

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 الإيجابي نقاعي الهام وتتوزع مصادر تمويلها يجعل من مسألة ترميط مسك محاسبتها أمراً هاماً لتوفير المعلومات المالية التي تلبي الحاجيات الخاصة لمستعملي القوائم المالية. تهدف القوائم المالية للهياكل ذات أهداف غير ربحية أساساً إلى توفير معلومات تلبي حاجيات المانحين والمنخرطين. ويمكن لهذه المعلومات أن تكون كذلك صالحة لهيئات التسيير (الهيئات المدبرة) وللدولة 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 أيضاً 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 لإتفاقية الوحدة المحاسبية التي ينص عليها الإطار المرجعي للمحاسبة المالية، كما تعتبر فرضية محاسبة النعهد أساسية عند تقييد العمليات التي تقوم بها الوحدات ذات أهداف غير ربحية. إذ يجب تقييد هذه العمليات عند وقوعها وليس عند خلاصها، ففرضية محاسبة النعهد تتضارب مع ما يسمى بمحاسبة الخزينة أو محاسبة التدفقات.

هذا، وانطلاقاً 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 إحترام الميزات النوعية للمعلومة المالية كما تم ضبطها بالإطار المرجعي للمحاسبة، من توفير أكثر شفافية للإبلاغ المالي ومن ضبط موحد للقواعد المحاسبية بالإعتماد 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 إستعمال مختلف الأموال.

3. تشمل موائمة نظام المحاسبة للمؤسسات الجوانب الرئيسية التالية:

- أحكاماً تتعلق بالقوائم المالية،
- أحكاماً تتعلق بالتنظيم المحاسبي،
- أحكاماً تتعلق بتصنيف للحسابات،
- أحكاماً 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 و م م 33 و م 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 الأتي ذكرها في هذا المعيار الدلالات التالية:

الوحدات ذات أهداف غير ربحية:

8. تعتبر الوحدات ذات أهداف غير ربحية هياكل محددة لغايات إجتماعية، تعليمية، دينية، إنسانية، سياسية أو لغايات أخرى والتي لا تصدر عموماً سندات ملكية قابلة للتحويل ولا تهدف أساساً إلى الحصول على منافع إقتصادية 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 وتسييد 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 إستلامه 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 اثر عملية بيع عنصر ما.

القيمة المستخلصة:

هي المبلغ الصافي الذي يمكن الحصول عليه عند تعويض أصل ما عند نهاية مدة إستعمالها 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 لإقتناء أصول ثابتة أو لتسديد دين، إلخ...

مخصصات دائمة:

تمثل صنفا خاصا من الإسهامات وفق تخصيص مصدره خارجي تحافظ بموجبه الوحدة ذات الأهداف غير ربحية بصفة دائمة على الموارد الممنوحة.

المنح:

تمثل المنح شكلا من أشكال المساعدات العمومية يترتب عنها تحويل موارد إلى الوحدة ذات الأهداف غير الربحية. وتتفرغ المنح إلى منح إستثمار و منح إستغلال.

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 منفصلا وذلك لإبراز موارد الإسهامات الممنوحة (من الدولة أو من المنخرطين) أو لإبراز الوجهة الموصى بها (الإدارة والتسيير العام للوحدة، أنشطة الأبحاث، برنامج أو مجال إهتمام معين كالحملة الإنتخابية بالنسبة للأحزاب السياسية...)

ويمكن أن يتضمن الصندوق، عندما يكون ذلك مناسباً، أصولاً و خصوماً و أصولاً صافية وإيرادات وأعباء وأرباح و خسائر .

_ 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 لمستعملها وذلك لتقييم نجاعة الوحدة وقدرتها على الوفاء بالدين ومستوى السبولة لديها ومقارنتها وضبط توقعها.

1-1 إعتبارات عامة لإعداد وضبط القوائم المالية

3. تهدف القوائم المالية إلى توفير المعلومات حول الوضعية المالية للوحدات ذات أهداف غير ربحية لقيس أدائها ومتابعة تدفقاتها النقدية وكل معلومة أخرى مفيدة بهدف أخذ القرارات اللازمة من قبل مستعملها.
4. تضبط المعلومات المالية حسب طبيعتها وتجمع ضمن عناصر متجانسة لها نفس خصائص الإستمرارية والثبات والخطر والدقة وذلك قصد تسهيل تحليلها وأخذ القرارات على ضوءها من قبل مستعملها .

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:
- إسم 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 إحتياجاتها.

9. بهدف 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 الإختيار إلى تقديم أفضل لنتائج هذه الأنشطة ضمن القوائم المالية.

- تقدّم تفاصيل الإيرادات والأعباء ضمن إيضاحات القوائم المالية.

