

الإطار المرجعي للمعلومة المالية لذوات القطاع العمومي

توطئة

يتكوّن الإطار المرجعي للمعلومة المالية لذوات القطاع العمومي من مجموعة مهيكلة من أهداف ومفاهيم أساسية مترابطة فيما بينها تمكن من إرساء معايير محاسبية متناسقة للقطاع العمومي.

2. يمكن الإطار المرجعي من مساعدة :

(أ) هيكل المجلس الوطني لمعايير الحسابات العمومية على :

- إعداد معايير محاسبية متناسقة لذوات القطاع العمومي الخاضعة لمسك محاسبة عمومية بمقتضى التشريع الجاري به العمل،

- والحرص على التناسق بين التشريع المحاسبي الجاري به العمل ومعايير الحسابات العمومية والآراء التفسيرية،

(ب) معدّي القوائم المالية ذات الغرض العام على تطبيق معايير الحسابات العمومية ومدّمهم بخطوط توجيهية لإصدار تقدير مهني حول مواضيع أو إشكاليات لم تتمّ معالجتها ضمن معايير الحسابات العمومية أو أثارت تباينا في وجهات النظر،

(ت) المدققين على إبداء الرأي حول درجة تطابق القوائم المالية مع معايير الحسابات العمومية،

(ث) ومستعملي القوائم المالية على استغلال المعلومة المالية المقدّمة ضمن القوائم المالية ذات الغرض العامّ والمعدّة وفقا لمعايير الحسابات العمومية.

مجال التطبيق

3. يتناول الإطار المرجعي المعلومة المالية ذات الغرض العام لذوات القطاع العمومي باستثناء المنشآت والمؤسسات العمومية الخاضعة لنظام المحاسبة للمؤسسات وكل هيكل آخر خاضع طبقا للتشريع الجاري بها العمل لمسك محاسبة طبقا لنفس النظام.

وبالتالي تشمل ذوات القطاع العمومي على معنى هذا الإطار المرجعي، الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية الخاضعة لمجلة المحاسبة العمومية وكذلك كل هيكل آخر خاضع لمسك محاسبة عمومية طبقا للتشريع الجاري بها العمل.

4. يتناول الإطار المرجعي للمعلومة المالية لذوات القطاع العمومي المفاهيم المطبقة على المعلومة المالية ذات الغرض العام المعدّة على أساس المحاسبة الاستحقاقية والتي تستجيب لحاجيات جميع المستعملين المحتملين للقوائم المالية لهذه الذوات.

خصوصيات ذوات القطاع العمومي

5. تتأتى خصوصيات ذوات القطاع العمومي من الميزات الأساسية للمحيط الذي تمارس فيه هذه الذوات أنشطتها. ويمكن لهذه الميزات أن يكون لها تأثير على العمليات المالية لهذه الذوات وبالتالي على المحاسبة أو على المعلومة المالية المفصّل عنها.

تفصي ميزة ما إلى مقتضيات خصوصية في مجال المحاسبة أو المعلومة المالية وذلك بهدف الاستجابة لحاجيات المستعملين. في هذا السياق، يمكن لمعايير الحسابات العمومية أن تحيد عن المعايير المحاسبية للقطاع الخاص.

يضبط الإطار المرجعي ويوضّح المفاهيم التي ينبغي اعتمادها لإعداد معايير الحسابات العمومية. كما ينصّ على أهداف المعلومة المالية والمبادئ التي تمثل الأسس المرجعية للمعلومة المالية. توجّه هذه الأسس المعالجة المحاسبية الواجب إقرارها بالنسبة لمختلف المعاملات وانعكاسات الأحداث المرتبطة بنشاط ذوات القطاع العمومي وذلك بهدف تسجيلها وتقييمها وتقديمها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام.

بغاية ضمان تجانس وتناسق معايير الحسابات العمومية، تمّ إعداد إطار مرجعي موحد لذوات القطاع العمومي المتمثلة في الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية الخاضعة لمجلة المحاسبة العمومية وكل هيكل آخر يشمل مجال تطبيق الإطار المرجعي.

تدعم المفاهيم المنصوص عليها ضمن الإطار المرجعي المعلومة المالية المفصّل عنها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام المنبثقة عن المحاسبة العامة المعدة على أساس مبدأ إثبات الحقوق والالتزامات.

تحيد هذه المعلومة، في بعض الأحيان، عن المعلومة الميزانية المبنية على مبدأ القبض والدفع. يعدّ القيام بمقاربة بين هذين النوعين من المعلومات ضروريا باعتبار أن بعض العمليات المدوّنة ضمن المحاسبة العامة ليست لها أثر ميزانياتي والعكس صحيح.

يبرز الإطار المرجعي خصوصيات ذوات القطاع العمومي التي لها تأثير على قواعد التسجيل المحاسبي وقواعد تقديم المعلومة المالية ذات الغرض العام. تتأتى هذه الخصوصيات من دور ذوات القطاع العمومي وكذلك من الإطار القانوني والمؤسّساتي المنظم لأساليب عملها.

يستمدّ الإطار المرجعي أسسه من الدستور التونسي وكذلك من جملة النصوص القانونية المنظمة للمالية العمومية.

يتضمّن الإطار المرجعي للمعلومة المالية لذوات القطاع العمومي ستة أجزاء:

- الإطار المرجعي: الدّور ومجال التطبيق،

- خصوصيات ذوات القطاع العمومي،

- مستعملي المعلومة المالية ذات الغرض العام وأهدافها،

- المفاهيم الأساسية،

- عناصر القوائم المالية: المفاهيم وقواعد الإقرار،

- وعناصر القوائم المالية: قواعد التقييم.

الإطار المرجعي : الدّور ومجال التطبيق

دور وأهداف الإطار المرجعي

1. يمثّل الإطار المرجعي للمعلومة المالية لذوات القطاع العمومي المرجع النظري الذي يعتمد كركيزة وكدليل لإعداد معايير الحسابات العمومية. ويتكوّن من مجموعة من مفاهيم أساسية وأهداف تقوم على روابط تناسق وتكامل فيما بينها.

14. يتّسم المقرّر الإداري بكونه أحادي الجانب باعتباره لا يقتضى رضا المتعاملين مع الإدارة على عكس العقد الذي يرتكز على اتفاق الطرفين.

