المعيار الدولي للمحاسبة ٢٣
"تكاليف الاقتراض"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٢٣ "تكاليف الاقتراض"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار واجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية.

التعديلات المدخلة على الفقرات:

٦ (إضافة):

٦ ...:

(أ) ...

(ب) ...

(ج) ...

(د) الفائدة فيما يتعلق بالتزامات عقود الإيجار المُثبتة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٧ "عقود الإيجار" أو المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"؛

(هـ) فروقات صرف العملة الناشئة عن الاقتراض بعملة أجنبية طالما كانت تُعد تعديلاً لتكاليف الفائدة.

(و) أعباء التمويل الناتجة من عقود المرابحة والتورق وغيرها من عقود التمويل المتوافقة مع الشريعة.

سبب الإضافة:

أُضيف إلى مكونات تكاليف التمويل الوارد في الفقرة السادسة التكاليف الناتجة عن معاملات المرابحة والتورق وغيرها من معاملات التمويل المتوافقة مع الشريعة وذلك لتوفير معلومات مهمة للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات تفصيلية عن أنواع تكاليف التمويل التي تتكبدها المنشأة خلال الفترة.

٢٦ (إضافة):

٢٦ يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) مبلغ تكاليف الاقتراض المُرسملة خلال الفترة؛ مفصلة بحسب مصدر التمويل الناتجة عنه (على سبيل المثال قروض تقليدية، تورق)؛

(ب) معدل الرسملة المُستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة.

سبب الإضافة:

أُضيف إلى متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة السادسة والعشرين (أ) والمتعلقة بالإفصاح عن تكاليف التمويل التي تمت رسملتها خلال الفترة وجوب الإفصاح عن تكاليف التمويل مفصلة بحسب مصدر التمويل الناتجة عنه (على سبيل المثال قروض تقليدية، تورق). وتمت إضافة هذا المتطلب لخدمة المستثمرين الذين يهمهم التعرف على مصادر تكاليف التمويل.

المعيار الدولي للمحاسبة ٢٣
تكاليف الاقتراض

المبدأ الأساس

١ تشكل تكاليف الاقتراض التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى اقتناء أصل مؤهل، أو إنشائه أو إنتاجه، جزءاً من تكلفة ذلك الأصل. وتُثبت تكاليف الاقتراض الأخرى على أنها مصروف.

النطاق

٢ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن تكاليف الاقتراض.

٣ لا يتناول المعيار التكلفة الفعلية أو الضمنية لحقوق الملكية، بما في ذلك رأس مال الأسهم الممتازة غير المُصنف على أنه التزام.

٤ لا يلزم المنشأة تطبيق المعيار على تكاليف الاقتراض التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى اقتناء أو إنشاء أو إنتاج:

(أ) أصل مؤهل مقيس بالقيمة العادلة، على سبيل المثال أصل حيوي يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للمحاسبة ٤١ "الزراعة"؛ أو

(ب) المخزون الذي يُصنَّع، أو يُنتَج بأية صورة أخرى، بكميات كبيرة بشكل متكرر.

التعريفات

٥ يستخدم هذا المعيار المصطلحات الآتية بالمعاني المحددة لها فيما يلي:

***تكاليف الاقتراض* هي الفائدة والتكاليف الأخرى التي تتكبدها المنشأة فيما يتعلق باقتراض الأموال.**

***الأصل المؤهل* هو أصل يستغرق بالضرورة فترة زمنية طويلة ليصبح جاهزاً للاستخدام المقصود له أو يصبح جاهزاً لبيعه.**

٦ يمكن أن تتضمن تكاليف الاقتراض:

(أ) مصروف الفائدة المحسوب باستخدام طريقة الفائدة الفعلية وفقاً لما هو موضح في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩؛

(ب) [حُذفت]

(ج) [حُذفت]

(د) الفائدة فيما يتعلق بالتزامات عقود الإيجار المُثبتة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"؛

(هـ) فروقات صرف العملة الناشئة عن اقتراض عملة أجنبية طالما أنها تُعد تعديلاً لتكاليف الفائدة.

٧ تبعاً للظروف، يمكن لأي مما يلي أن يكون أصلاً مؤهلاً:

(أ) المخزون

(ب) المصانع

(ج) مرافق توليد الطاقة

(د) الأصول غير الملموسة

(هـ) العقارات الاستثمارية

(و) النباتات المثمرة.

