

КОММЕНТАРИИ ПО ПРИМЕНЕНИЮ НСБУ 23 "ЗАТРАТЫ ПО ЗАЙМАМ"

Общие положения

1. Настоящие комментарии разработаны на основе национального стандарта бухгалтерского учета (НСБУ) 23 "Затраты по займам", утвержденного Приказом министра финансов Республики Молдова N 174 от 25 декабря 1997 года и введенного в действие с 1 января 1998 года.

2. Цель данных комментариев состоит в разъяснении положений НСБУ 23 "Затраты по займам" в части определения состава затрат по займам, установления порядка их признания и измерения, списания на расход, капитализации и отражения в финансовых отчетах.

3. Данные комментарии распространяются на все юридические и физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью и зарегистрированные в Республике Молдова, а также на их филиалы, представительства и другие структурные подразделения, расположенные как на территории Республики Молдова, так и за ее пределами (НСБУ 23 "Затраты по займам", параграф 3). Они не применяются бюджетными учреждениями и общественными организациями, не занимающимися предпринимательской деятельностью.

Определения и состав займов и затрат по ним

4. Займы представляют собой кредиты банков и ссуды, полученные предприятием от других юридических и физических лиц на установленный срок и за определенную плату (НСБУ 23 "Затраты по займам", параграф 5). Порядок получения и погашения займов регулируется договором, заключенным между заимодателем и заемщиком. Займы могут быть получены в виде денежных средств в национальной и иностранной валюте, нематериальных и долгосрочных материальных активов, ценных бумаг, товарно-материальных запасов.

5. В бухгалтерском учете и финансовых отчетах займы классифицируются по двум основным признакам: источникам получения и срокам погашения.

6. В зависимости от источников получения займы подразделяются на:

а) кредиты банков, включая овердрафты;*

* Банковский овердрафт - вид банковского кредита, полученный предприятием путем выписки чека или платежного поручения на сумму, превышающую остаток средств на его расчетном счете; условия кредита по овердрафту оговариваются при открытии счета, и он не может превышать фиксированной суммы (НСБУ 23 "Затраты по займам", параграф 5).

б) займы от несвязанных сторон (сторонних юридических и физических лиц);

с) займы от персонала предприятия;

д) займы от связанных сторон (ассоциированных и дочерних предприятий, учредителей предприятия и др.);

е) займы от выпуска и реализации долговых ценных бумаг (векселей, облигаций и других ценных бумаг, классифицируемых как обязательства).

7. По срокам погашения займы делятся на:

- а) краткосрочные - со сроком погашения не более 1 года и
- б) долгосрочные - со сроком погашения более 1 года.

8. Затраты по займам представляют собой затраты по выплате процентов и (или) другие затраты, понесенные предприятием в связи с получением заемных средств (НСБУ 23 "Затраты по займам", параграф 5).

К ним относятся:

- а) проценты по краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам, в том числе по банковскому овердрафту;
- б) амортизация скидок (дисконта) или премий по займам;
- в) амортизация прочих затрат, связанных с получением займов;
- г) финансовые выплаты, связанные с финансируемой арендой, признанные в соответствии с НСБУ 17 "Учет аренды";
- е) курсовые разницы, возникающие по займам, полученным в иностранной валюте, и рассматриваемые как поправки к затратам по выплате процентов.

Методы признания затрат по займам

9. Существуют два метода признания затрат по займам:

- а) рекомендуемый НСБУ 23 "Затраты по займам" и
- б) допустимый альтернативный.

Методы признания затрат по займам выбираются каждым предприятием самостоятельно и отражаются в учетной политике на отчетный год.

Метод, рекомендуемый НСБУ 23 "Затраты по займам"

10. При использовании метода, рекомендуемого НСБУ 23, затраты по займам признаются как расход в том отчетном периоде, в котором они были понесены предприятием, независимо от момента их выплаты, а также целевого назначения и фактического использования полученных займов. Учет таких затрат осуществляется в соответствии с требованиями НСБУ 3 "Состав затрат и расходов предприятия" (НСБУ 23 "Затраты по займам", параграф

9). При этом затраты по займам включаются в состав других операционных расходов, отражаются в Отчете о финансовых результатах и вычитаются из доходов при определении финансового результата (прибыли/убытка) отчетного периода.

