

استاندارد حسابداری شماره ۲۴

گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری

این استاندارد باید با توجه به "مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری" مطالعه و

بکار گرفته شود.

مقدمه

۱. هدف این استاندارد، تشخیص واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری و تجویز گزارشگری مالی پاره‌ای اطلاعات خاص درباره آنها در مرحله قبل از بهره‌برداری است. توضیح اینکه معیارهای شناخت و اندازه‌گیری معاملات و سایر رویدادهای مالی و نیز بخش عمده گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری و واحدهای تجاری در حال بهره‌برداری مشابه است.

دامنه کاربرد

۲. این استاندارد در مورد صورتهای مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری بکار می‌رود.

تعریف

۳. در این استاندارد اصطلاح واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری با معنی مشخص زیر بکار رفته است:

• واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری: یک واحد تجاری است که بخش عمده کوششهای خود را برای ایجاد یک فعالیت جدید بکار برد و یکی از شرایط زیر در مورد آن صدق کند:

الف. عملیات اصلی برنامه‌ریزی شده، شروع نشده باشد، یا

ب. عملیات اصلی برنامه‌ریزی شده، شروع شده ولی درآمد عملیاتی قابل توجهی از آن حاصل نشده باشد.

۴. واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری، عمدتاً کوششهای خود را برای اموری مانند برنامه‌ریزی مالی، تأمین سرمایه، اکتشاف و گسترش منابع طبیعی، تحقیق و توسعه، شناسایی منابع تامین مواد اولیه، تحصیل داراییهای ثابت مشهود یا سایر داراییهای عملیاتی مانند حق امتیاز بهره‌برداری از معادن و نیز استخدام و آموزش کارکنان، بازاریابی و راه‌اندازی عملیات تولیدی صرف می‌کند. از نظر مقاصد این استاندارد، برای ایجاد یکنواختی فرض بر این است هر واحد تجاری که درآمد عملیاتی آن کمتر از حدود ۲۰٪ درآمد عملیاتی برنامه‌ریزی شده باشد، واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری تلقی می‌شود.

مخارج

۵. مخارج واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری، براساس استانداردهای حسابداری که در واحدهای تجاری در حال بهره‌برداری استفاده می‌شود، شناسایی می‌گردد.

۶. مخارج واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری را می‌توان به سه گروه زیر طبقه‌بندی کرد:

الف. مخارجی که به منظور تحصیل داراییهای ثابت مشهود، داراییهای نامشهود و موجودی مواد و کالا تحمل می‌گردد. این مخارج با رعایت معیارهای شناخت مندرج در استانداردهای حسابداری شماره ۸، ۱۱، ۱۳ و ۱۷ در دوره وقوع به عنوان دارایی شناسایی می‌شود. مخارج مزبور، حسب مورد، در بر گیرنده مخارج سربر اداری و عمومی است که بتوان آن را به طور مشخص با تحصیل دارایی یا رساندن آن به وضعیت قابل

بهره‌برداری ارتباط داد و لذا این گونه هزینه‌ها براساس مبانی منطقی بین داراییهای مربوط تسهیم می‌شود. علاوه بر این، مواردی از قبیل پیش‌پرداخت بیمه یا حقوق و دستمزد، در صورت انطباق با معیارهای شناخت دارایی در مفاهیم نظری گزارشگری مالی، به عنوان دارایی شناسایی می‌شود.

ب. مخارجی که هر چند ممکن است به جریان منافع اقتصادی آتی کمک کند، اما به عنوان یک دارایی جداگانه قابل تشخیص نیست و لذا حائز معیارهای شناخت به عنوان دارایی نمی‌باشد. این گونه مخارج در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.

ج. مخارجی که هیچ گونه منافع اقتصادی آتی ندارد و لذا در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. مخارج دوران توقف غیر عادی در فعالیتهای قبل از بهره‌برداری، خسارات وارده به داراییها، مخارج دوباره کاری و مخارج نیروی کار مازاد، نمونه‌هایی از این گونه مخارج است.

