

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23

Витрати за позиками

Основний принцип

- 1 Витрати за позиками, що безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікаційного активу, є частиною собівартості такого активу. Інші витрати за позиками визнаються як витрати.

Сфера застосування

- 2 Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт в обліку витрат за позиками.
- 3 Цей Стандарт не стосується фактичної або умовно розрахованої вартості власного капіталу, включаючи привілейований капітал, не класифікований як зобов'язання.
- 4 Від суб'єкта господарювання не вимагається застосувати цей Стандарт до витрат за позиками, що безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва:
- а) кваліфікаційного активу, що оцінюється за справедливою вартістю, наприклад, біологічного активу в межах МСБО 41 “Сільське господарство” або
 - б) запасів, які виробляються або іншим чином регулярно виготовляються у великій кількості.

Визначення

- 5 Терміни, що використовуються в цьому Стандарті, мають такі значення:
- Витрати за позиками** – витрати на сплату процентів та інші витрати, понесені суб'єктом господарювання у зв'язку із запозиченням коштів.
- Кваліфікаційний актив** – це актив, який обов'язково потребує суттєвого періоду часу для підготовки його до передбачуваного використання або реалізації.
- 6 Витрати за позиками можуть включати:
- а) процентні витрати, обчислені за допомогою методу ефективного відсотка, як описано в МСФЗ 9;
 - б) [видалено];
 - в) [видалено];

- г) проценти за зобов'язаннями за орендою, визнані згідно з МСФЗ 16 *“Оренда”* та;
 - г) курсові різниці, які виникають унаслідок отримання позик в іноземній валюті, якщо вони розглядаються як коригування витрат за процентами.
- 7 Залежно від обставин, перелічені далі активи можуть бути кваліфікаційними активами:
- а) запаси
 - б) виробничі підприємства
 - в) енергогенеруючі потужності
 - г) нематеріальні активи;
 - г) інвестиційна нерухомість
 - д) плодоносні рослини.

Фінансові активи та запаси, які виробляються або іншим чином виготовляються протягом короткого проміжку часу, не є кваліфікаційними активами. Активи, готові до передбачуваного використання або реалізації, коли вони придбані, не є кваліфікаційними активами.

Визнання

- 8 Суб'єкт господарювання капіталізує витрати за позиками, які безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікаційного активу як частина собівартості цього активу. Суб'єкт господарювання повинен визнавати інші витрати за позиками як витрати в тому періоді, у якому вони понесені.
- 9 Витрати за позиками, які безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікаційного активу, включаються до собівартості цього активу. Такі витрати за позиками капіталізуються як частина собівартості активу, якщо існує ймовірність того, що вони принесуть суб'єктові господарювання майбутні економічні вигоди і зможуть бути достовірно оцінені. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 29 *“Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”*, то він визнає як витрати ту частину витрат за позиками, яка є компенсацією інфляції протягом того ж періоду згідно з пунктом 21 цього Стандарту.

Витрати за позиками, що підлягають капіталізації

- 10 Витрати за позиками, які безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікаційного активу, є тими витратами за позиками, яких можна було б уникнути, якби не здійснювалися були понесені витрати на кваліфікаційний актив. Якщо суб'єкт господарювання запозичує кошти спеціально з метою отримання певного кваліфікаційного активу, тоді витрати за позиками, які безпосередньо відносяться до цього кваліфікаційного активу, можуть бути легко ідентифікованими.

