

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 23 «Затраты по займам»

Основной принцип

- 1 Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству актива, отвечающего определенным требованиям, включаются в себестоимость этого актива. Прочие затраты по займам признаются в качестве расходов.

Сфера применения

- 2 Предприятие должно применять настоящий стандарт для учета затрат по займам.
- 3 Настоящий стандарт не касается фактической или вмененной стоимости капитала, включая привилегированные акции, не классифицированные как обязательства.
- 4 Предприятие может не применять настоящий стандарт к затратам по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству:
- (a) отвечающего определенным требованиям актива, оцененного 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 расходы, которые предприятие несет в связи с получением заемных средств.
- Актив, отвечающий определенным требованиям* — актив, подготовка которого к использованию по назначению или для продажи обязательно требует значительного времени.
- 6 Затраты по займам могут включать:
- (a) расходы по процентам, рассчитываемые с использованием метода эффективной ставки процента, 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»;
 - (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, активами, отвечающими определенным требованиям, могут быть любые из указанных:
- (a) запасы
 - (b) производственные мощности
 - (c) электрогенерирующие мощности
 - (d) нематериальные активы
 - (e) инвестиционное имущество.

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

Признание

- 8 **Предприятие должно капитализировать затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству актива, отвечающего определенным требованиям, путем включения в себестоимость этого актива. Предприятие должно 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 актива, отвечающего определенным требованиям, включаются в себестоимость этого актива. Такие затраты по займам капитализируются как часть себестоимости актива, если существует вероятность получения предприятием связанных с ними будущих экономических выгод, и если такие затраты можно достоверно оценить. Когда предприятие применяет МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике», оно признает в качестве расходов ту часть затрат по займам, которая компенсирует инфляцию в том же периоде, в соответствии с пунктом 21 настоящего Стандарта.

Затраты по займам, разрешенные для капитализации

- 10 Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству актива, отвечающего определенным требованиям, — это те затраты по займам, которых можно было бы избежать, если бы затраты на соответствующий актив не производились. В случае если предприятие занимает средства исключительно для приобретения конкретного актива, отвечающего определенным требованиям, затраты по займам, непосредственно связанные с этим активом, могут быть четко установлены.
- 11 Затруднение может вызывать выявление непосредственной связи между конкретными займами и активом, отвечающим определенным требованиям, а также идентификация займов, которых можно было бы избежать, если бы не указанный актив. Такого рода трудности возникают, например, в случаях, когда финансовая деятельность предприятия координируется централизованно. Трудности появляются также, если группа предприятий использует ряд долговых инструментов для получения заемных средств по различным процентным ставкам и предоставляет эти средства на различной основе входящим в группу предприятиям. Дополнительно усложняют ситуацию колебания обменных курсов валют, а также использование группой кредитов, деноминированных в иностранной валюте или привязанных к ней, в условиях высокой инфляции. В результате определение величины затрат по займам, непосредственно относящимся к приобретению актива, отвечающего определенным требованиям, затруднено и требует применения субъективной оценки.
- 12 **В той степени, в которой предприятие заимствует средства специально для получения актива, отвечающего определенным требованиям, предприятие должно 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 по финансированию актива, отвечающего определенным требованиям, могут приводить к тому, что предприятие получит заемные средства, и понесет связанные с ними затраты, 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 актив, отвечающий определенным требованиям. При определении суммы затрат по займам, разрешенных для капитализации в течение периода, полученный по таким средствам инвестиционный доход вычитается из суммы понесенных по займам затрат.
- 14 **В той степени, в которой предприятие заимствует средства в общих целях и использует их для получения актива, отвечающего определенным требованиям, предприятие должно определить сумму затрат по займам, разрешенную для капитализации, путем умножения ставки капитализации на сумму затрат на данный актив. В качестве ставки капитализации применяется средневзвешенное значение затрат по займам применительно к займам предприятия, остающимся непогашенными в течение периода, за исключением займов, полученных специально для приобретения актива, отвечающего определенным требованиям. Сумма затрат по займам, которую предприятие капитализирует в течение периода, не должна превышать сумму затрат по займам, понесенных в течение этого периода.**
- 15 В некоторых случаях при вычислении средневзвешенного значения затрат по займам целесообразно включать все займы материнского и дочерних предприятий; в других условиях правильно будет использовать

для каждого дочернего предприятия средневзвешенное значение затрат по займам применительно к его собственным заемным средствам.

