

32008R1260

L 338/10

SLUŽBENI LIST EUROPSKE UNIJE

17.12.2008.

**UREDBA KOMISIJE (EZ) br. 1260/2008****od 10. prosinca 2008.****o izmjeni Uredbe (EZ) br. 1126/2008 o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća u pogledu Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 23****(Tekst značajan za EGP)**

KOMISIJA EUROPSKIH ZAJEDNICA,

uzimajući u obzir Ugovor o osnivanju Europske zajednice,

uzimajući u obzir Uredbu (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća od 19. srpnja 2002. o primjeni međunarodnih računovodstvenih standarda <sup>(1)</sup>, a posebno njezin članak 3. stavak 1.,

budući da:

- (1) Uredbom Komisije (EZ) br. 1126/2008 <sup>(2)</sup> doneseni su određeni međunarodni računovodstveni standardi i tumačenja koji su važili 15. listopada 2008.
- (2) 29. ožujka 2007. Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (OMRS) objavio je revidirane Međunarodne računovodstvene standarde (MRS) 23 Troškovi posudbe, dalje u tekstu „revidirani MRS 23“. Revidirani MRS 23 ukida mogućnost da se u MRS-u 23 troškovi posudbe priznaju kao rashod, te zahtjeva da se troškovi posudbe izravno pripisuju stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine. Sve takve troškove posudbe kapitalizira se i oni postaju dio troška te imovine. Revidirani MRS 23 zamjenjuje MRS 23 Troškovi posudbe revidiran 1993.
- (3) Savjetovanje sa Skupinom tehničkih stručnjaka (STS) Europske savjetodavne skupine za financijsko izvještavanje (ESSFI) potvrđuje da revidirani MRS 23 zadovoljava kriterije za usvajanje određene u članku 3. stavku 2. Uredbe (EZ) br. 1606/2002. U skladu s Odlukom Komisije 2006/505/EZ od 14. srpnja 2006. o osnivanju

Skupine za provjeru preporuka o standardima koja Komisiju savjetuje o objektivnosti i neutralnosti mišljenja Europske savjetodavne skupine za financijsko izvještavanje (ESSFI) <sup>(3)</sup>, Skupina za provjeru preporuka o standardima razmotrila je mišljenje ESSFI-a o prihvaćanju i obavijestila Europsku komisiju da je mišljenje uravnoteženo i objektivno.

- (4) Uredbu (EZ) br. 1126/2008 bi trebalo stoga na odgovarajući način izmijeniti.
- (5) Mjere predviđene u ovoj Uredbi u skladu su s mišljenjem Regulatornog računovodstvenog odbora,

DONIJELA JE OVU UREDBU:

*Članak 1.*

U Prilogu Uredbi (EZ) br. 1126/2008 MRS 23 (revidiran 1993.) Troškovi posudbe zamjenjuje se MRS-om 23 (revidiran 2007.) Troškovi posudbe kako je navedeno u Prilogu ovoj Uredbi.

*Članak 2.*

Sva trgovačka društva primjenjuju MRS 23 (revidiran 2007.) kako je utvrđen u Prilogu ovoj Uredbi najkasnije od prvog dana prve financijske godine koja započinje nakon 31. prosinca 2008.

*Članak 3.*Ova Uredba stupa na snagu trećeg dana od dana objave u *Službenom listu Europske unije*.

Ova je Uredba u cijelosti obvezujuća i izravno se primjenjuje u svim državama članicama.

Sastavljeno u Bruxellesu 10. prosinca 2008.

Za Komisiju  
Charlie McCREEVY  
Član Komisije

<sup>(1)</sup> SL L 243, 11.9.2002., str. 1.<sup>(2)</sup> SL L 320, 29.11.2008., str. 1.<sup>(3)</sup> SL L 199, 21.7.2006., str. 33.

