

Комментарии СРО ААС к проекту ФСБУ «Долговые затраты»

Общий комментарий. Представленный проект ФСБУ «Долговые затраты» не содержит определения терминов «Долговые обязательства» (п.4, 6, 10) (УЧТЕНО – введено сокращение в пункте 4) и «Инвестиционный доход от временного инвестирования заемных средств» (п. 12) (УЧТЕНО – слово «инвестиционного» исключено, остальное определено в абзацах 2, 3 пункта 12).

Далее приведены комментарии к отдельным пунктам проекта ФСБУ «Долговые затраты».

1	2	3	4	5	6
№ п/п	Пункт (абзац, раздел)	Имеющаяся редакция	Предлагаемая редакция	Обоснование и комментарии	Результат обсуждения
1.4		4. К долговым затратам относятся: ---	4. К долговым затратам могут относиться: ---	Не следует ставить жёсткое ограничение, что может включаться в долговые затраты, необходимо оставить поле для других возможных вариантов. Текущее описание не предоставляет вариативности Учетной политики (в отличие от МСФО (IAS) 23), в том числе и в части курсовых разниц (см. ниже). Поскольку такие расчеты достаточно непростые и не всегда легко автоматизируемы, тонелогично жестко фиксировать этот список и настаивать на капитализации курсовых затрат для всех без исключения случаев и организаций.	УЧТЕНО. Сформулировано по образцу аналогичных положений других ФСБУ.
2.4 (а)		4. К долговым затратам относятся: а) разница между оценкой долгового обязательства при его признании и общей номинальной суммой выплат по этому обязательству;	4. К долговым затратам могут относиться: а) процентные расходы, рассчитываемые с использованием метода эффективной процентной ставки;	Необходимо утонить формулировку. В ФСБУ нет понятия «оценка долгового обязательства». Если предполагается, что для первоначальной оценки долгового обязательства будет подход, аналогичный МСФО, и нужно будет высчитывать эффективную ставку, то так и надо написать. В текущей редакции, если заем валютный, то все курсовые разницы попадут в долговые затраты, а это уже противоречит п4(в).	УЧТЕНО. Введено сокращение «долговое обязательство», добавлен вычет первоначальных затрат. Формулировка не дает оснований попадания в долговые затраты курсовых разниц, что подтверждается аналогичными формулировками других стандартов. «Метод эффективной процентной ставки» в ФСБУ не определен.
3.4 (в)		в) курсовые разницы в той мере, в какой они обусловлены целями компенсации долговых затрат.	в) курсовые разницы, связанные с привлечением кредитов (займов) в иностранной валюте, в той мере, в какой они считаются корректировкой долговых затрат (затрат на выплату процентов).	Необходимо утонить формулировку, чтобы избежать неверных трактовок.	Предложенная формулировка представляется несущей больший риск неверных трактовок и менее понятной по сравнению с имеющейся.
4.5		5. 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 выплат по привилегированным акциям, неклассифицированным в качестве обязательств.		Следует уточнить, что понимается под «привилегированными акциями, не классифицированными в качестве обязательств» На текущий момент в РСБУ невозможна классификация привилегированных акции в качестве обязательств. И хотя описания полностью эквивалентно требованиям МСФО (IAS) 23, действующие ФСБУ стандарты не предполагают аналогичного с МСФО подхода к классификации таких инструментов в качестве обязательств.	В ФСБУ нет регулирующих норм в отношении обязательств и капитала, в частности критериев классификации обязанностей организации по выпускаемому ею привилегированным акциям в качестве обязательств или в качестве капитала, если не считать пункта 7.1 ПБУ 1/2008. В связи с требованием этого пункта не усматривается оснований для использования в учете по ФСБУ по данному вопросу подходов иных, чем