Пример 1. В январе 1998 года фирма "Stejar" для приобретения материалов получила банковский кредит сроком на 6 месяцев в сумме 500000 леев и продала собственные облигации со сроком погашения, равным 10 месяцам, в количестве 2000 штук, номинальная стоимость одной облигации - 100 леев. Кредит банка и средства, полученные от реализации облигаций, были зачислены на расчетный счет. Банковский кредит и облигации были погашены с расчетного счета в установленные сроки. Проценты по полученным займам начисляются ежеквартально и составляют из расчета в год

- по банковскому кредиту - 24%,

- по облигациям - 18%.

Фирма "Stejar" применяет метод признания затрат по займам, рекомендуемый НСБУ 23 "Затраты по займам". В данном примере сумма затрат по займам, начисленная по кварталам, составляет:

$$\begin{aligned} & \text{в I квартале} - 39000 \text{ леев} \quad 500000 \times 3 \times 24 \\ & 200000 \times 3 \times 18 \\ & \text{-----}; \\ & \qquad \qquad \qquad \{ \text{-----} + \text{-----} \\ & \qquad \qquad \qquad 12 \qquad \times \qquad 100 \\ & 12 \times 100 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{во II квартале} - 39000 \text{ леев} \quad 500000 \times 3 \times 24 \\ & 200000 \times 3 \times 18 \\ & \text{-----}; \\ & \qquad \qquad \qquad \{ \text{-----} + \text{-----} \\ & \qquad \qquad \qquad 12 \qquad \times \qquad 100 \\ & 12 \times 100 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{в III квартале} - 9000 \text{ леев} \quad 200000 \times 3 \times 18 \\ & \text{-----}; \\ & \qquad \qquad \qquad 12 \times 100 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{в IV квартале} - 3000 \text{ леев} \quad 200000 \times 1 \times 18 \\ & \text{-----}. \\ & \qquad \qquad \qquad 12 \times 100 \end{aligned}$$

Общая сумма затрат по кредитам и займам за 1998 год составляет 90000 леев (39000 + 39000 + 9000 + 3000).

Фирма "Stejar" должна признать затраты по займам и отразить их в финансовых отчетах в том квартале, когда они были начислены, независимо от момента их фактической выплаты. Предположим, что проценты за I квартал были выплачены в полной сумме: 30000 леев - по банковскому кредиту в марте и 9000 леев - по облигациям в апреле 1998 года.

В приведенном примере затраты по займам признаются как расход и отражаются в Отчете о финансовых результатах за I квартал 1998 года в начисленной сумме - 39000 леев, хотя в этом квартале были выплачены только 30000 леев.

Затраты по займам отражаются в Отчете о финансовых результатах нарастающим итогом с начала года в составе других операционных расходов. По данному примеру сумма затрат по займам, отраженная в Отчете о финансовых результатах фирмы "Stejar", составляет за

- I квартал - 39000 леев,
- II - 78000 леев (39000 + 39000),
- III - 87000 леев (78000 + 9000),
- IV квартал - 90000 леев (87000 + 3000).

Допустимый альтернативный метод

11. При использовании допустимого альтернативного метода затраты по займам капитализируются, т.е. включаются в балансовую стоимость квалифицируемых активов (НСБУ 23 "Затраты по займам", параграф 10). При этом сумма затрат по займам

отражается в бухгалтерском балансе как часть стоимости долгосрочных и/или текущих активов.

12. Капитализация затрат по займам допускается при соблюдении следующих условий (НСБУ 23 "Затраты по займам", параграф 10):

а) затраты по займам должны быть непосредственно связаны с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива;

б) у предприятия существует обоснованная уверенность в том, что созданный или приобретенный квалифицируемый актив, в стоимость которого включаются затраты по займам, принесет в будущем экономические выгоды;

с) фактически понесенные затраты по займам могут быть достоверно определены.

13. Затраты по займам, не отвечающие названным условиям, не капитализируются, а признаются как расходы того отчетного периода, в котором они были понесены предприятием (НСБУ 23 "Затраты по займам, параграф 10).

14. Первое условие капитализации (НСБУ 23 "Затраты по займам", параграф 10а) предусматривает, что предприятие самостоятельно определяет перечень и состав квалифицируемых активов, в стоимость которых подлежат включению затраты по займам.

