

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 23 (МСБО 23)

Витрати на позики

(Текст Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), включаючи Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Тлумачення (КТМФЗ, ПКТ), виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2012 року.) (Текст міжнародного стандарту в актуальному стані див. на сайті Міністерства фінансів України <http://www.minfin.gov.ua/>)

Основний принцип

1. Витрати на позики, що безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу, є частиною собівартості такого активу. Інші витрати на позики визнаються як витрати.

Сфера застосування

2. Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт в обліку витрат на позики.

3. Цей Стандарт не стосується фактичної або розрахункової вартості власного капіталу, зокрема привілейованого капіталу, не класифікованого як зобов'язання.

4. Від суб'єкта господарювання не вимагається застосувати цей стандарт до витрат на позики, що безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва:

(а) кваліфікованого активу, що оцінюється за справедливою вартістю, наприклад, біологічного активу; або

(б) запасів, які виробляються або іншим чином виготовляються постійно або серійно у великій кількості.

Визначення

5. Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:

Витрати на позики - витрати на сплату відсотків та інші витрати, понесені суб'єктом господарювання у зв'язку із запозиченням коштів.

Кваліфікований актив - це актив, який обов'язково потребує суттєвого періоду для підготовки його до використання за призначенням чи для реалізації.

6. Витрати на позики можуть включати:

а) витрати на сплату відсотків, обчислені за допомогою методу ефективного відсотка, як описано в [МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка"](#);

б) [видалено];

в) [видалено];

г) фінансові витрати, пов'язані з фінансовою орендою і визнані згідно з [МСБО 17 "Оренда"](#);

г) курсові різниці, які виникають унаслідок отримання позик в іноземній валюті, якщо вони розглядаються як коригування витрат на сплату відсотків.

7. Залежно від обставин, перелічені далі активи можуть бути кваліфікованими активами:

(а) запаси;

(б) виробничі суб'єкти господарювання;

(в) електростанції;

(г) нематеріальні активи;

(г) інвестиції у нерухомість.

Фінансові активи та запаси, які виробляються або іншим чином виготовляються протягом короткого проміжку часу, не є кваліфікованими активами. Активи, готові для використання за призначенням або для реалізації, коли вони придбані, не є кваліфікованими активами.

Визнання

8. Суб'єкт господарювання капіталізує витрати на позики, які безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу як частина собівартості цього активу. Суб'єкт господарювання визнає інші витрати на позики як витрати в тому періоді, у якому вони були понесені.

9. Витрати на позики, які безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу, включаються до собівартості цього активу. Такі витрати на позики капіталізуються як частина собівартості активу, якщо існує ймовірність того, що вони принесуть суб'єктові господарювання майбутні економічні вигоди і що ці витрати можна достовірно оцінити. Якщо суб'єкт господарювання застосовує [МСБО 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляційної економіки"](#), то він визнає як витрати ту частину витрат на позики, яка є компенсацією інфляції протягом того ж періоду згідно з параграфом 21 цього стандарту.

Витрати на позики, які підлягають капіталізації

10. Витрати на позики, які безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу, є тими витратами на позики, яких можна було б уникнути, якби не робилися витрати на кваліфікований актив. Якщо суб'єкт господарювання позичає кошти конкретно з метою отримання певного кваліфікованого активу, тоді витрати на позики, які безпосередньо відносяться до цього кваліфікованого активу, можна легко ідентифікувати.

11. Може бути важко визначити прямий зв'язок між певними позиками та кваліфікованим активом і визначити позики, яких за інших обставин можна було б уникнути. Такі труднощі виникають, наприклад, при централізованій координації діяльності суб'єкта господарювання з фінансування. Труднощі можуть також виникати, якщо група використовує різні боргові інструменти з різними ставками відсотка і позичає ці кошти іншим суб'єктам господарювання групи на різних умовах. Інші ускладнення спричиняються використанням позик, наданих в іноземній валюті або пов'язаних з нею, якщо група функціонує в умовах високого рівня інфляції й обмінний курс коливається. У результаті визначення суми витрат на позики, яка безпосередньо пов'язана з придбанням кваліфікованого активу, ускладнюється - і треба діяти на основі судження.

