تختص بوثائق الميزانية، وكيفية عرضها، وإجراءات تنفيذها، والإبلاغ بنتائجها. ولعل المبادئ التوجيهية لأفضل الممارسات التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والتي تركز على شفافية الميزانية، هي الأكثر اتصالاً بهذا القسم من الميثاق. ويعرض الإطار ١٤ المجالات التي تغطيها المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. ولما كانت هذه المبادئ تشتمل على كثير مما ورد بالفعل في الميثاق، فإن هذا القسم يشير إليها على نحو انتقائي فحسب.

الإطار ١٤- أفضل الممارسات لدى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال شفافية الميزانية

أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في سبتمبر ٢٠٠٠ أفضل الممارسات لشفافية المالية العامة (*OECD Best Practices for Budget Transparency*). ورغم التداخل الملحوظ بين المبادئ التوجيهية لأفضل الممارسات الصادرة عن المنظمة، وبين ميثاق شفافية المالية العامة، فإن الأولى تركز على الحكومة المركزية وعلى الميزانية فحسب، وليس على جميع أنشطة المالية العامة وشبه المالية العامة.

وتتألف المبادئ التوجيهية لأفضل الممارسات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من ثلاثة أجزاء:

الجزء الأول: ويورد قائمة بالتقارير الرئيسية للميزانية التي يجب على الحكومة إصدارها. وتحتوي هذه التقارير عموماً على ما يلي: الميزانية، وتقارير سابق على الميزانية، وتقارير شهرية بشأن تنفيذ الميزانية، وتقارير في منتصف السنة، وتقارير في نهاية السنة، وتقارير سابق على الانتخابات، وتقارير طويل الأجل.

الجزء الثاني: ويصف معلومات محددة بتعين الإفصاح عنها في التقارير، مثل: الافتراضات الاقتصادية، والنفقات الضريبية، والخصوم والأصول المالية، والأصول غير المالية، وخصوم معاشات تقاعد الموظفين، والخصوم الاحتمالية.

الجزء الثالث: ويلقى الضوء على الممارسات التي تكفل صحة التقارير، مثل السياسات المحاسبية، والنظم والمسؤوليات، والمراجعة المحاسبية، وتمحيص المعلومات من جانب البرلمان والجمهور.

وثائق الميزانية

١-٣ ينبغي أن تتضمن وثائق الميزانية تحديدا لأهداف سياسة المالية العامة، والإطار الاقتصادي الكلي، والسياسة التي تركز عليها الميزانية، وأهم المخاطر التي يمكن تحديدها فيما يتصل بالمالية العامة.

٩٧- ويشتمل الميثاق على الممارسات السليمة في المجالات التالية: (١) أهداف سياسة المالية العامة وإمكانية استمرارها؛ (٢) قواعد المالية العامة؛ (٣) الإطار الاقتصادي الكلي؛ (٤) تعيين السياسات الجديدة؛ (٥) أهم المخاطر التي تتعرض لها المالية العامة.

أهداف سياسة المالية العامة وإمكانية استمرارها

١-١-٣ يجب توضيح إطار الميزانية السنوية في بيان يحدد أهداف سياسة المالية العامة، مع تقدير إمكانية استمرارها.

أهداف سياسة المالية العامة

٩٨- رغم المنظور السنوي الذي تتسم به الميزانية، فمن الضروري وضعها في إطار أكثر اتساعا. ومن المهم إصدار بيان واضح عن الأهداف العريضة لسياسة المالية العامة، وإمكانية استمرارها على المدى الأطول. وعلى أقل تقدير، يجب أن يشار في وثائق الميزانية إلى مدى اتساق الميزانية السنوية للحكومة المركزية مع الأهداف الأشمل للحكومة فيما يخص ماليات الحكومة أو القطاع العام، والعجز على المدى الأطول، وأهداف الديون. ويمكن أن يكون هذا البيان بيانا وصفيا في الأساس مؤيدا ببعض الأرقام الأساسية، ومن ثم يمكن إدراجه في ديباجة الميزانية السنوية، أو في خطاب الميزانية (budget speech). وعلى أية حال، فإن مثل هذه البيانات المالية الوصفية تكون أكثر فائدة إذا ما اشتملت على تفاصيل كمية بشأن ماليات الحكومة أو القطاع العام، والآفاق المستقبلية طويلة الأجل للمالية العامة؛ وفي هذه الحالة يجب تقديم هذه المعلومات في تقرير مرجعي يعد جزءا من وثائق الميزانية.^{٦٠}

^{٦٠} في إقليم هونغ كونغ الإداري الخاص التابع للصين، تحوي وثائق الميزانية السنوية بيانا واضحا لأهداف سياسة المالية العامة، وإمكانية استمرارها في الأجل المتوسط. راجع تقرير مراعاة المعايير والمواثيق الخاص بإقليم هونغ كونغ الإداري الخاص، نموذج شفافية المالية العامة، الفقرة ٣٢، في صفحة الإنترنت <http://www.imf.org/external/np/rosc/hkg/index.htm>.

٩٩- وتقتصر المبادئ التوجيهية لأفضل الممارسات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تقديم تقرير مسبق قبل موعد عرض الميزانية السنوية بشهر واحد على الأكثر، على يتضمن تحديدا لنوايا الحكومة على المدى المتوسط بشأن الاقتصاد والمالية العامة، ويلقي الضوء على إجمالي الإيرادات والنفقات والعجز أو الفائض والديون^{٦١}. ومن شأن هذا التقرير تيسير المناقشات التشريعية والعامة حول الأهداف الكلية لسياسة المالية العامة والاستراتيجية التي تستند إليها، قبل انتهاء السلطة التنفيذية من الميزانية وتقديم المقترحات التفصيلية المعنية بالإيرادات والنفقات إلى الهيئة التشريعية. ولا يعني هذا -على أية حال - أنه يجب على السلطة التنفيذية إعداد الميزانية برمتها علانية. فالحكومات تحتاج فرصة للتروي في مداولاتها واتخاذها للقرارات قبل عرض الميزانية المقترحة بكافة تفاصيلها على السلطة التشريعية وعلى الجمهور للنظر فيها. ويشكل هذا الاعتبار أهمية خاصة في حالة التغييرات التي يتم إدخالها على السياسة الضريبية. غير أنه ينبغي عموما تقديم الاقتراحات التفصيلية الخاصة بالميزانية إلى السلطة التشريعية في فسحة من الوقت بما يسمح بتبادل وجهات النظر فيها مليا قبل إجازة التشريع اللازم. وتشير المبادئ التوجيهية لأفضل الممارسات المعتمدة من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بتقديم مشروع الميزانية إلى الهيئة التشريعية قبل بدء السنة المالية بثلاثة أشهر على الأقل، واعتماد الميزانية قبل بدء السنة المالية.

تحليل إمكانية استمرار المالية العامة

١٠٠- رغم ضرورة تقديم جميع البلدان بعض المؤشرات لمدى إمكانية استمرار سياسة المالية العامة فيها، فإن اشتراط إجراء تحليل أكثر اتصافا بالطابع الرسمي المقنن في هذا الصدد يعد مطلباً ملحفا بالنسبة لكثير من البلدان، لا سيما نظرا لعدم وجود قواعد واضحة وعملية للقطع بما إذا كانت هذه السياسة قابلة للاستمرار أم لا.

١٠١- وتصبح سياسات المالية العامة غير قابلة للاستمرار إذا أدت إلى تراكم الديون إلى حد مفرط، وهي الحالة التي تنشأ فيها الحاجة إلى تغيير في السياسة الجارية. غير أنه من الصعب إطلاع أحكام عن فرط الديون، وخاصة عن فرط نسب الدين إلى إجمالي الناتج المحلي. ولا تقدم النظرية الاقتصادية إلا القليل من الإرشاد في هذا الشأن. وثمة نهج شائع أيضا هو الاعتماد على قاعدة بسيطة تنص، مثلا، على أن نسبة الدين يجب ألا تصل إلى حد معين أو ألا تتجاوز. غير أن هذه القاعدة وغيرها هي قواعد جزافية ولا تقدم إلا القليل من الإرشاد عما إذا كانت نسبة دين بعينها تمثل تهديدا لاستقرار الاقتصاد الكلي، أو يمكن أن تؤدي إلى فقدان

^{٦٤} في جنوب إفريقيا يقدم للبرلمان بيان في منتصف الفترة عن سياسات الميزانية قبل موعد تقديم الميزانية بثلاثة أشهر. ويشتمل هذا البيان على افتراضات الاقتصاد الكلي، والمخصصات المقترحة فيما بين الأقاليم، والتصنيف الوظيفي المتوقع للنفقات، والفصل المتوقع بين الإنفاق الرأسمالي والإنفاق الجاري. راجع دراسة Folscher (1999) في الصفحة التالية على شبكة الإنترنت: http://www.idasa.org.za/final/publications/bis_transparency_full.htm. وللاطلاع على مناقشة لمرحلة مشاورات ما

قبل الميزانية في كندا، راجع (1999) OECD.

مصدافية سياسة المالية العامة، أو أن تسفر عن ارتفاع علاوات أسعار الفائدة وما شابه ذلك من النتائج. ولـهذه الأسباب، يتعين إجراء عمليات تقدير لمدى إمكانية استمرار سياسة المالية العامة على أساس حالة كل بلد على حدة، استنادا إلى معلومات معينة حول انعكاسات سياسات المالية العامة الماضية والمستقبلية المعتمدة من الحكومة وردود أفعال السوق تجاهها. ومن الأدوات الإرشادية المفيدة في هذا الخصوص الإبلاغ بمرتبة الديون السيادية للبلد المعني والتغيرات التي طرأت على هذه المرتبة في السنوات الأخيرة.

١٠٢- إن تقدير مدى إمكانية استمرار المالية العامة ينطوي من الناحية الفنية على تحليل التغير في نسبة الدين إلى عناصر تعبر عن الرصيد الأساسي "Primary Balance" (أي الرصيد الكلي ناقص مدفوعات الفائدة)، وسعر الفائدة على الدين، ومعدل النمو الاقتصادي، ورصيد الدين الأصلي^{٦٢}. ومن منظور السياسات، يتركز الاهتمام على التغيير المطلوب في الرصيد الأساسي لتحقيق الهدف المحدد للدين (بدءا من نسبة الدين التي يترأى أنها مفرطة)، أو البقاء دون حد أقصى معين للدين خلال فترة زمنية محددة. ويعتبر ذلك مؤشرا لمدى التصحيح المطلوب في المالية العامة لتحقيق قابلية الاستمرار. وبطبيعة الحال، يعتبر التصحيح الذي يتعين إجراؤه استنادا إلى التقدير الاستصوابي هو الأهم لصانع السياسة، ومن ثم يصبح من المهم على المدى القصير إلى المتوسط أن يتم التمييز بين التغيرات الدورية في مجملات المالية العامة والتغيرات الهيكلية الضرورية^{٦٣}.

١٠٣- وتشير المبادئ التوجيهية لأفضل الممارسات المعتمدة لدى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بوجود نشر تقرير طويل الأجل كل خمسة سنوات لتقدير مدى إمكانية استمرار المالية العامة، مع إمكانية النشر بمعدل تواتر أكبر إذا كانت هناك تغييرات كبيرة في سياسات الإيرادات والنفقات. ويجب أن تتضمن هذه التقارير عرضا للافتراضات التي يستند إليها التحليل، مع تقديم سيناريوهات بديلة. وبالإضافة إلى أخذ الدين العام في الاعتبار، من المهم على المدى الطويل أيضا أن تؤخذ في الحسبان بالقدر الواجب الالتزامات التي تتعهد بها السياسات المتبعة والتي تترتب عليها آثار مالية في المستقبل. ومن الأمور وثيقة الصلة في هذا الصدد برامج معاشات التقاعد العامة، التي تتأثر تكاليفها بزيادة أعداد المسنين. ومن الوسائل الممكنة لتحقيق هذا الهدف النظر إلى خصوم معاشات التقاعد العامة غير الممولة، إلى جانب الدين العام، عند تقدير مدى إمكانية استمرار سياسة المالية العامة^{٦٤}.

^{٨٥} يجب أن يؤخذ في الحسبان أيضا ظهور التزامات جديدة منشئة للديون يجوز أن تستبعد من توقعات المالية العامة المعتادة - وذلك مثل الخصوم الاحتمالية التي قد يصبح الوفاء بها لازما.

^{٨٦} للاطلاع على مناقشة أخرى لطرق تقدير مدى قابلية استمرار أوضاع المالية العامة، بما في ذلك حالة البلدان التي تتأثر فيها التقديرات بظروف خاصة مثل توفر ثروة معدنية آيلة إلى النفاذ، راجع (Chalk and Hemming (2000).

^{٨٧} راجع (Chand and Jaeger (1996). نجد أيضا أن ميزانية الولايات المتحدة لعام ١٩٩٩ تشتمل على معلومات تفصيلية بشأن الآثار طويلة الأجل لسياسات المالية العامة الراهنة. ففي مطبوعة عن "المناظر التحليلية" تقدم كجزء من وثائق الميزانية، يتم إدراج توقعات الميزانية حتى عام ٢٠٧٠. وتصف المطبوعة المذكورة الافتراضات الأساسية، كما تورد إيضاحات لمدى حساسية التوقعات إزاء الافتراضات والسيناريوهات البديلة. وتشمل المطبوعة أيضا توقعات طويلة الأجل (٧٥ سنة) لإيرادات ومصروفات الضمان الاجتماعي وصناديق التأمين الاستثمارية للعلاج

١٠٤- وثمة طريقة أخرى بديلة للنظر في الآثار طويلة الأجل لسياسة المالية العامة، وذلك عن طريق استخدام المحاسبة الجيلية (*generational accounting*). وتوضح هذه الطريقة العبء الضريبي الصافي الذي تتحمله أجيال من الأفراد خلال الفترة المتبقية من حياتهم. فعن طريق مقارنة العبء الضريبي الصافي الذي تواجهه الأجيال المختلفة، يمكن دراسة مدى ما تنطوي عليه السياسات الجارية من نقل للأعباء بين الأجيال، واستخدام هذه المعلومات كأساس لإصدار أحكام بشأن مدى إمكانية استمرار هذه السياسات.^{٦٥}

قواعد المالية العامة

٣-١-٢ يجب أن تتسم أية قواعد معتمدة للمالية العامة (مثل شرط تحقيق التوازن في الميزانية أو وضع حدود للاقتراض من قبل مستويات الحكومة الأدنى) بالوضوح التام.

١٠٥- قواعد المالية العامة هي أشكال متفق عليها (بموجب القانون عادة) لفرض قيود على الإجراءات التي تتخذها الحكومة فيما يتعلق بسياسة المالية العامة. ومن أمثلة ذلك شرط توازن الميزانية، أو حدود الاقتراض من جانب الحكومة المركزية (مثل إمكانية الوصول إلى التمويل من البنك المركزي) أو مستويات الحكومة الأدنى، تطبيقاً "لقاعدة ذهبية" (مفادها أن الاقتراض العام يجب ألا يفوق الاستثمار العام)، أو معايير التقارب في مجال المالية العامة طبقاً لمعاهدة ماستريخت، وشرط "الاقتراب من التوازن" في معاهدة الاستقرار والنمو. ومن الضروري تحديد أية قاعدة تعتمد عليها الحكومة وصياغتها بشكل واضح. وترتبط قضية الشفافية المطروحة هنا بالوضوح الذي ينبغي أن يتسم به تعريف القاعدة ومدى كفاية الإبلاغ مقارنة بالشروط المحددة في القاعدة. فالقاعدة الذهبية، مثلاً، هي موضوع للكثير من التأويل بشأن العناصر التي يتألف منها الاستثمار العام، ولذا فمن الضروري دعمها بتصنيف واضح للميزانية. ومن الجلي أن تحقيق استمرارية القاعدة يستلزم بعض المرونة في تطبيقها عندما يكون الخروج عليها أمراً تقتضيه الأوضاع الاقتصادية. غير أن الظروف التي تبرر الخروج على القاعدة يجب أن تفسر بشكل واضح، وأن يكون الإبلاغ بنتائج القواعد متمشياً مع الممارسات الأخرى الواردة في الميثاق.^{٦٦}

بالمستشفيات، بما في ذلك الرصيد الاكتواري المقدر للصناديق الاستعمانية لمدة ٧٥ سنة كمقياس وحيز لمركزها المالي (راجع الموقع <http://www.w3.access.gpo.gov/usbudget/fy2001/maindown.html>).

^{٨٨} تشمل ميزانية المملكة المتحدة لعام ٢٠٠٠ على معلومات بشأن الحسابات الجيلية في المملكة المتحدة (بما في ذلك معلومات مقارنة عن دول أخرى)، وذلك في سياق مناقشة مستفيضة لإمكانية استمرار المالية العامة على المدى الطويل راجع <http://www.hm-treasury.gov.uk/budget2000/fsbr/annexa.htm>.

^{٨٩} تناقش دراسة (Kopits and Symansky (1998) قواعد المالية العامة بصورة تفصيلية.

الإطار الاقتصادي الكلي

٣-١-٣ يجب إعداد الميزانية السنوية وتقديمها في إطار اقتصادي كلي يتسم بالشمول والاتساق الكمي، كما يجب تقديم الافتراضات الأساسية التي تركز عليها الميزانية.

١٠٦- يمثل هذا شرطاً أساسياً لتحقيق شفافية المالية العامة. وكجزء من السياق الأوسع نطاقاً الذي يتعين وضع سياسة المالية العامة في إطاره، يعتبر تأثيرها الكلي على الاقتصاد وعلاقتها بالسياسات الاقتصادية الكلية الأخرى أمراً حيوياً. وتتبع معظم البلدان نوعاً من المنهجية الرسمية في وضع توقعات الاقتصاد الكلي وصياغة سياسة المالية العامة، كما أن البلدان المتقدمة تستخدم نماذج كمية متطورة تساعدها في وضع إطار الميزانية. وينبغي تقديم المعلومات المتعلقة بإطار الاقتصاد الكلي في تقرير مرجعي يشكل جزءاً من وثائق الميزانية. ويمكن الجمع بين هذه المعلومات ومناقشة أهداف سياسة المالية العامة وإمكانية استمرار المالية العامة في تقرير واحد يتناول الآفاق المستقبلية للمالية العامة والاقتصاد، وهو سياق يحتم توسيع إطار الاقتصاد الكلي بحيث يدعم التحليل المعني بإمكانية الاستمرار.

أطر الميزانية متوسطة الأجل

١٠٧- يقدم كثير من البلدان بالفعل بيانات أساسية عن سياسة المالية العامة والسياسة الاقتصادية. وفي هذا الخصوص، لا بد من التمييز بين البيانات المستندة إلى توقعات متوسطة الأجل لمجملات المالية العامة والبيانات القائمة على تقديرات متوسطة الأجل تتسم بالتكامل والاتساق مقسمة حسب كل جهة من جهات الإنفاق على حدة. ويشار إلى هذه البيانات الأخيرة أحياناً باسم "إطار الميزانية متوسطة الأجل"، بينما يمثل النوع الأول من البيانات خطوة ضرورية نحو الوصول إلى هذا الإطار. ويصف الإطار ١٥ أطر الميزانية متوسطة الأجل بمزيد من التفصيل. ويتطلب وضع هذه الأطر كثيراً من الترتيبات الإدارية والسياسية، ولذا فقد تم تنفيذها في البلدان المتقدمة بصفة أساسية، وإن كانت بعض البلدان الأخرى قد نجحت في تنفيذها أيضاً.^{٦٧}

^{٦٧} في إقليم هونغ كونغ الإداري الخاص التابع للصين يتم إعداد ونشر توقعات متوسطة المدى كملحق لخطاب الميزانية (راجع <http://www.info.gov.hk/fb/budget2000-01/english/eindex.htm>). وتنطوي التوقعات متوسطة المدى على توقعات لسنة الميزانية بالإضافة إلى ثلاث سنوات تالية. كذلك بدأت **المجر** تقدم ميزانيتها في إطار آفاق الميزانية والاقتصاد على امتداد ثلاث سنوات (راجع <http://www.meh.hu/default.htm>)، كما فعلت **أوغندا**. راجع تقرير مراعاة المعايير والمواثيق الخاص بأوغندا، نموذج شفافية المالية العامة، فقرة ٢٨، على صفحة الإنترنت <http://www.imf.org/external/np/rosc/uga/index.htm>.

١٠٨- ومن المزايا المهمة لإطار الميزانية متوسط الأجل بالنسبة للبلدان النامية وبلدان التحول الاقتصادي هي أنه يعمل على ربط رأس المال بالميزانيات الجارية. وبدون التنسيق الذي ينتج عن هذه الرابطة تصبح فلئدة المعلومات المتعلقة بالميزانية محدودة، ويحدث قصور في معظم الحالات في تخصيص اعتمادات كافية لتغطية تكاليف التشغيل والصيانة. غير أن الممكن الوحيد في كثير من البلدان النامية وبلدان التحول الاقتصادي هو وضع توقعات إجمالية، وإن كانت هذه التوقعات تعد نقطة انطلاق مفيدة للنظر في إجراء تغييرات على المدى المتوسط في سياسة الميزانية. ولعل أفضل الممارسات هي نشر إطار متجدد وشامل للميزانية في المدى المتوسط (يغطي ٣-٥ سنوات) ليكون بمثابة أساس محوري لإدارة المالية العامة^{٦٨}.

الإطار ١٥- إطار الميزانية متوسط الأجل: بعض الدروس المستفادة من تجربة

مجموعة مختارة من بلدان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

من خصائص إطار الميزانية متوسط الأجل، إذا طبق بدقة، أنه يقدم بيانا واضحا للغاية لآثار الإيرادات والنفقات في اتباع السياسات الحكومية الراهنة، كما يوفر آلية للتحكم في استحداث سياسات جديدة ومتابعة تنفيذ الميزانية لفترة تتجاوز سنة واحدة. كذلك يمثل هذا الإطار أساسا شفافا لمسألة السلطة التنفيذية، ودعامة ضرورية لإعداد الميزانية بشكل أكثر تفصيلا مع التركيز على النتائج. وقد استخدمت أطر الميزانية متوسطة الأجل بنجاح في كل من ألمانيا والمملكة المتحدة وأستراليا. غير أن التجربة في هذه البلدان وفي غيرها تشير إلى ضرورة التقييد بشروط صارمة من أجل تحقيق كافة المزايا التي ينطوي عليها الإطار.

ما هو إطار الميزانية متوسط الأجل؟

تتمثل الخصائص الرئيسية لإطار الميزانية متوسط الأجل فيما يلي:

- هو بيان يوضح أهداف سياسة المالية العامة؛
- يقدم توقعات متكاملة متوسطة الأجل عن الاقتصاد الكلي والمالية العامة؛
- يشتمل على تقديرات لنفقات وإيرادات الوزارات والهيئات بعد سنة الميزانية بمدة تتراوح بين سنتين وأربع سنوات؛
- يشتمل على تقديرات رسمية "مستقبلية" أو "لما بعد سنة الميزانية" ("outyear") - وتصيح تقديرات الإنفاق للسنة الأولى بعد سنة الميزانية أساسا للمفاوضات بشأن ميزانية السنة التالية.
- يجعل من اعتمادات الميزانية الخاصة بمختلف الوزارات والهيئات الحكومية قيودا شديدة على الميزانية العامة.

^{٩١} في ألمانيا، على سبيل المثال، يشترط قانون مبادئ الميزانية (Law on Budgetary Principles) بشكل صريح إعداد خطة مالية متعددة السنوات تشارك فيها الحكومة بجميع مستوياتها. ولتنسيق هذه المهمة، أنشئ في عام ١٩٦٨ "مجلس التخطيط المالي" الذي يضم وزير المالية (رئيسا)، ووزير الاقتصاد، ووزراء الدولة للشؤون المالية، وأربعة من ممثلي المجالس البلدية.

