

Утверждено Приказом от «31» декабря 2010г.  
№ \_\_\_\_\_

Введено в действие

с "01" января 2011 г.

Учетная Политика  
для целей бухгалтерского учета  
ОАО «Машиностроительный завод  
«ЗиО-Подольск»

(Наименование организации)

г. Москва

2010 г.

# СОДЕРЖАНИЕ

1. Организационные аспекты учетной политики .....	5
1.1. <i>Организационно-технические аспекты учетной политики</i> .....	5
1.1.1. Организационная структура учетно-бухгалтерской службы .....	5
1.1.2. Рабочий план счетов .....	5
1.1.3. Основные требования к ведению бухгалтерского учета в Организации .....	5
1.1.4. Первичные учетные документы .....	6
1.1.5. Порядок организации документооборота .....	7
1.1.6. Формы и порядок составления бухгалтерской отчетности .....	7
1.1.7. Порядок проведения инвентаризации активов и обязательств .....	8
1.1.8. Внутренний контроль и обеспечение защиты учетных данных .....	9
1.1.9. Хранение документов бухгалтерского учета .....	9
1.2. <i>Общие методические аспекты бухгалтерского учета</i> .....	9
1.2.1. Порядок формирования Учетной политики Организации .....	9
1.2.2. Изменение учетной политики Организации .....	10
1.2.3. Способы определения рыночной цены .....	11
1.2.4. Порядок исправления ошибок .....	11
1.2.5. Изменения оценочных значений .....	13
2. Вложения во внеоборотные активы .....	14
2.1. <i>Общие положения и термины</i> .....	14
2.2. <i>Особенности учета объектов строительства</i> .....	15
2.2.1. Формирование стоимости объектов капитального строительства .....	15
2.2.2. Учет временных сооружений .....	16
2.2.3. Учет проектно-изыскательских работ .....	16
2.2.4. Учет пуско-наладочных работ .....	18
2.2.5. Учет сезонных работ .....	18
2.2.6. Учет оборудования, требующего монтажа .....	19
2.3. <i>Раскрытие информации о вложениях во внеоборотные активы в бухгалтерской отчетности</i> ..	20
3. Основные средства .....	21
3.1. <i>Признание объектов основных средств</i> .....	21
3.2. <i>Первоначальная оценка основных средств</i> .....	22
3.3. <i>Изменение первоначальной стоимости</i> .....	24
3.4. <i>Амортизация и срок полезного использования основных средств</i> .....	25
3.5. <i>Учет затрат на ремонт основных средств</i> .....	26
3.6. <i>Выбытие основных средств</i> .....	27
3.7. <i>Доходные вложения в материальные ценности</i> .....	27
3.8. <i>Учет арендованных основных средств</i> .....	29
3.9. <i>Учет основных средств, полученных по договору лизинга</i> .....	29
3.10. <i>Раскрытие информации об основных средствах в бухгалтерской отчетности</i> .....	30
4. Нематериальные активы .....	31
4.1. <i>Признание объектов нематериальных активов</i> .....	31
4.2. <i>Первоначальная оценка нематериальных активов</i> .....	31
4.3. <i>Изменение первоначальной стоимости</i> .....	33
4.4. <i>Амортизация и срок полезного использования</i> .....	33

4.5. Выбытие нематериальных активов.....	34
4.6. Учет операций, связанных с предоставлением (получением) права использования нематериальных активов .....	35
4.7. Учет деловой репутации.....	35
4.8. Раскрытие информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности.....	36
<b>5. Расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам (НИОКР) .....</b>	<b>37</b>
5.1. Признание НИОКР.....	37
5.2. Первоначальная оценка расходов по НИОКР.....	38
5.3. Списание расходов по НИОКР .....	39
5.4. Раскрытие информации о НИОКР в бухгалтерской отчетности.....	39
<b>6. Материально-производственные запасы (МПЗ).....</b>	<b>40</b>
6.1. Признание МПЗ .....	40
6.2. Первоначальная оценка МПЗ.....	40
6.3. Учет материалов.....	42
6.3.1 Особенности учета материалов.....	42
6.3.2. Выбытие материалов.....	43
6.3.3. Учет покупных полуфабрикатов.....	43
6.3.4. Учет возвратных отходов .....	43
6.3.5. Учет тары .....	44
6.3.6. Учет материалов, принятых на ответственное хранение.....	45
6.4. Учет специальной оснастки и специальной одежды .....	46
6.5. Учет готовой продукции .....	48
6.5.1. Оценка готовой продукции.....	48
6.5.2. Выбытие готовой продукции.....	49
6.6. Учет товаров.....	49
6.6.1. Особенности учета товаров.....	49
6.6.2. Выбытие товаров.....	50
6.7. Учет неотфактурованных поставок. Учет МПЗ, находящихся в пути .....	50
6.7.1. Особенности учета неотфактурованных поставок .....	50
6.7.2. Учет МПЗ, находящихся в пути .....	51
6.8. Учет излишков и недостач, выявленных при инвентаризации .....	51
6.9. Раскрытие информации о МПЗ в бухгалтерской отчетности .....	51
<b>7. Финансовые вложения .....</b>	<b>52</b>
7.1. Признание финансовых вложений.....	52
7.2 Первоначальная оценка финансовых вложений .....	54
7.3 Последующая оценка финансовых вложений .....	55
7.4. Выбытие финансовых вложений .....	56
7.5. Порядок признания доходов и расходов по финансовым вложениям .....	56
7.6. Обесценение финансовых вложений .....	57
7.7. Раскрытие информации о финансовых вложениях в бухгалтерской отчетности.....	58
<b>8. Займы и кредиты .....</b>	<b>59</b>
8.1. Признание полученных займов и кредитов.....	59
8.2. Первоначальная оценка полученных займов и кредитов.....	60

8.3. Порядок учета расходов по полученным займам и кредитам.....	60
8.3.1 Порядок учета процентов, причитающихся к оплате по полученным займам и кредитам .....	61
8.3.2. Порядок учета процентов и (или) дисконта по причитающимся к оплате векселям и облигациям .....	62
8.4 Раскрытие информации о займах и кредитах в бухгалтерской отчетности.....	63
<b>9. Целевое финансирование. Государственная помощь .....</b>	<b>63</b>
9.1. Общие положения и термины .....	63
9.2. Признание и особенности учета целевого финансирования.....	64
9.3. Особенности оценки активов, полученных в виде целевого финансирования.....	64
9.4. Особенности учета по направлениям целевого назначения .....	64
9.5. Раскрытие информации о средствах целевого финансирования в бухгалтерской отчетности .	65
<b>10. Учет доходов.....</b>	<b>66</b>
10.1. Учет доходов по обычным видам деятельности .....	67
10.2. Учет доходов будущих периодов .....	67
10.3. Раскрытие информации о доходах в бухгалтерской отчетности .....	68
<b>11. Учет расходов .....</b>	<b>69</b>
11.1. Учет расходов по обычным видам деятельности .....	70
11.2. Отдельные особенности калькулирования затрат .....	72
11.3. Особенности признания отдельных видов расходов .....	73
11.4. Учет расходов будущих периодов.....	73
11.5. Раскрытие информации о расходах в бухгалтерской отчетности.....	74
<b>12. Учет расчетов по налогу на прибыль.....</b>	<b>75</b>
12.1. Постоянные и временные разницы .....	75
12.2. Признание постоянных налоговых обязательств (активов) .....	76
12.3. Признание отложенных налоговых обязательств (активов) .....	76
12.4. Учет налога на прибыль .....	77
12.5. Раскрытие информации по учету налога на прибыль в бухгалтерской отчетности .....	77
<b>13. Особенности формирования Бухгалтерской отчетности .....</b>	<b>79</b>
13.1. Общие положения .....	79
13.2. Условные факты хозяйственной деятельности .....	80
13.3. Формирование отчетности по сегментам .....	83
<b>Приложения .....</b>	<b>85</b>

# 1. Организационные аспекты учетной политики

## 1.1. Организационно-технические аспекты учетной политики

### 1.1.1. Организационная структура учетно-бухгалтерской службы

Ответственность за организацию учета в Организации, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет ее руководитель.

Главный бухгалтер несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное предоставление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

В дополнение приказа по утверждению Учетной политики для целей бухгалтерского учета (далее – Учетной политики, настоящей Учетной политики) в течение отчетного года Организацией могут быть разработаны методологические материалы и инструкции по различным вопросам бухгалтерского учета, отражающим специфику деятельности Организации и требующим конкретных разъяснений при отсутствии их в нормативных документах. Данные материалы оформляются в виде приложений к учетной политике либо в виде отдельных методических рекомендаций и утверждаются приказом (иным распорядительным документом) Генерального директора Организации.

Бухгалтерский учет в ОАО «ЗиО-Подольск» (далее Организация) осуществляется ЗАО «РЭМКО» по договору № 1009-601/88 от 01.11.2008.

В Организации учет ведется по машинно-ориентированной форме с применением программного продукта – «1С Предприятие 8.1: Конфигурация - Управление производственным предприятием» (1С УПП).

### 1.1.2. Рабочий план счетов

Для ведения бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций Организация применяет Рабочий план счетов, разработанный на основе Единого Плана счетов, утвержденного Приказом Генерального директора по Государственной корпорации по атомной энергии «Росатом» №1/629-П от 24.12.2010 (далее – Единый План Счетов, ЕПС).

Рабочий план счетов Организации содержит синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности.

Рабочий план счетов Организации раскрыт в Приложении № 1 к настоящей Учетной политике Организации.

### 1.1.3. Основные требования к ведению бухгалтерского учета в Организации

Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций Организации ведется в валюте Российской Федерации - в рублях и копейках.<sup>1</sup>

В состав Организации входят следующие обособленные подразделения:

- не выделенные на отдельный баланс:

- Детский оздоровительный лагерь «Чайка» (территориально обособленное структурное подразделение - Московская область, Подольский район, Краснопахорский с/о, дер.Юрово)

<sup>1</sup> п. 1, ст. 8, Федеральный закон от 21.11.1996 N 129-ФЗ

- Комбинат питания (не является территориально-обособленным подразделением и находится на территории головного предприятия - г.Подольск)
- АТП-28 (не является территориально-обособленным подразделением и находится на территории головного предприятия г.Подольск)

Имущество, являющееся собственностью Организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у Организации.<sup>2</sup>

Организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в Рабочий план счетов бухгалтерского учета.

Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.<sup>3</sup>

Все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий.<sup>4</sup>

В бухгалтерском учете Организации текущие затраты на производство продукции и капитальные вложения учитываются раздельно.<sup>5</sup>

#### **1.1.4. Первичные учетные документы**

Все хозяйственные операции, проводимые Организацией, оформляются оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.<sup>6</sup>

Для оформления хозяйственных операций Организация использует унифицированные формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденных Госкомстатом России.

По мере необходимости Организация дополняет существующие унифицированные формы первичной учетной документации (кроме форм по учету кассовых операций) путем добавления дополнительных реквизитов. При этом все реквизиты утвержденных Госкомстатом России унифицированных форм первичной учетной документации остаются без изменения (включая код, номер формы, наименование документа). Удаление отдельных реквизитов из унифицированных форм не допускается. Вносимые дополнения утверждаются Приказом руководителя Организации.

Перечень унифицированных форм первичных учетных документов (и внесенных Организацией добавлений), используемых Организацией, раскрыт в Приложении №2 к настоящей Учетной политике Организации.

Для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, Организация самостоятельно разрабатывает необходимые формы документов. При этом самостоятельно разработанные формы первичных учетных документов должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дату составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;

<sup>2</sup> п. 2, ст. 8, Федеральный закон от 21.11.1996 N 129-ФЗ

<sup>3</sup> п. 4, ст. 8, Федеральный закон от 21.11.1996 №129 - ФЗ

<sup>4</sup> п. 5, ст. 8, Федеральный закон от 21.11.1996 №129 - ФЗ

<sup>5</sup> п. 6, ст. 8, Федеральный закон от 21.11.1996 №129 - ФЗ

<sup>6</sup> п. 1 ст. 9, Федеральный закон от 21.11.1996 №129 - ФЗ

- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- графу для личных подписей указанных лиц.<sup>7</sup>

Перечень и формы первичных учетных документов, для которых не предусмотрены унифицированные формы первичной учетной документации, разработанные Организацией, являются Приложением № 3 к настоящей Учетной политике Организации.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов, утверждается Приказом руководителя Организации по согласованию с главным бухгалтером.

Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем Организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами.<sup>8</sup>

Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений.<sup>9</sup>

### **1.1.5. Порядок организации документооборота**

Правила документооборота в Организации устанавливаются для упорядочения работы по созданию, контролю и использованию в бухгалтерской деятельности первичных учетных документов и своевременности формирования данных бухгалтерской отчетности.

График документооборота (Регламент документооборота), включающий в себя перечень документов и порядок их представления в бухгалтерию с указанием должностных лиц, ответственных за их составление закреплен Приложением № 4 к настоящей Учетной политике Организации.

Исполнители должны быть ознакомлены с Регламентом документооборота и неукоснительно выполнять его требования.

### **1.1.6. Формы и порядок составления бухгалтерской отчетности**

В целях формирования бухгалтерской отчетности отчетным годом является календарный год - с 1 января по 31 декабря включительно.<sup>10</sup>

Месячная и квартальная отчетность является промежуточной и составляется нарастающим итогом с начала отчетного года.<sup>11</sup>

Срок формирования и порядок представления пользователям бухгалтерской отчетности организаций Государственной Корпорации по атомной энергии «Росатом» (далее – Корпорация) устанавливается отдельными приказами/распоряжениями руководителя Корпорации.

Организация составляет бухгалтерскую отчетность по формам, утвержденным в качестве Приложения №5 к настоящей Учетной политике. В случаях, если уровень существенности для обособленного раскрытия данных об активах, обязательствах, доходах и расходах Организации не установлен в прочих разделах Учетной политики, Организация признает существенной сумму по определенной статье бухгалтерского баланса и/или отчета о прибылях и убытках, отношение которой к общему итогу данных по соответствующей группе статей за отчетный год составляет не менее пяти процентов.

<sup>7</sup> п. 2 ст. 9, Федеральный закон от 21.11.1996 №129 - ФЗ

<sup>8</sup> п.3, ст. 9, Федеральный закон от 21.11.1996 №129 - ФЗ

<sup>9</sup> п.5, ст. 9, Федеральный закон от 21.11.1996 №129 - ФЗ

<sup>10</sup> п.2, ст. 14, Федеральный закон от 21.11.1996 №129-ФЗ

<sup>11</sup> п.3, ст. 14, Федеральный закон от 21.11.1996 №129-ФЗ

### 1.1.7. Порядок проведения инвентаризации активов и обязательств

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности Организация проводит инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.<sup>12</sup>

Под имуществом Организации понимаются основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы, а под финансовыми обязательствами - кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы. Кроме того, инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие Организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.<sup>13</sup>

Сроки проведения плановых инвентаризаций устанавливаются Приказом руководителя Организации. Плановые инвентаризации проводятся ежегодно (для основных средств раз в 3 года) по состоянию на дату, определяемую Организацией самостоятельно, но не ранее 1 октября.

Инвентаризация драгоценных металлов и драгоценных камней проводится Организацией в соответствии с «Инструкцией о порядке получения, расходования, учета и хранения драгоценных металлов и драгоценных камней на предприятиях, в учреждениях и организациях», утвержденной Министерством финансов Российской Федерации от 29.08.2001 №68н, и «Правилами учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней и продукции из них, а также ведения соответствующей отчетности», утвержденными Постановлением Правительства РФ от 28.09.2000 № 731.

Внеплановые инвентаризации проводятся в обязательном порядке в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации Организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.<sup>14</sup>

По решению руководства Организации или обособленных подразделений могут проводиться дополнительные инвентаризации с оформлением соответствующих организационно-распорядительных документов.

Для проведения инвентаризаций создается инвентаризационная комиссия (или комиссии), состав которой (которых) утверждается руководителем Организации. В обособленных подразделениях состав комиссии утверждается руководителем соответствующего подразделения Организации.

Результаты инвентаризации оформляются с использованием форм первичной учетной документации, утвержденных Приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995 № 49 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».

<sup>12</sup> п.1, ст. 12, Федеральный закон от 21.11.1996 №129-ФЗ

<sup>13</sup> п.1.2, 1.3, Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 №49

<sup>14</sup> п.2 ст. 12, Федеральный закон от 21.11.1996 129-ФЗ



Выявленные при инвентаризациях расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем<sup>15</sup> порядке:

- излишек имущества приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты Организации с отражением на счете 91 "Прочие доходы и расходы",
- недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения (расходы), сверх норм - за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты Организации с отражением на счете 91 "Прочие доходы и расходы".

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации - в годовом бухгалтерском отчете.<sup>16</sup>

### **1.1.8. Внутренний контроль и обеспечение защиты учетных данных**

Организация и технология составления (заполнения), а также хранения регистров бухгалтерского учета должна обеспечивать защиту от несанкционированных изменений их содержания. Обеспечение защиты учетных данных осуществляется, в частности, путем использования паролей доступа к учетным данным и создания резервных копий.

Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано. Система бухгалтерского учета должна обеспечивать возможность идентификации лица, внесшего такое изменение, а также хранить информацию обо всех изменениях.

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации – государственной тайной. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета и во внутренней бухгалтерской отчетности, обязаны хранить государственную и коммерческую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную законодательством Российской Федерации.

### **1.1.9. Хранение документов бухгалтерского учета**

Организация хранит первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета, другие документы учетной политики, процедуры кодирования, программы машинной обработки данных (с указанием сроков их использования) хранятся Организацией не менее пяти лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской отчетности в последний раз.

Ответственность за организацию хранения учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель Организации.<sup>17</sup>

## **1.2. Общие методические аспекты бухгалтерского учета**

### **1.2.1. Порядок формирования Учетной политики Организации**

<sup>15</sup> п.28, Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 №34н

<sup>16</sup> п.5.5, Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 №49

<sup>17</sup> ст. 17, Федеральный закон от 21.11.1996 №129 - ФЗ

Настоящая Учетная политика сформирована с учетом следующих допущений, установленных законодательством Российской Федерации по бухгалтерскому учету:

- **допущение имущественной обособленности:** активы и обязательства Организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников Организации и активов и обязательств других организаций;
- **допущение непрерывности деятельности:** Организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке;
- **допущение последовательности применения учетной политики:** принятая Организацией Учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому;
- **допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности:** факты хозяйственной деятельности Организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.<sup>18</sup>

Учетная политика Организации сформирована таким образом, чтобы обеспечивать выполнение следующих требований к ведению бухгалтерского учета, установленных законодательством по бухгалтерскому учету Российской Федерации:

- **требование полноты:** полнота отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности;
- **требование своевременности:** своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности;
- **требование осмотрительности:** большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов;
- **требование приоритета содержания перед формой:** отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования;
- **требование непротиворечивости:** тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца;
- **требование рациональности:** рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины Организации.<sup>19</sup>

Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании Учетной политики осуществляется разработка Организацией соответствующего способа, исходя из принципов и подходов, изложенных в Единой Учетной политике, утвержденной Приказом Генерального директора по Государственной корпорации по атомной энергии «Росатом» №1/629-П от 24.12.2010, в Положениях по бухгалтерскому учету, а также в Международных стандартах финансовой отчетности.

### 1.2.2. Изменение учетной политики Организации

Изменения Учетной политики Организации может производиться в случаях:

- изменения законодательства РФ и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- разработки Организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности

<sup>18</sup> п.5, ПБУ 1/2008

<sup>19</sup> п.6, ПБУ 1/2008

Организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

- существенного изменения условий хозяйствования. Существенное изменение условий хозяйствования Организации может быть связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т.п.

Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности Организации.<sup>20</sup>

Последствия изменения Учетной политики вызванного причинами, отличными от изменением законодательства РФ и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, и приводящие к существенному изменению данных бухгалтерской отчетности, отражаются в бухгалтерской отчетности ретроспективно, за исключением случаев, когда оценка в денежном выражении таких последствий в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью.<sup>21</sup>

### 1.2.3. Способы определения рыночной цены

В случаях, предусмотренных в законодательстве, **рыночная стоимость активов** определяется на основе документально подтвержденных данных о ценах на данный или аналогичный вид активов, действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету. Сведения, на основании которых производится оценка рыночной стоимости активов, предоставляются в бухгалтерию за подписью руководителя подразделения Организации, ответственного за определение рыночной стоимости указанных активов. Решение об определении стоимости активов оформляется приказом руководителя Организации.

Расчет рыночных цен производится Организацией, в частности, с применением одного из методов, установленных ст. 40 Налогового Кодекса Российской Федерации. При этом применение определенного метода с обоснованием причины его применения утверждается Приказом по Организации.

### 1.2.4. Порядок исправления ошибок

Ошибкой в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности считается неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности, информация о которых:

- имелась в наличии на дату отражения (неотражения),
- была доступна для получения на дату подписания бухгалтерской отчетности.

Ошибка может быть обусловлена, в частности:

- неправильным применением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- неправильным применением учетной политики Организации;
- неточностями в вычислениях;
- неправильной классификацией или оценкой фактов хозяйственной деятельности;
- неправильным использованием информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности;
- недобросовестными действиями должностных лиц организации.

Ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период. Существенность ошибки Организация определяет самостоятельно, по каждому конкретному случаю, исходя как из величины, так и характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности.

---

<sup>20</sup> п.10, ПБУ 1/2008

<sup>21</sup> п.15, ПБУ 1/2008

Ошибка отчетного года, не зависимо от существенности, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета:

- в месяце, в котором она выявлена, если она выявлена до окончания этого года;
- последним числом декабря отчетного года, если она выявлена после окончания этого года, но до даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год.

Порядок исправления ошибки предшествующего отчетного года определяется ее существенностью.

Ошибка **предшествующего отчетного года, не являющаяся существенной**, выявленная **после даты подписания** бухгалтерской отчетности за этот год исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка. Прибыль или убыток, возникшие в результате исправления указанной ошибки, отражаются в составе прочих доходов или расходов текущего отчетного периода.

Если **существенная** ошибка предшествующего отчетного года выявлена **после даты подписания** бухгалтерской отчетности за этот год, **но до даты представления отчетности акционерам** акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника, и т.п.:

- указанная ошибка исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета последним числом декабря отчетного года;
- корректируются соответствующие показатели бухгалтерской отчетности за этот год;
- в случае если отчетность ранее была представлена каким-либо иным пользователям (в налоговую инспекцию и т.д.), осуществляется ее замена на пересмотренную бухгалтерскую отчетность.

Если существенная ошибка предшествующего отчетного года выявлена **после представления бухгалтерской отчетности за этот год акционерам** акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника, и т.п., **но до даты утверждения** такой отчетности в установленном законодательством Российской Федерации порядке:

- указанная ошибка исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета последним числом декабря отчетного года;
- корректируются соответствующие показатели бухгалтерской отчетности за этот год;
- в пересмотренной бухгалтерской отчетности раскрывается информация о том, что данная бухгалтерская отчетность заменяет первоначально представленную бухгалтерскую отчетность, а также об основаниях составления пересмотренной бухгалтерской отчетности
- пересмотренная бухгалтерская отчетность представляется во все адреса, в которые была представлена первоначальная бухгалтерская отчетность

Если существенная ошибка предшествующего отчетного года выявлена **после даты утверждения** бухгалтерской отчетности за этот отчетный год:

- указанная ошибка исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде, при этом корреспондирующим счетом в записях является счет учета нераспределенной прибыли;
- пересчитываются сравнительные показатели бухгалтерской отчетности за отчетные периоды, отраженные в бухгалтерской отчетности организации за текущий отчетный год (ретроспективно), за исключением случаев, когда невозможно установить связь этой ошибки с конкретным периодом либо невозможно определить влияние этой ошибки накопительным итогом в отношении всех предшествующих отчетных периодов.

В Пояснении к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках требуется раскрытие информации о характере ошибки, сумме корректировки по каждой статье бухгалтерской отчетности (по каждому предшествующему отчетному периоду в той степени, в которой это

практически осуществимо), сумме корректировки по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию (если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию), сумме корректировки вступительного сальдо самого раннего из представленных отчетных периодов.

#### 1.2.5. Изменения оценочных значений

Изменением оценочного значения (величины резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов, других оценочных резервов, сроков полезного использования основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, оценки ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов и др.) признается корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности.

Изменение способа оценки активов и обязательств (например, пересмотр способа оценки МПЗ при их выбытии) не является изменением оценочного значения и трактуется как изменение учетной политики (см. п. 1.2.2. настоящей Учетной Политики»).

Если какое-то изменение в данных бухгалтерского учета не поддается однозначной классификации в качестве изменения учетной политики или изменения оценочного значения, то для целей бухгалтерской отчетности оно признается изменением оценочного значения.

Изменение оценочного значения, не оказывающее влияния на величину капитала, подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы и расходы Организации (перспективно):

- периода, в котором произошло изменение, если такое изменение влияет на показатели бухгалтерской отчетности только данного отчетного периода;
- периода, в котором произошло изменение и будущих периодов, если такое изменение влияет на бухгалтерскую отчетность данного отчетного периода и бухгалтерскую отчетность будущих периодов.

Изменение оценочного значения, непосредственно влияющее на величину капитала Организации, подлежит признанию путем корректировки соответствующих статей капитала в бухгалтерской отчетности за период, в котором произошло изменение.

## 2. Вложения во внеоборотные активы

### 2.1. Общие положения и термины

**Вложения во внеоборотные активы** - это затраты на создание, модернизацию, дооборудование, а также на приобретение активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи, за исключением финансовых вложений.

В составе вложений во внеоборотные активы отражаются:

- незавершенные капитальные вложения,
- затраты по незаконченным операциям по приобретению и созданию нематериальных активов;
- затраты по незаконченным и неоформленным научно-исследовательским и опытно-конструкторским работам.

К незавершенным капитальным вложениям относятся<sup>22</sup>:

- незавершенное строительство в форме нового строительства, а также достройки, дооборудования, реконструкции и модернизации действующих объектов основных средств (в том числе арендованных);
- затраты по незаконченным операциям по приобретению отдельных объектов (или их частей) основных средств.

Вложения в активы, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных или иных внеоборотных активов, подготовка которых к предполагаемому использованию требует длительного времени (более 12 месяцев) и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление, признаются **инвестиционными активами**.

Учет вложений во внеоборотные активы осуществляется по фактическим затратам:

- в целом по строительству и по отдельным объектам, входящим в него;
- по приобретаемым отдельным объектам основных средств, нематериальных активов;
- по выполняемым научно-исследовательским и опытно-конструкторским работам;
- по создаваемым отдельным нематериальным активам.

Вложения во внеоборотные активы отражаются в учете на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Аналитический учет вложений во внеоборотные активы осуществляется в соответствии с требованиями Единого Плана Счетов.

Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, нематериальных активов и др., принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счетов 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы».

При продаже, безвозмездной передаче и другом выбытии вложений, учитываемых на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», их стоимость списывается в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

По итогам работы комиссии по списанию объектов основных средств и капитальных вложений (далее – Комиссия), а также по итогам инвентаризации, объекты капитальных вложений, утвержденные Комиссией к списанию или ликвидации, учитываются до момента их фактического списания или ликвидации обособленно на счете 08 с присвоением аналитического признака «Нефункциональные объекты капитальных вложений».

---

<sup>22</sup> Пункт 1.2 ПБУ долгосрочных инвестиций

Стоимость услуг подрядчиков по ликвидации (демонтажу) объектов (или их части) капитальных вложений, относится на прочие расходы.

## 2.2. Особенности учета объектов строительства

### 2.2.1. Формирование стоимости объектов капитального строительства

Единицей учета затрат по строительству объектов основных средств является объект капитального строительства.

Объекты капитального строительства учитываются по фактической себестоимости. Фактическими затратами на создание объектов капитального строительства являются:

- стоимость проектно-изыскательских работ;
- стоимость материалов, переданных подрядчикам на давальческой основе;
- стоимость оборудования входящего в смету строек;
- стоимость строительно-монтажных работ;
- расходы по оформлению правоустанавливающих документов на аренду земельных и лесных участков под объекты строительства;
- расходы по краткосрочной аренде земельных и лесных участков под объекты строительства;
- расходы по разработке, согласованию и государственной экспертизе проектов освоения лесов на лесные участки предоставленные для строительства объектов;
- расходы на получение разрешений и согласований органов местного самоуправления;
- стоимость услуг инспектирующих органов (архитектурно-строительный надзор, санитарно-эпидемиологический надзор, пожарный надзор и др.);
- расходы по возмещению землепользователям потерь (убытков и упущенной выгоды), причиненных изъятием земельного участка;
- расходы, связанные с оформлением: паспорта технической инвентаризации объекта; землеустроительных проектов по выбору, предоставлению земельных и лесных участков, переводу в земли промышленности земель иных категорий; плана лесного участка для его регистрации в государственном лесном реестре; кадастрового плана земельного участка; документов на государственную регистрацию права собственности заказчика на объект строительства;
- расходы по содержанию структурных подразделений заказчика-застройщика (Организации), осуществляющих подготовку к строительству, контроль и технический надзор за ходом строительства, приемку этих работ (ОКС (УКС), отделов маркшейдерских и землеустроительных работ, проектно-сметных групп, служб супервайзинга).
- затраты по пуско-наладочным работам (работам по наладке оборудования, индивидуальное и комплексное опробование оборудования вхолостую с целью проверки монтажа, а также проведения пуско-наладочных работ под нагрузкой до момента принятия к учету объекта основных средств с целью тестирования готовности объекта к вводу в эксплуатацию);
- агентское вознаграждение по строительству объектов;
- проценты за пользование заемными средствами, использованными на создание объектов капитального строительства, если они относятся к инвестиционным активам, в порядке предусмотренном п.8.3.1.
- амортизация временных титульных сооружений, затраты по возведению временных нетитульных сооружений, затраты по ликвидации временных сооружений;
- прочие затраты.