					предусмотрены МСФО, в частности IAS 32.
5.6	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.	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 первоначальную стоимость инвестиционного актива.	Здесь и далее (пункты 9, 10, 12, 15 и т.д.) надо говорить о <u>первоначальной</u> стоимости актива, а не о «стоимости актива».		Понятие «первоначальной стоимости» имеет узкое применение – только в отношении основных средств и нематериальных активов. В отношении других активов, которые тоже могут быть инвестиционными, используются в том же значении другие понятия, например, для права пользования активом – «фактическая стоимость», для запасов – «себестоимость».
6.7	7. 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).	7. Для целей настоящего Стандарта актив считается инвестиционным, если его подготовка к использованию или продаже обязательно требует значительного времени.	Не указывать разъяснение по сроку «(более 12 месяцев или меньшего установленного организацией срока)» - разъяснение в скобках не поясняет, не детализирует, а наоборот, говорит, что срок любой может быть, поэтому его лучше удалить. В этом случае Организация в Учетной политике закрепит, что является для нее значительным сроком для целей капитализации.		Уточнение в скобках необходимо, чтобы исключить возможность организации определять «значительное время» периодами более 12 месяцев.
7.7(б)	К инвестиционным активам не относятся: а) финансовые активы; б) активы, создаваемые в течение незначительного времени; в) активы, готовые к использованию или продаже в момент приобретения.	К инвестиционным активам не относятся: а) финансовые активы; б) активы, создаваемые в течение незначительного времени; б) активы, готовые к использованию или продаже в момент приобретения.	Удалить «б) активы, создаваемые в течение незначительного времени»; - излишне, в первом абзаце п. 7 «актив считается инвестиционным, если его подготовка к использованию или продаже обязательно требует значительного времени » - поэтому, если период незначительный, то логично, что это неинвестиционный актив.		УЧТЕНО. Второй абзац пункта изложен в новой редакции.
8.8 (а)	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.	8. Независимо от того, является ли актив инвестиционным, допускается не включать долговые затраты в стоимость запасов, создаваемых в больших количествах на регулярной основе.	В РСБУ нет понятия «Биологические активы, учитываемые по справедливой стоимости», так как нет аналога МСФО (IAS) 41 и все запасы признаются в бухгалтерском учете по фактической себестоимости. Более того, основные средства, например, инвестиционная недвижимость, которые технически могут быть отнесены к группе активов, оцениваемых по справедливой стоимости (СС), учитываются по СС по сути только после завершения капитальных вложений.		Данный ФСБУ применяется в том числе и на этапе последующих капитальных вложений в основные средства, в частности, в инвестиционную недвижимость, учитываемую по справедливой стоимости. ФСБУ 5/2019 (пункты 19, 34) предусмотрена оценка некоторых видов запасов, которые тоже могут быть инвестиционными активами, с момента признания по справедливой стоимости. Кроме того, в связи с требованием пункта 7.1 ПБУ 1/2008 отсутствуют препятствия для применения способов учета, предусмотренных IAS 41, в отношении биологических активов, в том числе их оценки по справедливой стоимости.
9.	9. 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.	9. Долговые затраты включаются в стоимость инвестиционного актива (далее - капитализируются), если они обусловлены приобретением, созданием, улучшением и (или) восстановлением этого актива, вероятно получение организацией связанных с ними будущих	Странно изначально признавать в первоначальной стоимости актива долговые затраты в случае, если актив не может приносить будущие экономические выгоды. С другой стороны, списание актива до чистой стоимости реализации (для запасов) и СС (для ОС и пр. активов) осуществляется в результате применения соответствующих ФСБУ. Такой подход создает разницу с МСФО и закреплён в п. 14 данного проекта ФСБУ, непонятно зачем.		УЧТЕНО. Пункты 9 и 14 изложены в новой редакции.