15. كما يتّسم القرار الإداري بالطابع الإلزامي لكونه يطبّق من قبل المتعاملين مع الإدارة سواء تعلق ذلك بقرارات ترتيبية أو مقرّرات فردية. يتمتّع القرار الإداري بقريئة الشرعية لأنه يعتبر قانونيا ما لم يصدر في شأنه حكم مخالف. لا توقف الإحالة على القضاء تنفيذ القرار الإداري.

16. وعليه، يمكن لذوات القطاع العمومي في نطاق صلاحياتها المنصوص عليها بالقانون:

- (أ) فرض الضرائب،
- (ب) تسليط عقوبات وخطايا،
- (ت) منح رخص وإجازات،
- (ث) سنّ قوانين وترايب.

17. تُمثّل المقرّرات الإدارية خصوصية يتعيّن أخذها بعين الاعتبار عند تحديد قواعد إقرار وتقييم وتقديم بعض العمليات والأحداث الأخرى المتأتية من نشاط الذات وانعكاساتها.

واجب الإبلاغ

18. يُقصد بواجب الإبلاغ الالتزام المحمول على ذات القطاع العمومي بتقديم تقارير حول ممارسة مسؤولياتها. ويفترض واجب الإبلاغ وجود طرفين على الأقل، طرف يسند المسؤوليات وطرف آخر يلتزم بتقديم تقرير حول كيفية تحملها.

19. طبقا لمفهومه التقليدي، يتمثّل واجب الإبلاغ في تقديم تقارير حول الموارد المستخدمة بهدف تقييم مدى احترام القواعد والإجراءات الجاري بها العمل. غير أنه وفي إطار التصرف حسب الأهداف، يشمل واجب الإبلاغ كذلك أداء البرامج والأنشطة التي ينفذها المسؤولون (المتصرفون) الملزمون بالإفصاح عن فعالية ونجاعة تصرفهم.

20. وبناء على ما سبق، يندرج الإفصاح عن المعلومة المالية في إطار احترام واجب الإبلاغ المحمول على ذات القطاع العمومي وذلك من خلال ضمان الشفافية والمصادقية في الإبلاغ عن الأنشطة والسياسات والنتائج. تُمكن القوائم المالية ذات الجودة من دعم الشفافية المالية وتقييم الأداء لذوات القطاع العمومي.

الأداء العمومي

21. يتمثّل الهدف الرئيسي لذات القطاع العمومي في توفير المرافق العمومية لفائدة المواطنين. وبالتالي يجدر تقييم النتائج المالية بالنظر إلى الأداء العمومي. وفي هذا الشأن، يتمّ تقدير الأداء العمومي بالأساس من خلال تقييم الفعالية والنجاعة وجودة المرافق العمومية.

6. يتمّ ضبط طبيعة وجودة المعلومة المالية المقدمة ضمن القوائم المالية وفقا لحاجيات المستعملين ولخصائص المعلومة المالية التي من شأنها أن تجعلها ذات جدوى للمستعملين.

7. تتمثل خصوصيات ذوات القطاع العمومي أساسا فيما يلي:

- دور ذوات القطاع العمومي،
- الطابع الإلزامي والأحادي الجانب لمقرّرات ذوات القطاع العمومي،

- واجب الإبلاغ،

- الأداء العمومي،

- أهمية الميزانية،

- طبيعة الموارد،

- والعمليات دون مقابل مباشر.

دور ذوات القطاع العمومي

8. لا تهدف ذوات القطاع العمومي إلى تحقيق مردود رأس مال مستثمر وإنما إلى توفير مرافق عمومية بصفة مستمرة وبطريقة فعالة وناجعة مع ضمان المساواة في النفاذ إلى هذه المرافق.

9. تتمثل الأهداف الرئيسية لهذه الذوات في:

(أ) تنفيذ السياسات العمومية،

(ب) إسداء خدمات،

(ت) وإعادة توزيع الموارد.

10. تسدي ذوات القطاع العمومي خدمات لا يمكن عادة لذوات القطاع الخاص إسدائها من حيث الحجم والنوعية والسعر والتي تعتبر ملائمة للسياسات العمومية، سيما حفظ النظام العام وإسداء خدمات القرب المحلية.

11. تستند إعادة توزيع الموارد على أهداف السياسات العمومية المتبعة سيما تحفيز الاقتصاد والمساعدة الاجتماعية والتعديل. وتندرج إعادة توزيع الموارد أساسا في إطار تنفيذ السياسات العمومية وذلك من خلال نشاط إسداء الخدمات.

12. ولهذا الغرض تتمتّع ذوات القطاع العمومي بحقوق وسلطات وتتحمّل مسؤوليات تمكّنها من التصرف في إطار الصلاحيات التي حدّتها السلطة السيادية. وتؤثر بالتالي هذه الحقوق والسلطات والمسؤوليات على طبيعة أعمال هذه الذوات وتنظيمها وتصرفها الميزانياتي وواجب الإبلاغ المحمول عليها.

الطابع الإلزامي والأحادي الجانب لمقرّرات ذوات القطاع

العمومي

13. للاضطلاع بمهامها على أحسن وجه، تتوفّر لذوات القطاع العمومي آليتان وهما المقرّر الإداري والعقد. غير أن المقرر الإداري هو الإجراء الذي يميّز أعمال ذات القطاع العمومي.

22. يمكن تقييم الأداء العمومي عن طريق مؤشرات قيس كمية تُبلّغ بطريقة ذات دلالة حول تحقيق أهداف توفير المرافق العمومية مثل تكلفة المرفق والمقارنة بين المرافق المقدمة والموارد المستخدمة من قبل الذات. في هذا الإطار، يمثل تقييم الأداء المالي من خلال القوائم المالية لذات القطاع العمومي، مكوناً أساسياً لنظام تقييم الأداء العمومي. لذا فإنه يجب تقييم الأداء المالي في سياق تحقيق أهداف أداء المرافق العمومية.

23. بالإضافة إلى ذلك، تمكن مؤشرات نوعية من تقييم أداء أنشطة تقديم المرافق من قبل الذات على غرار جودة المرفق المقدم .