Фактические затраты Организации по строительству объекта основных средств с момента начала строительства до ввода объекта в эксплуатацию составляют **незавершенное строительство**<sup>23</sup>.

Результаты выполненных по договору строительного подряда работ принимаются к учету по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» либо в целом по объекту строительства либо, если это предусмотрено договором и проектно-сметной документацией, по этапам на основании надлежаще оформленных первичных документов (акта выполненных работ по форме № КС-2, Справки о стоимости выполненных работ по форме № КС-3, акта оказанных услуг, накладных на отпуск материалов и др.).

### 2.2.2. Учет временных сооружений

Фактические расходы по возведению временных (нетитульных) сооружений относятся на затраты по строительству основных объектов в общем порядке и отдельно на счете 08 не выделяются.

Затраты по возведению временных титульных сооружений учитываются отдельно от затрат по строительству основного объекта на счете 08 «Строительство объектов основных средств» по каждому временному сооружению.<sup>24</sup>

По окончании работ, готовые к эксплуатации временные титульные сооружения и устройства принимаются к учету в качестве инвентарных объектов основных средств.

Начисление амортизации по данным объектам основных средств производится с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к учету. Ежемесячная норма амортизационных отчислений рассчитывается исходя из запланированного срока строительства основного объекта.

Начисленная амортизация по временным титульным сооружениям и устройствам, а также расходы на их содержание списываются на затраты по строительству основных объектов, по которым в сметных расчетах стоимости строительства предусмотрено возведение этих временных сооружений и устройств.

Если возведение временных титульных зданий и сооружений предусмотрено единой проектно-сметной документацией на строительство комплекса, который представляет собой совокупность объектов, начисленная амортизация и расходы на содержание распределяются между начатыми строительством титульными объектами пропорционально сметной стоимости этих объектов.

Если временные титульные сооружения сдаются в аренду, то их амортизация относится на текущие расходы и формирует себестоимость услуг по сдаче имущества в аренду. Ежемесячная норма амортизационных отчислений рассчитывается исходя из запланированного срока аренды.

### 2.2.3. Учет проектно-изыскательских работ

Затраты по проектно-изыскательским работам (ПИР), проводимые как для разработки проектно-сметной документации по объекту строительства, так и для получения предпроектной документации для планируемых объектов строительства, учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Затраты по ПИР для планируемых объектов строительства инвентаризируются в общеустановленном порядке. Если по результатам проведенной инвентаризации Комиссией признано, что произведенные ПИР относятся к объектам, по которым в дальнейшем не планируется продолжать никаких вложений, накопленные затраты списываются на прочие расходы Организации.

---

<sup>23</sup> п. 3.1.1., ПБУ долгосрочных инвестиций



Расходы на **проектно-изыскательные работы**, относящиеся к нескольким объектам строительства, распределяются пропорционально сметной стоимости данных объектов.

#### 2.2.4. Учет пуско-наладочных работ

К **пусконаладочным работам** относится комплекс работ, выполняемых в период подготовки и проведения индивидуальных испытаний и в период комплексного опробования объектов капитальных вложений.

До предъявления объектов приемочным комиссиям рабочие комиссии, назначаемые заказчиком (застройщиком), должны проверить: соответствие объектов и смонтированного оборудования проектам; соответствие выполнения строительно-монтажных работ требованиям строительных норм и правил; результаты испытаний и комплексного опробования оборудования; подготовку объектов к эксплуатации и выпуску продукции (оказанию услуг), включая выполнение мероприятий по обеспечению на них условий труда в соответствии с требованиями техники безопасности и производственной санитарии, защите природной среды, - и только после этого принять объекты.<sup>25</sup>

Комплексное опробование оборудования должно быть произведено до проведения приемочной комиссии и до составления документа по приемке законченного строительством объекта производственного и жилищно-гражданского назначения и зачислению его в состав основных средств - актов по формам КС-14 и ОС-1.

Расходы по пусконаладочным работам «вхолостую», связанные с доведением объекта до состояния пригодного для использования и произведенные до приемки объекта рабочей комиссией, отражаются в составе капитальных вложений на счете 08.

Расходы, непосредственно связанные с пусконаладочными работами "под нагрузкой" учитываются в составе капитальных вложений на счете 08, если они:

- предусмотрены проектно-сметной документацией и технологическим процессом;
- не были направлены на пробный выпуск продукции;
- были произведены до приема объекта рабочей комиссией и до составления актов по формам КС-14 и ОС-1.

При невыполнении хотя бы одного из условий, перечисленных выше, расходы по пусконаладочным работам «под нагрузкой» отражаются на счетах учета затрат и включаются в себестоимость выпускаемой продукции.

#### 2.2.5. Учет сезонных работ

Если на дату приемки завершенного строительством объекта актом ф. № КС-14 и КС-11 предусматривается перенос сроков выполнения сезонных работ на более поздние сроки (работы по асфальтированию и устройству пешеходных дорожек, газонов, посадка декоративных насаждений и пр., рекультивация земель в объемах, предусмотренных проектной документацией, наружные отделочные работы, окраска зданий и сооружений), то затраты по таким сезонным работам учитываются в следующем порядке:

- если затраты можно квалифицировать в качестве отдельных объектов (работы по асфальтированию и устройству пешеходных дорожек, тротуаров, газонов, посадке многолетних насаждений декоративных и пр.), то такие затраты формируют стоимость самостоятельных инвентарных объектов основных средств на основании актов форма ОС-1 и КС-11;
- если затраты невозможно квалифицировать в качестве отдельных объектов основных средств (рекультивация земель в объемах, предусмотренных проектной, наружные отделочные работы, окраска зданий и сооружений), то такие затраты увеличивают стоимость ранее введенного объекта строительства на основании акта форма ОС-3. При этом срок полезного использования введенного объекта не изменяется, ранее начисленная сумма амортизации не пересчитывается;

Если сезонные работы не были выполнены в течение года, на который предусмотрен перенос этих работ в актах ф. № КС-14 и КС-11, то в последующем, затраты на выполнение сезонных

---

<sup>25</sup> п. 1.5 СНиП 3.01.04-87

работ учитываются как затраты на содержание и эксплуатацию основных средств и включаются в себестоимость продукции, работ, услуг, за исключением результатов сезонных работ, которые можно квалифицировать в качестве отдельных объектов основных средств (пешеходные дорожки, тротуары, многолетние насаждения и др.). Такие затраты формируют первоначальную стоимость отдельных объектов основных средств.

### 2.2.6. Учет оборудования, требующего монтажа

Оборудование, требующее монтажа, - это технологическое, энергетическое и производственное оборудование, требующее монтажа и предназначенное для установки в строящихся (реконструируемых) объектах. К оборудованию, требующему монтажа, также относится оборудование, вводимое в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам, к полу, междуэтажным перекрытиям и прочим несущим конструкциям зданий и сооружений, а также комплекты запасных частей такого оборудования. В состав этого оборудования включаются контрольно-измерительная аппаратура или другие приборы, предназначенные для монтажа в составе устанавливаемого оборудования.

Оборудование к установке принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости приобретения, складывающейся из стоимости по ценам приобретения, транспортно-заготовительных расходов (наценки и комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимости услуг товарных бирж, таможенных пошлин и т.п.<sup>26</sup>) и расходами, связанными с контролем качества изготовления оборудования, комплектующих, материалов и полуфабрикатов 1, 2 и 3 классов безопасности.

Оборудование к установке признается в учете на дату перехода права собственности на приобретаемое оборудование к Организации, независимо от того, когда оно поступило – до или после получения расчетных документов поставщика.

Оборудование, право собственности, на которое перешло к Организации до момента его поступления (приемки) Организацией или контрагентом-хранителем, принимается к учету как «оборудование в пути». Оборудование, принятое к учету до получения расчетных документов поставщика, приходится как «неотфактурованные поставки».

Неотфактурованные поставки приходятся по договорной (контрактной) цене, а при ее отсутствии по цене аналогичного оборудования из последней поставки.

Оборудование, требующее монтажа, отражается на счете 08 начиная с того месяца, в котором начаты работы по его установке<sup>27</sup>.

В случае, когда обеспечение оборудованием возложено на строительную организацию (т.е. подрядчика), то оборудование отражается<sup>28</sup> в учете Организации в составе затрат по строительству на счете 08.

Оборудование, требующее монтажа, отражается в учете и отчетности как введенное в эксплуатацию одновременно с вводом в эксплуатацию основного объекта. Первоначальная стоимость данного оборудования складывается из фактических затрат по его приобретению, расходов на строительные и монтажные работы, прочих капитальных затрат, относимых на стоимость вводимого в эксплуатацию оборудования по прямому назначению. Если расходы на строительные и монтажные работы и прочие капитальные затраты относятся к нескольким видам оборудования, то они распределяются между этими видами пропорционально их стоимости по ценам поставщиков.

---

<sup>26</sup> п. 3.1.8., ПБУ долгосрочных инвестиций

<sup>27</sup> п. 3.1.3., ПБУ долгосрочных инвестиций

<sup>28</sup> Абзац 9, п. 3.1.3., ПБУ долгосрочных инвестиций

### **2.3. Раскрытие информации о вложениях во внеоборотные активы в бухгалтерской отчетности**

Незавершенные капитальные вложения (кроме вложений в объекты основных средств, предназначенных исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное владение с целью получения дохода) отражаются по статье «Незавершенные капитальные вложения» бухгалтерского баланса.