وتنطوي التقديرات المستقبلية على مزايا فنية مهمة بالنسبة للهيئات المركزية وكل هيئة مختصة بالإنفاق. وفيما يتعلق بالهيئات المختصة بالإنفلاق، يعتبر التنبؤ بالتمويل اللازم لبرامجها أكثر سهولة، كما أن شرط قيام الهيئات المعنية بإعداد تقديرات لسنوات متعددة يزيد من وضوح السياسة على مستوى البرامج. والجدير بالذكر أيضا أن إقامة عملية قوية الدعائم لإصدار التوقعات المستقبلية، وخصوصا في المملكة المتحدة وأستراليا، قد اقترن بزيادة كبيرة في درجة المرونة الممنوحة للهيئات المعنية فيما يتعلق باستخدام الموارد المالية ضمن الحدود القصوى الكلية والمحددة لكل برنامج.

بعض الدروس المستفادة من التجربة

نستخلص من تجربة البلدان الثلاثة المذكورة أعلاه النتائج التالية فيما يتعلق بإطار الميزانية متوسط الأجل:

يتعين توضيح أهداف سياسة المالية العامة والأهداف الكمية للميزانية والدفاع عنها على أعلى مستويات الحكومة؛ وضع توقعات راسخة للإيرادات يعد أمرا حاسما، ويجب أن ترتبط مستويات الإنفاق المستهدفة ارتباطا وثيقا بالتوقعات الاقتصادية الكلية على المدى المتوسط؛

من الأفضل وضع تقديرات الميزانية والتقديرات المستقبلية بالقيمة الاسمية لضمان استجابة مديري البرامج لتغيرات الأسعار؛ يجب أن يستند إطار الميزانية إلى مقترحات على مستوى السياسة تتسم بالتحديد الدقيق والوضوح التام لحجم التكاليف. يجب أن ترافق إطار الميزانية متوسط الأجل تدابير معززة لمراجعة كل سياسة من سياسات الإنفاق والآليات المؤسسية المعتمدة لتنفيذها.

ويوفر إطار الميزانية متوسط الأجل أدوات أفضل وأكثر شفافية لتصميم سياسة المالية العامة وتقييمها وتنفيذها - غير أنها لا تكون أدوات فعالة إلا إذا توفر الالتزام بمراقبة المالية العامة على نحو فعلي وثابت وشفاف ومعلن بالدرجة الكافية. ويجب أيضا أن تستند أطر الميزانية متوسطة الأجل إلى تحسينات مؤسسية جوهرية، والالتزام سياسي متواصل، بالإضافة إلى اعتماد أسلوب مرحلي لتحسين عملية التنبؤ والحساب الدقيق لتكاليف البرامج، وتوخي الانضباط في إدارة الميزانية.

تعين السياسات الجديدة

٣-١-٤ ينبغي وصف السياسات الجديدة التي يتم إدراجها في الميزانية السنوية وصفا واضحا.

١٠٩- يعتبر الوصف الواضح لبرامج الحكومة المستمرة وسياساتها الجديدة - بما في ذلك الحساب الدقيق للتكلفة - عناصر حيوية لتحقيق انضباط الميزانية. وينبغي للبلدان إدراج بيان يصف التغييرات المعتمدة في السياسة الضريبية وسياسة الإنفاق وآثارها المتوقعة على المالية العامة، كجزء من وثائق الميزانية^{٦٩}. ويسمح

^{٦٩} من الأمثلة الجيدة في هذا الصدد الإبلاغ بتدابير الميزانية في **المملكة المتحدة**، حيث يتم تقديم جدول حصر لتدابير الميزانية الجديدة ونتائجها المقدرة على المالية العامة ضمن وثائق الميزانية، مع تقديم مرفق يتوسع في شرح كل تدبير جديد. بمزيد من التفصيل. وفي **فرنسا**، يتم التمييز بوضوح بين سياسة الإنفاق القائمة ("الاعتمادات للخدمات الجارية") وبين "بنود الإنفاق التي تعكس سياسات جديدة". وهذا التمييز مطلوب بموجب القانون الأساسي للميزانية الذي ينص أيضا على أن تمر اعتمادات الخدمات الجارية بعملية تصويت واحدة فقط في البرلمان، بينما تُخضع بنود السياسات

هذا الإجراء بالتحديد الواضح للعوامل التي تؤدي إلى انحراف نتائج الميزانية عن مسار الإنفاق المخطط، ومن ثم تحسين المساءلة بشأن تنفيذ سياسة المالية العامة. كذلك يمثل هذا الوصف أساساً لإنشاء إطار منضبط للميزانية على المدى المتوسط. وتتمثل أفضل الممارسات في ضرورة إطلاع الجمهور على مدى تأثير المالية العامة بجميع التشريعات المقترحة على مستوى الحكومة المركزية، بما في ذلك آثار التكلفة على مستويات الحكومة دون القومية.^{٧٠}

أهم مخاطر المالية العامة

٣-١-٥ يجب، قدر الإمكان، تحديد أهم مخاطر الميزانية السنوية والتعبير عنها بشكل كمي، بما في ذلك تغيير الافتراضات الاقتصادية والتكاليف غير المؤكدة للالتزامات بنود معينة للإنفاق (كإعادة الهيكلة المالية).

١١٠- تتعرض تقديرات الميزانية والتوقعات الاقتصادية التي تركز عليها لمخاطر متعددة، من بينها آثار التغييرات في الافتراضات والمحددات التي تستند إليها التوقعات الاقتصادية الكلية والتقدير الخاصة بكل برنامج، بالإضافة إلى عدم التأكد من تكاليف التزامات معينة على جانب النفقات.^{٧١} وتتمثل أفضل الممارسات في ضرورة تضمين وثائق الميزانية بياناً بالمخاطر التي تتعرض لها المالية العامة كأساس لتقييم مدى موثوقية الميزانية التي تمثل بدورها مرشداً لنتائج المالية العامة المرجحة.^{٧٢} ويصف الإطار ١٦ النقاط التي يجب تغطيتها في بيان مخاطر المالية العامة.

الجديدة لعمليات تصويت مطولة. راجع تقرير مراعاة المعايير والمواثيق الخاص بفرنسا، نموذج شفافية المالية العامة، الفقرة ١٣، على صفحة الإنترنت

<http://www.imf.org/external/np/rosc/fra/index.htm>.

^{٩٣} في الولايات المتحدة، يتطلب القانون من مكتب الميزانية بالكونجرس تقديم المشورة إلى الهيئة التشريعية عن النفقات المقدرة (وأساس هذا التقدير) التي يفرضها التشريع الفيدرالي المقترح على الولاية وعلى الحكومات المحلية (وعلى القطاع الخاص). للاطلاع على معلومات عن مكتب الميزانية بالكونجرس، أنظر صفحة الإنترنت <http://www.cbo.gov/respon.shtml>.

^{٩٤} توجد في بعض الحالات، أسباب مشروعة من ناحية السياسة العامة تبرر عدم التعبير بشكل كمي عن أحد المخاطر التي تتعرض لها الميزانية. وهذا ما يحدث، مثلاً، إذا كان هذا التعبير الكمي لغير صالح الحكومة في مفاوضات تجريبها مع أطراف ثالثة. ومع ذلك فإن وجود المخاطر وطبيعتها لا تزال تستوجب الإفصاح عنها.

^{٩٥} في السنوات الأخيرة عززت اليونان تقاريرها عن المخاطر المالية، وأصبحت المخاطر الناجمة عن التغييرات في الفرضيات الاقتصادية الكلية، والخصوم الطارئة، والأمور الأخرى غير المؤكدة، تعترض الآن في وثيقة الميزانية. انظر <http://www.treasury.govt.nz/forecasts/befu/2000/>، حيث يناقش التقرير القطري لموظفي صندوق النقد الدولي، رقم ١٣٨/٩٩ (الصفحة ٤٩-٥٣) شفافية المالية العامة في اليونان. وتقدم نيوزيلندا مثلاً للإبلاغ الشامل بمعلومات عن مخاطر المالية العامة، في الميزانية السنوية. (انظر <http://www.treasury.govt.nz/forecasts/befu/2000/>).

الإطار ١٦ - بيان مخاطر المالية العامة

يتعين أن يرفق بالميزانية السنوية بيان يتضمن معلومات عن كافة المخاطر المادية التي تتعرض لها المالية العامة وتحديدًا كمياً قدر المستطاع، مع ذكر الاعتمادات التي تخصص في احتياطي الطوارئ بالميزانية لمواجهة المخاطر. ويجب أن يشمل البيان على المعلومات المتعلقة بالمخاطر مع تحليلها حسب الفئات التالية:

(١) **التغيرات في الافتراضات الرئيسية التي تستند إليها التوقعات** - أي التغيرات في الافتراضات الرئيسية التي تركز عليها التوقعات الاقتصادية الكلية وآثارها على المالية العامة (مثل كيفية تأثر عجز المالية العامة بحدوث ارتفاع أو انخفاض بنسبة ١% في نمو إجمالي الناتج المحلي، أو معدل التضخم، أو أسعار الفائدة، أو سعر الصرف مقارنة بالسعر المركزي المفترض في توقعات الميزانية)؛ والتغيرات في الافتراضات الرئيسية التي تركز عليها توقعات الميزانية للإيرادات والنفقات وآثارها على المالية العامة (كالتغير في معدلات الضريبة الفعلية، أو في أجور القطاع العام، أو في متوسط عدد الأشخاص المؤهلين للاستفادة من برامج الإعانة الاجتماعية).

(٢) **الخصوم الاحتمالية** - وهي التي يمكن أن تشمل الكفالات (guarantees) والتعويضات (indemnities) والضمانات (warranties)؛ ورأس المال غير المطالب بدفعه (في المؤسسات المالية الدولية مثلاً)، والدعاوى القضائية ضد الحكومة.

(٣) **عدم التأكد من حجم التزامات معينة على جانب النفقات** - عندما تتضمن الميزانية اعتمادات للإنفاق على بند أو نشاط معين ولكن التكلفة المحتملة لهذا البند أو النشاط تحيط بها الشكوك بدرجة تفوق المستوى المعتاد من عدم اليقين، يصبح من الضروري الإفصاح عن المخاطر المرتبطة بهذه النفقات. فعلى سبيل المثال، قد تتعهد الحكومة للمودعين في مؤسسة مالية متعثرة تعهداً عاماً بأن تظل ودائعهم مضمونة، غير أن تكلفة هذا الالتزام قد تظل غير مؤكدة إلى حد كبير في تاريخ وضع الميزانية في صيغتها النهائية.

(٤) **بنود أخرى لم تدرج بعد في الميزانية بسبب عدم التأكد من توقيتها أو حجمها أو إمكانية حدوثها** - فعلى سبيل المثال، قد تعلن الحكومة عزمها بشكل عام على استحداث تغيير في سياستها الضريبية أو في سياسة الإنفاق، غير أن التفاصيل المتوفرة قد لا تكون كافية لإدراج هذه البنود في الميزانية.

عرض الميزانية

٢-٣ يجب أن تكون بيانات الميزانية مصنفة ومعرضة بشكل يتيسر معه تحليل السياسة ويعمل على تعزيز مبدأ المساءلة.

١١١- يشتمل الميثاق على الممارسات السليمة في المجالات التالية: (١) تصنيف البيانات؛ (٢) أهداف البرامج؛ (٣) مؤشرات المركز المالي للحكومة.

تصنيف البيانات

١-٢-٣ يجب الإبلاغ ببيانات الميزانية على أساس إجمالي، مع التمييز بين الإيرادات والنفقات والتمويل، وتصنيف النفقات على أساس الفئة الاقتصادية والوظيفية والإدارية. كذلك يجب تصنيف بيانات الأنشطة غير المدرجة في الميزانية بنفس الأسلوب.

١١٢- يعتبر هذا شرطاً أساسياً لتحقيق شفافية المالية العامة. فيتعين أن تكون معاملات الميزانية قابلة للمراجعة من منظور تأثيرها الاقتصادي، وشكل الاعتمادات، والرقابة الإدارية، والغرض من هذه المعاملات. ويمثل نظام التسجيل والتصنيف الذي يفي بهذه الشروط الأساس اللازم لعرض الميزانية، والحسابات الختامية، وغيرها من تقارير المالية العامة.

الشمول والتطابق مع نظام إحصاءات مالية الحكومة

١١٣- يتعين أن يكون تصنيف البيانات شاملاً لكل أوجه الميزانية بتعريفها الموسع. ويجب أن يكون هذا التصنيف متفقاً مع معايير دليل إحصاءات مالية الحكومة، بمعنى أن أنواع التمييز على مستوى المعاملات يجب أن تسمح بإعداد تقارير تتفق مع هذه الدليل^{٩٦}. ويعد استخدام هذا الدليل أو أي نظام آخر للتصنيف يلقي قبولا واسع النطاق شرطاً أساسياً أيضاً من شروط شفافية المالية العامة. أما التصنيف حسب الفئة الإدارية، فإنه مهم لأغراض الرقابة الداخلية. ويجب أن تكون التصنيفات الرئيسية والفرعية متفقة مع أنواع الفروق التحليلية

^{٩٦} راجع الإطار ٧ للاطلاع على مناقشة للعلاقة بين تصنيف إحصاءات مالية الحكومة ومختلف أنواع الإبلاغ ببيانات المالية العامة.

الواردة في دليل إحصاءات مالية الحكومة^{٧٤}. غير أنه لا بد من التشديد على أن هذا الدليل ليس معيارا للإبلاغ بالبيانات الإحصائية للمالية العامة كما أنه لا يمثل معيارا للإبلاغ المحاسبي أو المالي. ويعرض الإطار ١٧ مناقشة لهذه الفروق.

١١٤- بالإضافة إلى تقديم إطار تحليلي يسهل تقييم الأثر الكلي للمعاملات الحكومية على الاقتصاد، يمثل دليل إحصاءات مالية الحكومة معيارا مقبولا على نطاق واسع لإجراء تصنيف اقتصادي للإيرادات والنفقات، كما أنه يعتمد تصنيف وظائف الحكومة الصادر عن الأمم المتحدة (COFOG)^{٧٥} بوصفه إطار التصنيف الوظيفي المتبع فيه. والواقع أن استخدام معايير التصنيف هذه يسهل المقارنة بين بيانات الميزانية على المستوى الدولي، ويقدم أساسا لمتابعة الأثر الاقتصادي للميزانية. غير أنه لا يقصد بأي من نوعي التصنيف الوفاء بمتطلبات الرقابة الإدارية أو الرقابة على البرامج، التي تستلزم تحليلا لفئات النفقات الاقتصادية والوظيفية الرئيسية لكل من هيئات الإنفاق أو البرامج المتبعة على حدة.

الإطار ١٧- شفافية المالية العامة والمعايير الدولية للإبلاغ المالي والإبلاغ بنتائج الميزانية

ثمة جهود تبذل حاليا من جانب عدد من الحكومات لتحسين معايير الإبلاغ المحاسبي والمالي. وإن ما يقوم به "الاتحاد الدولي للمحاسبين" (IFAC) والمراجعة المقترحة لدليل إحصاءات مالية الحكومة، إلى جانب الميثاق، تمثل جميعا خطوات أخرى نحو إقامة معايير تعزز إمكانية المقارنة الدولية للبيانات، وتسهم في تحسين شفافية المالية العامة. ومن المهم التمييز بين الأهداف المختلفة لهذه المبادرات وتنسيق العمل في المجالات الثلاثة قدر المستطاع.

الدراسة الصادرة عن لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (<http://www.ifac.org>)

في شهر مايو ٢٠٠٠ أصدرت لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين دراسة عن الإبلاغ المالي تحت عنوان "الإبلاغ المالي الحكومي" (*Governmental Financial Reporting*) على صفحة الإنترنت <http://www.ifac.org/Guidance/Pub-Download.tmp?PubID=960182179426> لمساعدة الحكومات الوطنية على إعداد كشوف البيانات المالية، حيث تتضمن معلومات بشأن الأداء المالي والمركز

^{٩٧} مع أن دليل إحصاءات مالية الحكومة لا يمثل المعيار الوحيد للإبلاغ الإحصائي لبيانات المالية العامة (يعتبر نظام الحسابات القومية والنظام الأوروبي للحسابات بديلين قريبين من حيث المفهوم)، فإن دليل إحصاءات مالية الحكومة الحالي يعتبر النقطة المرجعية الأكثر قبولا بوجه عام على الصعيد الدولي لأغراض تصنيف إحصاءات المالية العامة.

^{٩٨} أنظر صفحة الإنترنت . <http://esa.un.org/unsd/cr/registry/regrt.asp>

المالي للحكومة. وتناقش الدراسة ، المبادئ التي تشكل أساس المحاسبة الدولية للقطاع العام، ومعايير الإبلاغ الجاري تطويرها الآن بمعرفة لجنة القطاع العام كجزء من مشروعها المستمر بشأن المعايير. وقد أصدرت لجنة القطاع العام المعايير الثمانية الأولى للمحاسبة الدولية للقطاع العام وستة مشروعات دراسة أخرى بغرض استخلاص بعض المعايير. وترتكز المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في معظمها على تعديل المعايير المحاسبية الدولية المصممة لأغراض القطاع الخاص والمعدلة لتكون قابلة للتطبيق على القطاع العام. غير أن الطبعة التاسعة تقترح وضع شروط للإبلاغ المالي في ظل المحاسبة على أساس نقدي. وسوف تستفيد من هذه المبادئ معظم الحكومات التي تستخدم نظاما قريبا من الأساس النقدي.

مراجعة دليل إحصاءات مالية الحكومة (GFS)

لا يمثل دليل إحصاءات مالية الحكومة معيارا محاسبيا أو معيارا للإبلاغ المالي، ولكنه معيار للإبلاغ التحليلي ببيانات إحصاءات المالية العامة. فإحصاءات مالية الحكومة تهتم بالأثر الاقتصادي، وليس إلى الأداء المحاسبي لجهاز من الأجهزة. ومن المحبذ تطوير معايير الإبلاغ المالي والتصنيف المحاسبي للحكومة بطريقة تتوافق مع طريقة إنتاج هذه التقارير الإحصائية بحيث يكون هناك نظام معلومات موحد يستطيع تلبية احتياجات الإبلاغ المحاسبي والإبلاغ ببيانات المالية العامة. ومن المهم كذلك أن تتوافق تقارير المالية العامة في إحصاءات مالية الحكومة توافقا كاملا مع تقارير الميزانية الحكومية وحساباتها الختامية لتأكيد موثوقية البيانات والتغطية الشاملة لحسابات المالية العامة. ويجري حاليا تنقيح دليل إحصاءات مالية الحكومة ، ويمكن الاطلاع على مسودة كاملة له في الموقع التالي على شبكة الإنترنت <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/index.htm>. وتقر النسخ المعدلة بالأهمية المتزايدة لمفاهيم الاستحقاق في المحاسبة الحكومية وتستهدف تحقيق الانسجام الكامل بين إحصاءات مالية الحكومة ونظم الإحصاءات المالية الدولية الأخرى التي تستخدم مفاهيم الاستحقاق (وخصوصا نظام الحسابات القومية). ولا تشترط المراجعة المقترحة على البلدان الأخذ بنظام المحاسبة على أساس الاستحقاق، ذلك أن هناك تصورا لفترة انتقالية متدرجة، ويمكن للبلدان تعديل البيانات المستمدة من نظم المحاسبة النقدية المتبعة لديها، أو أن تلجأ - في حالات كثيرة - إلى استخدام البيانات النقدية حينما تكون الفروق غير جوهرية بين المحاسبة على أساس نقدي والمحاسبة على أساس الاستحقاق .

شفافية المالية العامة

يؤيد الميثاق تأييدا تاما تطبيق أساس الاستحقاق في إحصاءات مالية الحكومة والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. ومن المحبذ بشدة في حالة البلدان التي تعمل على أساس قريب من الأساس النقدي أن يتجاوز الإفصاح عن أنشطة المالية العامة مجرد إعداد تقرير بسيط عن التدفق النقدي. وينص عدد من الشروط الأساسية للميثاق، كما نتناول بالنقاش فيما بعد، على الإبلاغ ببيانات تتجاوز بكثير ما تنص عليه معايير الإبلاغ بالبيانات المالية النقدية الخالصة. ويلقى الإبلاغ ببعض هذه البيانات على أساس نقدي تشجيعا في

المعايير المحاسبية الدولية المقترحة للقطاع العام، كوسيلة إضافية من وسائل الإفصاح. أما البعض الآخر فيمكن الأخذ به في كشوف البيانات المالية مع انتقال الحكومة إلى تطبيق نظام الاستحقاق. غير أن المقصود هو تطبيق الميثاق بغض النظر عن طبيعة النظام المحاسبي. ومن الشروط الأساسية التي يؤكد عليها الميثاق: (١) أن تقوم جميع البلدان بالإبلاغ بالأصول والخصوم المالية - مع إدخال بعض عناصر معيار الاستحقاق المعدل؛ (٢) أن تهدف جميع البلدان لإقامة نظام محاسبي قادر على إصدار تقارير يمكن التعويل عليها بشأن المدفوعات المتأخرة. ويمكن إصدار مثل هذه التقارير على مستوى بنود التذكرة من خلال نظام نقدي. أما الحاجة إلى الانتقال إلى نظام الاستحقاق - الذي يجري فيه تسجيل الحسابات مستحقة الدفع تلقائياً باعتبارها نفقات - فأمر يقرره كل بلد على أساس الحاجة.

١١٥ - ومن المهم تسجيل جميع النفقات العسكرية وإدراجها تحت وظيفة الدفاع، بما في ذلك الإنفاق الممول من مصادر خارج الميزانية أو الإيرادات التجارية. وإذا كانت اعتبارات الأمن القومي غالباً ما تستخدم للتعلل ضد الشفافية في هذا المجال، فإن اعتماد منهج متعدد الأطراف لتحقيق مزيد من المكاشفة من شأنه التقليل من المخاطر الأمنية. ومع ذلك فقد تسوغ الاعتبارات الأمنية اعتماد منهج مختلف بعض الشيء لمراجعة تفاصيل حسابات الإنفاق العسكري.^{٧٦}

التوافق مع مبدأ المساءلة الإدارية

١١٦ - يجب أن يسمح تصنيف الميزانية والحسابات بالتحديد الواضح للأطراف المسؤولة عن تحصيل الأموال العامة واستخدامها. ولتحقيق هذه الغاية، توجد في معظم البلدان تصنيفات إدارية سليمة نسبياً قد تصل في كثير من الأحيان إلى مستويات الإدارات الفرعية. غير أن التصنيف لا يتيح في بعض البلدان تحديد المسؤوليات الإدارية بشكل مفصل، وهو ما يمثل مشكلة خاصة تعانيتها بلدان التحول الاقتصادي، حيث كانت اعتمادات الميزانية الأساسية تتحدد في نظام التخطيط السابق على أساس فئات وظيفية عريضة، على أن تخصص خلال السنة اعتمادات لكل وحدة من الوحدات المختصة بالإنفاق. غير أن كثيراً من هذه البلدان بصدد تغيير نظام التصنيف لتعزيز مبدأ المساءلة الإدارية.^{٧٧}

^{٩٩} راجع الفقرة ١٧٠.

^{١٠٠} على سبيل المثال، اعتمدت **أوكرانيا** في ميزانية ١٩٩٨ تصنيفاً اقتصادياً أساسياً للنفقات يتفق مع دليل إحصاءات مالية الحكومة، وظهرت الاعتمادات في الميزانية لأول مرة مصنفة حسب جهة الإنفاق الرئيسية.

أهداف البرنامج

٣-٢-٢- يجب تقديم بيان بالأهداف التي تسعى إلى تحقيقها أهم برامج الميزانية (كتحسين المؤشرات الاجتماعية ذات الصلة).

