

Међународни рачуноводствени стандард 23

Трошкови позајмљивања

Основни принцип

- 1 Трошкови позајмљивања који су директно приписиви стицању, изградњи или производњи средства које се квалификује чине део набавне вредности/цене коштања тог средства. Други трошкови позајмљивања се признају као расход.

Делокруг

- 2 Ентитет треба да примењује овај стандард при рачуноводственом обухватању трошкова позајмљивања.
- 3 Овај стандард се не бави текућим или урачунатим трошком капитала, укључујући приоритетни капитал који није класификован као обавеза.
- 4 Од ентитета се не захтева да примењује овај стандард на трошкове позајмљивања који су директно приписиви стицању, изградњи или производњи:
- (а) средства које се квалификује и које се одмерава по фер вредности, на пример биолошког средства које је у делокругу IAS 41 *Пољопривреда*; или
 - (б) залиха које се производе континуирано у великим количинама.

Дефиниције

- 5 Следећи изрази употребљени су у овом стандарду са наведеним значењима:
- Трошкови позајмљивања* су камата и други трошкови које ентитет има у вези са позајмљивањем средстава.
- Средство које се квалификује* је средство којем је обавезно потребан значајан временски период да би било спремно за своју намеравану употребу или продају.
- 6 Трошкови позајмљивања могу обухватати:
- (а) трошкови камата израчунати коришћењем методе ефективне камате која је описана у IFRS 9;
 - (б) [брисан]
 - (ц) [брисан]
 - (д) камате у вези са обавезама по основу лизинга признатим у складу са IFRS 16 *Лизинг*; и
 - (е) курсне разлике настале по основу позајмљивања у иностраној валути, у износу до ког се сматрају кориговањем трошкова камате.
- 7 Зависно од околности, свака од ставки наведених у даљем тексту може бити средство које се квалификује:
- (а) залихе
 - (б) производни погони
 - (ц) постројења за производњу енергије
 - (д) нематеријална средства
 - (е) инвестиционе некретнине.
 - (ф) вишегодишњи засади.

Финансијска средства и залихе које се производе у кратком временском периоду нису средства која се квалификују. Средства која су спремна за планирану употребу или продају у моменту стицања такође нису средства која се квалификују.

Признавање

- 8 **Ентитет треба да капитализује трошкове позајмљивања који су директно приписиви стицању, изградњи или производњи средства које се квалификује као део набавне вредности тог средства. Ентитет треба да признаје друге трошкове позајмљивања као расходе у периоду у ком су настали.**
- 9 Трошкови позајмљивања који су директно приписиви стицању, изградњи или производњи средства које се квалификује се укључују у набавну вредности тог средства. Такви трошкови позајмљивања се капитализују као део набавне вредности средства када је вероватно да ће они имати за резултат будуће економске користи за ентитет и када се трошкови могу поуздано одмерити. Када ентитет примењује IAS 29 *Финансијско извештавање у хиперинфлаторним привредама*, он признаје као расход део трошкова позајмљивања којима се компензује инфлација током истог периода у складу са параграфом 21 тог стандарда.