أهمية الميزانية

24. ترخص الميزانية جملة موارد ذات القطاع العمومي ونفقاتها وتحدد التوازن المالي الناتج عنها. ويتم عرضها للتصويت عليها من قبل مجلس نواب الشعب أو هيكل مداولة آخر.

25. لم تعد تقتصر مداولات المصادقة على الميزانية وكذلك تلك المتعلقة بالنظر في تنفيذها على الاعتمادات وإثباتاتها بل تتناول أيضا استراتيجيات وأهداف السياسات العمومية بالإضافة إلى الأنشطة التي تساهم في تحقيقها.

26. توضح القوائم المالية ذات الجودة لمختلف هيكل المداولة الوسائل المخصصة للسياسات العمومية واستخدامها لتحقيق الأهداف مما يمكن من اتخاذ القرارات المناسبة فيما يتعلق بالميزانيات اللاحقة من خلال تحسين تقديرات الميزانية سيما بفضل معرفة أفضل بحالة الأصول الثابتة (تجديد، صيانة كبرى،...) والأعباء للدفع. وعلى هذا الأساس، فإن المعلومة المالية التي تثرى المعلومة الميزانية يمكن المستعملين من تقييم مدى تحقيق ذات القطاع العمومي لأهدافها المالية.

طبيعة الموارد

27. لا يتم استغلال موارد ذات القطاع العمومي بغاية تحقيق مزايا وإنما بغاية إسداء خدمات. وتتسم هذه الموارد ببعض الخصائص وتشمل سيما :

(أ) موارد التراث التاريخي والثقافي،

(ب) أنظمة البنية التحتية المعقدة،

(ت) الموارد غير المادية (على سبيل المثال الحقوق الجوية والحقوق البحرية)،

(ث) موارد ذات التمويل المشترك وموارد ذات التصرف المشترك (الشراكة بين القطاع العام والخاص)،

(ج) موارد الممتلكات غير القابلة للتفويت.

28. يجب أن تقدم القوائم المالية ذات الغرض العام معلومات حول خصائص موارد ذات القطاع العمومي والحقوق المتعلقة بها وتغييراتها خلال الفترة المحاسبية.

العمليات دون مقابل مباشر

29. تمثل العمليات دون مقابل مباشر عمليات تختص بها زوات القطاع العمومي. وتنشأ هذه العمليات عن بعض الحقوق والسلطات الراجعة لذوات القطاع العمومي ولا تؤدي إلى تسلم أو تقديم مقابل ذي قيمة مُعادلة.

30. تتسم هذه العمليات بالعديد من الخصائص فيما يتعلق بتحديد تاريخ حدوثها إضافة إلى قواعد الإقرار بها وتقييمها.

مستعملي المعلومة المالية ذات الغرض العام وأهدافها

مستعملي المعلومة المالية وحاجياتهم

31. المعلومة المالية، على معنى هذا الإطار المرجعي، هي المعلومة المفصح عنها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام. يتعين أن تكون هذه الأخيرة متاحة لمختلف المستعملين باعتبارها تمثل وسيلة تبليغ المعطيات اللازمة بغاية تلبية حاجيات المستعملين.

32. مستعملو القوائم المالية ذات الغرض العام لذات القطاع العمومي هم سيما:

- المواطنون وممثلهم المنتخبون،

- مستعملو المرافق العمومية،

- المطالبون بالأداء،

- المساهمون المتطوعون،

- المتعاقدون مع زوات القطاع العمومي،

- هيكل الرقابة،

- المقرضون،

- متخذو القرار والمتصرفون،

- معدو الحسابات الوطنية،

- المجتمع المدني، الشركاء الاجتماعيون ووسائل الإعلام.

33. يتعين على زوات القطاع العمومي تقديم تقارير حول استعمال الموارد التي يتم تحصيلها من المواطنين والمطالبيين بالأداء والمساهمين المتطوعين. ولهذا، تهدف القوائم المالية ذات الغرض العام إلى تلبية احتياجات هؤلاء المستعملين من خلال توفير معلومات مالية بخصوص التصرف في الموارد قصد تأمين مرافق عمومية وقدرة الذات على تأمينها خلال الفترات المقبلة.

34. يستعمل الممثلون المنتخبون القوائم المالية ذات الغرض العام لذوات القطاع العمومي بغاية تقييم التصرف في المال العام ودعم اتخاذ القرار لصالح ناخبيهم وذلك سيما من خلال:

- تقييم الوضعية المالية الحالية والمستقبلية،

- تقدير الأداء المالي،

- وتقدير تكلفة السياسات العمومية.

35. يعتمد المقرضون على القوائم المالية ذات الغرض العام لتقييم قدرة زوات القطاع العمومي على تحقيق تدفقات نقدية والإيفاء بالتزاماتها المالية.

36. تُوفّر المعلومة المالية المُفصّل عنها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام توضيحات للمتصرفين وأصحاب القرار قصد اتّخاذ القرارات. على سبيل المثال ومن خلال إلحاق الأعباء بالفترة المحاسبية المعنية، تُقدّم القوائم المالية ذات الغرض العام برؤية أفضل بتكلفة الخدمات الموفّرة ونجاحتها وفعاليتها. كما تُقدّم معلومة بخصوص الموارد المتوفّرة لتأمين إسداء الخدمات المستقبلية والإيفاء بالتعهدات.

أهداف المعلومة المالية ذات الغرض العام

37. تهدف المعلومة المالية ذات الغرض العام إلى:

(أ) تقدير مدى احترام واجب الإبلاغ،

(ب) ودعم اتخاذ القرار.

38. كما تساهم المعلومة المالية في تقييم الأداء المالي لذوات القطاع العمومي وشفافية تصرفها المالي.

39. تُمكن المعلومات التي توفرها القوائم المالية ذات الغرض العام المستعملين من معرفة الموارد الموضوعية على زمة ذات القطاع العمومي والحقوق المتعلقة بها بتاريخ الختم. تُمكن هذه المعلومات من تقديم الإفادات سيّما حول النقاط التالية :

(أ) تحمّل الذات مسؤوليتها فيما يتعلّق بالتصرف في الموارد،

(ب) توفير الموارد لتأمين الأنشطة المستقبلية،

(ت) والتدفّقات النقدية المستقبلية التي تُمكن الذات من

الإيفاء بالتزاماتها.

