

استاندارد حسابداری شماره 13
حسابداری مخارج تأمین مالی

فهرست مندرجات

شماره بند	
1	• مقدمه
2 - 3	• دامنه کاربرد
4 - 6	• تعاریف
7 - 25	• شناخت مخارج تأمین مالی
10 - 15	- مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی
16	- مازاد مبلغ دفتری نسبت به مبلغ بازیافتنی دارایی واجد شرایط
17 - 19	- زمان شروع احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی
20 - 25	- توقف احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی
26	• افشا
27	• تاریخ اجرا
28	• مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

استاندارد حسابداری شماره 13

حسابداری مخارج تأمین مالی

این استاندارد باید با توجه به "مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری" مطالعه و بکار گرفته شود.

مقدمه

1. هدف این استاندارد، تجویز نحوه عمل حسابداری مخارج تأمین مالی است. براساس این استاندارد، مخارج تأمین مالی عموماً بلافاصله به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌شود، به استثنای مواردی که این مخارج به حساب دارایی واجد شرایط منظور می‌گردد.

دامنه کاربرد

2. این استاندارد باید برای حسابداری مخارج تأمین مالی بکار گرفته شود.
3. مخارج واقعی یا انتسابی به حقوق صاحبان سرمایه، در این استاندارد مطرح نمی‌شود.

تعاریف

4. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
 - مخارج تأمین مالی : عبارت است از سود تضمین شده، کارمزد و سایر مخارجی که واحد تجاری برای تأمین منابع مالی متحمل می‌شود.
 - دارایی واجد شرایط : یک دارایی است که آماده سازی آن جهت استفاده مورد انتظار یا فروش الزاماً مدت زیادی طول می‌کشد.
5. مخارج تأمین مالی ممکن است شامل موارد زیر باشد:
 - الف. سود تضمین شده، کارمزد و جرایم دیرکرد تسهیلات مالی کوتاه‌مدت و بلندمدت.
 - ب. مخارج جنبی تسهیلات مالی دریافتی از قبیل حق ثبت و حق تمبر اسناد تضمینی واگذاری در رابطه با قراردادهای مربوط.
 - ج. مخارج تأمین مالی مربوط به قراردادهای اجاره به شرط تملیک و خرید اقساطی که براساس استانداردهای حسابداری مربوط شناسایی می‌شود.
 - د. تفاوت تسعیر ارز ناشی از تسهیلات ارزی دریافتی تا حدی که به عنوان تعدیل سود تضمین شده و کارمزد تسهیلات مذکور محسوب می‌شود.

6. موجودیهایی که رساندن آن به وضعیت قابل فروش مستلزم صرف دوره زمانی قابل ملاحظه‌ای است و نیز ماشین‌آلات تولیدی، تأسیسات تولید نیرو و ساختمانها، نمونه‌هایی از دارایی واجد شرایط می‌باشد. سایر سرمایه‌گذاریها و موجودیهایی که مرتباً یا به شیوه‌های دیگر به مقادیر زیاد و به طور مستمر در

کوتاه مدت تولید می شود، دارایی واجد شرایط نیست. داراییهایی که به هنگام تحصیل برای استفاده مورد نظر یا فروش آماده است، به عنوان دارایی واجد شرایط تلقی نمی شود.

شناخت مخارج تأمین مالی

7. مخارج تأمین مالی باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود به استثنای مواردی که براساس بند 8 به بهای تمام شده دارایی منظور می شود.

8. آن بخش از مخارج تأمین مالی که مستقیماً قابل انتساب به تحصیل یک دارایی واجد شرایط است باید به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی محسوب شود. مبلغ مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی، باید طبق این استاندارد تعیین شود.

9. مخارج تأمین مالی در صورتی قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی است که دارای منافع اقتصادی آتی برای واحد تجاری بوده و به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد.

مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی

10. مخارج تأمین مالی که مستقیماً قابل انتساب به تحصیل یک دارایی واجد شرایط است، آن دسته از مخارجی است که در صورت عدم تحصیل آن دارایی، باید از آن اجتناب می شد. چنانچه یک واحد تجاری مشخصاً به منظور تحصیل یک دارایی واجد شرایط خاص، اقدام به اخذ تسهیلات مالی کند، مخارج تأمین مالی را که مستقیماً به دارایی واجد شرایط مربوط است، به راحتی می توان تشخیص داد.