15. Квалифицируемым считается актив, требующий в обязательном порядке длительный период времени для создания и подготовки его к использованию по назначению или к продаже (НСБУ 23 "Затраты по займам", параграф 5). Если срок, необходимый для создания и подготовки актива к использованию по назначению или к продаже, превышает продолжительность одного отчетного периода, то предприятие может считать актив как квалифицируемый и капитализировать затраты по займам.

16. Квалифицируемыми активами являются (НСБУ 23 "Затраты по займам", параграф 7):

а) товарно-материальные запасы, срок производства и подготовки которых к использованию по назначению превышает продолжительность одного отчетного периода, например: хранящиеся виноматериалы для производства марочных вин, шампанского; коньячные спирты - для производства коньяков и др.;

б) основные средства с длительным сроком производства или подготовки их к эксплуатации, например: строящиеся здания и сооружения; оборудование, требующее сложного монтажа; и т.д.;

с) инвестиционная собственность, включающая инвестиции в земельные участки, здания и другие объекты, которые не используются по прямому назначению более одного отчетного периода;

д) капитализированные затраты по строительным подрядам, к которым относится стоимость строительно-монтажных и других, выполняемых подрядным способом работ, и подлежащие возмещению заказчиком;

е) капитализированные затраты по опытно-конструкторским работам (проектирование, производство и экспериментирование новых материалов, машин, технологий, систем до начала их

массового производства), понесенные предприятием в течение более одного отчетного периода;

г) нематериальные активы, созданные предприятием, включающие затраты по разработке компьютерных программ, различных формул, технических решений, промышленных образцов и других ноу-хау, разрабатываемые непосредственно на предприятии более одного отчетного периода.

17. Если активы готовы к использованию по назначению или к продаже в момент их приобретения или срок их создания или подготовки к эксплуатации не превышает продолжительности одного отчетного периода, предприятие не может признать указанные активы как квалифицируемые. Затраты по займам, связанные с приобретением таких активов, не капитализируются, а относятся на расходы периода.

Например, в состав квалифицируемых активов не включаются:

а) готовая продукция и другие материальные запасы, производимые в процессе обычной деятельности предприятия или выпускаемые постоянно в больших количествах в течение короткого периода времени (произведенные консервы, обувь, одежда и т.п.);

б) активы, готовые к использованию по назначению или продаже в момент их приобретения: приобретенные транспортные средства, станки, оборудование, не требующее монтажа, товары, материалы, а также активы со сроком создания и подготовки к использованию по назначению не более одного отчетного периода;

в) инвестиции (депозитные счета, облигации и другие ценные бумаги), кроме инвестиционной собственности, приобретенные за счет займов.

18. Второе условие капитализации затрат по займам ((НСБУ 23 "Затраты по займам", параграф 10b) предусматривает, что предприятие в момент капитализации должно быть уверено в получении в будущем экономической выгоды от использования квалифицируемого актива. Например, если предприятие уверено, что получит определенную экономическую выгоду от реализации марочных вин, произведенных в результате выдержки виноматериалов, то затраты по займам, связанные с производством таких вин, могут быть отнесены на увеличение их стоимости.

Когда у предприятия нет обоснованной уверенности в получении экономических выгод от использования квалифицируемого актива, затраты по займам, связанные с этим активом, не капитализируются, а признаются как расходы периода. Например, если достоверно известно, что в результате использования новой технологии будет производиться устаревшая и не пользующаяся спросом продукция, затраты по займам, полученные и использованные для создания данной технологии, не могут быть капитализированы, поскольку от нее не ожидается получение экономической выгоды в будущем. В данном случае сумма затрат по займам должна быть признана как расход.

19. Третье условие капитализации затрат по займам (НСБУ 23 "Затраты по займам", параграф 10c) означает, что предприятие может достоверно определить их величину в момент капитализации. Сумма затрат по займам, подлежащая капитализации, рассчитывается на базе установленных ставок процентов за кредиты

банков, займы; сумм дисконтов, премий, финансовых выплат, полученных от других юридических и физических лиц. Если сумма затрат по займам, подлежащая капитализации, не может быть достоверно определена, она не включается в стоимость квалифицируемых активов, а признается как расходы периода.