Незавершенные капитальные вложения в объекты основных средств, предназначенных исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное владение с целью получения дохода, отражаются по группе статей «Доходные вложения в материальные ценности» бухгалтерского баланса.

Затраты по незаконченным операциям по приобретению и созданию нематериальных активов отражаются по группе статей «Нематериальные активы» бухгалтерского баланса.

Затраты по незаконченным и неоформленным НИОКР отражаются по группе статей «Прочие внеоборотные активы» бухгалтерского баланса.

## 3. Основные средства

### 3.1. Признание объектов основных средств

**Основное средство**<sup>29</sup> – это материальный актив, для которого одновременно выполняются следующие условия:

- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд Организации либо для предоставления Организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. При этом под обычным операционным циклом понимается длительность производственного периода изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг);
- Организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
- Объект способен приносить Организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Активы, отвечающие условиям признания их в составе основных средств и стоимостью не более 20 000,00 рублей за единицу, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов.<sup>30</sup>

Такие активы, в составе материально-производственных запасов, учитываются Организацией на счете 10 «Материалы» в зависимости от вида актива.

В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации Организацией осуществляется надлежащий контроль за их движением. При списании данных активов в Организации осуществляется их забалансовый учет по первоначальной стоимости на счете «Основные средства стоимостью менее 20 тыс. руб.» до выбытия из эксплуатации.

Лизинговое имущество, выкупаемое по договору лизинга, и отвечающее условиям признания в составе основных средств, признается объектом основных средств независимо от стоимости.

Актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве основного средства в момент, когда он приведен в состояние, пригодное для использования.

Для включения объектов в состав основных средств Организацией применяются унифицированные формы N ОС-1 «Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)», N ОС-1а «Акт о приеме-передаче здания (сооружения)», N ОС-1б «Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)», N КС-11 «Акт приемки законченного строительством объекта».

Объекты недвижимости, подлежащие государственной регистрации, по которым оформлен Акт о приеме-передаче основных средств и которые фактически эксплуатируются, учитываются в составе основных средств на дату подписания акта (независимо от начала и окончания государственной регистрации).

Активы, для которых выполняются условия признания в составе основных средств, и, которые предназначены для запаса (резерва), принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств в общеустановленном порядке и в соответствии с приказом о создании запаса (резерва).

---

<sup>29</sup> п.4 ПБУ 6/01

<sup>30</sup> п.5 ПБУ 6/01

Учет основных средств в Организации ведется в разрезе следующих групп объектов:

- Здания;
- Сооружения и передаточные устройства;
- Земельные участки и объекты природопользования;
- Машины и оборудование производственного назначения;
- ИТ-оборудование
- Транспортные средства;
- Производственный и хозяйственный инвентарь;
- Многолетние насаждения;
- Капитальные вложения на коренное улучшение земель;
- Неотделимые улучшения арендованных зданий;
- Другие виды основных средств.

В составе основных средств при соблюдении критериев признания также учитываются:

- книги, брошюры, издания, приобретаемые на пополнение фонда библиотеки;
- специальные инструменты, специальные приспособления, специальное оборудование.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект.

**Инвентарным объектом**<sup>31</sup> основных средств признается:

- объект со всеми приспособлениями и принадлежностями;
- отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;
- обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов (далее - «Комплекс»), состоящий из одного или нескольких предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированных на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно

Отнесение нескольких объектов к одному Комплексу должно осуществляться комиссией по приему-передаче основных средств (далее – «Комиссия») на основании проектной документации и/или рекомендаций технических служб.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых отличаются более чем на 12 месяцев, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

### 3.2. Первоначальная оценка основных средств

Основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости.

**Первоначальной стоимостью**<sup>32</sup> основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат Организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

---

<sup>31</sup> п.6 ПБУ 6/01

<sup>32</sup> п.8 ПБУ 6/01

Фактическими затратами формирующими первоначальную стоимость основных средств являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств до момента принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- прочие затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств, в т.ч. проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), в порядке определенном в разделе 2 «[Вложения](#) во внеоборотные активы».

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением данных объектов.

Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал Организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) Организации, увеличенная на сумму дополнительных расходов, связанных с поступлением и доведением основных средств до состояния, пригодного к использованию.<sup>33</sup>

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных Организацией по договору дарения (безвозмездно), признается их [текущая рыночная стоимость](#) на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы, увеличенная на сумму дополнительных расходов, связанных с поступлением и доведением основных средств до состояния, пригодного к использованию.<sup>34</sup>

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче Организацией, увеличенная на сумму дополнительных расходов, связанных с поступлением и доведением основных средств до состояния, пригодного к использованию.

Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче Организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно Организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче Организацией, стоимость основных средств, полученных Организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.<sup>35</sup>

Основные средства, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, принимаются к учету в оценке в рублях по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Центральным Банком Российской Федерации, и действующему на

---

<sup>33</sup> *п.9, 12 ПБУ 6/01*

<sup>34</sup> *п.10, 12 ПБУ 6/01*

<sup>35</sup> *п.11, 12 ПБУ 6/01*

дату принятия объекта к учету. В случае если для пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости основного средства, подлежащей оплате в рублях, действующим законодательством Российской Федерации или соглашением сторон установлен иной курс, то пересчет производится по такому курсу.<sup>36</sup>

В случае когда основные средства, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, оплачены Организацией в предварительном порядке, либо в счет оплаты которых Организация перечислила аванс или задаток, они признаются в бухгалтерском учете Организации в оценке в рублях по курсу, действующему на дату пересчета в рубли средств выданного аванса, задатка, предварительной оплаты (в части, приходящейся на аванс, задаток, предварительную оплату).<sup>37</sup>

### 3.3. Изменение первоначальной стоимости

Первоначальная стоимость объектов основных средств после принятия их к учету не может быть изменена, за исключением работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и в других случаях, установленных законодательством Российской Федерации.

К **достройке** относится возведение новых частей зданий, сооружений, переустройство существующих объектов, составляющих единое целое с объектом основных средств, в результате которого изменяются количественные характеристики основных средств:

- строительство дополнительных помещений на действующем объекте (надстройка этажей, пристройка новых помещений);
- сооружение дополнительных объектов и введение в состав существующего комплекса основных средств.

К **дооборудованию** относится дополнение основных средств новыми (дополнительными) частями, деталями и другими механизмами, составляющими с этим оборудованием единое целое, придающими ему новые функции или изменяющими показатели его работы (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.).

К **реконструкции** относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции.

К **модернизации** относится переустройство существующих объектов основных средств, в результате которого улучшаются (повышаются) ранее принятые качественные показатели функционирования основных средств:

- мощность;
- пропускная способность;
- безопасность использования;
- другие качественные характеристики.

По завершении работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации объекта основных средств затраты на данные работы относятся на увеличение первоначальной стоимости этого объекта.

К **частичной ликвидации** относится качественное изменение (понижение) физических или технических свойств объектов, которые приводят к снижению экономических выгод от их использования (слом отдельных конструктивных элементов, др.).

При частичной ликвидации основных средств, на основании акта о частичной ликвидации и расчета восстанавливается начисленная амортизация, приходящаяся на стоимость

---

<sup>36</sup> п.5 ПБУ 3/2006

<sup>37</sup> п.9 ПБУ 3/2006



ликвидируемой части объекта основных средств, и полученная в результате остаточная стоимость ликвидируемой части объекта основных средств списывается на прочие расходы.

Организация не производит переоценку объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости.

### 3.4. Амортизация и срок полезного использования основных средств

Первоначальная стоимость основных средств погашается путем начисления амортизации.

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования и др.).<sup>38</sup>

Амортизация объектов основных средств начисляется **линейным способом**.

При увеличении первоначальной стоимости объекта основных средств в результате модернизации, реконструкции, дооборудования годовая сумма амортизационных отчислений пересчитывается исходя из остаточной стоимости объекта, увеличенной на затраты на модернизацию, реконструкцию, дооборудование и оставшегося срока полезного использования, в том числе пересмотренного срока полезного использования реконструированного, модернизируемого объекта.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы. Амортизация начисляется отдельно по каждому объекту основных средств.

По объектам жилищного фонда, которые используются для извлечения дохода, принятым в качестве объектов основных средств после 01.01.2006, амортизация начисляется в общеустановленном порядке.

По объектам жилищного фонда, приобретенным до 01.01.2006 (в том числе при сдаче данных объектов в аренду), амортизация не начисляется. По ним в конце отчетного года линейным способом начисляется износ, который отражается на забалансовом счете «Износ основных средств и нематериальных активов».

Амортизация приостанавливается по объектам основных средств, переведенных на консервацию на срок более 3-х месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев. Основанием для перевода объектов на консервацию/восстановление является приказ руководителя Организации с прилагаемым перечнем основных средств, который является неотъемлемой частью приказа.

Порядок консервации объектов основных средств, принятых к бухгалтерскому учету, устанавливается и утверждается руководителем Организации.<sup>39</sup>

Затраты на содержание законсервированных объектов основных средств учитываются в составе прочих расходов.<sup>40</sup>

**Срок полезного использования** – период времени, в течение которого использование объекта основных средств приносит Организации экономические выгоды.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется при принятии объекта к бухгалтерскому учету Комиссией и фиксируется в форме ОС-1.

---

<sup>38</sup> п.17 ПБУ 6/01

<sup>39</sup> п.63 ПБУ 6/01

<sup>40</sup> п. 4, 11 ПБУ 10/99, Инструкция по применению Плана счетов, описание счета 91

Определение срока полезного использования объекта основных средств производится Комиссией на основании рекомендаций технических служб. Технические службы при определении срока полезного использования объекта основных средств учитывают<sup>41</sup>:

- нормативно-правовые и другие ограничения использования данного объекта (например, срок аренды, рекомендации завода-изготовителя, информация из технической документации и т.д.);
- ожидаемый срок использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью,
- ожидаемый физический износ с учетом режима эксплуатации (количество смен и пр.), естественных условий, влияния агрессивной среды и системы проведения ремонта.