## PRILOG

## MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARDI

---

MRS 23	MRS 23 Troškovi posudbe (revidiran 2007.)
--------	---

---

**MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 23*****Troškovi posudbe***

## GLAVNI CILJ

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

## PODRUČJE PRIMJENE

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 obvezan ovaj standard primijeniti na troškove posudbe koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji:
  - (a) kvalificirane imovine vrednovane po pravičnoj 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 koriste se sljedeći izrazi u niže navedenom značenju:

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

Kvalificirana imovina je imovina kojoj je potrebno znatno vremensko razdoblje da bi bila spremna za namjeravanu uporabu ili prodaju.

6. Troškovi posudbe mogu obuhvatiti:

- (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 vezi s aranžmanima posudbe;
- (d) financijske troškove financijskog najma priznate u skladu s MRS-om 17 „Najmovi” i
- (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 koji 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 kvalificirane imovine kao dio troška te imovine. 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 kvalificirane imovine ubrajaju se u troškove te imovine. Takvi troškovi posudbe kapitaliziraju se kao dio troška nabave te imovine kada je vjerojatno da će subjektu pritićati od njih buduće ekonomske koristi i kada se ti troškovi mogu pouzdano izmjeriti. Kada subjekt primjenjuje MRS 29 „Financijsko izvještavanje u uvjetima hiperinflacije“, dio troškova posudbe kojima kompenzira inflaciju u istom razdoblju priznaje kao rashod u skladu sa stavkom 21. tog standarda.

#### **Troškovi posudbe prihvatljivi za kapitalizaciju**

10. Troškovi posudbe koji se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine jesu troškovi posudbe koji bi se mogli izbjeći da nije postojao izdatak za tu kvalificiranu imovinu. Kada subjekt posuđuje sredstva posebno u 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 inflatornoj privredi te zbog fluktuacija valutnih tečajeva. Kao rezultat toga, teško je odrediti iznos troškova posudbe koji se mogu izravno pripisati stjecanju kvalificirane imovine pa je potrebno prosuđivanje.
12. Ako subjekt posuđuje sredstva izričito u svrhu pribavljanja kvalificirane imovine, dužan je iznos troškova posudbe prihvatljiv za kapitalizaciju odrediti kao stvarni trošak posudbe nastao posudbom tijekom razdoblja umanjeno za bilo koji prihod od ulaganja na temelju 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 mjeri u kojoj su izvori sredstva posuđeni za opće namjene, a koriste se za nabavu kvalificirane imovine, iznos troškova posudbe prihvatljiv za kapitalizaciju određuje se primjenom stope kapitalizacije na izdatke za tu imovinu. Stopa kapitalizacije je 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 iznos ponovno se 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 put ispuni sve sljedeće uvjete:
  - (a) kod njega nastaju izdaci za imovinu;
  - (b) kod njega nastaju troškovi posudbe; i
  - (c) poduzme aktivnosti neophodne da imovinu pripremi za 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 vezi s tom imovinom (vidjeti Međunarodni računovodstveni standard 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. 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 koju 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 ovog 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 tog 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 tog datuma.

## DATUM STUPANJA NA SNAGU

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

## POVLAČENJE MRS-a 23 (REVIDIRANOG 1993.)

30. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 23 „Troškovi posudbe” revidiran 1993.

## Dodatak

**Izmjene drugih objava**

*Izmjene u ovom Dodatku primjenjuju se na godišnjoj osnovi od 1. siječnja 2009. ili nakon tog datuma. Ako neki subjekt ranije primjeni ovaj Standard, izmjene u ovom Dodatku primjenjuju se i za raniju primjenu ovog Standarda. U izmijenjenim stavkama novi tekst je podcrtan, a izbrisani tekst je prekršten.*

- Č1 MSFI 1 Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja mijenja se kako je dolje opisano.