الأصول المالية، والمخزون الذي يُصنَّع، أو يُنتج بأية صورة أخرى، خلال فترة زمنية قصيرة، لا تُعد أصولاً مؤهلةً. والأصول التي تكون جاهزة عند اقتنائها للاستخدام المقصود لها أو لبيعها لا تُعد أصولاً مؤهلة.

الإثبات

٨ **يجب على المنشأة رسملة تكاليف الاقتراض التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى اقتناء أصل مؤهل، أو إنشائه أو إنتاجه، على أنها جزءٌ من تكلفة ذلك الأصل. ويجب على المنشأة إثبات تكاليف الاقتراض الأخرى على أنها مصروف في الفترة التي تكبدتها فيها.**

٩ يتم تضمين تكاليف الاقتراض التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى اقتناء أصل مؤهل، أو إنشائه أو إنتاجه، في تكلفة ذلك الأصل. ويتم رسملة تكاليف الاقتراض تلك على أنها جزءٌ من تكلفة الأصل عندما يكون من المرجح أن تنتج عنها منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة ويمكن قياس التكاليف بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وعندما تطبق المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ٢٩ "التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح"، فإنها تُثبت الجزء من تكاليف الاقتراض الذي يعوض عن التضخم على أنه مصروف خلال الفترة نفسها وفقاً للفقرة ٢١ من ذلك المعيار.

تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة

١٠ تكاليف الاقتراض التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى اقتناء أصل مؤهل، أو إنشائه أو إنتاجه، هي تكاليف الاقتراض التي كان سيتم تجنبها فيما لو لم يتم الإنفاق على الأصل المؤهل. وعندما تقترض المنشأة أموالاً خصيصاً لغرض الحصول على أصل مؤهل بعينه، يمكن بسهولة تحديد تكاليف الاقتراض التي تتعلق بشكل مباشر بذلك الأصل المؤهل.

١١ قد يكون من الصعب تحديد علاقة مباشرة بين قروض بعينها وأصل مؤهل، وتحديد القروض التي كان سيتم تجنبها لولا ذلك. وتنشأ مثل هذه الصعوبة، على سبيل المثال، عندما يتم التنسيق لأنشطة تمويل المنشأة بشكل مركزي. وتنشأ صعوبات أيضاً عندما تستخدم المجموعةٌ مجموعةً من أدوات الدين لتقترض أموالاً بمعدلات فائدة متفاوتة، ثم تُقرض تلك الأموال على أسس مختلفة للمنشآت الأخرى في المجموعة. وتنشأ تعقيدات أخرى من استخدام قروض مقوَّمة بعملات أجنبية أو مرتبطة بها، وعندما تعمل المجموعة في اقتصادات ذات تضخم جامح، ومن التقلبات في أسعار صرف العملات. ونتيجةً لذلك، يصعب تحديد مبلغ تكاليف الاقتراض التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى اقتناء أصل مؤهل ويتطلب الأمر ممارسة الاجتهاد.

١٢ **إذا اقترضت المنشأة أموالاً خصيصاً لغرض الحصول على أصل مؤهل، فيجب عليها أن تحدد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة على أنها تكاليف الاقتراض الفعلية التي تم تكبدها لذلك الاقتراض خلال الفترة مطروحاً منها أي دخل استثماري على الاستثمار المؤقت لتلك القروض.**

١٣ قد تؤدي ترتيبات التمويل لأصل مؤهل إلى حصول المنشأة على الأموال المُقترضة وتكبد تكاليف الاقتراض ذات الصلة قبل استخدام بعض الأموال أو جميعها في النفقات على الأصل المؤهل. وفي مثل هذه الظروف، تُستثمر الأموال غالباً بشكل مؤقت لحين إنفاقها على الأصل المؤهل. وعند تحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة خلال الفترة، يُطرح من تكاليف الاقتراض المتكبدة أي دخل استثمار مُكتسب على تلك الأموال.