وإذا تم إختيار المقاصّة 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 الإخذ بعين الاعتبار ضمن القوائم المالية لكل حدث اقتصادي من شأنه ان يؤدي الى امكانية الحصول او التخلي عن منافع إقتصادية مرتبطة به. وذلك عندما تتوفر قاعدة ملائمة لتقييمه بأمانة.

12. يمكن إبراز المعلومات المالية المتعلقة بالصناديق المخصّصة 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 و أصول 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 و إنعكسات المعاملات والوقائع والظروف التي قد تعدل من الموارد والالتزامات.

توافق الأصول جميع الموارد الإقتصادية المتحصل عليها أو المتحكم فيها من قبل الهيكل وتساوي الخصوم جميع التزاماتها. وتكون هذه الخصوم بالاضافة إلى الأصول الصافية البنوية 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، فان 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 إحترام 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 مادية
- أصل -9- أصول ثابتة غير المادية

الخصوم

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

الأصول الصافية:

- أصل-1- مخصصات دائمة
 - أصل-2- إسهامات مخصصة للأصول الثابتة
 - أصل-3- منح الإستثمار
 - أصل-4- أصول صافية أخرى
 - أصل-5- إحتياطيات
 - أصل-6- فوائض أو عجز مؤجل
 - أصل-7- 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 كالتالي:

بنود الأصول:

أصل -1- السيولة وما يعادل السيولة: تشتمل السيولة على الأموال الموجودة لدى الوحدات ذات أهداف غير ربحية والودائع قصيرة الأجل المتأثّبة 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 إقتناؤها من قبل الوحدات ذات أهداف غير ربحية كتوظيف لمواردها و المتحصل 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 الأعوان والمستحقات على التوقيت في الأصول الثابتة.

أصل - 4 - المستحقات والحسابات المرتبطة بها: يتضمن هذا البند المستحقات المتأتية من الإسهامات والإشتراكات في إنتظار التحصيل وكذلك المستحقات المتأتية من الأنشطة الجارية كالأجتماعات والتظاهرات. تتمثل الإسهامات المستحقة في الإسهامات التي يمكن تقدير قيمتها الصحيحة بصفة أمينة 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 إقتناؤها 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 إقتنائها 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 الإستثمار أو التي تم إقتناؤها 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 الإستثمار أو التي تم إقتناؤها من قبل الوحدات ذات أهداف غير ربحية. ويضم هذا البند الأصول الثابتة التابعة للوحدات ذات أهداف غير ربحية وتلك الأصول التي تراقبها و المرتبطة بنظام قانوني خاص (أصول موضوع إيجار مالي).

بنود الخصوم والأصول الصافية:

يحدد محتوى البنود والبنود الفرعية لخصوم والأصول الصافية ل قائمة الوضعية المالية للوحدات ذات أهداف غير ربحية كالآتي:

الخصوم:

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

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

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

خصم 4 - مذكرات: يحتوي هذا البند على كل المذكرات المخصصة لتغطية المخاطر و الأعباء المحددة والمعروفة والناجمة عن إلتزامات 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 و مشاريعها.

الأصول الصافية

أصل. صافي 1 - مخصصات دائمة: يحتوي هذا البند على الإسهامات التي يتعين على الوحدة ذات أهداف غير ربحية الإحتفاظ 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. صافي 2 - إسهامات مستثمرة في الأصول الثابتة

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

أصل. صافي 3 - منح الإستثمار: يتضمن هذا البند منح الإستثمار المحولة من قبل الدولة لفائدة الوحدة بهدف تمكينها من الحصول على أي نوع من أنواع الأصول الثابتة وبأي طريقة مناسبة تراها لتحقيق ذلك (إقتناء، 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. صافي 4- الأصول الصافية الأخرى: يحتوي هذا البند على أي نوع من الإسهامات غير إسهامات المنخرطين أو المخصصات الدائمة أو منح الإستثمار.

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

أصل. 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 بنت 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.

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 إستعمال مواردها وقدرتها على إستغلال 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:

إيراد 1- إشتراكات المنخرطين

إيراد 2- مداخيل الأنشطة والتظاهرات

إيراد 3- منح التسيير

إيراد 4- إسهامات غير نقدية

إيراد 5- إسهامات أخرى

إيراد 6- إيرادات مالية

إيراد 7- حصص المنح والإسهامات المدرجة بنتيجة السنة المحاسبية

إيراد 8- أرباح أخرى

الأعباء

عبء 1- مشتريات مستهلكة للوآزم وتمويلات أخرى

عبء 2- أعباء الأعوان

عبء 3- مخصصات الاستهلاك والمخزرات

عبء 4- أعباء جارية أخرى

عبء 5- أعباء مالية صافية

عبء 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 كالتالي:

بنود الإيرادات:

إيراد 1- إشتراكات المنخرطين: هي المبالغ المدفوعة للوحدات ذات أهداف غير ربحية من قبل المنخرطين بعنوان إشتراكات 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، و يتضمن 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 للإستهلاك خلال النشاط الجاري و التي يمكن تحديد مبلغها بصفة أمينة .