40. تُمكن المعلومات حول الوضعية المالية والأداء المالي

لذوات القطاع العمومي، سيّما من تقييم ما إذا :

(أ) تحصّلت الذات على مواردها في ظروف اقتصادية مميزة

واستعملتها بطريقة ناجعة وفعالة لتوفير مرافقها،

(ب) تمّت تغطية تكاليف المرافق من خلال مواردها الذاتية

أو من خلال اللجوء إلى تداين إضافي.

41. تساعد المعلومة حول التدفّقات النقدية لذات القطاع

العمومي خاصة على تقييم سيولتها وقدرتها على الإيفاء بديونها.

كما ترشد حول مصادر الأموال المتحصّل عليها وكذلك حول

الكيفية التي استعملت بها هذه الأموال.

المفاهيم الأساسية

المحاسبة الاستحقاقية

42. يتمّ إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام لذوات

القطاع العمومي على أساس المحاسبة الاستحقاقية. ويترتب عن

هذا المفهوم تقييد آثار المعاملات والأحداث الأخرى عند حدوث

هذه المعاملات أو الأحداث بغضّ النظر عن تاريخ قبضها

أو صرفها.

استمرارية النشاط

43. يتمّ إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام لذوات القطاع العمومي وفقا لفرضية استمرارية النشاط. وطبقا لهذه الفرضية، فإنّ إنجاز وظائف ومهام ذات الغرض العمومي يتمّ في إطار ديمومة النشاط العمومي بصرف النظر عن استمرارية وجود الذات. في هذا الصدد، وفي إطار إعادة تشكيل أو إعادة تنظيم الاختصاصات يمكن تصفية أو دمج أو استيعاب ذات للقطاع العمومي من قبل ذات أخرى للقطاع العمومي. تتواصل مهام وحقوق والتزامات الذات المنحلة وتستأنف من قبل ذات قطاع عمومي أخرى.

44. عندما لا تتحقّق فرضية استمرارية النشاط، يجب إعداد القوائم المالية حسب أسس مختلفة. يتعيّن ذكر هذا التغيير وكذلك الأسس التي تم اعتمادها لإعداد القوائم المالية.

الميزات النوعية والاعتبارات المرتبطة بالمعلومة المالية

45. الميزات النوعية هي الخصائص التي يجب أن تكتسبها المعلومة المالية المدرجة ضمن القوائم المالية والتي تدعم تحقيق أهداف المعلومة المالية. تشمل الميزات النوعية الدلالة والصورة الوفية وقابلية المقارنة وقابلية الفهم وقابلية التثبّت.

46. تُمثّل دلالة المعلومة المالية والصورة الوفية الميزتين النوعيتين الأساسيتين، في حين تُمثّل قابلية المقارنة وقابلية الفهم وقابلية التثبّت ميزات نوعية تكميلية تدعم جدوى معلومة ذات دلالة ووفية.

47. تخضع المعلومات المالية المقدمة ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام إلى اعتبارات عامة تتمثّل في الأهمية النسبية والمقارنة بين المنفعة والتكلفة والتوازن بين الميزات النوعية وكذلك السرية.

الميزات النوعية

(أ) الدلالة

48. تكون المعلومة المالية ذات دلالة عندما تكون مفيدة لاتخاذ القرار من خلال المساعدة على تقييم آثار الأحداث الماضية والحالية وعلى توقع المستقبل وتأكيد أو تصحيح التقييمات السابقة. تكون المعلومة المالية ذات دلالة عندما تكتسي قيمة تأكيدية أو قيمة توقعية أو الاثنتين معاً. تقتضي الدلالة الإفصاح عن المعلومة المالية في الوقت المناسب.

49. تكون للمعلومة المالية قيمة تأكيدية عندما تُمكن من تأكيد توقّعات سابقة أو حالية قائمة على تقييمات سابقة أو تصحيح هذه التوقّعات أو تعديلها.

50. تكون للمعلومة قيمة توقعية عندما تُمكن أو تُساعد المستعملين على القيام بتوقّعات حول أحداث مستقبلية من شأنها أن تؤثر على قراراتهم.

51. تعتبر المعلومة المالية مفصحا عنها في الوقت المناسب عندما تكون متاحة في الوقت الذي لا تزال فيه قادرة على التأثير على قرارات المستعملين ولا تزال مفيدة لواجب الإبلاغ.

(ب) الصورة الوافية

52. لكي تكون المعلومة المالية ذات جدوى، يجب أن تُقدّم صورة وافية عن الأحداث والمعاملات الاقتصادية التي تهدف إلى تمثيلها. لتقديم صورة وافية لهذه الأحداث والمعاملات يجب أن تكون المعلومة محايدة وأمانة وشاملة. ويتعين أيضا أن تعكس المعلومة المالية الجوهر الاقتصادي للحدث أو للمعاملة الذي قد لا يتوافق مع شكله القانوني.

53. يتمثل الحياض في غياب أي تحيز يرمي إلى حمل المستعملين على أخذ قرارات، على غرار تحقيق نتيجة محددة مسبقا أو التشجيع على سلوك معين، قد تتأثر بالطريقة التي تمّ بها تقييم و/أو تقديم المعلومة.

54. تكتسب المعلومة المالية ميزة الأمانة عندما تكون خالية من الأخطاء والانحرافات الهامة وتمكّن المستعملين من أن يتقوا بها كمعلومة وافية.

55. تكون المعلومة المالية شاملة عندما تحتوي على جميع المعطيات الضرورية لإعطاء صورة وافية عن الأحداث الاقتصادية التي تهدف إلى تمثيلها. عمليا يمكن عدم بلوغ الشمولية المطلقة وذلك أخذًا بعين الاعتبار لمختلف الاعتبارات. تمثل إذا الشمولية الممكن بلوغها، مكونا أساسيا للصورة الوافية.

(ت) قابلية المقارنة

56. تمثل قابلية المقارنة الميزة التي تمكن المستعملين من تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين سلسلتين من الأحداث الاقتصادية أو بين ذاتين من القطاع العمومي تنتميان إلى نفس الطرف الاجتماعي والاقتصادي. يعدّ تماثل الطرق وسيلة لضمان قابلية المعلومة للمقارنة. في صورة مراجعة القواعد والطرق المحاسبية، فإنه من الضروري تقديم المعلومات الإضافية أو التفسيرات اللازمة لجعل المعلومة قابلة للمقارنة.

