

## معييار المحاسبة الدولي 23 تكاليف الاقتراض

### المبدأ الأساس

- 1 تشكل تكاليف الاقتراض التي تعود – بشكل مباشر – إلى اقتناء أو تشييد أو إنتاج أصل مؤهل جزء من تكلفة ذلك الأصل. وتثبت تكاليف الاقتراض الأخرى على أنها مصروف.

### النطاق

- 2 يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن تكاليف الاقتراض.
- 3 لا يتناول المعيار التكلفة الفعلية أو المُحتسبة لحقوق الملكية، بما في ذلك رأس مال الأسهم الممتازة غير المُصنّف على أنه التزام.
- 4 إن المنشأة غير مُطالبة بأن تطبق المعيار على تكاليف الاقتراض التي تعود – بشكل مباشر – إلى اقتناء أو تشييد أو إنتاج:
- (أ) أصل مؤهل مُقاس بالقيمة العادلة، على سبيل المثال أصل حيوي؛ أو
- (ب) المخزون الذي يُصنع، أو خلاف ذلك يُنتج، بكميات كبيرة – بشكل متكرر.

### التعريفات

- 5 يستخدم هذا المعيار المصطلحات التالية بالمعاني المحددة:
- تكاليف الاقتراض** هي الفائدة والتكاليف الأخرى التي تتحملها منشأة فيما يتعلق باقتراض الأموال.
- أصل مؤهل** هو الأصل الذي يستغرق – بالضرورة – فترة طويلة من الزمن ليصبح جاهزاً للاستخدام المقصود له أو لبيعه.
- 6 يمكن أن تتضمن تكاليف الاقتراض:
- (أ) مصروف الفائدة المحسوب باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلي كما هي مُوضحة في المعيار الدولي للتقرير المالي 9.
- (ب) [حُذفت].
- (ج) [حُذفت].
- (د) الفائدة فيما يتعلق بال التزامات الإيجار المُثبتة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي 16 " عقود الإيجار".
- (هـ) فروق صرف العملة الناشئة عن قروض بعملة أجنبية بالقدر الذي تُعد تعديلاً لتكاليف الفائدة.
- 7 تبعاً للظروف، يمكن أن يكون أي مما يلي أصولاً مؤهلة:
- (أ) المخزون.
- (ب) المصانع.
- (ج) مرافق توليد الطاقة.
- (د) الأصول غير الملموسة.
- (هـ) العقارات الاستثمارية.
- (و) النباتات المثمرة.

الأصول المالية، والمخزون الذي يُصنع، أو خلاف ذلك، يُنتج، خلال فترة قصيرة من الزمن، لا تُعد أصولاً مؤهلة. الأصول التي تكون جاهزة عند اقتنائها للاستخدام المقصود لها أو لبيعها لا تُعد أصولاً مؤهلة.

## الإثبات

8 يجب على المنشأة أن تُرسم تكاليف الاقتراض التي تعود - بشكل مباشر - إلى اقتناء أو تشييد أو إنتاج أصل مؤهل على أنها جزء من تكلفة ذلك الأصل. ويجب على المنشأة أن تُثبت تكاليف الاقتراض الأخرى على أنها مصروف في الفترة التي تحملتها فيها.

9 تُضمن تكاليف الاقتراض التي تعود - بشكل مباشر - إلى اقتناء أو تشييد أو إنتاج أصل مؤهل في تكلفة ذلك الأصل. وتُرسم مثل تكاليف الاقتراض هذه على أنها جزء من تكلفة الأصل عندما يكون من المحتمل أن تنتج عنها منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة، ويمكن قياس التكاليف - بطريقة يمكن الاعتماد عليها. عندما تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي 29 "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم الجامح"، فإنها تُثبت الجزء من تكاليف الاقتراض الذي يعوض عن التضخم على أنه مصروف خلال الفترة نفسها وفقاً للفقرة 21 من ذلك المعيار.

### تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة

10 تكاليف الاقتراض التي تعود - بشكل مباشر - إلى اقتناء أو تشييد أو إنتاج أصل مؤهل هي تكاليف الاقتراض التي كان سيتم تجنبها إذا لم يتم الإنفاق على الأصل المؤهل. وعندما تقترض المنشأة أموالاً خصيصاً لغرض الحصول على أصل مؤهل، بعينه، فإنه يمكن - بسهولة - تحديد تكاليف الاقتراض التي تتعلق - بشكل مباشر - بذلك الأصل المؤهل.

11 قد يكون من الصعب تحديد علاقة مباشرة بين قروض بعينها وأصل مؤهل، وتحديد القروض التي - خلاف ذلك - كان سيتم تجنبها. وتحدث مثل هذه الصعوبة عندما، على سبيل المثال، يتم تنسيق نشاط التمويل للمنشأة - بشكل مركزي. كما تنشأ صعوبات - أيضاً - عندما تستخدم المجموعة نطاقاً من أدوات الدين لتقترض أموالاً بمعدلات فائدة متنوعة، وتقترض تلك الأموال - على أسس متنوعة - للمنشآت الأخرى في المجموعة. كما تنشأ تعقيدات أخرى من استخدام قروض مُقومة بعملات أجنبية أو مرتبطة بها، وعندما تعمل المجموعة في اقتصاديات ذات تضخم جامح، ومن التقلبات في أسعار تبادل العملات. ونتيجة لذلك، يصعب تحديد مبلغ تكاليف الاقتراض التي تعود - بشكل مباشر - إلى اقتناء أصل مؤهل ويُطلب ممارسة الاجتهاد الشخصي.