Превышение балансовой стоимости актива, отвечающего определенным требованиям, над возмещаемой стоимостью

- 16 Когда балансовая стоимость или предполагаемая окончательная стоимость актива, отвечающего определенным требованиям, превышает возмещаемую стоимость или чистую стоимость возможной 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 **Предприятие должно начать капитализацию затрат по займам как части себестоимости актива, отвечающего определенным требованиям, на дату начала капитализации. Дата начала капитализации – это дата выполнения предприятием всех следующих условий впервые:**

- (a) понесены затраты по данному активу;
- (b) понесены затраты по займам;
- (c) выполняется работа, необходимая для подготовки актива к использованию по назначению или к продаже.

- 18 Затраты на актив, отвечающий определенным требованиям, включают только 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 отчетном 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, например, как деятельность, связанная с получением разрешений, необходимых для начала строительства. Однако к такой деятельности не относится владение активом, если при этом отсутствуют производство или разработка, 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 **Предприятие должно приостановить капитализацию затрат по займам в течение продолжительных периодов, когда активная разработка актива, отвечающего определенным требованиям, прерывается.**

- 21 Предприятие может нести затраты по займам в течение продолжительных периодов, когда деятельность, необходимая для подготовки актива к использованию по назначению или к продаже, прерывается. К таким затратам относятся затраты по содержанию незавершенных объектов: такие затраты не капитализируются. Однако, предприятие обычно не приостанавливает капитализацию затрат по займам в течение периода, когда осуществляется значительная техническая и административная работа. Предприятие 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, необходимого для доведения до нужной кондиции запасов, или 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 **Предприятие должно прекратить капитализацию затрат по займам когда завершены практически все работы, необходимые для подготовки актива, отвечающего определенным требованиям, 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 все 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 предприятие завершает сооружение актива, отвечающего определенным требованиям, по частям, и каждая часть может использоваться пока продолжается сооружение других частей, предприятие должно 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 актива, отвечающего определенным требованиям, в котором каждая часть может быть использована, в то время как строительство других составных частей еще продолжается. Примером актива, отвечающего определенным требованиям, который должен быть завершен полностью, прежде чем какая-либо из его составных частей может быть использована, является промышленное предприятие, объединяющее несколько производственных процессов, осуществляемых последовательно в разных цехах, расположенных на одной площадке, например, металлургический комбинат.

Раскрытие информации

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

Условия переходного периода

- 27 Если применение настоящего стандарта приводит к изменению учетной политики, предприятие должно применять стандарт к затратам по займам, относящимся к активам, отвечающим определенным требованиям, начало капитализации которых совпадает с датой вступления в силу или имеет место после этой даты.
- 28 Однако, предприятие может обозначить любую дату до даты вступления в силу и применить настоящий стандарт к затратам по займам, относящимся ко всем активам, отвечающим определенным требованиям, начало капитализации которых совпадает с датой вступления в силу или имеет место после этой даты.

Дата вступления в силу

- 29 Предприятие должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применяет настоящий стандарт с любой даты до 1 января 2009 г., оно должно раскрыть данный факт.
- 29А Публикация «Улучшений в МСФО (IFRS)» в мае 2008 г. привела к внесению поправок в пункт 6. Предприятие должно применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит указанные поправки в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть этот факт.

Прекращение действия МСФО (IAS) 23 (пересмотренный в 1993 г.)

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