

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۳
مخارج تأمین مالی

سازمان حسابداری سی

فهرست مندرجات

از بند	
۱	اصل اساسی
۲	دامنه کاربرد
۵	تعاریف
۸	شناخت
۱۰	مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده
۱۶	مازاد مبلغ دفتری دارایی واجد شرایط نسبت به مبلغ باز یافتنی
۱۷	شروع احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده
۲۰	تعلیق احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده
۲۲	توقف احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده
۲۶	افشا
۲۷	شرایط گذار
۲۹	تاریخ اجرا
۳۰	کنارگذاری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۳ (تجدید نظر شده در سال ۱۹۹۳)

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۳

مخارج تأمین مالی

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۳

مخارج تأمین مالی

اصل اساسی

۱. مخارج تأمین مالی در صورتی که بطور مستقیم، قابل انتساب به تحصیل، ساخت یا تولید دارایی واجد شرایط باشد، بخشی از بهای تمام شده آن دارایی را تشکیل می‌دهد. سایر مخارج تأمین مالی، به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.

دامنه کاربرد

۲. واحد تجاری باید این استاندارد را برای حسابداری مخارج تأمین مالی بکار گیرد.
۳. مخارج واقعی یا متناسب حقوق مالکانه، از جمله سهام ممتازی که به عنوان بدهی طبقه‌بندی نمی‌شود، موضوع این استاندارد نیست.
۴. در صورتی که مخارج تأمین مالی بطور مستقیم قابل انتساب به تحصیل، ساخت یا تولید موارد زیر باشد، واحد تجاری ملزم به بکارگیری این استاندارد نمی‌باشد:
- الف. دارایی واجد شرایط اندازه‌گیری شده به ارزش منصفانه، برای مثال دارایی زیستی در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۱ کشاورزی؛ یا
- ب. موجودیهای ساخته‌شده یا موجودیهایی که در حجم زیاد و بطور مکرر تولید می‌شود.

تعاریف

۵. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
- مخارج تأمین مالی بهره و سایر مخارجی است که واحد تجاری در ارتباط با استقراض وجوه، متحمل می‌شود.
- دارایی واجد شرایط دارایی است که آماده‌سازی آن جهت استفاده مورد نظر یا فروش، الزاماً دوره زمانی قابل ملاحظه‌ای طول می‌کشد.
۶. مخارج تأمین مالی می‌تواند شامل موارد زیر باشد:
- الف. هزینه بهره محاسبه‌شده با روش بهره مؤثر طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ ابزارهای مالی؛
- ب. [حذف شد]
- پ. [حذف شد]
- ت. بهره مرتبط با بدهیهای اجاره که طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ اجاره‌ها شناسایی می‌شوند؛ و
- ث. تفاوت‌های مبادله ناشی از استقراضهای ارزی تا میزانی که این تفاوت‌ها، به عنوان تعدیل مخارج بهره محسوب می‌شود.
۷. با توجه به شرایط، هر یک از موارد زیر ممکن است دارایی واجد شرایط باشد:
- الف. موجودیها
- ب. ماشین‌آلات تولیدی
- پ. تجهیزات تولید نیرو
- ت. داراییهای نامشهود
- ث. سرمایه‌گذاری در املاک
- ج. گیاهان مولد.
- داراییهای مالی، و موجودیهایی که طی دوره زمانی کوتاهی ساخته یا به طریق دیگری تولید می‌شوند، داراییهای واجد شرایط محسوب نمی‌شوند. داراییهایی که هنگام تحصیل، برای استفاده مورد نظر یا فروش آماده هستند، دارایی واجد شرایط نمی‌باشند.

ساخت

۸. واحد تجاری باید مخارج تأمین مالی را در صورتی که بطور مستقیم قابل انتساب به تحصیل، ساخت یا تولید دارایی واجد شرایط باشد، به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی محسوب کند. واحد تجاری باید سایر مخارج تأمین مالی را در دوره وقوع، به عنوان هزینه شناسایی کند.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۱ آثار تغییر در نرخ ارز

۹. مخارج تأمین مالی در صورتی که بطور مستقیم، قابل انتساب به تحصیل، ساخت یا تولید دارایی واجد شرایط باشد، در بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌شود. اگر این احتمال وجود داشته باشد که مخارج تأمین مالی، منجر به ورود منافع اقتصادی آتی به واحد تجاری شود و این مخارج به گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری باشد، این مخارج به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی، در بهای تمام شده منظور می‌شود. هنگامی که واحد تجاری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۹ گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم حاد را بکار می‌گیرد، آن بخش از مخارج تأمین مالی را که طی آن دوره، تورم را پوشش می‌دهد، طبق بند ۲۱ آن استاندارد، به عنوان هزینه شناسایی می‌کند.

مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده

۱۰. مخارج تأمین مالی در صورتی بطور مستقیم، قابل انتساب به تحصیل، ساخت یا تولید دارایی واجد شرایط است که اگر مخارج مربوط به دارایی واجد شرایط تحمل نمی‌شد، این مخارج قابل اجتناب بود. در صورتی که واحد تجاری وجوهی را مشخصاً به منظور دستیابی به دارایی واجد شرایط خاصی استقراض کند، مخارج تأمین مالی که بطور مستقیم به آن دارایی واجد شرایط مربوط است را می‌توان بی‌درنگ شناسایی کرد.

۱۱. ممکن است تشخیص ارتباط مستقیم بین یک استقراض خاص و دارایی واجد شرایط و تعیین استقراضهایی که (در صورت عدم تحصیل دارایی) قابل اجتناب بودند، دشوار باشد. برای مثال، هنگامی که فعالیت تأمین مالی واحد تجاری، به صورت متمرکز انجام شود، چنین مشکلی پیش می‌آید. همچنین، مشکل هنگامی ایجاد می‌شود که گروه، از تعدادی ابزار بدهی برای استقراض وجوه با نرخهای بهره متفاوت استفاده کند، و آن وجوه را بر اساس مبانی مختلف به سایر واحدهای تجاری گروه قرض دهد. هنگامی که گروه در اقتصادهای با تورم بالا فعالیت می‌کند و نرخهای مبادله از نوسان بالایی برخوردار است، پیچیدگیهای دیگری در نتیجه استفاده از وامهای ارزی به وجود می‌آید. در نتیجه، تعیین مبلغ مخارج تأمین مالی که بطور مستقیم قابل انتساب به تحصیل دارایی واجد شرایط باشد، دشوار و اعمال قضاوت، الزامی است.

۱۲. در مواردی که واحد تجاری وجوهی را مشخصاً به منظور دستیابی به یک دارایی واجد شرایط خاص، استقراض می‌کند، مبلغ مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده، باید برابر با مخارج تأمین مالی واقعی تحمل‌شده بابت آن استقراض طی دوره، پس از کسر هرگونه درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری موقت آن وجوه استقراضی، باشد.

۱۳. موافقت‌نامه‌های تأمین مالی مرتبط با دارایی واجد شرایط، ممکن است قبل از اینکه تمام یا بخشی از وجوه برای مخارج دارایی واجد شرایط مصرف شود، منجر به دریافت وجوه استقراضی و تحمل مخارج تأمین مالی مرتبط گردد. در چنین شرایطی، این وجوه اغلب تازمانی که برای دارایی واجد شرایط خرج نشده است، بطور موقتی سرمایه‌گذاری می‌شود. برای تعیین مبلغ مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده طی دوره، هرگونه درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری این وجوه، از مخارج تأمین مالی تحمل‌شده کسر می‌شود.

۱۴. در مواردی که واحد تجاری وجوهی را بطور عمومی استقراض می‌کند و آنها را برای دستیابی به یک دارایی واجد شرایط مورد استفاده قرار می‌دهد، باید مبلغ مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی را با ضرب نرخ جذب در مخارج مربوط به آن دارایی، تعیین کند. نرخ جذب باید برابر با میانگین موزون مخارج تأمین مالی مربوط به تمام استقراضهای تسویه‌نشده طی دوره باشد. با وجود این، واحد تجاری باید از این محاسبه، مخارج تأمین مالی استقراضهایی که مشخصاً برای دستیابی به یک دارایی واجد شرایط انجام شده است را تا زمان تکمیل بخش عمده فعالیت‌های لازم برای آماده کردن آن دارایی جهت استفاده یا فروش، مستثنی کند. مبلغ مخارج تأمین مالی که واحد تجاری طی دوره به بهای تمام‌شده دارایی منظور می‌کند، نباید از مبلغ مخارج تأمین مالی تحمل‌شده طی آن دوره بیشتر باشد.

۱۵. در برخی شرایط، هنگام محاسبه میانگین موزون مخارج تأمین مالی، در نظر گرفتن تمام استقراضهای واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن مناسب است؛ در سایر شرایط، برای هر واحد تجاری فرعی، استفاده از میانگین موزون مخارج تأمین مالی مربوط به استقراضهای همان واحد تجاری، مناسب است.