12 بالقدر الذي تقترض به المنشأة أموالاً خصيصاً لغرض الحصول على أصل مؤهل، فإنه يجب على المنشأة أن تحدد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة على أنها تكاليف الاقتراض الفعلية التي تم تحملها لذلك الاقتراض خلال الفترة مطروحاً منها أي دخل استثمار على الاستثمار المؤقت لتلك القروض.

13 قد تؤدي ترتيبات التمويل لأصل مؤهل إلى حصول المنشأة على الأموال المُقترضة وتحملها تكاليف الاقتراض ذات الصلة قبل أن تُستخدم بعض أو جميع الأموال في النفقات على الأصل المؤهل. وفي مثل هذه الظروف، تُستثمر الأموال - غالباً - بشكل مؤقت لحين إنفاقها على الأصل المؤهل. عند تحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة خلال الفترة، يُطرح من تكاليف الاقتراض التي تم تحملها أي دخل استثمار مُكتسب على تلك الأموال.

14 بالقدر الذي تقترض به المنشأة أموالاً - بشكل عام - وتستخدمها لغرض الحصول على أصل مؤهل، فإنه يجب على المنشأة أن تحدد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة من خلال تطبيق معدل رسملة على النفقات على ذلك الأصل. ويجب أن يكون معدل الرسملة هو المتوسط المرجح لتكاليف الاقتراض الذي ينطبق على قروض المنشأة التي تكون قائمة خلال الفترة، بخلاف القروض التي تمت خصيصاً لغرض الحصول على أصل مؤهل. ولا يجوز أن يزيد مبلغ تكاليف الاقتراض التي رسملتها المنشأة خلال الفترة عن مبلغ تكاليف الاقتراض التي تحملتها خلال تلك الفترة.

- 15 في بعض الظروف، يكون من المناسب أن تُدرج جميع قروض المنشأة الأم ومنشأتها التابعة عند حساب 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 الدفترى للأصل المؤهل عن المبلغ القابل للاسترداد

- 16 عندما يزيد المبلغ الدفترى أو التكلفة النهائية المتوقعة للأصل المؤهل عن المبلغ القابل للاسترداد منه أو صافي قيمته القابلة للتحقق، يُخفض المبلغ الدفترى أو يُشطب وفقاً لمتطلبات المعايير الأخرى. وفي ظروف معينة، يُعاد عكس مبلغ التخفيض أو الشطب وفقاً لتلك المعايير الأخرى.

### بداية الرسملة

- 17 يجب على المنشأة أن تبدأ رسملة تكاليف الاقتراض على أنها جزء من تكلفة الأصل المؤهل في تاريخ البدء. وتاريخ البدء للرسملة هو التاريخ الذي عنده تستوفي المنشأة – لأول مرة – جميع الشروط التالية:

(أ) تتحمل نفقات لأصل؛

(ب) تتحمل تكاليف الاقتراض؛

(ج) تباشر الأنشطة التي تعد ضرورية لإعداد الأصل للاستخدام المقصود له أو لبيعه.

- 18 تشمل النفقات على أصل مؤهل – فقط – تلك النفقات التي أسفرت عن مدفوعات نقدية، أو تحويلات أصول أخرى أو تحمل التزامات بفائدة. وتُخفض النفقات بأي دفعات مستلمة مرتبطة بالتقدم في التنفيذ والمنح المستلمة فيما يتعلق بالأصل (أنظر معيار المحاسبة الدولي 20 "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية"). إن متوسط المبلغ الدفترى للأصل خلال الفترة، بما في ذلك تكاليف الاقتراض المرسملة سابقاً، يُعد – عادةً – تقريباً معقولاً للنفقات التي ينطبق عليها معدل الرسملة في تلك الفترة.

- 19 تشمل الأنشطة الضرورية لإعداد الأصل للاستخدام المقصود له أو لبيعه أكثر من مجرد التشييد المادي للأصل. فهي تشمل العمل الفني والإداري الذي يسبق بداية التشييد المادي، مثل الأنشطة المرتبطة بالحصول على التصاريح قبل بداية التشييد المادي. وبالرغم من ذلك، يستبعد من مثل هذه الأنشطة الاحتفاظ بأصل عندما لا يوجد إنتاج أو تطوير يغير من حالة الأصل. فعلى سبيل المثال، تُرسمل تكاليف الاقتراض المُتحملة حين تكون الأرض قيد التطوير، خلال الفترة التي تُنفذ فيها الأنشطة المتعلقة بالتطوير. وبالرغم من ذلك، لا تؤهل للرسملة تكاليف الاقتراض المُتحملة حين تكون الأرض المُقتناة لأغراض البناء يُحتفظ بها دون أي نشاط تطوري مرتبط بها.

