المعيار المحاسبي الدولي الثالث و العشرون
(المعدل في عام ١٩٩٣)

تكاليف الاقتراض

يحل هذا المعيار المحاسبي الدولي المعدل محل المعيار المحاسبي الدولي الثالث و العشرون "رسملة تكاليف الاقتراض"، والذي تم اعتماده من قبل المجلس في آذار (مارس) ١٩٨٤. وأصبح المعيار المعدل نافذ المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من كانون الثاني (يناير) ١٩٩٥ أو بعد ذلك التاريخ.

أحد تفسيرات اللجنة الدائمة للتفسيرات يتعلق بالمعيار المحاسبي الدولي – ٢٣.

- التفسير – ٢: التناسق – رسملة تكاليف الاقتراض.

المحتويات

المعيار المحاسبي الدولي رقم ٢٣ (المعدل عام ١٩٩٣)

تكاليف الاقتراض

هدف المعيار

الفقرات

نطاق المعيار	**١-٣**
تعريف المصطلحات	**٤-٦**
تكاليف الاقتراض –المعالجة المفضلة	**٧-٩**
الاعتراف بتكاليف الاقتراض	**٧-٨**
الإفصاح	**٩**
تكاليف الاقتراض –معالجة بديلة مسموح بها	**١٠ -٢٩**
الاعتراف بتكاليف الاقتراض	**١٠-٢٨**
تكاليف الاقتراض التي يمكن رسملتها	١٣- ١٨
زيادة التكلفة الدفترية للأصل المؤهل للرسملة	
كخصم عن القيمة القابلة للاسترداد	١٩
تاريخ بدء فترة الرسملة	٢٠- ٢٢
تعليق الرسملة	٢٣-٢٤
إيقاف الرسملة	٢٥- ٢٨
الإفصاح	**٢٩**
أحكام انتقالية	**٣٠**
تاريخ بدء التطبيق	**٣١**

المعيار المحاسبي الدولي الثالث و العشرون (المعدل في عام ١٩٩٣)

تكاليف الاقتراض

يتكون هذا المعيارمن الفقرات المكتوبة بأحرف مائلة لون داكن ويجب تطبيق هذا المعيار في ضوء ما جاء من مواد وإيضاحات بباقي الفقرات، وكذلك في ضوء ما جاء بالمقدمة الخاصة بالمعاييرالمحاسبية الدولية، مع ملاحظة عدم ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على البنود قليلة الأهمية نسبيا (راجع الفقرة رقم ١٢ بالمقدمة).

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، ويتطلب المعيار عموما اعتبار تكاليف الاقتراض مصروفات، ولكن يسمح المعيار، كمعالجة بديلة، برسملة تكاليف الاقتراض التي يمكن أن تنسب مباشرة لامتلاك أو إنشاء أو تصنيع أصل مؤهل للرسملة.

نطاق المعيار

١. **يجب تطبيق هذا المعيار للمحاسبة عن تكاليف الاقتراض.**

٢. يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي الثالث و العشرون والخاص برسملة تكاليف الاقتراض، المصادق عليه في عام ١٩٨٣.

٣. لا يتناول هذا المعيار التكاليف الفعلية أو الضمنية لحقوق المساهمين ويشمل ذلك أسهم رأس المال الممتازة غير المبوبة كمطلوبات.

تعريف المصطلحات

٤. **المصطلحات التالية استخدمت في المعيار بالمعاني المحددة.**

تكاليف الاقتراض: هي الفائدة وغيرها من التكاليف التي تتحملها المنشأة فيما يتعلق باقتراض الأموال.

أصل مؤهل: هو أصل يتطلب بالضرورة فترة طويلة لاعداده للاستخدام المعد له أو لبيعه.

٥. يمكن أن تشمل تكاليف الاقتراض:

أ. الفوائد على السحب على المكشوف وعلى الاقتراض القصير والطويل الأجل.

ب. إطفاء الخصم والعلاوات المتعلقة بالاقتراض.

ج. إطفاء أو تخفيض التكاليف الإضافية المتعلقة بترتيبات الاقتراض.

د. نفقات التمويل المتصلة بالتأجير التمويلي والمعترف به حسب المعيار المحاسبي السابع عشر والخاص بالمحاسبة عن عقود الإيجار.

