

قرار من وزير المالية مؤرخ في 13 فيفري 2018 يتعلق بالمصادقة على معيار المحاسبة الخاص بالجمعيات والأحزاب السياسية والوحدات ذات الأهداف غير الربحية الأخرى

إن وزير المالية،

بعد الاطلاع على الدستور،

وعلى القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات وخاصة الفصل 7 منه،

وعلى المرسوم عدد 87 لسنة 2011 المؤرخ في 24 سبتمبر 2011 المتعلق بتنظيم الأحزاب السياسية وخاصة الفصل 23 منه،

وعلى المرسوم عدد 88 لسنة 2011 مؤرخ في 24 سبتمبر 2011 المتعلق بتنظيم الجمعيات وخاصة الفصل 39 منه،

وعلى الأمر عدد 2459 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بالمصادقة على الإطار المرجعي للمحاسبة.

قرر ما يلي:

الفصل الأول - تمت المصادقة على معيار المحاسبة الملحق بهذا القرار والآتي ذكره: معيار المحاسبة المتعلق بالجمعيات والأحزاب السياسية والوحدات ذات الأهداف غير الربحية الأخرى (م م 45).

الفصل 2 - ينشر هذا القرار بالرائد الرسمي للجمهورية التونسية.

تونس في 13 فيفري 2018.

معيار المحاسبة المتعلق بالجمعيات والأحزاب السياسية والوحدات ذات الأهداف غير الربحية الأخرى م م 45

توطئة

تعتبر الهياكل ذات الأهداف غير الربحية وحدات خاصة على أكثر من مستوى. فغاياتها غير الربحية ودورها الاجتماعي الهام وتنوع مصادر تمويلها يجعل من مسألة تمييز مسك محاسبتها أمرا هاما لتوفير المعلومات المالية التي تلبي الحاجيات الخاصة لمستعملي القوائم المالية.

تهدف القوائم المالية للهياكل ذات أهداف غير ربحية أساسا إلى توفير معلومات تلبي حاجيات المانحين والمنخرطين. ويمكن لهذه المعلومات أن تكون كذلك صالحة لهيئات التسيير (الهيئات المديرة) والدولة وللمجتمع المدني.

يخص الإطار المرجعي للمحاسبة المالية، المنصوص عليه بالأمر عدد 2459 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 و المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات، طريقة إعداد القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية ذات الطابع العام، ويمكن أن يعتمد أيضا كمرجع من قبل الوحدات الأخرى ومنها الوحدات ذات أهداف غير ربحية.

يجب الأخذ بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية للوحدات ذات أهداف غير ربحية للتوازن بين المنافع والتكلفة والأهمية النسبية وكذلك لاتفاقية الوحدة المحاسبية التي ينص عليها الإطار المرجعي للمحاسبة المالية،

كما تعتبر فرضية محاسبة التعهد أساسية عند تقييد العمليات التي تقوم بها الوحدات ذات أهداف غير ربحية. إذ يجب تقييد هذه العمليات عند وقوعها وليس عند خلاصها، فرضية محاسبة التعهد تتضارب مع ما يسمى بمحاسبة الخزينة أو محاسبة التدفقات.

هذا، وانطلاقا من مبدأ ضمان صحة وجدية وشفافية المعلومات المالية، فإن محاسبة الوحدات ذات أهداف غير ربحية يجب أن تنظم حسب ما ينص عليه نظام المحاسبة للمؤسسات مع إدراج بعض التعديلات التي تتطلبها طابعها غير الربحي وخصوصية مجال نشاطها.

الأهداف

1. يهدف هذا المعيار إلى ضبط مرجع محاسبي متناسق يعالج المتطلبات الخاصة للوحدات ذات أهداف غير ربحية وذلك في اتجاه دعم الإبلاغ عن المعلومة الجيدة لمختلف المستعملين الخارجيين والداخليين للقوائم المالية وتحسين جودة التصرف فيها.

ويجب أن يمكن هذا المرجع، بالإضافة إلى احترام الميزات النوعية للمعلومة المالية كما تم ضبطها بالإطار المرجعي للمحاسبة، من توفير أكثر شفافية للإبلاغ المالي ومن ضبط موحد للقواعد المحاسبة بالاعتماد على دفاتر المحاسبة والحسابات وذلك طبقاً لأحكام نظام المحاسبة للمؤسسات.

2. تطبق أغلب قواعد نظام المحاسبة للمؤسسات على الوحدات ذات أهداف غير ربحية، غير أنه وباعتبار اختلاف بعض أنشطة الوحدات ذات أهداف غير ربحية عن أنشطة المؤسسات التجارية والصناعية، فإنه يجب أن يتم تحديد قواعد خاصة للوحدات ذات أهداف غير ربحية من شأنها أن توفر قوائم مالية تمكن مختلف المستعملين وخاصة منهم الممولين والمانحين والمنخرطين من تقييم الوضعية المالية للوحدة والطريقة التي تم بها استعمال مختلف الأموال .

3. تشمل موائمة نظام المحاسبة للمؤسسات الجوانب الرئيسية التالية:

- أحكاما تتعلق بالقوائم المالية،
- أحكاما تتعلق بالتنظيم المحاسبي،
- أحكاما تتعلق بتصنيف للحسابات،
- أحكاما تتعلق بالمعالجات المحاسبية الخاصة.

مجال التطبيق

4. يطبق هذا المعيار على الجمعيات والأحزاب السياسية والوحدات ذات أهداف غير ربحية الأخرى الخاضعة لمسك محاسبة طبقاً للتشريع الجاري به العمل .

5. لا يطبق هذا المعيار على الوحدات ذات أهداف ربحية وذلك بغض النظر عن شكلها القانوني .

6. لا يطبق هذا المعيار على الهياكل ذات الأهداف غير الربحية الخاضعة لمعايير محاسبة خاصة ومحددة مثل:

الهياكل الرياضية الخاصة التي تعتمد معيار المحاسبة م م 40،

- الجمعيات المرخص لها في إسناد القروض الصغيرة التي تعتمد معايير المحاسبة م م 32 وم م 33 وم م 34،

7. يعالج هذا المعيار الجوانب المحاسبية الخاصة بالوحدات ذات أهداف غير ربحية. غير أنه، بالنسبة للجوانب التي لا يشملها هذا المعيار فيجب أن تطبق أحكام نظام المحاسبة للمؤسسات.

مفاهيم

للمصطلحات الآتي ذكرها في هذا المعيار الدلالات التالية:

الوحدات ذات أهداف غير ربحية:

8. تعتبر الوحدات ذات أهداف غير ربحية هياكل محدثة لغايات اجتماعية، تعليمية، دينية، إنسانية، سياسية أو لغايات أخرى والتي لا تصدر عموماً سندات ملكية قابلة للتحويل ولا تهدف أساساً إلى الحصول على منافع اقتصادية لأعضائها أو للجهات الممولة لها.

وتتميز الوحدات ذات الأهداف الغير ربحية أساساً بالخصائص التالية:

- جمع أموال من المانحين دون أن يكون لهم مقابل ذلك فوائد أو أرباح تتناسب مع أموالهم الممنوحة.
- القيام بأنشطة أخرى غير بيع السلع وتسديد الخدمات لغايات ربحية.
- ليس لديها سندات ملكية محددة قابلة للبيع أو للتحويل أو للشراء أو تمكن من الحصول على الأرباح المتبقية في حالة تصفية الوحدة ذات أهداف غير ربحية.

القيمة الصحيحة: هي الثمن الذي يقع استلامه مقابل بيع أصول أو دفعه مقابل تحويل خصوم في إطار مبادلة عادية بين أطراف مستقلة المصالح في السوق وذلك في تاريخ التقييم .

القيمة القابلة للتحقيق: هي مقدار الثمن الذي يمكن الحصول عليه إثر عملية بيع عنصر ما .

القيمة المستخلصة: هي المبلغ الصافي الذي يمكن الحصول عليه عند تعويض أصل ما عند نهاية مدة استعمالها بعد طرح تكاليف التوقيت المتوقعة .

الأصول الصافية: هي الرصيد المتبقي من الأصول بعد طرح جميع الخصوم. ويعوض هذا المصطلح "الأموال الذاتية" المعتمد بالنسبة للمؤسسات الربحية.

الإسهامات: توافق تحويل سيولة أو ما يعادل السيولة أو أصول أخرى لفائدة الوحدة ذات أهداف غير ربحية أو دفع أو طرح عنصر من عناصر الخصوم وذلك بدون مقابل يسند لصاحب الإسهام.

الإسهامات المخصصة: هي الإسهامات التي يجب أن تستعملها الوحدة ذات أهداف غير ربحية وفق تخصيص مصدره خارجي لغرض محدد. ونميز خاصة بين الإسهامات المخصصة لأعباء السنة المحاسبية الجارية وتلك المخصصة لأعباء السنوات المحاسبية الموالية أو لاقتناء أصول ثابتة أو لتسديد دين، إلخ...

مخصصات دائمة: تمثل صنفًا خاصًا من الإسهامات وفق تخصيص مصدره خارجي تحافظ بموجبه الوحدة ذات الأهداف غير ربحية بصفة دائمة على الموارد الممنوحة.

المنح: تمثل المنح شكلًا من أشكال المساعدات العمومية يترتب عنها تحويل موارد إلى الوحدة ذات الأهداف غير الربحية. وتفرع المنح إلى منح استثمار و منح استغلال.

إسهامات غير مخصصة: وهي الإسهامات التي لا ترتبط بأي عبء من الأعباء والتي لا تستجيب لتعريف الإسهامات المخصصة أو لتعريف المخصصات الدائمة.

صندوق مخصص: يتعلق الصندوق المخصص بنشاط منفصل عن الأنشطة الأخرى للوحدة. ويكون ضبط الصندوق منفصلاً وذلك لإبراز موارد الإسهامات الممنوحة (من الدولة أو من المنخرطين) أو لإبراز الوجهة الموصى بها (الإدارة والتسيير العام للوحدة، أنشطة الأبحاث، برنامج أو مجال اهتمام معين كالحملة الانتخابية بالنسبة للأحزاب السياسية...)

ويمكن أن يتضمن الصندوق، عندما يكون ذلك مناسبًا، أصولًا وخصومًا وأصولًا صافية وإيرادات وأعباء وأرباح وخسائر.

– تبقى المفاهيم المذكورة بنظام المحاسبة للمؤسسات قابلة للتطبيق بالنسبة للوحدات ذات الأهداف غير الربحية في حالة غياب مفاهيم خاصة ومحددة ضمن هذا المعيار.