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 التقيوت 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 وتموينات أخرى : يتضمن هذا البند المشتريات الصافية من تغير مخزونات السلع المقتناة التي تدخل في إطار النشاط الجاري للوحدات ذات أهداف غير ربحية.

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

عبء 3- مخصصات الاستهلاكات والمدخرات : يحتوي هذا البند على مخصصات الإستهلاك والمدخرات لإنخفاض عناصر الأصول وتهاكها 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 والاداءات 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

المتأنتية من التوقيت 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.

3.2.1- جدول التدفقات النقدية

22. يعكس جدول التدفقات النقدية تغير الوضعية المالية خلال السنة

المحاسبية ويقدم معلومات حول الأنشطة الجارية وأنشطة التمويل وأنشطة الإستثمار، ويقدم كذلك معلومات حول إنعكاسات 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 الإستثمار وأنشطة التمويل. ويمكن جدول التدفقات النقدية مستعملي القوائم المالية وخاصة الممولين ومانحي الأموال من تقييم قدرة الوحدات ذات أهداف غير ربحية على الحصول على أموال من مختلف الأصناف والمصادر وكذلك الكيفية التي إستعملت بها هذه الأموال لمواصلة أنشطتها والوفاء بالتزاماتها.

وتعتبر هذه المعلومات مفيدة للنظر في إمكانية تحقيق تدفقات نقدية ولمعرفة أهمية هذه التدفقات والفرات 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 إعتقاد الطريقة المباشرة قدرتها على تقديم معلومات حول مختلف أصناف المقاييض والدفعات الأساسية للأموال. كما تعتبر انجع من حيث الدلالة إعتبارا 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 بالأنشطة الجارية:

التدفقات النقدية المتصلة بالنشاط الجاري

ت ن 1- مقاييض الإشتراكات

ت ن 2- مقاييض مداخيل الأنشطة والتظاهرات

ت ن 3- مقاييض منح التسيير

ت ن 4- مقاييض المداخيل الأخرى والإسهامات

ت ن 5- دفعوات المبالغ المسددة للمزودين

ت ن 6- دفعوات الأجر المسددة للأعوان

ت ن 7- دفعوات أخرى متصلة بالأنشطة الجارية

بالنسبة للعناصر المتصلة بأنشطة الإستثمار:

التدفقات النقدية المتصلة بالإستثمار

ت ن 8- الدفوعات المتأنتية من إقتناء أصول ثابتة مادية وغير مادية

ت ن 9- المقاييض المتأنتية من التوقيت في أصول ثابتة غير مادية

ت ن 10- الدفوعات المتأنتية من إقتناء أصول مالية

ت ن 11- المقاييض المتأنتية من توقيت في أصول مالية.

بالنسبة للعناصر المتصلة بأنشطة التمويل:

التدفقات النقدية المتصلة بأنشطة التمويل

ت ن 12- المقاييض المتأنتية من المخصصات الدائمة

ت ن 13- المقاييض المتأنتية من منح الاستثمار

ت ن 14- المقاييض المتأنتية من الإسهامات المخصصة لإقتناء أصول ثابتة

ت ن 15- المقاييض المتأنتية من القروض

ت ن 16- الدفوعات المتأنتية من تسديد القروض (أصل القرض والفوائد)

ضبط جدول التدفقات النقدية

25. يجب أن يضبط جدول التدفقات النقدية تدفقات السنة المحاسبية مرتبة

حسب التدفقات المتأنتية من الأنشطة الجارية وأنشطة الإستثمار وأنشطة

التمويل.

-التدفقات النقدية المتصلة بالنشاط الجاري

26. تتكون التدفقات النقدية المتصلة بالنشاط الجاري من مجمل المقاييض

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 والمدخيل وهي غير أنشطة الاستثمار أو التمويل.

تشمل التدفقات النقدية المتصلة بالأنشطة الجارية:

ت ن 1- مقايض الإشتراكات: يتضمن هذا البند مقايض الإشتراكات السنوية للمنخرطين.

ت ن 2 - مقايض مدخيل الأ نشطة والتظاهرات: يشمل هذا البند التدفقات المتأتية من المقايض الأخرى خاصة على إثر تنظيم بعض الأحداث والتظاهرات (مؤتمرات، ندوات،...) يمكن أن تسجل هذه المقايض صافية من الدفوعات عندما يعتمد مبدأ المقاصة من الأول.

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

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

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

ت ن 6 - دفوعات الأجور والمساعدات الإجتماعية المسددة للأعوان: يشمل هذا البند المبالغ المدفوعة للأعوان بعنوان أجور ومنح ومساعدات إجتماعية.

