بالنسبة للأصول الثابتة الماليّة الأخرى

(أ) جدول تغيّرات السندات الثابتة،

(ب) وتفصيل فارق المعادلة وفارق إعادة التقييم.

تاريخ الدّخول حيّز التّطبيق

70. يطبّق هذا المعيار على القوائم الماليّة المتعلقة بالفترات المحاسبيّة المفتوحة ابتداء من غرّة جانفي 2022.

الأحكام الانتقاليّة

71. لإعداد الموازنة الافتتاحية، يتمّ إدماج:

(أ) سندات المساهمة والسندات الثابتة بقيمة السّوق. وفي غياب تلك القيمة يتمّ إدراج هذه السندات بالقيمة المعادلة المحدّدة على أساس آخر قوائم ماليّة سنويّة منشورة للذّات المعنية،

(ب) المساهمات في الأموال المخصّصة والحقوق المتعلقة بالعضويّة في رأس مال الهياكل الدوليّة بالقيمة المعادلة المحدّدة على أساس آخر قوائم ماليّة سنويّة منشورة للذّات المعنية.

قرار من وزير الماليّة مؤرّخ في 12 سبتمبر 2019 يتعلّق بالمصادقة على معيار حسابات الدولة الخاصّ بالدّيون الماليّة والأدوات الماليّة الآجلة.

إنّ وزير الماليّة،

بعد الاطّلاع على الدستور،

وعلى القانون الأساسي عدد 15 لسنة 2019 المؤرّخ في 13 فيفري 2019 المتعلّق بالقانون الأساسي للميزانيّة،

وعلى مجلة المحاسبة العموميّة الصادرة بمقتضى القانون عدد 81 لسنة 1973 المؤرّخ في 31 ديسمبر 1973 وعلى جميع النصوص التي نقّحتها أو تمّمتها وخاصّة الفصل 87 من القانون عدد 54 لسنة 2013 المؤرّخ في 30 ديسمبر 2013 المتعلّق بقانون الماليّة لسنة 2014،

وعلى الأمر الحكومي عدد 222 لسنة 2015 المؤرّخ في 21 ماي 2015 والمتعلّق بضبط تركيبة وطرق تسيير المجلس الوطني لمعايير الحسابات العموميّة كما تمّ تنقيحه بمقتضى الأمر الحكومي عدد 283 لسنة 2016 المؤرّخ في أول مارس 2016،

وعلى الأمر الرئاسي عدد 107 لسنة 2016 المؤرّخ في 27 أوت 2016 المتعلّق بتسمية رئيس الحكومة وأعضائها،

وعلى الأمر الرئاسي عدد 124 لسنة 2017 المؤرّخ في 12 سبتمبر 2017 المتعلّق بتسمية أعضاء بالحكومة،

وعلى الأمر الرئاسي عدد 125 لسنة 2018 المؤرّخ في 14 نوفمبر 2018 المتعلق بتسمية أعضاء بالحكومة،

وعلى الأمر الحكومي عدد 769 لسنة 2019 المؤرّخ في 23 أوت 2019 المتعلّق بتفويض سلطات رئيس الحكومة إلى السيّد كمال مرجان وزير الوظيفة العموميّة وتحديث الإدارة والسياسات العموميّة،

وعلى رأي المجلس الوطني لمعايير الحسابات العموميّة.

قرّر ما يلي:

الفصل الأول ـ تمّت المصادقة على معيار حسابات الدولة المتعلّق بالدّيون الماليّة والأدوات الماليّة الآجلة والملحق بهذا القرار.

الفصل 2 ـ ينشر هذا القرار بالرائد الرسمي للجمهورية التونسية.

تونس في 12 سبتمبر 2019.

وزير الماليّة

اطلع عليه

محمد رضا شلغوم

عن رئيس الحكومة وبتفويض منه

وزير الوظيفة العمومية وتحديث الإدارة والسياسات العمومية

كمال مرجان

معيار حسابات الدولة
م ح د 04: الدّيون الماليّة والأدوات الماليّة الآجلة

الهدف

1. يهدف هذا المعيار إلى ضبط قواعد إقرار وتقييم وتقديم الدّيون الماليّة للدّولة والأدوات المالية الآجلة وذلك طبقا لمبادئ المحاسبة الاستحقاقيّة. كما يتناول تصنيف الفوائد وكذلك الخسائر والأرباح المتعلقة بها ويقدّم المعلومات الواجب الإفصاح عنها ضمن الإيضاحات بطريقة تمكّن مستعملي المعلومة المالية من تقييم أهميّة الدّيون الماليّة وطبيعة المخاطر المترتبة عنها والتي تتعرض لها الدّولة.