Трошкови позајмљивања који се могу капитализовати

- 10 Трошкови позајмљивања који су директно приписиви стицању, изградњи или производњи средства које се квалификује, су они трошкови позајмљивања који би били избегнути да није био учињен издатак за средство које се квалификује. Када ентитет позајмљује новчана средства специфично намењена стицању одређеног средства које се квалификује, трошкови позајмљивања који се директно односе на то средство које се квалификује се могу одмах идентификовати.
- 11 Некада може да буде тешко да се утврди непосредна повезаност конкретних позајмљивања и средства које се квалификује, као и да се утврде позајмљивања која би иначе могла да буду избегнута. Таква тешкоћа настаје, на пример, када се финансијском активношћу ентитета централизовано координира. Тешкоће такође настају када група користи низ дужничких инструмената за позајмљивање новчаних средстава по различитим каматним стопама и даје на зајам та новчана средства по различитим основама другим ентитетима у групи. Друге компликације настају услед употребе зајмова исказаних у страним валутама или повезаних с њима, када група послује у високоинфлаторним привредама, као и услед флукуација девизних курсева. Као последица, утврђивање износа трошкова позајмљивања који су директно приписиви стицању средства које се квалификује је тешко и захтева примену просуђивања.
- 12 **У обиму у коме су новчана средства позајмљена искључиво ради стицања средства које се квалификује, износ трошкова позајмљивања који се могу капитализовати по основу тог средства се одређује као стварни трошкови позајмљивања настали услед тог позајмљивања, током периода, умањени за сваки приход од инвестирања по основу привременог инвестирања тих позајмљивања.**
- 13 Финансијски аранжмани за средство које се квалификује могу имати за резултат стицање позајмљених новчаних средстава од стране ентитета и настајање трошкова позајмљивања, пре него што се нека или сва новчана средства употребе за издатке за средство које се квалификује. У таквим околностима, новчана средства се често привремено инвестирају до њиховог трошења на средство које се квалификује. При одређивању износа трошкова позајмљивања који се могу капитализовати у току периода, сваки зарађени приход од инвестирања тих новчаних средстава се одузима од насталих трошкова позајмљивања.
- 14 **У обиму у коме се новчана средства обично позајмљују и употребљавају у сврху стицања средства које се квалификује, износ трошкова позајмљивања који се могу капитализовати се утврђује применом стопе капитализације на издатке у вези са тим средством. Стопа капитализације је пондерисани просек трошкова позајмљивања, применљивих на сва позајмљивања ентитета неизмирена у току периода. Ентитет, међутим, треба да из овог рачунања искључи трошкове позајмљивања који се односе на позајмљивања намењена искључиво за стицање средства које се квалификује све док се не заврше суштински све активности које су неопходне да би се то средство припремило за његову намеравану употребу или продају. Износ трошкова позајмљивања који је капитализован у току периода не треба да превазилази износ трошкова позајмљивања насталих током тог периода.**
- 15 У неким околностима је прикладно обухватити сва позајмљивања матичног ентитета и зависних ентитета приликом израчунавања пондерисаног просека трошкова позајмљивања; у другим околностима, прикладно је да сваки зависни ентитет користи пондерисани просек трошкова позајмљивања који је применљив на његова сопствена позајмљивања.

Вишак књиговодствене вредности средства које се квалификује изнад надокнадивог износа

- 16 Када књиговодствена вредност или очекивана крајња набавна вредност средства које се квалификује, превазилази њен надокнадиви износ или нето остварљиву вредност, књиговодствена вредност се умањује или отписује у складу са захтевима других стандарда. У извесним околностима, износ умањења или отписивања анулира се у складу са тим другим стандардима.

Почетак капитализације

- 17 **Ентитет треба да започне капитализацију трошкова позајмљивања, као део набавне вредности средства које се квалификује, на датум почетка капитализације. Датум почетка капитализације је датум када ентитет први пут испуни сваки од наведених услова:**
- (а) **направи издатке за средство;**
 - (б) **направи трошкове позајмљивања; и**
 - (ц) **предузме активности неопходне да би се средство припремило за планирану употребу или продају.**
- 18 Издаци у вези са средством које се квалификује укључују само издатке који су имали за резултат готовинске исплате, трансфере других средстава или преузимање обавеза на које се зарачунава камата. Издаци се умањују за свако примљено плаћање и примљена давања у вези са средством (видети IAS 20 *Рачуноводство државних давања и обелодањивање државне помоћи*). Просечна књиговодствена вредност средства у току периода, која обухвата претходно капитализоване трошкове позајмљивања, обично представља разумну приближну вредност издатака на које је примењена стопа капитализације у том периоду.
- 19 Неопходне активности припреме средства за планирану употребу или продају обухватају више од физичке изградње средства. Оне обухватају технички и административни рад који претходи започињању физичке изградње, као што су активности у вези са стицањем дозвола пре започињања физичке изградње. Ипак, такве активности искључују држање средства када се не врши никаква производња или развој којим се мења стање средства. На пример, трошкови позајмљивања настали у току припреме земљишта капитализују се у периоду предузимања тих активности. Међутим, трошкови позајмљивања настали док се земљиште, стечено за сврхе изградње, држи без икакве активности у вези са припремама за коришћење, не квалификују се за капитализацију.

