

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 23*****Koszty finansowania zewnętrznego***

## CEL

Celem niniejszego standardu jest przedstawienie podejścia księgowego do kosztów finansowania zewnętrznego. Niniejszy standard wymaga – w zasadzie – niezwłocznego zaliczenia kosztów finansowania zewnętrznego w ciężar kosztów. Standard zezwala jednakże – w ramach dopuszczonego podejścia alternatywnego – na aktywowanie tych kosztów finansowania zewnętrznego, które są bezpośrednio powiązane z nabyciem, budową lub wytworzeniem dostosowywanego składnika aktywów.

## ZAKRES

- 1 Niniejszy standard stosuje się do księgowania kosztów finansowania zewnętrznego.
- 2 Niniejszy standard zastępuje MSR 23 *Aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego* zatwierdzony w 1983 r.
- 3 Niniejszy standard nie dotyczy rzeczywistych lub dających się przypisać kosztów kapitału własnego, łącznie z kapitałem uprzywilejowanym niezaliczonym do zobowiązań.

## DEFINICJE

- 4 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Koszty finansowania zewnętrznego* są to odsetki oraz inne koszty poniesione przez jednostkę w związku z pozyczeniem środków.

*Dostosowywany składnik aktywów* jest to taki składnik aktywów, który wymaga znacznego okresu czasu niezbędnego do przygotowania go do zamierzonego użytkowania lub sprzedaży.

- 5 Koszty finansowania zewnętrznego mogą składać się z:
  - a) odsetek z tytułu kredytu bankowego w rachunku bieżącym oraz odsetek od krótkoterminowych i długoterminowych pożyczek i kredytów;
  - b) amortyzacji dyskont lub premii związanych z pożyczkami i kredytami;
  - c) amortyzacji kosztów poniesionych w związku z uzyskaniem pożyczek i kredytów;
  - d) obciążeń finansowych z tytułu umów leasingu finansowego, ujmowanych zgodnie z MSR 17 *Leasing*; oraz
  - e) różnic kursowych powstających w związku z pożyczkami i kredytami w walucie obcej, w stopniu, w jakim są uznawane za korektę kosztów odsetek.
- 6 Przykładami dostosowywanych składników aktywów są zapasy, w przypadku których doprowadzenie ich do stanu zdatności do sprzedaży wymaga upływu znacznego okresu czasu, a także zakłady i urządzenia produkcyjne i energetyczne oraz nieruchomości. Pozostałych inwestycji oraz zapasów produkowanych w sposób rutynowy lub wytwarzanych w dużych ilościach w sposób powtarzalny w ciągu krótkiego okresu czasu nie zalicza się do dostosowywanych składników aktywów. Aktywów, które są gotowe do ich zamierzonego użytkowania lub do sprzedaży z chwilą ich nabycia, także nie zalicza się do aktywów dostosowywanych.

## KOSZTY FINANSOWANIA ZEWNĘTRZNEGO – PODEJŚCIE WZORCOWE

**Ujmowanie**

- 7 Koszty finansowania zewnętrznego ujmuje się jako koszty w okresie, w którym je poniesiono.
- 8 Zgodnie z podejściem wzorcowym koszty finansowania zewnętrznego ujmuje się jako koszty w okresie, w którym są ponoszone, niezależnie od sposobu wykorzystania pożyczki lub kredytu.

**Ujawnianie informacji**

- 9 W sprawozdaniu finansowym ujawnia się zasady (politykę) rachunkowości przyjęte do kosztów finansowania zewnętrznego.

## KOSZTY FINANSOWANIA ZEWNĘTRZNEGO – DOPUSZCZONE PODEJŚCIE ALTERNATYWNE

**Ujmowanie**

- 10 Koszty finansowania zewnętrznego ujmuje się jako koszty w okresie, w którym je poniesiono, z wyjątkiem kosztów aktywowanych zgodnie z paragrafem 11.