Затраты по займам, подлежащие капитализации

20. Согласно положениям НСБУ 23 капитализации подлежат только те затраты по займам, которые непосредственно связаны с приобретением, строительством, подготовкой к эксплуатации или производством квалифицируемых активов. Такие затраты не имели бы места, если бы не были осуществлены капиталовложения в квалифицируемый актив (НСБУ 23 "Затраты по займам", параграф 11). В случаях, когда полученные займы не используются для приобретения, строительства или производства квалифицируемых активов, то затраты по ним не капитализируются, а признаются как расходы в том отчетном периоде, в котором они возникли. Например, если кредит, полученный для финансирования затрат по выдержке виноматериалов (коньячных спиртов), производству шампанских вин традиционным (классическим) способом, был использован на другие цели, то проценты по нему не включаются в стоимость произведенной винодельческой продукции, а относятся на расходы периода.

21. Величина капитализированных затрат по займам определяется в зависимости от целевого назначения полученных займов (НСБУ 23 "Затраты по займам", параграф 11). Так, предприятие может получать займы как для приобретения квалифицированных активов, так и для других целей.

22. Если предприятие получает займы специально для приобретения, строительства или производства определенного актива, сумма затрат по займам, подлежащая капитализации, представляет собой фактические затраты по займам, понесенные предприятием в течение отчетного периода, за минусом любого дохода, полученного от временного использования этих займов на другие цели до их вложения в квалифицируемый актив.

Пример 2. В 1996 году фирма "ВХ" получила банковский кредит в сумме 5 млн. леев сроком на два года для строительства административного здания. Кредит получен в двух траншах:

1 июня - 3 млн. леев и 1 декабря - 2 млн. леев.

Процент за кредит составляет 24% в год. Строительство здания было начато 1 июня 1996 года и завершено 30 ноября 1998 года. В 1996 году часть полученного кредита (1 млн. леев) до инвестирования ее в объект была временно вложена предприятием в казначейские векселя, в результате получен доход в сумме 30 тыс. леев. В дальнейшем кредит был использован только для строительства здания и был погашен в установленные сроки:

31 мая 1998 года - 3 млн. леев,

30 ноября 1998 года - 2 млн. леев.

Для упрощения расчетов, предположим, что сумма затрат по займам определяется и выплачивается в конце каждого календарного года.

За 1996 год.

а) определяется общая сумма затрат по займам, понесенных предприятием за год. Для этого суммы полученных кредитов (отдельно по траншам) умножают на фактическое количество месяцев пользования кредитом и годовую процентную ставку. Полученный результат делят на календарное количество месяцев в году - 12 и умножают на 100. В данном примере сумма затрат по займам составляет:

по второй транше - 40000 леев $\frac{12 \times 100}{2000000 \times 1 \times 1}$

--}.

б) определяется сумма затрат по займам, подлежащая капитализации. Из общей суммы затрат по займам вычитается доход, полученный от использования кредита до его инвестирования в квалифицируемый актив:

с) рассчитывается разница между общей суммой затрат по займам и ее капитализированной частью - 30000 леев (460000 - 430000).

Общая сумма затрат по займам составляет

Сумма затрат по займам в размере 1200000 леев полностью включается в стоимость строящегося объекта и отражается в бухгалтерском балансе в составе незавершенных материальных активов, поскольку в этом году кредит не был использован на другие цели и не обеспечил получение какого-либо дохода.

Общая сумма затрат по займам составляет 740000 леев и складывается из сумм процентов за кредит:

по первой транше - 300000 леев 3000000 x 5

$$\frac{12 \times 100}{2000000} \times 440000 = 26,4$$
 и

по второй транше - 440000 леев

$$\frac{12 \times 100}{2000000} \times 440000 = 26,4$$

11 x 24

12 x

100

Общая величина затрат по займам в сумме 740000 леев также будет полностью капитализирована и отражена в бухгалтерском балансе в составе незавершенных материальных активов, поскольку в этом году, как и в предыдущем, кредит был использован только для строительства административного здания.

23. Когда предприятие получает общие займы для осуществления своей деятельности, которые затем используются для приобретения, строительства или производства квалифицируемых активов, сумма капитализированных затрат по займам определяется путем умножения нормы капитализации на величину фактически произведенных капиталовложений в конкретный актив (НСБУ 23 "Затраты по займам", параграф 13). При этом доходы, полученные от временного инвестирования средств на другие цели, не вычитаются.