الجزء الأول – أحكام تتعلق بالقوائم المالية

1. يقدم هيكل التسيير للهيكل المخولة لأخذ القرارات (الجلسة العامة...) كل سنة وبعد ختم السنة المحاسبية، القوائم المالية للسنة المحاسبية السابقة والميزانية التقديرية للسنة القادمة .
2. تمثل القوائم المالية آليات التبليغ التي يعد نشرها الدوري ضروريا لمستعمليها وذلك لتقييم نجاعة الوحدة وقدرتها على الوفاء بالدين ومستوى السيولة لديها ومقارنتها وضبط توقعها .
- 1.1 اعتبارات عامة لإعداد وضبط القوائم المالية
3. تهدف القوائم المالية إلى توفير المعلومات حول الوضعية المالية للوحدات ذات أهداف غير ربحية لقياس أدائها ومتابعة تدفقاتها النقدية وكل معلومة أخرى مفيدة بهدف أخذ القرارات اللازمة من قبل مستعمليها.
4. تضبط المعلومات المالية حسب طبيعتها وتجمع ضمن عناصر متجانسة لها نفس خصائص الاستمرارية والثبات والخطر والدقة وذلك قصد تسهيل تحليلها وأخذ القرارات على ضوءها من قبل مستعمليها.
5. تتكون القوائم المالية التي تنشرها الوحدات ذات أهداف غير ربحية من:
 - قائمة الوضعية المالية،
 - قائمة الإيرادات والأعباء،
 - جدول التدفقات النقدية،
 - والإيضاحات حول القوائم المالية.
6. يجب على الوحدات ذات أهداف غير ربحية أن تنص على مستوى كل صفحة من القوائم المالية على ما يلي:
 - اسم الوحدة ذات أهداف غير ربحية وكل وسيلة أخرى تمكن من التعريف بها،
 - تاريخ ختم قائمة الوضعية المالية والمدة التي تغطيها قائمة الإيرادات والأعباء وجدول التدفقات النقدية،
 - الوحدة النقدية التي ضبطت بها القوائم المالية وعند الاقتضاء بيان جبرها. ويتم قبول الأعداد التي تم جبرها طالما تحترم الأهمية النسبية.
7. تضبط القوائم المالية للوحدات ذات أهداف غير ربحية بالدينار التونسي.
8. يوافق تاريخ ختم القوائم المالية للوحدات ذات أهداف غير ربحية، نهاية السنة الإدارية التي تنتهي في 31 ديسمبر من كل سنة. وتستطيع هذه الوحدات تغيير تاريخ ختم القوائم المالية حسب احتياجاتها.
9. يهدف الحفاظ على جودة المعلومة، لا يمكن القبول بالمقاصة بين بنود الأصول والخصوم ولا بين بنود الأعباء والإيرادات إلا إذا كان ذلك مسموح به بمقتضى معايير محاسبية.

إلا أنه بالنسبة لبعض الأنشطة التي تتضمنها الوحدات ذات أهداف غير ربحية (كالتظاهرات والندوات والاجتماعات...) فإنه يسمح بالمقاصة بين الإيرادات والأعباء شرط أن:

- يؤدي هذا الاختيار إلى تقديم أفضل لنتائج هذه الأنشطة ضمن القوائم المالية.
- تقدم تفاصيل الإيرادات والأعباء ضمن إيضاحات القوائم المالية.

وإذا تم اختيار المقاصة كطريقة محاسبية فيجب تطبيقها بصفة دائمة من سنة إلى أخرى .

10. يجب على الوحدات ذات أهداف غير ربحية أن تضبط قوائمها المالية حسب النماذج المحددة ضمن هذا المعيار. غير أنه يمكنها إضافة أركان تعتبرها أساسية لتحسين دلالة المعلومة المالية المقدمة .
يجب أن يتم ضبط الأرقام الموافقة للسنة المحاسبية السابقة لكل بند وركن من القوائم المالية .
ويجب أن يتم ضبط كل بند هام بصفة منفصلة، غير أنه لا يتم ضبط البنود التي رصيدها صفر ضمن القوائم المالية المقدمة بالنسبة للسنة المحاسبية الجارية والسنة المحاسبية السابقة. ويجب أن يستمر ضبط العناصر الخاصة بهذه البنود ضمن الإيضاحات حول القوائم المالية ما دام تأثيرها قائما.

2-1 هيكل ومحتوى القوائم المالية

11. تعكس القوائم المالية أداء الوحدة ذات الأهداف غير ربحية ووضعيتها المالية وتدفعاتها النقدية وذلك عبر مجموعة من المؤشرات .
يجب الأخذ بعين الاعتبار ضمن القوائم المالية لكل حدث اقتصادي من شأنه أن يؤدي إلى إمكانية الحصول أو التخلي عن منافع اقتصادية مرتبطة به. وذلك عندما تتوفر قاعدة ملائمة لتقييمه بأمانة.
12. يمكن إبراز المعلومات المالية المتعلقة بالصناديق المخصصة ضمن عمود مخصص لها أو ضمن إيضاحات خاصة بها ضمن الإيضاحات حول القوائم المالية.

1-2-1 قائمة الوضعية المالية

13. تقدم قائمة الوضعية المالية، في تاريخ معين، صورة عن الوضعية المالية للوحدات ذات أهداف غير ربحية في شكل أصول وخصوم وأصول صافية. وتقدم قائمة الوضعية المالية بالخصوص معلومات عن الوضع المالي للوحدات ذات أهداف غير ربحية وبالخصوص عن الموارد البشرية والمادية والمالية التي يتحكم فيها وكذلك عن الالتزامات وانعكسات المعاملات والوقائع والظروف التي قد تعدل من الموارد والالتزامات .

توافق الأصول جميع الموارد الاقتصادية المتحصل عليها أو المتحكم فيها من قبل الهيكل وتساوي الخصوم جميع التزاماتها. وتكون هذه الخصوم بالإضافة إلى الأصول الصافية البنية المالية للهيكل.

بالنظر إلى غياب دورة الاستغلال لدى الوحدات ذات أهداف غير ربحية ولأهمية الأموال لديها والتعهدات المالية التي تتصرف فيها بالنسبة إلى مستعملي القوائم المالية، فإن عناصر الأصول يجب أن ترتب ترتيبا تنازليا حسب قابليتها للتحويل إلى سيولة مالية وترتب الخصوم بدورها ترتيبا تنازليا حسب استحقاقها وتأكدتها.

ضبط قائمة الوضعية المالية :

14. في إطار احترام الأهمية النسبية والأحكام الخاصة المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة، يجب أن تبرز قائمة الوضعية المالية على الأقل الأركان والبنود التالية:

الأصول :

- أصل -1- السيولة وما يعادل السيولة
- أصل -2- توظيفات وأصول مالية أخرى
- أصل -3- أصول جارية أخرى
- أصل -4- المستحقات وحسابات المرتبطة بهم
- أصل -5- مخزونات الإمدادات ومشتريات أخرى
- أصل -6- أصول غير جارية أخرى
- أصل -7- أصول مالية
- أصل -8- أصول ثابتة ماديا

أصل -9- أصول ثابتة غير المادية

الخصوم :

- 1- خصم- مساعدات بنكية وغيرها من الخصوم المالية
- 2- خصم- خصوم جارية أخرى
- 3- خصم- مزودون وحسابات مرتبطة بهم
- 4- خصم- مآخرات
- 5- خصم- إسهامات مؤجلة
- 6- خصم- خصوم غير جارية أخرى
- 7- خصم- قروض

الأصول الصافية :

- 1- أصول- مخصصات دائمة
 - 2- أصول- إسهامات مخصصة للأصول الثابتة
 - 3- أصول- منح الاستثمار
 - 4- أصول- أصول صافية أخرى
 - 5- أصول- احتياطات
 - 6- أصول- فوائض أو عجز مؤجل
 - 7- أصول- فائض أو عجز السنة المحاسبية
- يبرز الملحق عدد 1 من هذا المعيار نموذج ضبط قائمة الوضعية المالية.

محتوى بنود قائمة الوضعية المالية :

15. يحدد محتوى البنود والبنود الفرعية لقائمة الوضعية المالية للوحدات ذات أهداف غير ربحية كالاتي :

بنود الأصول :

أصل -1- السيولة وما يعادل السيولة: تشمل السيولة على الأموال الموجودة لدى الوحدات ذات أهداف غير ربحية والودائع قصيرة الأجل المتأتية خاصة من الإسهامات المتحصل عليها والمدخيل التي تم تحقيقها من قبل الوحدة. وما يعادل السيولة هي توظيفات لأجل قصير ذات سيولة عالية ويسهل تحويلها إلى مبالغ معروفة وسائلة وغير معرضة لمخاطر هامة تؤدي إلى تغيير في قيمتها .

أصل -2- توظيفات وأصول مالية أخرى: تتضمن التوظيفات لأجل قصير التي لا تدرج ضمن السيولة وما يعادل السيولة التي تم اقتناؤها من قبل الوحدات ذات أهداف غير ربحية كتوظيف لمواردها والمتحصل عليها في شكل إسهامات.

أصل -3- أصول جارية أخرى: يحتوي هذا البند على مستحقات غير تلك المتأتية من تحقيق النشاط الجاري العادي مثل المستحقات على الأعران والمستحقات على التفويت في الأصول الثابتة.

أصل -4- المستحقات والحسابات المرتبطة بها: يتضمن هذا البند المستحقات المتأتية من الإسهامات والاشتراكات في انتظار التحصيل وكذلك المستحقات المتأتية من الأنشطة الجارية كالأجتماعات والتظاهرات. تتمثل الإسهامات المستحقة في الإسهامات التي يمكن تقدير قيمتها الصحيحة بصفة آمنة ويتأكد تحصيلها بصفة معقولة، غير أنه لم يتم قبضها بعد (سيولة) أو تحصيلها (إسهامات عينية) من قبل الوحدة ذات أهداف غير ربحية .

أصل -5- مخزونات اللوازم والتموينات الأخرى :

يشمل على عناصر الأصول المستعملة في إطار الأنشطة الجارية والتي تم اقتناؤها أو كانت موضوع إسهامات.

أصل -6- أصول أخرى غير جارية: يضم هذا البند الأصول غير الجارية التي لم يتسنى إدراجها ضمن الأصول الثابتة.

أصل -7- أصول مالية: هي الأصول المالية المتحصل عليها في شكل إسهامات عينية والمرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التي تم اقتنائها من قبل الوحدات ذات أهداف غير ربحية. ويمكن أن نذكر على سبيل المثال لا الحصر سندات المساهمة والمستحقات المرتبطة بالإسهامات والسندات الثابتة والودائع والكفالات المدفوعة.

أصل -8- أصول ثابتة مادية: هي الأصول الثابتة المادية المتحصل عليها في شكل إسهامات عينية والمرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التي تم اقتناؤها من قبل الوحدات ذات أهداف غير ربحية. ويضم هذا البند الأصول الثابتة التابعة للوحدات ذات أهداف غير ربحية وتلك المرتبطة بنظام قانوني خاص (أصول تحت نظام الإيجار المالي).

أصل 9- أصول ثابتة غير مادية: هي الأصول الثابتة غير المادية المتحصل عليها في شكل إسهامات عينية والمرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التي تم اقتناؤها من قبل الوحدات ذات أهداف غير ربحية. ويضم هذا البند الأصول الثابتة التابعة للوحدات ذات أهداف غير ربحية وتلك الأصول التي تراقبها والمرتبطة بنظام قانوني خاص (أصول موضوع إيجار مالي).

بنود الخصوم والأصول الصافية: يحدد محتوى البنود والبنود الفرعية للخصوم والأصول الصافية لقائمة الوضعية المالية للوحدات ذات أهداف غير ربحية كالاتي:

الخصوم:

خصم 1- مساعدات بنكية وخصوم مالية أخرى: يشمل هذا البند المساعدات البنكية الممنوحة للوحدات ذات أهداف غير ربحية وكذلك الأجل لأقل من سنة على الخصوم الغير جارية والقروض المبرمة لتمويل النشاط الجاري.

خصم 2- خصوم أخرى جارية: يتضمن هذا البند الديون غير ديون المزددين ونذكر على سبيل المثال ديون الأعوان، الديون الجبائية والديون تجاه الصناديق الاجتماعية وكذلك حسابات تسوية الإيرادات والأعباء.

