

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 23

Troškovi posudbe

Osnovni princip

1. Troškovi posudbe koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificiranog sredstva su sastavni dio troška toga sredstva. Ostali troškovi posudbe se priznaju kao rashod.

Djelokrug

2. Subjekt je dužan primijeniti ovaj standard na računovodstveno iskazivanje troškova posudbe.
3. Standard ne obrađuje stvarne ili procijenjene troškove kapitala, uključujući povlašteni kapital koji nije razvrstan kao obveza.
4. Subjekt nije obavezan ovaj standard primijeniti na troškove posudbe koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji:
 - a) kvalificiranog sredstva vrednovanog po fer vrijednosti, primjerice biološke imovine ili
 - b) zalihe koje se izrađuju ili na neki drugi način opetovano proizvode u velikim količinama.

Definicije

5. U ovom Standardu se koriste sljedeći izrazi u niže navedenom značenju:

Troškovi posudbe su kamate i drugi troškovi koji nastanu subjektu u svezi s posudbom sredstava.

Kvalificirana imovina je neka imovina kojoj je potrebno znatno vremensko razdoblje da bi bila spremna za namjeravanu uporabu ili prodaju.
6. Troškovi posudbe mogu uključiti:
 - a) kamate na dopuštena prekoračenja po bankovnom računu, kratkoročne i dugoročne posudbe;
 - b) amortizaciju diskonta ili premije vezane na posudbu;
 - c) amortizaciju pomoćnih troškova koji nastaju u svezi s aranžmanima posudbe;
 - d) financijske troškove financijskog najma priznatog u skladu s MRS-om 17 - *Najmovi*
 - e) tečajne razlike nastale posudbama u stranoj valuti, u iznosu u kojem se smatraju usklađivanjem troškova kamata.
7. Ovisno o okolnostima, bilo koja sljedeća imovina može biti kvalificirana imovina:
 - a) zalihe
 - b) proizvodni pogoni
 - c) energetska postrojenja
 - d) nematerijalna imovina
 - e) ulaganja u nekretnine.

Financijska imovina i zalihe koje se izrađuju ili proizvode na neki drugi način u kraćem vremenskom razdoblju nisu kvalificirana imovina. Imovina koja je u trenutku stjecanja spremna za namjeravanu uporabu ili prodaju nije kvalificirana imovina.

Priznavanje

8. Subjekt je dužan kapitalizirati troškove posudbe koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificiranog sredstva kao dio troška toga sredstva. Subjekt je dužan ostale troškove posudbe priznati kao rashod razdoblja u kojem su nastali.
9. Troškovi posudbe koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificiranog sredstva se ubrajaju u troškove toga sredstva. Takvi troškovi posudbe kapitaliziraju se kao dio troška nabave te imovine kada je vjerojatno da će subjektu pritijecati od njih buduće ekonomske koristi i kad se mogu pouzdano izmjeriti. Kad subjekt primjenjuje MRS 29 - *Financijsko izvještavanje u uvjetima hiperinflacije*, dio troškova posudbe kojima kompenzira inflaciju u istom razdoblju priznaje kao rashod u skladu s točkom 21. toga standarda.

Troškovi posudbe prihvatljivi za kapitalizaciju

10. Troškovi posudbe koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine jesu oni troškovi posudbe koji bi se mogli izbjeći da nije postojao izdatak za tu kvalificiranu imovinu. Kada subjekt posuđuje sredstva posebno za svrhu nabave određene kvalificirane imovine, troškovi posudbe koji se izravno odnose na tu kvalificiranu imovinu mogu se odmah identificirati.
11. Može biti teško identificirati izravan odnos između određenih posudbi i kvalificirane imovine te odrediti posudbe koje bi se inače mogle izbjeći. Takva poteškoća nastaje, primjerice, kada se centralizirano koordinira financijsko poslovanje subjekta. Poteškoće također nastaju kada grupa koristi niz različitih dužničkih instrumenata za posudbu izvora sredstava uz različite kamatne stope te ih potom posuđuje po različitim osnovama subjektima u okviru te grupe. Druge komplikacije nastaju korištenjem kredita koji su denominirani ili vezani na stranu valutu, kada skupina posluje u visoko inflatornom gospodarstvu te uslijed fluktuacija valutnih tečajeva. Kao rezultat toga, teško je odrediti iznos troškova posudbi koji se mogu izravno pripisati stjecanju kvalificirane imovine te je potrebno prosuđivanje.
12. **Ako subjekt posuđuje sredstva izričito za svrhu pribavljanja kvalificirane imovine, dužan je iznos troškova posudbe prihvatljiv za kapitalizaciju odrediti kao stvarni trošak posudbe nastao posudbom tijekom razdoblja umanjen za bilo koji prihod od ulaganja temeljem privremenog ulaganja sredstava pribavljenih posudbom.**
13. Financijski aranžmani za pribavljanje kvalificirane imovine mogu biti takvi da subjekt posudbom pribavi izvore sredstava te mu time nastanu troškovi posudbe prije nego što se financijska sredstva dijelom ili u cijelosti iskoriste kao izdaci za kvalificiranu imovinu. U takvim se okolnostima financijska sredstva često privremeno ulažu

