

02 - غير أن بعض الأعباء يمكن أن لا تكون قابلة للأدراج كليا في النتيجة وحدها للسنة المحاسبية التي تم تخصيص هذه الأعباء خلالها بسبب طابعها العام وأثرها الهام الذي يمكن أن يكون لها في نتائج السنوات المحاسبية الموالية.

وفي هذه الحالة يجدر ترسيمها بأصول الموازنة كأعباء مؤجلة وتخصيصها بنتيجة السنة المحاسبية التي تم التعمد بها خلالها وبالسنوات المحاسبية اللاحقة.

03 - يهدف هذا المعيار إلى ضبط مقاييس تشخيص الأعباء التي يمكن تأجيلها وضبط طريقة إقرارها واستيعابها وعرضها وكذلك المعلومات المطلوبة في خصوصها.

مجال التطبيق

04 - يطبق المعيار الحالي على الأعباء التي يمكن تدوينها في الأصول باعتبارها مصاريف أولية أو باعتبارها أعباء للتوزيع كما تطبق أيضا على مصاريف الإصدار ومنح تسديد القروض.

ولا يطبق المعيار على العناصر التي ينبغي تدوينها في الأصول بحكم أنها تستجيب لتعريف الأصول الثابتة والمخزونات أو الأعباء المسجلة مسبقا.

مفاهيم

05 - للمصطلحات الآتي ذكرها في هذا المعيار الدلالات التالية :

- **المصاريف الأولية** هي المصاريف التي تتصل بعمليات تشتت لوجود المؤسسة أو لشموها والتي تخصص عند تكوين المؤسسة أو في فترة لاحقة في إطار التوسعة أو فتح منشأة جديدة أو تحويل في رأس مالها.

- **الأعباء للتوزيع** هي الأعباء المخصصة خلال السنة المحاسبية في إطار عمليات خاصة لها مردودية إجمالية واضحة وينتظر تحقيقها خلال السنوات المحاسبية اللاحقة.

- **المؤسسة في مرحلة الإنشاء** تعتبر المؤسسة في مرحلة إنشاء عندما يستوفى شرط من الشرطين التاليين :

أ- لم تبدأ العمليات الأساسية المخططة للاستغلال

ب- بدأت العمليات الأساسية المخططة للاستغلال ولكنها لم تحقق بعد مداخيل هامة قارة.

فترة ما قبل الاستغلال هي الفترة التي تفصل بين الإنشاء الفعلي للمؤسسة واللحظة التي تصبح فيها جاهزة للاستغلال التجاري.

الشروع في الاستغلال التجاري للمؤسسة يحدد في اللحظة التي تكون فيها المؤسسة قادرة بصفة آلية على توفير منتج أو إمداد خدمة منتظرة.

مصاريف إصدار القروض هي العمولات التي تمنح للأعوان والمؤسسات المالية وكذلك مصاريف الاشهار وطبع عناوين استوجيبها إصدار القروض.

مخحة تسديد القروض توافق الفرق بين قيمة الإصدار وقيمة تسديد القروض.

المصاريف الأولية المخصصة في مرحلة الإنشاء

06 - تركز المؤسسة التي تكون في طور الإنشاء جل جهودها لأنشطة مثل التخطيط المالي وتكوين رأس المال وتوضيح مصادر التمويل وتحقيق الاستثمارات وانتداب الأعوان وتكوينهم والدراسة الاستقصائية التجارية والاشهار وانطلاق عملية الانتاج.

07 - تعدّ المصاريف الأولية التي تخصصها مؤسسة في مرحلة الإنشاء بصفة عامة هامة وغير قابلة للتكرار ولا تتعلق بعمليات إنتاج معينة. ويتم الحصول على المداخيل الموافقة لها خلال عدة سنوات محاسبية وليس فقط خلال السنة المحاسبية التي وقع فيها تخصيصها.