خصم 3- المزددين والحسابات المرتبطة بهم: يشمل هذا البند ديون المزددين والديون المرتبطة بها والمتعلقة باقتناء المواد والخدمات بتأجيل الدفع.

خصم 4- مذكرات: يحتوي هذا البند على كل المذكرات المخصصة لتغطية المخاطر والأعباء المحددة والمعروفة والناتجة عن التزامات مرتبطة بنشاط الوحدات ذات أهداف غير ربحية.

خصم 5- إسهامات مؤجلة :

يشمل هذا البند الإسهامات المخصصة من مصدر خارجي والمتعهد بها لتغطية أعباء السنوات المحاسبية المستقبلية (إيرادات مؤجلة).

خصم 6- خصوم أخرى غير جارية: يشمل هذا البند عناصر الخصوم طويلة الأجل التي لا تدرج ضمن بنود الخصوم الأخرى .

خصم 7- قروض: يتضمن هذا البند القروض التي تفوق آجال خلاصها السنة والتي تم إبرامها من قبل الوحدات ذات أهداف غير ربحية لتمويل استثماراتها ومشاريعها.

الأصول الصافية

أصل 1- صافي - مخصصات دائمة: يحتوي هذا البند على الإسهامات التي يتعين على الوحدة ذات أهداف غير ربحية الاحتفاظ بها بصفة دائمة بموجب تخصيص من مصدر خارجي. وعندما يتم توظيف هذه الأموال يقع تقييد إيرادات التوظيفات إما ضمن هذا البند أو ضمن نتيجة السنة المحاسبية وذلك وفقا لما ينص عليه الإتفاق الحاصل مع الجهة المانحة.

أصل 2- إسهامات مستثمرة في الأصول الثابتة

يحتوي هذا البند على الإسهامات بدون حق استرجاع من قبل المنخرطين أو المساهمين ما عدى الدولة والتي تصرف لاقتناء أي نوع من الأصول الثابتة المادية أو غير المادية والقابلة أو غير القابلة للاستهلاك.

أصل 3- صافي 3- منح الاستثمار: يتضمن هذا البند منح الاستثمار المحولة من قبل الدولة لفائدة الوحدة بهدف تمكينها من الحصول على أي نوع من أنواع الأصول الثابتة وبأي طريقة مناسبة تراها لتحقيق ذلك (اقتناء، بناء، إنشاء...) وتعتبر هذه المنح نوعا من المساعدات العمومية والتي يجب أن تعالج طبقا لما جاء بمعيار المحاسبة م.م 12 الخاص بالمنح العمومية .

أصل 4- صافي 4- الأصول الصافية الأخرى: يحتوي هذا البند على أي نوع من الإسهامات غير إسهامات المنخرطين أو المخصصات الدائمة أو منح الاستثمار.

أصل 5- صافي 5- الاحتياطات: تتكون الاحتياطات من فوائض السنوات المحاسبية السابقة التي تم تخصيصها كاحتياطات من قبل الجلسة العامة أو أي جهة مخولة.

أصل 6- صافي 6- الفوائض أو العجز المؤجل: يحتوي هذا البند على فوائض أو عجز السنوات المحاسبية السابقة أو جزء الفوائض أو العجز التي تم إرجاء تخصيصها من قبل الجلسة العامة أو أي جهة مخولة كانت قد بنتت في حسابات السنة المحاسبية السابقة ويحتوي كذلك على فوائض أو عجز السنوات المحاسبية السابقة التي لم يتم تخصيصها بعد.

أصل. صافي 7- فائض أو عجز السنة المحاسبية: يعكس هذا البند أداء الوحدات ذات أهداف غير ربحية ويتكون من الفارق بين إيرادات وأعباء السنة المحاسبية.

1-2-2-1- قائمة الإيرادات والأعباء

16. تعكس قائمة الإيرادات والأعباء المتعلقة بالسنة المحاسبية والتي تفرز فائضا أو عجزا للسنة المحاسبية مبرزة بذلك أداء الوحدات ذات أهداف غير ربحية.

17. تعد المعلومات المقدمة ضمن قائمة الإيرادات والأعباء مفيدة لتقييم نجاعة ومردودية الوحدات ذات أهداف غير ربحية في استعمال مواردها وقدرتها على استغلال موارد إضافية من ناحية ولتقييم قدرتها على تحقيق تدفقات نقدية من ناحية أخرى.

ضبط قائمة الإيرادات والأعباء

18. يتم ضبط الإيرادات والأعباء بحسب طبيعتها ضمن قائمة الإيرادات والأعباء.

19. يجب على قائمة الإيرادات والأعباء أن تبرز الفائض أو العجز للسنة المحاسبية بعد مقارنة الإيرادات بالأعباء.

20. يجب أن تتضمن قائمة الإيرادات والأعباء البنود التالية:

الإيرادات:

- 1- اشتراكات المنخرطين
- 2- مداخيل الأنشطة والتظاهرات
- 3- منح التسيير
- 4- إسهامات غير نقدية
- 5- إسهامات أخرى
- 6- إيرادات مالية
- 7- حصص المنح والإسهامات المدرجة بنتيجة السنة المحاسبية
- 8- أرباح أخرى

الأعباء

- 1- مشتريات مستهلكة للوازم وتموينات أخرى
- 2- أعباء الأعوان
- 3- مخصصات الاستهلاك والمدخرات
- 4- أعباء جارية أخرى
- 5- أعباء مالية صافية
- 6- خسائر أخرى

توجد نماذج ضبط قائمة الإيرادات والأعباء ضمن الملحق عدد 2 لهذا المعيار.

ضبط بنود قائمة الإيرادات والأعباء:

21. يفسر محتوى قائمة الإيرادات والأعباء كالاتي:

بنود الإيرادات:

إيراد 1- اشتراكات المنخرطين: هي المبالغ المدفوعة للوحدات ذات أهداف غير ربحية من قبل المنخرطين بعنوان اشتراكات السنة المحاسبية الجارية .

إيراد 2 - مداخيل الأنشطة والتظاهرات: يحتوي هذا البند على المداخيل التي تم تحقيقها من قبل الوحدات ذات أهداف غير ربحية خلال ممارستها لنشاطها، ويتضمن هذا البند :

- مداخيل التسجيل والمشاركة والإشهار في الأنشطة والتظاهرات التي تنظمها الوحدة. يمكن تسجيل هذه الإيرادات بعد طرح الأعباء المرتبطة بها.
- المداخيل التي تم تحقيقها من خلال بيع السلع (بضاعة، مواد...) والخدمات (دراسات).

إيراد 3 - منح تسيير :

هي كل المساعدات العمومية النقدية المخصصة لتمويل النشاطات الجارية للوحدة.

إيراد 4- إسهامات غير نقدية: يتضمن هذا البند خاصة الإسهامات العينية (بضائع، خدمات، ...) المخصصة للاستهلاك خلال النشاط الجاري والتي يمكن تحديد مبلغها بصفة آمنة.

إيراد 5- إسهامات أخرى: يتضمن هذا البند بالأساس المبالغ المدفوعة من قبل المنخرطين والتي تفوق المبالغ القانونية أو التنظيمية لمعلوم الاشتراك كما تتضمن الإسهامات التي لا تستجيب لتعريف الإسهامات المخصصة أو المخصصات الدائمة .

إيراد 6- إيرادات التوظيفات: يتضمن هذا البند إيرادات التوظيفات خاصة منها الفوائد وحصص أرباح .

إيراد 7- حصص المنح والإسهامات المدرجة ضمن إيرادات السنة المحاسبية: يتضمن هذا البند استيعاب إسهامات المنخرطين المخصصة لتمويل الأصول الثابتة واستيعاب منح الاستثمار.

إيراد 8- أرباح أخرى: بالإضافة إلى الإيرادات التي لا يمكن إدراجها ضمن البنود السابقة، يشمل هذا البند كل الأرباح المحققة من قبل الوحدات ذات الأهداف غير الربحية. مثال ذلك نذكر بالخصوص الأرباح المتأتية من التفويت في عناصر في الأصول الثابتة، إيرادات كل المواد المنقولة أو الثابتة المتأتية من الإرث والوصايا والهبات والمفوت فيها من قبل الوحدة وكذلك الأرباح الناتجة عن عمليات أو أحداث منفصلة عن النشاط المركزي والتي لا تتكرر بصفة متواترة ومنتظمة.

بنود الأعباء

عبء 1- مشتريات مستهلكة للوآزم وتمويلات أخرى: يتضمن هذا البند المشتريات الصافية من تغيير مخزونات السلع المقتناة التي تدخل في إطار النشاط الجاري للوحدات ذات أهداف غير ربحية.

عبء 2- أعباء الأعوان: يتضمن هذا البند نفقات الأعوان ومنها الأجور وملحقات الأجور والأعباء الاجتماعية والأداءات والضرائب المرتبطة بنفقات الأعوان.

عبء 3- مخصصات الاستهلاكات والمخزرات: يحتوي هذا البند على مخصصات الاستهلاك والمخزرات لانخفاض عناصر الأصول وتهلاكها وكذلك مخصصات تغطية المخاطر والأعباء المحتملة.

عبء 4- أعباء جارية أخرى: يشمل هذا البند كل الأعباء الأخرى التي تتحملها الوحدات ذات أهداف غير ربحية لتحقيق نشاطها الجاري مثل الخدمات الخارجية والأداءات والضرائب.

عبء 5- أعباء مالية صافية: يحتوي هذا البند على فوائد الديون البنكية والقروض وخسائر الصرف صافية من الأرباح المالية المرافقة لها.

عبء 6- خسائر أخرى: يحتوي هذا البند على الخسائر الأخرى التي تتحملها الوحدات ذات أهداف غير ربحية والتي لم يتم إدراجها ضمن بنود الأعباء السابقة. ونذكر خاصة الخسائر المتأتية من التفويت في عناصر الأصول الثابتة، وكذلك الخسائر الناتجة عن أحداث وعمليات منفصلة عن الأنشطة الرئيسية للوحدات ذات أهداف غير ربحية والتي لا يفترض أن تحدث بكيفية متكررة أو منتظمة.

1.2.3- جدول التدفقات النقدية

22. يعكس جدول التدفقات النقدية تغيير الوضعية المالية خلال السنة المحاسبية ويقدم معلومات حول الأنشطة الجارية وأنشطة التمويل وأنشطة الاستثمار، ويقدم كذلك معلومات حول انعكاسات هذه الأنشطة على الخزينة.

يقدم جدول التدفقات النقدية إفادات حول مصدر الأموال التي تحصلت عليها الوحدات ذات أهداف غير ربحية وكيفية إنفاقها لممارسة أنشطتها الجارية وأنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل. ويمكن جدول التدفقات النقدية مستعملي القوائم المالية وخاصة الممولين وماتحي الأموال من تقييم قدرة الوحدات ذات أهداف غير ربحية على الحصول على أموال من مختلف الأصناف والمصادر وكذلك الكيفية التي استعملت بها هذه الأموال لمواصلة أنشطتها والوفاء بالتزاماتها.

وتعتبر هذه المعلومات مفيدة للنظر في إمكانية تحقيق تدفقات نقدية ولمعرفة أهمية هذه التدفقات والفترات التي يمكن أن تحدث فيها.

23. يطابق جدول التدفقات النقدية للوحدات ذات أهداف غير ربحية النموذج المرجعي (حسب الطريقة المباشرة) المنصوص عليه ضمن المعيار العام للمحاسبة م م 01 مع إدخال بعض التعديلات اعتبارا لخصوصيات الأنشطة غير الربحية .