- 11 Може бути важко визначити прямий зв'язок між певними позиками та кваліфікаційним активом і визначити позики, яких за інших обставин можна було б уникнути. Такі труднощі виникають коли, наприклад, фінансова діяльність суб'єкта господарювання координується централізовано. Труднощі можуть також виникати, якщо група використовує ряд боргових інструментів запозичення коштів з різними відсотковими процентними ставками і позичає ці кошти іншим суб'єктам господарювання зі складу групи на різних умовах. Інші ускладнення виникають через використання позик, наданих у іноземній валюті або пов'язаних з нею, якщо група функціонує в умовах високого рівня інфляції та коливання обмінного курсу. У результаті визначення суми витрат за позиками, що безпосередньо пов'язані з придбанням кваліфікаційного активу, ускладнюється і необхідно застосовувати судження.
- 12 **У тій мірі, у якій суб'єкт господарювання запозичує кошти спеціально з метою отримання кваліфікаційного активу, суб'єкт господарювання має визначати суму витрат за позиками, що підлягають капіталізації щодо цього активу, як фактично понесені витрати за позиками, протягом певного періоду, за вирахуванням будь-якого інвестиційного доходу від тимчасового інвестування цих позик.**
- 13 За результатами фінансових угод спрямованих на отримання кваліфікаційного активу, суб'єкт господарювання може отримати запозичені кошти і понести відповідні витрати, пов'язані з отриманням позики, до того, як ці кошти повністю або частково стануть витратами на кваліфікаційний актив. За таких обставин, кошти часто тимчасово інвестуються до здійснення витрат на кваліфікаційний актив. Визначаючи суму витрат за позиками, що підлягають капіталізації протягом періоду, будь-який інвестиційний дохід, отриманий від таких коштів, вираховують із понесених витрат за позиками.
- 14 **У тій мірі, у якій суб'єкт господарювання запозичує кошти загалом і використовує їх з метою отримання кваліфікаційного активу, цей суб'єкт господарювання має визначати суму витрат за позиками, що підлягають капіталізації застосовуючи норму капіталізації до витрат на цей актив. Норма капіталізації повинна бути середньозваженою величиною витрат за позиками стосовно всіх позик суб'єкта господарювання, що непогашені протягом періоду. Однак, суб'єкт господарювання має виключити з цих розрахунків витрати за позиками здійсненими спеціально з метою отримання кваліфікаційного активу допоки, значною мірою, усі заходи, необхідні для підготовки цього активу до передбачуваного використання або реалізації, не будуть завершені. Сума витрат за позиками, капіталізована суб'єктом господарювання протягом періоду, не повинна перевищувати суму витрат за позиками, понесених протягом цього періоду.**
- 15 За деяких обставин доцільно включати всі позики материнського підприємства та його дочірніх підприємств при розрахунку середньозваженої величини витрат за позиками; за інших обставин доцільно кожному

дочірньому підприємству включати його власні позики при розрахунку середньозваженої величини витрат за позиками.

Перевищення балансової вартості кваліфікаційного активу над сумою очікуваного відшкодування

- 16 Коли балансова вартість або очікувані кінцеві витрати на кваліфікаційний актив перевищують суму його очікуваного відшкодування або чисту вартість реалізації, тоді балансова вартість списується повністю або частково згідно з вимогами інших Стандартів. За певних обставин, сума повного або часткового списання може бути відновлена згідно з іншими Стандартами.

