

## Задача № 7

## Ответ:

Основным подходом в учете затрат по займам согласно МСФО 23 является то, что затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству актива, отвечающего определенным требованиям, включаются в его первоначальную стоимость (капитализируются). Прочие затраты по займам признаются в качестве расходов.

В соответствии с п. 5 МСФО 23 затраты по займам — это:

- процентные затраты в связи с получением заемных средств;
- другие аналогичные затраты.

**Квалифицируемым признается актив**, требующий значительного времени для подготовки к использованию или продаже.

Процентные расходы увеличивают первоначальную стоимость квалифицируемого актива при соблюдении следующих условий:

- существует непосредственная связь с квалифицируемым активом;
- есть вероятность получения фирмой будущих экономических выгод от использования квалифицируемого актива;
- возможна надежная оценка затрат

Для организаций очень важно определить начало капитализации затрат по займам. Под датой начала капитализации понимается дата выполнения предприятием впервые всех следующих условий:

- понесены затраты по активу;
- понесены затраты по займам;
- выполняется работа, необходимая для подготовки актива к использованию по назначению или к продаже.

При этом стандарт предписывает:

- включать в стоимость квалифицируемого актива затраты, повлекшие передачу денег (других активов) или принятие обязательств по процентам;
- не учитывать в ней промежуточные платежи и субсидии.

Сумма затрат по займам, разрешенная для капитализации, определяется, как фактические затраты, понесенные по этому займу в течение периода, за вычетом любого инвестиционного дохода от временного инвестирования этих заемных средств (п. 12, 13 МСФО 23).

В случаях, когда активная деятельность по строительству или производству квалифицируемого актива приостанавливается на продолжительное время, капитализация затрат по займам также приостанавливается (п. 20 МСФО 23).

Капитализация не прерывается, если:

- проводятся сопутствующие работы (административного и технического характера);
- затягивание процесса создания квалифицируемого актива является неотъемлемым элементом в комплексе подготовительных работ.

В МСФО 23 указаны некоторые затруднения при определении суммы затрат по займам, непосредственно связанных с приобретением квалифицируемого актива, поэтому затраты оцениваются субъективно, то есть являются результатом профессионального суждения.

### 1. Определяем наличие квалифицируемого актива

Поскольку строительство и подготовка завода к использованию требует значительного времени – 2,5 года, завод признается квалифицируемым активом, удовлетворяющим требованиям п. 5 МСФО 23.

### 2. Определяем наличие заемных средств (общих и специальных)

Для того чтобы капитализировать проценты на квалифицируемый актив, необходимо идентифицировать вид займа, который используется для финансирования создания квалифицируемого актива. Займы для этих целей подразделяются на два типа:

- Специальные займы – займы, привлекаемые исключительно с целью финансирования квалифицируемого актива;
- Займы общего назначения – займы, привлеченные предприятием для общих целей, но используемые полностью или частично для финансирования создания квалифицируемого актива.

По условию задачи ООО «Норма» имеет

- Целевой кредит на сумму 1 000 000\$. Все проценты по такому займу (с учетом требований начала и окончания капитализации) за минусом инвестиционного дохода, полученного в результате временного инвестирования этих заемных средств, подлежат капитализации в составе первоначальной стоимости квалифицируемого актива.
- Общие заимствования. Капитализируемые проценты по ним определяются:

Капитализируемые затраты по займам = Ставка капитализации \* затраты на актив (но не более фактических затрат по займу)

### 3. Определяем период капитализации

Затраты по целевым займам могут быть капитализированы начиная с даты начала строительства или даты фактического получения займа (выбирается более поздняя дата) до даты окончания строительства.

Таким образом, в нашем примере датой начала капитализации будет 01.06.20X7 – дата получения целевого кредита, несмотря на то, что строительство началось 01.02.20X7.

В ходе строительства по условию задачи возник трехнедельный технологический простой. Для того чтобы принять решение, нужно ли приостанавливать капитализацию, требуется проанализировать, является ли данный перерыв необходимым для приведения строящегося актива в состояние готовности к использованию. Вынося профессиональное суждение, следует придерживаться основного правила: капитализация должна проводиться таким образом, чтобы в состав актива включались затраты по займам, имеющие к нему прямое отношение. Капитализация затрат не приостанавливается, когда производятся работы, связанные с изменением, либо улучшением характеристик квалифицируемого актива.