(ث) قابلية الفهم

57. تمثل قابلية الفهم الميزة التي تمكن المستعملين، الذين لديهم معرفة معقولة بأنشطة ذات القطاع العمومي ومحيطها والذين يدرسون المعلومة المالية بحرص كاف، من فهم معناها. تزداد قابلية الفهم عندما تكون المعلومة معرفة ومصنفة ومقدّمة بطريقة واضحة وموجزة. يجب أن تقدّم المعلومة المالية المفصحا عنها ضمن القوائم المالية كافة الأحداث الاقتصادية وتأثيراتها حتى وإن كانت معقدة وصعبة الفهم. في هذا الإطار، يجب بذل كل الجهود لضمان قابلية فهم المعلومة من قبل أغلب المستعملين.

(ج) قابلية التثبيت

58. قابلية التثبيت هي الميزة التي تساعد على توفير ضمان للمستعملين بأن المعلومة المالية تقدّم صورة وافية للأحداث الاقتصادية التي من المفروض أن تمثلها. تكون المعلومة قابلة للتثبيت عندما تكون موثقة بمؤيّدات ومستندات خارجية أو داخلية لها قوة الإثبات. تفترض قابلية التثبيت أن يتوصّل مستعملون مختلفون مطلعون ومستقلون لنفس التوافق العام على أحد الجوانب التالية:

- أن المعلومة تبيّن دون خطأ أو انحراف هام، الأحداث الاقتصادية التي من المفروض أن تمثلها،

- أن طريقة التقييد المحاسبي أو التقييم أو التقديم المناسبة تمّ تطبيقها دون خطأ أو انحراف أو تحيز هام.

الاعتبارات المتعلقة بالمعلومة المالية

(أ) الأهمية النسبية

59. تكتسي المعلومة طابعا هاما عندما يمكن أن يؤثر نسيانها أو عدم صحتها على قرارات المستعملين. ولهذا الغرض، يجب أن تتضمن القوائم المالية ذات الغرض العام جميع المعلومات ذات الأهمية. ترتبط الأهمية النسبية بطبيعة ومبلغ العنصر المعني اللذين يتمّ تقديرهما بالنظر إلى ظروف نسيان هذا العنصر أو عدم صحته.

60. تتفاعل الأهمية النسبية مع الميزات النوعية وبصفة خاصة الدلالة والصورة الوافية. وبالتالي، يجدر فحص ما إذا كانت الأهمية النسبية للنسيان أو لعدم الصحة يمكن أن تشكل لا فحسب في دلالة المعلومة وصورتها الوافية ولكن أيضا في قابلية فهمها وقابلية مقارنتها وقابليتها للتثبيت. تمثل الأهمية النسبية إذا اعتبارا عاما محمولا على المعلومة التي سيتمّ إدراجها ضمن القوائم المالية.

(ب) مقارنة المنافع بالتكاليف

61. يترتب عن إنتاج المعلومة المالية تكاليف تجميع ومعالجة وتثبيت. يجب أن تبرر منافع المعلومة المالية التكاليف المرتبطة بإنتاجها وتقديمها.

62. يؤدي تطبيق الاعتبار المتعلق بالمقارنة بين المنافع والتكاليف إلى تقييم ما إذا كان من المحتمل أن تبرر منافع المعلومة المالية التكاليف المنجزة عن إنتاجها. عند هذا التقييم، يجب تقدير ما إذا كان من الممكن التنازل إلى حدّ ما عن ميزة أو عدة ميزات نوعية بغاية التقليل من التكاليف.

(ت) التوازن بين الميزات النوعية

63. تمثل كل ميزة نوعية عنصرا أساسيا وغير قابل للفصل عن بقية الميزات النوعية. غير أنه عمليا، من المحتمل عدم إمكانية بلوغ جميع الميزات النوعية في آن واحد. وعليه، فإن التوازن أو التحكيم بين البعض منها يكون أحيانا ضروريا. يعتبر البحث عن هذا التوازن أو التحكيم مسألة تقدير مهني.

(ث) السرية

64. تُعتبر المعلومة المالية لذوات القطاع العمومي غير سرية ما عدا تلك المتعلقة ببعض العمليات التي أقر القانون سريتها، على غرار الأمن والدفاع الوطني.

المبادئ المحاسبية

65. يركز إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام لذوات القطاع العمومي على احترام جملة من المبادئ التي تمثل القواعد العملية لتوجيه الممارسة المحاسبية. تتطابق هذه المبادئ مع أهداف المعلومة المالية وميزاتها النوعية.

(أ) الوحدة المحاسبية

66. تُمثل كل ذات من ذوات القطاع العمومي وحدة محاسبية. الوحدة المحاسبية هي وحدة مستقلة، لديها حقوق والتزامات خاصة بها ومحددة، وتنتج قوائم مالية خاصة بها وفقا لمعايير محاسبية تطبق عليها.

(ب) الوحدة النقدية

67. تُمثل العملة وحدة قيس مشتركة لجميع الأحداث الاقتصادية. تُوفر العملة أساسا موضوعيا وبسيطا وقابلا للفهم لوصف تأثير مختلف المعاملات والأحداث الاقتصادية في القوائم المالية لذات القطاع العمومي. ولهذا الغرض، يتم إعداد وتقديم القوائم المالية بالدينار التونسي.

68. يُمكن الإفصاح ضمن الإيضاحات عن المعلومات غير القابلة للقيس نقدا والمدونة بوحدات قيس أخرى.

(ت) استقلالية الفترات المحاسبية

69. تُوفر القوائم المالية معلومات مالية تتعلق بفترة زمنية محددة ومُنظمة تُسمى "فترة محاسبية". تغطي كل فترة محاسبية مدة اثني عشر شهرا وتمتد من غرة جانفي إلى 31 ديسمبر. وينتج عن ذلك وجوب إلحاق الأعباء والإيرادات بالفترة المحاسبية المعنية بها.

(ث) تماثل الطرق

70. يقتضي تماثل الطرق استعمال ذات القطاع العمومي لنفس الطرق والأساليب المحاسبية من فترة إلى أخرى.