ه. فروق العملة الناشئة من اقتراض العملة الأجنبية في الحدود التي تعتبر تعديلات لنفقات الفائدة.

٦. من أمثلة الموجودات المؤهلة للرسملة البضائع التي تتطلب فترة طويلة لجعلها قابلة للبيع، المصانع، معدات وتجهيزات إنتاج الطاقة، الممتلكات الاستثمارية. أما الاستثمارات الأخرى وتلك البضائع التي تصنع بشكل روتيني أو بكميات كبيرة بشكل متكرر خلا ل فترة قصيرة فإنها لا تعتبر من الـ موجودات المؤهلة. وكذلك فان الموجودات التي تم امتلاكها وهي جاهزة للاستخدام أو للبيع لا تعتبر من الموجودات المؤهلة.

تكاليف الاقتراض- المعالجة المفضلة

الاعتراف بتكاليف الاقتراض

٧. يجب الاعتراف بتكاليف الاقتراض كمصروف في الفترة التي حدثت بها.

٨. حسب المعالجة المفضلة يعترف بـ تكاليف الاقتراض كمصروف في الفترة التي حدثت بها بغض النظر عن كيفية استعمال القروض.

الإفصاح

٩. يجب أن تفصح البيانات المالية عن السياسة المحاسبية المطبقة بشأن تكاليف الاقتراض.

تكاليف الاقتراض - معالجة بديلة مسموح بها
الاعتراف بتكاليف الاقتراض

١٠. يجب الاعتراف بتكاليف الاقتراض كمصروف في الفترة التي حدثت فيها، باستثناء تلك التي يمكن رسملتها طبقا للفقرة رقم ١١.

١١. تكاليف الاقتراض التي يمكن أن تنسب مباشرة لامتلاك وإنشاء أو تصنيع أصل مؤهل ترسمل كجزء من تكلفة ذلك الأصل. ويجب تحديد قيمة تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة طبقا لما جاء بهذا المعيار.[1]

١٢. بموجب المعالجة البديلة المسموح بها فان تكاليف الاقتراض التي تنسب مباشرة لا متلاك أو إنشاء أو تصنيع أصل تدخل في تكلفة ذلك الأصل يتم رسملة تكاليف الاقتراض كجزء من تكلفة الأصلحينما يحتمل أن تحقق المنشأة منافع مستقبلية وأن التكلفة يمكن قياسها بشكل موثوق به بينما تعتبر تكاليف الاقتراض الأخرى كنفقات في الفترة التي حدثت فيها.

تكاليف الاقتراض التي يمكن رسملتها

١٣. تتمثل تكاليف الاقتراض التي يمكن أن تن سب مباشرة إلى امتلاك أو إنشاء أو تصنيع أصل مؤهل في تلك التكاليف التي كان بالإمكان تجنبها لو لم تتم النفقات الرأسمالية على الأ صل المؤهل. عندما تقترض المنشأة أموال خصيصا للحصول على أصل مؤهل معين فإن تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة بذلك الأصل المؤهل يمكن تحديدها بسهولة.

١٤. قد يكون من الصعب تحديد علاقة مباشرة بين اقتراض معين و أصل مؤهل وتحديد الاقتراض الذي كان بالإمكان تجنبه . وتحدث هذه الصعوبة مثلا حينما يتم تنسيق عملية التمويل للمنشأة مركزيا. تظهر أيضا الصعوبات في هذا الصدد حينما تستخدم مجموعة من المنشآت أدوات اقتراض أموال متعددة بمعدلات فائدة متفاوتة، وتقوم باقتراض هذه الأموال على عدة أسس لمنشات أخرى في المجموعة . يضاف إلى ذلك تعقيدات تظهر من خلال استخدام قروض متصلة بعملات أجنبية، عندما تعمل المجموعة في اقتصاديات عالية التضخم، وكذلك من تقلبات معدلات التحويل. ونتيجة لذلك فإنه قد يصعب تحديد قيمة

[1] انظر أيضا التفسير – ٢, التناسق – رسملة تكاليف الإقتراض.

تكاليف الاقتراض التي يمكن أن تنسب مباشرة لا متلاك أصل مؤهل وتتطلب ممارسة الاجتهاد.

