

**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۹**  
**حسابداری مخارج تأمین مالی**



استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۹  
حسابداری مخارج تأمین مالی

فهرست مندرجات

شماره بند

۱	• مقدمه
۲	• دامنه کاربرد
۳ - ۵	• تعاریف
۴	- مخارج تأمین مالی
۵	- دارایی واجد شرایط
۶ - ۲۶	• شناخت مخارج تأمین مالی
۹ - ۱۶	- مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی
۱۷	- مازاد مبلغ دفتری نسبت به مبلغ بازیافتنی دارایی واجد شرایط
۱۸ - ۲۰	- زمان شروع احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی
۲۱ - ۲۶	- توقف احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی
۲۷	• افشا
۲۸	• تاریخ اجرا

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۹ حسابداری مخارج تأمین مالی

### مقدمه

۱. 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 به طور مستقیم قابل انتساب به تحصیل، ساخت یا تولید یک دارایی واجد شرایط است که به حساب آن دارایی منظور می‌شود.

### دامنه کاربرد

۲. این استاندارد باید برای حسابداری مخارج تأمین مالی بکار گرفته شود.

### تعاریف

۳. 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 گزارشگر برای تأمین مالی متحمل می‌شود.
  - دارایی واجد شرایط: یک دارایی است که آماده‌سازی آن جهت استفاده مورد انتظار یا فروش الزاماً مدت زیادی طول می‌کشد.

### مخارج تأمین مالی

۴. 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.
  - پ. مخارج تأمین مالی مربوط به قراردادهای اجاره به شرط تملیک و خرید اقساطی که براساس استانداردهای حسابداری مربوط شناسایی می‌شود.
  - ت. تفاوت تسعیر ارز مربوط به سود تضمین شده و کارمزد تسهیلات مالی ارزی قابل انتساب به دارایی واجد شرایط.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۹

### حسابداری مخارج تأمین مالی

#### دارایی واجد شرایط

۵. ماشین‌آلات تولیدی، ساختمانهای اداری، بیمارستانها، داراییهای زیربنایی مانند جاده‌ها، پلها و تأسیسات تولید انرژی و نیز موجودیهایی که رساندن آنها به وضعیت آماده برای فروش یا استفاده مورد نظر، مستلزم صرف دوره زمانی قابل ملاحظه‌ای است، نمونه‌هایی از دارایی واجد شرایط می‌باشد. سایر سرمایه‌گذاریها و داراییهایی که به طور معمول در یک دوره زمانی کوتاه تولید یا ایجاد می‌شود دارایی واجد شرایط نیستند. داراییهایی که به هنگام تحصیل برای استفاده مورد نظر یا فروش، آماده است نیز به عنوان دارایی واجد شرایط تلقی نمی‌شود.

#### شناخت مخارج تأمین مالی

۶. مخارج تأمین مالی باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود به استثنای مواردی که براساس بند ۷ به بهای تمام شده دارایی منظور می‌شود.

۷. آن بخش از مخارج تأمین مالی که مستقیماً قابل انتساب به تحصیل، ساخت یا تولید 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.

۸. مخارج تأمین مالی در صورتی قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی است که دارای منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه برای واحد گزارشگر بوده و به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

#### مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی

۹. مخارج تأمین مالی که مستقیماً قابل انتساب به تحصیل، ساخت یا تولید یک دارایی واجد شرایط است، آن دسته از مخارجی است که در صورت عدم تحصیل، ساخت یا تولید آن دارایی، باید از آن اجتناب می‌شد. چنانچه یک واحد گزارشگر مشخصاً

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۹

### حسابداری مخارج تأمین مالی

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 می‌توان تشخیص داد.

۱۰. 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 تأمین مالی واحد گزارشگر به صورت متمرکز انجام شود این مشکل پیش می‌آید. در چنین شرایطی، تعیین مبلغ مخارج تأمین مالی که مستقیماً قابل انتساب به تحصیل دارایی واجد شرایط است مشکل و اعمال قضاوت ضروری می‌شود.

۱۱. در مواردی که تسهیلات مالی مشخصاً به منظور تحصیل یک دارایی واجد شرایط اخذ می‌گردد، 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 سرمایه‌گذاری موقت وجوه حاصل از تسهیلات مالی دریافتی باشد.

۱۲. واحد گزارشگر 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 تحمل شده، کسر می‌شود.

۱۳. چنانچه تأمین مالی واحد گزارشگر 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

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۹

### حسابداری مخارج تأمین مالی

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 تمام شده دارایی منظور می‌شود نباید از مبلغ مخارج تأمین مالی تحمل شده طی آن دوره بیشتر باشد.

