

معيار حسابات الدولة

م ح د 08: إيرادات العمليات بمقابل مباشر

الهدف

1. يهدف هذا المعيار إلى ضبط قواعد الإقرار والتقييم لإيرادات الدولة المتأتية من العمليات بمقابل مباشر وذلك طبقاً لمبادئ المحاسبة الاستحقاقية. كما يتناول هذا المعيار قواعد تقديم هذه الإيرادات ضمن القوائم المالية الفردية وكذلك المعلومات المطلوبة في شأنها ضمن الإيضاحات.

مجال التطبيق

2. يطبق هذا المعيار على إيرادات العمليات بمقابل مباشر التي تشمل الإيرادات الناتجة سبباً عن التفويت في الأصول الثابتة المادية والأصول الثابتة غير المادية وعن التفويت في منتجات الملك العام للدولة وعن استعمال الغير لعناصر من أملاك الدولة وعن حيازة أصول منتجة لقوائد أو لحصص أرباح أو لحصص من النتائج أو عن التفويت فيها، إضافة إلى الإيرادات الناتجة عن بيع السلع وإسداء الخدمات.

3. تصنف إيرادات العمليات بمقابل مباشر حسب الأصناف التالية:

- (أ) إيرادات أملاك الدولة،
- (ب) الإيرادات المالية،
- (ت) إيرادات بيع السلع وإسداء الخدمات،
- (ث) وإيرادات أخرى لعمليات بمقابل مباشر.

4. لا يطبق هذا المعيار على:

- (أ) الإيرادات المتأتية من عمليات دون مقابل مباشر والتي تشمل سبباً الضرائب والمعاليم وما شابهها، والمخالفات والخطايا وإيرادات التحويلات. وتعالج هذه الإيرادات وفقاً لمعيار حسابات الدولة عدد 07 " إيرادات العمليات دون مقابل مباشر".
- (ب) المبالغ المستخلصة أو التي سيتم استخلاصها من قبل الدولة لفائدة ذوات أخرى على غرار الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية.

المفاهيم

5. للمصطلحات الآتي ذكرها في هذا المعيار الدلالات التالية:

الإيرادات هي ارتفاع في الأصول أو انخفاض في الخصوم حاصل خلال الفترة المحاسبية ما عدى الارتفاع المدرج مباشرة ضمن الوضعية الصافية.

العمليات بمقابل مباشر هي العمليات التي تتحصل من خلالها الدولة على أصول أو خدمات أو التي تنتفي بموجبها التزامات وتقدم في المقابل مباشرة للغير قيمة مساوية تقريباً (تكون أساساً في شكل سيولة أو سلع أو خدمات أو استعمال أصول ثابتة). الإتاوات هي المبالغ المستوجبة لفائدة الدولة مقابل استعمال أو استغلال أصول أو التصرف في مرفق عمومي من قبل الغير وذلك بمقتضى علاقة تعاقدية على غرار عقود اللزائم وعقود الكراء.

تستعمل المصطلحات المعرفة بالإطار المرجعي للمعلومة المالية لذوات القطاع العمومي وبمعايير حسابات الدولة الأخرى في هذا المعيار بنفس المعنى.

قواعد الإفراق ومقاييس الإلحاق

القاعدة العامة

6. تقيد إيرادات العمليات بمقابل مباشر عند استيفاء الشروط التالية:
 - (أ) من المحتمل أن تستفيد الدولة من المنافع الاقتصادية المستقبلية أو من الخدمة المرتقبة المرتبطة بهذه العمليات،
 - (ب) ويمكن تقييم مبلغ الإيرادات بصفة آمنة.
7. لا يسجل الإيراد إلا إذا كان من المحتمل أن تستفيد الدولة من المنافع الاقتصادية المستقبلية أو من الخدمة المرتقبة المرتبطة بالعمليّة. في بعض الحالات، يكون هذا الاحتمال ضعيفا طالما أنّه لم يتمّ تحصيل المقابل أو طالما أنّ شكّا لا يزال قائما، وبالتالي يؤجّل تقييد الإيراد.
8. عندما ينشأ شكّ يتعلّق باستخلاص مبلغ تمّ تسجيله ضمن الإيرادات، فإنّ المبلغ غير القابل للاستخلاص أو المبلغ الذي لم يعد استخلاصه مرجّحا يتمّ تسجيله ضمن الأعباء وليس كتعديل لمبلغ الإيراد المسجل آنفا.
9. تطبق قواعد الإفراق عموما بشكل منفصل على كلّ معاملة. إلا أنّه في بعض الحالات، يكون من الضروريّ تطبيق قواعد الإفراق بشكل منفصل على عناصر قابلة للتحديد لمعاملة واحدة بغاية إبراز جوهر هذه المعاملة. فعلى سبيل المثال، عندما يتضمّن إيراد عمليّة بيع سلع مبلغا قابلا للتحديد بعنوان إسداء خدمات لاحقة، فإنّه يتمّ تأجيل تقييد الإيراد المتعلّق بإسداء هذه الخدمات ويتعيّن إلحاقه بالفترات المحاسبية التي سيتمّ خلالها إسداء الخدمة.
10. لا تشمل الإيرادات إلا التدفّقات الخام للمنافع الاقتصادية المستقبلية أو للخدمات المرتقبة، المقبوضة أو مستحقة القبض من قبل الدولة لحسابها الخاص. وبالتالي، لا تمثّل إيرادات المبالغ المقبوضة من طرف الدولة لفائدة ذوات أخرى. إلا أنّه، يتمّ الإفراق بالعمولات المقبوضة أو مستحقة القبض من طرف الدولة بعنوان استخلاص مبالغ لفائدة الغير ضمن إيرادات الدولة.
11. يتمّ تقديم إيرادات العمليات بمقابل مباشر ضمن قائمة الأداء المالي، صافية من قرارات التطهير التي تمسّ من أسس المبالغ التي تمّ الإفراق بها. وتقيد هذه القرارات كخصم من الإيرادات وتلحق بالفرة المحاسبية التي تمّ خلالها إصدار هذه القرارات.

