

Положение (стандарт) бухгалтерского учета 31 «Финансовые расходы»

Утверждено приказом Министерства финансов Украины от 28 апреля 2006 г. № 415

Зарегистрировано в Министерстве юстиции Украины 26 мая 2006 г. под № 610/12484

Общие положения

1. Настоящее Положение (стандарт) определяет методологические принципы формирования в бухгалтерском учете информации о финансовых расходах и ее раскрытия в финансовой отчетности.
2. Нормы настоящего Положения (стандарта) применяются предприятиями, организациями, другими юридическими лицами (далее — предприятия) независимо от формы собственности (кроме бюджетных учреждений).
3. Термины, используемые в положениях (стандартах) бухгалтерского учета, имеют следующее значение:

Заимствование — займы, векселя, облигации, а также другие виды краткосрочных и долгосрочных обязательств, на которые начисляются проценты.

Капитализация финансовых расходов — включение финансовых расходов в себестоимость квалификационного актива.

Квалификационный актив — актив, который обязательно требует существенного времени для его создания.

Норма капитализации финансовых расходов — доля от деления средневзвешенной величины финансовых расходов и суммы всех непогашенных заимствований (кроме непосредственно связанных с квалификационным активом или имеющих целевое назначение) предприятия в течение отчетного периода.

Себестоимость квалификационного актива — расходы на приобретение, строительство, создание, изготовление, производство, выращивание и доведение квалификационного актива до состояния, в котором он годен для использования с запланированной целью или продажи (далее — расходы на создание квалификационного актива).

Финансовые расходы — расходы на проценты и другие расходы предприятия, связанные с заимствованиями.

4. Финансовые расходы признаются расходами того отчетного периода, в котором они были начислены, кроме случая, когда учетная политика предприятия предусматривает капитализацию финансовых расходов, связанных с созданием квалификационного актива.

5. Капитализация финансовых расходов применяется только к сумме тех финансовых расходов, которые можно было бы избежать, если бы не производились расходы на создание квалификационного актива.

Расходы на создание квалификационного актива для целей капитализации включают только расходы, для осуществления которых уплачиваются денежные средства, передаются другие активы или принимаются обязательства по начислению процентов.

Расходы на создание квалификационного актива для целей капитализации уменьшаются на сумму любых полученных промежуточных выплат и целевого финансирования, непосредственно связанных с созданием квалификационного актива.

Примеры квалификационных активов приведены в приложении 1 к настоящему Положению (стандарту).

Капитализация финансовых расходов

6. В случае непосредственного заимствования средств с целью создания квалификационного актива суммой финансовых расходов, подлежащей включению в себестоимость квалификационного актива, являются фактические, признанные в отчетном периоде, финансовые расходы, связанные с этим заимствованием (за вычетом дохода от временного финансового инвестирования заимствованных средств).

7. Если заимствования непосредственно не связаны с созданием квалификационного актива, то сумма финансовых расходов, подлежащая включению в себестоимость квалификационного актива, является производением нормы капитализации и средневзвешенных расходов на создание квалификационного актива (с учетом расходов на создание такого квалификационного актива на начало отчетного периода, включая ранее капитализированные финансовые расходы).

8. В случае наличия заимствований, непосредственно связанных с созданием квалификационного актива, и других заимствований, непосредственно не связанных с созданием квалификационного актива, сумма финансовых расходов, подлежащая включению в себестоимость квалификационного актива, определяется в следующем порядке:

8.1. Определяется сумма финансовых расходов в порядке, предусмотренном пунктом 6 настоящего Положения (стандарта).

8.2. Определяется произведение нормы капитализации финансовых расходов (которая определяется за вычетом непогашенных заимствований, непосредственно связанных с созданием квалификационного актива) и средневзвешенных расходов, непосредственно связанных с созданием квалификационного актива (за вычетом

непогашенных заимствований, непосредственно связанных с созданием квалификационного актива).