do trenutka kada će nastati izdatak za kvalificiranu imovinu. U određivanju iznosa troškova posudbe prihvatljivih za kapitalizaciju tijekom razdoblja, bilo koji prihod od ulaganja zarađen takvim financijskim sredstvima oduzima se od nastalih troškova posudbe.

14. **U razmjeru u kojem su izvori sredstva posuđeni za opće namjene, a koriste se za nabavu kvalificirane imovine, iznos troškova posudbe prihvatljiv za kapitalizaciju treba se odrediti primjenom stope kapitalizacije na izdatke za tu imovinu. Stopa kapitalizacije treba biti ponderirani prosjek troškova posudbe primjenjivih za posudbe poslovnog subjekta nepodmirene tijekom razdoblja, osim onih posudbi koje su izričito nastale radi nabave kvalificirane imovine. Kapitalizirani troškovi posudbe tijekom razdoblja ne smiju prekoračiti iznos troškova posudbi nastalih u tom razdoblju.**
15. U nekim okolnostima prikladno je uključiti sve posudbe matice i njezinih ovisnih društava u izračunavanje ponderiranog prosjeka troškova posudbi; u drugim okolnostima prikladno je da svako ovisno društvo koristi ponderirani prosjek troškova posudbi primjenjiv na vlastite posudbe.

Prekoračenje knjigovodstvene vrijednosti kvalificirane imovine iznad nadoknadivog iznosa

16. Kada knjigovodstvena vrijednost ili očekivani konačni trošak kvalificirane imovine prelazi njezin nadoknadivi iznos ili neto utrživu vrijednost, knjigovodstveni se iznos otpisuje djelomice ili u cijelosti u skladu sa zahtjevima drugih standarda. U određenim okolnostima, djelomično ili potpuno otpisani iznosi se ponovno pripisuje u skladu s tim drugim standardima.

Početak kapitalizacije

17. **Subjekt je dužan troškove posudbe početi kapitalizirati kao dio troškova kvalificirane imovine na datum početka. Datum početka kapitalizacije jest datum na koji subjekt prvi puta ispunjava sve sljedeće uvjete:**
 - a) kod njega nastaju izdaci za imovinu;
 - b) kod njega nastaju troškovi posudbe; i
 - c) poduzima aktivnosti neophodne za pripremu imovine za njezinu namjeravanu upotrebu ili prodaju.
18. Izdaci za kvalificiranu imovinu uključuju samo one izdatke koji su imali za posljedicu plaćanje novcem, prijenose druge imovine ili preuzimanje kamatonosnih obveza. Izdaci se umanjuju za iznos postupnih uplata i primljenih potpora u svezi s tom imovinom (v. MRS 20 - *Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći*). Prosječni knjigovodstvena vrijednost imovine tijekom nekog razdoblja, uključujući i prethodno kapitalizirane troškove posudbe, uobičajeno je razumna aproksimacija izdataka na koje se primjenjuje stopa kapitalizacije u tom razdoblju.
19. Aktivnosti neophodne za pripremu imovine za njezinu namjeravanu uporabu ili prodaju obuhvaćaju više od same fizičke izgradnje te imovine. One uključuju tehničke i administrativne poslove prije početka fizičke izgradnje, kao što su aktivnosti u

svezi s pribavljanjem dozvola prije početka fizičke izgradnje. Međutim, takve aktivnosti isključuju držanje neke imovine kada nema proizvodnje ili razvoja koji mijenja stanje te imovine. Primjerice, troškovi posudbe nastali dok je zemljište bilo u fazi razvoja kapitaliziraju se tijekom razdoblja u kojem su poduzete aktivnosti koje se odnose na taj razvoj. Međutim, troškovi posudbe nastali dok se nabavljeno zemljište za građevinske svrhe držalo bez bilo kakvih povezanih aktivnosti razvoja, ne udovoljavaju uvjetima kapitalizacije.