### تعليق الرسملة

- 20 يجب على المنشأة أن تعلق رسملة تكاليف الاقتراض خلال الفترات الطويلة التي تُوقف فيها التطوير النشاط لأصل مؤهل.

- 21 قد تتحمل المنشأة تكاليف اقتراض خلال فترة طويلة تُعلق فيها الأنشطة الضرورية لإعداد أصل للاستخدام المقصود له أو لبيعه. مثل هذه التكاليف هي تكاليف الاحتفاظ بأصول مُكتملة – جزئياً – ولا تتأهل للرسملة. وبالرغم من ذلك، لا تعلق المنشأة – عادةً – رسملة تكاليف الاقتراض خلال فترة عندما تنفذ عملاً فنياً وإدارياً كبيراً. ولا تعلق المنشأة – أيضاً – رسملة تكاليف الاقتراض عندما يكون التأخير المؤقت جزءاً ضرورياً من عملية تجهيز الأصل للاستخدام المقصود له أو لبيعه. فعلى سبيل المثال، تستمر الرسملة خلال الفترة الطويلة التي تُؤخر فيها المناسيب المرتفعة للمياه تشييد جسر، إذا كانت مثل هذه المناسيب المرتفعة للمياه شائعة خلال فترة التشييد في الإقليم الجغرافي المعني.

### وقف الرسملة

- 22 يجب على المنشأة أن تُوقف رسملة تكاليف الاقتراض عندما تُكمل – تقريباً – جميع الأنشطة الضرورية لإعداد الأصل المؤهل للاستخدام المقصود له أو لبيعه.

- 23 يكون الأصل - عادةً - جاهزاً للاستخدام المقصود له أو لبيعه عند اكتمال التشييد المادي للأصل، حتى ولو أن العمل الإداري الروتيني قد لا يزال مستمراً. وإذا كان كل ما تبقى هو تعديلات طفيفة، مثل زخرفة عقار حسب مواصفات المشتري أو المستخدم، فإن ذلك يبين أن جميع الأنشطة - تقريباً - قد أكملت.
- 24 عندما تكمل المنشأة تشييد أصل مؤهل - على أجزاء - ويكون كل جزء قابل لأن يُستخدم بينما يستمر التشييد للأجزاء الأخرى، فيجب على المنشأة أن تُوقف رسملة تكاليف الاقتراض عندما تكمل - تقريباً - جميع الأنشطة الضرورية لإعداد ذلك الجزء للاستخدام المقصود له أو لبيعه.
- 25 يُعد مجمع أعمال يشمل عدة مباني، يمكن أن يُستخدم كل منها - بشكل منفرد، مثلاً لأصل مؤهل كل جزء منه قابل لأن يكون صالحاً لأن يُستخدم بينما يستمر التشييد للأجزاء الأخرى. ومثال الأصل المؤهل الذي يلزم أن يكون مكتملاً قبل يكون أي جزء من الممكن استخدامه هو مصنع ينطوي على عمليات متعددة تُنفذ بالتتابع في أجزاء مختلفة من المصنع داخل الموقع نفسه، مثل مطحنة الصلب.

## الإفصاح

- 26 يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) مبلغ تكاليف الاقتراض المرسملة خلال الفترة؛

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

## الأحكام الانتقالية

- 27 عندما يشكل تطبيق هذا المعيار تغييراً في السياسة المحاسبية، فيجب على المنشأة أن تطبق المعيار على تكاليف الاقتراض المتعلقة بالأصول المؤهلة التي يكون تاريخ بدء الرسملة لها في تاريخ السريان، أو بعده.
- 28 وبالرغم من ذلك، يمكن للمنشأة أن تحدد أي تاريخ قبل تاريخ السريان وأن تطبق المعيار على تكاليف الاقتراض المتعلقة بجميع الأصول المؤهلة والتي يكون تاريخ بدء الرسملة لها في ذلك التاريخ، أو بعده.

## تاريخ السريان

- 29 يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2009، أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبعد. وعندما تطبق المنشأة المعيار من تاريخ قبل 1 يناير 2009، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.
- 29أ عدلت الفقرة 6 بموجب "التحسينات على المعايير الدولية للتقرير المالي" المصدر في مايو 2008. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل على الفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2009، أو بعده. ويُسمح بالتطبيق الأبعد. وعندما تطبق المنشأة التعديل على فترة أبكر، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.
- 29 ب عدل المعيار الدولي للتقرير المالي 9 الصادر في يوليو 2014 الفقرة 6. يجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي 9.
- 29 ج عدل المعيار الدولي للتقرير المالي 16 الصادر في يناير 2016 الفقرة 6. يجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات عند تطبيقها للمعيار الدولي للتقرير المالي 16.

## سحب معيار المحاسبة الدولي 23 (المنقح في 1993)

- 30 يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي 23 "تكاليف الاقتراض" المنقح في 1993.