١٤ **في حالة قيام المنشأة باقتراض أموال بشكل عام واستخدامها لغرض الحصول على أصل مؤهل، فيجب عليها تحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة عن طريق تطبيق معدل رسملة على النفقات المتكبدة على ذلك الأصل. ويجب أن يكون معدل الرسملة هو المتوسط المرجح لتكاليف الاقتراض المنطبقة على جميع قروض المنشأة القائمة خلال الفترة. ومع ذلك، يجب على المنشأة أن تستبعد من هذا الاحتساب تكاليف الاقتراض المنطبقة على القروض التي تمت خصيصاً لغرض الحصول على أصل مؤهل إلى حين الانتهاء تقريباً من جميع الأنشطة اللازمة لتجهيز ذلك الأصل للاستخدام المقصود له أو لبيعه. ولا يجوز أن يزيد مبلغ تكاليف الاقتراض التي تقوم المنشأة برسملتها خلال الفترة عن مبلغ تكاليف الاقتراض التي تكبدتها المنشأة خلال تلك الفترة.**

١٥ من المناسب في بعض الظروف تضمين جميع قروض المنشأة الأم ومنشآتها التابعة عند احتساب متوسط مرجح لتكاليف الاقتراض؛ وفي ظروف أخرى، يكون من المناسب لكل منشأة تابعة أن تستخدم متوسطاً مرجحاً لتكاليف الاقتراض ينطبق على القروض الخاصة بها.

زيادة المبلغ الدفتري للأصل المؤهل عن المبلغ الممكن استرداده

١٦ عندما يزيد المبلغ الدفتري أو التكلفة النهائية المتوقعة للأصل المؤهل عن المبلغ الممكن استرداده منه أو صافي قيمته القابلة للتحقق، يُخفَّض المبلغ الدفتري أو يُشطب وفقاً لمتطلبات المعايير الأخرى. وفي ظروف معينة، يُعكس مبلغ التخفيض أو الشطب وفقاً لتلك المعايير الأخرى.

بدء الرسملة

١٧ يجب على المنشأة أن تبدأ رسملة تكاليف الاقتراض على أنها جزءٌ من تكلفة الأصل المؤهل في تاريخ البدء. وتاريخ بدء الرسملة هو التاريخ الذي تستوفي فيه المنشأة لأول مرة جميع الشروط الآتية:

(أ) تكبد نفقات للأصل؛

(ب) تكبد تكاليف الاقتراض؛

(ج) مباشرة الأنشطة اللازمة لتجهيز الأصل للاستخدام المقصود له أو لبيعه.

١٨ تشمل النفقات على أصل مؤهل فقط تلك النفقات التي نتجت عنها مدفوعات نقدية أو نقل أصول أخرى أو تحمل التزامات بفائدة. وتُخفَّض النفقات بأية دفعات مرحلية تم استلامها وأية منح تم استلامها فيما يتعلق بالأصل (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٢٠ "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"). ويُعدّ متوسط المبلغ الدفتري للأصل خلال الفترة، بما في ذلك تكاليف الاقتراض المُرسملة سابقاً، تقريباً معقولاً عادةً للنفقات التي ينطبق عليها معدل الرسملة في تلك الفترة.

١٩ تشمل الأنشطة اللازمة لتجهيز الأصل للاستخدام المقصود له أو لبيعه ما هو أكثر من مجرد الإنشاء المادي للأصل. فهي تشتمل على العمل الفني والإداري الذي يسبق بداية الإنشاء المادي، مثل الأنشطة المرتبطة بالحصول على التصاريح قبل بداية الإنشاء المادي. ومع ذلك، يُستبعد من مثل هذه الأنشطة الاحتفاظ بالأصل عندما لا يوجد إنتاج أو تطوير يغير من حالة الأصل. فعلى سبيل المثال، تكاليف الاقتراض التي يتم تكبدها فيما تكون الأرض قيد التطوير يتم رسملتها خلال الفترة التي تُنفذ فيها الأنشطة المتعلقة بالتطوير. وفي المقابل، لا تتأهل للرسملة تكاليف الاقتراض التي يتم تكبدها فيما تكون الأرض المقتناة لأغراض البناء محتفظ بها دون تنفيذ أي نشاط تطويري مرتبط بها.

تعليق الرسملة

٢٠ يجب على المنشأة تعليق رسملة تكاليف الاقتراض خلال الفترات الطويلة التي تعلق فيها التطوير النشط للأصل المؤهل.

٢١ قد تتكبد المنشأة تكاليف اقتراض خلال فترة طويلة تُعلِّق فيها الأنشطة اللازمة لتجهيز أصل للاستخدام المقصود له أو لبيعه. ومثل هذه التكاليف هي تكاليف احتفاظ بأصول مكتملة جزئياً ولا تتأهل للرسملة. ومع ذلك، لا تعلق المنشأة في الظروف الاعتيادية رسملة تكاليف الاقتراض خلال الفترة التي تنفذ فيها عملاً فنياً وإدارياً كبيراً. ولا تعلق المنشأة أيضاً رسملة تكاليف الاقتراض عندما يحدث تأخير مؤقت يُعد جزءاً ضرورياً من عملية تجهيز الأصل للاستخدام المقصود له أو لبيعه. فعلى سبيل المثال، تستمر الرسملة خلال الفترة الطويلة التي يؤخر فيها ارتفاع مناسيب المياه إنشاء جسر، إذا كانت مثل هذه المناسيب المرتفعة للمياه شائعة خلال فترة الإنشاء في الإقليم الجغرافي ذي الصلة.