71. في بعض الحالات، يجب مراجعة الطرق المحاسبية المعتمدة من قبل ذات القطاع العمومي بغاية تمثيل أفضل لمعاملة أو حدث ما.

(ج) الحذر

72. الحذر هو الإقرار بدرجة معينة من الاحتياط عند إصدار الأحكام اللازمة لإعداد التقديرات في ظروف غير مؤكدة بحيث لا يتم الترفيع في قيمة الأصول أو الإيرادات ولا التنقيص في قيمة الخصوم أو الأعباء.

73. غير أنه يجب ألا يسمح تطبيق مبدأ الحذر بتكوين مدخرات مفرطة أو التنقيص المتعمد في قيمة الأصول أو الإيرادات أو كذلك الترفيع المتعمد في قيمة الخصوم أو الأعباء.

(ح) أفضلية الجوهر عن الشكل

74. يجب أن تُقدّم المعلومة صورة وفيّة عن المعاملات والأحداث التي تهدف إلى تمثيلها. وبالتالي، فإنه من الضروري تقييد وتقديم هذه الأحداث والمعاملات وفقا لجوهرها المرتكز على الواقع الاقتصادي وليس فقط على شكلها القانوني. لا يتناسق جوهر المعاملات أو الأحداث الاقتصادية دائما مع شكلها القانوني.

(خ) عدم المقاصة

75. لا يجب القيام بأي مقاصة بين الأصول والخصوم أو بين الأعباء والإيرادات إلا إذا كانت هذه المقاصة مفروضة أو مرخص فيها ضمن معيار حسابات عمومية.

عناصر القوائم المالية: المفاهيم وقواعد الإقرار

القوائم المالية ذات الغرض العام لذوات القطاع العمومي

76. يعالج الإطار المرجعي القوائم المالية ذات الغرض العام لذوات القطاع العمومي التي تمثل وحدة متكاملة. وتعكس القوائم المالية الآثار المالية للمعاملات والأحداث الأخرى وذلك من خلال تجميعها ضمن أصناف لها ميزات اقتصادية مشتركة. تكون هذه الأصناف عناصر القوائم المالية.

77. تشتمل القوائم المالية لذوات القطاع العمومي على:

(أ) الموازنة،

(ب) قائمة الأداء المالي،

(ت) قائمة التدفقات النقدية،

(ث) قائمة تغيرات الوضعية الصافية،

(ج) قائمة المقاربة بين الرصيد الميزانياتي والرصيد

المحاسبي،

(ح) والإيضاحات.

مفاهيم عناصر القوائم المالية

(أ) الأصول

78. الأصل هو مورد تتحكم فيه حاليا ذات القطاع العمومي على إثر حدث سابق.

79. المورد هو عنصر له القدرة على توفير خدمة مرتقبة أو تحقيق منافع اقتصادية. يُمكن أن تنتج الخدمة المرتقبة أو القدرة على تحقيق المنافع الاقتصادية مباشرة من المورد ذاته أو من حقوق استعماله.

80. الخدمة المرتقبة هي القدرة على توفير سلع وخدمات تساهم في تحقيق أهداف ذات القطاع العمومي.

81. المنافع الاقتصادية هي عموماً التدفقات النقدية الواردة أو ما يعادلها أو التقليل من التدفقات النقدية الصادرة.

82. للإقرار بمورد ضمن قوائمها المالية ذات الغرض العام، يجب على ذات القطاع العمومي أن تكتسب التحكم في هذا المورد. لتقييم وجود التحكم في المورد، يجب على ذات الارتكاز على الواقع الاقتصادي عوضاً عن الشكل القانوني. وبالتالي، فإن التحكم هو قدرة ذات على استغلال المورد وتحمل المخاطر المرتبطة باستغلاله قصد الاستفادة من منافعه الاقتصادية المستقبلية أو خدمته المرتقبة.

83. يجب على ذات القطاع العمومي تقييم ما إذا كانت تتحكم حالياً في المورد وذلك بالاعتماد على تحليل مؤشرات التحكم التالية:

- الملكية القانونية شريطة الاستفادة ذات من المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة المرتبطة بالمورد،
- إمكانية النفاذ إلى المورد أو إمكانية الحد أو منع النفاذ إليه،

- وجود وسائل تمكن من التأكد من أن المورد يتم استعماله لتحقيق أهداف ذات،

- وجود حق نافذ يمكن من الاستفادة من الخدمة المرتقبة أو منافع اقتصادية مستقبلية للمورد.

84. لا تعتبر هذه المؤشرات غير الشاملة وغير المتراكمة عوامل حاسمة لوجود التحكم. بيد أنه قد يؤدي تحديد وتحليل هذه المؤشرات إلى استنتاج وجود التحكم في المورد من عدمه.

(ب) الخصوم

85. الخصم هو التزام قائم لخروج موارد ناتج عن حدث سابق.

86. الالتزام القائم هو التزام ملزم قانوناً ليس لذات القطاع العمومي بديل واقعي أو لديها بديل ضئيل لتجنبه.

87. يجب أن يترتب عن الخصم خروج مورد لذات القطاع العمومي لفائدة طرف خارجي قصد تسويته.

(ت) الوضعية الصافية

88. الوضعية الصافية هي الفارق بين أصول ذات القطاع العمومي وخصومها. يمكن أن تكون الوضعية الصافية موجبة أو سالبة.

(ث) الإيرادات

89. الإيراد هو ارتفاع في الأصول أو انخفاض في الخصوم حاصل خلال الفترة المحاسبية، وغير متعلق بارتفاع الوضعية الصافية.

(ج) الأعباء

90. العيب هو انخفاض في الأصول أو ارتفاع في الخصوم حاصل خلال الفترة المحاسبية وغير متعلق بانخفاض الوضعية الصافية.

(ح) رصيد الفترة

91. رصيد الفترة هو الفارق بين الإيرادات والأعباء المدرجة بقائمة الأداء المالي.

قواعد الإقرار بعناصر القوائم المالية

(أ) الأصول

92. يتم الإقرار بأصل ما ضمن موازنة ذات القطاع العمومي عند استيفاء الشروط التالية:

- يتم التحكم فيه من طرف الذات،
- ويمكن تقييمه بصفة أمينة.