12. Якщо кошти позичаються спеціально з метою отримання кваліфікованого активу, то суб'єкт господарювання визначає суму витрат на позики, яка підлягає капіталізації щодо цього активу, як фактичні витрати на позику, понесені протягом певного періоду, за вирахуванням будь-якого інвестиційного прибутку від тимчасового інвестування цих позичених коштів.

13. У результаті фінансових заходів, спрямованих на отримання кваліфікованого активу, суб'єкт господарювання може отримати позичені кошти і понести відповідні витрати, пов'язані з отриманням позички, до використання цих коштів повністю або частково на отримання кваліфікованого активу. За таких обставин кошти (в очікуванні їх використання) часто тимчасово інвестуються на отримання кваліфікованого активу. Визначаючи суму витрат на позики, яка підлягає капіталізації протягом періоду, будь-який інвестиційний прибуток, отриманий від таких коштів, вираховують із суми витрат на позики.

14. Якщо кошти позичені взагалі й використовуються з метою отримання кваліфікованого активу, то суму витрат на позики, яка підлягає капіталізації, слід визначати шляхом застосування норми капіталізації до витрат на цей актив. Норма капіталізації повинна бути середньозваженою величиною витрат на позики стосовно всіх непогашених позик суб'єкта господарювання протягом цього періоду, а не лише позик, які були здійснені конкретно з метою отримання кваліфікованого активу. Сума витрат на позики, капіталізована суб'єктом господарювання протягом періоду, не повинна перевищувати суму витрат на позики, понесених протягом цього періоду.

15. За деяких обставин доречно включати всі позики материнського підприємства та його дочірніх підприємств у розрахунок середньозваженої величини витрат на позики; за інших обставин доречно кожному дочірньому підприємству використовувати середньозважену величину витрат на позики, яка відноситься до його власних позик.

Перевищення балансової вартості кваліфікованого активу над сумою очікуваного відшкодування

16. Якщо балансова вартість або очікувана остаточна вартість кваліфікованого активу перевищує суму його очікуваного відшкодування або чисту вартість реалізації, тоді балансова вартість списується повністю або частково згідно з вимогами інших Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. За певних обставин сума повного або часткового списання сторнується згідно з іншими Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Початок капіталізації

17. Суб'єкт господарювання починає капіталізувати витрати на позики як частину собівартості кваліфікованого активу у дату початку капіталізації. Датою початку капіталізації є дата, коли суб'єкт господарювання вперше виконує всі умови, наведені нижче, а саме:

а) він поніс витрати, пов'язані з активом;

б) він поніс витрати на позики;

в) він веде діяльність, необхідну для підготовки активу до його використання за призначенням або продажу.

18. Витрати на кваліфікований актив включають лише ті витрати, результатом яких є сплата грошових коштів, передача інших активів або прийняття зобов'язань під певний відсоток. Витрати зменшуються на суму будь-яких отриманих проміжних виплат та грантів, отриманих у зв'язку з активом (див. [МСБО 20 "Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу"](#)). Середня балансова вартість активу протягом періоду (з урахуванням попередніх капіталізованих витрат на позики), як правило, є обґрунтовано наближеною величиною витрат, до яких застосовується норма капіталізації в цьому періоді.

19. Підготовка активу до його використання за призначенням або до продажу передбачає більше, ніж фізичне створення активу. Вона включає технічну та адміністративну роботу, виконувану до фізичного створення активу (наприклад, діяльність щодо отримання дозволу перед початком фізичного будівництва). Проте така діяльність не включає утримання активу в разі відсутності виробництва або розробки, які б зміцнювали стан активу. Наприклад, витрати на позики, понесені в процесі освоєння земельної ділянки, капіталізуються протягом того періоду, в якому відбувалася діяльність, пов'язана з освоєнням. Проте витрати на позики, понесені в той час, коли придбана під будівництво ділянка утримується без проведення робіт на її освоєння, не можуть бути капіталізовані.