11. ممکن است تشخیص رابطه مستقیم بین تسهیلات مالی خاص و یک دارایی واجد شرایط و همچنین تعیین تسهیلات مالی قابل اجتناب (در صورت عدم تحصیل دارایی) مشکل باشد. برای مثال، چنانچه فعالیت تأمین مالی واحد تجاری به صورت متمرکز انجام شود چنین مشکلی پیش می آید. در چنین شرایطی، تعیین مبلغ مخارج تأمین مالی که مستقیماً قابل انتساب به تحصیل دارایی واجد شرایط است مشکل و اعمال قضاوت ضروری می شود.

12. در مواردی که تسهیلات مالی مشخصاً به منظور تحصیل یک دارایی واجد شرایط اخذ می گردد، مبلغ مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده آن دارایی باید شامل مخارج واقعی تسهیلات طی دوره پس از کسر هرگونه درآمد حاصل از سرمایه گذاری موقت وجوه حاصل از تسهیلات مالی دریافتی باشد.

13. واحد تجاری ممکن است براساس قراردادهای تأمین مالی، وجوهی را در ارتباط با یک دارایی واجد شرایط دریافت کند و قبل از مصرف تمام یا بخشی از این وجوه برای دارایی مورد نظر، متحمل مخارج تأمین مالی شود. در چنین شرایطی، اغلب این وجوه به طور موقت تا زمانی که برای دارایی واجد شرایط مصرف شود، سرمایه‌گذاری می‌گردد. برای تعیین مبلغ مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی، درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری موقت این وجوه از مبلغ مخارج تأمین مالی تحمل‌شده، کسر می‌شود.

14. چنانچه فعالیت تأمین مالی واحد تجاری به صورت متمرکز انجام شود و بخشی از وجوه مربوط جهت تحصیل یک دارایی واجد شرایط به مصرف برسد، مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی را باید با اعمال نرخ جذب نسبت به مخارج انجام شده جهت آن دارایی، تعیین کرد. نرخ جذب مورد نظر باید برابر با میانگین موزون مخارج تأمین مالی برای تسهیلات مالی طی دوره، به استثنای تسهیلاتی باشد که مشخصاً به منظور تحصیل یک دارایی واجد شرایط اخذ گردیده است. مبلغ مخارج تأمین مالی که طی دوره به بهای تمام‌شده دارایی منظور می‌شود نباید از مبلغ مخارج تأمین مالی تحمل‌شده طی آن دوره بیشتر باشد.

15. در برخی موارد، برای محاسبه میانگین موزون مخارج تأمین مالی، در نظر گرفتن کلیه تسهیلات مالی دریافتی واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن مناسب است. در سایر موارد، برای محاسبه میانگین موزون مخارج تأمین مالی مربوط به واحدهای تجاری فرعی، تنها تسهیلات مالی مربوط به همان واحد در نظر گرفته می‌شود.

مازاد مبلغ دفتری نسبت به مبلغ باز یافتنی دارایی واجد شرایط

16. چنانچه مبلغ دفتری یا بهای تمام شده نهایی مورد انتظار دارایی واجد شرایط بیشتر از مبلغ باز یافتنی آن باشد، مبلغ دفتری طبق الزامات استاندارد حسابداری شماره 11 با عنوان داراییهای ثابت مشهود کاهش می‌یابد. در شرایطی خاص، طبق الزامات استاندارد مذکور مبلغ کاهش مجدداً برگشت داده می‌شود.

زمان شروع احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی

17. احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی واجد شرایط باید زمانی شروع شود که:

الف. برای دارایی مربوط مخارجی در حال انجام باشد،

ب. مخارج تأمین مالی در حال وقوع باشد، و

ج . فعالیتهای لازم برای آماده سازی دارایی مربوط جهت استفاده مورد نظر یا فروش در جریان باشد.

18 . مخارج مربوط به دارایی واجد شرایط که در تعیین مبلغ قابل احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی مد نظر قرار می گیرد، تنها شامل آن دسته از مخارجی است که در نتیجه پرداخت وجه نقد، انتقال سایر داراییها یا تقبل بدهیهای متضمن مخارج تأمین مالی، ایجاد شده است. مخارج انجام شده از محل مبالغ دریافتی بابت پیشرفت کار (درخصوص داراییهایی که برای فروش ساخته می شود) و نیز کمکهای بلاعوض دریافتی در ارتباط با دارایی (به استاندارد حسابداری شماره 10 با عنوان حسابداری کمکهای بلاعوض دولت مراجعه شود) به عنوان بخشی از مخارج قابل احتساب مربوط به دارایی واجد شرایط محسوب نمی شود. میانگین موزون مبلغ دفتری دارایی واجد شرایط طی دوره شامل آن بخش از مخارج تأمین مالی که قبلاً به بهای تمام شده آن دارایی منظور شده است، معمولاً تقریبی منطقی از مخارجی است که در آن دوره برای محاسبه مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی بکار می رود.

