

МРС-ЈС 5 – ТРОШКОВИ ПОЗАЈМЉИВАЊА

Саопштење

Овај Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор (МРС-ЈС) састављен је првенствено у складу са Међународним рачуноводственим стандардом 23 (IAS 23) *Трошкови позајмљивања* (ревидираним 2003.) који је објавио Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB). Делови из IAS 23 се налазе у овој публикацији Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB) Међународне федерације рачуновођа (IFAC), уз дозволу Фондације за Међународне стандарде финансијског извештавања (IFRS).

Одобрени текст Међународног стандарда финансијског извештавања (IFRS) је текст који је објавио IASB на енглеском језику и копије се могу директно добити од Издавачког одељења IFRS, на следећој адреси:

IASB Publications Department 30 Cannon Street
London EC4M 6XH United Kingdom.

E-mail: publications@ifrs.org.uk
Интернет адреса: <http://www.ifrs.org.uk>

За IFRS, IAS, нацрте за излагање и друге публикације IASB ауторско право има Фондација IFRS. „IFRS“, „IAS“, „IASB“, „IASC“, „Фондација IFRS“, „Међународни рачуноводствени стандарди“ и Међународни стандарди финансијског извештавања су заштитни знак Фондације IFRS и не смеју се користити без одобрења Фондације IFRS.

МРС-ЈС 5 – ТРОШКОВИ ПОЗАЈМЉИВАЊА

Историја МРС-ЈС

Ова верзија садржи измене настале као резултат МРС-ЈС објављених до 15. јануара 2013.

МРС-ЈС 5, *Трошкови позајмљивања*, објављен је у мају 2000.

Од тада, МРС-ЈС 5 је измењен под утицајем следећих МРС-ЈС:

- МРС-ЈС 32, *Уговори о концесији за пружање услуга: Давалац* (објављен у октобру 2011. године)

Табела измењених параграфа у МРС-ЈС 5

Параграф	Врста измене	Порекло измене
6	Измењен	МРС-ЈС 32, октобар 2011
42А	Нов	МРС-ЈС 32, октобар 2011

мај 2000.

МРС-ЈС 5 – ТРОШКОВИ ПОЗАЈМЉИВАЊА

САДРЖАЈ

Параграфи

Циљ

Делокруг	1–4	
Дефиниције	5–13	
Трошкови позајмљивања	6	
Економски ентитет	7–9	
Будуће економске користи или услужни потенцијал		10
Јавна предузећа	11	
Нето имовина / капитал	12	
Квалификујућа средства	13	
Трошкови позајмљивања – основни поступак		14–16
Признавање	14–15	
Обелодањивање	16	
Трошкови позајмљивања – допуштени алтернативни поступак		17–39
Признавање	17–20	
Трошкови позајмљивања који се могу капитализовати		21–29
Вишак књиговодствене вредности квалификујућег средства преко наплативог износа		30
Почетак капитализације	31–33	

Обустављање капитализације	34–35
Престанак капитализације	36–39
Обелодањивање	40
Прелазна одредба	41
Датум ступања на снагу	42–43
Поређење са IAS 23	

Садржај Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор (MPC–JC) 5 – *Трошкови позајмљивања* (MPC–JC 3) изложен је у параграфима 1–43. Сви параграфи имају једнаку важност, MPC–JC 5 треба тумачити у контексту његовог циља и *Предговора Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор*. MPC–JC 3 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*, представља основу за избор и примену рачуноводствених политика у одсуству експлицитног упутства.

Циљ

Овај стандард прописује начин рачуноводственог обухватања трошкова позајмљивања. Стандард уопштено захтева непосредно обрачунавање трошкова позајмљивања. Међутим, Стандард дозвољава, као допуштени алтернативни поступак, капитализацију трошкова позајмљивања који се могу директно приписати стицању, изградњи или производњи квалификујућих средстава.

Делокруг

1. Овај стандард се примењује у обрачунавању трошкова позајмљивања.
2. Овај стандард се примењује на све ентитете јавног сектора осим на јавна предузећа.
3. У *Предговору Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор* који је објавио IPSASB се објашњава да јавна предузећа примењују IFRSкоје је објавио IASB. Јавна предузећа су дефинисана у MPC–JC 1, *Презентација финансијских извештаја*.
4. Овај стандард се не односи на стварну или обрачунату цену/трошак нето имовине/капитала. Када се у правном систему примењује капитални трошак на појединачне ентитете, треба да се изврши процена да би се одредило да ли трошак испуњава дефиницију трошка позајмљивања или га треба посматрати као стварни или обрачунату цену/трошак нето имовине/капитала.