مجال التطبيق

2. يغطّي هذا المعيار الدّيون الماليّة للدّولة التي تمثّل التزامات تعاقدية لتسليم نقد أو أصل آخر في تاريخ مستقبليّ. ويطبّق خصوصا على وسائل التمويل المستعملة من طرف الدّولة في إطار تدخّلاتها.

3. تنتج الدّيون الماليّة عن قرار لتمويل الدّولة أو عن قرار لتحمّل ديون ماليّة للغير وذلك بناءً على تراخيص قانونيّة. وتشمل الدّيون الماليّة الدّيون الماليّة الداخليّة والدّيون الماليّة الخارجيّة وتكون قابلة للتداول أو غير قابلة للتداول.

4. تدخل ضمن مجال تطبيق هذا المعيار القروض التالية، سواءً كانت مدوّنة بالدينار أو بالعملة الأجنبية:

(أ) القروض التي تمّ إصدارها في شكل سندات قابلة للتداول أو غير قابلة للتداول (القروض الرّقاعية ورقاع الخزينة)،

(ب) القروض المبرمة مع الدّول والمؤسسات المالية والهياكل الوطنية والدولية،

(ت) القروض الناتجة عن الدّيون الماليّة التي تمّ تحمّلها من قبل الدّولة.

5. يقدّم هذا المعيار أيضا المعالجة المحاسبيّة للأدوات الماليّة الآجلة وعمليّات التغطية المتعلقة بها.

6. ينبغي تطبيق هذا المعيار على جميع الدّيون المالية الناتجة عن القروض التي تم إبرامها أو إصدارها أو تحملها باستثناء:

(أ) الدّيون الماليّة الناتجة عن العقود الرّامية لتوفير مرفق عموميّ، موضوع معيار حسابات الدّولة المعالج للعقود الرامية لتوفير مرفق عموميّ،

(ب) القروض الناتجة عن إصدار الصّكوك الإسلاميّة، موضوع معيار حسابات الدولة المعالج للصكوك الإسلامية،

(ت) عناصر الخصوم لخزينة الدّولة، موضوع معيار حسابات الدّولة المعالج لعناصر الخزينة.

المفاهيم

7. للمصطلحات الآتي ذكرها في هذا المعيار الدّلالات التّالية :

الخصوم هي التزامات قائمة لخروج موارد ناتجة عن حدث سابق.

الدّيون الماليّة الدّاخلية هي مجموعة التزامات الدّولة المبرمة مع الفاعلين الاقتصاديين المقيمين. وتكون مدوّنة بالدينار أو بعملة أجنبية.

الدّيون الماليّة الخارجيّة هي مجموعة التزامات الدّولة المبرمة مع الفاعلين الاقتصاديين غير المقيمين. وتكون مدوّنة بالدينار أو بعملة أجنبية.

الديون الماليّة المتحمّلة هي الدّيون المبرمة أوليًا من قبل هياكل أخرى والتي تحلّ الدولة محلّها سيّما لعدم قدرتها على السّداد.

الإعفاء من الدّيون هو تخلّي المقرض عن حقّه في استخلاص الدّين المستحق على الدّولة مفضيا بذلك إلى إلغائه بصفة فعلية.

السّندات القابلة للتداول هي سندات غير مادية يتمّ تداولها في الأسواق الماليّة.

رقاع الخزينة هي سندات دين تصدرها الدّولة عن طريق الدّعوة للمنافسة وتكون قابلة للتداول أو غير قابلة للتداول، قصيرة المدى أو متوسطة المدى أو طويلة المدى وذات فوائد محتسبة مسبقا أو محتسبة لاحقا. تتخذ رقاع الخزينة خاصّة شكل:

(أ) رقاع الخزينة القابلة للتنظير،

(ب) رقاع الخزينة قصيرة المدى،

(ت) رقاع الخزينة ذات القصاصة صفر.

تتمثل **تقنية التنظير** في إلحاق إصدارات جديدة لرقاع خزينة بإصدارات سابقة بهدف تقليص عدد القروض وزيادة سيولتها.

