

Разработан
некоммерческой организацией
Фонд развития бухгалтерского учета
«Национальный негосударственный
регулятор бухгалтерского учета
«Бухгалтерский методологический
центр» (Фонд «НРБУ «БМЦ»)

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «Долговые затраты»

I. Общие положения

1. Настоящий Стандарт устанавливает требования к формированию в бухгалтерском учете и раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о долговых затратах организаций.

2. Настоящий Стандарт не применяется организациями бюджетной сферы.

3. В целях бухгалтерского учета затраты считаются долговыми, если они обусловлены привлечением организацией финансирования на долговой (возвратной) основе в любой форме (кредит, заем, долговые ценные бумаги, отсрочка (рассрочка) платежа, аренда или др.).

4. К долговым затратам в частности относятся:

а) разница между оценкой обязательства по договору, подлежащего исполнению денежными средствами, (далее – долговое обязательство) при его признании и общей номинальной суммой выплат по этому обязательству и связанных с привлечением финансирования затрат (например, банковская комиссия, затраты на эмиссию ценных бумаг, биржевые сборы и др.);

б) проценты по обязательству по аренде;

в) курсовые разницы в той мере, в какой они обусловлены целями компенсации долговых затрат, указанных в подпунктах «а», «б» настоящего пункта.

5. Настоящий Стандарт не применяется в отношении:

а) расчетов по вознаграждениям работникам, в том числе по пенсионным программам;

б) расчетов с бюджетом по налогам, сборам и иным обязательным платежам;

в) привлечения финансирования с помощью финансовых инструментов, классифицированных организацией в бухгалтерском учете в качестве капитала, в том числе в отношении выплат по привилегированным акциям, не классифицированным в качестве обязательств.

II. Признание

6. Долговые затраты признаются расходом периода в течение срока действия долгового обязательства, за исключением той их части, которая в соответствии с настоящим Стандартом включается в стоимость инвестиционного актива.

Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может принять решение признавать все долговые затраты расходами периода, к которому они относятся, без включения в стоимость инвестиционного актива.

7. Для целей настоящего Стандарта актив считается инвестиционным, если его подготовка к использованию в запланированных организацией целях или к продаже при создании, приобретении, восстановлении, улучшении (далее – подготовка к использованию или продаже) обязательно требует значительного времени (более 12 месяцев или меньшего установленного организацией срока). Определение актива в качестве инвестиционного не зависит от того, относится ли актив к оборотным (таким как запасы) или к внеоборотным (таким как капитальные вложения).

К инвестиционным активам не относятся финансовые активы.

8. Независимо от того, является ли актив инвестиционным, допускается не включать долговые затраты в стоимость:

- а) активов, оцениваемых по справедливой стоимости;
- б) запасов, создаваемых в больших количествах на регулярной основе.

III. Условия капитализации

9. Долговые затраты включаются в стоимость инвестиционного актива (далее – капитализируются) при одновременном соблюдении следующих условий:

- а) эти затраты обусловлены приобретением, созданием, улучшением и (или) восстановлением этого актива;

б) эти затраты обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией (достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана);

в) определена сумма этих затрат.

Долговые затраты считаются обусловленными приобретением, созданием, улучшением и (или) восстановлением инвестиционного актива, когда организация могла бы избежать этих затрат, если бы не осуществляла затрат на приобретение, создание, улучшение, восстановление этого актива. При этом принимается во внимание как прямая, так и косвенная обусловленность, как это изложено в пунктах 10 – 13 настоящего Стандарта.

10. В случае если организация может идентифицировать связь между конкретным долговым обязательством и конкретным инвестиционным активом, то в его стоимость включаются долговые затраты по этому обязательству, определяемые в соответствии с пунктом 12 настоящего Стандарта. В случае если организация не может идентифицировать указанную связь, в стоимость инвестиционного актива включается относящаяся к нему часть долговых затрат, определяемая в соответствии с пунктом 13 настоящего Стандарта.

11. В случае если организация привлекает финансирование исключительно для приобретения, создания, улучшения, восстановления конкретного инвестиционного актива, долговые затраты, непосредственно связанные с этим активом, могут быть четко определены.

Сложности их четкого определения могут быть обусловлены, например, централизованным управлением финансовой деятельностью организации. Трудности появляются также, если группа организаций под общим контролем привлекает финансирование посредством разных долговых инструментов по различным процентным ставкам и предоставляет эти средства в различной форме другим входящим в группу организациям. Дополнительно усложняют ситуацию использование группой долговых финансовых инструментов в иностранной валюте при значительных колебаниях обменных курсов. В таких ситуациях организация применяет суждение в целях определения величины долговых затрат, относящихся к конкретному инвестиционному активу, и в целях идентификации долговых затрат, которых можно было бы избежать в случае, если бы организация не осуществляла затрат на его приобретение, создание, улучшение, восстановление.

12. В той степени, в которой организация привлекает финансирование специально для приобретения, создания, улучшения, восстановления инвестиционного актива, она должна определить капитализируемую сумму

долговых затрат как сумму фактических затрат по обязательству в течение периода капитализации, за вычетом дохода от временного инвестирования этих заемных средств.

Условия договоров с кредиторами могут приводить к тому, что организация привлечет заемное финансирование и понесет связанные с ним долговые затраты прежде, чем полученные средства, полностью или частично, будут использованы для финансирования затрат на инвестиционный актив. В таких обстоятельствах полученные средства зачастую временно инвестируются до момента, когда они будут израсходованы на инвестиционный актив.

В случае если средства, привлеченные для финансирования приобретения, создания, улучшения, восстановления инвестиционного актива, временно вкладывались в приносящие доход финансовые инструменты, в стоимость инвестиционного актива включаются долговые затраты за вычетом полученного от таких вложений дохода.