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

التدفقات النقدية المتصلة بنشاطات الاستثمار

27. تتكون التدفقات النقدية المتصلة بنشاط الاستثمار من الدفوعات المتعلقة بإقتناء الأصول الثابتة والتوظيفات طويلة الأجل والمقايض المتعلقة بالتقويت في الأصول مثل الأصول الثابتة والتوظيفات طويلة الأجل.

تشمل التدفقات النقدية المتصلة بأنشطة الاستثمار على ما يلي:

ت ن 8- الدفوعات المتأتية من إقتناء أصول ثابتة مادية و غير مادية: يحتوي هذا البند على المبالغ المدفوعة بعنوان إقتناء أصول ثابتة مادية و غير مادية.

ت ن 9- المقايض المتأتية من تقويت أصول ثابتة مادية و غير مادية: يحتوي هذا البند على المبالغ المتحصل عليها من خلال التقويت في أصول ثابتة مادية و غير مادية.

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

ت ن 11- المقايض المتأتية من التقويت في أصول ثابتة مالية: يحتوي هذا البند على المبالغ المتحصل عليها من خلال التقويت 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 المقايض والدفوعات المتعلقة بالقروض ويتسديدها. وتحتوي على سبيل المثال تغيرات الخزينة المرتبطة بالتمويل على ما يلي:

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

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

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

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

ت ن 16- الدفوعات المتأتية من تسديد القروض: يشمل هذا البند كامل المبالغ المدفوعة عند تسديد القروض أصلاً وفائدة

29. يضبط نمونج جدول التدفقات النقدية وفقاً للملحق عدد 3 من هذا المعيار.

4.2.1- 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 وبقائمة الإيرادات والأعباء وجدول التدفقات النقدية حسب نظام إحالة تقاطعي.

31. تعد الإيضاحات حول القوائم المالية جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية وتتضمن وجوباً المعلومات التالية:

▪ **إيضاحات حول إحترام المرجع المحاسبي المعمول به:**

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

- المبادئ المحاسبية المعتمدة من قبل الوحدات ذات أهداف غير ربحية،
- قواعد القيس المستعملة لإعداد القوائم المالية، وعند الإقتضاء ذكر غياب التغيير في الطرق المحاسبية خلال السنة،
- إحترام 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 تبين:

▪ 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 المزودين والحسابات المتصلة بهم،

- إيضاحات حول القروض،

-إيضاحات حول المدخرات،

-إيضاحات تفصيلية للمنع 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 للترقيع 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 الى نوعها ومصدرها

-إيضاحات حول توزيع المساهمين الى اشخاص طبيعيين و معنويين

-إيضاحات حول القيود المفروضة على استعمال بعض الاموال او

الاصول الموضوعة على ذمة الهيكل

-إيضاحات حول توزيع الاسهامات الى اشخاص طبيعيين و معنويين او

محلين و اجانب مع تحديد تخصيصها

-إيضاحات حول الاحتمالات والتعهدات خارج قائمة الوضعية المالية،

-قائمة تغييرالأصول الصافية،

-إيضاحات حول أفراد بعض الإيرادات والأعباء التي تخص بعض

الصناديق عندما يكون ذلك مفروضا من قبل الجهة المانحة (كنفقات

الانتخابات لدى الأحزاب السياسية، أو الصناديق التي تسندها المنظمات الدولية لبعض الجمعيات والمخصصة لأشطة محددة)

-الميزانية التقديرية (تسيير وإستثمار وخرينة).

-إيضاحات تخص إيرادات وأعباء الأشطة و التظاهرات التي تنظمها

الوحدة في حال تطبيق المقاصة عند إعداد قائمة الإيرادات و الأعباء.

-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 لجدول تمكن من تسهيل عملية

إعداد وتقديم الإيضاحات حول القوائم المالية.

الجزء الثاني: أحكام تتعلق بالرقابة الداخلية و النظام المحاسبي

1.2 الرقابة الداخلية

1.1.2 أهداف الرقابة الداخلية

1. يجب أن يتوفر لدى الوحدات ذات أهداف غير ربحية نظام رقابة

داخلية ناجع طبقا للقواعد المنصوص عليها ضمن معيار المحاسبة العام

(م م 01) لنظام المحاسبة للمؤسسات، وبالاعتماد على أحكام هذا

المعيار وباعتبار الخصوصيات المتصلة بالإطار التشريعي وبطبيعة

أنشطتهم. يجب أن يهدف نظام الرقابة الداخلية بالأساس إلى ما يلي:

أ. التأكد من أن تكون العمليات المنجزة مطابقة للأحكام التشريعية

والأنظمة الأساسية والنظام الداخلي وتحترم قرارات هيكل التسيير،

ب. التأكد من أن العمليات المنجزة قد تمت بكيفية تمكن من احترام

الاتفاقيات المبرمة مع مختلف الممولين ومانحي الأموال،

ج. تأمين التصرف الناجع في الموارد وكذلك حماية الأصول والمحافظة

عليها ضد المخاطر المتصلة بالاختلالات وعمليات الغش التي يمكن

أن تحصل ،

د. ضمان الحصول على معلومة مالية أمينة وذات دلالة.