8.3. Сложением сумм финансовых расходов, определенных по расчетам согласно подпунктам 8.1 и 8.2 пункта 8 настоящего Положения (стандарта), устанавливается общая сумма финансовых расходов, подлежащая включению в себестоимость квалификационного актива.

9. Сумма финансовых расходов, подлежащая в отчетном периоде включению в себестоимость квалификационного актива, не может превышать общей суммы финансовых расходов этого отчетного периода.

Примеры определения суммы финансовых расходов, подлежащих включению в себестоимость квалификационного актива, приведены в приложении 2 к настоящему Положению (стандарту).

10. Капитализация финансовых расходов начинается при наличии таких условий:

10.1. Признание расходов, связанных с созданием квалификационного актива.

10.2. Признание финансовых расходов, связанных с созданием квалификационного актива.

10.3. Выполнение работ по созданию квалификационного актива, включая технические и административные мероприятия, выполняемые до начала создания такого актива.

11. Капитализация финансовых расходов приостанавливается на период, в котором на существенное время приостановилось выполнение работ по созданию квалификационного актива.

На период приостановления выполнения работ финансовые расходы, связанные с содержанием частично завершенных квалификационных активов, признаются финансовыми расходами того отчетного периода, за который они начислены.

12. Капитализация финансовых расходов не приостанавливается на период:

12.1. Осуществления технической и административной работы.

12.2. Временной задержки работ по созданию квалификационного актива, являющейся необходимой составляющей процесса его создания.

13. Капитализация финансовых расходов прекращается, если создание квалификационного актива завершено.

14. Если создание квалификационного актива осуществляется частями, каждая из которых может отдельно использоваться по целевому назначению до завершения создания других частей, капитализация финансовых расходов в отношении частей, которые могут использоваться, прекращается в периоде, следующем за периодом, в котором все работы по созданию таких частей квалификационного актива завершены.

Раскрытие информации о финансовых расходах в примечаниях к финансовой отчетности

15. В примечаниях к финансовой отчетности приводится следующая информация:

15.1. Учетная политика предприятия по финансовым расходам.

15.2. Сумма финансовых расходов, капитализированная в отчетном периоде.

15.3. Годовая (или среднегодовая) норма (нормы) капитализации.

Начальник Управления методологии бухгалтерского учета В. Пархоменко

Примеры квалификационных и неквалификационных активов

Актив	Пример
Квалификационные активы	
Незавершенное производство продукции с продолжительным (существенным) операционным циклом	Вино, коньяк, требующий несколько лет (месяцев) технологической выдержки
Незавершенные капитальные инвестиции	Продолжающиеся строительство помещений, домов, зданий, сооружений, изготовление и монтаж оборудования, разработка (создание) программного продукта и т. п. Выращивание многолетних насаждений
Инвестиционная недвижимость	Здание, требующее достройки, реконструкции, реставрации и другого улучшения
Неквалификационные активы	
Финансовые инвестиции	Инвестиции в долговые ценные бумаги или инструменты собственного капитала
Незавершенное производство продукции с коротким (несущественным) операционным циклом	Незавершенные изделия
Активы, готовые для использования с запланированной целью или продажи	Активы, приобретенные для продажи Готовая продукция (обувь, мебель, одежда и т. п.). Сырье, материалы, конструкции и т. п., приобретенные для использования в производстве продукции (работ, услуг) и в другой операционной деятельности

Примеры определения суммы финансовых расходов, подлежащих включению в себестоимость квалификационного актива

Пример 1

1 марта 2006 года предприятие начало строительство сооружения. В течение марта — июня были осуществлены следующие капитальные инвестиции, грн.:

1 марта — 75000

1 апреля — 74000

1 мая — 180000

1 июня — 310000 (в том числе задолженность подрядчику 40000 грн.)