١٥. عند اقتراض أموال خصيصا لغرض الحصول على أصل مؤهل تحدد مقدار تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة على ذلك الأصل خلال الفترة بالتكاليف الفعلية لذلك الاقتراض مطروحا منها أي ربح على الاستثمار المؤقت لتلك الأموال المقترضة.

١٦. قد تحصل المنشأة على أموال مقترضة وتتحمل تكاليف اقتراض متعلقة بها نتيجة ترتيبات تمويل أصل مؤهل قبل استعمال بعض أو كافة تلك الأموال لمواجهة النفقات الرأسمالية على الأصل المؤهل. في هذه الحالات عادة يتم استثمار تلك الأموال مؤقتا لحين إنفاقها على الأصل المؤهل. عند تحديد قيمة تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة خلال الفترة فإنه يتم تخفيض تلك التكاليف بقيمة أي ربح استثمار يتم تحقيقه على تلك الأموال.

١٧. عند اقتراض أموال بشكل عام واستخدامها للحصول على أصل مؤهل فإن تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة يجب تحديدها عن طريق تطبيق معدل الرسملة على النفقات الرأسمالية على ذلك الأصل. ويكون معدل الرسملة هو المتوسط المرجح لتكاليف الاقتراض الملائم المتعلق بما أجرته المنشأة من اقتراض خلال الفترة، ما عدا الاقتراض المخصص للحصول على أصل مؤهل. ويجب أن لا تزيد تكاليف الاقتراض التي يتم رسملتها خلال الفترة عن تكاليف الاقتراض الفعلية التي تحملتها المنشأة خلال تلك الفترة.

١٨. في بعض الأحيان يكون من المناسب إدراج جميع الأموال التي اقترضتها الشركة القابضة والشركات التابعة عند احتساب المتوسط المرجح لتكاليف الاقتراض وفي أحيان أخرى يمكن فصل قروض كل شركة تابعة لكي تستعمل متوسط مرجح لتكاليف الاقتراض يطبق على الأموال التي اقترضتها.

زيادة القيمة الدفترية لأصل المؤهل للرسملة على القيمة القابلة للاسترداد

١٩. عندما تكون القيمة المدرجة أو التكلفة النهائية المتوقعة لأصل مؤهل تزيد عن قيمتها القابلة للاسترداد أو صافي قيمتها التحصيلية فإن القيمة الدفترية تخفض أو تحذف حسب متطلبات معايير المحاسبة الدولية . وفي بعض الأحيان يتم إعادة إظهار قيمة التخفيض أ و الحذف حسب معايير المحاسبة الدولية الأخرى.

تاريخ بدء فترة الرسملة

٢٠. تبدأ رسملة تكاليف الاقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل عندما:

أ. تكون النفقات الرأسمالية على الأصل جاري حدوثها.

ب. تكون تكاليف الاقتراض جاري تحملها.

ج. أن تكون الأنشطة الضرورية لاعداد الأصل للاستخدام أو البيع جارية.

٢١. تمثل النفقات الرأسمالية على أصل مؤهل فقط تلك النفقات التي ينشأ عنها سداد مبالغ نقدية أو تحويل موجودات أخرى، أو تحمل التزامات محملة بـ فوائد. وتخفض النفقات الرأسمالية بأي مقبوضات مسايرة للتقدم بالتنفيذ أو منح مقبوضة متعلقة بالأصل (انظر المعيار المحاسبي العشرون والخاص بالمحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية). إن متوسط القيمة الدفترية للأصل خلال الفترة بما في ذلك تكاليف الاقتراض المرسملة سابقا، عادة ما يمثل تقريب معقول للنفقات الرأسمالية التي طبق عليها معدل الرسملة في تلك الفترة.

٢٢. لا تقتصر الأنشطة الضرورية لاعداد الأصل للاستخدام المرجو أو للبيع فقط على تلك الأنشطة المرتبطة بالإنشاء الفعلي للأصل إذ تشمل الأعمال الفنية والإدارية التي تسبق البدء الفعلي للإنشاء مثل الأنشطة المتعلقة بالحصول على التراخيص قبل البدء الفعلي للإنشاء. ولكن يستبعد من هذه الأنشطة امتلاك أصل عند توقف الإنتاج أو التطوير الذي يغير من حالة الأصل. مثلا ترسمل تكاليف الاقتراض على أراضي تحت التطوير في الفترة التي خلالها يتم التطوير. ولكن لا ترسمل تكاليف الاقتراض على الأراضي التي تم حيازتها لتشييد مبنى دون الشروع بالأعمال المتعلقة بالتطوير.