2.1.2 العوامل الأساسية للرقابة الداخلية

2. إن من صلاحيات هيكل التسيير (الرئيس، أمين المال، الهيئة المديرية

بالنسبة للجمعيات و الأحزاب 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 إستبعاد 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:

أ. وجود هيكل تنظيمي يحدد المهام والمسؤوليات الراجعة للأشخاص

المتدخلين في القرارات الإستراتيجية والعملية للوحدة،

ب. وجود إجراءات متابعة ومراقبة.

■ وجود تفويض واضح ومناسب للصلاحيات يفترض:

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

■ مسك واضح للحسابات المالية يسمح بمتابعتها وتبريرها يفترض وجود:

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

■ رقابة ناجعة وعملية تتعلق بالميزانية تتمثل فيما يلي:

- (أ) إعداد الميزانية الجمالية و الميزانيات حسب الأنشطة و حسب الصناديق للوحدة مع اعتماد مبدأ الفصل بين مصاريف الاستثمار ومصاريف التسيير ،
- (ب) وجود أعوان أكفاء مكلفين بإعداد الميزانيات طبقا لقرارات هيكل التسيير وتخصيصات الممولين،
- (ج) المقارنة الدورية للميزانيات مع الإنجازات،
- (د) تحديد المسؤوليات والإجراءات التي يجب إتخاذها 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 :

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

■ إجراءات مضبوطة لجمع الاشتراكات والهبات والمنح والإسهامات الأخرى مثل:

- بالنسبة للإشراكات:

- أ. وجود إجراءات للمقاربة المنتظمة بين قائمة المنخرطين في الوحدة ومقاييس الاشتراكات لكل فترة زمنية مغطاة.
- ب. وجود إجراءات لدعوة المنخرطين لدفع إشتراكاتهم وأخرى لتذكيرهم في حالة عدم الدفع،

ج. وجود إجراءات لإصدار بطاقات الإنخراط حسب ترتيب رقمي مستمرل ومراقب.

- بالنسبة للهبات والمنح والمساعدات الأخرى:

- (أ) وجود إجراءات دائمة ومستمرة لقبول الهبات والمنح وإصدار الوصولات و/أو القسائم حسب ترتيب رقمي مستمرل ومراقب مع تفويض إمضاء خاص بذلك،
- (ب) وجود فصل بين مهام إصدار الوصولات ومهام قبض الهبات ،
- (ج) وجود إجراءات للثبوت الدائم والمستمر في وثائق إثبات الهبات والمنح من قبل أشخاص مكلفين ومخولين لتأمين و إحترام الإلتزامات المفروضة من طرف أصحاب الهبات والمانحين،
- (د) وجود إجراءات للتعداد الآتي للهبات العينية ولخزنها ولتقييمها مع احترام مبدأ الفصل بين المهام،

■ إجراء واضح لمعالجة المراسلات والمكاتيب يجب أن يتضمن:

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

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

- (أ) وضع وتوفير الوسائل المادية اللازمة لحفظ الأرشيف،
- (ب) التأمين الكافي للوسائل الإعلامية الخاصة بالأرشيف،
- (ج) وجوب حفظ أرشيف الوصولات وبطاقات الإنخراط طبقا للتشريع الجاري به العمل،
- (د) إجراءات التصرف في التداول بين هياكل التسيير المتتالية.

■ إجراء واضح لمعالجة التسبقات المقدمة من قبل المسيرين أو

أعضاء هيكل التسيير:

- أ. يجب أن تبرر التسبقات التي تعد مبالغها غير هامة وأن تكون موضوع ضمان من قبل هيكل التسيير،
- ب. يجب أن تسجل التسبقات التي تعد مبالغها هامة بالحساب الجاري للمسيرين وأعضاء هيكل التسيير وإعتبارها بصفة شكلية كديون،
- ج. يجب أن يحضى إسترجاع التسبقات بموافقة هيكل التسيير مع وجوب مراعاة التوازن المالي للوحدة.

3.1.2 - هياكل التدقيق الداخلي ومسلك التدقيق

■ هيكل التدقيق الداخلي

3. يجب على الوحدات ذات أهداف غير ربحية الكبيرة وذات النشاط الهام وضع هيكل تدقيق داخلي متصلا مباشرة بهياكل التسيير، يسهر على حسن سير نظام الرقابة الداخلية ونجاعة أدائه وفعاليتيه.
- يتولى هيكل التدقيق الداخلي إعلام هياكل التسيير كتابيا حول المهام التي أنجزها في إطار برامجه الخاصة بالمراقبة المنتظمة. وعلاوة على ذلك يعد

هيكل التدقيق الداخلي مرة كل سنة تقريرا حول السير العام لنظام الرقابة الداخلية ويقدمه لإدارة الوحدة والتي تتولى النظر فيه.