يبرر اعتماد الطريقة المباشرة قدرتها على تقديم معلومات حول مختلف أصناف المقايض والدفعات الأساسية للأموال. كما تعتبر أنجع من حيث الدلالة اعتبارا إلى المعلومات الواجب إبرازها ضمن جدول التدفقات النقدية وخاصة على مستوى الجزء الأول منه (تدفقات نقدية مرتبطة بالنشاط الجاري).

24. يجب أن يبرز جدول التدفقات النقدية على الأقل البنود والبنود الفرعية التالية:

بالنسبة للعناصر المتصلة بالنشاطات الجارية:

التدفقات النقدية المتصلة بالنشاط الجاري

- ت ن 1- مقاييس الاشتراكات
- ت ن 2- مقاييس مداخيل الأنشطة والتظاهرات
- ت ن 3- مقاييس منح التسيير
- ت ن 4- مقاييس المداخيل الأخرى والإسهامات
- ت ن 5- دفعات المبالغ المسددة للمزودين
- ت ن 6- دفعات الأجور المسددة للأعوان
- ت ن 7- دفعات أخرى متصلة بالأنشطة الجارية

بالنسبة للعناصر المتصلة بأنشطة الاستثمار:

التدفقات النقدية المتصلة بالاستثمار

- ت ن 8- الدفوعات المتأتية من اقتناء أصول ثابتة مادية وغير مادية
- ت ن 9- المقاييس المتأتية من التوفيت في أصول ثابتة غير مادية
- ت ن 10- الدفوعات المتأتية من اقتناء أصول مالية
- ت ن 11- المقاييس المتأتية من توفيت في أصول مالية.

بالنسبة للعناصر المتصلة بأنشطة التمويل:

التدفقات النقدية المتصلة بأنشطة التمويل

- ت ن 12- المقاييس المتأتية من المخصصات الدائمة
- ت ن 13- المقاييس المتأتية من منح الاستثمار
- ت ن 14- المقاييس المتأتية من الإسهامات المخصصة لاقتناء أصول ثابتة
- ت ن 15- المقاييس المتأتية من القروض
- ت ن 16- الدفوعات المتأتية من تسديد القروض (أصل القرض والفوائد)

ضبط جدول التدفقات النقدية

25. يجب أن يضبط جدول التدفقات النقدية تدفقات السنة المحاسبية مرتبة حسب التدفقات المتأتية من الأنشطة الجارية وأنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل.

– التدفقات النقدية المتصلة بالنشاط الجاري

26. تتكون التدفقات النقدية المتصلة بالنشاط الجاري من مجمل المقاييس والدفوعات النقدية الناتجة عن الأنشطة الأساسية للوحدات ذات أهداف غير ربحية كما تم تحديدها ضمن النظام الأساسي. وتستهلك هذه الأنشطة الأعباء الجارية وتتطلب جمع الأموال والمداخيل وهي غير أنشطة الاستثمار أو التمويل.

تشمل التدفقات النقدية المتصلة بالأنشطة الجارية :

ت ن 1- **مقاييس الاشتراكات:** يتضمن هذا البند مقاييس الاشتراكات السنوية للمنخرطين.

ت ن 2 - **مقاييس مداخيل الأنشطة والتظاهرات:** يشمل هذا البند التدفقات المتأتية من المقاييس الأخرى خاصة على إثر تنظيم بعض الأحداث والتظاهرات (مؤتمرات، ندوات، ...). يمكن أن تسجل هذه المقاييس صافية من الدفعات عندما يعتمد مبدأ المقاصة من الأول.

ت ن 3- **مقاييس منح التسيير:** يتضمن هذا البند مقاييس منح التسيير التي تنتفع بها الوحدة من الدولة المخصصة لتمويل النشاط الجاري.

ت ن 4- **مقاييس المداخيل الأخرى والإسهامات:** يحتوي هذا البند على المقاييس المتأتية من الوصايا والهبات والعطايا وكل الإسهامات غير المخصصة التي يمكن أن تحصل عليها الوحدة ذات أهداف غير ربحية (بما في ذلك مداخيل التوظيفات).

ت ن 5 - **دفعات المبالغ المسددة للمزودين:** يتضمن هذا البند الدفوعات المسددة لمزودي الأنشطة الجارية للوحدات ذات أهداف غير ربحية.

ت ن 6 - دفعات الأجور والمساعدات الاجتماعية المسددة للأعوان: يشمل هذا البند المبالغ المدفوعة للأعوان بعنوان أجور ومنح ومساعدات اجتماعية .

ت ن 7- دفعات أخرى متصلة بالأنشطة الجارية: يتضمن هذا البند الدفعات الأخرى غير تلك المذكورة أعلاه والمرتبطة بالنشاط الجاري.

التدفقات النقدية المتصلة بنشاطات الاستثمار

27. تتكون التدفقات النقدية المتصلة بنشاط الاستثمار من الدفعات المتعلقة باقتناء الأصول الثابتة والتوظيفات طويلة الأجل والمقاييس المتعلقة بالتفويت في الأصول مثل الأصول الثابتة والتوظيفات طويلة الأجل.

تشمل التدفقات النقدية المتصلة بأنشطة الاستثمار على ما يلي:

ت ن 8 - الدفعات المتأتية من اقتناء أصول ثابتة مادية وغير مادية :

يحتوي هذا البند على المبالغ المدفوعة بعنوان اقتناء أصول ثابتة مادية وغير مادية.

ت ن 9- المقاييس المتأتية من تفويت أصول ثابتة مادية وغير مادية: يحتوي هذا البند على المبالغ المتحصل عليها من خلال التفويت في أصول ثابتة مادية وغير مادية.

ت ن 10- الدفعات المتأتية من اقتناء أصول ثابتة مالية: يتضمن هذا البند المبالغ المدفوعة بعنوان اقتناء سندات المساهمة والتوظيفات غير الجارية.

ت ن 11- المقاييس المتأتية من التفويت في أصول ثابتة مالية: يحتوي هذا البند على المبالغ المتحصل عليها من خلال التفويت في سندات المساهمة والتوظيفات غير الجارية .

التدفقات النقدية المتصلة بأنشطة التمويل:

28. تتكون التدفقات النقدية المتصلة بنشاط التمويل من الإسهامات النقدية المخصصة لاقتناء الأصول الثابتة والإسهامات النقدية المتحصل عليها بعنوان هبات وكذلك من المقاييس والدفعات المتعلقة بالقروض وتسديدها. وتحتوي على سبيل المثال تغيرات الخزينة المرتبطة بالتمويل على ما يلي:

ت ن 12- مقاييس المخصصات الدائمة: يحتوي هذا البند على المقاييس المتأتية في شكل إسهامات، والتي على الوحدة ذات أهداف غير ربحية الاحتفاظ بها بصفة دائمة بموجب تخصيص من مصدر خارجي .

ت ن 13- مقاييس منح الاستثمار: يتضمن هذا البند كامل المبالغ المدفوعة من قبل الدولة بعنوان منح استثمار.

ت ن 14- مقاييس الإسهامات المخصصة لأصول ثابتة: يحتوي هذا البند على الإسهامات المتأتية من المنخرطين أو بقية الممولين والمخصصة لاقتناء أصول ثابتة .

ت ن 15- مقاييس متأتية من القروض: يحتوي هذا البند على المبالغ المتحصل عليها بعنوان القروض المبرمة.

ت ن 16- الدفعات المتأتية من تسديد القروض: يشمل هذا البند كامل المبالغ المدفوعة عند تسديد القروض أصلا وفائدة.

29. يضبط نموذج جدول التدفقات النقدية وفقا للملحق عدد 3 من هذا المعيار.

1.2.4- الإيضاحات حول القوائم المالية والمعلومات المطلوبة

30. يجب أن ترفق القوائم المالية بمعلومات تفسيرية وإضافية تقدم في شكل إيضاحات تمكن من فهم أوضح لها. ويجب أن يتم ربط هذه الإيضاحات بقائمة الوضعية المالية وقائمة الإيرادات والأعباء وجدول التدفقات النقدية حسب نظام إحالة تقاطعي .

31. تعد الإيضاحات حول القوائم المالية جزءا لا يتجزأ من القوائم المالية وتتضمن وجوبا المعلومات التالية:

▪ إيضاحات حول احترام المرجع المحاسبي المعمول به:

تتعلق المعلومات الخاصة باحترام المرجع المحاسبي المعمول به خاصة بما يلي :

- المبادئ المحاسبية المعتمدة من قبل الوحدات ذات أهداف غير ربحية،
- قواعد القيس المستعملة لإعداد القوائم المالية، وعند الاقتضاء ذكر غياب التغيير في الطرق المحاسبية خلال السنة،
- احترام معايير المحاسبة كمرجع لإعداد وضبط القوائم المالية. يجب أن يكون كل فارق هام بين المرجع المحاسبي والمبادئ المحاسبية المعتمدة من قبل الوحدة موضوع إيضاحات خاصة تبيين:
 - طبيعة كل فارق،
 - تبرير الخيار المعتمد،
 - التقدير الكمي لتأثير هذا الفارق على نتيجة الوحدات ذات أهداف غير ربحية ووضعيتها المالية.

■ **إيضاحات حول محتوى قائمة الوضعية المالية وقائمة الإيرادات والأعباء وجدول التدفقات النقدية:**
تتضمن خاصة الإيضاحات حول محتوى قائمة الوضعية المالية وقائمة الإيرادات والأعباء وجدول التدفقات النقدية مثل:

- إيضاحات حول السيولة وما يعادل السيولة،
- إيضاحات حول التوظيفات،
- إيضاحات حول الأصول الجارية الأخرى،
- إيضاحات حول المستحقات،
- إيضاحات حول المخزونات،
- إيضاحات حول الأصول الثابتة المادية و غير المادية ،
- إيضاحات حول الأصول الثابتة المالية،
- إيضاحات حول المساعدات البنكية و الخصوم المالية،
- إيضاحات حول الخصوم الجارية الأخرى،
- إيضاحات حول المزددين والحسابات المتصلة بهم،
- إيضاحات حول القروض،
- إيضاحات حول المدخرات،
- إيضاحات تفصيلية للمنح حسب المصدر والتخصيص،
- إيضاحات حول الإسهامات العينية (التي تم تسجيلها بقائمة الإيرادات والأعباء)
- إيضاحات حول توزيع أعباء الأعوان،
- إيضاحات حول توزيع الأعباء حسب الفروع والأصناف.

■ **إيضاحات حول معلومات أخرى خاصة بالوحدات ذات الأهداف غير ربحية**

تعد المعلومات والآليات التالية ضرورية للترفيغ من محتوى الإبلاغ للإيضاحات المذكورة أعلاه. وتتمثل خاصة في:

- إيضاحات حول الإسهامات التطوعية،
- إيضاحات حول الإسهامات العينية (التي لم يتم تسجيلها ضمن قائمة النتائج) مع الإشارة إلى نوعها ومصدرها
- إيضاحات حول توزيع المساهمين إلى أشخاص طبيعيين ومعنويين
- إيضاحات حول القيود المفروضة على استعمال بعض الأموال أو الأصول الموضوع على ذمة الهيكل
- إيضاحات حول توزيع الإسهامات إلى أشخاص طبيعيين ومعنويين أو محليين وأجانب مع تحديد تخصيصها
- إيضاحات حول الاحتمالات والتعهدات خارج قائمة الوضعية المالية،
- قائمة تغيير الأصول الصافية،
- إيضاحات حول أفراد بعض الإيرادات والأعباء التي تخص بعض الصناديق عندما يكون ذلك مفروضاً من قبل الجهة المانحة (كنفقات الانتخابات لدى الأحزاب السياسية، أو الصناديق التي تسندها المنظمات الدولية لبعض الجمعيات والمخصصة لأنشطة محددة)
- الميزانية التقديرية (تسيير واستثمار وخزينة).
- إيضاحات تخص إيرادات وأعباء الأنشطة والتظاهرات التي تنظمها الوحدة في حال تطبيق المقاصة عند إعداد قائمة الإيرادات والأعباء.
- إيضاحات تتعلق بتدخل الوحدة حسب نوع النشاط أو حسب المناطق الجغرافية.