Срок полезного использования по объектам основных средств, бывшим в эксплуатации, определяется Комиссией в общем порядке с учетом срока эксплуатации у предыдущего собственника.

Срок полезного использования объекта основных средств после расконсервации продлевается на период нахождения объекта основных средств на консервации.

Срок полезного использования объекта основных средств может пересматриваться в случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств, в результате проведенной реконструкции или модернизации.

Пересмотр сроков полезного использования для модернизированных (реконструированных) объектов основных средств осуществляется Комиссией в соответствии с рекомендациями технических служб и ожидаемого срока полезного использования с учетом нормативно-правовых и других ограничений.

### 3.5. Учет затрат на ремонт основных средств

Восстановление основных средств может осуществляться посредством ремонта (текущего и капитального).

К **текущему ремонту** объектов основных средств, а также к работам по обслуживанию объектов основных средств относятся работы по систематическому и своевременному предохранению их от преждевременного износа и поддержанию в рабочем состоянии.

К **капитальному ремонту** оборудования и транспортных средств относятся:

- полная разборка агрегатов;
- ремонт базовых и корпусных деталей и узлов;
- замена или восстановление всех изношенных деталей и узлов;
- сборка, регулирование и испытание агрегатов.

К **капитальному ремонту** зданий и сооружений относятся работы, в процессе которых производится смена изношенных конструкций и деталей зданий и сооружений или замена их на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов, за исключением полной смены или замены основных конструкций, срок службы которых является наибольшим (каменные и бетонные фундаменты зданий и сооружений, все виды стен зданий, все виды каркасов стен, трубы подземных сетей, опоры мостов и др.).<sup>42</sup>

Замена любой из составных частей Комплекса признается капитальным или текущим ремонтом с отнесением расходов на произведенный ремонт на соответствующие статьи затрат, при условии, что в результате ремонта инвентарного объекта не изменились первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.).

---

<sup>41</sup> п.20 ПБУ 6/01

<sup>42</sup> п.3.11 Постановления Госстроя СССР от 29.12.1973 N 279

Затраты на осуществление всех видов ремонта основных средств (текущего и капитального) включаются в расходы по обычным видам деятельности по мере производства ремонта в полной сумме в том отчетном периоде, когда они имели место.

### 3.6. Выбытие основных средств

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить Организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие объекта основных средств имеет место в случае:

- продажи;
- прекращения использования вследствие морального или физического износа;
- ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации;
- передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд;
- передачи по договору мены, дарения;
- внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;
- выявления недостачи или порчи активов при их инвентаризации;
- частичной ликвидации;
- в иных случаях.<sup>43</sup>

Объекты основных средств, по которым принято решение о выбытии (продаже, ликвидации), до момента окончания работ по ликвидации (демонтажу), в процессе проведения которых эксплуатация основного средства приостановлена, учитываются обособленно в аналитическом учете к счету 01.

Расходы, связанные с выбытием основных средств могут предварительно (до списания объектов) аккумулироваться на счете учета расходов будущих периодов.

При списании остаточная стоимость основных средств включается в прочие расходы того отчетного периода, к которому они относятся.

Стоимость услуг подрядчиков по ликвидации (демонтажу) объектов основных средств или части основного средства, относится на прочие расходы.

Затраты, связанные с оценкой стоимости материально-производственных запасов, оприходованных при ликвидации основных средств, квалифицируются в качестве расходов по ликвидации объектов основных средств и отражаются в составе прочих расходов.

Выбытие объектов основных средств отражается обособленно на счете 01.

### 3.7. Доходные вложения в материальные ценности

**Доходные вложения в материальные ценности** - материальные активы, приобретенные Организацией для предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода.

Материальные ценности могут предоставляться во временное пользование (временное владение и пользование) на основании договора аренды или лизинга.

По договору **аренды** (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.<sup>44</sup>

В аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование,

---

<sup>43</sup> п. 29 ПБУ 6/01

<sup>44</sup> ГК РФ часть вторая, глава 34, статья 606

транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (непотребляемые вещи).<sup>45</sup>

По договору **лизинга** арендодатель (лизингодатель) обязуется приобрести в собственность указанное арендатором (лизингополучателем) имущество у определенного им продавца и предоставить лизингополучателю это имущество за плату во временное владение и пользование с переходом или без перехода к лизингополучателю права собственности на данное имущество (предмет лизинга).<sup>46</sup>

Предметом лизинга могут быть любые непотребляемые вещи, кроме земельных участков и других природных объектов, а также имущество, которое федеральными законами запрещено для свободного обращения или для которого установлен особый порядок обращения, за исключением продукции военного назначения, лизинг которой осуществляется в соответствии с международными договорами Российской Федерации.<sup>47</sup>

Амортизация объектов материальных ценностей, предоставляемых в аренду (лизинг) начисляется **линейным способом**. При этом:

- начисление амортизации по объектам материальных ценностей, сданным в аренду, производится арендодателем;
- начисление амортизации по объектам основных средств, являющихся предметом договора лизинга, производится лизингодателем или лизингополучателем, в зависимости от условий постановки лизингового имущества на баланс лизингодателя или лизингополучателя, определенных в договоре лизинга.

Материальные ценности, приобретенные Организацией для сдачи в аренду, принимаются к бухгалтерскому учету в сумме всех фактических затрат, связанных с приобретением и доведением их до состояния, пригодного к использованию на счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Материальные ценности, изначально приобретенные для целей производства и управления, и входящие в состав основных средств, но впоследствии переданные в аренду, учитываются обособленно в составе основных средств.

Лизинговое имущество, переданное лизингополучателю и согласно условий договора лизинга, учитываемое на балансе лизингополучателя, учитывается на забалансовом счете «Основные средства, сданные в аренду».

Выбытие доходных вложений в материальные ценности отражается обособленно на счете 03.

---

<sup>45</sup> ГК РФ часть вторая, глава 34, статья 607

<sup>46</sup> ст. 2,4 ФЗ РФ N 164-ФЗ "О лизинге"

<sup>47</sup> ст.3 ФЗ РФ N 164-ФЗ "О лизинге"

### 3.8. Учет арендованных основных средств

Основные средства, полученные в аренду, учитываются на забалансовом счете «Арендованные основные средства» по договорной или иной согласованной сторонами стоимости.<sup>48</sup>

Если в течение срока аренды Организация (арендатор) производила капитальные вложения в арендованные объекты основных средств (реконструкцию, модернизацию и т.д.), которые по условиям договора аренды не компенсируются арендодателем, то созданные в результате данных капитальных вложений неотделимые улучшения арендованного имущества включаются в состав основных средств Организации.

Срок полезного использования по неотделимым улучшениям арендованного имущества определяется исходя из:

- срока договора аренды, если срок ограничен договором и не предусматривает пролонгации;
- срока возможного использования объекта, если в договоре отсутствует ограничение по сроку аренды или предусмотрена пролонгация.

### 3.9. Учет основных средств, полученных по договору лизинга

Порядок бухгалтерского учета основных средств, полученных по договору лизинга (лизинговое имущество), у Лизингополучателя, определяется условиями договора.

1. Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество не учитывается на балансе Лизингополучателя:

Лизингополучатель учитывает полученное лизинговое имущество на забалансовом счете «Арендованные основные средства» в оценке, указанной в договоре лизинга или в оценке согласованной сторонами.

В случае отсутствия оценки лизингового имущества в договоре лизинга, стоимость такого имущества определяется как сумма лизинговых платежей (включая выкупную стоимость), предусмотренных договором лизинга. При этом сумма лизинговых платежей (включая выкупную стоимость) рассчитывается без дисконтирования.

При выкупе лизингового имущества до истечения срока договора лизинга, досрочно начисленные лизинговые платежи включаются в первоначальную стоимость лизингового имущества наряду с выкупной стоимостью. Также в первоначальную стоимость лизингового имущества включаются все уплаченные лизинговые платежи, и одновременно в таком же размере начисляется амортизация.

2. Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе Лизингополучателя:

Лизингополучатель учитывает полученное лизинговое имущество на счете 01, субсчет «Основные средства, полученные по договору лизинга» в оценке, указанной в договоре лизинга (с учетом затрат, связанных с доведением имущества до состояния, пригодного к эксплуатации).<sup>49</sup>

Амортизация по лизинговому имуществу начисляется **линейным способом** на счете 02, субсчет «Амортизация основных средств, полученных по договору лизинга».

При выкупе лизингового имущества до истечения срока договора лизинга, амортизация по лизинговому имуществу продолжает начисляться в общеустановленном порядке (см. п.3.4) в течение оставшегося срока полезного использования лизингового имущества.

<sup>48</sup> Инструкция по применению Плана счетов, описание счета 001

<sup>49</sup> Раздел 4 п. 1 Приказа Росавтотора N 16

### 3.10. Раскрытие информации об основных средствах в бухгалтерской отчетности<sup>50</sup>

В Бухгалтерском балансе основные средства отражаются по остаточной стоимости по статье «Здания, машины, оборудование и другие основные средства».

Доходные вложения в материальные ценности, приобретенные Организацией для предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости по группе статей «Доходные вложения в материальные ценности».

---

<sup>50</sup> Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 N 67н

## 4. Нематериальные активы

### 4.1. Признание объектов нематериальных активов

**Нематериальный актив**<sup>51</sup> – это идентифицируемый актив, не имеющий материально-вещественной формы, для которого *единовременно* выполняются следующие условия:

- объект способен приносить Организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд Организации;
- Организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе Организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной Организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации - патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (далее - контроль над объектом);
- возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- Организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена.