۷. مخارجی که در دوران قبل از بهره‌برداری واقع می‌شود، تنها در صورت انطباق با مصادیق بند ۶ (الف)، قابل انتساب به داراییهای مربوط است. بدین ترتیب احتساب هر گونه مخارجی تحت سرفصل "مخارج قبل از بهره‌برداری" به‌عنوان یک دارایی جداگانه در صورتهای مالی، با توجه به اینکه سرفصل یاد شده فاقد معیارهای شناخت به عنوان یک دارایی جداگانه است، صحیح نیست.

درآمدها

۸. درآمد در واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری براساس استانداردهای حسابداری که در واحدهای تجاری در حال بهره‌برداری استفاده می‌شود، شناسایی می‌گردد.

۹. درآمدهایی که به طور مشخص بیانگر بازیافت بخشی از مخارج (اعم از دارایی و هزینه) است، از مخارج مربوط کسر می‌شود. سود حاصل از سرمایه‌گذاری موقت تسهیلات مالی دریافتی، فروش ضایعات و فروش تولیدات آزمایشی، نمونه‌هایی از این گونه درآمدهاست.

افشا

۱۰. واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری باید صورتهای مالی خود را مشابه با صورتهای مالی واحدهای تجاری در حال بهره‌برداری ارائه کنند زیرا ترازنامه، صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد و یادداشتهای توضیحی واحدهای تجاری در حال بهره‌برداری برای ارائه اطلاعات مفید در مورد واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری به اندازه کافی مناسب است. ارائه صورتهای مالی خاص برای واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری ممکن است به این تصور منجر شود که ماهیت و نتایج معاملات این واحدهای تجاری نیز خاص است در حالی که واحدهای تجاری در حال بهره‌برداری هم معاملات مشابهی دارند. علاوه بر این، صورتهای مالی خاص به آسانی با صورتهای مالی دوره‌های بعد از مرحله بهره‌برداری قابل مقایسه نخواهد بود.

۱۱. صورتهای مالی واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری باید شامل اطلاعات اضافی زیر باشد:

الف. درج عبارت "قبل از مرحله بهره‌برداری" در کلیه صفحات صورتهای مالی،

ب. انعکاس مبالغ انباشته جریانهای ورودی و خروجی نقدی از ابتدای شروع فعالیت واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری در صورت جریان وجوه نقد،

ج. ارائه اطلاعات در مورد نوع، ماهیت و مراحل فعالیتهای انجام شده (از جمله درصد پیشرفت پروژه)،

د. ارائه جدول زمانبندی اجرای پروژه و دلایل تأخیر در اجرا در صورت وجود،

ه. ارائه جدول مقایسه‌ای عملکرد پروژه با برآوردهای اولیه (اعم از ریالی و ارزی)، و

و. ارائه اطلاعات مربوط به مبالغ انباشته درآمد و هزینه از ابتدای فعالیت واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری به تفکیک اقلام عمده.

۱۲. واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری معمولاً مخارج عمده‌ای برای فعالیتهای قبل از بهره‌برداری تحمل می‌کنند و طی این دوره، درآمد قابل توجهی تحصیل نمی‌کنند. فعالیتهای قبل از بهره‌برداری احتمالاً در دو یا چند دوره گزارشگری مالی انجام می‌شود. به منظور انعکاس اهمیت فعالیتهای دوره‌های قبل از بهره‌برداری، دامنه صورتهای مالی ارائه شده توسط واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری باید آنچنان گسترش یابد که اطلاعات انباشته را از ابتدای مرحله قبل از بهره‌برداری همراه اطلاعات جاری فراهم کند.

۱۳. در صورتهای مالی اولین دوره مالی پس از شروع بهره‌برداری باید افشا شود که واحد تجاری در دوره مالی گذشته، در مرحله قبل از بهره‌برداری بوده است و چنانچه صورتهای مالی سال(های) گذشته که واحد تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری بوده برای اهداف مقایسه‌ای ارائه می‌شود، افشای اطلاعات اضافی طبق بند ۱۱ ضرورت ندارد.

تاریخ اجرا

۱۴. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱

و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۱۵. استاندارد بین‌المللی حسابداری جداگانه‌ای در رابطه با "گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری" وجود ندارد.

