



Co-funded by the  
Erasmus+ Programme  
of the European Union



**PASSFR.EU**

A Digital Learning Platform for Generation Z:  
Passport to IFRS®

**A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®**

# Standardul IAS® 23 Costurile Îndatorării



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

## STUDIU DE CAZ IAS® 23 COSTURILE ÎNDATORĂRII

### Introducere

Costurile îndatorării afectează toate entitățile care achiziționează, construiesc sau produc un activ eligibil și care au în același timp costuri de finanțare. Calcularea și capitalizarea costurilor îndatorării în valoarea activelor eligibile este o activitate continuă pe tot parcursul procesului de construcție/producție. Cu toate acestea, cazuri mai complicate pot să apară, deoarece activul poate fi finanțat din împrumuturi speciale sau din împrumuturi generale. În plus, cheltuielile finanțate prin împrumuturi nu sunt realizate o singură dată și nu sunt distribuite în mod egal pe parcursul perioadei de construcție. În final, activitățile de construcție și producție pe termen lung pot fi suspendate din diverse motive.

Scopul acestui caz este de a discuta modul în care sunt contabilizate costurile îndatorării pe parcursul unei perioade de construcție pe termen lung, prin asocierea acestora cu procesul de construcție.

### Informații relevante

Conducerea Yellow Co. a decis să construiască un nou depozit la începutul anului 2020, ca parte a planului lor de a crește eficiența lanțului de aprovizionare. Construcția depozitului a început la începutul lunii noiembrie 2020 și a fost finalizată la sfârșitul lunii decembrie 2021. Pentru construcția depozitului s-a cheltuit un total de 700.000 u.m., iar depozitul a fost recunoscut la începutul lunii august la un cost de 700.000 u.m.. Cu toate acestea, la sfârșitul anului 2021, auditorii care au venit pentru auditul entității au informat conducerea că, în urma evaluării lor, costul recunoscut al depozitului nu era corect și că această greșeală ar trebui corectată. Conducerea entității a răspuns la această solicitare afirmând că s-a calculat corect costul. Auditorii, pe de altă parte, au declarat în evaluarea lor că depozitul este un activ calificat și că ar trebui capitalizate costurile îndatorării. Conducerea și auditorii au decis să facă un studiu privind informațiile detaliate despre construcția depozitului pentru a face o evaluare corectă.

Construcția depozitului a început la 1 noiembrie 2020 și s-a încheiat la 31 decembrie 2021. Construcția depozitului s-a oprit între 1 februarie 2021 și 1 aprilie 2021 din cauza grevei muncitorilor. În timpul construcției au fost efectuate următoarele cheltuieli:

Luni	2020	2021
Ianuarie, 1		40.000
Februarie, 1		
Martie, 1		
Aprilie, 1		210.000
Mai, 1		
Iunie, 1		90.000
Iulie, 1		
August, 1		150.000
Septembrie, 1		
Octombrie, 1		
noiembrie, 1	120.000	60.000
Decembrie, 1	30.000	
<b>Total</b>	<b>150.000</b>	<b>550.000</b>

Yellow Co. are următoarele datorii de la 1 ianuarie 2020 până la 31 decembrie 2021:

- Împrumut de 12.000.000 u.m. pe 4 ani cu dobândă de 14%. Dobânda se plătește anual, la 31 decembrie.
- Împrumut de 8.000.000 u.m. pe 5 ani cu dobândă de 11%. Dobânda se plătește anual, la 31 decembrie.

În plus, la 31 decembrie 2020, Yellow Co. a contractat un împrumut de 200.000 de u.m., cu o dobândă de 10% plătită anual, care va fi utilizat special pentru construcția acestui depozit. Cheltuiala cu dobânda pentru acest împrumut special în 2021 a fost de 20.000 u.m. În 2021, entitatea a utilizat sumele din împrumut pentru investiții temporare, generând un venit total de 2.000 u.m.

### **Întrebări pentru discuție**

- a) Este corect să se recunoască costurile îndatorării în costul depozitului?
- b) Cât timp a durat construcția acestui depozit? Pentru ce perioadă trebuie capitalizată valoarea dobânzilor?
- c) Care ar trebui să fie valorile activului în situația poziției financiare de la 31 decembrie 2020 și 31 decembrie 2021?

## SOLUȚIA STUDIULUI DE CAZ - IAS 23 COSTURI ÎNDATORĂRII

- a) Entitatea trebuie să includă în costul depozitului, în plus față de costurile de producție, cheltuielile financiare suportate pentru finanțarea construcției activului. Construcția acestui depozit necesită un timp substanțial pentru a-l face adecvat pentru utilizarea prevăzută. Prin urmare, depozitul corespunde definiției de activ calificat.
- b) Între începerea construcției depozitului și finalizarea acestuia au trecut 14 luni. Cu toate acestea, construcția depozitului a fost suspendată timp de 2 luni din cauza grevei muncitorilor. Din cauza acestei suspendări, costurile îndatorării ar trebui capitalizate pe 12 luni și nu pe 14 luni.
- c) Entitatea a utilizat împrumuturi generale și specifice pentru a finanța construcția depozitului. În timp ce împrumuturile generale sunt pentru ambii ani, împrumuturile specifice sunt efectuate doar pentru anul 2021. Rata de capitalizare a împrumuturilor generale va fi valabilă în ambii ani.