08 - يمكن أن تسجل المصاريف الأولية لمؤسسة في مرحلة الإنشاء في أصول الموازنة باعتبارها أعباء مؤجلة مادامت ضرورية للشروع في عملية الاستغلال ومادام من المحتمل أن تسمح الأنشطة اللاحقة باسترداد المبالغ المخصصة.

09 - تعالج مصاريف ما قبل الاستغلال على أنها مصاريف أولية مادامت مخصصة خلال فترة ما قبل الاستغلال ومادامت ضرورية للشروع في عملية الاستغلال.

معيار المحاسبة المتعلق

بالأعباء المؤجلة (م م 10)

الهدف

01 - حسب القاعدة العامة تنسب الأعباء التي تخصصها مؤسسة خلال سنة محاسبية في مجموعها إلى السنة المحاسبية نفسها لأنها ترتبط عموما بمداخيل هذه السنة المحاسبية ذاتها طبقا لإتفاق ارتباط الأعباء باليرادات.

19 - يمكن تقييد بعض اعباء المؤسسة وبالخصوص اعباء التكوين ودراسة التنظيم وابعاء تحويل المنشأة والإشهار في الأعباء المؤجلة إذا استوفت الشروط التالية :

- تتعلق الأعباء بعمليات مخصوصة محددة

- يمكن إثبات مردوديتها الجمالية وأثرها في السنوات المحاسبية القادمة.

استيعاب الأعباء المؤجلة

مصاريف أولية

20 - عندما يقع تقييد المصاريف الأولية في أصول الموازنة باعتبارها اعباء مؤجلة ينبغي أن يتم استيعابها في أسرع وقت ممكن وفي كل الحالات طيلة مدة اقصاها ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ بداية الاستغلال.

21 - تحدد طريقة استيعاب المصاريف الأولية والتاريخ الذي تبدأ منه فترة الاستيعاب وفق طبيعة المصاريف المخصصة والفترة الفعلية لبداية الاستغلال. وعادة ما يتم إتباع طريقة تساوي الأقساط.

22 - ينبغي في العادة الشروع في تطبيق استيعاب المصاريف الأولية عند إنطلاق الاستغلال التجاري كما تم تحديده في الفقرات من 9 إلى 12 بصسفة فعلية . ومادامت بعض المصاريف الأولية غير مرتبطة ارتباطاً مباشراً بالشروع في الاستغلال مثل مصاريف الترفيع في رأس المال فإن مفعول فترة الاستيعاب يبدأ في السنة المحاسبية التي تم فيها تخصيص هذه المصاريف.

23 - وبصفة عامة ينبغي أن لا يمتنع عن تقييد استيعاب المصاريف الأولية بتعلة أن المؤسسة لم تدخل بعد حين الاستغلال التجاري.

كما أنه لا ينبغي أيضاً تأجيل استيعاب المصاريف الأولية بتعلة نقص المربيع أو انعدامها. كما أنه من غير المناسب الإبقاء إلى ما لا نهاية له في أصول الموازنة على قيم ليست في جوهرها عناصر من الأصول.

وتعتبر المدة القصوى للاستيعاب وهي 5 سنوات ابتداء من السنة المحاسبية التي وقع فيها التخصيص، إعاقة إذ يمكن أن تحمل المؤسسة على تسجيل استيعاب المصاريف الأولية حتى في حالة عدم الشروع بعد الاستغلال التجاري الفعلي.

اعباء للتوزيع

24 - ينبغي أن تستوعب الأعباء للتوزيع المقيدة في أصول الموازنة باعتبارها اعباء مؤجلة وفق طريقة وعلى فترة تمكن ربط الأعباء بالبرادات ربطاً جيداً. غير أن هذه المدة لا يمكن أن تتجاوز الثلاث سنوات ابتداء من السنة المحاسبية التي تم فيها تقيدها.

25 - ويفترض تقييد الأعباء للتوزيع في أصول الموازنة إقامة الدليل على أن لها أثراً طيباً في نتائج السنوات المحاسبية اللاحقة طبقاً للفقرة 19.