32. بهدف مساعدة الوحدات ذات أهداف غير ربحية، يبين الملحق عدد 4 من هذا المعيار على سبيل المثال نماذج لجداول تمكن من تسهيل عملية إعداد وتقديم الإيضاحات حول القوائم المالية.

الجزء الثاني - أحكام تتعلق بالرقابة الداخلية والنظام المحاسبي

2.1- الرقابة الداخلية

1.1.2- أهداف الرقابة الداخلية

1. يجب أن يتوفر لدى الوحدات ذات أهداف غير ربحية نظام رقابة داخلية ناجع طبقاً للقواعد المنصوص عليها ضمن معيار المحاسبة العام (م م 01) لنظام المحاسبة للمؤسسات، وبالاعتماد على أحكام هذا المعيار وباعتبار الخصوصيات المتصلة بالإطار التشريعي وطبيعة أنشطتهم. يجب أن يهدف نظام الرقابة الداخلية بالأساس إلى ما يلي:

- التأكد من أن تكون العمليات المنجزة مطابقة للأحكام التشريعية والأنظمة الأساسية والنظام الداخلي وتحترم قرارات هيكل التسيير،
- التأكد من أن العمليات المنجزة قد تمت بكيفية تمكن من احترام الاتفاقيات المبرمة مع مختلف الممولين ومانحي الأموال،
- تأمين التصرف الناجع في الموارد وكذلك حماية الأصول والمحافظة عليها ضد المخاطر المتصلة بالإخلالات وعمليات الغش التي يمكن أن تحصل،
- ضمان الحصول على معلومة مالية آمنة وذات دلالة.

2.1.2- العوامل الأساسية للرقابة الداخلية

2. إن من صلاحيات هيكل التسيير (الرئيس، أمين المال، الهيئة المدبرة بالنسبة للجمعيات والأحزاب السياسية) ضبط الإجراءات والوسائل المناسبة لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية والتأكد من أنها تستخدم على أحسن وجه. ويجب أن لا يتسبب تدخل الأعوان المتطوعين في إنجاز العمليات في استبعاد تطبيق هذه الإجراءات والوسائل أو الحد منها.

يعتمد نظام رقابة داخلية ناجع على العوامل التالية:

▪ **هيكل تنظيمي وإجراءات مناسبة تمكن خاصة من متابعة العمليات المتصلة بنشاط الوحدات ذات أهداف غير ربحية ومراقبتها مثل:**

- وجود هيكل تنظيمي يحدد المهام والمسؤوليات الراجعة للأشخاص المتدخلين في القرارات الاستراتيجية والعملية للوحدة،
- وجود إجراءات متابعة ومراقبة.

▪ **وجود تفويض واضح ومناسب للصلاحيات يفترض:**

- تفويض للصلاحيات بخصوص ترخيص المصاريف وتعهداتها بحسب نوعيتها،
- تفويض للصلاحيات بخصوص جمع الهبات والمنح والاشتراكات والإسهامات الأخرى،
- إجراءات مضبوطة خاصة بتفويض الإماءات،
- الفصل بين المهام غير المتلائمة،
- نظام واضح ومحدد لأجور الأعوان والأطراف الأخرى (المستشارين).

▪ **مسك واضح للحسابات المالية يسمح بمتابعتها وتبريرها يفترض وجود:**

- فصل بين المصاريف الهامة التي تغطي الاستثمارات والمصاريف الجارية،
- وثيقة تنص على الأشخاص المؤهلين للتصرف في الحسابات المالية تأخذ بعين الاعتبار طبيعة الحسابات وأهميتها،
- مقاربة دورية بين الكشوفات البنكية والحسابات المالية والحسابات المفتوحة ضمن المحاسبة،
- فصل بين الحسابات المالية بحسب المجالات والأنشطة التي تغطيها (تمويل الخزينة ومشاريع خاصة...).

▪ **رقابة ناجعة وعملية تتعلق بالميزانية تتمثل فيما يلي :**

- إعداد الميزانية الجمالية والميزانيات حسب الأنشطة وحسب الصناديق للوحدة مع اعتماد مبدأ الفصل بين مصاريف الاستثمار ومصاريف التسيير،
- وجود أعوان أكفاء مكلفين بإعداد الميزانيات طبقاً لقرارات هيكل التسيير وتخصيصات الممولين،
- المقارنة الدورية للميزانيات مع الإنجازات،
- تحديد المسؤوليات والإجراءات التي يجب اتخاذها في حالة وجود فارق ذي أهمية بين الميزانيات والإنجازات،

▪ **وجوب وضع إجراءات مضبوطة لمراقبة ومتابعة الأنشطة والتظاهرات التي تنظمها الوحدة والإيرادات والأعباء المرتبطة بها ويتمثل ذلك في:**

- إصدار، ترقيم مسبق، طبع وبيع حقوق الدخول أو المشاركة أو الإشهار وذلك باستعمال وصول، تذاكر أو فواتير مخصصة لكل تظاهرة.
- تخصيص وحصر الأعباء والإيرادات المتعلقة بكل تظاهرة.
- وضع إجراءات من شأنها أن تحفظ سلامة عملية تجميع واستعمال الأموال المتأتية من كل تظاهرة.

■ إجراءات مضبوطة لجمع الاشتراكات والهبات والمنح والإسهامات الأخرى مثل:

– بالنسبة للاشتراكات:

- وجود إجراءات للمقاربة المنتظمة بين قائمة المنخرطين في الوحدة ومقايض الاشتراكات لكل فترة زمنية مغطاة.
- وجود إجراءات لدعوة المنخرطين لدفع اشتراكاتهم وأخرى لتذكيرهم في حالة عدم الدفع،
- وجود إجراءات لإصدار بطاقات الانخراط حسب ترتيب رقمي مستمر ومراقب.

– بالنسبة للهبات والمنح والمساعدات الأخرى:

- وجود إجراءات دائمة ومستمرة لقبول الهبات والمنح وإصدار الوصولات و/أو القسائم حسب ترتيب رقمي مستمر ومراقب مع تفويض إمضاء خاص بذلك،
- وجود فصل بين مهام إصدار الوصولات ومهام قبض الهبات،
- وجود إجراءات للتثبيت الدائم والمستمر في وثائق إثبات الهبات والمنح من قبل أشخاص مكلفين ومخولين لتأمين واحترام الالتزامات المفروضة من طرف أصحاب الهبات والمانحين،
- وجود إجراءات للتعداد الآني للهبات العينية ولخزنها ولتقييمها مع احترام مبدأ الفصل بين المهام،

■ إجراء واضح لمعالجة المراسلات والمكاتيب يجب أن يتضمن:

- قواعد لفتح المراسلات والمكاتيب مع تحديد الأشخاص المؤهلين للقيام بذلك،
- قواعد التسجيل وفق الترتيب الزمني للمراسلات والمكاتيب،
- قواعد الفصل بين المراسلات والمكاتيب الواردة والمراسلات والمكاتيب الصادرة.

■ إجراءات التصرف في الأرشيف تتضمن قواعد ترتيب وحفظ الوثائق ومستندات الإثبات:

- وضع وتوفير الوسائل المادية اللازمة لحفظ الأرشيف،
- التأمين الكافي للوسائل الإعلامية الخاصة بالأرشيف،
- وجوب حفظ أرشيف الوصولات وبطاقات الانخراط طبقاً للتشريع الجاري به العمل،
- إجراءات التصرف في التداول بين هياكل التسيير المتتالية.

■ إجراء واضح لمعالجة التسيقات المقدمة من قبل المسيرين أو أعضاء هيكل التسيير:

- يجب أن تبرر التسيقات التي تعد مبالغها غير هامة وأن تكون موضوع ضمان من قبل هيكل التسيير،
- يجب أن تسجل التسيقات التي تعد مبالغها هامة بالحساب الجاري للمسيرين وأعضاء هيكل التسيير واعتبارها بصفة شكلية كديون،
- يجب أن يحظى استرجاع التسيقات بموافقة هيكل التسيير مع وجوب مراعاة التوازن المالي للوحدة .

2.1.3- هياكل التدقيق الداخلي ومسلك التدقيق

■ هيكل التدقيق الداخلي

3. يجب على الوحدات ذات أهداف غير ربحية الكبيرة وذات النشاط الهام وضع هيكل تدقيق داخلي متصلاً مباشرة بهياكل التسيير، يسهر على حسن سير نظام الرقابة الداخلية ونجاعة أدائه وفعاليته.

يتولى هيكل التدقيق الداخلي إعلام هياكل التسيير كتابياً حول المهام التي أنجزها في إطار برامجه الخاصة بالمراقبة المنتظمة. وعلاوة على ذلك يعد هيكل التدقيق الداخلي مرة كل سنة تقريراً حول السير العام لنظام الرقابة الداخلية ويقدمه لإدارة الوحدة والتي تتولى النظر فيه.

■ مسلك التدقيق

4. يجب وضع مجموعة من الإجراءات التي تمكن من احترام ومراقبة الميزات النوعية للمعلومة المالية داخل الوحدات ذات أهداف غير ربحية. وتمكن هذه الإجراءات من:

- إعادة إنشاء كل معلومة بمستند مثبت انطلاقاً منه يمكن الوصول بطريقة تسلسل غير منقطع إلى القوائم المالية والعكس صحيح،
- تفسير كل تطور لأرصدة الحسابات من فترة محاسبية إلى أخرى وذلك بحفظ كل التغيرات التي وقعت على أرصدة كل بند من بنود القوائم المالية.

2.2- التنظيم المحاسبي

5. يجب أن يكون التنظيم المحاسبي للوحدات ذات أهداف غير ربحية منظما بطريقة ناجعة من شأنها أن توفر المعلومات المالية المطلوبة.

ويهدف هذا الجزء إلى توجيه الوحدات ذات أهداف غير ربحية لوضع تنظيم مناسب يغطي جميع وظائف الوحدة لكي تستجيب قوائمها المالية إلى الأهداف والخصائص المضبوطة لها.

ويعد التنظيم المحاسبي عنصرا أساسيا من مكونات التنظيم العام للوحدات ذات أهداف غير ربحية باعتباره يمكن من معالجة وقياس مجموعة عناصره بهدف إبرازها وضبطها.

ويفترض التنظيم العام وجود نظام رقابة داخلية ناجع من بين مكوناته تنظيم المحاسبة المالية ومسكها.

يتم تنظيم ومسك المحاسبة تحت مسؤولية هيكل التسيير للوحدات ذات أهداف غير ربحية.

ويجب أن تكون الوثائق المحاسبية (مستندات الإثبات والقوائم المالية) موضوع تداول بين مختلف هيكل تسيير الوحدات ذات أهداف غير ربحية. ويتم هذا التداول بتحرير محضر جلسة تداول يقع إمضاءه من قبل المديرين السابقين والمديرين الجدد.