Дефиниције

5. Следећи термини се користе у овом стандарду са наведеним значењима:
Трошкови позајмљивања су камата и други расходи ентитета настали при позајмљивању новчаних средстава.
Квалификујуће средство је средство за које је неопходан значајан временски период да би било спремно за планирану употребу или продају.
Термини дефинисани у другим MPC–JC се користе у овом стандарду са истим значењем као и у тим стандардима, а наведени су и у Појмовнику дефинисаних термина који је засебно објављен.
Трошкови позајмљивања

6. Трошкови позајмљивања могу укључивати:
 - (а) камате на прекорачење банкарских кредита и краткорочне и дугорочне позајмице;
 - (б) амортизацију попушта или премија у вези са позајмицама;
 - (ц) амортизацију пратећих трошкова насталих у вези са споразумом о позајмљивању;
 - (д) финансијска дуговања у односу на финансијски лизинг и уговоре о концесији за пружање услуга; и
 - (е) курсне разлике настале по основу девизних позајмица до износа у ком се сматрају корекцијом трошкова камате.

Економски ентитет

7. Израз “економски ентитет” се у овом стандарду користи да дефинише, у сврхе финансијског извештавања, групу ентитета коју сачињавају матични ентитет и било који контролисани ентитет.
8. Други изрази који се понекад користе за означавање економског ентитета укључују “административни ентитет”, “финансијски ентитет”, “консолидовани ентитет” и “група”.
9. Економски ентитет може обухватати ентитете који имају и социјалну политику и комерцијалне циљеве. На пример, државно стамбено одељење може бити економски ентитет који укључује ентитете који обезбеђују стамбене услуге по цени утврђеној социјалном политиком, као и

ентитете који обезбеђују смештај на тржишној основи.

Будуће економске користи или услужни потенцијал

10. Средства пружају могућности да ентитети остваре своје циљеве. Средства која се користе за испоручивање робе и услуга у складу са циљевима ентитета, али која не стварају директно нето новчане приливе, често се описују као средства која садрже “услужни потенцијал”. Средства која се користе за стварање нето новчаних прилива често се описују као средства која садрже “будуће економске користи”. Да би обухватио све сврхе за које средства могу да буду намењена, овај стандард користи фразу “будуће економске користи или услужни потенцијал” да опише суштинске одлике средстава.

Јавна предузећа

11. Јавна предузећа укључују и тржишно оријентисана предузећа, као што су комуналне службе, и финансијска предузећа, као што су финансијске институције. Јавна предузећа се у суштини нимало не разликују од ентитета који воде сличне делатности у приватном сектору. Јавна предузећа уопште послују да би остварила профит, мада нека од њих имају одређене обавезе вршење услуга за заједницу у оквиру којих се од њих захтева да обезбеђују одређеним појединцима или организацијама у заједници робу и услуге бесплатно или по значајно сниженим ценама. МРС–ЈС 6 “Консолидовани и засебни финансијски извештаји” даје упутство, у сврхе финансијског извештавања, за утврђивање постојања контроле и на које би се требало позивати при одређивању да ли јавно предузеће контролише неки други ентитет из јавног сектора.

Нето имовина/капитал

12. “Нето имовина/капитал” је израз који се користи у овим стандардима за одређивање остатка у извештају о финансијском стању (имовина умањена за обавезе). Нето имовина/капитал може бити позитивна или негативна. Други изрази се могу користити уместо израза нето имовина/капитал, уколико је њихово значење јасно одређено.

Квалификујућа средства

13. Примери квалификујућих средстава су пословне зграде, болнице, инфраструктура као што су путеви, мостови и електране, као и залихе за које је потребан значајни временски период да би се довеле у стање у ком ће бити спремне за употребу или продају. Друге инвестиције, као и средства која се рутински производе у кратком временском периоду, нису квалификујућа средства. Средства спремна за планирану употребу или продају у тренутку стицања нису квалификујућа средства.

Трошкови позајмљивања – основни поступак

Признавање

14. Трошкови позајмљивања се признају као трошкови периода у ком су настали.

