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

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

«Долговые затраты»

# 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, выпуск долговых ценных бумаг, отсрочка (рассрочка) платежа, аренда или др.).
4. К долговым затратам относятся:
5. разница между оценкой долгового обязательства при его признании и общей номинальной суммой выплат по этому обязательству;
6. проценты по обязательству по аренде;
7. курсовые разницы, относящиеся к суммам, указанным в подпунктах «а», «б» настоящего пункта.
8. Настоящий Стандарт не применяется в отношении затрат, обусловленных привлечением финансирования с помощью финансовых инструментов, классифицированных организацией в бухгалтерском учете в качестве капитала, в том числе в отношении процентов по привилегированным акциям, не классифицированным в качестве обязательств.

# Признание

1. Долговые затраты признаются расходом в течение времени пользования заёмными средствами в составе прибыли (убытка) периода, к которому они относятся, 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.

1. Для целей настоящего Стандарта актив считается инвестиционным, если его 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:

1. финансовые активы;
2. запасы, производимые или иным образом создаваемые в течение короткого периода времени;
3. активы, готовые к использованию или продаже в момент приобретения.
4. Независимо от того, является ли актив инвестиционным, допускается не включать долговые затраты в стоимость:
5. активов, оцениваемых по справедливой стоимости;
6. запасов, производимых в больших количествах на регулярной основе.

# Условия капитализации

1. Долговые затраты включаются в стоимость инвестиционного актива (далее – капитализируются), если они обусловлены приобретением, созданием, улучшением и (или) восстановлением этого актива, и если сумма затрат может быть определена. Долговые затраты считаются обусловленными указанными фактами, когда организация могла бы избежать этих затрат, если бы не осуществляла затрат на приобретение, создание, улучшение, восстановление инвестиционного актива. При этом принимается во внимание как прямая, так и косвенная обусловленность.
2. 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.

Затруднение может вызывать выявление непосредственной связи между конкретными долговыми обязательствами и инвестиционным активом, а также идентификация долговых затрат, которых можно было бы избежать в случае отсутствия указанного актива. Такого рода трудности возникают, например, при централизованном управлении 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 результате определение величины долговых затрат, непосредственно относящихся к конкретному инвестиционному активу, затруднено и требует применения суждения.

1. 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. В случае если организация не может идентифицировать указанную связь, в стоимость инвестиционного актива включается соответствующая часть долговых затрат, рассчитанная исходя из средневзвешенной процентной ставки по долговым обязательствам организации.
2. В той степени, в которой организация привлекает финансирование специально для получения инвестиционного актива, она должна определить капитализируемую сумму долговых затрат как сумму фактических затрат по этому обязательству в течение периода, за вычетом инвестиционного дохода от временного инвестирования этих заемных средств.

Условия соглашения о финансировании инвестиционного актива могут приводить к тому, что организация получит заемные средства и понесет связанные с ними долговые затраты прежде, чем эти средства, полностью или частично, будут использованы для финансирования затрат на этот актив. В таких обстоятельствах средства зачастую временно инвестируются до момента, когда они будут израсходованы на инвестиционный актив. При определении суммы капитализируемых долговых затрат, полученный в течение периода инвестиционный доход вычитается из суммы понесенных за этот период долговых затрат.

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.

1. 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 средневзвешенной процентной ставки капитализации на сумму затрат на приобретение, создание, улучшение, восстановление этого актива. Ставка капитализации определяется как средневзвешенное значение долговых затрат применительно ко всем обязательствам организации, остающимся непогашенными в течение периода. Однако организация должна исключить из данного расчета сумму долговых затрат по обязательствам, непосредственно связанным с инвестиционным активом, до завершения работ, необходимых для подготовки этого актива к использованию по назначению или продаже. Сумма долговых затрат, которую организация капитализирует в течение периода, не должна превышать сумму долговых затрат, понесенных в течение этого периода.