Обуштављање (прекид) капитализације

- 20 **Ентитет треба да обуштави капитализацију трошкова позајмљивања током продужених периода у којима је прекинут активан развој средства које се квалификује.**
- 21 Ентитет може да направи трошкове позајмљивања током продуженог периода у коме су прекинуте активности неопходне за припрему средства за планирану употребу или продају. Такви трошкови су трошкови поседовања делимично довршених средстава и средстава која се не квалификују за капитализацију. Ипак, ентитет обично не обуштавља капитализацију трошкова позајмљивања у периоду у коме се врши значајан технички и административни рад. Ентитет такође не обуштавља капитализацију трошкова позајмљивања када је привремено одлагање нужни део процеса припреме средства за планирану употребу или продају. На пример, капитализација се наставља током продуженог периода када висок водостај одлаже изградњу моста, уколико је тако висок водостај уобичајен у тој географској области током периода у коме се врши изградња.

Престанак капитализације

- 22 **Ентитет треба да престане са капитализацијом трошкова позајмљивања када су у суштини завршене све активности неопходне да би се средства која се квалификују припремила за планирану употребу или продају.**
- 23 Неко средство је обично спремно за планирану употребу или продају када је физичка изградња тог средства завршена, чак и уколико уобичајени административни рад можда још увек траје. Уколико мање измене, као што је украшавање некретнине према спецификацијама купца или корисника, представљају све што је неизвршено, то указује да су у суштини све активности завршене.

- 24 Када ентитет завршава изградњу средстава које се квалификује по деловима, а сваки део је могуће користити док се изградња наставља на осталим деловима, капитализација трошкова позајмљивања престаје када су у суштини завршене све активности неопходне за припрему тог дела за његову планирану употребу или продају.
- 25 Пословни комплекс који се састоји од више објеката, при чему сваки од њих може појединачно да се користи, пример је средства које се квалификује а где је сваки део могуће користити док се наставља изградња на другим деловима. Пример за средство које се квалификује, а које треба да буде у потпуности завршено пре него што може да буде коришћен било који део, је индустријско постројење које обухвата више процеса који се спроводе у низу, у различитим деловима постројења у оквиру исте локације, као што је, на пример, фабрика челика.

Обелодањивање

- 26 Ентитет обелодањује:
- (а) капитализовани износ трошкова позајмљивања у току периода; и
 - (б) стопу капитализације коришћену за утврђивање износа трошкова позајмљивања који се могу капитализовати.

Прелазне одредбе

- 27 Када усвајање овог стандарда представља промену рачуноводствене политике, ентитет треба да примењује овај стандард на трошкове позајмљивања који се односе на средства која се квалификују, а за која је датум почетка капитализације – датум ступања на снагу или неки каснији датум.
- 28 Међутим, ентитет може да назначи сваки датум пре датума ступања на снагу и да примењује овај стандард на трошкове позајмљивања који се односе на сва средства која се квалификују, а за која је датум почетка капитализације – датум назначивања или неки каснији датум.
- 28А Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2015.-2017.*, у децембру 2017. године, измењен је параграф 14. Ентитет треба да примењује те измене на трошкове позајмљивања настале на почетку годишњег извештајног периода у ком ентитет први пут примењује ове измене или касније.

Датум ступања на снагу

- 29 Ентитет треба да примењује овај стандард за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује овај стандард од датума који је пре 1. јануара 2009. године, он треба да обелодани ту чињеницу.
- 29А Параграф 6 је измењен у оквиру *Побољшања IFRS* објављених у мају 2008. године. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ову измену за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.
- 29Б Објављивањем IFRS 9, у јулу 2014. године, измењен је параграф 6. Ентитет треба да примењује ову измену када примењује IFRS 9.
- 29Ц Објављивањем стандарда IFRS 16 *Лизинг*, у јануару 2016. године, измењен је параграф 6. Ентитет треба да примењује ту измену када примењује IFRS 16.
- 29Д Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2015.-2017.*, у децембру 2017. године, измењен је параграф 14 и додат је параграф 28А. Ентитет треба да примењује те измене за годишње извештајне периоде који почињу 1. јануара 2019. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет раније примени ове измене, треба да обелодани ту чињеницу.

Повлачење IAS 23 (ревидираног 1993. године)

- 30 Овај стандард замењује IAS 23 *Трошкови позајмљивања* ревидиран 1993. године.