24. Норма капитализации рассчитывается как средневзвешенная величина затрат по непогашенным займам в течение отчетного периода, за исключением займов, полученных непосредственно для приобретения, строительства или производства конкретного актива (НСБУ 23 "Затраты по займам", параграф 13).

Пример 3. В 1998 году винодельческий завод "Viitorul" получил следующие кредиты:

1 января - 10 млн. леев, по процентной ставке 22% годовых, сроком на 5 лет;

1 июля - 5 млн. леев, по ставке 18% годовых, сроком на 3 года;

банковские овердрафты - 3 млн. леев в течение всего года по различным ставкам, с общей суммой процентов за год, равной 401 тыс. леев.

Полученные кредиты имеют общее назначение и в 1998 году были использованы для

- разработки новой технологии переработки винограда - 3 млн. леев,

- строительства здания цеха - 9 млн. леев,

- возмещения затрат, связанных с выдержкой виноматериалов и коньячных спиртов, - 6 млн. леев.

В данном примере при определении нормы капитализации учитываются все полученные кредиты и проценты по ним. Расчет средней нормы капитализации приведен в таблице 1.

Таблица 1

Данные для расчета нормы капитализации затрат по займам за 1998 год

(в леех)

кредита	Вид кредита	Сумма
процентов		
-----		-----
2200000	Кредит на 5 лет	10000000
450000	Кредит на 3 года	5000000
401000	Банковский овердрафт	3000000
3051000	Итого	18000000

Норма капитализации рассчитывается путем деления общей суммы начисленных процентов на общую величину кредитов, полученных за год, и составляет]

$$\frac{16,95\% \cdot 3051000 \times 100}{18000000}.$$

Сумма затрат по займам, подлежащая капитализации, определяется по каждому квалифицируемому активу путем умножения средней нормы капитализации на величину капиталовложений, произведенных в конкретный актив без вычета доходов, полученных от временного инвестирования средств на другие цели.

В данном примере общая сумма капитализированных затрат по займам за 1998 год составляет 3051000 леев, в том числе:

- по разработке новой технологии переработки винограда -

$$508500 \text{ леев} \quad \frac{3000000 \times 16,95}{100},$$

- по строящемуся зданию цеха -

$$1525500 \text{ леев} \quad \frac{9000000 \times 16,95}{100},$$

- по выдержке виноматериалов и коньячных спиртов -

$$1017000 \text{ леев} \quad \frac{6000000 \times 16,95}{100}.$$

В конце года сумма капитализированных затрат по займам отражается в бухгалтерском балансе и относится на увеличение стоимости:

незавершенных нематериальных активов - в части затрат по займам, использованных на разработку новой технологии по переработке винограда, в сумме 508500 леев;

незавершенных долгосрочных материальных активов - в части затрат по займам, использованных для строительства здания цеха, в сумме 1525500 леев;

товарно-материальных запасов - в части затрат по займам, использованных для возмещения издержек по выдержке виноматериалов и коньячных спиртов, в сумме 1017000 леев.

25. При определении средней нормы капитализации исключаются займы, полученные непосредственно для приобретения конкретного квалифицируемого актива (НСБУ 23 "Затраты по займам", параграф 13).

Пример 4. Используя данные примера 3, предположим, что кредит банка в размере 10 млн. леев, полученный сроком на 5 лет, предназначен для строительства конкретного объекта. В этом случае сумма данного кредита будет исключена при расчете нормы капитализации за 1998 год (табл.2).

Таблица 2

Данные для расчета нормы капитализации затрат по займам за 1998 год

(в леех)		

	Вид кредита	Сумма
кредита	Сумма	
процентов		

	Кредит на 3 года	5000000
450000		
	Банковский овердрафт	3000000
401000		
	Итого	8000000
851000		

Норма капитализации затрат по займам равна		
	10,6375%	$\frac{851000 \times 100}{8000000}$
		{-----}.

Сумма затрат по займам, подлежащая включению в стоимость конкретных квалифицируемых активов, определяется исходя из рассчитанной нормы капитализации в порядке, изложенном в параграфе 24 настоящих комментариев.