Stavci 9., 12. i 13. mijenjaju se, nakon stavke 25H unosi se rubrika i stavka 25I, a stavka 47G dodaje se kako slijedi:

- „9. Prijelazne odredbe drugih MSFI-jeva primjenjuju se na promjene računovodstvenih politika subjekta koji već koristi MSFI-jeve, ali se odnose na subjekte koji su u postupku prve primjene MSFI-jeva, osim u slučajevima opisanim u stavkama 25D, 25H, 25I, 34A i 34B.
12. Ovaj MSFI uspostavlja dvije kategorije izuzeća od načela da početni izvještaj o financijskom položaju po MSFI-jevima mora biti u skladu sa svakim MSFI-jem:
- (a) stavke 13–25I i 36A–36C dozvoljavaju izuzeće nekih zahtjeva drugih MSFI-jeva.
- (b) stavke 26–34B zabranjuju retroaktivnu primjenu nekih aspekta drugih MSFI-jeva.
13. Subjekt može odabrati primjenu jednog ili više sljedećih izuzeća:
- (a) ...
- (l) mjerenje pravične vrijednosti financijske imovine ili financijskih obaveza u početnom priznavanju (stavka 25G):
- (m) financijska imovina ili nematerijalna imovina knjižena u skladu s MOTFI 12 Sporazumi o koncesijama za usluge (stavka 25H); i
- (n) troškovi posudbe (stavka 25I).

Subjekt ne smije po analogiji primijeniti izuzeća na druge stavke.

**Troškovi posudbe**

- 25I Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve može primijeniti prijelazne odredbe iz stavki 27. i 28. MRS-a 23 Troškovi posudbe, kako je revidiran 2007. Kada se u tim stavkama spominje dan stupanja na snagu, isti se tumači kao 1. siječnja 2009. ili datum prijelaza na MSFI-jeve, ovisno o tome koji je kasniji.
- 47G Subjekt je dužan primijeniti izmjene iz stavka 13. (n) i 25I. na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. Ako subjekt primjenjuje MRS 23 na neko ranije razdoblje, dužan je spomenute izmjene primijeniti na to ranije razdoblje.”

- Č2 U MRS-u 1 Presentacija financijskih izvještaja zadnja rečenica u stavku 110. briše se.
- Č3 U MRS-u 7 Izvještaji o novčanim tokovima stavak 32. mijenja se kako slijedi:
- „32. Ukupan iznos kamata plaćenih tijekom razdoblja objavljuje se u izvještaju o novčanim tokovima bilo da je priznat kao rashod u dobit ili gubitak ili je kapitaliziran u skladu s postupkom iz MRS-a 23 Troškovi posudbe.”
- Č4 U MRS-u 11 Ugovori o izgradnji zadnja rečenica stavak 18. mijenja se kako slijedi:
- „18. Troškovi koji se mogu općenito pripisati aktivnosti iz ugovora i rasporediti na pojedine ugovore uključuju i troškove posudbe.”
- Č5 U MRS-u 16 Nekretnine, postrojenje i oprema stavak 23. mijenja se kako slijedi:
- „23. Trošak pojedine nekretnine, postrojenja i opreme jednak je cijeni za plaćanje na datum priznavanja te imovine. Kada je plaćanje za neki predmet nekretnina, postrojenja i opreme odgođeno preko uobičajenih kreditnih rokova, razlika između ekvivalenta gotovinske cijene i ukupnih plaćanja priznaje se kao rashod kamata tijekom trajanja kredita, osim ako se ove kamate ne kapitaliziraju u skladu s MRS-om 23.”
- Č6 U MRS-u 38 Nematerijalna imovina stavak 32. mijenja se kako slijedi:
- „32. Ako se plaćanje za nematerijalnu imovinu odgađa duže nego što je definirano normalnim kreditnim uvjetima, njezin trošak nabave je jednak cijeni koja se plaća u novcu. Razlika između ovog iznosa i ukupnih plaćanja priznaje se kao rashod za kamatu za vrijeme kreditnog razdoblja, osim ako se kapitalizira u skladu s MRS-om 23 Troškovi posudbe.”
- Č7 U tumačenju 1 MOTFI-ja Promjene u troškovima demontaže, uklanjanja, obnavljanja i sličnih obveza stavak 8. mijenja se kako slijedi:
- „8. Periodično poništenje popusta priznaje se u dobit ili gubitak kao financijski rashod kada nastane. Postupak kapitalizacije koji dopušta MRS 23 nije dopušten.”
-