■ مسك التدقيق

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

أ. إعادة إنشاء كل معلومة بمستند مثبت إنطلاقا منه يمكن الوصول بطريقة تسلسل غير منقطع إلى القوائم المالية والعكس صحيح ،
ب. 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 هياكل التسيير للوحدات ذات أهداف غير ربحية.

ويجب أن تكون الوثائق المحاسبية (مستندات الإثبات والقوائم المالية) موضوع تداول بين مختلف هياكل تسيير الوحدات ذات أهداف غير ربحية. ويتم هذا التداول بنحرير محضر جلسة تداول يقع إمضاؤه من قبل المسيرين السابقين والمسيرين الجدد.

3.2- الشّروط 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 إستعمالها وتحديد محتواها والقواعد الخاصة لسيرها بالإعتماد 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 و مطابقتها 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 للهياكل 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 الإحتفاظ 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 طبقا 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 يدويا أو بواسطة نظام إعلامية . ويجب أن يمكن مسك المحاسبة بالأنظمة الإعلامية من:

-الإستجابة لمقتضيات السلامة والأمانة الضرورية لمثل هذه الحالات ،
-الحصول على نسخة ورقية واضحة وجلية لاي 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 إستمرارية نظام معالجة المعلومة المحاسبية والمالية، وذلك بتأمين مسلك إعداد القوائم المالية وبضمان مسلك سير الوثائق المحاسبية. بالإضافة إلى مزيد تدعيم إستقلالية 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 الإستغلال 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 مرّم 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 والهبات ويعتبر نشرها كحجة تجارية من شأنها أن توجه الإسهامات في اتجاه هيكل دون آخر. كما يعد ضبط الميزانية ضروريا لتبرير الدعوة للإشتراك.

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 الإعتبار إلا الفوارق التي تعد هامة. وتتم 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. وخلافا 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 تلتخص في إعداد الميزانيات التالية:

- ميزانية التسيير التي تلتخص في تحديد ميزانية الأعباء والإيرادات للنشاط الجاري،
- ميزانية الإستثمار،
- 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 إستهلاك 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 للإستهلاك وأسعار المزودين..

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

وتتضمن ميزانية النفقات العامة إستهلاكات 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 وضمن إستمراريتها وتغطية الأعباء التي تم تحديدها طبقا للحاجيات الحقيقية.

تقسم ميزانية التسيير إلى ركنين أساسيين:

- ميزانية الأنشطة المنكرة (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. نبرز 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 إنطلاقاً 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 المقاييس والدفعات إلى ضمان التوازن العام للخزينة.

وتتأني المقاييس أساساً من ميزانية الإيرادات (أوالموارد). ويمكن أن يتعلق الأمر كذلك بزيادة في الأصول الصافية الناتجة عن إسهام نقدي أو عن مقاييس الديون أو عن الحصول على منح استثمار نقداً.

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 النجاعة المطلوبة للتصرف في الميزانيات، يكون من المفيد القيام بمتابعة دورية ومنظمة لها، وعند الإقتضاء تحيين التقديرات الأولية. ولا يعد، في أي حال من الأحوال، تحيين الميزانيات طريقة للتوفيق بين التقديرات و الانجازات بل هي طريقة للأخذ بعين الإعتبار حدوث معطيات جديدة (ظروف جديدة وأحداث غير متوقعة عند بداية إجراءات إعداد الميزانية) لم يتم إعتبارها في البداية

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

22. يحدد الملحق عدد 4 من هذا المعيار نماذج ضبط مختلف الميزانيات.

الجزء الثالث: أحكام تتعلق بتصنيف الحسابات

1.3 تقديم

1. يتضمن هذا الجزء من المعيار مقترح لتصنيف الحسابات وكذلك اشارة إلى سيرها العام.

يقترح أن تلائم كل وحدة ذات أهداف غير ربحية التصنيف المقترحة مع نظامها الأساسي وأنشطتها. ويمكن أن تتم هذه الملازمة بالقيام بالتجميعات المناسبة أو بإحداث حسابات أو حسابات فرعية ضرورية لتسجيل عملياتها. ويجب أن تكون ملازمة تصنيف الحسابات مرفوقة بالتفسيرات المناسبة وبالمفاهيم وقواعد سير الحسابات الخاصة بالإضافات أو التجميعات التي تم إدخاله لتقييد العمليات.

تبقى تصنيف 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 لتصنيف الحسابات بعنوان قواعد عامة بالنسبة للحسابات التي تقتحها ضمن مخطط الحسابات.