26. Норма капитализации может быть определена как для группы предприятий в целом (головного и дочерних предприятий), так и для каждого дочернего предприятия, если оно самостоятельно получает займы и несет ответственность за их использование и погашение (НСБУ 23 "Затраты по займам", параграф 13). Например,

если головное предприятие получило общий займ с целью приобретения квалифицируемых активов на головном и некоторых дочерних предприятиях, то в этих условиях средневзвешенную сумму затрат по займам целесообразно определять исходя из их общей величины, в целом по группе предприятий. Если же дочернее предприятие получило займы, за счет которых также будет создаваться квалифицируемый актив, то расчет нормы капитализации и суммы затрат по займам должен производиться отдельно по данному дочернему предприятию.

Механизм капитализации затрат по займам

27. Капитализация затрат по займам для квалифицируемых активов производится с момента, когда (НСБУ 23 "Затраты по займам", параграф 16):

- а) осуществлены капиталовложения в актив, т.е. использованы частично или полностью суммы займов на создание этого актива;
- б) понесены затраты по займам;
- в) начата деятельность, необходимая для создания актива и его подготовки к предполагаемому использованию по назначению или продаже.

Если перечисленные условия не соблюдаются, затраты по займам не капитализируются, а признаются как расходы периода.

28. Капиталовложения в квалифицируемый актив включают

- а) расходы по созданию квалифицируемого актива, связанные с выплатой денежных средств, с использованием других активов или возникновением обязательств, по которым начисляются проценты;
- б) затраты по займам, капитализированные в предыдущий период и относящиеся к конкретному квалифицируемому активу.

29. Величина капиталовложений, на основе которой определяются капитализированные затраты по займам, уменьшается на сумму полученных субсидий, связанных с данным активом, учтенных в соответствии с НСБУ 20 "Учет государственных субсидий и раскрытие государственной помощи" (НСБУ 23 "Затраты по займам", параграф 17).

Пример 5. Используя данные примера 3, предположим, что винодельческий завод "Viitorul", кроме банковского кредита, получил государственную субсидию на финансирование затрат по разработке новой технологии переработки винограда в размере 1 млн. леев. В этом случае при расчете капитализированной суммы затрат по займам общая величина капиталовложений - 3 млн. леев, произведенных в данную технологию, будет уменьшена на 1 млн. леев.

Сумма затрат по займам, подлежащая капитализации, составит

$$339000 \text{ леев} - \frac{2000000 \times 16,95}{100}.$$

Субсидия в размере 1 млн. леев относится:

на государственных предприятиях - на увеличение собственного капитала и отражается в бухгалтерском балансе по строке "Субсидии";

на предприятиях других форм собственности - на увеличение доходов от финансовой деятельности и отражается в Отчете о

финансовых результатах по строке "Результаты от финансовой деятельности: прибыль (убыток)".

30. Деятельность, необходимая для создания актива и подготовки его к предполагаемому использованию или продаже, охватывает

а) приобретение, производство или строительство квалифицируемого актива;

б) техническую или административную работу, в том числе предшествующую началу производства или строительства, например, деятельность, связанную с получением разрешения на строительство;

с) хранение товарно-материальных запасов, которое рассматривается как необходимая часть процесса их создания и подготовки к использованию по назначению или к продаже, например: хранение виноматериалов в течение продолжительного периода времени для производства марочных вин, шампанского и т.п.

31. Капитализация затрат по займам продолжается в период приостановления производства или строительства квалифицируемого актива по естественным причинам, которые характерны для конкретного географического региона, например: капитализация затрат по займам продолжается при временном прекращении строительства моста из-за высокого уровня воды в реке при условии, что такой уровень воды является обычным явлением в определенный период года.

32. Капитализация затрат по займам продолжается также в случаях, когда балансовая стоимость квалифицируемого актива или же его ожидаемая окончательная стоимость превышает его стоимость возмещения или чистую стоимость реализации (НСБУ 23 "Затраты по займам", параграф 15). В этих условиях разница между фактической стоимостью квалифицируемого актива, включающая и сумму затрат по займам, и его стоимостью возмещения или чистой стоимостью реализации частично или полностью списывается на увеличение расходов периода или уменьшение собственного капитала в соответствии с требованиями НСБУ 2 "Товарно-материальные запасы", 9 "Учет затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы", 13 "Учет нематериальных активов", 16 "Учет долгосрочных материальных активов".