١١٧- تقتضي الشفافية والمساءلة في الحكومة أن تكون الميزانية والحسابات مرتبطة بأهداف النشاط الحكومي ونتائجه، بدلا من مجرد ارتباطها بالبند التي تنفق عليها الأموال طبقا للنظام التقليدي لإعداد الميزانية على أساس بنود الإنفاق (*line-item budgeting*). أما الطرق الحديثة في إعداد الميزانية فتحاول قدر الإمكان تحديد أهداف الأنشطة الحكومية وقياس المخرجات والنتائج بالنسبة إلى ما تحقق من هذه الأهداف. ومن العناصر المهمة للجهود المبكرة التي بذلت في هذا الاتجاه تصنيف النفقات تحت فئات " البرنامج "، و" البرنامج الفرعي"، و" النشاط"، مع تحديد هذه الفئات بدقة متزايدة على مستويات التفصيل الأعلى بالمقارنة بمجموعة من الأهداف المبينة بوضوح^{١١٨}. وبالتالي يمكن ربط الإنفاق على برنامج "الصحة العامة" بالأهداف العريضة للحكومة التي ترمي إلى تشجيع الرعاية الصحية الوقائية، مع وضع أهداف أكثر تحديدا لبرنامج فرعي كبرنامج "مكافحة مرض الملاريا" على سبيل المثال. ويستخدم حاليا على نطاق واسع تصنيف أنشطة الحكومة حسب البرامج، وسوف يساعد التوسع في تنفيذه على زيادة الشفافية. غير أنه يجب التأكيد على أن التصنيف حسب البرامج لا يحل محل التصنيف الإداري التقليدي الذي تناوله القسم السابق بالنقاش، بل هو بالأحرى تصنيف مكمل له^{١١٩}. وتكتسب عناصر تصنيف البرامج أهمية خاصة للبلدان التي تسعى إلى تحديد ومتابعة النفقات الموجهة للحد من الفقر فيما يتصل بتخفيف الديون بمقتضى مبادرة البلدان الفقيرة المثقلة بالديون وترتيبات "تسهيل النمو والحد من الفقر" مع صندوق النقد الدولي.

١١٨- وقد ركزت الجهود المبذولة مؤخرا على ضرورة زيادة الصلاحيات والحوافز الممنوحة للمديرين المختصين بالجوانب التنفيذية حتى يحققوا النتائج المتفق عليها. ويقوم عدد من البلدان بإنشاء نظم متطورة لإعداد الميزانية والقيام بأعمال المحاسبة على نحو يركز على النتائج. ولهذه الجهود أهمية بالغة في زيادة شفافية الاختيارات الاستراتيجية والتشغيلية التي تتم من خلال الميزانيات الحكومية. وتتمثل أفضل الممارسات في تصنيف الأنشطة حسب نوع النشاط أو المخرجات، وحسب نوع البرنامج أو النتائج. ويجب أن تكون

^{١١١} كانت **الولايات المتحدة** النموذج الرائد في منتصف الستينيات من خلال نظامها للتخطيط والبرمجة وإعداد الميزانية (**Planning, Budgeting, and Programming**).

^{١١٢} لا بد من ملاحظة أن التصنيف على أساس البرامج هو مفهوم يختلف عن التصنيف الوظيفي حسب دليل إحصاءات مالية الحكومة وتصنيف الأمم المتحدة لوظائف الحكومة، وذلك لأن أهداف البرامج الحكومية قد تسهم في تحقيقها ميادين وظيفية متعددة (فقد يقتضي برنامج فرعي لمكافحة الملاريا، مثلا، إدخال عنصر تعليمي وآخر يتصل بتصريف المياه الزراعية وثالث صحي). ومع ذلك فإن بعض تصنيفات البرامج تركز في الواقع العملي على تصنيف وظائف الحكومة الصادر عن الأمم المتحدة، وذلك على مستويات التصنيف العليا.

المعلومات التفصيلية لجميع المخرجات/الأنشطة والبرامج/النتائج، بالإضافة إلى البيانات المقارنة عن العام السابق، جزءاً من وثائق الميزانية.^{١٣} وينصب التركيز الأساسي حالياً على تحقيق الشفافية على مستوى كلي، وإنشاء إطار يؤدي إلى تقديم معلومات تزداد تفصيلاً بالتدرج عن تأثير قرارات الميزانية. وتقتضي الأساليب المطبقة في البلدان المتقدمة استخداماً مكثفاً للموارد الإدارية، وبالتالي فهي لا تتناسب البلدان النامية أو بلدان التحول الاقتصادي. ولكن جميع البلدان قادرة على تحديد أهداف واضحة للخدمات الرئيسية التي تقدمها الحكومة على الأقل.

مؤشرات مركز المالية العامة للحكومة

٣-٢-٣ يجب أن يكون الرصيد الإجمالي للحكومة العامة مؤشراً قياسياً موجزاً لمركز المالية العامة في الحكومة، ويجب إكماله بمؤشرات أخرى للمالية العامة حيثما كان ذلك ملائماً (مثل الرصيد التشغيلي أو الرصيد الهيكلي أو الرصيد الأساسي).

١١٩- إن تعريف الرصيد الكلي لقطاع الحكومة حسبما يرد حالياً في دليل إحصاءات مالية الحكومة^{١٤} يعتبر تعريفاً مرجعياً مستخدماً على نطاق واسع لتحليل سياسة المالية العامة، بالرغم من عدم اعتماده على الصعيد العالمي. ويستهدف هذا التعريف تحديد معاملات الحكومة التي تؤدي إلى اقتراض صاف من القطاعات الاقتصادية الأخرى (والتي تعد "منشئة لعجز أو فائض"، أو "فوق الخط")، كما يشكل محورا لتحليل حجم العجز/الفائض وعناصره، بالإضافة إلى تحليل مصادر تمويل العجز (أو المعاملات "تحت الخط"). ويمثل الرصيد الكلي مؤشراً لتأثير سياسة المالية العامة على الطلب الكلي، بينما تشير عناصر تمويل العجز إلى نتائج أكثر تحديداً لسياسة المالية العامة (مثل أثر الاقتراض من البنك المركزي على عرض النقود وعلى التضخم، وأثر الاقتراض المحلي على أسعار الفائدة والاستثمار والنمو).

١٢٠- بالرغم من تزكية الاستناد إلى الرصيد الكلي للحكومة العامة عند تحليل مركز المالية العامة الخاص بالحكومة، فإن هذا المقياس يخضع لبعض التحفظات. أولاً، إن وجود أسباب عملية أو دستورية قد يعنني في كثير من البلدان أن الرصيد الكلي للحكومة المركزية هو المقياس المعياري لمركز ماليتها العامة. وثانياً، أنه في

^{١٣} يمكن الاطلاع على دراسات تفصيلية لهذه القضايا في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وعلى مواقع كل بلد عضو في المنظمة من خلال الموقع المخصص للإدارة وممارسة السلطات العامة (OECD/PUMA) وعنوانه <http://www.oecd.org/puma/links.html>.

^{١٤} العبارة المستخدمة بالفعل في دليل إحصاءات مالية الحكومة الحالي هي "العجز/الفائض الكلي".

بعض الحالات يتعين استكمال رصيد الحكومة المركزية أو الحكومة العامة بمقياس للرصيد الأوسع، وهو رصيد القطاع العام^{٨٢}.

١٢١- ثالثاً، إن مقياس الرصيد الكلي ينطوي على نقاط ضعف معروفة في بعض الظروف. ومع ذلك فإنه يمكن التغلب على الكثير من هذه النقاط بتقديم معلومات تكميلية عن مقاييس الرصيد البديلة لتلبية احتياجات معينة تفرضها السياسة. ويجب الإبلاغ بشكل دوري منتظم ببيانات الرصيد الأساسي للبلدان المثقلة بديون عامة أو التي تمر بتدهور مستمر في ديناميكيات الدين. أما الرصيد التشغيلي (الرصيد الكلي ناقصاً عنصر خدمة الدين الذي يعوض الدائنين عن أثر التضخم)، فغالبا ما يتم الإبلاغ به عندما يكون التضخم مرتفعاً^{٨٣}. ومن ناحية أخرى، يستخدم الرصيد الهيكلي أو المعدل حسب الدورة الاقتصادية (الذي يقوم بصور متعددة بإزالة آثار التقلبات الدورية أو الصدمات الخارجية المنشأ من الرصيد الكلي) في عدد من الدول المتقدمة للحكم على موقف سياسة المالية العامة. وهناك أيضاً بعض الظروف التي قد يكون من الملائم فيها استبعاد بعض البنود من الرصيد الكلي، ولاسيما إذا كانت هذه البنود كبيرة ويمكن أن تكون غاية في التقلب بحيث تجعل الرصيد الكلي مؤشراً مضللاً لأثر سياسة المالية العامة واتجاهات المالية العامة على الاقتصاد الكلي. ومن أمثلة ذلك الرصيد الكلي بعد استبعاد المنح ورصيد المالية العامة غير النفطية^{٨٤}.

١٢٢- وفضلاً عن الحاجة إلى مثل هذه المقاييس التكميلية، فهناك مشكلة أخرى تتعلق بالرصيد الكلي، وهي أنه مؤشر يرتكز على أساس نقدي ولا يعكس بشكل ملائم أثر معاملات الميزانية العمومية. فعلى سبيل المثال، يوصى عموماً بمعاملة حصيلة مبيعات الأصول على أنها تمويل وليست إيرادات أو إنفاق رأسمالي سلبي أو إقراض صاف سلبي^{٨٥}. وبصورة أعم تقوم بعض البلدان بتحديد "رصيد أساسي" ("underlying balance") صاف من مبيعات الأصول لإلغاء حصيلة المبيعات هذه من فوق الخط في العرض النقدي للرصيد. وبالمثل فإن تكاليف إعادة الهيكلة المصرفية، التي تعكس في العادة الجمع بين عمليات الميزانية العمومية (تحويل السندات الحكومية أو تحمل أعباء الديون) وأنشطة شبه المالية العامة (قروض البنك المركزي)، لا تؤثر على العجز الكلي بنفس الطريقة التي يؤثر بها الدعم المباشر للميزانية.

١٢٣- في أي نظام محاسبي حكومي متكامل تطبق فيه المحاسبة على أساس الاستحقاق أو الاستحقاق المعدل يكون من الضروري مطابقة عمليات الدين مع حسابات التشغيل. وفي نظام المحاسبة على أساس نقدي، يوصي الاتحاد الدولي للمحاسبين بأن يكون الإفصاح عن الأصول والخصوم شاملاً وأن يسمح بإجراء المطابقة

^{٨٥} راجع الفقرة ١٢٦ للاطلاع على مناقشة أخرى لرصيد القطاع العام.

^{٨٦} راجع (1993) Tanzi, Blejer, and Teijeiro.

^{٨٧} ترد مناقشة لمختلف مفاهيم رصيد المالية العامة في دراسة (1993) Blejer and Cheasty.

^{٨٨} راجع (1998) Mackenzie.

المذكورة. إلا أن تسجيل المعاملات بهذه الطريقة لا يعطي بالضرورة صورة صادقة عن أثرها الاقتصادي، مما قد يعكس آثار السياسات السابقة. وعلى هذا فإن الحاجة إلى إعادة رسملة أحد البنوك قد تنشأ عن تراكم أنشطة شبه مالية عامة سابقة (مثل الائتمان الموجه) حتى ليبدو الأثر أقل من حجمه في الماضي وأكبر من حجمه وقت الرسملة. ورغم هذه النقطة، فمن الأهمية بمكان لتحقيق الشفافية أن تقوم الحكومة بتحديد هذه المعاملات بالكامل وإعلانها للجمهور.

١٢٤- هناك نقطة خلاف أخرى حول الطريقة المناسبة لمعاملة المنح. فـدليل إحصاءات مالية الحكومة الحالي يعتبرها بنوداً "فوق الخط" أو إيرادات مخفضة للعجز. ولكن بما أن هذه التدفقات لا تقع مباشرة في إطار سياسة الحكومة المتفقية، فإن البعض يرون من الأفضل اعتبارها بنود تمويل "تحت الخط". وللاشارة إلى المسائل التي يحتمل أن تنشأ ارتباطاً بهذه الإيرادات، درجت البلدان التي تتلقى تدفقات منح كبيرة على تحديد الرصيد الكلي بالمنح وبدون المنح..

١٢٥- يمكن حل كثير من هذه المسائل باعتماد نظام للإبلاغ ببيانات المالية العامة يستند إلى أساس الاستحقاق، حيث إن هذا النظام يعكس تماماً وبشكل ملائم جميع التغيرات في الأصول والخصوم الحكومية. وعلى الرغم من أن كثيراً من البلدان سيواصل استخدام الأساس النقدي لحساب الرصيد الكلي لفترة من الزمن، فإن المراجعة المقترحة لدليل إحصاءات مالية الحكومة سوف تستخدم معايير الاستحقاق في إعداد تقارير المالية العامة، بما يتماشى مع معايير الإحصاءات الاقتصادية الأخرى. وعلاوة على ذلك فهناك إدراك متزايد لضرورة إكمال عملية الإبلاغ المالي على أساس نقدي ولو ببعض عناصر الإبلاغ على أساس الاستحقاق. فالعديد من البلدان بدأ يأخذ بمعيار المحاسبة على أساس الاستحقاق أو على أساس الاستحقاق المعدل.^{١٠٩} وبالإضافة إلى استخدام الرصيد الكلي والمؤشرات التكميلية لأغراض التحليل الاقتصادي الكلي، فمن المهم تطبيق هذه المفاهيم تطبيقاً واضحاً عند تقديم الميزانية السنوية إلى الهيئة التشريعية وعند مناقشتها بصورة عامة. ونجد في بلدان عديدة أن تقديرات الميزانية وتقارير الحسابات الختامية لا تقدم إلا في شكل محاسبي قائم على أساس نقدي (يوضح الإيرادات والنفقات الإجمالية). ولتأكيد موثوقية البيانات في تقارير المالية العامة لإحصاءات مالية الحكومة، ينبغي الإبلاغ بالرصيد الكلي في وثائق الميزانية والتقارير المحاسبية، مع تقديم جدول تحليلي يبين اشتقاق هذا الرصيد من بيانات الميزانية.

^{١٠٩} راجع تقرير مراعاة المعايير والمواثيق الخاص بكل من **استراليا، وفرنسا، والمملكة المتحدة** على صفحة الإنترنت <http://www.imf.org/external/np/rosc>.

رصيد القطاع العام

٣-٢-٤ يجب الإبلاغ برصيد القطاع العام عندما تقوم أجهزة القطاع العام غير الحكومية بأنشطة مهمة شبه مالية عامة.

١٢٦- مثلما أكدنا في مواضع أخرى، إن كثيرا من الحكومات يقوم بأنشطة كبيرة شبه مالية عامة خارج نطاق الميزانية، وهي أنشطة لا يسجلها المقياس التقليدي للرصيد الكلي للمالية العامة. ويعني هذا أن المقاييس المعيارية لمركز المالية العامة يمكن أن تقدم صورة مشوهة عن نطاق نشاط المالية العامة، كما يمكن أن تسهم في تصميم سياسات ضعيفة للمالية العامة. وقد يعني هذا أيضا وجود حوافز لنقل أنشطة المالية العامة خارج نطاق الحكومة لجعل مركز المالية العامة يبدو في صورة أفضل مما هو عليه. ولهذا فإن نشر بيان عن طبيعة أنشطة شبه المالية العامة ومداهما يعتبر شرطا أساسيا لتحقيق شفافية المالية العامة. غير أن تحديد أنشطة شبه المالية العامة وقياسها كميا يتوقف بدرجة حاسمة على ارتفاع جودة الإبلاغ الذي تقوم به المؤسسات العامة المالية العامة، ومؤسسات الأعمال العامة غير المالية. ونظرا لأن التحسين في هذا الخصوص لن يكون سريعا على الأرجح، فإن البديل المتاح هو وضع نظام للإبلاغ يشمل القطاع العام الأوسع نطاقا، واستخدام رصيد القطاع العام كمقياس إضافي لمركز المالية العامة للحكومة. وتتضح ملاءمة هذا الإجراء عندما يرى أن أنشطة شبه المالية العامة واسعة النطاق، كما أنه مرغوب في أي بلد يكون فيه القطاع العام أكبر بكثير من الحكومة العامة. ويناقش الإطار ١٨ بعض المسائل المتعلقة بالإبلاغ برصيد القطاع العام. على أنه يجب التأكيد على أن الإبلاغ برصيد القطاع العام لا يعني أنه لم تعد ثمة حاجة إلى إقامة حدود واضحة بين مختلف أجزاء القطاع العام، كما أنه لا يقلل الحاجة إلى تحديد أنشطة شبه المالية العامة والإبلاغ بها.

إجراءات تنفيذ الميزانية

٣-٣ - يجب أن تحدد بوضوح إجراءات تنفيذ ومتابعة النفقات المعتمدة، وإجراءات تحصيل الإيرادات.

١٢٧- فيما يتعلق بتنفيذ الميزانية ومتابعتها، يتضمن الميثاق عددا من الممارسات السليمة بشأن (١) النظام المحاسبي؛ (٢) المشتريات والتوظيف؛ (٣) المراجعة الداخلية للحسابات؛ (٤) إدارة الضريبة.

النظام المحاسبي

٣-٣-١ يجب وضع نظام محاسبي شامل ومتكامل. ويجب أن يمثل هذا النظام أساسا موثوقا لتقييم المدفوعات المتأخرة.

١٢٨- من الشروط الأساسية لشفافية المالية العامة أن تركز النظم المحاسبية على نظم راسخة للرقابة الداخلية، وأن تتيح رصد وتسجيل المعلومات في مرحلة التعهد بالالتزام، ومن ثم إصدار تقارير عن المدفوعات المتأخرة، وتغطية كافة المعاملات الممولة من خارجيا في الوقت المناسب، مع الاحتفاظ بسجلات عن المساعدات العينية. وتتمثل أفضل الممارسات في أن يكون النظام المحاسبي قادرا على إجراء عمليات المحاسبة والإبلاغ على أساس الاستحقاق، فضلا عن إصدار تقارير على أساس نقدي.

نظم الرقابة الداخلية

١٢٩- الغرض من نظم الرقابة الداخلية هو ضمان تحقيق أهداف الإدارة.^{١٧} ولهذا السبب، يكلف رئيس كل هيئة حكومية بمسؤولية الرقابة الداخلية فيها. ومع ذلك فقد يناط بإحدى الهيئات الحكومية المركزية مسؤولية وضع منهج معياري للرقابة الداخلية على نطاق الحكومة بكاملها.

الإطار ١٨ - ميزانية القطاع العام

يمكن مباشرة أنشطة أشباه المالية العامة للقطاع العام من خلال البنك المركزي، أو المؤسسات العامة المالية، أو مؤسسات الأعمال العامة غير المالية. ويمكن أن يتم توسيع نطاق رصيد الحكومة العامة في حدود ضيقة حينما يكون الشاغل الرئيسي هو أنشطة أشباه المالية العامة للبنك المركزي، والمؤسسات العامة المالية. وكان ماكينزي وستيلا قد اقترحا في دراسة أجريها (١٩٩٦) إمكانية إدماج خسائر البنك المركزي في عجز معدل للمالية العامة. وقد دافع البعض أيضا عن أشكال أخرى من الرصيد المزيدي (*augmented balance*) (راجع على سبيل المثال (Daniel, Davis, and Wolfe (1997) بحيث تستوعب معاملات الميزانية العمومية، مثل تحمل الديون، وتستخدم بعض هذه الأشكال على أساس عملي في بعض برامج

^{١١٠} في إطار هذا التعريف الفضفاض، يمكن أن تشمل الرقابة الداخلية أيضا الضوابط الإدارية (الإجراءات التي تحكم عمليات صنع القرار) والضوابط المحاسبية (الإجراءات التي تحكم موثوقية السجلات المالية).

الصندوق. إلا أنه من الناحية التنفيذية، يعتبر من الأيسر عمليا الآن تشجيع الإبلاغ الأوسع نطاقا الذي يركز على أساس مؤسسية بدلا من محاولة استخلاص فكرة توازن مهجنة.

ومن حيث المبدأ يتميز أسلوب التوحيد التام لرصيد القطاع العام بإمكانية رصد كثير من أنشطة شبه المالية العامة، حيثما كانت تتم، وتقديم مقياس أكثر دقة لأنشطة المالية العامة وأثر الحكومة على الاقتصاد الكلي. ومن شأن الإبلاغ الموحد كذلك تسهيل عملية المراجعة المزدوجة لتدفقات المعاملات بين العناصر الفرعية المكونة للقطاع العام.

ومن الناحية التطبيقية، فإن الرصيد الكلي للقطاع العام غير المالي يجسد مفهوم الرصيد الموسع الذي يكتسب أهمية قصوى. ففي كثير من البلدان تستخدم مؤسسات الأعمال العامة غير المالية في مختلف أغراض شبه المالية العامة. وفي مثل هذه الحالات، يجب الإبلاغ برصيد القطاع العام غير المالي، وحسابه عن طريق إضافة صافي رصيد مؤسسات الأعمال العامة إلى إيرادات الحكومة أو نفقاتها. ويمثل هذا أهمية خاصة حينما تكون مؤسسات الأعمال العامة غير المالية مشروعات ضخمة وحينما تفرض الحكومة ضرائب أو تقدم إعانات مالية من خلالها، أو تزامم القطاع الخاص من خلالها (عن طريق دفع أسعار فائدة أو أجور أعلى من السائد في السوق، مثلا)، أو تعمل على تراكم الديون أو تقدم القروض من خلالها.

ويؤدي ضم القطاع العام غير المالي وحده للرصيد الكلي إلى المحافظة على التمييز بين تمويل البنك المركزي و/أو مؤسسات التمويل العامة الأخرى لمؤسسات الأعمال الحكومية أو العامة غير المالية. وفي البلدان التي ينخرط فيها البنك المركزي و/أو مؤسسات التمويل العامة الأخرى في أنشطة شبه مالية عامة واسعة النطاق، قد يكون من المرغوب - لبعض الأغراض التحليلية - القيام أيضا بحساب رصيد القطاع العام الموحد توحيدا كاملا والإبلاغ ببياناته.

ويجب تقديم الرصيد الكلي للقطاع العام غير المالي إلى جانب الرصيد الكلي للحكومة العامة، لما لذلك من أهمية في تشخيص مصادر مشكلات المالية العامة، وللحفاظ على التمييز الأساسي بين الحكومة العامة ومؤسسات الأعمال العامة غير المالية التي تهتم عادة بالأهداف التجارية في الأساس، رغم استخدامها إلى حد ما في تنفيذ سياسة المالية العامة. كذلك تساعد المعاملة المنفصلة للقطاعات الفرعية على الحد من احتمالات تفسير عرض رصيد القطاع العام غير المالي على أنه يعني ضمنا ترجيح قيام الحكومة باستخدام مؤسسات الأعمال العامة غير المالية لأغراض المالية العامة.

ومن الناحية الأخرى، فإن امتلاك الحكومات لهذه المؤسسات وقدرتها على توجيهها للقيام بأنشطة شبه

المالية العامة - سواء كانت تمارس هذه القدرة في الوقت الراهن أم لا - يعزز الدليل على أهمية الإبلاغ على نحو أكثر عمومية بالمعلومات التكميلية المتعلقة برصيد القطاع العام غير المالي. وقد يؤدي تطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها (التي تركز على إمكانية ضبط الإبلاغ الموحد من خلال المعيار) على عملية الإبلاغ المالي الحكومي إلى إيجاد زخم إضافي في المستقبل لعملية الإبلاغ بحسابات القطاع العام الموحدة بالكامل، فضلا عن الإبلاغ المنفصل حسب كل قطاع فرعي.

١٣٠- إن أهداف نظم الرقابة الداخلية، طبقا للتعريف المعتمد لدى المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبات ("إنتوساي") هي: تشجيع العمليات التي تتصف بالانتظام والاقتصاد والكفاءة والفعالية؛ وحماية الموارد من الخسائر التي تنجم عن الإهدار، وسوء الاستعمال، وسوء الإدارة، والخطأ، والغش؛ والتقييد بالقوانين والقواعد التنظيمية، والتوجيهات الإدارية؛ وإعداد بيانات مالية وإدارية موثوقة والمحافظة عليها؛ والإفصاح عن هذه البيانات في إطار تقارير تصدر في الوقت المناسب.^{٨٨} ولضمان فعالية الضوابط الداخلية، ينبغي لها أن تكون ملائمة، وأن تؤدي وظائفها بشكل منتظم وفق الخطة المقررة طوال الفترة المعنية، وأن تتوفر فيها فعالية التكاليف. ويقدم الإطار ١٩ تلخيصا لمجموعة المبادئ التوجيهية المتعلقة بمعايير الرقابة الداخلية والصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبات. هذا ويتعين أن تكون نظم الرقابة الداخلية في جميع البلدان متفقة مع المبادئ التوجيهية الصادرة عن هذه المنظمة.