تنزيل مقاييس الإلحاق

إيرادات أملاك الدولة

12. تشمل إيرادات أملاك الدولة أساسا زوائد القيمة المتأثية من التفويت في الأصول الثابتة المادية والأصول الثابتة غير المادية وإيرادات التفويت في المنتوجات المتأثية من الملك العام للدولة (على غرار المنتوجات المتأثية من الملك العام الغابي) والإتاوات إضافة إلى الإيرادات المتأثية من عمليّات المبادلة في إطار العقود الرامية إلى توفير مرفق عمومي.
13. تقيد زوائد القيمة المتأثية من التفويت في الأصول الثابتة المادية والأصول الثابتة غير المادية وإيرادات التفويت في المنتوجات المتأثية من الملك العام للدولة بتاريخ إحالة المخاطر والمنافع الأساسية المرتبطة بالملكية إلى المشتري.
14. لتحديد تاريخ إحالة المخاطر والمنافع الأساسية المرتبطة بالملكية للمشتري، ينبغي فحص شروط عمليّة التفويت. في أغلب الحالات، يوافق تاريخ إحالة المخاطر والمنافع الأساسية المرتبطة بالملكية تاريخ إحالة الملكية للمشتري أو تحوّه بالعناصر المفوت فيها.
15. لتحديد ما إذا تمّت إحالة المخاطر والمنافع الأساسية المرتبطة بالملكية إلى المشتري، يجب على الدولة أن تتأكّد من:
 - أنّ كلّ الأعمال الهامة الموكولة إليها والمرتبطة بعمليّة التفويت قد أنجزت،
 - وأنها لم تعد تمارس حقّ التصرف الناتج عموما عن حقّ الملكية في العناصر المفوت فيها وأنها لم تعد تتحكّم فيها.
16. تلحق الإتاوات والإيرادات المتأثية من عمليّات المبادلة في إطار العقود الرامية إلى توفير مرفق عمومي بالفرة المحاسبية التي اكتسبت خلالها الدولة الحقوق المتعلقة بها وذلك بموجب البنود التعاقدية.