Privremeni prekid kapitalizacije

20. **Subjekt je dužan privremeno prekinuti kapitalizaciju troškova posudbe za vrijeme produženih razdoblja u kojima je obustavljen aktivan razvoj kvalificirane imovine.**
21. Troškovi posudbe mogu nastati za vrijeme produženog razdoblja u kojem su obustavljene aktivnosti neophodne za pripremu imovine za njezinu namjeravanu uporabu ili prodaju. Takvi troškovi su troškovi držanja djelomično dovršene imovine i ne ispunjavaju uvjete kapitalizacije. Međutim, kapitalizacija troškova posudbe uobičajeno se ne prekida u razdoblju obavljanja važnih tehničkih i administrativnih poslova. Kapitalizacija troškova posudbe također se ne prekida kada je odgoda nužan dio procesa kako bi imovina bila spremna za svoju namjeravanu uporabu ili prodaju. Primjerice, kapitalizacija se nastavlja za vrijeme produženja razdoblja koje je potrebno da bi zalihe sazrele ili za vrijeme visokog vodostaja koji odlaže gradnju mosta ako je visoki vodostaj uobičajen za vrijeme razdoblja izgradnje u tom zemljopisnom području.

Prestanak kapitalizacije

22. **Subjekt je dužan prestati kapitalizirati troškove posudbe kada su dovršene sve bitne aktivnosti potrebne za pripremu kvalificirane imovine za njezinu namjeravanu uporabu ili prodaju.**
23. Imovina je obično spremna za svoju namjeravanu uporabu ili prodaju kada je dovršena njezina fizička izgradnja, čak i ako se možda još nastavlja s rutinskim administrativnim poslovima. Ako su još preostale samo manje prilagodbe, kao što je uređenje imovine po želji kupca ili korisnika, to ukazuje da su u biti dovršene sve aktivnosti.
24. **Kada subjekt izgradnju kvalificirane imovine dovršava u dijelovima i svaki se dio može koristiti, dok se izgradnja drugih dijelova još nastavlja, subjekt je dužan prestati kapitalizirati troškove posudbe kada se dovrše sve bitne aktivnosti potrebne da se taj dio pripremi za njegovu namjeravanu uporabu ili prodaju.**
25. Poslovni kompleks od nekoliko zgrada, od kojih se svaka može pojedinačno koristiti, primjer je kvalificirane imovine kojoj se svaki dio može koristiti dok se izgradnja drugih dijelova nastavlja. Primjer kvalificirane imovine koja se treba dovršiti prije nego se neki dio može koristiti, industrijsko je postrojenje u kojem se izvodi nekoliko procesa jedan za drugim u različitim dijelovima postrojenja na toj lokaciji kao što je, primjerice, čeličana.

Objavljivanje

26. Subjekt je dužan u financijskim izvještajima objaviti:
- a) iznos troškova posudbe koji je kapitaliziran u tijeku razdoblja; i
 - b) stopu kapitalizacije korištenu pri određivanju troškova posudbi prihvatljivih za kapitalizaciju.

Prijelazne odredbe

27. Kada primjena ovoga Standarda predstavlja promjenu računovodstvene politike, subjekt je dužan Standard primijeniti na troškove posudbe koji se odnose na kvalificiranu imovinu kod koje se datum početka kapitalizacije podudara s datumom stupanja Standarda na snagu ili nakon toga datuma.
28. Međutim, subjekt može odrediti bilo koji datum prije datuma stupanja na snagu i primijeniti ovaj Standard na troškove posudbe koji se odnose na kvalificiranu imovinu kod koje se datum početka kapitalizacije podudara s tim datumom ili je nakon toga datuma.

Datum stupanja na snagu

29. Subjekt je dužan ovaj standard primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Dopuštena je njegova ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovaj standard na datum prije 1. siječnja 2009. godine, dužan je tu činjenicu i objaviti.

Povlačenje MRS-a 23 (izmijenjenog 1993.)

30. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 23 - *Troškovi posudbe* izmijenjen 1993. godine.