التوقف عن الرسملة

٢٢ يجب على المنشأة أن تتوقف عن رسملة تكاليف الاقتراض عند الانتهاء تقريباً من جميع الأنشطة اللازمة لتجهيز الأصل المؤهل للاستخدام المقصود له أو لبيعه.

٢٣ يكون الأصل عادةً جاهزاً للاستخدام المقصود له أو لبيعه عند الانتهاء من الإنشاء المادي للأصل، حتى مع احتمال أن يظل العمل الإداري الروتيني مستمراً. وإذا كان كل ما تبقى هو تعديلات طفيفة، مثل زخرفة عقار حسب مواصفات المشتري أو المستخدم، فإن ذلك يدل على الانتهاء تقريباً من جميع الأنشطة.

٢٤ **عندما تنتهي المنشأة من إنشاء أصل مؤهل على أجزاء ويكون كل جزء قابلاً للاستخدام فيما يستمر إنشاء الأجزاء الأخرى، يجب على المنشأة أن تتوقف عن رسملة تكاليف الاقتراض عندما تنتهي تقريباً من جميع الأنشطة اللازمة لتجهيز ذلك الجزء للاستخدام المقصود له أو لبيعه.**

٢٥ يُعدّ مجمّع الأعمال الذي يضم عدة مبانٍ، يمكن استخدام كل منها بشكل منفرد، مثالاً لأصل مؤهل كل جزء منه قابل للاستخدام فيما يستمر إنشاء الأجزاء الأخرى. ومن أمثلة الأصل المؤهل الذي يلزم الانتهاء منه قبل أن يكون أي جزء منه قابلاً للاستخدام المصنع الذي ينطوي على عمليات متعددة تُنفَّذ بالتتابع في أجزاء مختلفة من المصنع داخل الموقع نفسه، مثل مصنع الصلب.

الإفصاح

٢٦ **يجب على المنشأة أن تفصح عن:**

(أ) مبلغ تكاليف الاقتراض المُرسملة خلال الفترة؛

(ب) معدل الرسملة المُستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة.

أحكام التحول

٢٧ **عندما يشكل تطبيق هذا المعيار تغييراً في السياسة المحاسبية، يجب على المنشأة تطبيق المعيار على تكاليف الاقتراض فيما يتعلق بالأصول المؤهلة التي يكون تاريخ بدء الرسملة لها في تاريخ السريان، أو بعده.**

٢٨ **بالرغم من ذلك، يجوز للمنشأة أن تحدد أي تاريخ قبل تاريخ السريان وتطبق المعيار على تكاليف الاقتراض فيما يتعلق بجميع الأصول المؤهلة التي يكون تاريخ بدء الرسملة لها في ذلك التاريخ، أو بعده.**

٢٨أ عدَّلت "التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٥-٢٠١٧"، الصادرة في ديسمبر ٢٠١٧، الفقرة ١٤. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل على تكاليف الاقتراض المتكبدة في أو بعد بداية فترة التقرير السنوية التي تطبق فيها المنشأة تلك التعديلات لأول مرة.

تاريخ السريان

٢٩ يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩، أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار من تاريخ يسبق ١ يناير ٢٠٠٩، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٢٩أ تم تعديل الفقرة ٦ بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" الصادرة في مايو ٢٠٠٨. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديل لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٢٩ب عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرة ٦. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

٢٩ج عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، الصادر في يناير ٢٠١٦، الفقرة ٦. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

٢٩د عدَّلت "التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقرير المالي، دورة ٢٠١٥-٢٠١٧"، الصادرة في ديسمبر ٢٠١٧، الفقرة ١٤ وأضافت الفقرة ٢٨أ. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٩ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

سحب المعيار الدولي للمحاسبة ٢٣ (المنقح في ١٩٩٣)

٣٠ يحل هذا المعيار محل المعيار الدولي للمحاسبة ٢٣ "تكاليف الاقتراض" المُنقح في ١٩٩٣.