15. Према основном поступку, трошкови позајмљивања се признају као трошкови периода у ком су настали, без обзира на начин на који су позајмљивања извршена.

Обелодањивање

16. Финансијски извештаји обелодањују рачуноводствену политику усвојену за трошкове позајмљивања.

Трошкови позајмљивања – допуштени алтернативни поступак

Признавање

17. Трошкови позајмљивања се признају као трошкови периода у ком су настали, осим до износа у ком се капитализују у складу са параграфом 18.

18. Трошкови позајмљивања који се могу директно приписати стицању, изградњи или производњи квалификујућег средства се капитализују као део набавне вредности тог средства. Износ трошкова позајмљивања који су погодни за капитализацију се одређује у складу са овим стандардом.

19. Према допуштеном алтернативном поступку, трошкови позајмљивања који се могу директно приписати стицању, изградњи или производњи средства укључени су у набавну вредност тог средства. Такви трошкови позајмљивања се капитализују као део цене датог средства када је (а) вероватно да ће узроковати будуће економске користи или услужни потенцијал за тај ентитет, и (б) ти трошкови могу поуздано да се одмере. Остали трошкови позајмљивања се признају као трошкови периода у ком су настали.

20. Када неки ентитет усвоји допуштени алтернативни поступак, тај поступак се доследно примењује на све трошкове позајмљивања који се могу директно приписати стицању, изградњи

или производњи свих квалификујућих средстава тог ентитета.

Трошкови позајмљивања који се могу капитализовати

21. Трошкови позајмљивања који се могу директно приписати стицању, изградњи или производњи квалификујућег средства су трошкови позајмљивања који не би настали да нису настали трошкови у вези са квалификујућим средством. Када неки ентитет позајмљује средства искључиво са циљем стицања одређеног квалификујућег средства, трошкови позајмљивања који се директно односе на то квалификујуће средство могу се одмах утврдити.

22. Може бити тешко утврдити директну везу између одређених позајмљивања и квалификујућег средства и одредити она позајмљивања која би иначе била избегнута. Таква тешкоћа се јавља, на пример, када је финансијска активност ентитета централизовано координирана. Тешкоће се такође јављају када економски ентитет користи одређени број дужничких инструмената да би позајмио средства по различитим каматним стопама, и када преноси та средства по различитим основама другим ентитетима у оквиру економског ентитета. Средства која се централизовано позајме могу да се преносе на друге ентитете у оквиру економског ентитета као зајам, дотација или прилив капитала. Такви трансфери могу да буду ослобођени камате или захтевају повраћај само дела стварних трошкова камате. Друге тешкоће се јављају (а) при коришћењу зајмова исказаних у страниој валути или повезаних са страном валутом, (б) када економски ентитет послује у високоинфлаторним привредама, као и (ц) услед флукуације курсева. Због тога је одређивање износа трошкова позајмљивања који се могу директно приписати стицању квалификујућег средства тешко и неопходно је добро просуђивање.

23. До износа у ком се средства позајмљују искључиво са циљем стицања квалификујућег средства, износ трошкова позајмљивања погодних за капитализацију тог средства се утврђује као стварни трошкови позајмљивања настали приликом позајмљивања током тог периода, умањени за било који приход од инвестиције за привремено улагање тих позајмица.

24. Споразуми о финансирању квалификујућег средства могу утицати на то да неки ентитет стекне позајмљена средства и у вези са тим буде оптерећен повезаним трошковима позајмљивања пре него што се нека или сва средства искористе за надокнаду расхода у вези са квалификујућим средством. У таквим околностима, ова средства се често привремено улажу до њихових расхода у вези са овим квалификујућим средствима. При одређивању износа трошкова позајмљивања који се могу капитализовати током периода, сваки приход од улагања који се заради од таквих средстава одузима се од насталих трошкова позајмљивања.

25. До износа у ком се средства обично позајмљују и користе за набавку квалификујућег средства, износ трошкова позајмљивања који се може капитализовати одређује се применом стопе капитализације на трошкове тог средства. Стопа капитализације је пондерисани просек трошкова позајмљивања применљивих на позајмљивања ентитета неизмирена током тог периода, а која нису позајмљивања посебно извршена ради набавке квалификујућег средства. Износ трошкова позајмљивања капитализован током периода не би требало да премашује износ трошкова позајмљивања насталих током тог периода.