الإطار ١٩ - المبادئ التوجيهية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا

للمراقبة والمحاسبات بشأن معايير الرقابة الداخلية

أصدرت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبات مجموعة من المعايير العامة المفصلة التي تحدد أدنى المستويات المقبولة فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية.

معايير عامة

يجب تحديد أهداف معينة للرقابة على كل نشاط من أنشطة المؤسسة المعنية، ويجب أن تكون هذه الأهداف ملائمة وشاملة ومعقولة ومتكاملة مع الأهداف الكلية للمؤسسة. على المديرين والموظفين أن يتخذوا دوما مواقف مساندة للمعايير، وأن يتحلوا بالنزاهة والحيادة ويتمتعوا بالقدرات الفنية الكافية للوفاء بهذه المعايير.

^{١١١} راجع: (1992) INTOSAI .

يجب أن يقدم نظام الرقابة الداخلية ضمانات معقولة لتحقيق أهدافه. على المديرين أن يتابعوا عمليات المؤسسة باستمرار، وأن يتخذوا عند اللزوم تدابير علاجية سريعة.

معايير مفصلة

يجب تقديم مستندات وافية عن جميع المعاملات وعن نظام الرقابة نفسه. يجب تسجيل المعاملات والأحداث بسرعة وبشكل مناسب. يجب تنفيذ المعاملات والأحداث طبقاً للصلاحيات المخولة. يجب أن تحدد المسؤوليات الرئيسية لكل مسؤول على حدة في مختلف المراحل التي تمر بها المعاملة. يجب توفير الإشراف الكفء للتأكد من تحقيق أهداف الرقابة. يجب أن يقتصر الوصول إلى الموارد والسجلات على الموظفين المختصين المسؤولين عن استخدامها أو حفظها.

١٣١ - من الأمثلة على أسلوب الرقابة الداخلية الذي يشمل جميع الوحدات الحكومية النهج المتبع في فرنسا وفي البلدان التي تتبع النظام الإداري الفرنسي، حيث يوجد فصل واضح يفرضه القانون بين الهيئة العامة التي تطلب سداد أحد المدفوعات، والوحدة المختصة في وزارة المالية التي تعتمد جميع المصروفات، وإدارة المحاسبة في وزارة المالية التي تقوم بعملية الدفع.^{١١٩} وهناك نظم أخرى تفصل بين صلاحية الموافقة على الالتزامات المالية وصلاحية القيام بعملية الدفع، ولكنها نظم تتصف بقدر أكبر من اللامركزية وتشدد على أن إنشاء بيئة سليمة للرقابة هي من مسؤوليات الإدارة في كل مصلحة حكومية.

تقدير المتأخرات

١٣٢ - إن عدم القدرة على تحديد المتأخرات - سواء على جانب المدفوعات أو الإيرادات - يمكن أن يشكل عقبة رئيسية تعوق شفافية المالية العامة، فضلاً عن إشارته إلى وجود عيوب خطيرة في إدارة المالية العامة. وإضافة إلى ذلك فكلما ازداد قصور الإبلاغ بهذه المتأخرات، ازدادت الأخطاء في تسجيل مركز المالية العامة. ويجب أن تقدم نظم المحاسبة الحكومية الفعالة معلومات كافية تتيح تقدير حجم المتأخرات في المدفوعات أو الإيرادات.

^{١١٢} تعتبر تونس من الأمثلة الجيدة لتنظيم الرقابة الداخلية على هذا النحو، على غرار النظام الفرنسي. (راجع تقرير مراعاة المعايير والمواثيق الخاص بتونس، نموذج شفافية المالية العامة، على صفحة الإنترنت <http://www.imf.org/external/np/rosc/tun/index.htm> .

١٣٣- إن نظام المحاسبة الحكومية على أساس نقدي يظهر العجز الحقيقي في قطاع الحكومة بأقل من حجمه الفعلي، ولذا تتراكم لدى الحكومات مدفوعات متأخرة كبيرة أو دائمة (كالمدفوعات المستحقة للموردين والموظفين والمتقاعدين). ونادراً ما تشكل المدفوعات المتأخرة قضية شائكة في البلدان المتقدمة، لكنها شائعة للغاية في البلدان النامية وبلدان التحول الاقتصادي للأسباب المذكورة في الإطار ٢٠. وكثيراً ما تنشأ هذه المشكلة نتيجة لضعف عملية إعداد الميزانية أكثر مما تنشأ عن ضعف النظام المحاسبي، وإن كان وجود نظام محاسبي قوي يساعد على حلها وتجنب تكرارها.

١٣٤- ومن الشروط الأساسية لشفافية المالية العامة وجوب استكمال تقارير المحاسبة على أساس نقدي بتقارير محاسبية عن الفواتير مستحقة الدفع بغرض تقدير حجم المتأخرات.^{٩٠} ولا يمكن اشتقاق بيانات المتأخرات بشكل تلقائي من نظام بسيط للمحاسبة على أساس نقدي، ولكن يتعين تغطيتها في إطار تقارير تكاملية. لذلك يجب أن تتجه كافة الحكومات نحو اعتماد معيار محاسبي يسهل إعداد تقارير نهاية الفترة عن الحسابات المستحقة السداد، وكذلك تقارير أخرى تستند إلى أساس نقدي - أياً كان الأساس المحاسبي المستخدم. ويمكن تحقيق هذه الهدف من خلال نظام الاستحقاق أو نظام الاستحقاق المعدل، وقد يكون هذا النظام ملائماً لبعض البلدان.

١٣٥- وعلى جانب الإيرادات، يتعين على الحكومة أيضاً تسجيل الضرائب والإيرادات الأخرى التي لم تقبضها في الوقت المحدد.^{٩١} فعلى سبيل المثال، قد يكون رصيد المتأخرات الضريبية كبيراً، ولكنه من الصعب معرفة حجم ما يمكن تحصيله بالفعل من هذا الرصيد لأن بلدانا كثيرة لا تقوم بشطب الديون المعدومة. وعلى غرار ما يحدث على جانب النفقات، من الضروري أن ترصد مصلحة الضرائب والنظم المحاسبية المدفوعات المستحقة وتقوم بتسجيلها، إلى جانب الإبلاغ، قدر الإمكان، بالبيانات الخاصة بالتدفقات الشهرية والسنوية للضرائب والغرامات والفوائد غير المدفوعة.^{٩٢}

^{١١٣} للاطلاع على مناقشة أكثر تفصيلاً لهذه القضايا، راجع: (Potter and Diamond (1998) and IFAC (2000a).

^{١١٤} بما أن الإيرادات الضريبية ذات طابع إلزامي وبلا مقابل، فإن تعيين نقاط الإثبات المحاسبي (recognition points) لتحديد الالتزام الضريبي يعتبر أكثر صعوبة مما هو الحال بالنسبة للنفقات. وتشير وثيقة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC (1998) إلى عدد من نقاط الإثبات المحاسبي التي يمكن تطبيقها. بموجب نظام محاسبي يقوم على أساس الاستحقاق، وهي تسوق أمثلة لنقاط إثبات تتعلق بضرائب مختلفة (الفقرات ٥١٧-٥٢٨)، كما تشير أيضاً إلى أنه " نظراً للفروق بين النظم التشريعية والإدارية عبر مختلف البلدان، فمن الممكن أن تختلف نقاط الإثبات المحاسبي للضرائب المتماثلة في البلدان المختلفة " (الفقرة ٥٢٤).

^{١١٥} بالرغم من أن الترتيبات التعويضية لا يوصى بها في المعاملات الحكومية بشكل عام، فمن المهم اتباع نهج موحد في تقدير الالتزامات الضريبية. ومما يتيح مثل هذا التقدير وجود رقم ضريبي وملف ضريبي لكل ممول. فإذا كان الممول متأخراً في دفع ضريبة معينة وكان في الوقت نفسه مؤهلاً لاسترداد مبلغ من ضريبة أخرى، فيجب عندئذ استخدام هذا المبلغ لموازنة الضريبة المتأخرة السداد..

الإطار ٢٠- مراحل السداد والمدفوعات المتأخرة

تتشأ المبالغ المتأخرة عندما يحين موعد دفع فاتورة أو غيرها من الالتزامات ولا يتم سدادها في التاريخ المحدد أو قبل حلوله. ومن الضروري لتقدير هذه المتأخرات تحديد موعد استحقاق الفاتورة المعنية وما إذا كان السداد قد تم فعليا أو لم يتم. وتتقيد جميع النظم المحاسبية، في عملية السداد العادية، بأربع مراحل أساسية هي:

الالتزام (commitment): وهو نفقة مرتقبة تتشأ عن تقديم طلب أو توقيع عقد أو أي اتفاق آخر لتقديم سلع أو خدمات.

التحقق (verification): تأكيد الجهة المتلقية ذات الاختصاص استلامها للسلعة أو الخدمة المطلوبة، وبالتالي إثبات وجود التزام وموعد استحقاق لسداده.

إصدار أداة الدفع (payment issue): إصدار شيك أو أمر دفع لمورد السلعة أو الخدمة، أو للوفاء بالالتزام تحويل حل أجل استحقاقه.

الدفع النقدي (cash payment): أي السداد نقداً أو تحويل مبالغ مالية إلى المورد أو إلى حساب الجهة المتلقية، وذلك بعد تقديم الشيك أو أمر الدفع وإتمام إجراءاته.

ومن المؤلف في البلدان المتقدمة أن يقوم كثير من موردي السلع والخدمات بتقديم ائتمان لمدة تتراوح بين ثلاثين إلى ستين يوماً، وهي فترة تمتد من مرحلة التحقق من الالتزام حتى مرحلة إصدار أداة الدفع. ويعني هذا أن الفاتورة تصبح "قابلة للدفع" ("payable") بعد عملية التحقق، وتصبح "مستحقة الدفع" ("due for") ("payment") بعد انقضاء فترة الائتمان المحددة. وتسجل النفقات ويتم الإبلاغ ببياناتها في إطار النظم المحاسبية القائمة على أساس نقدي وعلى أساس نقدي معدل لدى "إصدار أداة الدفع" (أو أحيانا عند "الدفع النقدي"). وفي النظم الأقل تقدماً على وجه الخصوص يصعب في كثير من الأحيان الحصول على تقديرات يعتد بها عن مراحل الدفع السابقة وعن الحسابات المستحقة السداد. أما في النظم المحاسبية القائمة على أساس الاستحقاق وعلى أساس الاستحقاق المعدل، فيتم تسجيل النفقات والإبلاغ ببياناتها عند مرحلة التحقق من الالتزام، كما يتم بشكل عام الاحتفاظ بسجلات أكثر شمولاً لجميع مراحل الدفع. ولذلك فإنه من الأسهل تقدير المدفوعات المتأخرة في إطار هذا النوع من النظم المحاسبية.

تغطية المعاملات الممولة محليا وخارجيا

١٣٦- يجب أن يسجل النظام المحاسبي جميع المعاملات العامة في حينه، كما يجب أن يشمل المعاملات الممولة داخليا وخارجيا. ومن المؤلف في البلدان النامية التي تتلقى مساعدات خارجية كبيرة ألا يظهر كثير من المعاملات المالية الممولة خارجيا في النظام المحاسبي الحكومي. ويحدث ذلك في بعض الأحيان كنتيجة مباشرة لترتيبات التمويل المعقودة مع الجهة المانحة. ومثال ذلك أن النفقات قد تسجل مباشرة كقيد مدين في حسابات الجهة المانحة أو حساب الاستئمان، كما يمكن وضع ترتيبات محاسبية خاصة لضمان المساءلة أمام الجهات المانحة، وهو ما يتم عادة على حساب الشفافية والمساءلة في البلد المتلقي. ويتعين على جميع البلدان (بمساندة من البلد المانح حسب مقتضى الحال) أن تصمم نظاما محاسبية شاملة ومتكاملة تغطي معاملات القطاع العام، بغض النظر عن مصدر التمويل. ومن الممكن أن يتحقق هذا الهدف من خلال النظم المحاسبية القائمة على أساس نقدي، ذلك أن أحد شروطها الرئيسية يتمثل في اتخاذ تدابير خاصة لضمان تسجيل جميع المعاملات في حينه.

المساعدات العينية

١٣٧- هناك نقطة ضعف وثيقة الصلة يشيع وجودها في النظم المحاسبية المتبعة في كثير من البلدان النامية، وهي عدم تسجيل المساعدات غير النقدية بالكامل إلا فيما ندر. ويعني هذا أن حسابات القطاع العام لا تظهر المستوى الحقيقي للموارد المستخدمة أو لتوزيعها حسب القطاع أو المؤسسة أو المنطقة. وهناك نقطة ضعف أخرى على قدر مماثل من الأهمية، وهي عدم تسجيل الأصول التي تنشأ أو تتم حيازتها نتيجة لذلك بشكل يساعد على تحديد العمليات طويلة الأجل واحتياجات الصيانة. فتحويل هذه الأصول إلى الحكومة عند إتمام التمويل من الجهة المانحة قد يؤدي إلى ضغوط غير متوقعة على الميزانية. وهناك أيضا مشكلات تتعلق بتسجيل هذه المساعدات وتقدير قيمتها في الوقت المناسب، ومن الضروري اتخاذ بعض التدابير لتسجيل المعاملات الخاصة بالمساعدات العينية بهدف زيادة الشفافية. وتعد نظم المحاسبة على أساس نقدي أداة غير مرضية بشكل عام لتتبع هذا النوع من المعاملات، ويحتاج الأمر إلى استخدام نظام محاسبي يركز كليا على أساس الاستحقاق لتناول الأصول غير المالية بشكل متكامل تماما. ومن المقترح أن تحتفظ جميع البلدان بسجلات على مستوى بنود التذكرة، على الأقل، تتضمن المتحصلات الكبيرة من المساعدات العينية، مع توضيح المتحصلات المتوقعة في الميزانية والمتحصلات التي تمت مراجعتها في الحسابات السنوية.

المشتريات والتوظيف

٣-٣-٢ يجب أن تستند إجراءات المشتريات والتوظيف إلى معايير موحدة، وأن تتمكن جميع الأطراف المعنية من الاطلاع عليها.

المشتريات وتقديم العطاءات

١٣٨- يجب أن يكون التعاقد على شراء السلع والخدمات، لا سيما في حالة العقود الكبيرة، عملية تتسم بالعلانية والشفافية لضمان الوصول بفرص الفساد إلى أدنى حد ممكن، واستخدام الأموال العامة بالشكل الملائم. ويجب تطبيق اعتبارات مماثلة على التعاقد مع جهات خارجية لتقديم خدمات حكومية أو للقيام بعمليات إدارة، إلى جانب تطبيقها على عمليات الخصخصة .

١٣٩- يجب وضع آليات ملائمة للعطاءات والمناقصات في حالة العقود التي يتجاوز حجمها مستوى حديا معيناً، كما ينبغي أن تمنح القواعد التنظيمية الخاصة بالمشتريات صلاحيات مستقلة للجنة أو المجلس المعني بالعطاءات والمناقصات، مع اشتراط أن تكون قرارات هذه اللجنة أو هذا المجلس قابلة للتدقيق.^{١٣} وإذا تم التعاقد مع القطاع الخاص على تقديم خدمات كانت الحكومة تتولى تقديمها من قبل، يجب أن تخضع هذه الإجراءات لنفس نظم المشتريات أو لقواعد أخرى مماثلة.^{١٤} وفي هذا المجال، نجد أن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والبنك الدولي قد عاونا بلدانا عديدة في إنشاء نظم حديثة للمشتريات الحكومية، وأن تقدما طيبا قد تحقق في بلدان التحول الاقتصادي نحو إنشاء نظم سليمة وشفافة للمشتريات الحكومية. وقد قامت بعض البلدان بوضع قانون للمشتريات يستند إلى القانون الذي أصدرته لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري الدولي (UNCITRAL)

^{١١٦} تعتبر **كوريا** مثالا جيدا لوضوح وشمول وشفافية الإطار المستخدم على كافة مستويات الحكومة العامة بالنسبة للمشتريات والعطاءات. راجع تقرير مراعاة المعايير والمواثيق الخاص بجمهورية كوريا، نموذج شفافية المالية العامة، الفقرة ٢٢ على صفحة الإنترنت <http://www.imf.org/external/np/rosc/kor/index..htm> .

^{١١٧} يمكن الاطلاع على المبادئ التوجيهية للمشتريات العامة في موقع OECD/PUMA على شبكة الإنترنت <http://www.oecd.org/puma/sigmaweb/pubs/pbno3.htm> الذي يسوق التشريعات ذات الصلة بموجب الترتيبات التجارية المتعددة الأطراف مثل اتفاقية المشتريات الحكومية (Government Procurement Agreement) التي عقدتها منظمة التجارة العالمية <http://www.aiaa.com.au/publications/WT09902.html>، والتوجيهات المعنية بالمشتريات (Procurement Directives) الصادرة عن الاتحاد الأوروبي <http://formby.wiganmbe.gov.uk/pub/bsu/eudirect.htm> والتي تحدد الالتزامات القانونية للنظم والممارسات القومية.

تحت عنوان القانون النموذجي بشأن مشتريات السلع والإنشاءات والخدمات (Model Law on Procurement of Goods, Construction, and Services).^{٩٥}

التوظيف

١٤٠- يجب أن تكون إجراءات التوظيف في القطاع العام محددة بوضوح ومتاحة لمن يود الاطلاع عليها، كما يجب نشر أية قواعد تنظيمية تتعلق بالتوظيف والرواتب في كافة مجالات الخدمة العامة. ويجب الإعلان عن الوظائف الشاغرة واختيار شاغليها عن طريق مسابقات تستند إلى معايير انتقائية واضحة التحديد. ونجد في بعض البلدان المتقدمة أن رؤساء الهيئات والمصالح يمنحون صلاحيات كبيرة لوضع سياسات التوظيف والأجور الخاصة بهذه المؤسسات، وذلك بحدود متفاوتة. وبالطبع فإن وضوح الإجراءات وعلانيتها يظلان من الشروط الأساسية اللازم توافرها.

المراجعة الداخلية للحسابات

٣-٣-٣ يجب أن يخضع تنفيذ الميزانية للمراجعة المحاسبية الداخلية، كما يجب أن تكون إجراءات مراجعة الحسابات قابلة للمراجعة.

١٤١- تعتبر المراجعة الداخلية الفعالة من جانب الهيئات الحكومية أحد خطوط الدفاع الأولى ضد إساءة استخدام و/أو سوء إدارة الأموال العامة.^{٩٦} ويجب أن تقوم المراجعة الداخلية على أسس سليمة للرقابة الداخلية، ولا تعتبر بديلاً لهذه الأسس. كذلك فإن تدقيق الحسابات من قبل مراجعين داخليين يوفر مادة قيمة يمكن أن تستخدمها جهات المراجعة الخارجية للتأكد من الالتزام بالقواعد المالية. ويتعين التأكد من وجود المراجعة الداخلية وفعاليتها عن طريق اشتراط وصف إجراءاتها بوضوح يتيح للجماهير فهمها، بالإضافة إلى اشتراط السماح لمراجعي الحسابات الخارجيين بالنظر فيها.

^{١١٨} راجع <http://www.uncitral.org/english/texts/proceurem/proc93.htm>. ومن هذه البلدان **بولندا** التي تلقت مساعدات فنية من المجموعة التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المعنية بدعم تحسين ممارسة السلطات والإدارة في أوروبا الوسطى والشرقية (OECD/SIGMA). وتقوم بولندا بتشغيل نظام للمشتريات يتسم بدرجة كبيرة من اللامركزية، مع وجود مكتب مركزي للمشتريات العامة مسؤول عن وضع القواعد واللوائح.

^{١١٩} المراجعة الداخلية للحسابات معرفة هنا على أنها تتم من داخل السلطة التنفيذية، بينما تتم المراجعة الخارجية للحسابات من خارجها. وبالتالي فإن المراجعة الداخلية للحسابات تشمل مراجعة حسابات هيئة معينة من قبل موظفي هذه الهيئة (على أن ترفع النتائج مباشرة إلى الإدارة العليا)، ومراجعة لحسابات هيئة معينة من قبل هيئة أخرى (كجهاز لمراجعة الحسابات تابع لوزارة المالية أو لرئاسة الوزراء مثلاً).

الإدارة الضريبية

٣-٤-٣ يجب توفير الحماية القانونية لمصلحة الضرائب الوطنية ضد أي توجيه سياسي، ويجب على هذه المصلحة تقديم تقارير دورية منتظمة عن أنشطتها إلى الجمهور.

١٤٢-١ يتعين أن تتصف إدارة الضرائب بالعدل والمحايدة والابتعاد عن أي تدخل سياسي، وأن ينظر إليها باعتبارها كذلك. ولذا يجب أن يكون تعيين رؤساء مصلحة الضرائب من المسائل التي ينظمها القانون، وأن يسبغ عليهم نوع من الحماية القانونية ضد العزل من مناصبهم، وضد التوجيه السياسي في تفسير قوانين الضرائب. ومن السبل التي تساعد على ضمان النزاهة تعيين رؤساء مصلحة الضرائب بمقتضى القانون، مع منحهم صلاحيات واضحة محددة بشأن تفسير قوانين الضرائب. كذلك يجب أن تكون عملية تحصيل الضرائب علنية، ولتحقيق هذه الغاية يجب على الهيئات المختصة بتحصيل الإيرادات تقديم تقرير سنوي في الموعد المناسب عن أنشطتها خلال العام إلى السلطة التشريعية. وإلى جانب البيانات المتعلقة بالأداء مثل بيانات التحصيل الفعلي مقابل التحصيل المقدر في الميزانية، يجب أن تتضمن هذه التقارير أيضا تفاصيل عن الإجراءات الجاري اتخاذها لتحسين الالتزام بقوانين الضرائب. ومن التطورات الحديثة في بعض البلدان المتقدمة اشتراط نشر بيان مصاحب لأي تشريع ضريبي جديد أو معدل يوضح تكاليف الامتثال الضريبي المترتبة على التدابير المقترحة^{٩٧}.

الإبلاغ ببيانات المالية العامة

٣-٤ يجب أن يتم إبلاغ بيانات المالية العامة على نحو منتظم إلى الهيئة التشريعية وللجمهور.

١٤٣-١ يتضمن الميثاق الممارسات السليمة في المجالات التالية: (١) نتائج عمليات الميزانية والعمليات خارج الميزانية؛ (٢) الحسابات الختامية؛ (٣) نتائج البرامج.

^{٩٧} في استراليا يشار إلى هذه البيانات باسم "بيانات أثر التكلفة المترتبة على الامتثال" ("compliance cost impact statements").

نتائج عمليات الميزانية والعمليات خارجها

٣-٤-١ يجب تقديم تقرير نصف سنوي عن تطورات الميزانية إلى الهيئة التشريعية، كما يجب نشر تقارير أخرى أكثر تواترا (بمعدل ربع سنوي على الأقل).