По моему мнению, данный простой обусловлен технологической необходимостью, которая является частью процесса создания объекта. В стандарте также не сказано, какой период нужно считать продолжительным для приостановления капитализации процентов. Это элемент учетной политики, т. е. компания решает сама этот вопрос, используя свое профессиональное суждение.

Таким образом, оснований для приостановки капитализации затрат по займам нет.

### 4. Рассчитаем отдельно сумму затрат в виде процентов по кредиту, который был взят специально для финансирования строительства:

$$1\,000\,000 * 10\% * 7/12 = 100\,000 * 7/12 = 58\,333 \$$$

Проценты, полученные от временного инвестирования (инвестиционный доход)

$$1\,000\,000 * 15\% * (14-1)/365 = 150\,000 * 13/365 = 5342 \$$$

Сумма затрат по займу, которая должна быть капитализирована, составит:

$$58\,333 - 5342 = 52\,991 \$ \quad \checkmark$$

### 5. Рассчитаем сумму затрат в виде процентов по общим заимствованиям

В тех пределах, в которых займы сделаны в общих целях и использованы для получения квалифицируемого актива, компания должна определить сумму затрат по займам, разрешенную для капитализации, умножением ставки капитализации на сумму затрат на данный актив. Ставкой капитализации является средневзвешенное значение затрат по займам применительно к займам компании, остающимся не погашенными в течение периода, за исключением займов, которые получены специально для приобретения квалифицируемого актива. Сумма затрат по займам,

которую компания капитализирует в течение периода, не должна превышать сумму затрат по займам, понесенным в течение этого периода.

Рассчитаем сумму процентов по заимствованиям за 20X7 г.:

1) Сумма затрат по банковскому кредиту:  $1\,200\,000 * 5\% * 6/12 = 30\,000\$$

срок, в течение которого займ не был погашен, равен 6 мес. – с 01.01.20X7 по 30.06.20 X7

2) Сумма затрат по облигации равна:  $500\,000 * 7\% * 12/12 = 35\,000\$$

срок, в течение которого облигация не была погашена, равен 12 мес. – с 01.01.20X7 по 31.12.20 X7

3) Сумма затрат по векселю, выписанному с 10.11.20X7 по 20.11.20X7 для приобретения сырья и материалов:  $1\,000\,000 * 15\% * (20-11) / 365 = 3\,699\$$

данная сумма не подлежит капитализации, т.к. имеет целевое значение на приобретение сырья и материалов, признается текущими расходами.

4) Сумма затрат по конвертируемому векселю равна:  $400\,000 * 4\% * 8/12 = 10\,667\$$

срок, в течение которого вексель не был погашен, равен 8 мес. – с 01.05.20X7 по 31.12.20 X7

5) Определим средневзвешенную ставку капитализации, которая равна сумме процентов по заимствованиям, деленной на сумму всех займов.

Сумма процентов –  $(30\,000 + 35\,000 + 10\,667) = 75667 \$$

Сумма займов –  $(1\,200\,000 + 500\,000 + 400\,000) = 2\,100\,000 \$$

Ставка капитализации =  $(75667 / 2100000) * 100\% = 3,6\%$  ✓

6) Разрешенная для капитализации сумма затрат по займам, полученным на общие цели будет равна  $3,6\% (12\,500\,000 - 1\,000\,000) * 7/12 = 241\,500 \$$

7) Далее необходимо принять во внимание, что сумма затрат по заимствованиям, которую организация капитализирует в течение периода, не должна превышать суммы затрат по заимствованиям, понесенных в течение этого периода (п. 14 МСФО 23).

Сумма процентов за период равна  $(30\,000 + 35\,000 + 10\,667) * 7/12 = 44\,139 \$$

В стоимость актива можно капитализировать лишь 44 139 \$, то есть сумму фактических процентов.

**Капитализируемые затраты:**

$52991 + 44139 = 97\,130\$$

**Балансовая стоимость квалифицируемого актива на 31 декабря 20X7 составит:**

$12\,250\,000 + 97130 = 12\,347\,130 \$$

**Расходы текущего периода**

Часть целевого займа  $(1000000 * 10\% * 5/12)$  + затраты по векселю 3699 + не капитализированные затраты по общим заимствованиям  $(75667 - 44139) = 41667 + 3699 + 31528 = 76894 \$$ .