Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 23

«Затраты по займам»

Основной принцип

- 1 Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, включаются в первоначальную стоимость этого актива. Прочие затраты по займам признаются в качестве расходов.

Сфера применения

- 2 Организация должна применять настоящий стандарт для учета затрат по займам.
- 3 Настоящий стандарт не касается фактической или вмененной стоимости собственного капитала, включая привилегированные акции, не классифицированные как обязательства.
- 4 Организация не обязана применять настоящий стандарт к затратам по займам, непосредственно относящимся к приобретению, строительству или производству:
- (a) квалифицируемого актива, оцениваемого по справедливой стоимости, например биологического актива; или
 - (b) запасов, производимых или иным образом создаваемых в больших количествах на регулярной основе.

Определения

- 5 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:
- Затраты по займам** – процентные и другие затраты, которые организация несет в связи с получением заемных средств.
- Квалифицируемый актив** – актив, подготовка которого к использованию по назначению или для продажи обязательно требует значительного времени.
- 6 Затраты по займам могут включать:
- (a) процентные расходы, рассчитываемые с использованием метода эффективной процентной ставки, как описано в МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»;
 - (b) [удален]
 - (c) [удален]
 - (d) финансовые затраты, связанные с финансовой арендой, в соответствии с МСФО (IAS) 17 «Аренда»; и
 - (e) курсовые разницы, возникающие в результате привлечения займов в иностранной валюте, в той мере, в какой они считаются корректировкой затрат на выплату процентов.
- 7 В зависимости от обстоятельств, квалифицируемыми активами могут быть любые из указанных:
- (a) запасы;
 - (b) производственные мощности;
 - (c) электрогенерирующие мощности;
 - (d) нематериальные активы;
 - (e) инвестиционная недвижимость.

Финансовые активы и запасы, производимые или иным образом создаваемые в течение короткого периода времени, не являются квалифицируемыми активами. Активы, готовые к использованию по назначению или для продажи на момент приобретения, не являются квалифицируемыми активами.

Признание

- 8 **Организация должна капитализировать затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, путем их включения в первоначальную стоимость этого актива. Организация должна признавать прочие затраты по займам в качестве расходов в том периоде, в котором они понесены.**
- 9 Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, включаются в первоначальную стоимость этого актива. Такие затраты по займам капитализируются как часть первоначальной стоимости актива, если вероятно получение организацией связанных с ними будущих экономических выгод и если такие затраты можно надежно оценить. Когда организация применяет МСФО (IAS) 29 «*Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике*», она признает в качестве расходов ту часть затрат по займам, которая компенсирует инфляцию в том же периоде в соответствии с пунктом 21 упомянутого стандарта.

Затраты по займам, разрешенные для капитализации

- 10 Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, – это те затраты по займам, которых можно было бы избежать, если бы затраты на соответствующий актив не производились. В случае если организация привлекает средства исключительно для приобретения конкретного квалифицируемого актива, затраты по займам, непосредственно связанные с этим активом, могут быть четко определены.
- 11 Затруднение может вызывать выявление непосредственной связи между конкретными займами и квалифицируемым активом, а также идентификация займов, которых можно было бы избежать в случае отсутствия указанного актива. Такого рода трудности возникают, например, в случаях, когда финансовая деятельность организации координируется централизованно. Трудности появляются также, если группа организаций использует ряд долговых инструментов для получения заемных средств по различным процентным ставкам и предоставляет эти средства на различной основе другим входящим в группу организациям. Дополнительно усложняют ситуацию использование группой кредитов, выраженных в иностранной валюте или привязанных к ней, в условиях высокой инфляции, а также колебания обменных курсов. В результате определение величины затрат по займам, непосредственно относящимся к приобретению квалифицируемого актива, затруднено и требует применения суждения.
- 12 **В той степени, в которой организация привлекает средства специально для получения квалифицируемого актива, она должна определить сумму затрат по займам, разрешенную для капитализации, как сумму фактических затрат, понесенных по этому займу в течение периода, за вычетом инвестиционного дохода от временного инвестирования этих заемных средств.**
- 13 Условия соглашения о финансировании квалифицируемого актива могут приводить к тому, что организация получит заемные средства и понесет связанные с ними затраты по займам прежде, чем эти средства, полностью или частично, будут использованы для финансирования затрат на указанный актив. В таких обстоятельствах средства зачастую временно инвестируются до момента, когда они будут израсходованы на квалифицируемый актив. При определении суммы затрат по займам, разрешенной для капитализации в течение периода, полученный по таким средствам инвестиционный доход вычитается из суммы понесенных затрат по займам.
- 14 **В той степени, в которой организация заимствует средства на общие цели и использует их для получения квалифицируемого актива, организация должна определить сумму затрат по займам, разрешенную для капитализации, путем умножения ставки капитализации на сумму затрат на данный актив. Ставка капитализации определяется как средневзвешенное значение затрат по займам применительно к займам организации, остающимся непогашенными в течение периода, за исключением займов, полученных специально для приобретения квалифицируемого актива. Сумма затрат по займам, которую организация капитализирует в течение периода, не должна превышать сумму затрат по займам, понесенных в течение этого периода.**
- 15 В некоторых обстоятельствах при вычислении средневзвешенного значения затрат по займам целесообразно включать все займы материнской и дочерних организаций; в других обстоятельствах целесообразно использовать для каждой дочерней организации средневзвешенное значение затрат по займам применительно к ее собственным заемным средствам.