Для финансирования строительства 31 марта 2006 года был получен заем банка в сумме 200000 грн. сроком на один год. Ставка процента по займу составляет 15 % годовых.

Других займов предприятие не имеет.

Сумма финансовых расходов, подлежащая включению в себестоимость квалификационного актива, равняется:

$$200000 \cdot 0,15 \cdot 3/12 = 7500 \text{ (грн.)}$$

Пример 2

Предположим, что по условиям примера 1 предприятие не занимало средства для финансирования строительства. 31 марта 2006 года эмитированы нецелевые облигации на сумму 200000 грн. сроком на три года. Годовая ставка процента по облигациям составляет 15 %. Наряду с этим в составе займов предприятия в течение 2006 года имеются обязательства по облигациям на сумму 500000 грн., эмитированным два года назад. Годовая ставка процента по этим облигациям составляет 13 %.

Для расчета суммы финансовых расходов, подлежащей включению в себестоимость квалификационного актива во II квартале, сначала нужно определить средневзвешенную сумму капитальных инвестиций:

Дата	Сумма инвестиции, грн.	Взвешенный коэффициент инвестиции*	Средневзвешенная сумма инвестиции, грн.
1 апреля	74000	3/3	74000
1 мая	180000	2/3	120000
1 июня	270000	1/3	90000
			284000

* Доля от деления количества дней (месяцев) отчетного периода, в течение которых инвестиции были составляющей стоимости квалификационного актива, на общее количество дней (месяцев) в этом отчетном периоде.

Норма капитализации финансовых расходов во II квартале равняется:

$[(200000 \cdot 0,15 \cdot 3/12) + (500000 \cdot 0,13 \cdot 3/12)]: (200000 + 500000) = 23750 / 700000 = 0,0339$ або 3,39 %.

Сумма финансовых расходов, подлежащая включению во II квартале в себестоимость квалификационного актива, равняется:

$284000 \cdot 0,0339 = 9628$ (грн.).

Остаток финансовых расходов $(23750 - 9628) = 14122$ включается в расходы отчетного периода (II квартала).

Пример 3

Предположим, по условиям примера 1 для финансирования строительства предприятием были выпущены целевые облигации на сумму 100000 грн. сроком на три года. Годовая ставка процента по облигациям составляет 12 %. Кроме того, в течение 2006 года предприятие имеет обязательства по нецелевым облигациям, эмитированным два года назад на сумму 500000 грн. Ставка процента по этим облигациям равняется 10 %.

Сумма финансовых расходов, подлежащая включению в себестоимость квалификационного актива, равняется:

$$(100000 \cdot 0,12 \cdot 3/12) + (284000 - 100000) \cdot 0,1 \cdot 3/12 = 7600 \text{ (грн.)}$$

Пример 4

1 января 2006 года предприятие начало строительство склада. Единственным долговым обязательством предприятия в течение I квартала был долгосрочный вексель (ставка процента 11 % годовых) на сумму 3000000 грн., срок погашения которого наступает 31 декабря 2008 года.

1 мая 2006 года предприятие получило заем на сумму 1000000 грн. сроком на один год. Ставка процента по займу составляет 9 % годовых. Проценты начисляются и уплачиваются ежеквартально.

В первом полугодии расходы на строительство склада составляли, грн.:

1 января	— 200000
31 января	— 700000
28 февраля	— 1000000
31 марта	— 1800000
30 апреля	— 2000000
31 мая	— 1700000
30 июня	— 800000

В I квартале средневзвешенная сумма расходов, связанных со строительством склада, составляла:

$$200000 + (700000 \cdot 2/3) + (1000000 \cdot 1/3) = 1000000.$$

Норма капитализации финансовых расходов в I квартале равняется:

$$(3000000 \cdot 0,11 \cdot 3/12) / 3000000 = 0,0275.$$

Общая сумма финансовых расходов в I квартале равняется:

$$3000000 \cdot 0,11 \cdot 3/12 = 82500.$$

Сумма финансовых расходов, подлежащая капитализации в I квартале 2006 года, равняется:

$$1000000 \cdot 0,0275 = 27500 \text{ (грн.)}$$

Остаток финансовых расходов в сумме 55000 (82500 - 27500) нужно отразить в составе расходов отчетного периода (I квартал) 2006 года.