الانتظام والحدثة

١٤٤- يعد هذا شرطا أساسيا من شروط شفافية المالية العامة. وتتوقف الإدارة الفعالة للمالية العامة على حسن توقيت المعلومات المتعلقة بمركز المالية العامة للحكومة، وموثوقيتها، وتقديمها خلال السنة. ويجب أن يحتوي تقرير منتصف العام عن الميزانية على تحليل شامل لتنفيذ الميزانية، متضمنا مقارنات بين جميع البنود الرئيسية للإيرادات والنفقات والتمويل من ناحية، وأرقام سنة الميزانية السابقة وتقديرات منتصف السنة للميزانية من ناحية أخرى. ويجب أن يتم أيضا تحديث التوقعات الخاصة بنتائج ميزانية السنة المالية الجارية، وتحديد العوامل الرئيسية المتسببة في تباعد تقديرات الميزانية عن نتائجها المتوقعة (مثل تغير الافتراضات الاقتصادية، وتطبيق سياسات جديدة، ووقوع أحداث طارئة، وتغير مواعيد الإيرادات أو النفقات). ومن الشروط الأساسية لشفافية المالية العامة أن يقدم هذا التقرير إلى الهيئة التشريعية في غضون ثلاثة أشهر من منتصف السنة. ويتسق هذا مع تحديد مناهج المساءلة بشأن رد الفعل الملائم إزاء الظروف الاقتصادية أو المالية المتغيرة، ومن ثم فهو أحد الشروط الأساسية لتحقيق شفافية المالية العامة. وتقتصر المبادئ التوجيهية لأفضل الممارسات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أن يتم تقديم تقرير منتصف السنة إلى الهيئة التشريعية في غضون ستة أسابيع من نهاية منتصف السنة. ويجب اتباع معايير الانتظام والحدثة المحددة في " النظام العام لنشر البيانات" (GDDS) عند نشر التقارير الأخرى المتعلقة بالمالية العامة للحكومة المركزية (كل ربع سنة خلال ثلاثة أشهر من نهاية المدة) للجمهور العام. ويجب أن تتضمن هذه التقارير تفاصيل الإيرادات والنفقات وتوازن المالية العامة وعمليات التمويل، مع إيلاء التقسيمات التحليلية اللازمة (حامل سند الدين، والأداة، والعملية، حسب الحالة). أما الإبلاغ بمدفوعات الفوائد فيعد أيضا من الممارسات المحبذة. ويتطلب المعيار الخاص لنشر البيانات (SDDS) نشر تقرير شهري عن الميزانية بفارق زمني يبلغ شهرا واحدا، وهو ما يعد أفضل الممارسات في هذا المجال.^(٩٨) وتيسيرا للرجوع إلى المصدر، يوضح الإطار ٢١ شروط النظام العام والمعيار الخاص لنشر البيانات المتصلة بشفافية المالية العامة.

^{١١١} في السويد نجد أن الحكومة مطالبة بتقديم تقرير إلى البرلمان مرتين سنويا على الأقل بشأن النتائج المتوقعة للميزانية ومديونية الدولة والاختلافات بين نتائج الميزانية وتوقعاتها الأصلية. هذا وتنشر تقارير شهرية تفصيلية عن أداء المالية العامة في موقع "الهيئة القومية للإدارة المالية" (National Financial Management Authority) على شبكة الإنترنت. أنظر تقرير مراعاة المعايير والمواثيق الخاص بالسويد، نموذج شفافية المالية العامة، الفقرة (١٧) في صفحة الإنترنت <http://www.imf.org/external/np/rosc/swe/index.htm>.

١٤٥- ومن الشروط الأساسية الأخرى لتحقيق شفافية المالية العامة النشر السنوي للتفاصيل المتعلقة بديون الحكومة المركزية وأصولها المالية، وذلك في غضون ستة أشهر من نهاية السنة المالية. أما إذا كان حجم الدين العام كبيرا، فيجب أن يكون الهدف هو نشر تقرير ربع سنوي. أما الأصول المالية، فيجب الإبلاغ ببياناتها عموما بنفس معدل التواتر المتبع في حالة الديون. ويجب أن تشمل المعلومات الخاصة بالديون على رصيد الدين القائم عن السنة الجارية والسنتين السابقتين، وتكاليف خدمة الدين عن نفس الفترة. وتتمثل أفضل ممارسات الإبلاغ بالديون فيما اشترطه "المعيار الخاص لنشر البيانات" من إصدار تقرير ربع سنوي عن ديون الحكومة المركزية بفواصل زمني يبلغ ثلاثة أشهر.^{١٢٦} كذلك يوصي المعيار الخاص لنشر البيانات بوضع تقارير ربع سنوية عن توقعات خدمة الديون متوسطة الأجل وطويلة الأجل لأربع مدد قادمة مدة كل منها ثلاثة أشهر، ثم على أساس سنوي بعد ذلك. أما عمليات السداد المتوقعة للديون قصيرة الأجل فيجب الإبلاغ بها دائما على أساس ربع سنوي.

نطاق قطاع الحكومة العامة

١٤٦- من حيث الوضع المثالي، ينبغي أن تغطي التقارير ربع السنوية أو نصف السنوية مركز المالية العامة لدى الحكومة العامة وأن تكون أساسا لتقدير إمكانية بلوغ الأهداف الأوسع للمالية العامة التي تمثل إطارا للميزانية. غير أنه من المعروف، كما أشرنا آنفا، أن حكومات كثيرة لن تتمكن من توفير التغطية الكاملة في الوقت الملائم لمستويات الحكومية دون القومية في تقارير المالية العامة. ولكن عندما تكون مسؤوليات المالية العامة كبيرة في مستويات الحكومة دون القومية يصبح من الضروري أيضا، حيثما أمكن، نشر بيان إجمالي موجز عن مركز المالية العامة في هذه المستويات، مع اللجوء عند الاقتضاء إلى استخدام مؤشرات جزئية لهذا المركز، مثل الاقتراض المصرفي أو إصدارات السندات. وتتمثل أفضل الممارسات في نشر معلومات موثوقة عن نتائج الحكومة العامة في غضون اثني عشر شهرا من نهاية السنة.

^{١٢٦} تقترح المبادئ التوجيهية لأفضل الممارسات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أنه يتم الإبلاغ ببيانات الديون بفواصل زمني يبلغ شهرا واحدا.

الإطار ٢١- شفافية المالية العامة ومعايير نشر البيانات

تتطابق معايير نشر البيانات من حيث التغطية والانتظام والحدثة الواردة في ميثاق ودليل شفافية المالية العامة مع المعايير المناظرة في النظام العام لنشر البيانات والمعايير الخاص لنشر البيانات. غير أن الميثاق يتناول، فضلا عن ذلك، النشر عن طريق وثائق الميزانية ونشر الحسابات الختامية التي تمت مراجعتها، وهي أمور التي لم يغطيها صراحة النظام العام والمعايير الخاص لنشر البيانات. كذلك يركز الميثاق بدرجة أكبر على عملية الإفصاح عن بعض العناصر، مثل الخصوم الاحتمالية. ونجد في المصطلحات المستخدمة في دليل شفافية المالية العامة أن القواعد الواردة في المعيار الخاص لنشر البيانات تناظر أفضل الممارسات بشكل عام، في حين أن المعايير الواردة في النظام العام لنشر البيانات تناظر الشروط الأساسية. ونبين في الجدول التالي المعايير ذات الصلة للنظام العام والمعايير الخاص لنشر البيانات

قطاع المالية العامة	المعايير الخاص لنشر البيانات	النظام العام لنشر البيانات
عمليات الحكومة المركزية نطاق التغطية الانتظام الحدثة	أ شهريا شهر واحد	أ على أساس ربع سنوي ربع سنة واحد
مديونية الحكومة المركزية نطاق التغطية الانتظام الحدثة	ب على أساس ربع سنوي ربع سنة واحد	د سنويا - بجذ الأساس ربع السنوي ربع سنة واحد أو اثنين
عمليات الحكومة العامة/ القطاع العام نطاق التغطية الانتظام الحدثة	ج سنويا ربعا سنة	هـ هـ هـ

- أ- تغطي الأموال المدرجة في الميزانية والأموال خارج الميزانية، مع توضيح توازن المالية العامة والعناصر الرئيسية للعجز/ الفائض والتمويل؛ يحذ تحديد مدفوعات الفوائد.
- ب- التقسيم حسب آجال الاستحقاق، دين محلي/أجنبي، نوع العملة، الدين المضمون (إذا كان ذي صلة)؛ يحذ إصدار توقعات ربع سنوية عن خدمة الدين.
- ج- الحكومة العامة كما في أ. أما القطاع العام فيمكن تعريفه بطرق متعددة.
- د- كما في ب؛ ولكن يحذ توضيح الدين المضمون؛ توقعات خدمة الدين ليست مطلوبة.
- هـ- توسع محذ في شروط النظام العام لنشر البيانات. نطاق التغطية كما في جـ، والنشر في غضون فترة ٦-٩ أشهر.

الحسابات الختامية

٣-٤-٢ يجب أن تقدم للسلطة التشريعية حسابات الميزانية الختامية في غضون سنة من نهاية السنة المالية.

١٤٧- يعد هذا من الشروط الأساسية لتحقيق شفافية المالية العامة. ويجب النص في قانون الميزانية على النطاق الذي تغطيه الحسابات الختامية وتوقيت تقديمها، كما يتعين أن توضح الحسابات الختامية مدى التقيد بالميزانية حسبما أقرتها السلطة التشريعية، وأن تتطابق تفصيلاً مع اعتمادات الميزانية، وأن يتم تقديم جدول حصر يوضح الأسباب الرئيسية للانحراف عن الاعتمادات الأصلية. ويجب أن تأخذ الحسابات الختامية نفس النسق المتبع في الميزانية وأن توضح أية تغييرات طرأت خلال السنة على الميزانية الأصلية التي أقرتها السلطة التشريعية، وأن تشمل على معلومات مقارنة عن السنتين الماليين السابقتين. وكقاعدة عامة، يتعين مراجعة الحسابات الختامية لكل مستوى من مستويات الحكومة وعرضها في حدود نطاق الاختصاص ذي الصلة فحسب. غير أنه يجب على الحكومة المركزية أن تقدم صورة موثوقة لحسابات مستويات الحكومة دون القومية متى كان لأشطتها أثر ملحوظ على المالية العامة، مع تقديم بيان موجز عن نتائج ميزانية الحكومة العامة. وتتمثل أفضل الممارسات في تقديم الحسابات الختامية للحكومة المركزية إلى السلطة التشريعية في غضون ستة أشهر من نهاية السنة المالية.

نتائج البرامج

٣-٤-٣ يجب إبلاغ السلطة التشريعية سنوياً بما تحقق من نتائج في بلوغ أهداف البرامج الرئيسية المدرجة في الميزانية.

١٤٨- من الشروط الأساسية لشفافية المالية العامة تقديم بيان يحدد أهداف البرامج الرئيسية المدرجة في الميزانية. ويجب بعد ذلك متابعة مخرجات ونتائج البرامج الحكومية، وتقديم وصف وتقييم للنتائج المحققة بالمقارنة بالأهداف المحددة للبرامج المعنية في وثائق الميزانية إلى السلطة التشريعية في غضون اثني عشر شهراً من نهاية السنة. وينبغي أيضاً تقديم معلومات مقارنة عن السنتين الماليين السابقتين. وتتمثل أفضل الممارسات في إجراء مراجعة مستقلة للنتائج المحققة بالمقارنة بجميع أهداف الأداء الأصلية، وتقديم تقرير بهذا الصدد إلى السلطة التشريعية في غضون ستة أشهر من نهاية السنة المالية.

رابعاً: ضمانات صحة البيانات

١٤٩- 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.

معايير جودة البيانات

١-٤ يجب أن تفي بيانات المالية العامة بالمعايير المقبولة لجودة البيانات.

١٥٠- يشتمل الميثاق على الممارسات السليمة في المجالات التالية: (١) بيانات الميزانية؛ (٢) الأساس المحاسبي؛ (٣) ضمانات جودة البيانات. وتعد كل هذه الممارسات السليمة شروطاً أساسية لتحقيق شفافية المالية العامة.

بيانات الميزانية

١-١-٤ يجب أن تعبر بيانات الميزانية عن الاتجاهات الأخيرة للإيرادات والنفقات، وتطورات الاقتصاد الكلي التي تستند إليها، والتزامات السياسة المحددة بدقة.

١٥١- يمكن في كثير من الحالات أن يفضي سوء إعداد الميزانية إلى حدوث مشكلات خطيرة في تنفيذها- مثل الحصص النقدية المخصصة القصيرة الأجل، والمدفوعات المتأخرة، والنفقات غير المعتمدة، والميزانيات التكميلية المتعددة. فالميزانية الموثوقة التي تعمل كأداة فعالة لإدارة المالية العامة تستلزم من البداية أن تكون توقعات الإيرادات وتقديرات النفقات التي تستند إليها على مستوى عالٍ من الجودة. ومن الشروط الأساسية لشفافية المالية العامة تقديم معلومات موجزة بشأن توقعات الإيرادات وتقديرات النفقات في تقرير مرجعي يعد جزءاً من وثائق الميزانية، وإتاحة معلومات تفصيلية مساندة من أجل التدقيق المستقل.^{١٢٣}

^{١٢٣} راجع الفقرات ١٧٤-١٧٦ لمناقشة التقدير المستقل لتوقعات المالية العامة والاقتصاد الكلي.

١٥٢- وتكتسب التوقعات الواقعية الخاصة بالإيرادات أهمية خاصة لأن الأخطاء الصغيرة نسبيا في التنبؤ بهذا الإجمالي الكبير يمكن أن تترك أثرا كبيرا على رصيد المالية العامة نظرا لصعوبة تعديل النفقات في الغالب لتتمشى مع العجز في الإيرادات. ويجب شرح توقعات الإيرادات شرحا كاملا في ضوء الاتجاهات الأخيرة للإيرادات، والتطورات الاقتصادية الكلية المرجح حدوثها، والأثر المقدر على الإيرادات نتيجة لأية عواقب تستتبعها السياسات الضريبية القائمة أو التغييرات الضريبية الجديدة. وتتباين قدرات البلدان في تطبيق الأساليب الفنية المتقدمة للتنبؤ بالإيرادات. ومع ذلك، فإنه يجب على جميع البلدان الإشارة إلى الطريقة المستخدمة بأقصى قدر ممكن من الدقة. ويقدم الإطار ٢٢ عرضا موجزا للمناهج المختلفة المستخدمة في التنبؤ بالإيرادات.

١٥٣- وعلى جانب النفقات، فإن موثوقية التقديرات تتوقف على الدقة المتناهية في حساب التكاليف وعلى آليات الرقابة الفعالة أكثر مما تتوقف على عملية التنبؤ ذاتها. وتبين في هذا الخصوص أهمية اتجاهات الإنفاق الحديثة (التي قد تكشف عن زيادة الطلب على خدمات عامة معينة) والتطورات الاقتصادية الكلية المرجحة (التي ستؤثر على الإنفاق على مدفوعات الفائدة وبعض برامج الأسعار أو غيرها من البرامج الحساسة للتقلبات الدورية، مثل تعويضات البطالة). وعلى أية حال، فإن الشرط الأساسي لإصدار تقديرات موثوقة للنفقات هو أن تتضمن هذه التقديرات جميع التزامات الإنفاق الحكومية الماضية والحاضرة. أما استمرار ظهور المدفوعات المتأخرة فعادة ما يعتبر دليلا على عدم تغطية الميزانية للالتزامات القائمة بالكامل، ووجود مشكلة تتعلق بجودة البيانات في النظام المتبع ذاته. ومن المرجح أن يكون استخدام الميزانيات التكميلية بشكل كبير ومتكرر خلال نفس السنة بمثابة إشارة إلى عدم تعبير الميزانية الأصلية تعبيراً كاملاً عن التزامات الحكومة الأساسية. غير أن الإجراءات المعلنة للميزانية، والحساب الدقيق لتكاليف سياسات الميزانية من شأنهما تقديم ضمان عام بأرجحية عدم ظهور الحاجة إلى الميزانيات التكميلية.

الأساس المحاسبي

٤-١-٢ يجب أن تشير الميزانية السنوية والحسابات الختامية إلى الأساس المحاسبي (الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق مثلا) والمعايير المستخدمة في إعداد بيانات الميزانية وعرضها.

١٥٤- وعلى الرغم من عدم وجود معيار مقبول دوليا للمحاسبة الحكومية أو الإبلاغ المالي الحكومي، فقد حققت لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC-PSC) تقدما ملحوظا في هذا الشأن كما يشير الإطار ١٧. ومن الشروط الأساسية لشفافية المالية العامة أن يشار إلى المعايير المحاسبية المعترف بها أو

المتعارف عليها عموماً التي تم اتباعها.^{١١١} كذلك يجب الإشارة إلى السياسات المحاسبية المعمول بها.^{١١٢} ويتعين أن يكون موضع المسألة داخل الجهاز الحكومي واضحاً فيما يتعلق بوضع المعايير والسياسات المحاسبية،

الإطار ٢٢ - التنبؤ بالإيرادات

هناك أربعة مناهج رئيسية للتنبؤ بالإيرادات.

منهج المعدل الفعلي (Effective rate approach): طبقاً لهذا المنهج، يجري التنبؤ بإيرادات كل ضريبة بضرب وعاء الضريبة المتوقع في معدل الضريبة الفعلي المقابل. ويتم حساب المعدل الفعلي للضريبة بقسمة الضريبة المحصلة عن آخر فترة متاحة على الوعاء المقدر للضريبة.^{١١٣} وعادة ما يختلف المعدل الفعلي للضريبة عن معدله القانوني، إما بسبب الإعفاءات أو بسبب عدم الامتثال الكامل من جانب الممول. ويمكن أن يحقق هذا المنهج نتائج متواضعة عند تغيير وعاء الضريبة، أو معدل الضريبة، أو قدرات الإدارة الضريبية، أو درجة امتثال دافع الضريبة. وعملاً بمبدأ الشفافية، يلزم الإفصاح عن الطريقة التي يتم بها حساب المعدل الفعلي للضريبة، والافتراضات الاقتصادية التي يقوم عليها التنبؤ بوعاء الضريبة، وأية تعديلات تجري بحيث تعكس أيًا من التغييرات المشار إليها أعلاه.

منهج المرونة (Elasticity approach): يقيم هذا المنهج علاقة تجريبية مستقرة بين النمو في الإيرادات المحصلة عن كل ضريبة ونمو الوعاء

^{١٢٤} على سبيل المثال، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) كما في المملكة المتحدة ونيوزيلندا، أو المعايير المحاسبية المالية الفيدرالية (Federal Financial Accounting Standards) المعتمدة لدى الحكومة الفيدرالية في الولايات المتحدة (أنظر صفحة الإنترنت <http://www.financenet.gov/fasab.htm>).

^{١٢٥} "السياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد، والممارسات المحددة المعتمدة... في إعداد الكشوف المالية وتقديمها". راجع الفقرة ٧ في تقرير IFAC (2000b). وقد يختلف الأساس المحاسبي بين وثائق الميزانية والتقارير المالية، كما يحدث مثلاً في الولايات المتحدة. وفي فرنسا، جرى مؤخراً تغيير المعايير المحاسبية المستخدمة في إعداد الحسابات الختامية لكي تعكس مبادئ الاستحقاق في عدد من المجالات، وتتضمن الحسابات الختامية شرحاً واضحاً لهذه المعايير. راجع تقرير مراعاة المعايير والموثوق الخاص بفرنسا، نموذج شفافية المالية العامة، الإطار ١، في صفحة الإنترنت <http://www.imf.org.external/np/rosc/fra/fiscal.htm>. وقد مرت في البداية بعض البلدان التي تحولت إلى إعداد الميزانية على أساس الاستحقاق بمرحلة انتقالية تميزت بالإبلاغ على أساس الاستحقاق مع الاستمرار في إعداد الميزانية على أساس نقدي.

^{١٢٦} في الوضع المثالي، يجب أن يتسق الوعاء الضريبي المستخدم اتساقاً تاماً مع فئة الحصيلة الضريبية، ولكن يمكن استخدام مقياس أوسع مثل إجمالي الناتج المحلي إذا تعذر الحصول على هذه المعلومات.

الضريبي المقابل، وهي علاقة يطلق عليها تحديدا اسم "المرونة". وطبقا لهذا المنهج، تحسب الزيادة المتوقعة في الإيرادات بضرب الزيادة المتوقعة لوعاء الضريبة في المرونة، وإضافة الأثر المقدر للتغيرات في هيكل الضريبة، وفي إدارة الضريبة/الامتثال الضريبي. ولتحقيق الشفافية، يجب توضيح كل عنصر من عناصر التنبؤ بالإيرادات على نحو منفصل.

المنهج القائم على نموذج (Model-based approach): تستخدم بعض الدول المتقدمة نماذج كلية للتوازن العام لإصدار توقعات الإيرادات التي تأخذ في الحسبان علاقة الاعتماد المتبادل بين النظام الضريبي والاقتصاد. ويستخدم بعض البلدان الأخرى عينة من الإقرارات الضريبية لبناء نماذج محاكاة مصغرة تصف الأحكام الفعلية لقانون الضرائب، ثم تستخدم هذه النماذج في إصدار توقعات على المستوى الجزئي قبل أن تصل بها في النهاية إلى مستوى الجملات. كذلك يمكن الجمع بين هذه النماذج والمنهجين السابقين. فمنهج المعدل الفعلي، أو منهج المرونة، يمكن استخدامهما لإصدار توقعات على أساس السياسات الجارية، بينما يمكن استخدام نماذج المحاكاة المصغرة لإصدار تقديرات لأثر التغيرات الضريبية على الإيرادات. وتستلزم الشفافية إتاحة المعلومات المتعلقة بالنماذج المستخدمة والقيم الإشارية المختلفة.

منهج الاتجاه العام والارتباط التلقائي (Trend and autocorrelation approach): من الصعب - في بعض الحالات - ربط تطورات الإيرادات بالتغيرات الأساسية في الاقتصاد الكلي. وينطبق هذا بصفة خاصة على الإيرادات غير الضريبية، التي ترتبط برسوم ومصروفات محددة أو بأرباح المشروعات أو قيم الملكية. وفي مثل هذه الحالات، قد تكون الاتجاهات العامة السابقة هي المنهج العملي الوحيد لعملية التنبؤ، إذا ما تم استكمالها بمعلومات محددة عن كل مصدر من مصادر الإيرادات. ولتحقيق الشفافية، يجب توضيح الطريقة التي تم بها تحديد الاتجاهات العامة الأساسية، إلى جانب المعلومات المحددة ذات الصلة التي تؤثر على التوقعات.

ولمتابعة التقيد بهذه المعايير والتصديق عليه. ويجب الإفصاح عن أية مراجعات حديثة لمنهجية المحاسبة وممارساتها، مع ذكر أسباب التغيير، والإشارة إلى أثره على مجملات المالية العامة (لتسهيل المقارنة بين السنوات). ويجب إصدار إشعار مسبق عن أية تغييرات مهمة مزمنة في السياسات أو الممارسات المحاسبية. وتتمثل أفضل الممارسات في وضع آليات تضمن العلانية في وضع معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الحكومي، كما تضمن استقلالية هذه العملية عن الحكومة.^{١٠٤}

^{١٢٧} في الولايات المتحدة، على سبيل المثال، يعتبر المجلس الاستشاري للمعايير المحاسبية الفيدرالية (Federal Accounting Standards Advisory Board) مسؤولا عن وضع اقتراحات لتحسين مستوى المحاسبة والإبلاغ المالي في الحكومة الفيدرالية. وفي نيوزيلندا، يشترط قانون المسؤولية عن المالية العامة أن تقوم الحكومة بإعداد وتقديم جميع تقارير المالية العامة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أي على أساس الاستحقاق. أما المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فهي مسؤولية المجلس النيوزيلندي لمراجعة المعايير المحاسبية (New Zealand Standards Review Board)، وهو هيئة مستقلة عن الحكومة تختص بوضع معايير المحاسبة للقطاعين العام والخاص.

ضمانات جودة البيانات

٤-١-٣ يجب توفير ضمانات محددة لجودة بيانات المالية العامة. ويجب الإشارة بصفة خاصة إلى ما إذا كانت البيانات الواردة في تقارير المالية العامة متسقة داخليا وتمت مطابقتها بالبيانات ذات الصلة المستمدة من مصادر أخرى.

١٥٥- ويشترط الميثاق أن يكون هناك التزام عام بنشر بيانات المالية العامة في التوقيت المناسب. وينطوي اصطلاح "معلومات المالية العامة" ضمنا على مفهوم الجودة. وثمة افتراض مسبق بأن أية بيانات تنشر يجب أن تكون موثوقة ومفيدة في تحليل المالية العامة. ومع ذلك فقد بات واضحا في التطبيق العملي أن ثمة حاجة إلى وضع معايير صريحة تضمن بالفعل ارتفاع مستوى الجودة في بيانات المالية العامة. ولذا فقد تم تعديل الميثاق لتحديد جميع الجوانب المتصلة بجودة البيانات بشكل أكثر وضوحا. ورغم أن كثيرا من الجوانب التي تناولتها الأقسام السابقة من الميثاق، مثل التصنيف، ونطاق التغطية، والحدثة، والانتظام، هي جوانب تتعلق بجودة البيانات، فهي مهمة في ذاتها بما يكفي لتناول كل منها على حدة. وفي هذا القسم من الميثاق، يجري التأكيد على اتساق بيانات المالية العامة وتوافقها.