مازاد مبلغ دفتری دارایی واجد شرایط نسبت به مبلغ باز یافتنی

۱۶. اگر مبلغ دفتری یا بهای تمام شده نهایی مورد انتظار دارایی واجد شرایط، بیشتر از مبلغ باز یافتنی یا خالص ارزش فروش آن باشد، مبلغ دفتری، طبق الزامات سایر استانداردها، کاهش می‌یابد یا حذف می‌شود. در شرایطی خاص، مبلغ کاهش یا حذف، طبق الزامات سایر استانداردها، برگشت داده می‌شود.

شروع احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده

۱۷. واحد تجاری باید احتساب مخارج تأمین مالی به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی واجد شرایط را از تاریخ شروع احتساب در بهای تمام شده، آغاز کند. تاریخ شروع احتساب در بهای تمام شده، تاریخی است که برای نخستین بار، واحد تجاری تمام شرایط زیر را احراز می‌کند:

الف. برای دارایی متحمل مخارج می‌شود؛

ب. مخارج تأمین مالی را متحمل می‌شود؛ و

پ. فعالیتهای لازم برای آماده‌کردن دارایی به منظور استفاده مورد نظر یا فروش، در جریان است.

۱۸. مخارج مربوط به دارایی واجد شرایط، تنها شامل آن مخارجی است که منجر به پرداختهای نقدی، انتقال سایر داراییها یا تقبل بدهیهای دارای بهره شود. مخارج، با هرگونه مبلغ دریافت‌شده بر اساس پیشرفت کار و هرگونه کمک بلاعوض دریافت‌شده در ارتباط با دارایی، کاهش می‌یابد (به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۰ حسابداری کمکهای بلاعوض دولت و افشای کمکهای دولت مراجعه شود). میانگین مبلغ دفتری دارایی طی دوره، شامل مخارج تأمین مالی که قبلاً به بهای تمام شده دارایی منظور شده است، معمولاً تخمینی معقول از مخارجی است که در آن دوره، نرخ جذب نسبت به آن مخارج اعمال می‌شود.

۱۹. فعالیتهای لازم جهت آماده‌سازی دارایی برای استفاده مورد نظر یا فروش، دربرگیرنده فعالیتهایی فراتر از ساخت فیزیکی دارایی است. این فعالیتهای شامل اقدامات فنی و اداری قبل از شروع ساخت فیزیکی دارایی، مانند فعالیتهای مربوط به دریافت مجوز قبل از شروع ساخت فیزیکی است. با این وجود، فعالیتهایی مانند نگهداری دارایی، در صورت عدم انجام عملیات تولید یا توسعه‌ای که منجر به تغییر شرایط دارایی شود، فعالیتهای لازم جهت آماده‌سازی دارایی برای استفاده مورد نظر یا فروش، محسوب نمی‌شود. برای مثال، مخارج تأمین مالی تحمل‌شده در حالی که فعالیت آماده‌سازی روی زمین در حال انجام است، تنها در دوره‌ای که فعالیتهای مربوط به آماده‌سازی در حال وقوع باشد، در بهای تمام شده دارایی منظور می‌شود. با این وجود، مخارج تأمین مالی تحمل‌شده، هنگامی که زمین تحصیل‌شده به منظور ساخت بدون هیچ‌گونه فعالیت آماده‌سازی نگهداری می‌شود، واجد شرایط احتساب در بهای تمام شده نیست.

تعلیق احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده

۲۰. واحد تجاری باید طی دوره‌های طولانی که آماده‌سازی فعالانه دارایی واجد شرایط را تعلیق می‌کند، احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده را متوقف کند.

۲۱. واحد تجاری ممکن است در دوره‌ای طولانی که در آن فعالیتهای لازم برای آماده‌سازی دارایی به منظور استفاده مورد نظر یا فروش تعلیق شده است، مخارج تأمین مالی را تحمل کند. چنین مخارجی، مخارج نگهداری داراییهای تکمیل‌نشده است و واجد شرایط احتساب در بهای تمام شده نمی‌باشد. اگرچه، واحد تجاری بطور معمول احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده را در دوره‌ای که فعالیتهای فنی و اداری ضروری را انجام می‌دهد، متوقف نمی‌کند. همچنین، هنگامی که تأخیر موقتی، بخش ضروری فرایند آماده‌سازی دارایی برای استفاده مورد نظر یا فروش باشد، واحد تجاری احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده را متوقف نمی‌کند. برای مثال، در صورتی احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده، طی دوره‌ای طولانی که سطح بالایی آب، ساخت پل را به تأخیر انداخته است ادامه می‌یابد که سطح بالای آب طی دوره ساخت، در آن منطقه جغرافیایی، عادی باشد.