الإيرادات المالية

17. تشمل الإيرادات المالية أساساً الفوائد الناتجة عن القروض المسندة وفوائد التأخير المتعلقة بالمستحقات طبقاً للتشريع الجاري به العمل وفوائد التأخير الناتجة عن عدم احترام الأجل التعاقدية وكذلك حصص الأرباح والحصص من النتائج وزوائد القيمة المتأثية من النفويت في المساهمات وزوائد القيمة الناتجة عن تقييم مساهمات الدولة في تاريخ الختم والتي لم تعد تنوي الاحتفاظ بها بشكل دائم. كما تشمل الإيرادات المالية العمولات بعنوان منح ضمان الدولة وأرباح الصرف الناتجة عن تحويل أو تسديد عناصر مدونة بالعملة الأجنبية وكذلك الأرباح المتأثية من الأدوات المالية الأجلة.
 18. تلحق الفوائد بالفترة المحاسبية التي نشأ خلالها حقّ الدولة في تحصيل هذه الإيرادات.
 19. تقيد الفوائد ضمن الإيرادات طالما كان تحصيلها مؤكداً بدرجة معقولة. غير أنه، عندما ينشأ شك في تحصيل هذه الفوائد، فإنه لا ينبغي الإقرار بالفوائد المستقبلية ضمن إيرادات الفترة المحاسبية وإنما يقع الإقرار بها ضمن الموازنة بقدر ما تكون هذه الفوائد مطلوبة.
 20. عندما تقتني الدولة سندا منتجا لفوائد يشمل سعر اقتنائه فوائد مطلوبة ولم تدفع بعد، فإنّ قسط الفوائد المطلوبة قبل تاريخ اقتناء السند يطرح من سعر اقتنائه. ولا يعتبر إيرادا مالياً للفترة المحاسبية إلا قسط الفوائد المطلوبة بعد تاريخ اقتناء السند.
 21. تلحق حصص الأرباح والحصص من النتائج بالفترة المحاسبية التي نشأ خلالها حقّ الدولة في تحصيل هذه الإيرادات. على سبيل المثال، يمثل قرار توزيع الأرباح من قبل الجلسة العامة، الحدث المنشئ لحقّ الدولة في تحصيل الإيرادات.
 22. تلحق زوائد القيمة المتأثية من النفويت في مساهمات الدولة بالفترة المحاسبية التي تمت خلالها إحالة المخاطر والمنافع الأساسية المرتبطة بملكية المساهمات للمشتري. يحدّد تاريخ الإحالة وفقاً للفقرتين 14 و 15 من هذا المعيار.
 23. تلحق زوائد القيمة الناتجة عن التقييم بتاريخ الختم للمساهمات التي لم تعد تنوي الدولة الاحتفاظ بها بشكل دائم بالفترة المحاسبية المتعلقة بمعاينتها.
 24. يتعيّن تمديد عمولات منح ضمان الدولة على الفترات المحاسبية التي يغطيها الضمان.
 25. تلحق أرباح الصرف الناتجة عن تحويل عنصر نقدي مدون بعملة أجنبية بتاريخ الختم أو بتاريخ التسديد أو بتاريخ التحصيل، بالفترة المحاسبية التي تمّ خلالها تحويل هذا العنصر وذلك من خلال تطبيق سعر اليوم أو سعر صرف تقريبي لسعر اليوم.
 26. تلحق الإيرادات المالية الناتجة عن العمليات المتعلقة بالأصول الثابتة المالية على غرار منح الإصدار ومنح سداد السندات الرقاعية بالفترة المحاسبية المعنية وفقاً لمقتضيات معيار حسابات الدولة عدد 03 "الأصول الثابتة المالية".
 27. تلحق الإيرادات المالية الناتجة عن العمليات المتعلقة بالديون المالية والأدوات المالية الأجلة على غرار منح إصدار السندات حسب تقنية التظهير والأرباح الناتجة عن الأدوات المالية الأجلة بالفترة المحاسبية المعنية وفقاً لمقتضيات معيار حسابات الدولة عدد 04 "الديون المالية والأدوات المالية الأجلة".
- ### إيرادات بيع السلع وإسداء الخدمات
28. تقيد إيرادات بيع السلع بتاريخ إحالة المخاطر والمنافع الأساسية المرتبطة بالملكية إلى المشتري. يحدّد تاريخ الإحالة وفقاً للفقرتين 14 و 15 من هذا المعيار.
 29. تلحق إيرادات إسداء الخدمات على غرار العمولات بعنوان استخلاص مبالغ لفائدة الغير بالفترة المحاسبية التي تمّ خلالها إسداء الخدمة.
 30. عندما يمكن تقدير نتيجة عملية إسداء الخدمات بصفة أمينة، فإنه يتعيّن تسجيل الإيراد المرتبط بهذه العملية بحسب درجة تقدّم عملية إسداء الخدمات بتاريخ الختم.
 31. يمكن تقدير نتيجة عملية إسداء الخدمات بصفة أمينة عند استيفاء كلّ الشروط التالية:
 - (أ) يكون من المحتمل أن تستفيد الدولة من المنافع الاقتصادية المستقبلية أو من الخدمة المرتقبة المرتبطة بهذه العملية،
 - (ب) يمكن تقييم مبلغ الإيراد بصفة أمينة،

- (ت) يمكن تحديد درجة تقدّم العملية بصفة أمينة بتاريخ الختم،
(ث) ويمكن تقدير التكاليف المحتملة والتكاليف الضرورية لاستكمال العملية بصفة أمينة.
32. يمكن تحديد درجة تقدّم إسداء الخدمات بطرق مختلفة. يمكن أن تشمل هذه الطرق:
(أ) فحص الأشغال المنجزة،
(ب) تحديد نسبة الخدمات المسداة في التاريخ المعني مقارنة بجملة الخدمات المطلوب تنفيذها،
(ت) أو تحديد نسبة التكلفة المحتملة في التاريخ المعني مقارنة بجملة التكاليف المقدّرة.
33. عندما لا يتسنى تقدير نتيجة عملية إسداء الخدمات بصفة أمينة، فإنّه يتعيّن ألاّ يسجّل الإيراد إلاّ في حدود الأعباء المسجّلة والتي يقدر أنّها قابلة للاسترجاع.
34. عندما لا يتسنى تقدير نتيجة عملية إسداء الخدمات بصفة أمينة ويكون من غير المحتمل استرجاع التكاليف المحتملة، فإنّه لا يتمّ تقييد الإيراد وتقييد التكاليف المحتملة ضمن الأعباء.
35. عندما تزول الشكوك التي حالت دون تقدير نتيجة عملية إسداء الخدمات بصفة أمينة، فإنّه يتمّ تقييد الإيراد وفقا لمقتضيات الفقرات من 30 إلى 32 من هذا المعيار.