الاتساق الداخلي

١٥٦- يجب القيام بعمليات مراجعة مزدوجة للتحقق من الاتساق الداخلي لبيانات المالية العامة، والإبلاغ بمدى فعالية هذه الإجراءات. وكما يوضح الإطار ٧، تتضمن تقارير المالية العامة وثائق الميزانية، وتقارير الميزانية أثناء السنة، والحسابات الختامية، والتقارير المالية، وتقارير إحصاءات مالية الحكومة المتعلقة بالمالية العامة. ومن الأهمية بمكان أن تتوفر في هذه التقارير مستويات موثوقة مرتفعة. ومن الشروط الأساسية لتحقيق شفافية المالية العامة أن تتطابق الحسابات الختامية تطابقا تاما مع اعتمادات الميزانية، وأن يتطابق كل منهما مع تقارير إحصاءات مالية الحكومة لضمان تغطية جميع الحسابات ذات الصلة فيها. ويجب إعداد تقارير إحصاءات مالية الحكومة بالتوازي مع تقارير الميزانية، مع استخدامها استخداما فعالا في عملية صياغة سياسة المالية العامة وتقييمها. ومن الشروط الأساسية الأخرى لشفافية المالية العامة أن يتطابق التغيير في رصيد الدين (والأصول المالية) مع رصيد الميزانية المبلغ. ويعتبر إعداد ميزانية عمومية شاملة للحكومة أسلوبا منظما لتتبع التغييرات التي تطرأ على في الديون والأصول، ومن ثم يمكن أن يكون بمثابة وسيلة للتحقق من موثوقية البيانات ككل.

١٥٧- ويجب أيضا توفير الضمانات التي تكفل جودة بيانات المالية العامة عبر الزمن. ومن ذلك على سبيل المثال توضيح طبيعة الأرقام (من حيث كونها مبدئية أم نهائية مثلا) حينما تعرض البيانات الإجمالية للمالية

العامّة في وثائق الميزانية عن سنوات سابقة (وهي من الممارسات السليمة الواردة في الميثاق). ويجب الإفصاح عن أية تغييرات من سنة إلى أخرى في تصنيف أو عرض البنود في الميزانية وتقرير المالية العامّة، إلى جانب الإفصاح عن أسباب التغيير وآثاره التقريبية على المالية العامّة. كذلك ينبغي أن تسيّر المراجعات التي تجري على المالية العامّة وفق جدول زمني منتظم ومستقر ومنشور.

١٥٨- وهناك شرط آخر من الشروط الأساسية لشفافية المالية العامّة، وهو تضمين وثائق الميزانية تقريراً مرجعياً يتناول تحليل الاختلاف بين توقعات الميزانية لأهم مجملات المالية العامّة ونتائج السنوات الأخيرة. وتتمثل أفضل الممارسات في تحقيق التطابق التام بين التوقعات والنتائج، مع تفسير جميع الاختلافات الجوهرية بينها (ويفضل أن يتم ذلك في إطار التقرير المرجعي المذكور آنفاً). ويتعين على سبيل التحديد تقسيم الاختلافات بين توقعات المالية العامّة ونتائجها إلى اختلافات ترجع إلى عوامل الاقتصاد الكلي واختلافات تعكس تكلفة السياسات القائمة ومجموعة ثالثة تعكس تكلفة السياسات الجديدة.^{١٥٥} ويتعين التصريح بوضوح إذا كان معروفاً أن البيانات غير متسقة داخلياً أو أن المطابقة اللازمة للتثبت من الاتساق لم تتم.

المطابقة مع البيانات الأخرى

١٥٩- ينبغي المطابقة بين بيانات المالية العامّة والبيانات غير المالية العامّة المتصلة بها، وفي مقدمتها البيانات النقدية، وكذلك بيانات ميزان المدفوعات، وبيانات الحسابات القومية.^{١٥٦} ومن الشروط الأساسية لتحقيق شفافية المالية العامّة إجراء مطابقة دقيقة بين بيانات المالية العامّة والبيانات النقدية، ولفت انتباه الجمهور في حينه إلى ضعف عمليات المطابقة إذا كانت ضعيفة (في تقارير المراجعة مثلاً).^{١٥٧} ويجب إجراء مطابقة تامة بين حسابات الدفتر الأستاذ الحكومية المنفردة والحسابات المصرفية. كذلك يجب مطابقة الرصيد الكلي الذي يقاس^{١٥٨} تعتبر استرالياً مثلاً جيداً لتحقيق المساءلة الروتينية بهذا المعنى. أنظر صفحة الإنترنت <http://www.budget.gov.au/finaloutcome/>.

١٥٩ في ألبانيا تتم مطابقة بيانات تمويل المالية العامّة مع استحقاقات القطاع المالي على الحكومة وخصومه المستحقة لها، كما تجري مطابقة الدين الحكومي والتدفقات الرسمية مع ميزان المدفوعات. راجع *Toward a Framework for Assessing Data Quality*, " by Carol S. Carson, Annex IV, Sample C على صفحة الإنترنت http://dsbb.imf.org/dqrs_work.htm.

١٥٧ في باكستان بعد إجراء تحليل شامل لعمليات مطابقة الحسابات، واكتشاف تناقضات جوهرية في بيانات المالية العامّة، بدأت الحكومة في إعادة إنشاء العمليات الأساسية للمحاسبة والمطابقة. وكان إنشاء اللجنة المشتركة بين الوكالات لمتابعة المالية العامّة - والتأييد القوي الذي حظيت به من الحكومة - بمثابة خطوة مهمة نحو النهوض بنوعية البيانات المستخدمة في متابعة أداء الميزانية. وقد أدى ذلك أيضاً إلى تعزيز المطابقة

الدفتر الأستاذ الحكومية المنفردة والحسابات المصرفية. كذلك يجب مطابقة الرصيد الكلي الذي يقاس بالفرق بين الإيرادات والنفقات مع بيانات التمويل المحلي والخارجي المبلغة من الحكومة والبنك المركزي، وبقية الجهاز المصرفي، والمقرضين الآخرين. ويجب أيضا أن تتطابق بيانات التمويل مع المعلومات التفصيلية المتعلقة بالتغيرات في الديون وفي الأصول المالية. وبالنسبة لجميع التقارير، يتعين الإفصاح عن أي تباين غير مفسر بين حسابات الدفتر الأستاذ للحكومة والحسابات المصرفية.

١٦٠- ومن السبل المتاحة أمام البلدان لإبداء التزامها بتحسين نوعية بيانات المالية العامة المشاركة في النظام العام لنشر البيانات، وهي من الشروط الأساسية لتحقيق شفافية المالية العامة. ويعتبر تشجيع البلدان على تحسين نوعية البيانات من الأغراض الأساسية للنظام العام لنشر البيانات. ويمثل هذا النظام إطارا لتقدير مدى الحاجة إلى تحسين البيانات وتحديد الأولويات في هذا الخصوص. وتتطلب المشاركة - ضمن ما تتطلب - التعهد باستخدام النظام العام لنشر البيانات، كإطار للتطوير الإحصائي، وإعداد بيانات وصفية عن الممارسات الجارية في إنتاج ونشر الإحصاءات الرسمية، والإعلان عن خطط تحسين هذه الممارسات في الأجلين القصير والطويل.

١٦١- ويتصدى صندوق النقد الدولي أيضا بشكل منتظم إلى موضوع جودة البيانات بشكل عام من خلال وضع إطار لتقييم جودة البيانات يتألف من إطار عام وعدد من التطبيقات الخاصة بكل مجموعة بيانات على حدة.^{١١٨} ويجري حاليا إعداد تطبيق خاص ببيانات المالية العامة يتمشى مع دليل إحصاءات مالية الحكومة في صيغته المعدلة.^{١١٩} ويعمل إطار تقييم جودة البيانات كهيكل لعملية التقييم ووسيلة لتزويدها بلغة مشتركة تتميز بها. وهو مصمم بحيث يكون أداة مرنة شاملة يمكن للخبراء وغير الخبراء استخدامها في مجموعة من المواقف المختلفة التي تمر بها البلدان. ويستهدف الإطار الجمع بين أفضل الممارسات والمفاهيم والتعاريف المقبولة دوليا في مجال الإحصاء، ومن بينها ما ورد في المبادئ الأساسية للإحصاءات الرسمية (*Fundamental Principles*)

الداخلية والرقابة الداخلية. راجع تقرير مراعاة المعايير والمواثيق الخاص بباكستان، نموذج شفافية المالية العامة، الفقرة ٢٦، والإطار ١ على صفحة الإنترنت

<http://www.imf.org/external/np/rosc/pak/fiscal.htm>

^{١٢١} للحصول على معلومات تفصيلية بخصوص هذا الإطار الذي وضعت إدارة الإحصاءات بصندوق النقد الدولي، راجع دراسة "Toward a Framework for Assessing Data Quality," by Carol S. Carson

(2000) في صفحة الإنترنت http://dsbb.imf.org/dqrs_work.htm.

^{١٢٢} تجري الآن مشاورات مكثفة بين الخبراء الدوليين وخبراء صندوق النقد الدولي حول إطار تقييم جودة بيانات المالية العامة الذي يخضع أيضا لعمليات اختبار ميداني.

(Official Statistics) الصادرة عن الأمم المتحدة^{١١١} والمعيار الخاص لنشر البيانات والنظام العام لنشر البيانات.

١٦٢- ويعرض الإطار ٢٣ ملخصاً لمسودة الإطار العام لتقييم جودة البيانات. ويتبع الإطار هيكلًا متدرجًا ينبثق من خمسة أبعاد رئيسية تم تحديدها كمكونات أساسية لجودة البيانات. ويحدد الإطار لكل بعد من هذه الأبعاد المترابطة والمتداخلة إلى حد ما المؤشرات أو السمات البارزة التي يمكن استخدامها في تقييم الجودة. ويتم تقسيم مؤشرات الجودة هذه إلى عناصر (محددات رئيسية لأبعاد الجودة)، ثم إلى مزيد من المؤشرات التفصيلية والعملية (لا ترد في الإطار ٢٣).

الإطار ٢٣ - إطار جودة البيانات - الأبعاد الرئيسية

الشروط الأساسية للجودة : أن تكون البيئة القانونية والمؤسسية بيئة داعمة للإحصاءات، وأن تكون الموارد متناسبة مع احتياجات البرامج الإحصائية، وأن يعترف بالجودة باعتبارها حجر الزاوية في العمل الإحصائي.	احتياجات البرامج
صحة البيانات : أن يكون التمكن المهني من المبادئ التي تسترشد بها السياسات والممارسات الإحصائية، وأن تتسم السياسات والممارسات الإحصائية بالشفافية وتستهدى بمعايير أخلاقية.	
سلامة المنهج : أن تكون المفاهيم والتعاريف المستخدمة متفقة والأطر الإحصائية المعيارية، وأن يكون نطاق الإحصاءات متفقا مع المعايير المقبولة دولياً، وأن تكون عمليات التصنيف والتقسيم القطاعي متفقة مع المعايير المقبولة دولياً، وأن يكون تقييم وتسجيل التدفقات والأرصدة وفقاً للمعايير المقبولة دولياً (أساس التسجيل).	
الدقة والموثوقية : أن تكون البيانات المصدرية المتاحة أساساً كافياً لإعداد الإحصاءات، وأن تتفق الأساليب الفنية الإحصائية المستخدمة مع الإجراءات الإحصائية السليمة، وأن يكون هناك تقييم وتحقق من سلامة البيانات المصدرية على أساس منتظم.	
إمكانية الاستخدام : أن تغطي الإحصاءات، المعلومات ذات الصلة في حقل الموضوع المعني، وأن تتبع معايير النشر المقبولة دولياً في تحقيق شرطي الحدائث والانتظام، وأن تكون الإحصاءات متسقة داخلياً ومع نظم البيانات الأخرى الرئيسية عبر الفترات الزمنية، وأن تستند عمليات مراجعة البيانات إلى إجراءات منتظمة ويمكن التنبؤ به.	
سهولة الاطلاع : أن تقدم الإحصاءات بطريقة واضحة ويسهل الاطلاع عليها، وأن تكون أشكال النشر ملائمة، وأن تتاح الإحصاءات على أساس الحيدة، وأن تتوفر البيانات الوصفية الحديثة ذات الصلة، وأن تتوفر المساعدة الفنية للمستخدمين بصفة عاجلة وعلى أساس قوي من المعرفة.	

^{١٣٣} أنظر موقع الإنترنت (<http://www.un.org/Depts/unsd/statcom/1994docs/e1994.htm>). عملاً على زيادة تشجيع هذه المبادئ، قامت لجنة الأمم المتحدة الإحصائية بتشكيل فرقة عمل لوضع مسودة ميثاق أفضل الممارسات. راجع United Nations Statistical Division, "Code of Statistical Practice in the United Nations Systems", Part I and II, April 1996 في صفحة الإنترنت <http://www.un.org/Depts/unsd/demotss/tcnjun96/tony.htm>

١٦٣- يقر إطار تقييم جودة البيانات بأن جودة مجموعة منفردة من البيانات، وهي في هذه الحالة إحصاءات مالية الحكومة، ترتبط ارتباطاً جوهرياً بجودة المؤسسة التي تصدرها. ويتخلل هذا الموضوع في ثنايا إطار تقييم جودة البيانات، ولكن يمكن أن نلمسه بشكل أوضح في البندين الأول والثاني في الإطار ٢٣. هذا ويناقش القسم التالي قضايا نوعية المؤسسات فيما يتصل بإصدار بيانات المالية العامة.

التدقيق العام والمستقل

٢-٤ يجب إخضاع بيانات المالية العامة للتدقيق المستقل .

١٦٤- ويشتمل الميثاق على عدد من الممارسات السليمة بشأن: (١) المراجعة المحاسبية المستقلة؛ (٢) التقييم المستقل لتوقعات المالية العامة والاقتصاد الكلي؛ (٣) صحة إحصاءات المالية العامة.

المراجعة المستقلة

١-٢-٤ يجب أن تتولى هيئة وطنية لمراجعة الحسابات أو هيئة مماثلة مستقلة عن السلطة التنفيذية مسؤولية تقديم تقارير حديثة إلى السلطة التشريعية والجمهور حول صحة الحسابات الحكومية من الناحية المالية.

١٦٥- يعد هذا شرطاً أساسياً من شروط تحقيق شفافية المالية العامة. وتوجد لدى معظم البلدان هيئات وطنية لمراجعة الحسابات،^{١١١} وإن اختلفت الأشكال والدرجات الدقيقة لاستقلاليتها. غير أن كثيراً من بلدان التحول الاقتصادي بحاجة إلى إنشاء مؤسسات جديدة. وفي البلاد الناطقة بالفرنسية، تعرف هذه المؤسسات باسم ديوان المحاسبات (*Cours des Comptes*). أما في دول الكومنولث، فتعرف هذه المؤسسات في الغالب باسم المكتب الوطني للمحاسبات (National Audit Office) أو مكتب المراجع العام (Auditor-General's Office)،^{١١٢} كما

^{١٣٤} تعرف أيضاً بمؤسسات المراجعة العليا. وتعتبر الهيئة الوطنية لمراجعة الحسابات هي أعلى الهيئات المختصة بالمراجعة في أي بلد.

^{١٣٥} تم إرساء العناصر الأساسية للاستقلال المؤسسي لمكتب المراجعة في أوغندا. راجع تقرير مراعاة المعايير والمواثيق الخاص بأوغندا، نموذج شفافية المالية العامة، الفقرة ٢٩، في صفحة الإنترنت <http://www.imf.org/external/np/rosc/uga/index.htm> .

تعرف في بلدان أمريكا اللاتينية باسم هيئات الرقابة العامة (Controloria General). وتتمثل الوظيفة العامة لهذه الهيئات في تشجيع المساءلة وتعزيزها. ويمكن أن تكتسب هذه الهيئات أهمية إضافية من خلال الدور الذي تسهم به في تحقيق مستوى كاف من المساءلة العامة، ولاسيما أن كثيرا من الحكومات قد بدأت تتجه نحو تفويض سلطتها في اتخاذ القرارات. ومن الشروط الأساسية لشفافية المالية العامة إنشاء هيئة مراجعة وطنية بمقتضى القانون.

١٦٦- يُعد انتظام عمليات التدقيق أهم عنصر في مراجعة الحسابات الحكومية. وهو يشمل تأكيد المساءلة المالية لمختلف المصالح الحكومية - بما في ذلك تقييم السجلات المالية - والتعبير عن الرأي بشأن البيانات المالية، والتأكيد على المساءلة المالية للحكومة ككل، والمراجعة المحاسبية للنظم والمعاملات المالية، ولوظائف المراقبة الداخلية ومراجعة الحسابات - بما في ذلك تقييم درجة التقيد باللوائح والقوانين.

١٦٧- يقوم مراجع الحسابات، لدى استكمال المراجعة القانونية للحسابات، بالإعراب عن رأيه في بيان خطي يوضح ما توصل إليه من نتائج. ويقوم المراجع بإبداء هذا الرأي الحر إذا اطمأن إلى الأمور التالية: أن البيانات المالية قد تم إعدادها باستخدام قواعد محاسبية مقبولة، وبموجب السياسات المعمول بها في هذا الخصوص؛ وأن البيانات مستوفية للشروط والقواعد القانونية؛ وأن الصورة التي تقدمها البيانات المالية تتفق مع ما يعلمه مراجع الحسابات عن المصلحة الحكومية الخاضعة للمراجعة؛ وأن جميع المسائل المهمة المتعلقة بالبيانات المالية يتم الإفصاح عنها بالقدر الكافي.

١٦٨- من بين السمات المهمة للمكاتب الوطنية المختصة بمراجعة الحسابات أنها لا تخضع لسيطرة الحكومة القائمة. وقد كان الهدف الأساسي لإصدار "إعلان ليمّا بشأن المبادئ التوجيهية لقواعد المراجعة المحاسبية" (Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts) الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبية (إنتوساي) سنة ١٩٧٧ هو الدعوة إلى إجراء مراجعات مستقلة لحسابات الحكومة. وتدعو المبادئ التوجيهية إلى إنشاء مؤسسات عليا للمراجعة، وأن يُنص على ذلك في صلب الدستور، وأن تتمتع هذه المؤسسات بالاستقلالية وبحماية محكمة عليا.^{١٣٦} ومن الآليات المألوفة لضمان استقلالية هذه الهيئات تطبيق إجراءات خاصة لتعيين وإقالة رئيس المراجعين، بعيدا عن تدخل السلطة التنفيذية. غير أن رئيس الدولة أو رئيس الوزراء في بعض البلدان هو الذي يقوم بتعيين رئيس المراجعين الذي يرفع تقاريره بالتالي إلى هذا المسؤول بدلا من السلطة التشريعية. ويمكن تعزيز استقلالية رئيس المراجعين في مثل هذه الحالات من خلال إعطاء الهيئة التشريعية سلطة تعيين من يتولى هذا المنصب على الأقل.

^{١٣٦} أنظر صفحة الإنترنت http://www.intosai.org/2_LIMADe.html.

١٦٩- يجب السماح لرئيس المراجعين بأن يرفع تقاريره مباشرة إلى الهيئة التشريعية.^{١١٤} ويجب أيضا أن يكون الافتراض السائد هو أن جميع تقارير هيئة المراجعة الوطنية تتاح للكافة تلقائيا متى قدمت إلى الهيئة التشريعية، سواء كان ذلك على الفور أو في غضون فترة زمنية محددة. وعلى النقيض من ذلك، نجد في بعض البلدان أن تقرير مكتب المراجعة عن الحسابات الختامية يحال إلى الهيئة التشريعية أو رئيسها، ولكنه لا يدرج في جدول أعمال الهيئة التشريعية ويصبح معلوما للجمهور إلا بعد ذلك بفترة طويلة.

١٧٠- ومن المجالات التي لا ينشر عنها في الغالب تقارير مراجعة خارجية مجال الإنفاق العسكري أو الإنفاق على الأمن. فاعتبارات الأمن القومي قد تسوغ وضع أحكام خاصة تقيد نشر تقارير المراجعة المحاسبية. ومع ذلك، فمن الأهمية بمكان في مثل هذه المواقف أن تتولى هيئة غير عسكرية مراجعة حسابات الإنفاق العسكري بكل أنواعه، وتقديم نتائج المراجعة إلى هيئة تشريعية مثل لجنة للحسابات العامة.^{١١٥}

١٧١- ومن الشروط الأساسية لتحقيق شفافية المالية العامة وجود آليات قائمة تعمل على ضمان اتخاذ الإجراءات العلاجية اللازمة إزاء أية نتائج سلبية تخلص إليها تقارير المراجعة الخارجية. ويمكن أن تتخذ إحدى الآليات صورة شرط تنظيمي يلزم المصلحة الحكومية الخاضعة للمراجعة بالرد على هذه النتائج علنا في وثيقة مكتوبة والإشارة إلى الإجراءات التي تزمع اتخاذها تصحيحا لهذه النتائج السلبية. ويمكن أن يكون إنشاء لجنة حسابات عامة بمثابة آلية أخرى، حيث تقوم اللجنة بالنظر في الحسابات العامة وتقرير رئيس المراجعين، وتحميل السلطة التنفيذية مسؤولية علاج أوجه القصور التي كشفت عنها المراجعة.^{١١٦}

^{١٣٧} في الهند هناك مراقب ومراجع عام مستقل للحسابات (comptroller and auditor general) يرفع تقاريره إلى البرلمان فقط. وتجدر ملاحظة أن حكومات الولايات لها محاسبوها العموميون - تحت إشراف المراقب والمراجع العام - الذين يرفعون تقاريرهم مباشرة إلى الهيئات التشريعية في الولايات.

^{١٣٨} في باكستان مثلا، تقدم حسابات اعتمادات الدفاع إلى لجنة الحسابات العامة (Public Accounts Committee)، لكن تداول المستندات مقيد لأسباب أمنية. راجع تقرير مراعاة المعايير والمواثيق الخاص بباكستان، نموذج شفافية المالية العامة، الفقرة ٣، في صفحة الإنترنت <http://www.imf.org/external/np/rosc/pak/fiscal.htm>

^{١٣٩} في المملكة المتحدة، على سبيل المثال، تقوم لجنة الحسابات العامة (Public Accounts Committee) برفع تقرير عما خلصت إليه من نتائج إلى البرلمان والخزانة. ويتعين على الخزانة بعد ذلك أن ترد بتقرير على اللجنة حول ما اتخذ وما لم يتخذ من إجراءات إزاء هذه النتائج. وتقوم لجنة الحسابات العامة في الهند بنفس الدور.

١٧٢- ولضمان عدم قيام السلطة التنفيذية بتعطيل فعالية هيئة المراجعة الوطنية عن طريق عدم توفير التمويل الكافي لها، أو التحكم في عدد العاملين فيها، أو التراخي في دراسة تقاريرها - وهي مشكلات موجودة في بعض البلدان بالفعل - يجب أن تكون هناك آليات إجرائية لتوفير درجة من الإشراف التشريعي أكبر من المعتاد على عمل مكتب المراجعة. ومن الآليات الممكنة في هذا الصدد أن يُعهد إلى لجنة تشريعية باقتراح الميزانية السنوية للمكتب، وتحديد مجالات الأولوية العامة لعمله، مع إتاحة شيء من المرونة لكبار المراجعين لأخذ المبادرة في إعداد بعض التقارير عن أي جانب يسترعي اهتمامهم في حدود ما لديهم من تعليمات. ومن الأهمية بمكان أن يعطى لهيئة المراجعة الوطنية حق الاطلاع الكامل على جميع السجلات والوثائق الضرورية، والاتصال بجميع العاملين. ومن شأن مثل هذه الشروط التشريعية تيسير التعاون من جانب الهيئات الخاضعة للمراجعة.