Учет нематериальных активов осуществляется в разрезе следующих групп:

- изобретения, промышленные образцы, полезные модели;
- программы для ЭВМ, базы данных;
- товарный знак, знаки обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- топология интегральных микросхем;
- селекционные достижения;
- деловая репутация Организации;
- прочие нематериальные активы.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом нематериальных активов признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций.<sup>52</sup>

### 4.2. Первоначальная оценка нематериальных активов

Нематериальные активы принимаются к учету по фактической (первоначальной) стоимости.

Фактическими затратами, формирующими первоначальную стоимость нематериальных активов являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);

---

<sup>51</sup> п. 3, ПБУ 14/2007

<sup>52</sup> п. 5, ПБУ 14/2007

- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.<sup>53</sup>

Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой Организацией, определяется как сумма фактических расходов на создание, изготовление (израсходованные материальные ресурсы, оплата труда, включая страховые взносы в государственные внебюджетные фонды, услуги сторонних организаций по контрагентским (соисполнительским) договорам, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств, и т.п.).

В аналитическом учете Организации предусмотрено обособленное отражение на счете 04 нематериальных активов, созданных самой Организацией.

Не включаются в расходы на приобретение, создание нематериального актива:<sup>54</sup>

- возмещаемые суммы налогов, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;
- общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением и созданием активов;
- расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в предшествующих отчетных периодах, которые были признаны прочими доходами и расходами.

Расходы по полученным займам и кредитам не являются расходами на приобретение, создание нематериальных активов, за исключением случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным (п.2.1. настоящей Учетной политики).

Первоначальной стоимостью нематериального актива, внесенного в счет вклада в уставный (складочный) капитал Организации, признается его денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) Организации, увеличенная на сумму дополнительных расходов, связанных с поступлением и обеспечением условий для использования нематериального актива в запланированных целях.<sup>55</sup>

Первоначальной стоимостью нематериального актива, принятого Организацией к бухгалтерскому учету при приватизации государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в открытое акционерное общество, признается стоимость имущества, определяемая в порядке, предусмотренном для реорганизации Организации в форме преобразования, и увеличенная на сумму дополнительных расходов, связанных с поступлением и обеспечением условий для использования нематериального актива в запланированных целях.<sup>56</sup>

Первоначальной стоимостью нематериального актива, полученного Организацией по договору дарения (безвозмездно), признается его текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы, увеличенная на сумму дополнительных расходов, связанных с поступлением и обеспечением условий для использования нематериального актива в запланированных целях.<sup>57</sup>

<sup>53</sup> п. 8 ПБУ 14/2007

<sup>54</sup> п. 10 ПБУ 14/2007

<sup>55</sup> п. 11, 15 ПБУ 14/2007

<sup>56</sup> п. 12, 15 ПБУ 14/2007

<sup>57</sup> п. 13, 15 ПБУ 14/2007



Первоначальной стоимостью нематериального актива, полученного по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче Организацией, увеличенная на сумму дополнительных расходов, связанных с поступлением и обеспечением условий для использования нематериального актива в запланированных целях.<sup>58</sup>

Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче Организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно Организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче Организацией, стоимость нематериальных активов, полученных Организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты нематериальных активов.<sup>59</sup>

#### 4.3. Изменение первоначальной стоимости

Первоначальная стоимость нематериальных активов после их принятия к бухгалтерскому учету не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

Организация не производит переоценку нематериальных активов по текущей рыночной стоимости.<sup>60</sup>

Организация не производит проверку на обесценение нематериальных активов в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности.<sup>61</sup>

#### 4.4. Амортизация и срок полезного использования

Первоначальная стоимость нематериальных активов с определенным сроком полезного использования погашается посредством начисления амортизации в течение срока их полезного использования.

Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования.<sup>62</sup>

По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется.<sup>63</sup>

Амортизация нематериальных активов начисляется **линейным** способом.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на счете 05.

**Срок полезного использования** – это выраженный в месяцах период, в течение которого Организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды.<sup>64</sup>

---

<sup>58</sup> *п.14, 15 ПБУ 14/2007*

<sup>59</sup> *п.14 ПБУ14/2007*

<sup>60</sup> *п.17 ПБУ 14/2007*

<sup>61</sup> *п.22 ПБУ 14/2007*

<sup>62</sup> *п. 25 ПБУ 14/2007*

<sup>63</sup> *п.23 ПБУ 14/2007*

<sup>64</sup> *п. 25ПБУ 14/2007*

Срок полезного использования определяется при принятии объекта к бухгалтерскому учету Комиссией по приему, передаче и оценке нематериальных активов (далее – «Комиссия») и фиксируется в Карточке учета нематериальных активов (форма № НМА-1). Состав и порядок работы Комиссии утверждаются руководителем Организации.

Определение срока полезного использования нематериального актива производится Комиссией исходя из:

- срока действия прав Организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;
- ожидаемого срока использования актива, в течение которого Организация предполагает получать экономические выгоды.

Срок полезного использования нематериального актива не может превышать срок деятельности Организации.<sup>65</sup>

Срок полезного использования нематериального актива ежегодно (на начало года) проверяется Комиссией на необходимость его уточнения.

В случае изменения продолжительности периода, в течение которого Организация предполагает использовать актив, более чем на 12 месяцев, срок его полезного использования подлежит уточнению при условии, если годовая сумма амортизации такого нематериального актива изменится более чем на 5%. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

Результаты пересмотра сроков полезного использования нематериальных активов оформляются соответствующим актом.

В отношении нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования Организация ежегодно рассматривает наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данных активов. Если такие факторы прекращают существовать Организация определяет срок полезного использования данных нематериальных активов и способ их амортизации в общеустановленном порядке. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.<sup>66</sup>

#### 4.5. Выбытие нематериальных активов

Стоимость нематериального актива, который выбывает или не способен приносить Организации экономические выгоды в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета. Выбытие нематериального актива имеет место в случае:

- прекращения срока действия права Организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- передачи по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;
- перехода исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный нематериальный актив);
- прекращения использования вследствие морального износа; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации, паевой фонд; передачи по договору мены, дарения;
- выявления недостачи активов при их инвентаризации;

---

<sup>65</sup> п.26 ПБУ 14/2007

<sup>66</sup> п. 27 ПБУ 14/2007

- в иных случаях.

Одновременно со списанием стоимости нематериальных активов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений по соответствующим нематериальным активам.<sup>67</sup>

Выбытие объектов нематериальных активов обособленно отражается на счете 04.

Доходы и расходы от списания нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания нематериальных активов относятся на финансовые результаты Организации в качестве прочих доходов и расходов, если иное не установлено нормативно правовыми актами по бухгалтерскому учету.<sup>68</sup>

#### 4.6. Учет операций, связанных с предоставлением (получением) права использования нематериальных активов

Бухгалтерский учет операций, связанных с предоставлением (получением) Организацией права на использование объектов интеллектуальной собственности, осуществляется на основании лицензионных, договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров, заключенных в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком.

В случае, когда в лицензионном договоре срок его действия не определен, договор считается заключенным на 5 лет.<sup>69</sup>

Нематериальные активы, предоставленные Организацией в пользование, при сохранении Организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, не списываются и подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете Организации.

В случае, когда нематериальные активы получены Организацией в пользование, то они учитываются Организацией на забалансовом счете «Нематериальные активы, приобретенные на правах пользования» в оценке, определяемой исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре.

При этом периодические платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, включая авторские вознаграждения, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, включаются Организацией - пользователем в расходы отчетного периода, а платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде фиксированного разового платежа, включая авторское вознаграждение, отражаются в бухгалтерском учете Организацией - пользователем как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора.<sup>70</sup>

#### 4.7. Учет деловой репутации

Для целей бухгалтерского учета стоимость приобретенной **деловой репутации** определяется расчетным путем как разница между покупной ценой, уплачиваемой продавцу при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части), и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату его приобретения.<sup>71</sup>

**Положительная деловая репутация** рассматривается как надбавка к цене, уплачиваемая Организацией (покупателем) в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретенными неидентифицируемыми активами, и учитывается в качестве отдельного инвентарного объекта нематериальных активов.

---

<sup>67</sup> п. 34 ПБУ 14/2007

<sup>68</sup> п. 35 ПБУ 14/2007

<sup>69</sup> ст. 1235 ГК РФ

<sup>70</sup> п. 39 ПБУ 14/2007

<sup>71</sup> п. 42 ПБУ 14/2007

Положительная деловая репутация признается в учете Организации на дату подписания продавцом имущественного комплекса и Организацией передаточного акта на данный имущественный комплекс.

Амортизация положительной деловой репутации начисляется линейным способом.

При этом амортизационные отчисления по положительной деловой репутации начинаются с месяца, следующего за месяцем подписания передаточного акта на имущественный комплекс обеими сторонами.

Срок полезного использования положительной деловой репутации составляет двадцать лет (но не более срока деятельности Организации).

**Отрицательную деловую репутацию** следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую Организации (покупателю) в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.п.

Отрицательная деловая репутация в полной сумме относится на прочие доходы Организации на дату подписания продавцом имущественного комплекса и Организацией передаточного акта на данный имущественный комплекс.

#### **4.8. Раскрытие информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности<sup>72</sup>**

В Бухгалтерском балансе нематериальные активы отражаются по остаточной стоимости по группе статей «Нематериальные активы».

---

<sup>72</sup> п. 41 ПБУ 14/2007

## 5. Расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам (НИОКР)

### 5.1. Признание НИОКР

К **научно-исследовательским работам** относятся работы, связанные с осуществлением научной, научно-технической деятельности и экспериментальных разработок.<sup>73</sup>

К **опытно-конструкторским и технологическим работам** относятся работы по разработке образцов нового изделия, конструкторской документации на него или разработке новых технологий.<sup>74</sup>

**Научная (научно-исследовательская) деятельность** – деятельность, направленная на получение и применение новых знаний, в том числе:

- фундаментальные научные исследования – экспериментальная или теоретическая деятельность, направленная на получение новых знаний об основных закономерностях строения, функционирования и развития человека, общества, окружающей природной среды;
- прикладные научные исследования – исследования, направленные преимущественно на применение новых знаний для достижения практических целей и решения конкретных задач.