Calcularea ratei de capitalizare:

Împrumuturi	În curs de plată de la 1 ianuarie 2020 până în decembrie 2021	Împrumut mediu ponderat	Rata dobânzii	Costul împrumutului (Cheltuieli cu dobânzile)
Împrumut la 14%	12.000.000 u.m.	12.000.000 u.m.	14%	12.000.000*0.14=1.680.000
Împrumut la 11%	8.000.000 u.m.	8.000.000 u.m.	11%	8.000.000*0.11=880.000
<b>TOTAL</b>		20.000.000 u.m.		2.560.000 u.m..

Cheltuielile anuale cu dobânzile aferente acestor împrumuturi se ridică la 2.560.000 u.m.. În cazul în care nu există capitalizare a dobânzii, întreaga sumă va fi raportată ca cheltuială cu dobânzile în situația profitului sau pierderii din 2020.

$$\text{Rata de capitalizare} = \frac{2.560.000}{20.000.000} = 12.8\%$$

Pentru cheltuielile finanțate prin împrumuturi generale, valoarea dobânzii care urmează să fie capitalizată va fi calculată la o rată de 12.8%.

Cheltuieli efectuate în 2020	Suma nominală	Cheltuieli finanțate din împrumutul special	Cheltuieli finanțate prin împrumuturi generale	Luni până la sfârșitul anului după cheltuieli	Valoarea medie ponderată a cheltuielilor
1 noiembrie	120.000	0	120.000	2	120.000*2/12=20.000
1 decembrie	30.000	0	30.000	1	30.000*1/12=2.500
	150.000 u.m.	0	150.000 u.m.		22.500 u.m.

Valoarea ponderată a cheltuielilor finanțate prin împrumuturi generale este de 22.500 u.m.. Dobânda capitalizată pentru anul 2020 este:

Costul îndatorării eligibil pentru capitalizare din împrumuturi generale: 22.500 u.m. \* 12.8 % = 2.880

Cheltuieli efectuate în 2021	Suma nominală	Cheltuieli finanțate din împrumutul special	Cheltuieli finanțate prin împrumuturi generale	Luni până la sfârșitul anului după cheltuieli	Valoarea medie ponderată a cheltuielilor
1 ianuarie	40.000	40.000	0	12	0*12/12=0
1 aprilie	210.000	160.000	50.000	9	50.000*9/12=37.500
1 iunie	90.000		90.000	7	90.000*7/12=52.500
1 august	150.000	-	150.000	5	150.000*5/12=62.500
1 noiembrie	60.000	-	60.000	2	60.000*2/12=10.000
	550.000 u.m.	200.000 u.m.	350.000 u.m.		162.500 u.m.

Costul îndatorării eligibil pentru capitalizare din împrumuturi generale: 162.500 \* 12.8 % = 20.800

Costul îndatorării eligibil pentru capitalizare din împrumuturi specifice: 200.000 u.m. \* 10 % = 20.000 u.m. (dobânda anuală)

În condiții normale, cheltuiala pe care entitatea ar capitaliza-o ar fi de 40.800 u.m., care reprezintă totalul dintre 20.800 u.m. și 20.000 u.m. Cu toate acestea, există două probleme în acest caz. În primul rând, 2.000 u.m., venitul din investiții din împrumutul specific, trebuie compensat cu cheltuielile cu dobânzile aferente împrumutului specific. În al doilea rând, capitalizarea cheltuielilor cu dobânzile în timpul perioadei de suspendare trebuie să fie oprită. Cheltuiala cu dobânzile din această perioadă este (această perioadă este finanțată de împrumutul specific):

$$= \frac{20.000}{12} \times 2 \text{ luni} = 3.333 \text{ u. m. (rotunjit)}$$

Cheltuiala netă cu dobânzile ar trebui capitalizată din împrumuturile specifice este:

Cheltuieli anuale cu dobânzile din împrumuturi specifice	20.000
Venituri din investiții	(2.000)
Perioada de suspendare	(3.333)
Costul împrumutului care urmează să fie capitalizat din împrumuturi specifice	14.667

Valorile activului (depozitului) în situația poziției financiare la data de 31 decembrie 2020 și 31 decembrie 2021 ar trebui să fie:

	31.12.2020	31.12.2021
Valoarea inițială		152.880
Cheltuieli totale	150.000	550.000
Dobânda capitalizată pentru împrumuturi generale	2.880	20.800
Dobânda capitalizată pentru împrumuturi specifice	-	14.667
<b>Valoarea finală</b>	<b>152.880</b>	<b>738.347</b>