إيرادات أخرى لعمليات بمقابل مباشر

36. تتمثّل الإيرادات الأخرى لعمليات بمقابل مباشر في الإيرادات غير المصنّفة ضمن إيرادات أملاك الدولة أو ضمن الإيرادات المالية أو ضمن إيرادات بيع السلع وإسداء الخدمات. يشمل هذا الصنف سيمًا تعويضات التأمين والتعويضات عن الأضرار.
37. تلحق الإيرادات الأخرى لعمليات بمقابل مباشر بالفترة المحاسبية التي نشأ خلالها حقّ الدولة في الحصول على هذه الإيرادات.

قواعد التقييم

38. تقيّم إيرادات العمليات بمقابل مباشر بقيمة المقابل المقبوض أو مستحقّ القبض من قبل الدولة. تحدّد هذه القيمة عموما باتفاق بين الدولة والمشتري أو مستعمل الأصل أو المستفيد من الخدمة.
39. تقيّم الفوائد وعمولات منح ضمان الدولة من خلال تطبيق قاعدة التناسب الزمني.
40. توافق زوائد القيمة الناتجة عن التقييم في تاريخ الختم لمساهمات الدولة التي لم تعد تنوي الاحتفاظ بها بشكل دائم، إمّا الفارق الإيجابي بين قيمة السوق للفترة المحاسبية المعنية بالختم وقيمة السوق للفترة المحاسبية السابقة وإمّا الفارق الإيجابي بين القيمة المعادلة للفترة المحاسبية المعنية بالختم والقيمة المعادلة للفترة المحاسبية السابقة.
41. تقيّم منح إصدار ومنح تسديد السندات الرقاعية المكتتبه من طرف الدولة وفقا لمقتضيات معيار حسابات الدولة عدد 03 "الأصول الثابتة المالية".
42. تقيّم الإيرادات المالية الناتجة عن العمليات المتعلقة بالديون المالية والأدوات المالية الأجلة وفقا لمقتضيات معيار حسابات الدولة عدد 04 "الديون المالية والأدوات المالية الأجلة".
43. عندما يتمّ بيع سلع أو إسداء خدمات مبادلة بسلع أو خدمات غير مشابهة، فإنّ عملية المبادلة تعتبر معاملة منتجة لإيرادات. تقيّم هذه الإيرادات بالقيمة الصحيحة للسلع أو الخدمات المتحصّل عليها، معدّلة بمبلغ السيولة المدفوعة أو المقبوضة. وعندما لا يتسنى تقييم القيمة الصحيحة للسلع أو الخدمات المتحصّل عليها بصفة أمينة، فإنّه يتمّ تقييم الإيرادات بالقيمة الصحيحة للسلع أو الخدمات المقدّمة في إطار المبادلة، معدّلة بمبلغ السيولة المدفوعة أو المقبوضة.
44. تقيّم الإيرادات المتأتية من عمليات المبادلة في إطار العقود الرامية إلى توفير مرفق عمومي وفقا لأحكام معيار حسابات الدولة المتعلّق بالعقود الرامية إلى توفير مرفق عمومي.

المعلومات المطلوبة

45. يتعيّن أن تبرز الإيضاحات المعلومات التالية:

(أ) مبالغ إيرادات العمليّات بمقابل مباشر مع بيان التقسيمات الفرعية:

- لإيرادات أملاك التّولة،

- للإيرادات الماليّة،

- لإيرادات بيع السّلع وإسداء الخدمات،

- وللإيرادات الأخرى بمقابل مباشر،

(ب) الطرق المحاسبيّة المعتمدة،

(ت) المبلغ المفصّل للإيرادات التي تمّ تأجيل تقييدها (الفوائد وإيرادات بيع السّلع وإسداء الخدمات...)،

(ث) وقائمة تحوّل بالنسبة لكل صنف من الإيرادات المبالغ التي تمّ خصمها خلال الفترة المحاسبيّة والمتعلّقة بقرارات التطهير التي تمّ من أسس المبالغ التي تمّ الإقرار بها.

تاريخ الدخول حيّز التّطبيق

46. يطبّق هذا المعيار على القوائم الماليّة المتعلّقة بالفتّرات المحاسبيّة المفتوحة ابتداء من غرّة جانفي 2030.