التكاليف المرتبطة مباشرة بإصدار القروض أو الحصول عليها هي التكاليف التي تدفع لفائدة المقرضين أو المكتتبين أو الوسطاء مقابل الخدمات المسداة لتركيز القرض. وتشمل أساسا الأتعاب والعمولات المدفوعة للمستشارين والوسطاء والمحكمين والمبالغ المخصومة من قبل الوكالات التنظيميّة وأسواق الأوراق الماليّة.

المنح والتنزيلات المرتبطة بالإصدار هي الفوارق المسجّلة بتاريخ الإصدار بين سعر الإصدار والقيمة الاسمية للسندات المصدرة حسب تقنية التنظير.

منحة التسديد هي الفارق بين سعر التسديد والقيمة الاسميّة للسندات.

العملة الأجنبية هي عملة مختلفة عن عملة تقديم القوائم الماليّة للدّولة.

سعر الصّرف هو السعر الذي يقع به تبادل عملتين فيما بينهما.

سعر اليوم هو سعر الصّرف للتسليم الفوري.

سعر الختم هو سعر اليوم في تاريخ الختم.

فارق الصّرف هو الفارق المتأتي من تحويل عدد معيّن من وحدات عملة ما إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.

إلغاء الإقرار هو الحذف من الموازنة لدين مالي وقع الإقرار به سابقا.

تتمثّل **عملية التغطية** في ربط العنصر الذي وقع تغطيته بأداة التغطية بهدف تقليص مخاطر التأثير السّلبي للوضعية المغطاة على رصيد الفترة أو على التدفقات المستقبلية للدّولة. وتتعلّق الوضعية المغطاة بمخاطر السّوق (نسبة، سعر صرف، مواد أوليّة) التي يمكن تغطيتها كليًا أو جزئيًا.

أداة التغطية هي أداة أو جزء من أداة مالية آجلة باتة أو اختيارية أو تركيبة من الأدوات الآجلة الباتة أو الاختيارية أيًا كان العنصر الذي يستند إليه. تكيّف الأصول والخصوم المالية الأخرى كأدوات تغطية عندما تنتظر الدولة أن يعوّض تعرّض هذه الأصول والخصوم الماليّة للخطر المغطى، تعرّض العنصر المغطّى.

الأداة الماليّة الآجلة هي عقد يلتزم بمقتضاه أحد الطرفين تجاه الآخر بتسليم العنصر الذي تستند إليه الأداة أو التوصّل به في أجل محدّد أو إلى غاية أجل محدّد. وتشمل الأدوات الماليّة الآجلة أساسا عقود الخيارات والعقود الآجلة الباتّة وعقود المعاوضة واتفاقيّات النسب المستقبليّة وغيرها من العقود الآجلة المتعلقة بأدوات ماليّة ومواد أوليّة وعملات أجنبيّة ونسب فائدة طبقا للتشريع الجاري به العمل.

تتّخذ المصطلحات المعرّفة بالإطار المرجعي للمعلومة الماليّة لذوات القطاع العمومي وبمعايير حسابات الدّولة الأخرى نفس المعنى الذي وردت به في هذا المعيار.

قواعد الإقرار

8. يستجيب التقييد المحاسبي لدين مالي للشروط العامّة للإقرار بالخصوم. ويتمّ بالتالي، تقييد دين مالي بحسابات الدّولة عندما:

(أ) يكون ناتجا عن ترخيص قانوني،

(ب) ومن المحتمل أن يترتب عن الإيفاء بالالتزام المتأتي عنه خروج موارد للدّولة،

(ت) ومن الممكن تقييم مبلغ تسديده بصفة أمينة.

9. يتمّ تقييد دين مالي ضمن موازنة الفترة المحاسبيّة التي تمّ خلالها إصدار القرض المتعلّق به أو إبرامه أو تحمّله وقبض الأموال أو تحمّلها عن الغير.

10. يتمّ تقييد الدّيون المتعلقة بالقروض التي يقوم المقرض بموجبها بخلاص المزوّد دون تحويل الأموال لفائدة الدّولة، خلال الفترة المحاسبيّة التي تمّ أثناءها تنفيذ طلبات السّحب.

قواعد التقييم

الدّيون المالية بالدينار

التقييم الأولي

11. عند التقييد الأوّلي، تقيّم الديون المالية بقيمة تسديدها التي تتوافق عموما مع قيمتها الاسميّة.