Во II квартале средневзвешенная сумма расходов, связанных со строительством склада, составляла:

$$(3700000 + 27500) + (2000000 \cdot 2/3) + (1700000 \cdot 1/3) = 5627500 \text{ (грн.)}$$

Норма капитализации финансовых расходов во II квартале равняется:

$$(300000 \cdot 0,11 \cdot 3/12) + 100000 \cdot 0,09 \cdot 2/12) / 300000 + 100000 = 0,02438.$$

Сумма финансовых расходов, подлежащая включению в себестоимость квалификационного актива во II квартале, равняется:

$$5627500 \cdot 0,02438 = 137200 \text{ (грн.)}.$$

Однако фактические финансовые расходы составляют:

$$(3000000 \cdot 0,11 \cdot 3/12) + 1000000 \cdot 0,09 \cdot 2/12) = 97500 \text{ (грн.)}.$$

Поэтому сумма финансовых расходов, которую нужно включить в себестоимость квалификационного актива во II квартале, составляет 97500 (грн.).

Пример 5

Стоимость незавершенного производства вина (коньяка), находящегося в состоянии технологической выдержки (обработки), на 1 января 2006 года составляет 1750000 грн. Предприятие 31 марта 2006 года выпустило облигации на сумму 300000 грн. сроком на 18 месяцев по годовой ставке процентов 12 %. В течение января — мая произведены следующие расходы на обеспечение технического процесса выдержки (обработки) вина (коньяка): за январь — 7000 грн., за февраль — 5000 грн., за март — 6000 грн., за апрель — 8000 грн., за май — 8000 грн. Технологический процесс выдержки завершен в мае, вино (коньяк) купажировано (упаковано) для реализации.

Другие производственные и капитальные инвестиции в квалификационные активы в этот период предприятием не осуществлялись.

Для расчета суммы капитализации финансовых расходов в себестоимость вина (коньяка) определим средневзвешенную себестоимость незавершенного производства технологического процесса выдержки вина (коньяка).

Отчетный период	Себестоимость незавершенного производства технологического процесса выдержки (до капитализации финансовых расходов) — грн.
на 1 января 2006 года	1750000
на 31 января 2006 года	1757000
на 28 февраля 2006 года	1762000

на 31 марта 2006 года	1768000
на 30 апреля 2006 года	1776000
на 31 мая 2006 года	0
на 30 июня 2006 года	0

1. Средняя месячная себестоимость незавершенного производства в апреле составляет: $(1768000 + 1776000) / 2 = 1772000$.

2. Норма капитализации на месяц $(300000 \cdot 0,12 \cdot 1/12) / 300000 = 0,01$.

3. Общая сумма финансовых расходов на апрель составляет: $300000 \cdot 0,12 \cdot 1/12 = 3000$.

4. Сумма финансовых расходов, которая по расчету может быть включена в себестоимость вина, в апреле составляет: $1772000 \cdot 0,01 = 17720$, но включается только 3000.

5. Средняя месячная себестоимость незавершенного производства в мае составляет: $(1779000 + 0) / 2 = 889500$ грн.

6. Норма капитализации на май составляет: $(300000 \cdot 0,12 \cdot 1/12) / 300000 = 0,01$.

7. Общая сумма финансовых расходов за май составляет: $300000 \cdot 0,12 \cdot 1/12 = 3000$.

8. Сумма финансовых расходов, которая по расчету может быть включена в себестоимость вина в мае, составляет: $889500 \cdot 0,01 = 8895$, но включается только 3000.