Початок капіталізації

- 17 Суб'єкт господарювання починає капіталізувати витрати за позиками як частину собівартості кваліфікаційного активу на дату початку капіталізації. Датою початку капіталізації є дата, коли суб'єкт господарювання вперше виконує всі умови, наведені нижче, а саме:
- а) наявні витрати пов'язані з активом;
 - б) наявні витрати за позиками, та
 - в) здійснюється діяльність, необхідна для підготовки активу до передбачуваного використання або реалізації.
- 18 Витрати на кваліфікаційний актив включають лише ті витрати, результатом яких є виплати грошових коштів, переміщення інших активів або прийняття процентних зобов'язань. Витрати скорочуються через будь-яке отримання проміжних виплат та грантів у зв'язку з активом (див. МСБО 20 “Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу”). Середня балансова вартість активу протягом періоду, включаючи попередні капіталізовані витрати за позиками, як правило, є обґрунтовано наближеною величиною витрат, до яких застосовується норма капіталізації в цьому періоді.
- 19 Підготовка активу до передбачуваного використання або реалізації охоплює більше видів діяльності, а ніж фізичне створення активу. Вона включає технічну та адміністративну роботу, виконувану до початку фізичного створення активу, як наприклад, діяльність пов'язана з отриманням дозволу перед початком фізичного будівництва. Проте така діяльність не передбачає утримання активу в разі відсутності виробництва або розробки, які б зміцнювали стан активу. Наприклад, витрати за позиками, понесені в процесі освоєння земельної ділянки, капіталізуються протягом того періоду, в якому відбувалася діяльність, пов'язана з освоєнням. Проте витрати за позиками, 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 за позиками протягом тривалих періодів, у яких він призупиняє активну розробку кваліфікаційного активу.**
- 21 Суб'єкт господарювання може понести витрати за позиками протягом тривалого періоду, коли він призупиняє діяльність, необхідну для підготовки активу до передбачуваного використання або реалізації. 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 за позиками протягом періоду, коли він здійснює значну технічну та адміністративну роботу. Суб'єкт господарювання також не призупиняє капіталізацію витрат за позиками у разі тимчасової затримки частини процесу, необхідної для підготовки активу до передбачуваного 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 за позиками, якщо по суті, вся діяльність, необхідна для підготовки кваліфікаційного активу до передбачуваного використання або реалізації, завершена.**
- 23 Актив, як правило, вважається готовим до передбачуваного використання або реалізації, якщо фізичне будівництво активу завершено, хоча рутинна, адміністративна робота продовжується. Якщо треба змінити незначні деталі, такі як, декорування згідно з уточненнями покупця або користувача, і вони все ще залишаються невиконаними, діяльність щодо активу вважається завершеною.
- 24 **Коли суб'єкт господарювання здійснює будівництво кваліфікаційного активу частинами і кожна частина може використовуватися протягом будівництва інших частин, суб'єкт господарювання припиняє капіталізацію витрат за позиками, якщо він завершив, практично усю діяльність, необхідну для підготовки цієї частини до передбачуваного використання або реалізації.**
- 25 Бізнес-парк, що складається з декількох споруд, кожна з яких може бути використана окремо, є прикладом кваліфікаційного активу, кожна частина якого придатна для окремого використання в той час, коли ведеться будівництво інших. Прикладом кваліфікаційного активу, який має бути завершений, перш ніж будь-яка з його частин може бути використана, є промисловий завод, виробничий цикл якого складається з кількох послідовних процесів у різних цехах, розташованих в одному місці, наприклад сталеливарний завод.

Розкриття інформації

26 Суб'єкт господарювання розкриває:

- а) суму витрат за позиками, капіталізовану протягом періоду, та
- б) норму капіталізації, яка використовується для визначення суми витрат за позиками, що підлягають капіталізації.

Перехідні положення

27 Коли застосування цього Стандарту спричиняє зміни в обліковій політиці, суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до витрат за позиками, пов'язаних з кваліфікаційними 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 за позиками, пов'язаних з усіма кваліфікаційними активами, для яких дата початку капіталізації збігається з цією датою або є пізнішою за неї.

28А *Щорічними удосконаленнями МСФЗ Цикл 2015-2017*, виданими у грудні 2017 року, доповнено пункт 14. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до витрат за позиками, що понесені на початку або після початку річного звітного періоду, в якому суб'єкт господарювання вперше застосовує ці зміни.

Дата набрання чинності

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

29А Пункт 6 був змінений унаслідок *Удосконалень МСФЗ*, виданих у травні 2008 року. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до річних періодів, які починаються 1 січня 2009 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю поправку до більш ранніх періодів, він має розкривати цей факт.

29Б МСФЗ 9, виданий у липні 2014 року, доповнено пунктом 6. Суб'єкт господарювання застосовує цю поправку, коли застосовує МСФЗ 9.

29В МСФЗ 16, виданий у січні 2016 року, доповнено пунктом 6. Суб'єкт господарювання застосовує цю поправку, коли застосовує МСФЗ 16.

29Г *Щорічними удосконаленнями МСФЗ Цикл 2015–2017*, виданими у грудні 2017 року, внесено зміни до пункту 14 та додано пункт 28А. Суб'єкт господарювання застосовує ці поправки до річних звітних періодів, що починаються з 1 січня 2019 року або пізніше. Більш раннє застосування

дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці поправки до більш ранніх періодів, він має розкривати цей факт.

Вилучення МСБО 23 (переглянутого у 1993 році)

- 30 Цей стандарт замінює МСБО 23 “*Витрати на позики*”, переглянутий у 1993 р.