ولا يعوض الجزء المتعلق بسير الحسابات الخاصة القواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الأخرى إنما يأخذها بعين الإعتبار في مرحلة نشرها ويجب أن يتم تحيينها عند صدور معايير محاسبية جديدة.

2.3 تصنيف الحسابات

3. يتضمن الملحق عدد 5 لهذا المعيار تصنيف 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 تكيف بعض أحكام نظام المحاسبة للمؤسسات بهدف ضمان مستوى أكبر لصحة ودلالة المعلومة المالية المقدمة لغاية فهمها ومقارنتها.
2. إعتباراً للخاصية المرتبطة بالإطار القانوني والدور الإجتماعي للوحدات ذات أهداف غير ربحية، من ناحية، ونظراً لأهمية الأموال المستعملة من قبل بعض الوحدات والحاجيات الخاصة للمعلومات المالية التي تعكس نشاطها، من ناحية أخرى، فإنه من الضروري التطبيق الحازم للإتفاقيات المحاسبية الواردة بالإطار المرجعي للمحاسبة وخاصة منها اتفاقية الحذر حيث يجب إبلاؤها 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 بالإنخرافات وتجديدها،
- أعباء الحملة الإنتخابية 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 إعتقاد هذا المفهوم يعد غير مناسب للوحدات ذات أهداف غير ربحية.

10. إنطلاقاً من كون أملاك الوحدة ذات الأهداف غير الربحية تعد حصراً من حق شخصها المعنوي بدون وجود إمكانية حق الإمتلاك الفردي للمنخرطين، فإنه يجب أن يتم تخصيص نتيجة السنة المحاسبية من قبل الهيكل القانونية المؤهلة لذلك و/أو المنصوص عليها ضمن النظام الأساسي على النحو التالي:
- إلى الإحتياجات أو فائض الإيرادات على الأعباء المؤجلة ، إذا سجل فارق الإيرادات على الأعباء فائظاً،
 - أو إلى عجز الإيرادات على الأعباء المؤجل ، إذا سجل فارق الإيرادات على الأعباء عجزاً.

3.4- الإسهامات

11. لتحقيق مهمتها والوصول إلى أهدافها، تتقبل الوحدات ذات أهداف غير ربحية أموالاً في شكل إسهامات نقدية أو عينية. وتتمثل الإسهامات في تحويل السيولة أو ما يعادل السيولة لفائدة الوحدات ذات أهداف غير ربحية أو أصولاً أخرى أو تسديد عنصراً 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 تمول الإستثمارات
- إسهامات تمول مشاريع محددة
- إسهامات تمول 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 إحترام 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، إسهاماً 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 التحقيق .

ويتمّ تقييم الإسهامات بالإعتماد على وثائق وحجج تثبت القيمة طبقاً لإتفاقية الموضوعية.

17. يكون من الضروري مثلاً لتقييم الإسهامات غير النقدية إعداد قائمة بيانية للإسهامات المتحصل عليها. وتتضمن هذه القائمة خاصةً
- كشف دقيق للإسهامات ،

وتعد ممتلكات الوحدات ذات أهداف غير ربحية من حق الشخص المعنوي المتمثل في "الوحدة" بدون إمكانية إمتلاك 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 "لأموال 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 الإستثمار،
- إسهامات مستثمرة في الأصول الثابتة
- الأصول الصافية الأخرى،
- الإحتياجات،
- 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 وخصيصه

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

8. إعتباراً لخصوصيات الوحدات ذات أهداف غير ربحية، يتجه التمييز بين النتيجة الإيجابية التي تسمى "فائضاً" والنتيجة السلبية والتي تسمى "عجزاً" 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 أيضاً 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 الإستثمارات

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

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

18. لتقييم الإسهامات غير النقدية وفي إطار إحترام إتفاقيّة 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 بمافي ذلك الإسهامات العينية إلا إذا توفر ضمان معقول بأنه يمكن للوحدة ذات الأهداف غير الربحية أن تتحصل فعليا على هذه الإسهامات وأن تلتزم بالشروط التي يمكن أن تكون مقترنة بها. إن قبض الإسهام لا يمكن في حد ذاته من إعتبار الالتزامات المرتبطة بالتمويل قد وقع أو سيقع إحترامها.

20. إذا كن الإسهام مشفوعا بشرط إبطال فإن الحصول عليه و تقييده في المحاسبة يكون حين توقيع الإتفاق بقطع النظر عن قبضه.

كل إحتمال متعلق بهذه الإسهامات ينبغي أن يعالج طبقا لمعيار المحاسبة رقم 14 " الإحتمالات والوقائع الآخرة لتاريخ الختم".

21. إذا أسند الإسهام مشفوعا بشروط توقيفية 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 إعتباره إسهاما إذا وجد ضمان كافي ومعقول بأن الوحدة سستوفي الشروط المتعلقة به.