2.3- الشروط الشكلية لمسك المحاسبة

6. يتضمن مسك محاسبة الوحدات ذات أهداف غير ربحية مسك دفاتر المحاسبة وإعداد القوائم المالية وضبطها. ويجب أن يكون مسك المحاسبة منظما بكيفية تمكن من:

- التسجيل التام لجميع العمليات وتقييدها،
- حفظ المعطيات الأساسية،
- توفير المعلومات الأساسية وضبط القوائم المستوجبة أو المطلوبة في الوقت المناسب
- مراقبة دقة المعطيات وإجراءات المعالجة.

7. يجب أن تمسك دفاتر المحاسبة للوحدات ذات أهداف غير ربحية طبقا للشروط المنصوص عليها بالتشريع الجاري به العمل ولأحكام نظام المحاسبة للمؤسسات المتعلقة بالشكل والمضمون.

1.3.2- مخطط الحسابات

8. مخطط حسابات الوحدات ذات أهداف غير ربحية هو وثيقة تجمع حسب ترتيب منطقي الحسابات التي سيتم استعمالها وتحديد محتواها والقواعد الخاصة لسيرها بالاعتماد على التصنيفة وقواعد السير العامة المنصوص عليها في الجزء الثالث من هذا المعيار.

2.3.2- دفاتر المحاسبة

9. إن دفاتر المحاسبة التي يجب على الوحدات ذات أهداف غير ربحية مسكها هي الدفتر اليومي ودفتر الحسابات ودفتر الجرد. كما يجب على الوحدات ذات أهداف غير ربحية إعداد ميزان الحسابات بصفة دورية ومرة في السنة على الأقل.

ويجب أن يتم مسك دفاتر المحاسبة حسب ترتيب زمني ومن دون فراغ أو شطب بكيفية تضمن تواصلها المادي ومطابقتها للتشريع الجاري به العمل. وفي حالة إجراء تعديلات فإن التسجيل الأولي يجب أن يبقى واضحا.

يمكن تجزئة الدفتر اليومي ودفتر الحسابات إلى دفاتر فرعية كلما اقتضت الحاجة لذلك.

ويجب الحفاظ على دفاتر المحاسبة الأصلية لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ ختم السنة المحاسبية.

يمكن أن تفرض النصوص الجاري بها العمل والمنظمة للهيكل دفاتر محاسبة أخرى. ويجب أن يكون مسكها موافقا لهذه النصوص ولقواعد المحاسبة المذكورة.

3.3.2- مستندات الإثبات

10. يجب أن يكون كل تسجيل محاسبي مبرر بمستند أصلي مثبت ومؤرخ ويحمل مؤشر مرجعي لهذا التسجيل. ويجب أن يتم الاحتفاظ بالمستندات المثبتة لمدة عشر سنوات وأن يتم ترتيبها بكيفية منظمة.

4.3.2- الجرد

11. يتم على الأقل مرة في السنة جرد كامل لعناصر الأصول والخصوم وذلك عن طريق عمليات التحقق والتثبت والمراجعة والتقييم لها.

ويتم تقييم هذه العناصر طبقاً للطرق المنصوص عليها ضمن نظام المحاسبة للمؤسسات. أما بالنسبة للعناصر الخاصة بالوحدات ذات أهداف غير ربحية فقد تمت معالجتها ضمن الجزء المتعلق بالمجالات المحاسبية من هذا المعيار.

5.3.2- طرق ووسائل معالجة المعلومة

12. يمكن أن تمسك محاسبة الوحدات ذات أهداف غير ربحية يدوياً أو بواسطة نظام إعلامية. ويجب أن يمكن مسك المحاسبة بالأنظمة الإعلامية من:

- الاستجابة لمقتضيات السلامة والأمانة الضرورية لمثل هذه الحالات،
- الحصول على نسخة ورقية واضحة وجلية لأي معلومة مخزنة في نظام المعالجة الإعلامية.

6.3.2- دليل الإجراءات المحاسبية للوحدات ذات أهداف غير ربحية

13. تضع الهياكل الكبرى ذات النشاط الهام دليل إجراءات محاسبية يصف بدقة التنظيم والسياسة المحاسبية وطرق تسجيل ومعالجة المعلومة والوسائل والوسائط المتبعة والمستعملة في ذلك.

وتضمن هذه الوثيقة استمرارية نظام معالجة المعلومة المحاسبية والمالية، وذلك بتأمين مسلك إعداد القوائم المالية وبضمان مسلك سير الوثائق المحاسبية. بالإضافة إلى مزيد تدعيم استقلالية نظام المحاسبة عن الأشخاص المكلفين بمسكها. كما يمكن دليل الإجراءات من دعم النجاعة المطلوبة للتصرف في الوحدات ذات أهداف غير ربحية من ناحية، ومن تعزيز الشفافية اللازمة لتبليغها المالي، من ناحية أخرى.

4.2- التصرف في الميزانية لدى الوحدات ذات أهداف غير ربحية

14. بهدف الاستغلال الأفضل لمواردها، يجب على الوحدات ذات أهداف غير ربحية وضع نظام للميزانية. ويمثل هذا النظام وسيلة ناجعة للتصرف التقديري حيث يشمل إلى جانب تحضير وإعداد الميزانية، متابعتها.

وتمثل الميزانية التعبير المحاسبي والمالي لمخططات النشاط المتبعة لكي تتمكن الوحدات ذات أهداف غير ربحية من خلال أهدافها المرسومة والوسائل المتوفرة على المدى القصير من تحقيق أهدافها العامة. وتعتبر الميزانية مخطط عمل مرقم على الأمد القصير (السنة المحاسبية) والذي يوافق تعهدات هيكل التسيير لبلوغ هدف معين. كما تلعب الميزانية، دور عقد البرامج من حيث التحفيز والتنشيط والتنسيق.

وتمثل الميزانية وثيقة أساسية في حياة الوحدات ذات أهداف غير ربحية. ويتم تقديمها كسند عند المطالبة بالمنح والهيئات ويعتبر نشرها كحجة تجارية من شأنها أن توجه الإسهامات في اتجاه هيكل دون آخر. كما يعد ضبط الميزانية ضرورياً لتبرير الدعوة للاشتراك.

وتعد المعلومات حول الميزانية مفيدة لمقارنة إنجازات السنة المحاسبية الجارية بالميزانية التقديرية لنفس السنة المحاسبية ولتبرير ميزانية السنة المحاسبية المقبلة بالمقارنة مع الأهداف المرسومة.

1.4.2- إجراء إعداد الميزانية

15. تلخص إجراءات إعداد الميزانية في المراحل الأساسية الآتية:

- تحديد الأهداف الكبرى للسنة المحاسبية المقبلة،
- إعداد دراسة تحضيرية لتحديد ملامح السنة المحاسبية المقبلة من ناحية الحاجيات والموارد،
- إعداد مشروع ميزانية،
- إعداد ميزانية عامة قبل نهائية التي تقدم الضمان الأفضل لبلوغ الأهداف،
- مناقشة الميزانية العامة قبل نهائية وكذلك الميزانيات المفصلة،
- تحديد التقديرات النهائية وبالتالي الميزانية النهائية،
- ضمان متابعة ومراقبة الميزانية بالمقارنة الدورية بين التقديرات والإنجازات.

وتهدف إجراءات مراقبة الميزانية إلى مقارنة التقديرات بالإنجازات وإبراز الفوارق ووضع الإجراءات المحتملة لتصحيح التقديرات، إلا أنه لا يؤخذ بعين الاعتبار إلا الفوارق التي تعد هامة. ويتم متابعة الميزانية بصفة دورية كل شهر بهدف القيام بإجراءات المتعلقة بتصحيح التقديرات في الوقت المناسب.

تتضمن إجراءات الميزانية ترتيب منطقي خاص بإعداد مختلف الميزانيات والذي يوافق التنسيق الضروري بين مختلف فروع وأصناف الوحدات ذات أهداف غير ربحية من ناحية، وبين الحاجيات والموارد من ناحية أخرى. وخلافاً للوحدة ذات غايات تجارية مريحة (مثل: المؤسسات التجارية أو الصناعية)، تمثل ميزانية الأعباء العنصر الهام في مسار إعداد الميزانية. وبالتالي فإن إجراءات إعداد الميزانية يمكن أن تتلخص في إعداد الميزانيات التالية:

- ميزانية التسيير التي تتلخص في تحديد ميزانية الأعباء والإيرادات للنشاط الجاري،
- ميزانية الاستثمار،
- ميزانية الخزينة.

2.4.2 - أصناف الميزانيات

ميزانية التسيير

■ الأعباء

16. تمثل ميزانية التسيير العنصر الأساسي لإجراءات إعداد الميزانية نظرا لتأثيرها على إعداد بقية الميزانيات. وتبرز ميزانية الأعباء استهلاك الموارد التي يفرضها تحقيق الأنشطة الرئيسية للوحدة. ويمكن لميزانية الأعباء أن تكون موضوع تفصيل بين ميزانية الشراءات وميزانية الأعوان وميزانية النفقات العامة. وتتضمن ميزانية الشراءات مختلف أصناف الشراءات المستعملة لتحقيق نشاط الوحدات ذات أهداف غير ربحية والكميات التقديرات للاستهلاك وأسعار المزودين...

وتبرز ميزانية الأعوان عدد الأعوان حسب الأصناف وكذلك تقديرات ساعات العمل وكلفة تأجيرها .

وتتضمن ميزانية النفقات العامة استهلاكات الماء والكهرباء ولوازم المكاتب وأقساط التأمين والنفقات المالية ومخصصات الإستهلاكات...

■ الإيرادات

17. يجب على الوحدات ذات أهداف غير ربحية أن توفر الموارد اللازمة لتحقيق أهدافها المرسومة وضمان استمراريتها وتغطية الأعباء التي تم تحديدها طبقا للحاجيات الحقيقية.

تقسم ميزانية التسيير إلى ركنين أساسيين:

- ميزانية الأنشطة المتكررة (المتواترة) والتي تتعلق بالأعباء والإيرادات الضرورية لضمان السير العادي والأدنى لنشاط الوحدات ذات أهداف غير ربحية خلال السنة.
- ميزانية الأنشطة الغير متكررة والتي تتعلق بالأعباء والإيرادات المتعلقة بالعمليات الظرفية.

ميزانية الاستثمار

18. تبرز ميزانية الاستثمار الاستثمارات الضرورية لتحقيق أهداف وأنشطة الوحدات ذات أهداف غير ربحية. ويجب أن تكون الاستثمارات المزمع إنجازها موضوع دراسة أولية تتعلق بتمويلها.

ميزانية الخزينة

19. يتم إعداد ميزانية الخزينة انطلاقا من التقديرات المتعلقة بالميزانيات العملية المبينة أعلاه. وتكون هذه الوثيقة آلية تصرف تقديرية لخزينة الوحدات ذات أهداف غير ربحية تمكن، من ناحية من الكشف عن الخطر الجزئي لعدم الوفاء بالدين، ومن ناحية أخرى من الكشف عن الفوائض المحتملة. ويهدف تقدير المقابيض والدفعات إلى ضمان التوازن العام للخزينة.

وتتأتى المقابيض أساسا من ميزانية الإيرادات (أو الموارد). ويمكن أن يتعلق الأمر كذلك بزيادة في الأصول الصافية الناتجة عن إسهام نقدي أو عن مقابيض الديون أو عن الحصول على منح استثمار نقدا.