В некоторых обстоятельствах при вычислении средневзвешенного значения долговых затрат целесообразно включать все займы материнской и дочерних организаций; в других обстоятельствах целесообразно использовать для каждой дочерней организации средневзвешенное значение долговых затрат применительно к ее собственным заемным средствам.

1. Когда балансовая стоимость или предполагаемая окончательная первоначальная стоимость инвестиционного актива превышает его возмещаемую сумму или чистую стоимость возможной продажи, балансовая стоимость этого актива обесценивается в соответствии с требованиями других стандартов. При определенных обстоятельствах величина частичного или полного списания восстанавливается в соответствии с теми же стандартами.

# Период капитализации

1. В стоимость инвестиционного актива включаются долговые затраты, понесенные в течение времени, когда выполнялись в совокупности оба следующих условия:
2. осуществлялись фактические действия по приобретению, созданию, улучшению, восстановлению инвестиционного актива;
3. организация несла затраты по приобретению, созданию, улучшению, восстановлению инвестиционного актива.
4. Организация должна начать капитализацию долговых затрат, когда выполняются все следующие условия:

а) понесены затраты по данному активу;

б) понесены долговые затраты; и

в) ведется деятельность, необходимая для подготовки актива к использованию по назначению или к продаже.

1. Затраты на инвестиционный актив включают только те затраты, которые привели к выплатам денежных средств, передаче других активов или принятию обязательств. Затраты уменьшаются на величину полученной в связи с данным активом государственной помощи. Средняя балансовая стоимость актива в течение периода, включающая ранее капитализированные долговые затраты, обычно приблизительно равна значению затрат, к которым применяется ставка капитализации в этом периоде.
2. Деятельность, необходимая для подготовки актива к его использованию по назначению или к продаже, включает не только физическое создание самого актива. К ней относится техническая и административная работа, предшествующая началу физического создания актива, такая как деятельность, связанная с получением разрешений, необходимых для начала строительства. Однако к такой деятельности 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 соответствующих 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.
3. Организация должна приостановить капитализацию долговых затрат в течение продолжительных периодов, когда активное деятельность по приобретению, созданию, улучшению, восстановлению инвестиционного актива прерывается.
4. Организация может нести долговые затраты в течение продолжительного периода, когда деятельность, необходимая для подготовки актива к использованию по назначению или к 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 значительная техническая и административная работа. Организация также не приостанавливает капитализацию долговых затрат, когда временная задержка представляет собой необходимую часть процесса подготовки актива к использованию по назначению или к 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.
5. Организация должна прекратить капитализацию долговых затрат, когда завершены работы, необходимые для подготовки инвестиционного актива к использованию по назначению или к продаже.

Актив обычно считается готовым к использованию по назначению или к продаже, когда завершено его приобретение, создание, улучшение, восстановление, несмотря на то, что повседневная административная работа все еще может продолжаться. Если остались лишь такие незначительные доработки, как оформление объекта в соответствии с требованиями покупателя или пользователя, это свидетельствует о завершении работ.

1. 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 работ, необходимых для подготовки данной части актива к использованию по назначению или к продаже.

Бизнес-центр, состоящий из нескольких зданий, каждое из которых пригодно к использованию отдельно, представляет собой пример инвестиционного актива, в котором каждая часть может быть использована, в то время как строительство других составных частей еще продолжается. Примером инвестиционного актива, который должен быть завершен полностью, прежде чем какая-либо из его составных частей может быть использована, является завод, объединяющий несколько производственных процессов, осуществляемых последовательно в разных цехах, расположенных на одной территории, например, металлургический комбинат.

# Раскрытие информации в отчетности

1. Сумма долговых затрат отчетного периода, признанная расходом этого периода, представляется в отчете о финансовых результатах обособленно от других расходов организации.
2. В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах с учетом существенности раскрывается:
3. сумма долговых затрат отчетного периода, включенная в стоимость инвестиционных активов;
4. ставка капитализации, использованная для определения капитализированной суммы долговых затрат.

# Изменение учетной политики

1. 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 26, 27 настоящего Стандарта.
2. 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).
3. 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.
4. 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.