- 11 Koszty finansowania zewnętrznego, które można bezpośrednio przyporządkować nabyciu, budowie lub wytworzeniu dostosowywanego składnika aktywów, aktywuje się jako część ceny nabycia lub kosztu wytworzenia tego składnika aktywów. Kwotę kosztów finansowania zewnętrznego, która podlega aktywowaniu, ustala się zgodnie z niniejszym standardem.
- 12 Zgodnie z dopuszczonym podejściem alternatywnym koszty finansowania zewnętrznego, które można bezpośrednio przyporządkować nabyciu, budowie lub wytworzeniu składnika aktywów, włącza się do ceny nabycia lub kosztu wytworzenia tego składnika aktywów. Takie koszty finansowania zewnętrznego aktywuje się jako część ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika aktywów, jeżeli jest prawdopodobne, że w przyszłości przyniosą jednostce korzyści ekonomiczne oraz cenę nabycia lub koszt wytworzenia można określić w wiarygodny sposób. Pozostałe koszty finansowania zewnętrznego ujmuje się jako koszt w okresie, w którym są ponoszone.

*Koszty finansowania zewnętrznego, które mogą być aktywowane*

- 13 Kosztami finansowania zewnętrznego, które można bezpośrednio przyporządkować nabyciu, budowie lub wytworzeniu dostosowywanego składnika aktywów, są te koszty finansowania zewnętrznego, których można byłoby uniknąć, gdyby nie zostały poniesione nakłady na dostosowywany składnik aktywów. Jeżeli jednostka pożyczka środki specjalnie w celu pozyskania określonego dostosowywanego składnika aktywów, koszty finansowania zewnętrznego odnoszące się bezpośrednio do tego składnika aktywów można z łatwością określić.
- 14 Trudność sprawić może określenie bezpośredniego związku między określoną pożyczką lub kredytem a dostosowywanym składnikiem aktywów oraz ustalenie na tej podstawie, jakich pożyczek i kredytów można było uniknąć. Tego rodzaju trudność pojawia się na przykład w przypadku, kiedy działalność finansowa jednostki jest centralnie koordynowana. Trudności powstają także wówczas, gdy grupa kapitałowa posługuje się całym wachlarzem instrumentów dłużnych celem uzyskania środków o różnych stopach procentowych, a następnie pożyczka uzyskane w ten sposób środki innym jednostkom w ramach tej samej grupy kapitałowej na różnych warunkach. Inne komplikacje powstają w związku z korzystaniem z pożyczek lub kredytów wyrażonych w walutach obcych lub powiązanych z walutami obcymi, jeśli grupa kapitałowa działa w gospodarce hiperinflacyjnej lub w przypadku zmian kursów wymiany walut obcych. W związku z powyższym ustalenie kwoty kosztów finansowania zewnętrznego, które można bezpośrednio przyporządkować do nabycia dostosowywanego składnika aktywów, jest trudne i wymaga zastosowania własnego osądu.
- 15 W zakresie, w jakim środki pożyczka się specjalnie w celu pozyskania dostosowywanego składnika aktywów, kwotę kosztów finansowania zewnętrznego, którą można aktywować jako część tego składnika aktywów, ustala się jako różnicę między rzeczywistymi kosztami finansowania zewnętrznego poniesionymi z tytułu danej pożyczki lub kredytu w danym okresie, a przychodami z tytułu tymczasowego zainwestowania tych pożyczonych środków.
- 16 W wyniku umownych ustaleń dotyczących finansowania dostosowywanego składnika aktywów jednostka może uzyskać pożyczone środki oraz ponieść związane z tym koszty finansowania zewnętrznego, zanim część lub całość pożyczonych środków będzie wydatkowana na dostosowywany składnik aktywów. W takich okolicznościach uzyskane środki często inwestuje się tymczasowo, do czasu poczynienia wydatków na dostosowywany składnik aktywów. W celu ustalenia kwoty kosztów finansowania zewnętrznego, które mogą być aktywowane w danym okresie, kwota przychodu uzyskanego z zainwestowania tych środków pomniejsza poniesione koszty finansowania zewnętrznego.
- 17 W stopniu, w jakim środki pożyczka się bez ściśle określonego celu, a następnie przeznacza na pozyskanie dostosowywanego składnika aktywów, kwotę kosztów finansowania zewnętrznego, które mogą być aktywowane, ustala się poprzez zastosowanie stopy kapitalizacji do nakładów poniesionych na ten składnik aktywów. Stopa kapitalizacji jest średnią ważoną wszystkich kosztów finansowania zewnętrznego dotyczących pożyczek i kredytów, stanowiących zobowiązania jednostki w danym okresie, innych niż pożyczki i kredyty zaciągnięte z konkretnym zamiarem pozyskania dostosowywanego składnika aktywów. Kwota kosztów finansowania zewnętrznego aktywowanych w danym okresie nie powinna przekraczać kwoty kosztów finansowania zewnętrznego poniesionych w tym okresie.
- 18 W pewnych okolicznościach przy obliczaniu średniej ważonej kosztów finansowania zewnętrznego odpowiednim rozwiązaniem jest uwzględnienie wszystkich pożyczek i kredytów jednostki dominującej i jej jednostek zależnych; w innych okolicznościach odpowiednie jest, aby w przypadku każdej jednostki zależnej stosować średnią ważoną kosztów finansowania zewnętrznego odnoszących się do jej własnych pożyczek i kredytów.