26. Једино трошкови позајмљивања који се могу применити на позајмљивања тог ентитета могу да буду капитализовани. Када матични ентитет позајмљује средства која се преносе на контролисани ентитет без, или уз само делимичну, расподелу трошкова позајмљивања, контролисани ентитет може да капитализује само трошкове позајмљивања које је сам узроковао. Када контролисани ентитет добија бескаматни капитални допринос или капиталну дотацију, он неће сносити било какве трошкове позајмљивања и, у складу са тим, неће капитализовати ниједан такав трошак.

27. Када матични ентитет преноси средства по повлашћеној цени на контролисани ентитет, контролисани ентитет може да капитализује тај део трошкова позајмљивања који је сам узроковао. У финансијским извештајима економског ентитета, пун износ трошкова позајмљивања може да се капитализује на квалификујуће средство, под условом да су спроведена одговарајућа усклађивања консолидације ради елиминисања трошкова капитализованих од стране контролисаног предузећа.

28. Када матични ентитет пренесе бесплатно средства на контролисани ентитет, нити матични ентитет нити контролисани ентитет неће задовољити критеријуме за капитализацију трошкова позајмљивања. Међутим, ако економски ентитет задовољи критеријуме за капитализацију трошкова позајмљивања, он ће бити у стању да капитализује трошкове позајмљивања квалификујућег средства у својим финансијским извештајима.

29. У одређеним околностима, прикладно је обухватити сва позајмљивања матичног ентитета и

његових контролисаних ентитета када се израчунава пондерисани просек трошкова позајмљивања; у другим околностима, прикладно је за сваки контролисани ентитет користити пондерисани просек трошкова позајмљивања која се може применити на сопствена позајмљивања.

Вишак књиговодствене вредности квалификујућег средства преко наплативог износа

30. Када књиговодствена вредност или очекивани крајњи трошак квалификујућег средства превазилази наплатив износ или нето остварљиву вредност, књиговодствена вредност се умањује или отписује у складу са захтевима МРС-ЈС 21, *Умањење вредности средстава која не генеришу готовину* или МРС-ЈС 26, *Умањење вредности средстава која генеришу готовину*, према потреби. У одређеним околностима, износ умањења или отписа поново се евидентира у складу са тим другим стандардима.

Почетак капитализације

31. **Капитаизација трошкова позајмљивања као дела набавне вредности квалификујућег средства почиње када када:**

(а) **настану издаци за то средство;**

(б) **настану трошкови позајмљивања; и**

(ц) **су у току активности неопходне за припрему средства за планирану употребу или продају.**

32. Издаци квалификујућег средства обухватају само издатке који су узроковали новчане исплате, трансфере других средстава или преузимање обавеза подложних камати. Просечна књиговодствена вредност средства током периода, укључујући и претходно капитализоване трошкове позајмљивања, обично је оправдана процена издатака на које се примењује стопа капитализације у том периоду.

33. Активности неопходне да би се средство припремило за планирану употребу или продају не подразумевају само физичку производњу средства. Оне обухватају технички и административни рад пре почетка физичке производње, као што су активности у вези са прибављањем дозвола. Међутим, такве активности искључују чување неког средства када се не спроводе никаква производња или развој који утичу на промену стања средства. На пример, трошкови позајмљивања настали док је земљиште у фази развоја капитализују се током периода у ком се предузимају активности у вези са развојем. Међутим, трошкови позајмљивања настали док је земљиште прибављено ради изградње, чувано без икаквих развојних активности, не испуњавају услов за капитализацију.

Обуставање капитализације

34. **Капитализација трошкова позајмљивања се обуставља током продужених периода током којих је прекинут активни развој, и обрачунава се као расход.**

35. Трошкови позајмљивања могу да настану током продуженог периода у ком су активности неопходне за припремање средства за планирану употребу или продају прекинуте. Такви трошкови су трошкови чувања делимично довршених средстава и не испуњавају услов за капитализовање. Међутим, капитализација трошкова позајмљивања обично се не обуставља у периоду у ком се спроводе значајне техничке и административне активности. Капитализација трошкова позајмљивања се такође не обуставља када је привремено одлагање неопходан део процеса припреме средства за планирану употребу или продају. На пример, капитализација се наставља током продуженог периода неопходног за доспеће залиха или током продуженог периода у ком висок водостај одлаже изградњу моста, ако је тако висок водостај уобичајен током периода изградње у одређеном географском региону.