۱۴. تنها مخارج تأمین مالی قابل انتساب به تسهیلات مالی واحد گزارشگر را می‌توان به بهای تمام شده داراییهای آن واحد منظور نمود. در شرایطی که یک واحد گزارشگر کنترل‌کننده، تسهیلاتی را دریافت می‌کند که بدون تخصیص مخارج تأمین مالی یا صرفاً با تخصیص بخشی از آن مخارج، این وجوه را به واحد گزارشگر تحت کنترل انتقال می‌دهد، تنها آن بخش از مخارج تأمین مالی را که واحد گزارشگر تحت کنترل متحمل شده است، به بهای تمام شده داراییهای واجد شرایط آن واحد منظور می‌شود.

۱۵. چنانچه یک واحد گزارشگر کنترل‌کننده، منابع حاصل از تأمین مالی را با احتساب بخشی از مخارج آن به واحد گزارشگر تحت کنترل خود انتقال دهد، واحد گزارشگر تحت کنترل، آن بخش از مخارج تأمین مالی را که خود متحمل شده است به بهای تمام شده داراییهای واجد شرایط منظور می‌کند. در این شرایط گروه گزارشگر در صورتی می‌تواند کل مبلغ مخارج تأمین مالی را به بهای تمام شده داراییهای واجد شرایط خود منظور کند که تعدیلات تلفیقی مناسب جهت حذف مخارجی که توسط واحد گزارشگر تحت کنترل به حساب دارایی منظور شده است، انجام شود.

۱۶. در برخی موارد، برای محاسبه میانگین موزون مخارج تأمین مالی، در نظر گرفتن کلیه تسهیلات مالی دریافتی واحد گزارشگر کنترل‌کننده و تحت کنترل مناسب است.

مازاد مبلغ دفتری نسبت به مبلغ باز یافتنی دارایی واجد شرایط

۱۷. 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 بخش عمومی شماره ۵ با عنوان داراییهای ثابت مشهود، کاهش می‌یابد. در شرایطی خاص، طبق الزامات استاندارد مذکور مبلغ کاهش مجدداً برگشت داده می‌شود.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۹

### حسابداری مخارج تأمین مالی

- زمان شروع احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی
۱۸. احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی واجد شرایط باید زمانی شروع شود که:
- الف. مخارجی برای دارایی مربوط در حال انجام باشد؛
  - ب. مخارج تأمین مالی در حال وقوع باشد؛ و
  - پ. فعالیتهای لازم برای آماده‌سازی دارایی مربوط جهت استفاده مورد نظر یا فروش در جریان باشد.
۱۹. مخارج مربوط به دارایی واجد شرایط که در تعیین مبلغ مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی مدنظر قرار می‌گیرد، 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. 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 می‌رود.
۲۰. فعالیتهای لازم جهت آماده‌سازی 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 نگهداری دارایی در زمانی که عملیات تولید یا توسعه که منجر به تغییر وضعیت دارایی می‌شود در جریان نباشد، جزء این فعالیتها محسوب نمی‌شود. برای مثال، مخارج تأمین مالی تحمل شده در دوره‌ای 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 می‌شود، قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی نیست.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۹

### حسابداری مخارج تأمین مالی

توقف احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی

۲۱. 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 و این مخارج را به حساب هزینه دوره منظور نمود.

۲۲. مخارج تأمین مالی ممکن است در دوره‌ای طولانی که طی آن فعالیت‌های لازم جهت آماده‌سازی 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 دوره‌ای که کارهای اداری و فنی قابل توجهی در حال انجام باشد و یا برای آماده‌سازی دارایی جهت استفاده مورد نظر یا فروش، تأخیر موقت در عملیات اجتناب‌ناپذیر 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 مقاطعی از سال امکان‌پذیر نباشد، در این صورت احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی ادامه می‌یابد.

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

۲۴. 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.

۲۵. چنانچه ساخت بخش‌هایی از یک دارایی واجد شرایط به طور اساسی تکمیل شده باشد و هر یک 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.

۲۶. یک مرکز اداری متشکل از چندین ساختمان که هر یک به صورت جداگانه قابل استفاده باشد، نمونه‌ای از دارایی واجد شرایطی است که هر یک از بخش‌های آن همزمان با ادامه

**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۹**  
**حسابداری مخارج تأمین مالی**

ساخت سایر بخشها قابلیت استفاده دارد. بالعکس، ساخت یک پل به عنوان بخشی از بزرگراه، از جمله داراییهای واجد شرایطی است که هیچ یک از بخشهای آن قبل از تکمیل کلیه بخشها قابلیت استفاده ندارد.

**افشا**

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

- الف. مبلغ مخارج تأمین مالی که طی دوره به بهای تمام شده 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 (زمانی که استفاده از نرخ جذب ضرورت دارد).

**تاریخ اجرا**

**۲۸. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ اول فروردین ۱۳۹۵ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.**