١٧٣- يجب أن تكون معايير ممارسة المراجعة الخارجية للحسابات متفقة مع المعايير الدولية، على غرار المعايير التي وضعتها "المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبات (إنتوساي)"^{١١٧}، وهي التي يصفها الإطار ٢٤، أو كالتالي تضعها أية هيئة إقليمية متخصصة. ويجب أن يتوفر لهيئة المراجعة الوطنية العدد الأساسي اللازم من الموظفين المدربين تدريباً مهنيًا ملائماً، وأن يطلب إلى جميع الموظفين إثبات تمتعهم بالاستقلالية الفكرية والعملية في سياق أدائهم لواجباتهم الوظيفية. وينبغي أن تخضع أنشطة مكتب المراجعة لضمانات داخلية للجودة والتقييم المستقل. وتمنح بعض البلدان المتقدمة هيئات المراجعة الوطنية صلاحية تقديم تقارير إلى الجمهور والسلطة التشريعية عن مجموعة واسعة من القضايا، بما في ذلك مراجعة بيانات الأداء غير المالي مقارنة بالأهداف المعلنة للأداء. وعلى الرغم من أن تنفيذ ميثاق شفافية المالية العامة لم يطرح للمناقشة في أي بلد حتى الآن كقضية مراجعة ذات صفة رسمية، فإن معظم العناصر التي يتناولها الميثاق هي موضوعات ملائمة لمراجعة الأداء بمفهومه الواسع. ولهذا السبب، فإن أفضل الممارسات تتمثل في قيام هيئة للمراجعة الوطنية أو أية هيئة معادلة لها بتقديم تقارير إلى الهيئة التشريعية والجمهور عن جميع الأمور المتعلقة بصحة المعلومات وشفافية سياسة المالية العامة.

تقييم توقعات المالية العامة والاقتصاد الكلي

٤-٢-٢ يجب دعوة خبراء مستقلين لتقييم توقعات المالية العامة وتوقعات الاقتصاد الكلي التي تستند إليها، بالإضافة إلى جميع الافتراضات الأساسية.

١٧٤- كما أشرنا من قبل، يجب أن تستند تقديرات الميزانية إلى توقعات اقتصادية كلية متماسكة ومنسجمة، وأن تكون توقعات المالية العامة ذاتها على درجة عالية من الجودة. ويعد نشر معلومات تفصيلية عن الأساس التحليلي لتوقعات الاقتصاد الكلي والمالية العامة بمثابة خطوة أولى ضرورية لتيسير إجراء التقييم المستقل والمناقشة العامة لمدى جودة التوقعات. ويتعين إدراج هذه المعلومات بشكل موجز في تقرير مرجعي كجزء من وثاق الميزانية. أما المعلومات المساندة والأكثر تفصيلاً فيجب أن تكون متاحة علناً لمن يطلبها.

الإطار ٢٤ - معايير مراجعة الحسابات التي وضعتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبات

تتألف معايير مراجعة الحسابات التي وضعتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبات (إنتوساي) من أربعة أجزاء: الافتراضات الأساسية، والمعايير العامة، والمعايير الميدانية، ومعايير الإبلاغ.

الافتراضات الأساسية: تصبح عملية المساءلة أكثر سهولة حين يتم وضع نظم ملائمة للإعلام والرقابة والتقييم والإبلاغ داخل الحكومة؛ وعلى السلطات المعنية أن تتأكد من إصدار معايير محاسبية مقبولة لإبلاغ البيانات المالية المتصلة باحتياجات الحكومة والإفصاح عنها؛ كما يجب أن يقوم كل مكتب مراجعة الحسابات بوضع سياسة عامة تحدد ما يعتمز التقيد به من معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبات أو غيرها من المعايير، حتى يضمن ارتفاع مستوى الجودة فيما يقوم به من أعمال.

المعايير العامة: ينبغي أن يكون المراجعون المنفردون ومكتب المراجعة مستقلين عن السلطة التنفيذية وعن الهيئة التي يجري مراجعة حساباتها، وأن يكونوا بمنأى عن أية تأثيرات سياسية؛ ويجب أن يتمتع المراجع ومكتب المراجعة بالكفاءة المطلوبة، وتوجيه العناية والاهتمام اللازمين للتقيد بمعايير مراجعة الحسابات التي حددها منظمة إنتوساي.

المعايير الميدانية: يقوم مراجع الحسابات بتصميم إجراءات المراجعة القانونية على نحو يضمن بدرجة معقولة رصد الأخطاء والتجاوزات والأعمال غير المشروعة التي قد تؤثر بشكل مباشر وفعلي على المبالغ التي تتضمنها البيانات المالية. ويتولى المراجع تحديد درجة الوثوقية التي تتمتع بها الرقابة الداخلية. وينبغي أن تتضمن أهداف المراجعة القانونية تقديم ما يؤكد اكتمال وصحة ميزانية الدولة وحساباتها.

معايير الإبلاغ: يقوم رئيس المراجعين، بعد كل عملة مراجعة، بإعداد تقييم أو تقرير خطي يستعرض فيه نتائج المراجعة بأسلوب سهل الفهم، مع الاكتفاء بالمعلومات المؤيدة بأدلة تستند إلى عملية المراجعة المتخصصة والوثيقة الصلة. ويجب أن يتضح في تقارير المراجعة استقلال الرأي والموضوعية والإنصاف والإيجابية (أي أن تتناول الإجراءات العلاجية الواجب اتخاذها في المستقبل).

١٧٥- غير أنه ينبغي اتخاذ خطوات إضافية لتسهيل التقييم المستقل. ومن خلال تضمين توقعات الميزانية بياناً بالمسؤولية - يوضح الجهة التي أصدرت توقعات المالية العامة والاقتصاد الكلي، على التوالي - يتيسر تقييم التوقعات عند بيان الطرف المسؤول داخل الحكومة عن ضمان جودتها.^{١١٨} ومما يسهم في إثراء المناقشات التي تجري في هذا الخصوص مراعاة النشر المنتظم في إطار تقارير الميزانية المرجعية لتقييمات لاحقة تتناول توقعات المالية العامة والاقتصاد الكلي في الميزانيات السابقة وتضاهيها بالنتائج الفعلية المحققة. كما أن ما يقوم به البنك المركزي من نشر منتظم لتوقعاته بالنسبة للاقتصاد الكلي، بما في ذلك الأساس الفني الذي تستند إليه هذه التوقعات، من شأنه تسهيل إجراء مناقشات مستنيرة حول دقة توقعات الحكومة والاقتصاد الكلي الرسمية الصادرة عن الحكومة.^{١١٩} ويجب أن تعلن للجمهور مناهج العمل والافتراضات المستخدمة في التوصل إلى التوقعات الاقتصادية الكلية في وقت لا يتجاوز موعد عرض الميزانية السنوية على الهيئة التشريعية، ويفضل أن يكون ذلك في وقت سابق على موعد عرض الميزانية. ويسمح العرض مقدماً بفسحة من الوقت أمام الهيئة التشريعية، ومسؤولي إصدار التوقعات ومحلليها المستقلين، والصحافة المالية، وعموم أجهزة الإعلام، للتدقيق في توقعات الاقتصاد الكلي والتعليق على مدى دقتها.^{١٢٠} وقد يكون لدى لجنة الحسابات العامة التابعة للهيئة التشريعية مجموعة مساندة من الموظفين لمعاونتها في تقييم التوقعات، و/أو قد تدعو خبراء مستقلين لتقديم آرائهم الفنية بهذا الشأن.

١٧٦- وتتمثل أفضل الممارسات في إقامة آليات مؤسسية مهمتها تقديم ضمانات مستقلة للجمهور بأن توقعات المالية العامة والاقتصاد الكلي على مستوى مرتفع من الجودة. ويمكن أن تنطوي هذه الممارسة على إتاحة

^{١٤١} تذهب المبادئ التوجيهية لأفضل الممارسات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (البند ٣-٢) إلى أبعد من ذلك، إذ تشترط بأن يشتمل كل تقرير عن المالية العامة بياناً بالمسؤولية من وزير المالية، والموظف الكبير المسؤول عن إصدار التقرير.

^{١٤٢} ينشر بنك النرويج بانتظام توقعات الاقتصاد الكلي التي يقوم بإعدادها موظفوه الداخليون. ويقوم "ريكسبانك" السويدي بنشر توقعات الاقتصاد الكلي بعد إجازتها من الهيئة المختصة بوضع السياسات بالبنك، وليس فقط الموظفين المختصين، الأمر الذي يساعد على تعزيز الشفافية. ومن بين الشروط التي ينص عليها ميثاق الشفافية المالية والنقدية (البند ٢-٤-٢) قيام البنك المركزي بنشر تقرير عن الموقف المتطور للاقتصاد الكلي بناء على جدول زمني محدد.

^{١٤٣} في جنوب إفريقيا، يتم تقديم الافتراضات الاقتصادية الكلية التي تبنى عليها توقعات الميزانية إلى البرلمان في "بيان سياسة الميزانية متوسطة الأجل" (Medium-Term Budget Policy Statement) قبل موعد تقديم الميزانية بثلاثة أشهر. راجع (1999) Folscher في صفحة الإنترنت

نماذج المالية العامة والاقتصاد الكلي المستخدمة للخبراء الخارجيين.^{١١١} ويمكن أيضا استخلاص افتراضات الاقتصاد الكلي المستخدمة في الميزانية من الافتراضات الصادرة عن القائمين بوضع التوقعات في القطاع الخاص.^{١١٢} وقد قامت بعض البلدان بتطبيق بعض الآليات المعلنة التي تسمح للخبراء بمراجعة الجودة في إطار رسمي.^{١١٣} وهناك بلدان أخرى تعهد إلى أحد الأجهزة العامة المستقلة بمهمة إجراء تحليل نقدي للتوقعات وتقديم تقرير عن مدى جودتها.^{١١٤}

مصلحة الإحصاءات الوطنية

٤-٢-٣ يجب أن تتمتع مصلحة الإحصاءات الوطنية بالاستقلال المؤسسي للتحقق من جودة بيانات المالية العامة.

١٧٧- يجب إنشاء مصلحة للإحصاءات الوطنية، أو أية هيئة رسمية أخرى تختص بإصدار الإحصاءات المالية الحكومية، بموجب تشريع يكفل لها الاستقلال الفني في إعداد الإحصاءات الرسمية ونشرها.^{١٢٥} ويعمل هذا الإجراء على رفع جودة إحصاءات المالية العامة وغيرها وضمان سلامتها. ويمكن أن تسهم هذه

^{١٤٤} في **استراليا**، على سبيل المثال، يمكن الاطلاع على "النموذج الاقتصادي الكلي للخزانة" (Treasury Macroeconomic Model) في صفحة الإنترنت <http://www.treasury.gov.au/>، كما يمكن شراؤه من مكتب الإحصاء الأسترالي (Australian Bureau of Statistics). وفي **المملكة المتحدة**، يلزم القانون وزارة الخزانة بإتاحة النموذج الاقتصادي الكلي للجمهور.

^{١٤٥} في **كندا**، يستخدم متوسط التوقعات الاقتصادية التي يعدها القطاع الخاص كأساس للافتراضات الاقتصادية التي تركز عليها الميزانية. راجع OECD (1999).

^{١٤٦} في **فرنسا**، على سبيل المثال، تتولى مراجعة التوقعات الاقتصادية الكلية للجنة الاقتصادية الوطنية (National Economic Commission) التي يرأسها وزير الاقتصاد والمالية وتضم اثنين وعشرين عضوا يتم اختيارهم بناء على خبرتهم الاقتصادية والمالية. ويدعم اللجنة الاقتصادية الوطنية فريق فني يتولى دراسة التوقعات الاقتصادية الكلية التي تعدها بعض المعاهد والبنوك المستقلة الكبرى. راجع تقرير مراعاة المعايير والمواثيق الخاص بفرنسا، نموذج شفافية المائبة العامة، الفقرة ٢٠، في صفحة الإنترنت <http://www.imf.org/external/np/rosc/fra/index.htm>. وفي **الجمهورية التشيكية**، يجتمع فريق من الخبراء يضم أفرادا من القطاع الخاص مرتين سنويا قبل نشر توقعات الميزانية، ويقوم بدراسة افتراضات الاقتصاد الكلي. راجع تقرير مراعاة المعايير والمواثيق الخاص بالجمهورية التشيكية، نموذج شفافية المائبة العامة، الفقرة ١٩ في صفحة الإنترنت <http://www.imf.org/external/np/rosc/cze/fiscal.htm>.

^{١٤٧} في **الولايات المتحدة**، يقوم مكتب الميزانية بالكونجرس، الذي يرفع تقاريره مباشرة إلى السلطة التشريعية، بإعداد مجموعة كاملة من توقعات الاقتصاد الكلي والمالية العامة للنظر فيها إلى جانب التوقعات الواردة في الميزانية المقترحة من الرئيس.

^{١٤٨} في عدد من البلدان، وخصوصا في أمريكا اللاتينية، تتولى البنوك المركزية مهمة إصدار ونشر بيانات المالية العامة بدلا من مكتب الإحصاءات الوطني.

المصلحة بدور حيوي في مجال المالية العامة من خلال تنسيق عملية جمع البيانات الأساسية عن المالية العامة التي تقوم بها هيئات رسمية أخرى، والعمل كنقطة اتصال مركزية لعملية إنتاج ونشر إحصاءات مالية حكومية.

١٧٨- من الضروري أيضا تحقيق شفافية الممارسات والإجراءات المعتمدة لدى مصلحة الإحصاءات الوطنية، حتى يتسنى اكتساب ثقة مستخدمي الإحصاءات الرسمية. ويعني هذا - ضمن جملة أمور أخرى - أنه ينبغي تزويد مصلحة الإحصاءات الوطنية بكل ما يلزمها من بيانات أساسية، وأنه ينبغي لهذه المصلحة إعداد بيانات المالية العامة على أساس محايد، وأن يكون لها حق التعقيب على التفسيرات الخاطئة للمعلومات وسوء استخدامها، وأن عليها الكشف عن اطلاع الحكومة بأي شكل على بيانات المالية العامة قبل نشرها. وبالإضافة إلى ذلك، يجب أن يتاح للجمهور الاطلاع على الشروط التي تحكم إنتاج ونشر بيانات المالية العامة، كما يجب أن تكون المبادئ التوجيهية التي تحكم سلوك الموظفين بمصلحة الإحصاءات واضحة ومعلنة بالقدر الكافي. وأحد السبل لتعزيز هذه الجوانب المتعلقة بالجودة هو اتباع المبادئ الأساسية للإحصاءات الرسمية (*Fundamental Principles of Official Statistics*) الصادرة عن الأمم المتحدة - راجع الإطار ٢٥ أدناه - وتحقيق معايير صحة البيانات الواردة في النظام العام لنشر البيانات/ المعيار الخاص لنشر البيانات.

الإطار ٢٥ - المبادئ الأساسية للإحصاءات الرسمية الصادرة عن الأمم المتحدة

تكتسب السمات التالية التي تميز المبادئ الأساسية الصادرة عن الأمم المتحدة أهمية خاصة في تعزيز صحة إحصاءات المالية العامة:

تقوم الوكالات الإحصائية الرسمية بإعداد الإحصاءات الرسمية ونشرها على أساس محايد.

ينفرد رئيس الوكالة الإحصائية بسلطة تحديد الأساليب والإجراءات الخاصة بجمع البيانات الإحصائية للمالية العامة ومعالجتها وتخزينها وتقديمها، طبقا للاعتبارات المهنية المقررة.

يجق للوكالات الإحصائية التعليق على أي تفسير خاطئ للبيانات الإحصائية أو إساءة استخدامها.

مسرد المصطلحات

الأساس المحاسبي (Accounting basis): حسب تعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC, 2000a) هو "مجموعة المبادئ المحاسبية التي تحدد متى يجب إثبات آثار المعاملات أو الوقائع في السجلات لأغراض الإبلاغ المالي. وهي تتعلق بتوقيت القياسات التي تجري، بغض النظر عن طبيعة القياس ذاته". وثمة أشكال مختلفة للأسس المحاسبية المستخدمة. ويحدد الاتحاد الدولي للمحاسبين نقطتين مرجعيتين أساسيتين (الأساس النقدي وأساس الاستحقاق) وشكلين من متفرعين منهما (الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل).

النظام المحاسبي (Accounting system): مجموعة القواعد المحاسبية، والآليات الداخلية للرقابة، ودفاتر المحاسبة، وخطة وفهرس الحسابات المستخدمين في إدارة الحسابات المالية وتسجيلها والإبلاغ ببياناتها. ويجب أن تشمل النظم المحاسبية على مسك دفاتر القيد المزدوج، وتسجيل جميع مراحل عملية المدفوعات والمتحصلات المطلوبة لإثبات المعاملات المحاسبية، وإدخال حسابات الأصول والخصوم مع حسابات التشغيل، والحفاظ على السجلات في شكل تيسر معه المراجعة المحاسبية.

المحاسبة على أساس الاستحقاق (Accrual accounting): تثبت نظم المحاسبة على أساس الاستحقاق المعاملات أو الوقائع في لحظة نشوء القيمة الاقتصادية أو تحويلها أو استبدالها أو نقلها أو إطفائها، وتسجيل جميع التدفقات الاقتصادية (وليس فقط التدفقات النقدية).

الإبلاغ على أساس الاستحقاق (Accrual reporting): الإبلاغ القائم على نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق.

المساعدات العينية (Aid-in-kind): تدفقات السلع والخدمات دون أداء مدفوعات مقابلة في شكل نقود أو أدوات دين. وفي بعض الحالات، يتم لاحقاً بيع "المساعدات السلعية" (commodity aid) (مثل الحبوب)، وتستخدم المتحصلات في الميزانية أو من خلال صندوق خاص - وهو الأكثر شيوعاً - لأغراض الإنفاق العام.

الاعتمادات (Appropriations): تشير إلى إعطاء السلطة التشريعية تفويضاً بموجب قانون إلى السلطة التنفيذية لإنفاق أموال عامة في أغراض محددة. ويجري تحديد الاعتمادات السنوية من خلال قوانين الميزانية السنوية. وتمنح أحياناً ميزانيات تكميلية/اعتمادات إضافية بعد صدور القانون السنوي إذا كانت الاعتمادات

السنوية غير كافية للوفاء بالأغراض التي خصصت من أجلها. وقد يستخدم "الاعتماد الدائم" (standing appropriation) أحيانا لمد التفويض بما يتجاوز سنة مالية واحدة بموجب تشريع منفصل (مثل قانون الضمان الاجتماعي). وفي بعض البلدان مثل **الولايات المتحدة**، يستخدم مصطلح "التفويض" (authorization) للإشارة إلى قانون عام ينشئ برنامجا ويسمح باعتماد، ولكنه لا يمنح أي تفويض محدد بالإنفاق. أما في معظم البلدان فلا تحتاج المصالح والإدارات إلى تفويض تنفيذي محدد (للتوزيع "apportionment"، أو التخصيص "allotment"، أو الترخيص "warrant") لكي تنشئ التزاما فعليًا مقابل أي اعتماد.

الرصيد المزيّد (Augmented balance): هو الرصيد الكلي مضافا إليه أية خسائر تعرض لها البنك المركزي، وأي إصدار غير مسجل في الرصيد الكلي لسندات دين حكومية بهدف إعادة رسملة مؤسسات عامة مالية.

المحاسبة على أساس نقدي (Cash accounting): تقوم نظم المحاسبة النقدية بإثبات المعاملات والوقائع عند الدفع أو الاستلام نقدا.

الإبلاغ النقدي (Cash reporting): الإبلاغ استنادا إلى نظام المحاسبة على أساس نقدي.

الحكومة المركزية (Central government): جميع الوحدات التابعة للحكومة - سواء كانت مصالح حكومية أو أدوات تابعة للسلطة المركزية في البلد المعني - والمشمولة أو الممولة عن طريق الميزانية أو أموال خارج الميزانية على نفس المستوى.

الالتزامات (Commitments): تشير كلمة التزامات في العرف المحاسبي إلى مرحلة في عملية الإنفاق يتم خلالها إبرام التعاقدات أو غيرها من أشكال الاتفاق، وهو ما يحدث عموما بهدف تسليم سلع أو تقديم خدمات في المستقبل. ولا يتم إثبات الخصوم ذات الصلة حتى يتم التسليم المتفق عليه، ولكن الحكومة تكون ملزمة تعاقديا بالوفاء عند التسليم. كذلك يستخدم هذا المصطلح بمعنى غير تعاقدية أكثر عمومية بحيث يشير إلى ما تتضمنه بيانات السياسة من وعود جازمة تتعهد الحكومة بتنفيذها.

أرصدة أو احتياطات الطوارئ (Contingency funds or reserves): رصيد منفصل أو مخصص منجذب في الميزانية لمواجهة بعض الاحتياجات غير المتوقعة التي لا سبيل إلى تجنبها والتي قد تنشأ أثناء سنة الميزانية. وقد يتم تحديد أنواع معينة من الطوارئ (مثل الوفاء بالتزامات ضمان أحد القروض) باعتبارها استخدامات محتملة لهذه الأرصدة.

الخصوم الاحتمالية (Contingent liabilities): هي التزامات تم التعهد بها ولكن توقيت أدائها وحجمها يتوقف على وقوع بعض الأحداث غير المؤكدة في المستقبل. ولهذا السبب فهي لا تعتبر خصوما بعد، وقد لا تكون كذلك على الإطلاق ما لم يتحقق الطارئ المحدد.

الضرائب المخصصة (Earmarked taxes): هي ضرائب محصلة ومخصصة لبرامج إنفاق محددة، وغالبا ما يكون ذلك عن طريق أرصدة خارج الميزانية (راجع أدناه).

التصنيف الاقتصادي (Economic classification): يشير دليل إحصاءات مالية الحكومة الحالي بشكل محدد إلى "تويب الإنفاق حسب طبيعة المعاملة، أي ما إذا كانت بمقابل أم بدون مقابل، لأغراض جارية أم رأسمالية، ونوع السلع أو الخدمات التي تم الحصول عليها، والقطاع أو القطاع الفرعي المتلقي للمعاملات (صفحة ٣٢٥). وعادة ما يستخدم هذا التصنيف لتحديد طبيعة العمليات الحكومية والتعرف على آثارها الاقتصادية. وعلى الرغم من أن دليل إحصاءات مالية الحكومة لا يعطي الصفة "الاقتصادية" الرسمية لتصنيف الإيرادات إلى إيرادات جارية (ضريبية وغير ضريبية) وإيرادات رأسمالية ومنح، فإن هذا التصنيف يخدم أغراضا مماثلة.

الأموال خارج الميزانية (Extrabudgetary funds): يشير هذا المصطلح عموما إلى مجموعات من المعاملات الحكومية غير المدرجة في عرض الميزانية السنوية. وقد لا تخضع هذه المعاملات لنفس مستوى التدقيق أو المعايير المحاسبية الذي تخضع له الميزانية السنوية. وثمة مجموعة واسعة من الترتيبات يجري استخدامها خارج الميزانية، ومنها بعض الصناديق (مثل صناديق الضمان الاجتماعي) التي تنشأ بموجب تشريع مستقل، وصناديق السلع الأساسية التي تستخدم حصيلة المساعدات السلعية، وتخصيص أنواع معينة من الإيرادات لأغراض محددة.

التصنيف الوظيفي (Functional Classification): يشير دليل إحصاءات مالية الحكومة الحالي بشكل محدد إلى تصنيف وظائف الحكومة (COFOG)، وهو المعيار الدولي لتصنيف نفقات الحكومة طبقا لأغراض عامة تجري على أساسها بعض المعاملات. ويستخدم هذا التصنيف عموما لقياس تخصيص الحكومة للموارد من أجل النهوض بأنشطة مختلفة وتحقيق أهداف متنوعة (مثل الصحة، والتعليم، والنقل والاتصالات).

الحكومة العامة (General government): يجري تعريفها في "نظام الحسابات القومية" (SNA) على أنها تشمل المجموعة التالية من الوحدات المؤسسية المقيمة:

- أ - جميع وحدات الحكومة المركزية وحكومات الولايات والحكومات المحلية.
- ب - جميع صناديق الضمان الاجتماعي في كل مستويات الحكومة.
- ج - جميع المؤسسات غير السوقية غير الهادفة للربح التي تسيطر عليها وتمولها بصورة رئيسية الوحدات الحكومية.