Превышение балансовой стоимости квалифицируемого актива над возмещаемой суммой

- 16 Когда балансовая стоимость или предполагаемая окончательная первоначальная стоимость квалифицируемого актива превышает возмещаемую сумму или чистую возможную цену продажи, балансовая стоимость частично или полностью списывается в соответствии с требованиями других стандартов. При определенных обстоятельствах величина частичного или полного списания восстанавливается в соответствии с теми же стандартами.

Начало капитализации

- 17 Организация должна начать капитализацию затрат по займам как части первоначальной стоимости квалифицируемого актива на дату начала капитализации. Дата начала капитализации – это дата, на которую организация впервые выполнила все следующие условия:
- (a) понесены затраты по данному активу;
 - (b) понесены затраты по займам; и
 - (c) ведется деятельность, необходимая для подготовки актива к использованию по назначению или к продаже.
- 18 Затраты на квалифицируемый актив включают только те затраты, которые привели к выплатам денежных средств, передаче других активов или принятию процентных обязательств. Затраты уменьшаются на величину полученных в связи с данным активом промежуточных платежей и субсидий (см. МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»). Средняя балансовая стоимость актива в течение периода, включающая ранее капитализированные затраты по займам, обычно приблизительно равна значению затрат, к которым применяется ставка капитализации в этом периоде.
- 19 Деятельность, необходимая для подготовки актива к его использованию по назначению или к продаже, включает не только физическое создание самого актива. К ней относится техническая и административная работа, предшествующая началу физического создания актива, такая как деятельность, связанная с получением разрешений, необходимых для начала строительства. Однако к такой деятельности не относится владение активом, если при этом не ведется производство или развитие, изменяющие его состояние. Например, затраты по займам, понесенные в период проведения работ по освоению земельного участка, капитализируются в течение периода проведения соответствующих работ. Однако затраты по займам, понесенные в то время, когда земля, приобретенная для последующего строительства, оставалась во владении без проведения на ней каких-либо работ по освоению, не подлежат капитализации.

Приостановление капитализации

- 20 Организация должна приостановить капитализацию затрат по займам в течение продолжительных периодов, когда активное развитие квалифицируемого актива прерывается.
- 21 Организация может нести затраты по займам в течение продолжительного периода, когда деятельность, необходимая для подготовки актива к использованию по назначению или к продаже, прерывается. К таким затратам относятся затраты по содержанию незавершенных объектов, и они не капитализируются. Однако организация обычно не приостанавливает капитализацию затрат по займам в течение периода, когда осуществляется значительная техническая и административная работа. Организация также не приостанавливает капитализацию затрат по займам, когда временная задержка представляет собой необходимую часть процесса подготовки актива к использованию по назначению или к продаже. Например, капитализация продолжается в течение продолжительного периода, когда высокий уровень воды задерживает строительство моста, если такой высокий уровень воды является обычным для данного географического региона в период, в котором проводится строительство.

Прекращение капитализации

- 22 Организация должна прекратить капитализацию затрат по займам, когда завершены практически все работы, необходимые для подготовки квалифицируемого актива к использованию по назначению или к продаже.

- 23 Актив обычно считается готовым к использованию по назначению или к продаже, когда завершено его физическое сооружение, несмотря на то, что повседневная административная работа всё еще может продолжаться. Если остались лишь такие незначительные доработки, как оформление объекта в соответствии с требованиями покупателя или пользователя, это свидетельствует о практически полном завершении работ.
- 24 **Когда организация завершает сооружение квалифицируемого актива по частям и каждая часть может использоваться в то время, как продолжается сооружение других частей, организация должна прекратить капитализацию затрат по займам по завершении практически всех работ, необходимых для подготовки данной части актива к использованию по назначению или к продаже.**
- 25 Бизнес-центр, состоящий из нескольких зданий, каждое из которых пригодно к использованию отдельно, представляет собой пример квалифицируемого актива, в котором каждая часть может быть использована, в то время как строительство других составных частей еще продолжается. Примером квалифицируемого актива, который должен быть завершен полностью, прежде чем какая-либо из его составных частей может быть использована, является завод, объединяющий несколько производственных процессов, осуществляемых последовательно в разных цехах, расположенных на одной территории, например металлургический комбинат.

Раскрытие информации

- 26 Организация должна раскрывать:
- (a) сумму затрат по займам, капитализированную в течение периода; и
 - (b) ставку капитализации, использованную для определения разрешенной для капитализации суммы затрат по займам.

Переходные положения

- 27 Если применение настоящего стандарта приводит к изменению учетной политики, организация должна применять стандарт к затратам по займам, относящимся к квалифицируемым активам, дата начала капитализации по которым совпадает с датой вступления в силу или имеет место после этой даты.
- 28 Однако организация может по собственному усмотрению определить любую дату до даты вступления в силу и применить настоящий стандарт к затратам по займам, относящимся ко всем квалифицируемым активам, дата начала капитализации по которым совпадает с этой датой или имеет место после нее.

Дата вступления в силу

- 29 Организация должна применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящий стандарт с любой даты до 1 января 2009 года, она должна раскрыть этот факт.
- 29А Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2008 года, внесена поправка в пункт 6. Организация должна применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применяет указанную поправку в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.
- 29В *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

Прекращение действия МСФО (IAS) 23 (пересмотренного в 1993 году)

- 30 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам», пересмотренный в 1993 году.