			экономических выгод и если сумма затрат может быть определена.	И в целом, требования п. 14 представляются лишними, не относящимися к учету долговых затрат.	
10.	9	...При этом принимается во внимание как прямая, так и косвенная обусловленность.	Удалить	Нет разъяснения, что подразумевается под «косвенной обусловленностью».	УЧТЕНО. Пункт дополнен ссылкой на пункты 10–13.
11.	10	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. 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.	10. В случае если организация может идентифицировать связь между конкретным долговым обязательством и конкретным инвестиционным активом, в стоимость инвестиционного актива включаются долговые затраты (с учетом возможной корректировки на суммы инвестиционного дохода полученного от временного инвестирования этих заемных средств), 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.	Проще сделать ссылку на п. 12, где более детально описан порядок определения суммы, которая может быть включена в стоимость инвестиционного актива, по аналогии с тем, как далее идет ссылка на п. 13. В противном случае надо в явном виде указать корректировку на инвестиционный доход	УЧТЕНО. Первое предложение дополнено ссылкой на пункт 12.
12.	11	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		Удалить полностью этот пункт. Абзац 1 содержит достаточно очевидное утверждение. Абзац 2 взят из МСФО (IAS) 23, но для РБСУ он выглядит очень странно, так как описанные сложности на консолидационном уровне (при проведении процедур консолидации) невозможно спустить на уровень отдельной отчетности организации. Непонятно, каким именно образом будет применяться абзац 2 п. 11 для бухгалтерской отчетности организации. Потенциально это может привести к попытке не учитывать в расчете долговые обязательства, привлеченные организацией для «сквозного» финансирования других компаний группы.	Аналогичные нормы МСФО предназначены не столько для консолидационного уровня (верховой материнской организации), сколько для всех организаций в составе группы на уровне их индивидуальных отчетностей. В практике применения IAS 23 не наблюдалось проблем с применением этих положений в отчетности организаций, не являющейся консолидированной отчетностью. Для отказа от применения этих положений верховной материнской организацией (независимо от вида составляемой ею отчетности) также не усматривается оснований.

		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.			
13. 12		<p>12. 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 обязательству в течение периода капитализации, 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.</p> <p>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.</p>	<p>12. 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 обязательству в течение периода капитализации, 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.</p> <p>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.</p>	<p>Последнее предложение 2-го абзаца и 3-ий абзац имеют одинаковый смысл: величина капитализации уменьшается на полученный доход. Необходимо удалить либо последнее предложение 2-го абзаца, либо 3-ий абзац.</p>	<p>УЧТЕНО. Удалено последнее предложение второго абзаца.</p>

14.	13	...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...	...Ставка капитализации определяется как средневзвешенное значение долговых затрат применительно ко всем долговым обязательствам организации, остающимся непогашенными в течение периода. Однако организация должна исключить из данного расчета суммы долговых затрат по долговым обязательствам, непосредственно связанным с инвестиционным активом, до завершения работ, необходимых для подготовки этого актива к использованию по назначению или продаже, а также суммы таких обязательств .	Необходимо внести правки в части порядка определения процентной ставки капитализации, а именно: надо исключить исуммы прямых обязательств (из знаменателя). Необходимо уточнить, какие именно обязательства организации необходимо брать в расчет, Возможно, также имеет смысл уточнить, за какой период следует определять средневзвешенную ставку.	УЧТЕНО. Пункт изложен в новой редакции.
15.	13	...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.	Удалить	Этот абзац уместен только для консолидированной отчетности, для отдельной РСБУ отчетности организации это делать необоснованно.	УЧТЕНО путем изложения второго абзаца в новой редакции. Консолидированная отчетность составляется только материнской организацией, тогда как данный абзац, основанный на аналогичном положении МСФО, предназначен для применения прежде всего дочерними организациями, не составляющими консолидированную отчетность.
16.	13.1	13.1 (бывший пункт 17) Для целей пункта 13 настоящего Стандарта принимаются во внимание только те затраты, которые приводят к выплатам денежных средств, передаче других активов или принятию обязательств, уменьшенные на величину полученной в связи с данным активом государственной помощи.	13.1 (бывший пункт 17) Для целей пункта 13 настоящего Стандарта принимаются во внимание только те затраты, которые приводят к выплатам денежных средств, передаче других активов или принятию долговых обязательств, уменьшенные на величину полученной в связи с данным активом государственной помощи.	Необходимо уточнить, о каких именно обязательствах идет речь,	УЧТЕНО. Добавлено слово «долговых» с учетом сокращения в пункте 4.
17.	13.1	... Величина, в отношении которой применяется ставка капитализации, обычно приблизительно равна средней балансовой стоимости инвестиционного актива в течение периода капитализации.		Формулировка отличается от аналогичной в МСФО (IAS) 23 п.18: «Средняя балансовая стоимость актива в течение периода, включающая ранее капитализированные затраты по заимствованиям, обычно приблизительно равна значению затрат, к которым применяется ставка капитализации в этом периоде.» что может привести к различной сумме капитализированных затрат.	Существенных отличий и рисков неадекватных толкований не усматривается.
18.	18	18. Организация начинает капитализировать долговые затраты в стоимости инвестиционного актива с даты, на которую выполняются условия,	18. Организация начинает капитализировать долговые затраты в стоимости инвестиционного актива с даты, на	В п. 18 говорится про дату, на которую выполняются условия п.15, но в п. 15 идет речь про понесенные затраты в течение периода. Предлагаем более точную формулировку (как в п. 17 МСФО (IAS) 23).	УЧТЕНО. Первые два предложения пункта объединены в одно и изложены в новой редакции.