معالجة المنح والتنزيلات المرتبطة بالإصدار لسندات مصدرة حسب تقنية التنظير

12. تمثّل المنح والتنزيلات المسجلة يوم الإصدار تكملة أو تخفيضا في القيمة الاسميّة للقروض المصدرة خاصّة بالنسبة لرقاع الخزينة القابلة للتنظير. وتكتسي، على التوالي، طبيعة إيرادات مسجّلة مسبقا أو أعباء مسجّلة مسبقا ويتمّ تقييدها ضمن الخصوم أو الأصول. ويتعيّن استهلاكها وتوزيعها على مدّة القرض المتعلّق بها ضمن رصيد الفترة وذلك حسب الطريقة التحيينيّة.

معالجة منح التسديد

13. تتضمّن قيمة تسديد القروض التي تم إصدارها منحة التسديد. وتكتسي طبيعة عبء مسجّل مسبقا ويتعيّن تقييدها أوليّا ضمن الأصول وتمديدها على مدّة القرض المتعلّق بها ضمن رصيد الفترة وذلك حسب الطريقة التحيينيّة.

معالجة الفوائد المحتسبة مسبقا عند الإصدار

14. عندما يتمّ إصدار قرض بنسبة فائدة محتسبة مسبقا، يمثل الفارق بين سعر الإصدار والقيمة الاسميّة للسندات المصدرة عبء ماليّا يتعيّن تقييده أوليّا ضمن رصيد الفترة.

معالجة الفوائد المطلوبة عند الإصدار

15. عندما تتمّ عملية الإصدار بتاريخ مغاير لتاريخ انفصال القسيمة (سيّما بالنسبة لرقاع الخزينة القابلة للتنظير)، يتمّ دفع قسيمة مطلوبة من قبل المكتتب تتمثل في الفوائد المطلوبة بين تاريخ انفصال القسيمة السنوي وتاريخ الدّفع. لا تعتبر الفائدة المطلوبة عبء بالنسبة للدّولة ولكن تسبقة يسندها المكتتب تسجّل ضمن الخصوم وتسترجع عند دفع القسيمة الموالية.

عمليات إعادة الشراء أو تبادل القروض التي تمّ إصدارها في شكل سندات قابلة للتداول

16. عند إعادة شراء سند، يتم التقييد ضمن الأعباء الماليّة أو الإيرادات الماليّة للفارق بين قيمة إعادة الشراء وقيمة التسديد بما في ذلك الجزء الذي لم يقع تمديده من المنح أو التنزيلات ومنح التسديد والفوائد المحتسبة مسبقا.

17. تتمثل عمليّة التبادل في عمليتين متزامنتين للإصدار والحصول على عدد معيّن من سندات خطوط مختلفة دون أن تنتج تدفقات نقديّة. ينتج عن التبادل تقييد عمليّة إعادة شراء وعمليّة إصدار.

معالجة التكاليف المرتبطة بإصدار القروض أو الحصول عليها

18. تكتسي التكاليف المرتبطة مباشرة بإصدار القروض أو الحصول عليها طبيعة أعباء مسجلة مسبقا وتقيّد أوليّا ضمن أصول الموازنة. ويتمّ تمديدها على مدّة القرض المتعلّقة به ضمن رصيد الفترة وذلك حسب الطريقة التحيينيّة.

19. يتمّ تقييد التّكاليف غير المرتبطة مباشرة بإصدار القروض أو الحصول عليها على غرار عمولات التعهد ومصاريف التصرّف الاعتياديّة (الطباعة، الإتاوات المدفوعة للوسطاء والمتعلقة بإصدارات مختلفة...) ضمن أعباء الفترة المحاسبيّة التي تمّ خلالها تحمّل هذه التكاليف.

التقييم اللاّحق

20. عند تاريخ الختم، تقيّد الفوائد المطلوبة التي لم يحلّ أجلها والمتعلقة بالقروض التي تمّ إصدارها أو إبرامها أو تحمّلها ضمن رصيد الفترة.

21. يقيّد جزء الفوائد المحتسبة مسبقا والراجع إلى فترات محاسبيّة لاحقة كأعباء مسجّلة مسبقا ضمن أصول الموازنة بطريقة تمكن من التوزيع، على الفترات المحاسبيّة الموالية، لحصص الفوائد المتعلّقة بها.

الدّيون الماليّة بالعملة الأجنبيّة

التقييم الأولي

22. عند التقييد الأوّلي، تقيّم الدّيون الماليّة بالعملة الأجنبية بقيمة تسديدها بالعملة الأجنبية محوّلة بسعر اليوم بين الدينار والعملة الأجنبية.