19 . فعالیتهای لازم جهت آماده سازی دارایی برای استفاده مورد نظر یا فروش، دربرگیرنده عملیاتی فراتر از ساخت فیزیکی آن دارایی است. این فعالیتها شامل کارهای فنی و اداری لازم قبل از شروع ساخت فیزیکی دارایی، از قبیل فعالیتهای مرتبط با دریافت پروانه ساخت است. لیکن در زمانی که عملیات تولید یا توسعه که منجر به تغییر وضعیت دارایی می شود در جریان نباشد، نگهداری دارایی جزء این فعالیتها محسوب نمی شود. برای مثال، مخارج تأمین مالی تحمل شده در دوره ای که عملیات ساختمانی بر روی زمین در حال انجام است، قابل احتساب در بهای تمام شده است، اما چنانچه زمین برای ایجاد ساختمان تحصیل شود، لیکن عملیات ساختمانی روی آن انجام نگیرد، مخارج تأمین مالی که طی دوره نگهداری زمین واقع می شود، قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی نیست.

توقف احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی

20 . چنانچه عملیات ساخت فعالانه دارایی برای مدت طولانی متوقف شود، باید از احتساب مخارج تأمین مالی طی مدت مزبور در بهای تمام شده دارایی خودداری کرد.

21 . مخارج تأمین مالی ممکن است در دوره ای طولانی که طی آن فعالیتهای لازم جهت آماده سازی دارایی برای استفاده مورد نظر یا فروش متوقف شده است، واقع شود. این مخارج، واجد شرایط لازم برای احتساب در بهای تمام شده دارایی نیست، اما در دوره ای که کارهای اداری و فنی قابل توجهی در حال انجام باشد و یا برای آماده سازی دارایی جهت استفاده مورد نظر یا فروش، تأخیر موقت در عملیات اجتناب ناپذیر باشد،

احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی معمولاً متوقف نمی‌شود. برای مثال چنانچه به دلیل شرایط جوی معمول منطقه، اجرای عملیات ساختمانی در مقطعی از سال امکان‌پذیر نباشد، در این صورت احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی ادامه می‌یابد.

22. از زمانی که کلیه فعالیتهای لازم برای آماده سازی دارایی واجد شرایط برای استفاده مورد نظر یا فروش به طور اساسی تکمیل شود، باید احتساب مخارج تأمین مالی را در بهای تمام شده آن دارایی متوقف کرد.

23. هرگاه ساخت فیزیکی یک دارایی تکمیل شود، آن دارایی معمولاً برای استفاده مورد نظر یا فروش آماده است حتی در صورتی که کارهای اداری معمول آن همچنان ادامه داشته باشد یا تنها اصلاحات جزئی از قبیل تزئین داخلی دارایی مطابق با مشخصات مورد نظر خریدار یا استفاده‌کننده باقی مانده باشد.

24. چنانچه ساخت بخشهایی از یک دارایی واجد شرایط به طور اساسی تکمیل شده باشد و هریک از بخشهای تکمیل شده همزمان با ادامه ساخت سایر بخشها قابل استفاده مورد نظر یا فروش باشد، باید احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده بخشهای تکمیل شده را متوقف کرد.

25. یک مرکز تجاری متشکل از چندین ساختمان که هریک به صورت جداگانه قابل استفاده باشد، نمونه‌ای از دارایی واجد شرایطی است که هریک از بخشهای آن همزمان با ادامه ساخت سایر بخشها قابلیت استفاده دارد. بالعکس، یک واحد صنعتی مشتمل بر چندین مرحله تولیدی که به صورت پیوسته در بخشهای مختلف واقع در محوطه کارخانه صورت می‌گیرد (از قبیل کارخانه ذوب فلزات)، از جمله داراییهای واجد شرایطی است که هیچ یک از بخشهای آن قبل از تکمیل کلیه بخشها قابلیت استفاده ندارد.

افشا

26. موارد زیر باید برحسب مورد در صورتهای مالی افشا شود:

الف. مبلغ مخارج تأمین مالی که طی دوره به بهای تمام‌شده دارایی منظور شده است، و

ب. نرخ جذب استفاده شده برای تعیین مبلغ مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی واجد شرایط.

تاریخ اجرا

27. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ 1380/1/1 و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین المللی حسابداری

28. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین المللی حسابداری شماره 23 با عنوان مخارج تأمین مالی نیز رعایت می شود.