(ب) الخصوم

93. يتم الإقرار بخصم ما ضمن موازنة ذات القطاع العمومي عند استيفاء الشروط التالية:

- من المحتمل أن يترتب عن الإيفاء بالالتزام الناتج عنه خروج موارد بالنسبة للذات،
- ويمكن تقييم هذا الالتزام بصفة أمينة.

(ت) الإيرادات

94. يتم الإقرار بإيراد ما ضمن قائمة الأداء المالي لذات القطاع العمومي عندما:

- يحدث ارتفاع في المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة مرتبط بارتفاع في الأصول أو انخفاض في الخصوم،
- ويمكن تقييمه بصفة أمينة.

(ث) الأعباء

95. يتم الإقرار بعبء ما ضمن قائمة الأداء المالي لذات القطاع العمومي عندما:

- يحدث انخفاض في المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة مرتبط بانخفاض في الأصول أو بارتفاع في الخصوم،
- ويمكن تقييمه بصفة أمينة.

إلغاء الإقرار

96. يتمثل إلغاء الإقرار في حذف عنصر ما تم إدراجه سابقاً ضمن القوائم المالية لذات القطاع العمومي وذلك عندما يتوقف عن الاستجابة لأحد مقاييس الإقرار.

عناصر القوائم المالية: أسس التقييم

97. يتمثل التقييم في تحديد القيمة النقدية التي يتم بها الإقرار أولاً بعنصر ما وتلك التي يتم تقديمه بها بتاريخ كل ختم ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام لذات القطاع العمومي.

98. تمكن طرق التقييم من قياس قيم الإدراج والقيم اللاحقة لعناصر القوائم المالية. يتعين أن تستجيب طرق التقييم إلى أهداف المعلومة المالية والميزات النوعية.

99. يركز اختيار طريقة التقييم على تحليل جودة المعلومة المفصح عنها ضمن القوائم المالية وباعتبار التكلفة المتعلقة بالتقييم.

100. يوجد نموذجان أساسيان للتقييم:

(أ) نموذج التكلفة التاريخية،

(ب) ونموذج القيمة الحالية.

101. يمكن لمعايير الحسابات العمومية التنصيص على أقيسة

أخرى لعناصر القوائم المالية مثل القيمة الرّمزية أو القيمة الإجمالية أو غيرها وذلك مع بيان الظروف الخاصة المبررة لاستعمال مثل هذه الأقيسة.

تقييم الأصول

التكلفة التاريخية

102. التكلفة التاريخية لأصل ما: هي المقابل النقدي أو غير

النقدي الضروري لاكتساب التحكم في هذا الأصل.

103. وفقا لهذا النموذج، يتمّ تقييد أصل ما أولياً بتكلفته

التاريخية. بتاريخ كل ختم، يتمّ توزيع هذه التكلفة إلى أعباء في شكل استهلاكات بالنسبة للأصول التي يتمّ استهلاك خدماتها المرتقبة أو منافعها الاقتصادية المستقبلية خلال مدة الانتفاع.

104. ينصّ نموذج التكلفة التاريخية على أنه يمكن تقليص

قيمة أصل ما من خلال تقييد انخفاضات للقيمة. يُمثل انخفاض القيمة خسارة غير نهائية في الخدمة المرتقبة أو في قدرة الأصل على تحقيق منافع اقتصادية بسبب تغييرات غير مرتبطة باستهلاكها وإنما بحدوث ظروف أو وقائع استثنائية.

105. في المقابل، يُمكن الترفيع في قيمة الأصل للأخذ بعين

الاعتبار تكاليف الإضافات والتحسينات والتي من شأنها الترفيع في المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المرتقبة.

106. يقتضي نموذج التكلفة التاريخية أن لا يتمّ تحويل قيمة

أصل ما للأخذ بعين الاعتبار التغييرات في الثمن أو ارتفاع قيمته.

القيمة الحالية

107. تعكس الأقيسة المُعدة وفقا لنموذج القيمة الحالية

السياق الاقتصادي عند تاريخ ختم الفترة المحاسبية.

108. وفقا لنموذج القيمة الحالية، يمكن تقييم أصل ما

حسب:

- القيمة الصحيحة، أو

- قيمة الانتفاع.

109. تحدد القيمة الصحيحة سيّما بالرجوع إلى قيمة السوق

أو إلى سعر التفويت الصافي أو إلى إحدى منهجيات تكلفة الاستبدال.

(أ) قيمة السوق

110. قيمة السوق هي القيمة التي يمكن بها تبادل أصل بين

أطراف مطلعين ومتوافقين، في ظروف منافسة عادية.

111. توفر قيمة السوق معلومات ذات جدوى بما أنها تعكس

بوفاء قيمة الأصل عندما يتمّ تحديدها في سوق مفتوح ونشط ومنظم.

112. تتميز السوق المفتوحة والنشطة والمنظمة بالخصائص

التالية:

- غياب عراقيل تمنع الذات من التداول على السوق،

- وجود وتيرة وحجم للمعاملات كافيين لتوفير معلومات على الأسعار،

- وجود العديد من المشترين والبائعين المطلعين والمتعاملين دون عوائق في ظروف منافسة عادية بما يضمن صحة تحديد الأسعار.

(ب) سعر التفويت الصافي

113. سعر التفويت الصافي هو المبلغ الذي يمكن أن تحصل

عليه ذات القطاع العمومي عند بيع الأصل، بعد طرح تكاليف البيع.

(ت) تكلفة الاستبدال

114. تكلفة الاستبدال هي التكلفة الأكثر اقتصادا والضرورية

لنتمكن ذات القطاع العمومي من استبدال أصل ما، بما في ذلك، عند الاقتضاء، المبلغ الذي ستحصل عليه الذات من التفويت في الأصل في نهاية مدة الانتفاع.

115. تتضمن تكلفة الاستبدال جميع التكاليف التي سيكون

من الضروري تحملها عند استبدال الأصل.

116. يوجد عدة منهجيات لتحديد تكلفة الاستبدال على

غرار تكلفة الاستبدال الصافية من الاستهلاكات وتكلفة الاستبدال الصافية من مصاريف إعادة الحالة.