وتوافق الدفعات خاصة مصاريف الأنشطة العادية وكذلك الأنشطة الأخرى. وتوجد هذه الدفعات على مستوى ميزانيات الأعباء والاستثمار.

3.4.2- تنفيذ الميزانيات

20. بهدف ضمان النجاح المطلوبة للتصرف في الميزانيات، يكون من المفيد القيام بمتابعة دورية ومنظمة لها، وعند الاقتضاء تحيين التقديرات الأولية. ولا يعد، في أي حال من الأحوال، تحيين الميزانيات طريقة للتوفيق بين التقديرات و الإنجازات بل هي طريقة للأخذ بعين الاعتبار حدوث معطيات جديدة (ظروف جديدة وأحداث غير متوقعة عند بداية إجراءات إعداد الميزانية) لم يتم اعتبارها في البداية.

21. كما يستحسن أن يتم إلحاق ميزانيات السنة المقبلة ضمن القوائم المالية مع التنصيص على مقارنة تقديرات ميزانيات الموسم الجاري بالإنجازات.

22. يحدد الملحق عدد4 من هذا المعيار نماذج ضبط مختلف الميزانيات.

الجزء الثالث – أحكام تتعلق بتصنيفة الحسابات

1.3- تقديم

1. يتضمن هذا الجزء من المعيار مقترح لتصنيفة الحسابات وكذلك إشارة إلى سيرها العام. يقترح أن تلائم كل وحدة ذات أهداف غير ربحية التصنيفة المقترحة مع نظامها الأساسي وأنشطتها. ويمكن أن تتم هذه الملاءمة بالقيام بالتجميعات المناسبة أو بإحداث حسابات أو حسابات فرعية ضرورية لتسجيل عملياتها. ويجب أن تكون ملاءمة تصنيفة الحسابات مرفوقة بالتفسيرات المناسبة وبالمفاهيم وقواعد سير الحسابات الخاصة بالإضافة أو التجميعات التي تم إدخاله لتقييد العمليات. تبقى تصنيفة الحسابات الواردة ضمن المعيار العام للمحاسبة قابلة للتطبيق.
2. يجب على الوحدات ذات أهداف غير ربحية أن تطوّر طريقة سير الحسابات الخاصة ضمن هذا المعيار والمصاحبة لتصنيفة الحسابات بعنوان قواعد عامة بالنسبة للحسابات التي تفتحها ضمن مخطط الحسابات. ولا يعوض الجزء المتعلق بسير الحسابات الخاصة القواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الأخرى إنما يأخذها بعين الاعتبار في مرحلة نشرها ويجب أن يتم تحيينها عند صدور معايير محاسبية جديدة .

2.3 تصنيفة الحسابات

3. يتضمن الملحق عدد 5 لهذا المعيار تصنيفة الحسابات الملائمة للوحدات ذات أهداف غير ربحية.

3.3- قواعد سير الحسابات الخاصة

4. يشتمل الملحق عدد 6 من هذا المعيار قواعد سير الحسابات الخاصة الملائمة للوحدات ذات أهداف غير ربحية.

الجزء الرابع – أحكام تتعلق بالجوانب المحاسبية الخاصة

1. تطبق أحكام نظام المحاسبة للمؤسسات في أغلبها على الوحدات ذات أهداف غير ربحية، كما تم التنصيص على ذلك أعلاه، وخاصة مقتضيات الإطار المرجعي للمحاسبة. غير أن خصوصيات الوحدات ذات أهداف غير ربحية تتطلب تكييف بعض أحكام نظام المحاسبة للمؤسسات بهدف ضمان مستوى أكبر لصحة ودلالة المعلومة المالية المقدمة لغاية فهمها ومقارنتها.
2. اعتبارا للخاصية المرتبطة بالإطار القانوني والدور الاجتماعي للوحدات ذات أهداف غير ربحية، من ناحية، ونظرا لأهمية الأموال المستعملة من قبل بعض الوحدات والحاجيات الخاصة للمعلومات المالية التي تعكس نشاطها، من ناحية أخرى، فإنه من الضروري التطبيق الحازم للاتفاقيات المحاسبية الواردة بالإطار المرجعي للمحاسبة وخاصة منها اتفاقية الحذر حيث يجب إبلاؤها عن عناية خاصة.
3. تتعلق الموائمات المدخلة على أحكام نظام المحاسبة للمؤسسات بالمجالات التالية:
 - الأصول الصافية،
 - النتيجة المحاسبية وتخصيصها،
 - الإسهامات المخصصة للأصول الثابتة،
 - الإسهامات العينية،
 - الإسهامات التطوعية،
 - المداخل المتعلقة بالإنخراطات وتجديدها،
 - أعباء الحملة الانتخابية بالنسبة للأحزاب السياسية
 - الحسابات المجمعّة بالنسبة للجمعيات الأم وشبكات الجمعيات.

1.4- الأصول الصافية

4. بالرغم من أن نظام المحاسبة للمؤسسات يعالج الأموال الذاتية، غير أن اعتماد هذا المفهوم يعد غير مناسب للوحدات ذات أهداف غير ربحية.

وتعد ممتلكات الوحدات ذات أهداف غير ربحية من حق الشخص المعنوي المتمثل في "الوحدة" بدون إمكانية امتلاك فردي. لا توجد إذا لدى الوحدات ذات أهداف غير ربحية أموال ذاتية على المعنى المتعارف عليه في المؤسسات التي لها غايات ربحية مما يستوجب تقريب

مصطلح "رأس المال" المعتمد من قبل المؤسسات ذات أهداف ربحية بمصطلح "إسهامات" بالنسبة للوحدات ذات أهداف غير ربحية. كما تم تعويض مصطلح "الأموال الذاتية" بمصطلح "الأصول الصافية".

5. تمثل الأصول الصافية الفائدة المتبقية من أصول الوحدات ذات أهداف غير ربحية بعد طرح جميع خصومها. وتشمل العناصر التالية:

- مخصصات دائمة،
- منح الاستثمار،
- إسهامات مستثمرة في الأصول الثابتة،
- الأصول الصافية الأخرى،
- الاحتياطات،
- الفوائض أو العجز المؤجل،
- فائض أو عجز السنة المحاسبية .

6. يجب تقديم قائمة لتغير الأصول الصافية ضمن الإيضاحات حول القوائم المالية، وذلك بهدف إبلاغ مستعملي القوائم المالية بتطور الأصول الصافية لدى الوحدات ذات أهداف غير ربحية. ويجب أن تمكن المعلومات حول تغير الأصول الصافية من إبراز المبالغ في بداية السنة المحاسبية والمبالغ في نهاية الفترة مع بيان مصدر كل تغيير وذلك بالنسبة إلى كل بند من بنود الأصول الصافية.

2.4- النتيجة المحاسبية و تخصيصها

7. على غرار كل وحدة اقتصادية، وفي نهاية كل سنة محاسبية، تفرز الوحدات ذات أهداف غير ربحية نتيجة محاسبية تبرز نجاحاتها الاقتصادية والمالية. وتتميز هذه النتيجة بكونها غير قابلة للتوزيع على المنخرطين (أو الأعضاء) الذين لا يملكون أي حق فردي عليها.

8. اعتبارا لخصوصيات الوحدات ذات أهداف غير ربحية، يتجه التمييز بين النتيجة الإيجابية التي تسمى "فائضا" والنتيجة السلبية والتي تسمى "عجزا" وتمكن هذه النتيجة من قياس إرتفاع الأصول الصافية للوحدات ذات أهداف غير ربحية أو إنخفاضها خلال السنة المحاسبية.

وتتكون النتيجة المحاسبية للوحدات ذات أهداف غير ربحية من الفرق بين إيرادات وأعباء السنة المحاسبية.

ويساوي أيضا الفائض أو العجز المسجل خلال السنة المحاسبية التغير الصافي في الأصول الصافية بين بداية السنة المحاسبية ونهايتها باستثناء التغيرات الحاصلة على الإسهامات والمنح التي تمول الاستثمارات.

9. اعتبارا إلى حاجيات مستعملي المعلومات المالية للوحدات ذات أهداف غير ربحية ولغايات تبسيطة، فإن القوائم المالية لا تبرز سوى فائض أو عجز السنة المحاسبية. وبالتالي فإنه لم يتم الإبقاء على مصطلح النتائج الوسيطة.

10. انطلاقا من كون أملاك الوحدة ذات الأهداف غير الربحية تعد حصرا من حق شخصها المعنوي بدون وجود إمكانية حق الامتلاك الفردي للمنخرطين، فإنه يجب أن يتم تخصيص نتيجة السنة المحاسبية من قبل الهياكل القانونية المؤهلة لذلك و/أو المنصوص عليها ضمن النظام الأساسي على النحو التالي:

- إلى الاحتياطيات أو فائض الإيرادات على الأعباء المؤجلة، إذا سجل فارق الإيرادات على الأعباء فائضا،
- أو إلى عجز الإيرادات على الأعباء المؤجل، إذا سجل فارق الإيرادات على الأعباء عجزا.

3.4- الإسهامات

11. لتحقيق مهمتها والوصول إلى أهدافها، تتقبل الوحدات ذات أهداف غير ربحية أموالا في شكل إسهامات نقدية أو عينية. وتتمثل الإسهامات في تحويل السبيلة أو ما يعادل السبيلة لفائدة الوحدات ذات أهداف غير ربحية أو أصولا أخرى أو تسديد عنصر من الخصوم أو التقليل منه وذلك دون مقابل يقدم للمانح.

1.3.4- أصناف الإسهامات

12. تكون عامة، الإسهامات موضوع تخصيص خارجي وذلك حسب طبيعتها وحسب حاجيات الوحدات ذات أهداف غير ربحية وكذلك حسب إرادة المانحين.

13. تصنف هذه العناصر، حسب تخصيصها الخارجي، إلى:

- اشتراكات

- مخصصات دائمة
- منح ومساعدات عمومية
- إسهامات تمويل الإستثمارات
- إسهامات تمويل مشاريع محددة
- إسهامات تمويل الأنشطة العادية للوحدة (أصول أعباء جارية)
- إسهامات مخصصة لتسديد قروض
- إسهامات غير مخصصة

14. في الحالات التي يتم فيها تخصيص الإسهام يجب على الهيئة المديرة احترام رغبة المانحين. وفي هذا الإطار، يجب تقديم إيضاحات ضمن القوائم المالية حول الكيفية التي تم بها استعمال هذه الإسهامات.

15. يعتبر كل إسهام نقدي، بدون تخصيص خارجي، إسهاما ممولاً للنشاطات الجارية ويدرج ضمن إيرادات السنة المحاسبية.

2.3.4 - قواعد تقييم الإسهامات

16. يجب أن تقيم الإسهامات بالقيمة الصحيحة للعناصر المساهم بها وإذا تعذر ذلك بقيمة التحقق

ويتم تقييم الإسهامات بالاعتماد على وثائق وحجج تثبت القيمة طبقاً لاتفاقية الموضوعية.

17. يكون من الضروري مثلاً لتقييم الإسهامات غير النقدية إعداد قائمة ببيانية للإسهامات المتحصل عليها. وتتضمن هذه القائمة خاصة:

- كشف دقيق للإسهامات،
- الصبغة النهائية للإسهامات من عدمها (التنصيص على شروط التعليق التي يمكن أن تطبق عند الاقتضاء)،
- قيمة الإسهامات (مثل ذلك بالنسبة للعقارات تبرز هذه القيمة عادة في العقود المتعلقة بالتحويل القانوني لهذه الأصول)،

18. لتقييم الإسهامات غير النقدية وفي إطار احترام اتفاقية الموضوعية، يكون من المستحسن الحصول على عناصر تبرز تقييم الإسهامات والإقرار بها (على سبيل المثال تقرير خبير أو حسب قواعد محددة من قبل السلط المؤهلة لذلك).