23. يتعيّن تحويل المنح والتنزيلات ومنح التسديد المتعلقة بالقروض التي تمّ إصدارها في شكل سندات وكذلك التكاليف المرتبطة مباشرة بإصدار القروض أو الحصول عليها إلى الدينار من خلال تطبيق سعر اليوم بين الدينار والعملة الأجنبية وتقييدها بالموازنة كإيرادات مسجّلة مسبقا أو أعباء مسجّلة مسبقا.

24. تقيّد التكاليف غير المرتبطة مباشرة بإصدار القروض بالعملة الأجنبية أو الحصول عليها ضمن أعباء الفترة المحاسبيّة التي تمّ خلالها تحمّل هذه التكاليف وذلك بتطبيق سعر اليوم بتاريخ العمليّة.

25. يمكن لأسباب عمليّة استعمال سعر تقريبي لسعر اليوم بتاريخ التقييد المحاسبيّ على غرار معدّل سعر الصّرف.

التقييم اللاحق

26. عند تاريخ الختم، تقيّم الدّيون الماليّة بسعر الختم أو بسعر تقريبي لسعر الختم.

27. يتعيّن تقييد فوارق الصّرف الناتجة عن تحويل القروض بالعملة الأجنبية سواءً عند تاريخ الختم أو عند تاريخ التسديد ضمن رصيد الفترة.

28. يتعيّن تمديد المنح والتنزيلات ومنح التسديد وكذلك التكاليف المرتبطة مباشرة بإصدار القروض أو الحصول عليها والمسجّلة أوليّا ضمن الأصول والخصوم، على مدّة القروض المتعلقة بها برصيد الفترة.

29. عند تاريخ الختم، يتمّ تقييم أعباء الفوائد المطلوبة بالعملة الأجنبية بسعر الختم أو بسعر صرف تقريبي لسعر الختم ويتمّ تقييدها برصيد الفترة. عند حلول أجل السّداد، تقيّد الفوائد برصيد الفترة بسعر اليوم في تاريخ الدّفع.

تحمّل الدّيون الماليّة من طرف الدّولة

30. تسجّل الدّيون الماليّة التي تمّ تحمّلها من طرف الدّولة ضمن الخصوم بقيمة تسديدها تضاف إليها عند الاقتضاء العناصر المكمّلة للقرض (الفوائد المطلوبة بتاريخ التحمّل، الفوائد غير المدفوعة التي حلّ أجلها...). وبالنظر إلى قرار الدّولة، يسجّل مقابل ذلك:

(أ) مستحقّات في حال قرّرت الدّولة الرّجوع على المدين الأصلي، طبقا لمعيار حسابات الدّولة المتعلق بالمستحقات، أو

(ب) أصل ثابت مالي يمثّل مساهمة الدّولة في رأس مال الذات المدينة الأصليّة، طبقا لمعيار حسابات الدّولة المتعلق بالأصول الماليّة، أو

(ت) عبء، طبقا لمعيار حسابات الدّولة المتعلّق بالأعباء.

إعادة ترتيب الدّيون الماليّة غير الجارية

31. يتعيّن إعادة ترتيب الدّيون الماليّة غير الجارية التي تسدّد خلال الاثني عشر شهرا اللاحقة لتاريخ الختم كديون ماليّة جارية طبقا لمعيار حسابات الدّولة المتعلق بتقديم القوائم الماليّة.

إلغاء الإقرار

32. يتعين إلغاء الإقرار بدين مالي (أو جزء من دين مالي) فقط عند انتفاء الالتزام بتسليم نقد أو أي أصل آخر، سيّما في الحالات التالية:

(أ) تسديد كامل الدّين بحلول الأجل،

(ب) تسديد الدّين بصفة مسبقة،

(ت) الإعفاء من الدّين من قبل المقرض.

33. في حالة تسديد الدّين بصفة مسبقة، يتمّ إدراج الفارق بين قيمة التسديد والمقابل المدفوع لإعادة شراء الدّين برصيد الفترة.

34. في حالة الإعفاء من الدّين أو جزء من الدّين وفي صورة عدم وجود أي مقابل لانتفائه كاملا أو جزئيّا، يتمّ تقييد إيراد ضمن رصيد الفترة في حدود قيمة تسديد الدّين أو الجزء من الدّين الذي انتفى.