Престанак капитализације

36. **Капитализација трошкова позајмљивања престаје онда када су у суштини све активности неопходне за припрему квалификујућег средства за употребу или продају завршене.**

37. Средство је обично спремно за планирану употребу или продају када је завршена физичка производња средства, чак и ако је рутински административни рад још увек у току. Ако мање измене, као што је уређење простора у складу са купчевим или корисниковим упутствима, чине све што је неизвршено, то подразумева да су скоро све активности завршене.

38. **Када је производња квалификујућег средства делимично завршена и када сваки њен део може да се користи уз упоредну производњу других делова, капитализација трошкова позајмљивања престаје када се у суштини све активности неопходне за припрему тог дела за планирану употребу или продају заврше.**

39. Пословна локација која обухвата неколико зграда, од којих се свака може користити засебно,

је пример квалификујућег средства чији део је могуће користити док се изградња наставља на другим деловима. Примери квалификујућих средстава која је потребно завршити пре него што се било који њихов део стави у употребу обухватају нпр. (а) операциону салу у болници, када се изградња мора завршити пре него што сала почне да се користи; (б) фабрику за прераду отпадних вода, где се у низу изводи неколико процеса у различитим деловима фабрике; и (ц) мост који је саставни део ауто-пута.

Обелодањивање

40. Финансијски извештаји обелодањују:

- (а) рачуноводствену политику усвојену за трошкове позајмљивања;
- (б) износ трошкова позајмљивања капитализованих током периода; и
- (ц) стопу капитализације коришћену за одређивање износа трошкова позајмљивања погодних за капитализацију (када је било неопходно применити стопу капитализације на средства која су уопште позајмљена).

Прелазна одредба

41. Када примена овог стандарда представља промену рачуноводствене политике, ентитет се подстиче да усклади своје финансијске извештаје са МРС-ЈС 3, *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*. Алтернативно, ентитети који примењују допуштени алтернативни поступак капитализују само трошкове позајмљивања настале после датума ступања на снагу овог стандарда, који испуњавају критеријуме за капитализацију.

Датум ступања на снагу

42. Ентитет примењује овај стандард за годишње финансијске извештаје који се односе на периоде који почињу на дан или после 1. јула 2001. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује овај стандард за период који почиње пре 1. јула 2001., ентитет обелодањује ту чињеницу.

42А. Параграф 6 је измењен објављивањем IPSAS 32, *Уговори о концесији за пружање услуга: Давалац*, у октобру 2011. године. Ентитет примењује ову измену за годишње финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу од 1. јануара 2014. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује ово тумачење за периоде пре 1. јануара 2014. године, треба да обелодани ту чињеницу и да истовремено примењује IPSAS 32, измене параграфа 25-27 и 85Б IPSAS 13, измене параграфа 5, 7 и 10Ц IPSAS 17, измене параграфа 2 и 125А IPSAS 29 и измене параграфа 6 и 132А IPSAS 31.

43. Када неки ентитет усвоји обрачунску основу рачуноводства, као што је дефинисано МРС-ЈС, за сврхе финансијског извештавања, после овог датума ступања на снагу, овај стандард се примењује на годишње финансијске извештаје ентитета који се односе на периоде који почињу на датум усвајања или после њега.

Поређење са IAS 23

МРС-ЈС 5, *Трошкови позајмљивања састављен* је првенствено у складу са IAS 23 (1993.) *Трошкови позајмљивања*. Основне разлике између МРС-ЈС 5 и IAS 23 су следеће:

- У МРС-ЈС 5 су укључени додатни коментари у односу на IAS 23 да би се објаснила применљивост стандарда на ентитете јавног сектора.
- У МРС-ЈС 5 се користи другачија терминологија у односу на IAS 23, у одређеним случајевима. Најзначајнији примери су коришћење термина “прилив”, “извештај о финансијској успешности”, и “нето средства/капитал” у МРС-ЈС 5. Еквивалентни термини у IAS 23 су “приход”, “биланс успеха” и “капитал”.
- МРС-ЈС 5 садржи различит низ дефиниција стручних термина у односу на IAS 23 (параграф 5).