توقف احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده

۲۲. هنگامی که تمام فعالیتهای لازم برای آماده‌سازی دارایی واجد شرایط به منظور استفاده مورد نظر یا فروش اساساً تکمیل شود، واحد تجاری باید احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی را متوقف کند.

۲۳. هرگاه ساخت فیزیکی دارایی تکمیل شود، دارایی معمولاً برای استفاده مورد نظر یا فروش، آماده است حتی اگر فعالیتهای اداری معمول همچنان ادامه داشته باشد. اگر اصلاحات جزئی، مانند تزئین داخلی یک ملک مطابق با مشخصات مورد نظر خریدار یا استفاده‌کننده، باقی مانده باشد، این موضوع نشان می‌دهد که تمام این فعالیتهای اساساً تکمیل شده است.

۲۴. هنگامی که واحد تجاری ساخت بخشهایی از دارایی واجد شرایط را تکمیل کرده باشد و هر بخش، همزمان با ادامه ساخت سایر بخشها قابل استفاده باشد، در صورتی واحد تجاری باید احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده را متوقف کند که تمام فعالیتهای لازم برای آماده‌کردن آن بخش به منظور استفاده مورد نظر یا فروش، اساساً تکمیل شده باشد.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۱ آثار تغییر در نرخ ارز

۲۵. یک مرکز تجاری متشکل از چندین ساختمان، که هر یک بطور جداگانه قابل استفاده است، نمونه‌ای از دارایی واجد شرایطی است که هر بخش آن همزمان با ادامه ساخت سایر بخشها، قابلیت استفاده دارد. یک واحد صنعتی مشتمل بر چندین مرحله تولیدی که به صورت پیوسته در بخشهای مختلف واقع در محوطه کارخانه صورت می‌گیرد (مانند کارخانه ذوب فلزات)، مثالی از دارایی واجد شرایطی است که قبل از اینکه هر بخش آن قابلیت استفاده پیدا کند، باید تکمیل شود.

افشا

۲۶. واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

- الف. مبلغ مخارج تأمین مالی که طی دوره به بهای تمام‌شده منظور شده است؛ و
- ب. نرخ جذب مورد استفاده برای تعیین مخارج تأمین مالی واجد شرایط احتساب در بهای تمام شده.

شرایط گذار

۲۷. هنگامی که بکارگیری این استاندارد، منجر به تغییر در رویه حسابداری شود، واحد تجاری باید این استاندارد را برای مخارج تأمین مالی مربوط به داراییهای واجد شرایطی که تاریخ شروع احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده آنها، تاریخ اجرا یا پس از آن است، بکار گیرد.

۲۸. با وجود این، واحد تجاری ممکن است هر تاریخی قبل از تاریخ اجرا را تعیین کند و این استاندارد را برای مخارج تأمین مالی مربوط به تمام داراییهای واجد شرایطی که تاریخ شروع احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده آنها، همان تاریخ یا پس از آن است، بکار گیرد.

۲۸الف. اصلاحات سالانه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی - دوره ۲۰۱۵ تا ۲۰۱۷، منتشر شده در دسامبر سال ۲۰۱۷، بند ۱۴ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای مخارج تأمین مالی اعمال کند که در ابتدای یا پس از ابتدای دوره گزارشگری سالانه‌ای که واحد تجاری برای نخستین بار در آن دوره این اصلاحات را بکار می‌گیرد، تحمل شده است.

تاریخ اجرا

۲۹. واحد تجاری باید این استاندارد را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۰۹ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. اگر واحد تجاری این استاندارد را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.

۲۹الف. اصلاحات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، منتشر شده در می سال ۲۰۰۸، بند ۶ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این مورد اصلاحی را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۰۹ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. اگر واحد تجاری این مورد اصلاحی را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.

۲۹ب. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹، منتشر شده در جولای سال ۲۰۱۴، بند ۶ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این مورد اصلاحی را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ اعمال کند.

۲۹پ. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶، منتشر شده در ژانویه سال ۲۰۱۶، بند ۶ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این مورد اصلاحی را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ اعمال کند.

۲۹ت. اصلاحات سالانه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی - دوره ۲۰۱۵ تا ۲۰۱۷، منتشر شده در دسامبر سال ۲۰۱۷، بند ۱۴ را اصلاح و بند ۲۸الف را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های گزارشگری سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۱۹ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. اگر واحد تجاری این اصلاحات را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.

کنارگذاری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۳ (تجدیدنظر شده در سال ۱۹۹۳)

۳۰. این استاندارد جایگزین استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۳ مخارج تأمین مالی (تجدیدنظر شده در سال ۱۹۹۳) می‌شود.