*Nadwyżka wartości bilansowej dostosowywanego składnika aktywów nad wartością odzyskiwalną*

- 19 Jeżeli wartość bilansowa lub oczekiwana ostateczna cena nabycia lub koszt wytworzenia dostosowywanego składnika aktywów przewyższa jego wartość odzyskiwalną lub wartość netto możliwą do uzyskania, wartość bilansową odpisuje się zgodnie z wymogami innych standardów. W pewnych okolicznościach, zgodnie z innymi standardami, odwraca się dokonane odpisy.

*Rozpoczęcie aktywowania*

- 20 Aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego jako części ceny nabycia lub kosztu wytworzenia dostosowywanego składnika aktywów rozpoczyna się, gdy:
- ponoszone są nakłady na ten składnik aktywów;
  - ponoszone są koszty finansowania zewnętrznego; oraz

- c) działania niezbędne do przygotowania składnika aktywów do jego zamierzonego użytkowania lub sprzedaży są w toku.
- 21 Nakłady na dostosowywany składnik aktywów składają się tylko z tych nakładów, w wyniku których nastąpiły płatności w gotówce, przekazanie innych aktywów lub zaciągnięcie oprocentowanych zobowiązań. Nakłady pomniejsza się o wszelkie otrzymane płatności, których uzyskanie związane jest z osiągnięciem określonego etapu zaawansowania procesu przygotowania składnika aktywów, oraz o otrzymane dotacje do aktywów (zob. MSR 20 *Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej*). Średnia wartość bilansowa składnika aktywów w danym okresie, łącznie z uprzednio aktywowanymi kosztami finansowania zewnętrznego, stanowi zazwyczaj rozsądne przybliżenie nakładów, do których stosuje się stopę kapitalizacji w tym okresie.
- 22 Działania niezbędne do przygotowania składnika aktywów do jego zamierzonego użytkowania lub sprzedaży obejmują więcej czynności aniżeli tylko te, które wiążą się z jego fizyczną budową. Składają się na nie prace techniczne i administracyjne mające miejsce przed rozpoczęciem fizycznej budowy, takie jak te związane z otrzymaniem stosowanych pozwoleń przed rozpoczęciem budowy. Do działań takich nie zalicza się jednak utrzymywania składnika aktywów, jeżeli nie towarzyszą temu procesy wytwórcze lub rozwojowe wpływające na zmianę stanu składnika aktywów. Na przykład koszty finansowania zewnętrznego poniesione wówczas, gdy na danym gruncie prowadzona jest inwestycja, są aktywowane w okresie, w którym wykonuje się działania związane z tą inwestycją. Jednakże nie mogą być aktywowane te koszty finansowania zewnętrznego, które poniesiono wówczas, gdy grunt nabyty dla celów budowlanych jest utrzymywany bez jednoczesnego prowadzenia na nim prac związanych z inwestycją.