لذلك فإنه من المناسب أن تكون فترة وطريقة استيعابها محددة وفق الرسم البياني والفترة التي تتوقع المؤسسة تحقيق المنافع التي تنتج عن هذه الأعباء.

26 - في العادة يكون استيعاب الأعباء للتوزيع حسب طريقة الاستهلاك المتقلب مناسباً. وإذا لم يتسن ذلك فإنه ينبغي تطبيق طريقة الإستهلاك القار. ومهما كانت الأسباب فإنه ينبغي إبراز مخطط استيعاب الأعباء للتوزيع في الدراسة التي بررت تقييد هذه الأعباء المؤجلة في الأصول. ومن الإحتمال الضعيف جداً أن تفوق فترة تحقيق المنافع ثلاث سنوات.

27 - ينبغي الشروع في استيعاب الأعباء للتوزيع ابتداء من اللحظة التي تتوقع فيها المؤسسة تحقيق منافع عن طريق الأعباء المؤجلة.

مصاريف إصدار القروض ومنح تسديدها

28 - يقع استهلاك مصاريف الإصدار ومنح تسديد القروض بصفة آلية طيلة مدة الدين وبنسبة الفوائد المتراكمة.

29 - تُحسَل مصاريف الإصدار ومنح تسديد القروض في الأساس اعباء مالية. وينبغي أن يمكن استهلاكها من أن تنسب حصة الأعباء المالية إلى السنة المحاسبية التي تمها. ويعتبر تسجيل الاستهلاكات حسب نسبة الفوائد المتراكمة الطريقة المناسبة مادامت تؤدي إلى أن ينسب إلى كل سنة محاسبية عبء مالي موافق لجزء القرض الذي لم يقع تسديده.

10 - لتحديد اللحظة التي تكون فيها المؤسسة جاهزة للشروع في عملية الاستغلال التجاري يجدر الأخذ بعين الاعتبار قطاع النشاط والظروف التي ينبغي أن يتم فيها الاستغلال. ويجب على ادارة المؤسسة أن تقوم بهذا التحديد مع الأخذ بعين الاعتبار بعض العوامل مثل مستويات النشاط أو انقضاء فترة معقولة.

11 - يمكن أن تكون المؤسسة جاهزة للشروع في عملية الاستغلال التجاري إما قبل الفترة التي يتم فيها إستكمال كل الأصول الثابتة تقريباً لتصبح جاهزة للإنتاج وإما بعدها. فمثلاً يمكن أن تباع المؤسسة سلماً مصنوعة خارجها قبل انهاء عمليات تركيب الأجهزة كذلك فإن تكوين فريق للبيع أو وضع نظام توزيع قد ينجزان في مدة قصيرة بعد الانتهاء من الأصول الثابتة المعدة لاستغلال المؤسسة.

ويمكن أيضاً أن تباع المؤسسة بهدف التجربة جزءاً من انتاجها أو الانتاج كله في فترة ما قبل الاستغلال دون أن يعني ذلك أنها جاهزة للشروع في عملية الاستغلال التجاري.

12 - تعتبر المؤسسة جاهزة للشروع في عملية الاستغلال التجاري في اللحظة التي تدخل فيها فعلياً حين الاستغلال التجاري أو عند انقضاء فترة معقولة بعد المدة التي يتم فيها إستكمال كل الأصول الثابتة تقريباً لتصبح جاهزة للإنتاج.

13 - إن المداخل التي يتم تحقيقها خلال فترة ما قبل الاستغلال والمتأتية بالخصوص من بيع الانتاج بهدف التجربة ومن بيع المنتجات التكميلية تطرح من مصاريف ما قبل الاستغلال المسجلة على أنها اعباء مؤجلة.