4.3.4- قواعد تقييد الإسهامات

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

- يتم الإقرار بالإسهامات في شكل إشتراكات 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 لإقتناء أصول ثابتة قابلة للإستهلاك ضمن الأصول الصافية ويتم ربطها بنتائج السنوات المحاسبية التي تقيد بها إستهلاكات هذه الأصول الثابتة. وتفيد هذه الإسهامات بالتناسب مع أعباء الاستهلاكات المتعلقة بها .

- يتم الإقرار بالإسهامات المخصصة لإقتناء أصول غير قابلة للإستهلاك والتي تتطلب القيام ببعض الإلتزامات، ضمن نتائج السنة أو السنوات المحاسبية التي تتحمل عبئ هذه الإلتزامات.

- 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 لإقتناء قطعة أرض يشترط إنشاء بناية عليها ضمن النتائج بحسب مدة إستعمال 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. (و يعني ذلك أن يعالج الإسهام كما لو تم تخصيصه لنفس الغرض الذي وقع إستعمال 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. تقييد 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 لتقييدها وتقييمها تقييما 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.

و تعتبر مثلا الأماكن التي توضع على ذمة الوحدة الغير ربحية لغاية معينة أو دفع كلفة تنقل أشخاص أو بضائع (كمتذكر السفر...) إسهامات عينية يجب تقييمها وتقييدها 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 إعتبار التطوع بمثابة إسهامات غير نقدية.

وتعد الإسهامات التطوعية خدمات مسداة من قبل المنخرطين و غير المنخرطين لنشاطات الوحدة ذات الأهداف غير الربحية بدون أي مقابل. وتتأتى هذه الإسهامات عامة من الخدمات المسداة من قبل الاجراء ومكاتب الاستشارة وأصحاب المهن الحرّة و التّقنين 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 وتحيد عن إتفاقيّة الموضوعية، فإنه يجب أن يتمّ التنصيص على هذه الإسهامات ضمن الإيضاحات حول القوائم الماليّة في شكل معلومات نوعية و/او كمية.

5.4- المداخل المتعلّقة بالإنخراطات وتجديدها

31. تقيد المداخل المتعلّقة بالإنخراطات ضمن الإيرادات المحاسبية طبق للطرق المحاسبية المقترحة ضمن معيار المحاسبة رقم 03 المتعلق بالمداخل. وبذلك فإن المداخل المتعلّقة بتجديد الإنخراطات تقيد محاسبيا ضمن النتائج بطريقة تضمن حسن إرتبطها بالسنة المحاسبية التي تخصها ما لم يكن تحصيلها غير مضمون.

32. على سبيل المثال:

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

6.4- العمليات المتعلّقة بالحملات الإنتخابية بالنسبة للأحزاب السياسية

33. تلتزم الأحزاب السياسية بالامثال لواجباتها القانونية التي تخص معالجة و متابعة الإيرادات والأعباء المتعلّقة بالحملات الإنتخابية كما تنصّ عليه القوانين الجاري بها العمل.

34. وتعتبر الإيرادات المتعلّقة بالحملة الإنتخابية، سواء كانت خاصّة أو عمومية ، إسهامات مخصّصة، يقع معالجتها محاسبيا كما وقع التنصيص عليه أعلاه، بما في ذلك حالات الإسترداد.

كما ينبغي تقديم إيضاحات خاصة ضمن القوائم المالية تبرز بالتفصيل المنشأ والمقصد من الإيرادات المتصلة بالحملات الإنتخابية.
35. طبقا لما تنص عليه الفقر 9 من الجزء الأول من هذا المعيار فإنه لا يمكن في أي حال من الأحوال المقاصّة بين الإيرادات والأعباء المتعلّقة بالحملات الإنتخابية عند إعداد القوائم المالية.
36. نظرا لأهميّة المعلومات المتعلّقة بالحملات الإنتخابية، فإن الحملة الإنتخابية يمكن إعتبارها صندوقا مخصّصا يقع معالجته محاسبيا كما وقع التنصيص عليه في هذا المعيار.

4-7 الحسابات المجمّعة 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 مجمّعة 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 الخاصّة للوحدات ذات أهداف غير ربحية يكون من الضروري اعتماد هذا التمشي :

- أ. جرد شامل لكامل عناصر الأصول والخصوم للوحدة،
- ب. جمع الوثائق المثبتة للوضع القانونية لكامل عناصر الوحدة لوضعية البداية،
- ج. تقييم كامل لعناصر وضعية البداية،
- د. إعداد موازنة أولية و اعتبارها وضعية بداية لتطبيق محاسبة التّعهد،
- هـ. وضع البرامج والوسائل الضرورية لمسك محاسبة التّعهد (الدفتري اليومي و دفتري الحسابات و ميزان الحسابات).