تعليق الرسملة :

٢٣. يجب إيقاف رسملة تكاليف الاقتراض خلال الفترات الممتدة من توقف نشاط التطوير.

٢٤. يمكن حدوث تكاليف الاقتراض خلال فترة ممتدة والتي تتوقف فيها الأنشطة الضرورية لاعداد الأصل للاستعمال المرجو أو للبيع. وتكون هذه التكاليف هي تكلفة امتلاك أصل مستكمل جزئيا ولذا لا تؤهل للرسملة. ولكن رسملة تكاليف الاقتراض لا تعلق عادة خلال الفترة التي يجري خلالها قدر كبير من الأعمال الفنية والإدارية. كما لا تعلق رسملة تكاليف الاقتراض حينما يكون التأخير المؤقت جزءا ضروريا من عملية إعداد الأصل للاستعمال المرجو أو للبيع .فمثلا تستمر الرسملة خلال فترة الممتدة والمطلوبة لنضج المخزون أو خلال الفترة الممتدة من ارتفاع مناسيب المياه التي تؤخر بناء أحد الجسور، إذا كان من المعتاد ارتفاع مناسيب المياه في المنطقة الجغرافية المعنية.

إيقاف الرسملة

٢٥. يتعين إيقاف رسملة تكاليف الاقتراض عندما تتح بشكل جوهري كافة الأنشطة الضرورية لاعداد الأصل المؤهل للاستعمال المرجو أو للبيع.

٢٦. يكون الأصل عادة جاهزا للاستعمال المرجو أو للبيع إذا استكمل إنشاؤه على الرغم من أن العمل الإداري الروتيني مازال مستمرا . و إذا تبقت تعديلات ثانوية مثل ديكور المبنى ليناسب مواصفات المشتري أو المستخدم فهذا يشير إلى أن كافة الأنشطة قد استكملت بشكل جوهري .

٢٧. عند استكمال إنشاء أجزاء من الأصل المؤهل ويكون كل جزء قابل للاستعمال أثناء ستمرار الإنشاء على الأجزاء الأخرى فانه يتعين إيقاف رسملة تكاليف الاقتراض عندما يتم استكمال جميع الأنشطة الضرورية لاعداد ذلك الجزء للاستعمال المرجو أو للبيع.

٢٨. كمثال على أصل مؤهل مكون من عدة أجزاء قابلة للاستعمال منفردة كما هو في حالة مجمع تجاري مكون من عدة مباني قابلة للاستعمال منفردة بينما يستمر الإنشاء لباقي المباني. وكمثال لأصل مؤهل يستلزم استكماله قبل إمكان استخدام أي جزء في حالة المصنع الذي يتطلب عدة عمليات تنفذ بشكل متسلسل في عدة أجزاء من المصنع في نفس الموقع مثل مصنع الصلب.

الإفصاح

٢٩. يجب أن تفصح البيانات المالية عن:

أ. السياسة المحاسبية المطبقة لتكاليف الاقتراض .

ب. قيمة تكاليف الاقتراض المرسملة خلال الفترة.

ج. معدل الرسملة المستخدم لتحديد مقدار تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة.

أحكام انتقالية

٣٠. عندما يشكل تطبيق هذا المعيار تعديل للسياسة المحاسبية فإنه يفضل أن تقوم المنشأة بتعديل بياناتها المالية حسب لمعيار المحاسبي الدولي رقم ٨ والخاص بصافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الجوهرية والتغيرات في السياسات المحاسبية. وكبديل للمنشات التي اتبعت المعالجة البديلة المسموح بها يجب الاقتصار على رسملة تكاليف الاقتراض التي حلت بعد نفاذ المعيار الذي يحقق معايير الرسملة.

تاريخ التطبيق

٣١. يطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد أول يناير ١٩٩٥.