		указанные в пункте 15 настоящего Стандарта.	которую организация впервые выполняла следующие условия: (а) понесены затраты по данному активу; (б) понесены соответствующие долговые затраты; (в) ведется деятельность, необходимая для подготовки актива к использованию по назначению или к продаже.		
19.	19	19. 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 к продаже, прерываются. Для целей настоящего пункта организация вправе определить такой же или более короткий срок, чем для целей пункта 7 настоящего Стандарта.	19. Организация приостанавливает капитализацию долговых затрат в течение продолжительных периодов, когда действия, необходимые для подготовки актива к использованию или к продаже, прерываются. Для целей настоящего пункта организация вправе определить такой же или более короткий срок, чем для целей пункта 7 настоящего Стандарта.	Аналогично исправлениям в п. 7 - убрать уточнение про 12 мес. из скобок, не дает дополнительных разъяснений. Кроме того, предлагаем использовать множественной число для «продолжительных периодов», т.к. таких интервалов может быть много	Уточнение в скобках необходимо, чтобы исключить возможность организации определять «значительное время» периодами более 12 месяцев. По юридической технике нормативных документов в таких случаях используется единственное число, независимо от того, сколько раз описываемый объект может иметь место.
20.	21	21. Организация должна прекратить капитализацию долговых затрат, когда завершены действия, необходимые для подготовки инвестиционного актива к использованию по назначению или к продаже.	21. Организация должна прекратить капитализацию долговых затрат, когда завершены практически все 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 в основном завершено его физическое сооружение. Если остались лишь незначительные доработки, например, оформление объекта в соответствии с требованиями законодательства или договора, это свидетельствует о практически полном завершении работ.	Необходимо привести в соответствие с п.22-23 МСФО (IAS) 23, так как текущее описание приведет к тому, что капитализация будет производиться всегда.	УЧТЕНО путем включения в пункт 7 определения сокращения для фразы «подготовка к использованию или продаже», употребляемой далее по тексту единообразно. Готовность актива к использованию имеет значение не только для этого Стандарта, но и для других ФСБУ, например, ФСБУ 6, 14, 26. В указанных ФСБУ такой уровень детализации готовности к использованию, как в МСФО, не приводится, в связи с чем указанная детализация в данном стандарте также неуместна. Рисков практических различий с МСФО не усматривается.
21.	26	26. 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).	26. Настоящий Стандарт допускается применять перспективно с 1 января отчетного периода, начиная с отчетности за который применяется настоящий Стандарт, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета.	Не совсем ясно, что в данном случае есть новый факт хозяйственной жизни. Соглашения о заимствованиях могут быть заключены до даты применения стандарта, начисление процентов по ним вряд ли можно считать новым фактом. Если оставим область для суждения, данный пункт может привести к различным трактовкам.	Пункт сформулирован по образцу аналогичных положений других ФСБУ. При этом в пункте 1 определено, к каким фактам применяется Стандарт. Если долговая затрата понесена 1 января и позже, то Стандарт к ней в любом случае применяется. Если она понесена до 1 января, то при перспективном применении Стандарт к ней не применяется. Дата соглашения при этом значения не имеет.