(ث) قيمة الانتفاع

117. قيمة الانتفاع هي القيمة الحالية للخدمة المرتقبة

المتبقية للأصل أو لقدرته على تحقيق منافع اقتصادية إذا استمرت ذات القطاع العمومي في استعماله، تضاف إليها القيمة الحالية للمبلغ الصافي الذي ستحصل عليه الذات من التفويت فيه عند انتهاء مدة الانتفاع به.

تقييم الخصوم

118. يقيم الخصم عموماً، عند التقييد الأولي وبتاريخ الختم،

بالقيمة المقدرة لخروج الموارد اللازمة للإيفاء بالالتزام، سواء كانت محيئة أو غير محيئة.

119. تستعمل الطرق التالية لتقييم الخصوم :

- التكلفة التاريخية،

- تكلفة التنفيذ،

- قيمة السوق،

- تكلفة التحرر،

- وتكلفة التحمل.

(ج) التكلفة التاريخية

120. التكلفة التاريخية لخصم ما: هي المقابل المتحصل

عليه لتحمل التزام، والذي يتمثل في السيولة أو ما يعادلها، أو في قيمة أيّ مقابل آخر متحصل عليه عند التعهد بالخصم.

121. وفقاً لنموذج التكلفة التاريخية، يمكن تعديل القيم الأولية للأخذ بعين الاعتبار سيمًا المنح والتنزيلات عند الإصدار أو منح التسديد.

(ب) تكلفة التنفيذ

122. تكلفة التنفيذ هي التكلفة الدنيا التي ستتحملها ذات القطاع العمومي للإيفاء بالالتزامات التي يُمثلها الخصم.

(ت) قيمة السوق

123. قيمة السوق لخصم ما، هي المبلغ الذي يمكن أن ينتفي الخصم بموجبه بين أطراف مطلعين ومتوافقين، في ظروف منافسة عادية.

(ث) تكلفة التحرر

124. تمثل تكلفة التحرر المبلغ الضروري للانتفاء الحيني للالتزام. تمثل تكلفة التحرر المبلغ الذي يقبله الدائن لتسوية مستحقاته أو المبلغ الذي يشترطه الغير لقبول إحالة خصم ذات القطاع العمومي.

(ج) تكلفة التحمل

125. تكلفة التحمل هي المصطلح المستخدم بالنسبة للخصوم وذلك للإشارة إلى نفس مفهوم تكلفة الاستبدال بالنسبة للأصول. تكلفة التحمل هي المبلغ الذي قد تقبله ذات القطاع العمومي لتحمل خصم قائم.

تقييم الأعباء والإيرادات

126. يقيم العبء بمقابل الارتفاع في الخصم أو الانخفاض في الأصل.

127. يقيم الإيراد بمقابل الارتفاع في الأصل أو الانخفاض في الخصم.

قرار من وزير المالية مؤرخ في 26 نوفمبر 2019 يتعلق بضبط المعلومات التي تقدمها مصالح الجباية لإدارة الديوانة وتحديد طرق تقديمها.

إن وزير المالية،

بعد الاطلاع على الدستور،

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية الصادرة بمقتضى القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000، وعلى جميع النصوص التي نقحتها أو تممتها وأخرها القانون عدد 56 لسنة 2018 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتعلق بقانون المالية لسنة 2019 وخاصة الفصل 52 منه،

وعلى القانون عدد 46 لسنة 1995 المؤرخ في 15 ماي 1995 المتعلق بضبط النظام الأساسي العام لأعوان الديوانة، وعلى جميع النصوص التي تممتها ونقحتها وأخرها القانون عدد 28 لسنة 2013 المؤرخ في 30 جويلية 2013،

وعلى الأمر عدد 556 لسنة 1991 المؤرخ في 23 أبريل 1991 المتعلق بتنظيم وزارة المالية، وعلى جميع النصوص التي نقحتة أو تممتها وخاصة الأمر الحكومي عدد 491 لسنة 2019 المؤرخ في 10 جوان 2019،

وعلى الأمر عدد 1845 لسنة 1994 المؤرخ في 6 سبتمبر 1994 المتعلق بتنظيم الإدارة العامة للديوانة، وعلى جميع النصوص التي نقحتة أو تممتها وخاصة الأمر عدد 772 لسنة 2014 المؤرخ في 23 جانفي 2014،

وعلى الأمر الرئاسي عدد 107 لسنة 2016 المؤرخ في 27 أوت 2016 المتعلق بتسمية رئيس الحكومة وأعضائها،

وعلى الأمر الرئاسي عدد 124 لسنة 2017 المؤرخ في 12 سبتمبر 2017 المتعلق بتسمية أعضاء الحكومة،

وعلى الأمر الرئاسي عدد 125 لسنة 2018 المؤرخ في 14 نوفمبر 2018 المتعلق بتسمية أعضاء الحكومة.

قرر ما يلي:

الفصل الأول - تتولى الإدارة العامة للأداءات تقديم المعلومات اللازمة لتمكين الإدارة العامة للديوانة من تنفيذ مهامها وتمثلت قسراً فيما يلي:

1. معلومات متعلقة بالمعاملين الاقتصاديين:
 - رمز التصريح بالوجود،
 - المعرف الجبائي،
 - رقم الفرع الثانوي،
 - صنف المؤسسة،
 - تاريخ سريان مفعول هذا الصنف،
 - رمز الأداء على القيمة المضافة وتاريخ سريان مفعوله،
 - اسم ولقب الشخص الطبيعي بالنسبة للمؤسسات الفردية أو الاسم الاجتماعي،
 - رأس المال والشركاء عند التأسيس،
 - عنوان ممارسة النشاط الأصلي (النهج، العدد، الترقيم البريدي، المدينة، المعتمدة، الولاية)،
 - تاريخ بدء النشاط،
 - النشاط الأصلي بما في ذلك رمزه وتاريخه،
 - النشاط الثانوي بما في ذلك رمزه وتاريخه،
 - مؤسسة مشغلة تحت التسمية الأصلية لتسمية أو لعلامة أجنبية،
 - رقم الهاتف والفاكس والعنوان الإلكتروني للمؤسسة،
 - نظام الصرف (مقيم، غير مقيم)،
 - النظام الجبائي للمؤسسة (نظام تقديري، نظام حقيقي، على أساس قاعدة تقديرية، مصدر كلياً، معفى من الضريبة على الشركات، غير خاضع) وتاريخ سريان مفعوله،