13. В той степени, в которой организация привлекает финансирование на общие цели и использует его для приобретения, создания, улучшения, восстановления инвестиционного актива, она должна определить сумму капитализируемых долговых затрат путем умножения процентной ставки капитализации на сумму затрат на приобретение, создание, улучшение, восстановление этого актива. Процентная ставка капитализации определяется из отношения всех долговых затрат в течение периода ко всем долговым обязательствам организации, остающимся непогашенными в течение периода. При этом из данного расчета исключаются обязательства и относящиеся к ним долговые затраты, указанные в пункте 12 настоящего Стандарта. Сумма долговых затрат, которую организация капитализирует в течение периода, не должна превышать сумму долговых затрат, понесенных в течение этого периода.

При определении процентной ставки капитализации организация в зависимости от обстоятельств привлечения финансирования использует средневзвешенное значение долговых затрат применительно только к своим собственным обязательствам либо принимает также в расчет связанные обязательства материнской и дочерних организаций.

Для целей настоящего пункта принимаются во внимание затраты на приобретение, создание, улучшение, восстановление инвестиционного актива, которые приводят к выплатам денежных средств, передаче других активов или принятию долговых обязательств, уменьшенные на величину полученной в связи с данным активом государственной помощи. Величина, в отношении которой применяется ставка капитализации, как правило, приблизительно равна

средней балансовой стоимости инвестиционного актива в течение периода капитализации.

14. Капитализации долговых затрат не препятствует тот факт, что в результате включения долговых затрат в балансовую стоимость инвестиционного актива эта стоимость может превысить его возмещаемую сумму или чистую стоимость возможной продажи. В случае вероятности такого превышения организация применяет положения по обесценению активов, предусмотренные теми федеральными стандартами, которыми регулируется учет данного вида активов.

IV. Период капитализации

15. В стоимость инвестиционного актива включаются долговые затраты, понесенные в течение периода времени, пока организация осуществляет действия, необходимые для подготовки актива к использованию или продаже и при этом несет затраты на осуществление этих действий.

Действия, необходимые для подготовки актива к его использованию или продаже, включают не только физическое создание самого актива. К ним относится также техническая и административная работа, предшествующая началу физического создания актива, такая, например, как получение разрешений, необходимых для начала строительства. Однако к таким действиям не относится владение активом, если при этом не осуществляются действия, изменяющие его состояние. Например, долговые затраты, понесенные в период проведения работ по освоению земельного участка, капитализируются в течение периода проведения этих работ. Однако долговые затраты, понесенные в то время, когда земля, приобретенная для последующего строительства, оставалась во владении без проведения на ней каких-либо работ по освоению, не подлежат капитализации.

16. Организация приостанавливает капитализацию долговых затрат в течение продолжительного периода (более 12 месяцев или меньшего установленного организацией срока), когда действия, необходимые для подготовки актива к использованию или продаже, прерываются. Для целей настоящего пункта организация вправе определить такой же или более короткий срок, чем для целей пункта 7 настоящего Стандарта.

17. Организация может нести долговые затраты в течение продолжительного периода, когда деятельность, необходимая для подготовки актива к использованию или продаже, прерывается. К таким затратам относятся затраты по содержанию незавершенных объектов, которые не капитализируются. Однако организация не приостанавливает капитализацию

долговых затрат в течение периода, когда осуществляется техническая и административная работа. Организация также не приостанавливает капитализацию долговых затрат, когда временная задержка представляет собой необходимую часть процесса подготовки актива к использованию или продаже. Например, капитализация продолжается в течение продолжительного периода, когда высокий уровень воды задерживает строительство моста, если такой высокий уровень воды является обычным для данного географического региона в период, в котором проводится строительство.

18. Организация должна прекратить капитализацию долговых затрат, когда завершены действия, необходимые для подготовки инвестиционного актива к использованию или продаже.

19. Когда организация завершает приобретение, создание, улучшение, восстановление инвестиционного актива по частям, и каждая часть может использоваться в то время, как продолжаются работы с другими частями, организация должна прекратить капитализацию долговых затрат по завершении действий, необходимых для подготовки данной части актива к использованию или продаже.

V. Раскрытие информации в отчетности

20. Суммы долговых затрат отчетного периода, признанные расходами этого периода, представляются в тех статьях отчета о финансовых результатах, которые отражают роль заимствований в деятельности организаций сообразно её отраслевой специфике. При этом долговые затраты, указанные в подпунктах «а», «б», «в» пункта 4 настоящего Стандарта допускается представлять в разных статьях отчета о финансовых результатах.

21. В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах с учетом существенности раскрывается:

а) сумма долговых затрат отчетного периода, включенная в стоимость инвестиционных активов;

б) ставка капитализации, использованная для определения капитализированной суммы долговых затрат.

VI. Изменение учетной политики

22. Последствия изменений учетной политики в связи с началом применения настоящего Стандарта отражаются ретроспективно (как если бы настоящий Стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им

фактов хозяйственной жизни), если иное не установлено пунктами 23, 24 настоящего Стандарта.

23. Настоящий Стандарт допускается применять перспективно (только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения настоящего Стандарта, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета).

24. Организация может выбрать дату до начала отчетного периода, начиная с отчетности за который применяется настоящий Стандарт, с тем чтобы применять его только к долговым затратам, связанным с инвестиционными активами, по которым капитализация долговых затрат начинается после этой даты.

25. Организация раскрывает выбранный ею способ отражения последствий изменения учетной политики в связи с началом применения настоящего Стандарта в своей первой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной с применением настоящего Стандарта.