3.3.4- الشروط العامة لإقرار الإسهامات

19. ينبغي أن لا يقع الإقرار بالإسهامات بما في ذلك الإسهامات العينية إلا إذا توفر ضمان معقول بأنه يمكن للوحدة ذات الأهداف غير الربحية أن تتحصل فعلياً على هذه الإسهامات وأن تلتزم بالشروط التي يمكن أن تكون مقترنة بها.

إن قبض الإسهام لا يمكن في حد ذاته من اعتبار الالتزامات المرتبطة بالتمويل قد وقع أو سيقع احترامها.

20. إذا كان الإسهام مشفوعاً بشرط إبطال فإن الحصول عليه وتقييده في المحاسبة يكون حين توقيع الإتفاق بقطع النظر عن قبضه .

كل احتمال متعلق بهذه الإسهامات ينبغي أن يعالج طبقاً لمعيار المحاسبة رقم 14 " الاحتمالات والوقائع اللاحقة لتاريخ الختم."

21. إذا أسند الإسهام مشفوعاً بشروط توفيقية فإنه لا يمكن تقيده طالما لم تتحقق هذه الشروط.

كما أن القرض الغير قابل للسداد المسند بشروط إلى وحدة ذات أهداف غير ربحية، يعالج على اعتباره إسهاماً إذا وجد ضمان كافي ومعقول بأن الوحدة ستستوفي الشروط المتعلقة به.

4.3.4- قواعد تقييد الإسهامات

22. يتم الإقرار بالإسهامات بصفة تجعلها متصلة بالأعباء الموافقة لها والناتجة عن الأنشطة التي تمولها وذلك طبقاً للاتفاقية المحاسبية المتعلقة بمقابلة الإيرادات والأعباء كما يلي:

- يتم الإقرار بالإسهامات في شكل اشتراكات ضمن الإيرادات السنوية بالنسبة للسنوات المحاسبية المتصلة بها.
- يتم الإقرار بالإسهامات في شكل مخصصات دائمة بعنوان زيادة في الأصول الصافية بما أنها تعد غير متصلة بالأعباء.
- يتم الإقرار بالإسهامات المخصصة لاقتناء أصول ثابتة قابلة للاستهلاك ضمن الأصول الصافية ويتم ربطها بنتائج السنوات المحاسبية التي تقيدها بها استهلاكات هذه الأصول الثابتة. وتقيدها هذه الإسهامات بالتناسب مع أعباء الاستهلاكات المتعلقة بها.
- يتم الإقرار بالإسهامات المخصصة لاقتناء أصول غير قابلة للاستهلاك والتي تتطلب القيام ببعض الالتزامات، ضمن نتائج السنة أو السنوات المحاسبية التي تتحمل عبء هذه الالتزامات.

- يتم إقرار الإسهامات المخصصة لأعباء مؤجلة ضمن الخصوم كإسهامات مؤجلة ثم يقع إدراجها ضمن النتيجة المحاسبية عند إقرار الأعباء الموافقة بها.
- يتم الإقرار بالإسهامات غير المخصصة ضمن النتيجة خلال السنة المحاسبية التي تم تحصيلها خلالها .

تعالج الإسهامات المتحصل عليها في شكل منح أو مساعدات عمومية حسب مقتضيات المعيار المحاسبي عدد 12 المتعلق بالمنح العمومية وذلك مهما كانت طبيعتها أو موضوعها .

23. مثال ذلك:

- يجب أن يقيد الإسهام المخصص لاقتناء قطعة أرض يشترط إنشاء بناية عليها ضمن النتائج بحسب مدة استعمال البناية.
- تقييد الإسهامات التي تم تخصيصها من مصدر خارجي لتسديد قرض تم الحصول عليه لتمويل أعباء سنة محاسبية أو عدة سنوات مستقبلية كإيرادات السنة المحاسبية أو السنوات المحاسبية التي سيتم خلالها الإقرار بالأعباء الموافقة لها .

(ويعني ذلك أن يعالج الإسهام كما لو تم تخصيصه لنفس الغرض الذي وقع استعمال القرض لتحقيقه)

5.3.4- الإسهامات العينية

24. الإسهامات العينية هي الإسهامات المتمثلة في تحويل غير نقدي لموارد مادية وغير مادية (مواد وخدمات) تستعمل من قبل الوحدة ذات أهداف غير ربحية.

25. تقيد الإسهامات العينية، التي يمكن تقدير قيمتها بصفة أمينة (وجود وثائق تبرر قيمتها الصحيحة أو قيمة التحقيق)، كإيرادات مقابل تسجيل عبء أو أصل.

26. نظرا إلى أهمية الإسهامات العينية، فإن الوحدات ذات أهداف غير ربحية مدعوة إلى بذل العناية اللازمة لتقييمها وتقييمها جيدا وأمينا.

27. يتم التنصيص ضمن الإيضاحات حول القوائم المالية، في شكل معلومات نوعية أو كمية غير نقدية، على الإسهامات العينية التي لم يتسنى تقدير قيمتها بصفة أمينة مع إبراز المبررات اللازمة.

وتعتبر مثلا الأماكن التي توضع على ذمة الوحدة الغير ربحية لغاية معينة أو دفع كلفة تنقل أشخاص أو بضائع (كالتذاكر السفر...) إسهامات عينية يجب تقييمها وتقيدتها محاسبيا.

6.3.4- سداد الإسهامات

28. يجب أن يطرح سداد الإسهامات من رصيد الإسهام الذي لم يدرج بعد ضمن الإيرادات (المسجل في قائمة الوضعية المالية). وفي الحالة التي يتجاوز فيها السداد رصيد الإسهام أو في عدم وجود رصيد، فإن السداد يجب أن يقيد محاسبيا مباشرة في أعباء السنة المحاسبية.

4.4- الإسهامات التطوعية

29. تشكل الإسهامات التطوعية ميزة هامة وخاصة بالنسبة للقطاع غير الربحي. ويمكن اعتبار التطوع بمثابة إسهامات غير نقدية.

وتعد الإسهامات التطوعية خدمات مسداة من قبل المنخرطين وغير المنخرطين لنشاطات الوحدة ذات الأهداف غير الربحية بدون أي مقابل. وتتأتى هذه الإسهامات عامة من الخدمات المسداة من قبل الإجراء ومكاتب الاستشارة وأصحاب المهن الحرة والتقنيين والحرفيين (بدون أي مقابل).

30. نظرا لصعوبة تحديد القيمة الصحيحة أو قيمة التحقيق للإسهامات التطوعية ولتجنب اعتماد قواعد غير معقولة من شأنها أن تفقد أمانة المعلومة وتعيد عن اتقافية الموضوعية، فإنه يجب أن يتم التنصيص على هذه الإسهامات ضمن الإيضاحات حول القوائم المالية في شكل معلومات نوعية و/أو كمية .

5.4- المداخل المتعلقة بالإنخراطات وتجديدها

31. تقيد المداخل المتعلقة بالإنخراطات ضمن الإيرادات المحاسبية طبقا للطرق المحاسبية المقترحة ضمن معيار المحاسبة رقم 03 المتعلق بالمداخل.

وبذلك فإن المداخل المتعلقة بتجديد الإنخراطات تقيد محاسبيا ضمن النتائج بطريقة تضمن حسن ارتباطها بالسنة المحاسبية التي تخصها ما لم يكن تحصيلها غير مضمون.

32. على سبيل المثال:

- يعتبر تحصيل الانخراط مضمونا عندما يكون الانخراط إجباريا للمنخرطين بموجب استمارة الانخراط أو بموجب القوانين المنظمة لنشاط الوحدة ذات الأهداف الغير ربحية.
- يعتبر تحصيل الانخراط غير مضمونا عندما يكون الانخراط غير إجباريا للمنخرطين بموجب استمارة الانخراط أو بموجب القوانين المنظمة لنشاط الوحدة ذات الأهداف الغير ربحية.

6.4- العمليات المتعلقة بالحملات الانتخابية بالنسبة للأحزاب السياسية

33. تلتزم الأحزاب السياسية بالامتثال لواجباتها القانونية التي تخص معالجة ومتابعة الإيرادات والأعباء المتعلقة بالحملات الانتخابية كما تنصّ عليه القوانين الجاري بها العمل.

34. وتعتبر الإيرادات المتعلقة بالحملة الانتخابية، سواء كانت خاصة أو عمومية، إسهامات مخصصة، يقع معالجتها محاسبيا كما وقع التنصيص عليه أعلاه، بما في ذلك حالات الاسترداد.

كما ينبغي تقديم إيضاحات خاصة ضمن القوائم المالية تبرز بالتفصيل المنشأ والمقصد من الإيرادات المتصلة بالحملات الانتخابية.

35. طبقا لما تنص عليه الفقرة 9 من الجزء الأول من هذا المعيار فإنه لا يمكن في أي حال من الأحوال المقاصة بين الإيرادات والأعباء المتعلقة بالحملات الانتخابية عند إعداد القوائم المالية .

36. نظرا لأهمية المعلومات المتعلقة بالحملات الانتخابية، فإن الحملة الانتخابية يمكن اعتبارها صندوقا مخصصا يقع معالجته محاسبيا كما وقع التنصيص عليه في هذا المعيار.

7.4 - المجمعّة بالنسبة للجمعيات الأم وشبكات الجمعيات

37. يجب على الجمعيات الأم وشبكات الجمعيات الفرعية التابعة لها كما هو منصوص عليه بالقوانين المنظمة للجمعيات أن تستند إلى معايير المحاسبة التي تعالج التجميع في حال وجوب إعداد قوائم مالية مجمعة وذلك مع مراعاة الخاصيات المحاسبية للأنشطة الغير ربحية لهذه الوحدات.

تاريخ التطبيق والأحكام الانتقالية

1. يطبق هذا المعيار بالنسبة للسنوات المحاسبية المفتوحة ابتداء من غرة جانفي 2018 .
2. لغاية إعداد وضبط القوائم المالية للسنة المحاسبية الموافقة لدخول المعيار حيز التطبيق لا يتمّ وجوبا ضبط المبالغ المقارنة بالنسبة للسنة المحاسبية السابقة.
3. قصد تأمين الانتقال إلى تطبيق الأحكام المحاسبية الجديدة الخاصة للوحدات ذات أهداف غير ربحية يكون من الضروري اعتماد هذا التمشي:
 - أ. جرد شامل لكامل عناصر الأصول والخصوم للوحدة،
 - ب. جمع الوثائق المثبتة للوضعيات القانونية لكامل عناصر الوحدة لوضعية البداية،
 - ج. تقييم كامل لعناصر وضعية البداية،
 - د. إعداد موازنة أولية واعتبارها وضعية بداية لتطبيق محاسبة التّعهد،
 - هـ. وضع البرامج والوسائل الضرورية لمسك محاسبة التّعهد (الدفتر اليومي ودفتر الحسابات وميزان الحسابات).

¹ للاطلاع على الملاحق 1 و 2 و 3 و 4 و 5 و 6 يرجى الضغط على الرابط التالي:

<http://www.legislation.tn/sites/default/files/news/ta201805424.pdf>