ولا يشتمل هذا القطاع على الشركات العامة، حتى ولو كانت جميع أسهم هذه الشركات مملوكة لوحدة حكومية، كما لا يشتمل على أشباه الشركات التي تملكها وتسيطر عليها وحدات حكومية. ومع ذلك، فإن المشروعات غير ذات الشخصية الاعتبارية المملوكة لوحدة حكومية والتي ليست شبه شركات تظل جزءاً لا يتجزأ من هذه الوحدات، ومن ثم يتعين إدراجها تحت قطاع الحكومة العامة.

الميزانية العمومية للحكومة (Government balance sheet): هي كشف مالي شامل بالأصول والخصوم وصافي القيمة المالية (الأصول ناقص الخصوم) للحكومة في لحظة زمنية معينة - عادة ما تكون نهاية السنة. وفي الواقع العملي، تقوم قلة قليلة من الحكومات بإعداد كشوف عن مركزها المالي يمكن أن توصف بأنها ميزانيات عمومية. ومن الشروط الأساسية لتقديم ميزانية عمومية موثوق بها الأخذ بنظام التقارير المحاسبية على أساس الاستحقاق والأساليب المتعارف عليها عموماً لتقييم الأصول.

المحاسبة الجيلية (Generational accounting): تستخدم الحسابات الجيلية لتقييم الآثار التوزيعية لسياسة المالية العامة على مختلف الأجيال. ويتم هذا عن طريق تقدير القيمة الحالية لصافي المدفوعات الضريبية (الضرائب المدفوعة ناقص المزايا المتلقاة) على امتداد حياة الأجيال المختلفة في ظل الضريبة الجارية وسياسات الإنفاق المعمول بها. ويعرف الجيل بأنه مجموع الذكور والإناث المولودين في نفس السنة (ويتم الفصل بينهما في القيد بسبب اختلاف المعاملة الضريبية والمزايا المقررة). ولهذا الأسلوب متطلبات ضخمة من حيث البيانات، وتتوقف النتائج على عدد كبير من الافتراضات المبسطة. وعادة ما يعتبر هذا الأسلوب مكماً لتحليل إمكانية الاستمرار والتوزيع فيما بين الأجيال.

القرض المضمون من الحكومة (Government-guaranteed loan): هو قرض تعاقدت عليه إحدى هيئات القطاع العام غير الحكومي بضمان تولي الحكومة دفع أي مبلغ غير مسدد في حالة العجز عن السداد.

الخصوم الاحتمالية الضمنية (Implicit contingent liabilities): هي الخصوم التي تعكس التزامات الحكومة غير التعاقدية إزاء أطراف حكومية (مثل الخصوم المحتمل أن تنشأ عن إعادة هيكلة القطاع المالي).

الحسابات المنفردة للدفتر الأستاذ الحكومي (Individual government ledger accounts): الدفتر الأستاذ الحكومي (أو العام) هو الدفتر الذي يتم فيه تسجيل جميع معاملات الحكومة المركزية في صورة قيود دائنة أو مدينة. وعادة ما يحتفظ المكتب العام للمحاسبة بالدفتر الأستاذ للحكومة. وتظهر كل معاملة تؤثر على حساب مصرفي معين في حساب منفرد مناظر في الدفتر الأستاذ للحكومة، مما يسمح بالمطابقة الكاملة مع كشف الحساب المصرفي.

إعداد الميزانية على أساس بنود الإنفاق (Line-item budgeting): مصطلح عام يستخدم لوصف فهرس حسابات للميزانية يتسم باتباع أسلوب غير منهجي نسبيًا. فبالإضافة إلى الاعتمادات أو "الخطوط" المعيارية الخاصة ببعض البنود مثل "الرواتب والأجور"، يتم إدخال خطوط منفصلة بمتطلبات جديدة وقتما تجد، ومن ثم تنشأ أشكال غير معيارية لا حصر لها لرصد اعتمادات الإنفاق وقيدها.

إطار الميزانية متوسط الأجل (Medium-term budget framework): هو إطار لإحداث نوع من التكامل بين سياسة المالية العامة وإعداد الميزانية على المدى المتوسط، وذلك عن طريق الربط بين نظام لإصدار التوقعات الإجمالية للمالية العامة وعملية منظمة لإصدار تقديرات تفصيلية متوسطة الأجل للميزانية تقوم بها الوزارات بما يعكس السياسات الحكومية القائمة. فالتقديرات المستقبلية للنفقات تصبح أساسًا للمداورات بشأن الميزانية في السنوات التالية للميزانية، وتتم مطابقة التقديرات المستقبلية مع النتائج النهائية في تقارير نتائج المالية العامة.

المحاسبة على أساس الاستحقاق المعدل (Modified accrual accounting): تختلف المحاسبة على أساس الاستحقاق المعدل عن المحاسبة على أساس الاستحقاق في أن الأصول المادية يتم إنفاقها وقت الشراء.

المحاسبة على الأساس النقدي المعدل (Modified cash accounting): تختلف المحاسبة على الأساس النقدي المعدل عن المحاسبة على أساس نقدي من حيث أنها تثبت الإيرادات والمصروفات الملتمزم بها في سنة الميزانية وتسمح بفترة زمنية محددة بعد نهاية السنة لقيد المدفوعات في هذين الجانبين والإبلاغ بها.

الخطر المعنوي (Moral hazard): احتمال أن تؤدي الإشارة إلى إمكانية تقديم الحكومة دعماً ما في المستقبل أو توقع تقديم هذا الدعم إلى حدوث تغيير غير مرغوب فيه في سلوك الإدارة العليا بأحد المشروعات أو البنوك، كالدخول، مثلاً، في مزيد من الأنشطة عالية المخاطر على اعتبار أن بعض الخسائر المحتملة مضمونة فعلياً من جانب الحكومة.

المخرجات والنتائج (Outputs and outcomes): عند تقييم أداء الحكومة، تعرّف المخرجات بأنها السلع أو الخدمات التي تنتجها الأجهزة الحكومية (مثل ساعات التعليم المنحقة، ومزايا الرعاية الاجتماعية المقدّرة والمدفوعة). أما النتائج فتعرّف بأنها أثر تقديم المخرجات على المؤشرات الاقتصادية والاجتماعية وغيرها من المؤشرات (مثل اكتساب الطلاب للعلم، وتحقيق العدالة الاجتماعية).

الرصيد الكلي (Overall balance): يقابل هذا المصطلح ما يطلق عليه دليل إحصاءات مالية الحكومة اسم "العجز الكلي/الفائض الكلي" الذي يعرف بأنه "الإيراد زائد المنح المقبوضة ناقص الإنفاق ناقص الإقراض ناقص السداد". والرصيد بهذا المعنى يساوي (بإشارة عكسية) مجموع الإقراض الصافي من جانب الحكومة زائد الانخفاض الصافي في نقدية الحكومة وودائعها، والأوراق المالية التي تحتفظ بها لأغراض السيولة. وأساس المفهوم الذي يستند إليه هذا الرصيد هو أن سياسات الحكومة تعتبر منشئة للعجز أو الفائض، ومن ثم فإن الإيرادات أو النفقات المرتبطة بهذه السياسات تكون بنوداً "فوق الخط". غير أن الإقراض أو استنفاد الأصول السائلة يعتبر تمويلاً بالعجز أو "تحت الخط". وتجدر ملاحظة أن مصطلح "الإقراض ناقص السداد" (lending minus repayments) الوارد فوق الخط في إحصاءات مالية الحكومة الجارية يغطي المعاملات الحكومية في الديون ومطالبات حقوق الملكية المستحقة على الآخرين، والتي تتم لأغراض السياسة العامة وليس بغرض إدارة السيولة لدى الحكومة أو الحصول على عائد.

المدفوعات المتأخرة (Payment arrears): هي المبالغ التي لم تدفع بعد بحلول الموعد المحدد في العقد أو في غضون الفترة التجارية المعتادة للمعاملات المماثلة. وقد تنشأ المدفوعات المتأخرة نتيجة لعدم سداد الحكومة المدفوعات المستحقة عن فواتير الموردين، أو الرواتب أو التحويلات المستحقة، أو الديون المستحقة أو رسوم خدماتها، وذلك على سبيل المثال لا الحصر.

الرصيد الأساسي (Primary balance): هو الرصيد الكلي مستبعداً منه مدفوعات الفوائد. وحيث إن مدفوعات الفوائد هي تكلفة الديون الماضية، وأن محددات الديون المستقبلية الخاضعة لسياسات الحكومة هي تدابير أخرى للنفقات والإيرادات مستبعداً منها مدفوعات الفوائد، فإن الرصيد الأساسي يكتسب أهمية بالغة كمؤشر لمركز المالية العامة في البلدان ذات مستويات المديونية المرتفعة.

إعداد ميزانية البرامج/تصنيف البرامج (Program budgeting/program classification): "البرامج" هي مجموعات من الأنشطة الحكومية تتصل بأهداف حكومية محددة. ويتم في تصنيف البرامج تطبيق هذا المبدأ على مستوى جميع الأنشطة الحكومية. وتحاول عملية إعداد ميزانية البرامج تطبيق تحليل التكلفة والعائد على قرار التخصيص، وتخصيص النفقات حسب كل برنامج، وتقييم نتائج البرامج المتحققة مقارنة بأهدافها. وينجح

أي بلد في الأخذ بنظام كامل لإعداد ميزانية البرامج (أو تنفيذ اقتراحات لاحقة مثل اقتراح إعداد الميزانية على أساس صفري "Zero-based budgeting")، وهو ما يرجع بصفة أساسية إلى ما تتطلبه مثل هذه النظم من مستويات عالية في مجالي المعلومات والإدارة المتطورة.

القطاع العام (Public Sector): هذا التصنيف مستمد من تصنيف نظام الحسابات القومية (SNA) للقطاعات والقطاعات الفرعية، ويتألف من الحكومة العامة والقطاعات الفرعية العامة للشركات المالية وغير المالية. والمبدأ الذي يقوم عليه التصنيف هو مبدأ ملكية الحكومة و/أو سيطرتها وليس وظيفتها (كما يرد في التصنيف الأولي لنظام الحسابات القومية). ومن التقسيمات الفرعية المهمة في داخل هذا القطاع لأغراض تحليل المالية العامة "القطاع العام غير المالي" الذي يشتمل على الحكومة العامة والمشروعات العامة غير المالية.

رصيد القطاع العام (Public Sector balance): هو الرصيد الكلي للقطاع العام. وهو يختلف عن احتياجات الاقتراض في القطاع العام، التي تمثل الرصيد الكلي للحكومة العامة زائد احتياجات الاقتراض الصافية للمشروعات العامة غير المالية.

أنشطة شبه المالية العامة (Quasi-fiscal activities): وهي أنشطة (تخضع لتوجيه الحكومة) مثل أنشطة البنوك المركزية، والمؤسسات العامة المالية، والمشروعات العامة غير المالية، وكلها ذات طابع المالية العامة - بمعنى أنه يمكن، من حيث المبدأ، القيام بنفس دورها عن طريق إجراءات محددة في المالية العامة، مثل الضرائب أو الإعانات المالية أو غير ذلك من النفقات المباشرة، على الرغم من أن القياس الكمي الدقيق يتسم بالصعوبة البالغة في بعض الحالات. ومن أمثلة ذلك الائتمان المصرفي المدعم والخدمات العامة غير التجارية التي يقدمها أحد المشروعات.

الميزانيات/الاعتمادات التكميلية: (أنظر الاعتمادات)

المتأخرات الضريبية (Tax arrears): الضرائب المستحقة للحكومة ولكنها لم تسدد. ويمكن أن تنشأ متأخرات أخرى في الإيرادات نتيجة عدم سداد القروض من جانب الحكومة، أو عدم سداد فواتير الخدمات الحكومية.

النفقات الضريبية (Tax expenditures): التيسيرات أو الإعفاءات من هيكل الضريبة "العادي" التي تحد من تحصيل الحكومة للإيرادات. ونظرا لإمكانية تحقيق أهداف السياسات الحكومية عن طريق بدائل أخرى مثل

الإعانات المالية أو غيرها من النفقات المباشرة، فإن التيسيرات تعتبر مرادفة لنفقات الميزانية. وعلى هذا، فإن التعريف الدقيق والتقدير الصائب للنفقات الضريبية يتطلب تعريف الوعاء الضريبي العادي، وكذلك تحديد أنسب الطرق لتقدير التكاليف (عن طريق الإيرادات الضائعة أو الإنفاق المطلوب لتحقيق أهداف السياسة، على سبيل المثال).

خصوم معاشات التقاعد العامة غير الممولة (Unfunded public pension liabilities): يشير هذا المصطلح إلى خصوم الحكومة في المستقبل في ظل نظم معاشات التقاعد العامة غير الممولة (التي تقوم على الخصم من المنبع)، أو الممولة جزئياً. ولا تقوم هذه النظم بإثبات الخصوم على النحو المتعارف عليه محاسبياً إلا عند نشوء الالتزام بالدفع (راجع IFAC, 2000a)، وإن كان هذا يتوقف على الترتيبات المؤسسية في كل بلد. (لا تزال هذه النقاط قيد الدراسة المستمرة من جانب لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين). ولا بد أن تؤخذ هذه الخصوم المستقبلية في الحسبان عند تقييم إمكانية استمرار المالية العامة في الأجل الطويل.

رسوم الاستخدام (User charges): هي المبالغ التي يدفعها المستهلكون للجهات التي تقدم الخدمات الحكومية.

المراجع

Alesina, Alberto, and Roberto Perotti, 1995, "The Political Economy of Budget Deficits," *Staff Papers*, International Monetary Fund, Vol. 42 (March), pp.1–31.

|||, 1999, "Budget Deficits and Budget Institutions," in *Fiscal Institutions and Fiscal Performance*, ed. by James M. Poterba and Jürgen von Hagen, National Bureau of Economic Research Conference Report (Chicago: University of Chicago Press).

Basle Committee on Banking Supervision, 1997, "Basle Core Principles for Effective Banking Supervision," *International Legal Materials*, Vol. 36 (March), pp. 405–32.

Bléjer, Mario I., and Adrienne Cheasty, eds., 1993, *How to Measure the Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues* (Washington: International Monetary Fund).

Chalk, Nigel, and Richard Hemming, 2000, "Assessing Fiscal Sustainability in Theory Practice," in *Fiscal Sustainability*, papers presented at a Banca D'Italia and Department Workshop, Perugia, Italy, January. Research

Chand, Sheetal K., and Albert Jaeger, 1996, *Aging Populations and Public Pension Schemes*, IMF Occasional Paper No. 147 (Washington: International Monetary Fund).

Daniel, James A., Jeffrey M. Davis, and Andrew M. Wolfe, 1997, "Fiscal Accounting of Bank Restructuring," IMF Paper on Policy Analysis and Assessment 97/5 (Washington: International Monetary Fund).

Goldstein, Morris, 1997, "The Case for an International Banking Standard," *Policy Analyses in International Economics* 47, April, Institute for International Economics.

Financial Stability Forum Working Group on Deposit Insurance, 2000, "International Guidance on Deposit Insurance: A Consultative Process," June.

InterAmerican Development Bank, 1997, *Latin America After a Decade of Reforms*, Economic and Social Progress in Latin America, 1997 Report (Washington).

International Federation of Accountants, 2000a, "Study 11-Governmental Financial Reporting," International Public Sector Studies, May.

|||, 2000b, "Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting," Exposure Draft No. 9, May.

International Monetary Fund, 1986, *A Manual on Government Finance Statistics* (Washington).

|||, 1996, *Guide to the Data Dissemination Standards. Module 1: The Special Data Dissemination Standard* (Washington).

||| |, 1998a, *IMF Survey*, April 27, Vol. 27, No. 8.

||| |, 1998b, *The General Data Dissemination System: Standards for the Dissemination by Countries of Economic and Financial Statistics* (Washington).

International Organization of Supreme Audit Institutions, 1992, *Guidelines for Internal Control Standards*, Issued by the Internal Control Standards Committee, June (Vienna).

||| |, 1995, *Auditing Standards*, Issued by the Auditing Standards Committee at the XIVth Congress of INTOSAI in 1992 in Washington, D.C., as amended by the XVth Congress of INTOSAI 1995 in Cairo (Vienna).

Kopits, George, and Jon Craig, 1998, *Transparency in Government Operations*, IMF Occasional Paper No. 158 (Washington: International Monetary Fund).

Kopits, George, and Steven Symansky, 1998, *Fiscal Policy Rules*, IMF Occasional Paper No. 162 (Washington: International Monetary Fund).

Mackenzie, G.A., 1998, "The Macroeconomic Impact of Privatization," *Staff Papers*, International Monetary Fund, Vol. 45, No. 2 (June), pp. 363–73.

Mackenzie, G.A., and Peter Stella, 1996, *Quasi-fiscal Operations of Public Financial Institutions*, IMF Occasional Paper No. 142 (Washington: International Monetary Fund).

New Zealand Treasury, 1995, *Fiscal Responsibility Act 1994: An Explanation* (Wellington).

Organization for Economic Cooperation and Development, 1984, *Tax Expenditures: A Review of the Issues and Country Practices*, report by the Committee on Fiscal Affairs (Paris).

||| |, 1988a, *External Debt: Definition, Statistical Coverage, and Methodology*, report by an International Working Group on External Debt Statistics of the World Bank, International Monetary Fund, Bank for International Settlements, Organization of Economic Cooperation and Development (Paris).

||| |, 1996, *Tax Expenditures: Recent Experiences*, prepared by the Working Party on Tax Policy Analysis and Tax Statistics of the Committee on Fiscal Affairs (Paris).

||| |, 1999, *Budgeting in Canada*, (Paris: Organization of Economic Cooperation and Development).

||| |, 2000, *OECD Best Practices for Budget Transparency*, (Paris: Organization of Economic Cooperation and Development).

Polackova, Hana, 1999, "Contingent Government Liabilities: A Hidden Fiscal Risk," *Finance & Development*, Vol. 36 (March), pp. 46–49.

Potter, B.H., and J. Diamond, 1998, *Guidance for Fiscal Economists on Public Expenditure Management* (Washington: Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund).

Robinson, David J., and Peter Stella, 1993, "Amalgamating Central Bank and Fiscal Deficits," *How to Measure the Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues*, ed. by Mario I. Bléjer and Adrienne Cheasty (Washington: International Monetary Fund).

Stein, Ernesto, Ernesto Talvi, and Alejandro Grisanti, 1998, "Institutional Arrangements and Fiscal Performance: the Latin American Experience," NBER Working Paper No. 6358 (Cambridge, Massachusetts: National Bureau of Economic Research).

Tanzi, Vito, Mario I. Bléjer, and Mario O. Teijeiro, 1993, "Effects of Inflation on Measurement of Fiscal Deficits: Conventional Versus Operational Measures," *How to Measure the Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues*, ed. by Mario I. Bléjer and Adrienne Cheasty (Washington: International Monetary Fund).

United Nations, 1996, "Crime Prevention and Criminal Justice: Action Against Corruption," Note by the Secretariat, September 26, A/C.3/51/L.2 (New York).

van der Westhuizen, Johan, 1998, "Public Sector Transformation and Ethics: A View from South Africa," *Public Money and Management*, Vol. 18, (January-March), pp. 15–20.

von Hagen, Jurgen, 1992, "Budgeting Procedures and Fiscal Performance in the Communities," Economic Papers No. 96 (Brussels: Commission of the European Communities Directorate General for Economic and Financial Affairs). European

مواقع شبكة الإنترنت المستخدمة كمراجع

Australia:

Budget Papers: <http://www.budget.gov.au/finaloutcome/>.

Treasury: <http://www.treasury.gov.au/>

Basle Committee on Banking Supervision: <http://www.bis.org/publ/bcbs30a.htm>.

Canada:

Tax Expenditures and Evaluations 2000: http://www.fin.gc.ca/toce/2000/taxexp_e.html.

Customs Cooperation Council: Declaration of the World Customs Organization:
<http://www.wcoomd.org/>.

European System of Accounts (ESA95)

<http://www.europa.eu.int/comm/eurostat/>.

European Union:

Procurement Directives: <http://formby.wiganmbc.gov.uk/pub/bsu/eudirect.htm>

Hong Kong:

Budget: <http://w3.access.gpo.gov/usbudget/fy2001/maindown.html>

Hungary:

Home Page of the Hungarian Government: <http://www.meh.hu/default.htm>

IMF:

Code of Good Practices on Transparency in Monetary and Financial Policies—Declaration of Principles: <http://www.imf.org/external/np/mae/mft/index.htm>.

GDDS: <http://dsbb.imf.org/#gdds>

GFS Manual

<http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/index.htm>.

ROSCs: <http://www.imf.org/external/np/rosc/index.htm>.

Czech Republic: <http://www.imf.org/external/np/rosc/cze/>.

France: <http://www.imf.org/external/np/rosc/fra/index.htm>

Greece: <http://www.imf.org/external/np/rosc/index.htm>,

Hong Kong, SAR: <http://www.imf.org/external/np/rosc/hkg/index.htm>.

Korea, Republic of: <http://www.imf.org/external/np/rosc/kor/index.htm>.

Mozambique: <http://www.imf.org/external/np/rosc/moz/index.htm>.

Pakistan: <http://www.imf.org/external/np/rosc/pak/fiscal.htm>.

Sweden: <http://www.imf.org/external/np/rosc/swe/index.htm>.

Tunisia: <http://www.imf.org/external/np/rosc/tun/index.htm>.

Uganda: <http://www.imf.org/external/np/rosc/uga/index.htm>.

Standards and Codes

<http://www.imf.org/external/standards/index.htm>.

Toward a Framework for Assessing Data Quality: http://dsbb.imf.org/dqrs_work.htm.

IFAC: <http://www.ifac.org>)

Government Financial Reporting: <http://www.ifac.org/Guidance/PublicDownload.tmpl?PubID=960182179426>

INTOSAI:

Code of Ethics for Auditors in the Public Sector: http://www.intosai.org/3_ETHICe.html.

Guidelines on Best Practice for the Audit of Privatizations:

<http://www.nao.gov.uk/intosai/wgap/bestprac.htm>

Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts:

http://www.intosai.org/2_LIMADe.html.

New Zealand:

Treasury: <http://www.treasury.govt.nz/publications/>.

OECD: <http://www.oecd.org/puma/gvrnance/ethics/>.

OECD/PUMA: <http://www.oecd.org/puma/links.htm>

Guidelines on Public Procurement: <http://www.oecd.org/puma/sigmaweb/pubs/pbno3.htm>

Policy Recommendations on Regulatory Reform:

<http://www.oecd.org/subject/regreform/>

South Africa:

Institute for Democracy in South Africa:

http://www.idasa.org.za/final/publications/bis_transparency_full.htm

Taxpayer Advocate Service

http://www.irs.gov/prod/ind_info/advocate.html.

United Kingdom:

HM Treasury: <http://www.hm-treasury.gov.uk/budget2000/fsbr/chapc.htm>.

United Nations:

Classification of the Functions of Government: <http://esa.un.org/unsd/cr/registry/regrt.asp>.

Commission on International Trade Law: Model Law on Procurement of Goods,

Construction, and Services: <http://www.uncitral.org/english/texts/procurem/proc93.htm>

Common Code of Statistical Practice:

<http://www.un.org/Depts/unsd/demotss/tcnjun96/tony.htm>

International Code of Conduct for Public Officials:

<http://www.un.org/ga/documents/gares51/gar51-59.htm>.

Statistical Division: <http://www.un.org/Depts/unsd/statcom/1994docs/e1994.htm>.

United States:

Budget of the United States: <http://w3.access.gpo.gov/usbudget/fy2001/maindown.html>.

Congressional Budget Office: <http://www.cbo.gov/respon.shtml>

Federal Accounting Advisory Board: <http://www.financenet.gov/fasab.htm>

World Trade Organization:

Government Procurement Agreement: <http://www.aiaa.com.au/publications/WTO9902.html>