35. بالنسبة للإعفاءات المشروطة من الدّيون، يمكن للمقرض أن يفرض توظيف مبلغ الدّفوعات السّنوية لتغطية عبء أو إنجاز مشروع. وتكون هذه الدّفوعات موضوع إعادة ترتيب ضمن الخصوم.

36. يسجّل تبادل القروض التي تتضمن بنودا مختلفة جوهريّا كانتفاء الدّين الأصليّ وتقييد دين جديد. كما يتمّ تسجيل القروض أو أجزاء القروض التي طرأ على بنودها تعديل جوهري كانتفاء الدّين الأصلي وتقييد دين جديد.

37. تدرج ضمن رصيد الفترة المنح والتنزيلات المرتبطة بالإصدار ومنح التسديد والفوائد المحتسبة مسبقا وكذلك التكاليف المرتبطة مباشرة بإصدار القروض أو الحصول عليها والمتعلقة بجزء الدّين الذي انتفى والتي لم يقع تمديدها بعد.

الأدوات الماليّة الآجلة

الأدوات الماليّة الآجلة للتغطية

38. تتعيّن معالجة أداة التغطية بطريقة متناظرة مع العنصر الذي وقعت تغطيته فيما يتعلق بالإقرار ضمن رصيد الفترة.

39. يتمّ الإقرار بالإيرادات والأعباء المتعلقة بأدوات التغطية سواءً المحتملة أو المحقّقة برصيد الفترة بطريقة متناظرة مع طريقة تقييد الإيرادات والأعباء الخاصّة بالعنصر الذي تمّت تغطيته.

40. لا يتمّ الإقرار بالمبالغ النظرية للعقود ضمن الموازنة ويتعيّن أن تكون موضوع معلومة ضمن الإيضاحات.

إيداعات الضمان وطلبات الهوامش

41. تقيّد إيداعات الضمان المدفوعة ضمن الموازنة.

42. تقيّد ضمن الموازنة طلبات الهوامش المقبوضة أو المدفوعة المرتبطة بعقود متعلقة بعمليّات تغطية. عند حلول الأجل أو عند تصفية الأدوات الماليّة الخاصّة بالعقود الآجلة الباتّة، يتعيّن إدراج الخسائر أو الأرباح الموافقة لمجموع طلبات الهوامش المقبوضة أو المدفوعة برصيد الفترة وذلك على امتداد الفترة المتبقية للعنصر الذي تمّت تغطيته بطريقة متناظرة مع طريقة تقييد الإيرادات والأعباء الخاصّة به.

43. عند تاريخ الختم، يتمّ تقييد تغيّرات قيمة العقود المتعلقة بالأدوات الماليّة الآجلة المتداولة على الأسواق في غياب طلبات الهوامش، ضمن الموازنة. عند حلول الأجل أو عند تصفية العقود، يتمّ إدراج الخسائر والأرباح الموافقة لمجموع تغيّرات قيمة العقود برصيد الفترة وذلك على امتداد الفترة المتبقية للعنصر الذي وقعت تغطيته بطريقة متناظرة مع طريقة تقييد الإيرادات والأعباء الخاصّة به.

الفوارق المكمّلة والتعويضات

44. عند إبرام عقود تبادل، تقيّد أوليًا الفوارق المكمّلة المدفوعة أو المقبوضة على التوالي، ضمن الأصول أو الخصوم وتمدد لاحقا برصيد الفترة على مدّة العقد.

45. تعتبر التعويضات المدفوعة أو المقبوضة والمتعلقة بفسخ أو إحالة أداة ماليّة، أعباءً ماليّة أو إيرادات ماليّة ويمكن تمديدها في حالة تعويض العقد الأصلي بعقد آخر أو أداة مماثلة.

الخيارات المشتراة

46. تقيّد المنح المدفوعة لشراء خيار ضمن الأصول. عند تاريخ الختم، يتمّ تسجيل تغيّرات قيمة المنح الموافقة للأرباح أو الخسائر المرتقبة على عقود التغطية، بالوضعيّة الصّافية. عند إعادة بيع أو تفعيل أو انقضاء أجل عقد الخيار، يتمّ إدراج قيمة المنحة المعدّلة ضمن رصيد الفترة على امتداد الفترة المتبقية للعنصر المغطى بطريقة متناظرة مع طريقة تقييد الإيرادات والأعباء الخاصّة بهذا العنصر.