مصاريف أولية مخصصة بعد الإنشاء

14 - يمكن أن تخصص المؤسسة في اطار تطويرها مصاريف أولية مثلما وقع تحديدها في الفقرة 05 وذلك بالخصوص عند فتح منشأة جديدة أو توسيع وحدات الانتاج أو الترفيع في رأس المال أو في حالة الدمج أو الانفصال أو التحويل

15 - يمكن أن تسجل المصاريف الأولية المخصصة بعد إنشاء المؤسسة على الأعباء المؤجلة وذلك عندما تستوفى الشروط التالية :

أ - تكون المصاريف ضرورية لتحقيق التطور المرتقب

ب - يمكن تشخيص المصاريف بصفة فردية وأن ترتبط كلياً بعملية التطوير المرتقب دون سواها

ج - من المحتمل أن تسمح الأنشطة المستقبلية للمؤسسة بما في ذلك الأنشطة الناتجة عن عملية التطوير المرتقب باسترجاع المصاريف الأولية المخصصة.

16 - يمكن للمؤسسة أن تخصص مصاريف خارجية وداخلية لتطوير نشاطها فيمكن مثلاً إنجاز دراسة قابلية مشروع لتوسيع المؤسسة من قبل مكتب خارجي أو من قبل المصالح الفنية بالمؤسسة.

وبصفة عامة فإن المصاريف الخارجية تشخص بصفة فردية وتتعلق كلياً بعملية التطوير المرتقب دون سواها. ويمكن بالتالي تسجيلها في الأعباء المؤجلة عندما يتم التثبت في بقية الشروط.

عندما يتم تخصيص المصاريف الداخلية فإنه يجدر أن لا تقيّد في الأعباء المؤجلة مادامت غير منفردة ولا تتصل كلياً بعملية التطوير المرتقب وبها حسب.

17 - يتم تحديد فترة ما قبل الاستغلال ومعالجة مصاريف ما قبل الاستغلال الخاصة بمشروع جديد أنجز بعد بعث المؤسسة طبقاً للفقرات من 9 إلى 13 أعلاه.

اعباء للتوزيع

18 - تعتبر عامة اعباء استغلال وتسجيل في نتيجة السنة المحاسبية التي خصصت خلالها مصاريف تكوين الأعوان ومصاريف الدراسات المتعلقة بالتنظيم ومصاريف تحويل منشأة ومصاريف الأشهار. وعندما تستجيب هذه الأعباء لتعريف الأعباء للتوزيع الوارد في الفقرة 5 فإنه يتوقع تسجيلها في أصول الموازنة إذا ثبت أن لها أثراً طيباً على النتائج المستقبلية. ويمكن أن يقاس هذا الأثر من حيث اقتصاد التكلفة أو من حيث الزيادة في مردود أنشطة المؤسسة.

- 30 - يجب أن تبرز القوائم المالية المعلومات التالية بصفة منفردة :
- القيمة الخام للأعباء المؤجلة والمبلغ الجملي للإستيعابات وقيمتها الصافية عند ختم السنة المحاسبية
- مبلغ إستيعابات الاعباء المؤجلة بعنوان السنة المحاسبية
- طرق الإستيعابات التي تم استعمالها والنسب الموافقة له عند الإقتضاء .
- 31 - يجب إدراج مخصصات إستهلاك مصاريف إصدار وتسديد القروض ضمن الاعباء المالية للسنة المحاسبية المعنية .
- 32 - عندما يتم تقييد مصاريف ما قبل الإستغلال محاسبيا خلال سنة محاسبية يجب أن تتضمن الإيضاحات حول القوائم المالية وصفا لطبيعة ولما يدين أنشطة المؤسسة وتاريخ دخولها الإستغلال التجاري الفعلي أو المحتمل .
- 33 - عندما تكون المؤسسة في طور الأحداث يجب أن تتعرض كل الأفعال المدرجة بالقوائم المالية بالذكر إلى ذلك .
- 34 - عندما يتم تقييد الاعباء للتوزيع خلال سنة محاسبية يجب أن تتضمن الإيضاحات حول القوائم المالية وصفا لطبيعة أنشطة المؤسسة والمنافع المستقبلية المرتقب تحقيقها .
- تاريخ التطبيق
- 35 - يجري العمل بهذا المعيار على القوائم المالية المتعلقة بالسنوات المحاسبية المفتوحة ابتداء من غرة جانفي 1997 .