#### *Zawieszenie aktywowania*

- 23 Aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego zawiesza się w przypadku przerwania na dłuższy okres czasu aktywnego prowadzenia działalności inwestycyjnej.
- 24 Koszty finansowania zewnętrznego mogą być ponoszone również w wydłużonym okresie, w którym nastąpiło przerwanie działań niezbędnych do przygotowania składnika aktywów do jego zamierzonego użytkowania lub sprzedaży. Tego rodzaju koszty są kosztami związanymi z utrzymywaniem częściowo przygotowanych aktywów i nie mogą być aktywowane. Zawieszenie aktywowania kosztów finansowania zewnętrznego nie ma zwykle miejsca w okresie, w którym prowadzone są istotne prace techniczne i administracyjne. Aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego nie ulega zawieszeniu także wtedy, gdy tymczasowe opóźnienie stanowi niezbędną część procesu przygotowania aktywów do ich zamierzonego użytkowania lub sprzedaży. Na przykład aktywowanie jest kontynuowane w trakcie wydłużonego okresu, który jest niezbędny do „dojrzenia” zapasów, lub wówczas, gdy wysoki poziom wód opóźnia budowę mostu, o ile stan wysokiego poziomu wód w okresie budowy mostu jest zjawiskiem typowym w danym regionie geograficznym.

#### *Zaprzestanie aktywowania*

- 25 Aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego zaprzestaje się wówczas, gdy zasadniczo wszystkie działania niezbędne do przygotowania dostosowywanego składnika aktywów do zamierzonego użytkowania lub sprzedaży zostały zakończone.
- 26 Składnik aktywów jest zazwyczaj gotowy do zamierzonego użytkowania lub sprzedaży, gdy fizyczna budowa została zakończona, mimo iż rutynowe prace administracyjne mogą trwać nadal. Jeżeli jedyne nieukończonymi pracami są niewielkie modyfikacje, takie jak na przykład mało znaczące prace wykończeniowe dokonywane na życzenie kupującego lub użytkownika, oznacza to, iż zasadniczo wszystkie działania zostały zakończone.
- 27 Jeżeli budowa dostosowywanego składnika aktywów dokonywana jest etapami, zaś każdą z zakończonych części można wykorzystywać w trakcie budowy pozostałych, zaprzestaje się aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego, gdy zasadniczo wszystkie działania niezbędne do przygotowania danej części do zamierzonego jej użytkowania lub sprzedaży zostały zakończone.
- 28 Infrastruktura, na którą składa się kilka obiektów, z których każdy może być użytkowany indywidualnie, stanowi przykład dostosowywanego składnika aktywów, w przypadku którego każdą z części można użytkować w trakcie kontynuowania budowy pozostałych części. Przykładem dostosowywanego składnika aktywów, którego budowa musi być zakończona w całości, zanim któraś z jego części będzie mogła być użytkowana, jest zakład przemysłowy, taki jak huta żelaza, w której w tym samym miejscu zachodzi kilka procesów produkcyjnych następujących kolejno w różnych częściach zakładu.

#### UJAWNIANIE INFORMACJI

- 29 W sprawozdaniu finansowym ujawnia się:
- zasady (politykę) rachunkowości zastosowane do kosztów finansowania zewnętrznego;
  - kwotę kosztów finansowania zewnętrznego aktywowaną w danym okresie; oraz
  - stopę kapitalizacji zastosowaną do ustalenia kwoty kosztów finansowania zewnętrznego, która może być aktywowana.

## PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

- 30 Jeżeli zastosowanie niniejszego standardu powoduje zmianę zasad (polityki) rachunkowości, zachęca się jednostkę do skorygowania sprawozdania finansowego zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*. Inna możliwość przewiduje, aby jednostka aktywowała tylko te koszty finansowania zewnętrznego poniesione po dacie wejścia w życie niniejszego standardu, które spełniają kryteria aktywowania.

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 31 Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się dnia 1 stycznia 1995 r. i później.