الأدوات الماليّة الآجلة المتعلّقة بعناصر غير نقديّة

47. يمكن أن تكون العقود الآجلة المتعلقة بعناصر غير نقديّة موضوع عمليّة تغطية وبالتالي تدخل ضمن مجال تطبيق هذا المعيار. وتعتبر العقود التي لا تستجيب لمفهوم عمليّة تغطية أعباءً وتقيّد طبقا لمعيار حسابات الدّولة المتعلّق بالأعباء.

الأدوات الماليّة الآجلة التي لا تندرج في إطار علاقة تغطية

48. في حالة عدم إثبات وجود علاقة تغطية، لا يتمّ تقييد تغيّرات قيمة الأدوات الماليّة الآجلة بالموازنة. وعندما تبرز العملية خسارة محتملة، يتمّ تقييد مدّخرات بعنوانها في حدود هذه الخسارة.

إيقاف التغطية

49. تختلف المعالجة المحاسبية لإيقاف التغطية حسب الحالات التالية:

(أ) عند تصفية أداة التغطية أو بحلول أجلها في حين أن العنصر المغطّى مازال قائما، يتواصل تطبيق محاسبة التغطية على النتائج المحقّقة على أداة التغطية تطبيقا لمبدأ التناظر. فمثلا، عند فسخ أداة ماليّة آجلة متعلّقة بعمليّة تغطية قبل حلول أجلها، وفي صورة دفع الدّولة أو قبضها لغرامة، يتمّ تقييدها برصيد الفترة بصفة متزامنة مع تأثير الخطر المغطّى على رصيد الفترة.

(ب) عندما لا تكيّف الأداة الماليّة كأداة تغطية أو عند إنهاء علاقة التغطية في حين أن العنصر المغطّى مازال قائما، يتواصل تطبيق محاسبة التغطية على النتائج المحتملة والمتراكمة لأداة التغطية إلى تاريخ إيقاف التغطية. وتقيّد هذه النتائج المحتملة بالموازنة.

(ت) في صورة الإبقاء على الأداة، تقيّد التغيّرات اللاّحقة لقيمتها بنفس طريقة تقييد التغيّرات اللاّحقة لقيمة الأدوات التي لا تندرج في إطار علاقة تغطية.

(ث) عند انتفاء العنصر المغطى وعند الإبقاء على أداة التغطية، يتمّ اعتبار هذه الأخيرة كأداة لا تندرج في إطار علاقة تغطية.

المعلومات المطلوبة

50. يتعيّن أن تتضمّن الإيضاحات المعلومات التالية:

الدّيون الماليّة

(أ) جدول يبرز تطوّر الدّيون الماليّة وطبيعة السّندات والمدّة المتبقية للقروض (أقل من سنة، بين سنة وثلاث سنوات وأكثر من ثلاث سنوات) ونسب الفائدة (ثابتة أو متغيرة) والمقرضين والعملة (الدينار التونسي أو عملة أجنبية) وطرق تسديد أصل الدين،

(ب) جدول يبيّن قيمة المنح والتنزيلات عند الإصدار ومنح التسديد والفوائد المحتسبة مسبقا عند الإصدار بتاريخ الختم بالإضافة إلى تغيّراتها حسب أصناف السندات،

(ت) قيمة السّوق للسّندات القابلة للتداول بتاريخ الختم،

(ث) مبلغ فوارق الصّرف المحتملة والمحقّقة المدرجة برصيد الفترة،

(ج) القروض التي تمّ إصدارها أو إبرامها والتي لم يتمّ تحصيلها بتاريخ الختم،

(ح) مبلغ الدّيون المتحمّلة والذّوات المعنية،

(خ) مبلغ عمولات التعهد مفصّلة حسب أصناف القروض، بالإضافة إلى مبالغ التكاليف الأخرى غير المرتبطة مباشرة بعمليّات إصدار القروض أو الحصول عليها،

(د) التعديلات الجوهرية التي أثّرت على بنود القروض،

(ذ) ومبلغ وطبيعة القروض المعاد شراؤها وكذلك القروض التي أُعفيت منها الدّولة.

الأدوات الماليّة الآجلة

(أ) المبالغ النظرية للأدوات الماليّة الآجلة وطبيعة الأسواق (منظمّة أو بالاتّفاق)،

(ب) طبيعة المخاطر التي تمّت تغطيتها (نسبة الفائدة، سعر الصّرف...) وأدوات التغطية المستعملة،

(ت) الأرباح والخسائر على أدوات التغطية والدّيون المغطّاة،

(ث) مبلغ منح الخيارات،

(ج) وقيمة السّوق للأدوات الماليّة الآجلة بتاريخ الختم.