Призупинення капіталізації

20. Суб'єкт господарювання призупиняє капіталізувати витрати на позики протягом тривалих періодів, у яких він призупиняє активну розробку кваліфікованого активу.

21. Суб'єкт господарювання може понести витрати на позики, понесені протягом тривалого періоду, коли він призупиняє діяльність, необхідну для підготовки активу до його передбаченого використання або продажу. Такі витрати є витратами, пов'язаними з утриманням частково завершених активів, і не підлягають капіталізації. Проте суб'єкт господарювання, як правило, не призупиняє капіталізацію витрат на позики протягом періоду, коли він веде значну технічну та адміністративну роботу. Суб'єкт господарювання також не призупиняє капіталізацію витрат на позики у разі тимчасової затримки частини процесу, необхідної для підготовки активу до його передбаченого використання або реалізації. Наприклад, капіталізація триває протягом більш тривалого періоду, ніж звичайний період повені, внаслідок чого затримується будівництво мосту за умови, що такий високий рівень води є звичайним у період спорудження мосту для відповідного географічного регіону.

Припинення капіталізації

22. Суб'єкт господарювання припиняє капіталізувати витрати на позики, якщо по суті, вся діяльність, необхідна для підготовки кваліфікованого активу до його передбаченого використання або продажу, завершена.

23. Актив, як правило, вважається готовим до його передбаченого використання або реалізації, якщо будівництво активу завершено, хоч адміністративна підготовка ще ведеться. Якщо треба завершити незначні деталі, скажімо, змінити інтер'єр згідно з вимогами покупця або користувача, діяльність щодо активу вважається завершеною.

24. Якщо суб'єкт господарювання здійснює будівництво кваліфікованого активу частинами і кожна частина може використовуватися, коли ще ведеться будівництво інших частин, суб'єкт господарювання припиняє капіталізацію витрат на позики, якщо він завершив, головним чином, усю діяльність, необхідну для підготовки цієї частини до її запланованого використання або реалізації.

25. Суб'єкти господарювання з кількома спорудами, кожна з яких може бути використана окремо, є прикладом кваліфікованого активу, кожна частина якого придатна для окремого використання в той час, коли ведеться будівництво інших. Прикладом кваліфікованого активу, який має бути завершений, перш ніж будь-яка з його частин може бути використана, є промисловий суб'єкт господарювання, наприклад сталеливарний завод, виробничий цикл якого складається з кількох послідовних процесів у різних цехах, розташованих в одному місці.

Розкриття інформації

26. Суб'єкт господарювання розкриває:

а) суму витрат на позики, капіталізовану протягом періоду;

б) норму капіталізації, яка використовується для визначення суми витрат на позики, які підлягають капіталізації.

Положення перехідного періоду

27. Якщо прийняття цього Стандарту спричиняє зміни в обліковій політиці, суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт до витрат на позики, пов'язаних з кваліфікованими активами, для яких дата початку капіталізації збігається з датою набрання чинності цим стандартом або є пізнішою за неї.

28. Проте суб'єкт господарювання може призначити будь-яку дату до дати набрання чинності цим стандартом і застосовувати цей стандарт до витрат на позики, пов'язаних з усіма кваліфікованими активами, для яких дата початку капіталізації збігається з цією датою або є пізнішою за неї.

Дата набрання чинності

29. Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт для річних періодів, які починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт, починаючи з дати до 1 січня 2009 р., то він повинен розкривати цей факт.

29А. Параграф 6 був змінений внаслідок "Удосконалень МСФЗ", випущених у травні 2008 р. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до річних періодів, які починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує зміну до більш ранніх періодів, то він має розкривати цей факт.

Вилучення МСБО 23 (переглянутого у 1993 р.)

30. Цей стандарт замінює МСБО 23 "Витрати на позики", переглянутий у 1993 р.

(Текст взято з сайту Мінфіну України <http://www.minfin.gov.ua/>)