Ограничение и прекращение капитализации затрат по займам

33. В отдельных случаях НСБУ 23 "Затраты по займам" предусматривает ограничение суммы затрат по займам, подлежащей капитализации. Это обусловлено необходимостью соблюдения принципа осмотрительности, согласно которому активы и доходы не должны быть завышены, а обязательства и расходы - занижены. В силу этого сумма затрат по займам, капитализируемая в отчетном периоде, не должна превышать общую фактическую сумму затрат по займам, произведенных в этом периоде (НСБУ 23 "Затраты по займам", параграф 14).

Пример 6. Исходя из данных примера 3, предположим, что в 1998 году винодельческий завод "Viitorul" использовал полученные кредиты для строительства здания цеха в общей сумме 9 млн.

леев. Кредиты были получены в январе, а строительство объекта началось 1 марта и продолжалось до конца года.

В этом примере капитализированная сумма затрат по займам за 1998 год определяется исходя из фактического периода строительства здания и равна

$$1271250 \text{ леев} \quad \frac{9000000 \times 16,95 \times 10}{12 \times 100} \left\{ \frac{\text{-----}}{\text{-----}} \right\}.$$

Данная сумма меньше общей величины затрат по займам, начисленных за весь год, которая составляет

$$1525500 \text{ леев} \quad \frac{9000000 \times 16,95 \times 12}{12 \times 100} \left\{ \frac{\text{-----}}{\text{-----}} \right\}.$$

Разница между общей суммой начисленных затрат по займам и их капитализированной частью - 254250 леев (1525500 - 1271250) признается как расход и отражается в Отчете о финансовых результатах в составе других операционных расходов. В аналогичном порядке определяется сумма капитализированных затрат по займам и при завершении строительства или создания квалифицируемого актива до окончания срока погашения займов.

34. Капитализация затрат по займам должна быть приостановлена, когда деятельность, необходимая для создания актива и подготовки его к использованию по назначению или к продаже, прерывается на длительный период времени (НСБУ 23 "Затраты по займам", параграф 20). Например, затраты по займам не капитализируются, если не начато или прекращено на продолжительный период времени производство (строительство) квалифицируемого актива, кроме таких случаев, когда

а) приостанавливается создание квалифицируемого актива по естественным причинам, характерным для данного конкретного географического региона или в связи с особенностями технологического процесса;

б) выполняется значительная часть технической и административной работы, необходимой для начала или продолжения работ по созданию квалифицируемого актива, хотя непосредственное строительство объекта еще не начато, например, когда идет подготовка необходимой документации, в том числе оформление лицензии на строительство, и т.д.

35. Капитализация затрат по займам прекращается, когда основная деятельность по созданию квалифицируемого актива и подготовке его к использованию по назначению или к продаже завершена (НСБУ 23 "Затраты по займам", параграф 21). Актив считается законченным (готовым к использованию или продаже), если завершено его производство или строительство, хотя текущая административная деятельность и работы, связанные с его незначительной дополнительной доработкой по заказу покупателя или арендатора, могут еще продолжаться.

36. В случае, когда завершена работа по подготовке отдельных частей квалифицируемого актива, каждая из которых может

использоваться отдельно, а работы над другими частями актива продолжаются, капитализация затрат по займам по каждой завершенной части актива прекращается, а по незавершенным частям продолжается (НСБУ 23 "Затраты по займам", параграф 22). Например, если предприятие строит одновременно несколько зданий, каждое из которых может использоваться отдельно, капитализация затрат по займам прекращается по каждому зданию в отдельности - по мере его готовности к эксплуатации. Капитализация затрат по займам по другим объектам продолжается до полного завершения их строительства.

37. Если отдельные завершенные части квалифицируемого актива не могут быть использованы обособленно друг от друга до завершения всех других составляющих его частей, капитализация затрат по завершенным частям актива продолжается до момента, когда актив полностью готов к использованию по назначению или к продаже (НСБУ 23 "Затраты по займам", параграф 23). Например, при строительстве консервного завода капитализация затрат по займам прекращается только после сдачи в эксплуатацию всех цехов (технологических линий) по производству определенных видов консервов.

Раскрытие информации

38. Предприятие раскрывает в финансовых отчетах и в приложениях к ним информацию о затратах по займам в соответствии с параграфом 24 НСБУ 23 "Затраты по займам".

Дата вступления комментариев в силу

39. Настоящие комментарии вступают со дня опубликования в Monitorul Oficial al Republicii Moldova.