تاريخ الدّخول حيّز التطبيق

51. يطبّق هذا المعيار على القوائم الماليّة المتعلّقة بالفترات المحاسبيّة المفتوحة ابتداء من غرّة جانفي 2022.

قرار من وزير الماليّة مؤرّخ في 12 سبتمبر 2019 يتعلّق بالمصادقة على معيار حسابات الدولة الخاصّ بالأعباء.

إنّ وزير الماليّة،

بعد الاطّلاع على الدستور،

وعلى القانون الأساسي عدد 15 لسنة 2019 المؤرّخ في 13 فيفري 2019 المتعلّق بالقانون الأساسي للميزانيّة،

وعلى مجلة المحاسبة العموميّة الصادرة بمقتضى القانون عدد 81 لسنة 1973 المؤرّخ في 31 ديسمبر 1973 وعلى جميع النصوص التي نقّحتها أو تمّمتها وخاصّة الفصل 87 من القانون عدد 54 لسنة 2013 المؤرّخ في 30 ديسمبر 2013 المتعلّق بقانون الماليّة لسنة 2014،

وعلى الأمر الحكومي عدد 222 لسنة 2015 المؤرّخ في 21 ماي 2015 المتعلّق بضبط تركيبة وطرق تسيير المجلس الوطني لمعايير الحسابات العموميّة كما تمّ تنقيحه بمقتضى الأمر الحكومي عدد 283 لسنة 2016 المؤرّخ في أول مارس 2016،

وعلى الأمر الرئاسي عدد 107 لسنة 2016 المؤرّخ في 27 أوت 2016 المتعلّق بتسمية رئيس الحكومة وأعضائها،

وعلى الأمر الرئاسي عدد 124 لسنة 2017 المؤرّخ في 12 سبتمبر 2017 المتعلّق بتسمية أعضاء بالحكومة،

وعلى الأمر الرئاسي عدد 125 لسنة 2018 المؤرخ في 14 نوفمبر 2018 المتعلق بتسمية أعضاء بالحكومة،

وعلى الأمر الحكومي عدد 769 لسنة 2019 المؤرخ في 23 أوت 2019 المتعلّق بتفويض سلطات رئيس الحكومة إلى السيّد كمال مرجان وزير الوظيفة العموميّة وتحديث الإدارة والسياسات العموميّة،

وعلى رأي المجلس الوطني لمعايير الحسابات العموميّة.

قرّر ما يلي:

الفصل الأول ـ تمّت المصادقة على معيار حسابات الدولة المتعلّق بالأعباء والملحق بهذا القرار.

الفصل 2 ـ ينشر هذا القرار بالرائد الرسمي للجمهورية التونسية.

تونس في 12 سبتمبر 2019.

وزير المالية

اطلع عليه

محمد رضا شلغوم

عن رئيس الحكومة وبتفويض منه

وزير الوظيفة العمومية وتحديث الإدارة والسياسات العمومية

كمال مرجان

معيار حسابات الدّولة م ح د 05: الأعباء

الهدف

1. يهدف هذا المعيار إلى التعريف بمختلف أصناف أعباء الدّولة وضبط قواعد الإقرار بها وفقا لمبادئ المحاسبة الاستحقاقية وقواعد تقديمها ضمن القوائم المالية الفرديّة. كما يتناول المعيار المعلومات المطلوبة في شأنها ضمن الإيضاحات.

مجال التطبيق

2. يطبّق هذا المعيار على أعباء الدّولة المدرجة ضمن القوائم الماليّة الفرديّة. نظرا للصبغة الخصوصيّة لبعض الأعباء على غرار مخصّصات الاستهلاكات والمدّخرات وانخفاضات القيمة، وبالرّغم من انتمائها إلى مجال تطبيق هذا المعيار، إلاّ أنّ قواعد الإقرار بها وتقييمها تتمّ معالجتها ضمن معايير أخرى لحسابات الدولة.

المفاهيم

3. للمصطلحات الآتي ذكرها في هذا المعيار الدّلالات التّالية:

العبء هو انخفاض في الأصول، ناتج عن انخفاض في المنافع الاقتصاديّة المستقبليّة أو في الخدمة المرتقبة، أو ارتفاع في الخصوم، حاصل خلال الفترة المحاسبيّة، ما عدا الانخفاض في الوضعيّة الصّافية.