**Научно-техническая деятельность** - деятельность, направленная на получение, применение новых знаний для решения технологических, инженерных, экономических, социальных, гуманитарных и иных проблем, обеспечения функционирования науки, техники и производства как единой системы.

**Экспериментальные разработки** - деятельность, которая основана на знаниях, приобретенных в результате проведения научных исследований или на основе практического опыта, и направлена на сохранение жизни и здоровья человека, создание новых материалов, продуктов, процессов, устройств, услуг, систем или методов и их дальнейшее совершенствование.<sup>75</sup>

Расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам признаются в бухгалтерском учете при *единовременном* выполнении следующих условий:

- сумма расхода может быть определена и подтверждена;
- имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и т.п.);
- использование результатов работ для производственных и (или) управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода);
- использование результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ может быть продемонстрировано.<sup>76</sup>

Расходы по НИОКР признаются в бухгалтерском учете Организации на основании решения Комиссии по рассмотрению результатов НИОКР (далее – «Комиссия»), оформленным Актом о внедрении научно-технической разработки, форма которого приведена в Приложении №3

---

<sup>73</sup> ст.2, N 127-ФЗ от 23.08.96 г

<sup>74</sup> ст.769, ГК РФ (часть 2)

<sup>75</sup> ст.2, N 127-ФЗ от 23.08.96 г

<sup>76</sup> п.7, ПБУ 17/02

«Перечень и формы первичных учетных документов, разработанных Организацией самостоятельно, по которым не предусмотрены унифицированные формы»

Состав и порядок работы Комиссии утверждаются руководителем Организации. Задачей Комиссии является рассмотрение результатов НИОКР, как в целом, так и по этапам выполненных работ и признание их положительными или отрицательными, формирование выводов о возможности использования их в производстве, принятие решения об ожидаемом сроке использования полученных результатов НИОКР, в течение которого возможно получение экономических выгод и способа списания расходов на НИОКР в расходы текущего периода.

Если результаты НИОКР соответствуют критериям признания нематериальных активов (см.п.4.1.), то они принимаются к бухгалтерскому учету в составе нематериальных активов и учитываются на счете 04 «Нематериальные активы» по аналитике «Нематериальные активы».

НИОКР, отвечающие условиям указанным выше, учитываются на соответствующем субсчете счета 04 «Нематериальные активы».

В случае невыполнения хотя бы одного из вышеуказанных условий расходы Организации, связанные с выполнением НИОКР, признаются прочими расходами отчетного периода на дату решения Комиссии.<sup>77</sup>

Расходы по НИОКР, которые не дали положительного результата, также признаются прочими расходами отчетного периода на дату принятия Комиссией решения о признании расходов по НИОКР, как не давших положительного результата.

Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, отнесенные в предшествующие отчетные периоды в состав прочих расходов, не могут быть признаны внеоборотными активами в последующих отчетных периодах.

Созданное имущество (опытные, демонстрационные образцы), полученные в результате проведенных НИОКР, учитываются в составе основных средств, материально-производственных запасов по фактической производственной себестоимости, при условии, что данное имущество планируется использовать для производственных и (или) управленческих нужд Организации.

Единицей бухгалтерского учета расходов по НИОКР является инвентарный объект.

Инвентарным объектом считается совокупность расходов по выполненной работе, результаты которой самостоятельно используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд Организации.<sup>78</sup>

Аналитический учет расходов по НИОКР ведется обособленно по видам работ, договорам (заказам).<sup>79</sup>

## 5.2. Первоначальная оценка расходов по НИОКР

К расходам по НИОКР относятся все фактические расходы, связанные с выполнением данных работ.

В состав расходов при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ включаются:

---

<sup>77</sup> п.7, ПБУ 17/02

<sup>78</sup> п.6, ПБУ 17/02

<sup>79</sup> п.5, ПБУ 17/02

- стоимость материально-производственных запасов и услуг сторонних организаций и лиц, используемых при выполнении указанных работ;
- затраты на заработную плату и другие выплаты работникам непосредственно занятым при выполнении указанных работ по трудовому договору;
- страховые взносы в государственные внебюджетные фонды,;
- стоимость спецоборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований;
- амортизация объектов основных средств и нематериальных активов, используемых при выполнении указанных работ;
- затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества;
- общехозяйственные расходы, в случае если они непосредственно связаны с выполнением данных работ;
- прочие расходы, непосредственно связанные с выполнением НИОКР, включая расходы по проведению испытаний.<sup>80</sup>

### 5.3. Списание расходов по НИОКР

Списание расходов по каждой выполненной научно-исследовательской, опытно-конструкторской, технологической работе производится **линейным способом**.

Расходы по НИОКР подлежат списанию на расходы по обычным видам деятельности начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов от выполнения указанных работ в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), либо для управленческих нужд Организации.<sup>81</sup>

Отражение в учете списания расходов по НИОКР на расходы производится с использованием счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

В течение отчетного года списание расходов по НИОКР на расходы по обычным видам деятельности осуществляется равномерно в размере 1/12 годовой суммы.

В случае прекращения использования результатов конкретной научно-исследовательской, опытно-конструкторской или технологической работы в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд Организации, а также когда становится очевидным неполучение экономических выгод в будущем от применения результатов указанной работы, сумма расходов по такой научно-исследовательской, опытно-конструкторской или технологической работе, не отнесенная на расходы по обычным видам деятельности, подлежит единовременному списанию на прочие расходы отчетного периода на дату принятия Комиссией решения о прекращении использования результатов данной работы.<sup>82</sup>

### 5.4. Раскрытие информации о НИОКР в бухгалтерской отчетности

В Бухгалтерском балансе расходы на НИОКР, независимо от установленного срока списания, отражаются по остаточной стоимости в группе статей «Результаты исследований и разработок» раздела «Внеоборотные активы».

<sup>80</sup> п.9, ПБУ 17/02

<sup>81</sup> п.10, ПБУ 17/02

<sup>82</sup> п.15, ПБУ 17/02

## 6. Материально-производственные запасы (МПЗ)

### 6.1. Признание МПЗ

К бухгалтерскому учету в качестве **материально-производственных запасов** принимаются активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- предназначенные для продажи, включая готовую продукцию и товары;
- используемые для управленческих нужд Организации.<sup>83</sup>

Единица бухгалтерского учета МПЗ выбирается Организацией таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации о запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением.<sup>84</sup> Для целей бухгалтерского учета единицы учета устанавливаются Организацией по каждой группе МПЗ. В зависимости от характера МПЗ, порядка их приобретения и использования, единицей МПЗ может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа, сорт и т.п.

### 6.2. Первоначальная оценка МПЗ

МПЗ принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Формирование фактической себестоимости МПЗ определяется в зависимости от способа их поступления в Организацию:

- приобретение за плату;
- изготовление собственными силами;
- получение в счет имущественного взноса;
- получение по договору дарения или безвозмездно, а также поступление от выбытия основных средств и другого имущества, и выявление излишков при инвентаризации;
- получение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами.

К фактическим затратам на приобретение МПЗ за плату относятся:

- суммы, уплаченные в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплаченные за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением МПЗ;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы МПЗ;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены МПЗ;
- транспортно-заготовительные расходы (см. [ниже](#));
- затраты по доведению МПЗ до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;
- затраты по контролю качества изготовления оборудования, комплектующих, материалов и полуфабрикатов 1, 2 и 3 классов безопасности;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением МПЗ.

Не включаются в фактические затраты на приобретение МПЗ:

---

<sup>83</sup> п.2, ПБУ 5/01

<sup>84</sup> п.3, ПБУ 5/01



- общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением данных МПЗ;<sup>85</sup>
- расходы на содержание складского хозяйства. Такие расходы включаются в состав расходов того подразделения Организации, которому принадлежит данный склад, и отражаются в общеустановленном порядке по соответствующим счетам и статьям затрат;
- НДС и иные возмещаемые платежи, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.<sup>86</sup>

Фактическая себестоимость МПЗ при их изготовлении самой Организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Учет и формирование затрат на производство МПЗ осуществляется Организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции (см. подраздел 6.5. «[Учет готовой продукции](#)»).

Фактическая себестоимость МПЗ, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал Организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) Организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. В случае если расходы по доставке (транспортно-заготовительные расходы) берет на себя принимающая сторона, то фактическая себестоимость МПЗ увеличивается на сумму произведенных расходов. В фактическую себестоимость данных МПЗ также включаются расходы по приведению их в состояние, пригодное для использования.<sup>87</sup>

МПЗ, полученные безвозмездно, по договору дарения, а также остающиеся от выбытия основных средств и другого имущества, выявленные излишки при инвентаризации принимаются к учету исходя из их [текущей рыночной стоимости](#) на дату принятия к бухгалтерскому учету. Стоимость безвозмездно полученных МПЗ, а также МПЗ, остающихся от выбытия основных средств, увеличивается на сумму фактических расходов по их доставке (транспортно-заготовительные расходы) и приведение в состояние, пригодное для использования.<sup>88</sup>

Фактической себестоимостью МПЗ, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче Организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче Организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно Организация определяет стоимость аналогичных активов.

При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче Организацией, стоимость МПЗ, полученных Организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные МПЗ. Расходы по доставке (транспортно-заготовительные расходы), расходы по приведению МПЗ в состояние, пригодное для использования, включаются в фактическую себестоимость данных МПЗ.<sup>89</sup>

Учет драгоценных металлов и драгоценных камней, входящих в состав основных средств, оборудования к установке и МПЗ, организуется в соответствии с требованиями действующих нормативных актов,<sup>90</sup> а также внутренних учетных стандартов Организации.

<sup>85</sup> п. 6, ПБУ 5/01

<sup>86</sup> п. 6, ПБУ 5/01

<sup>87</sup> п. 8, п. 11 ПБУ 5/01

<sup>88</sup> п. 9, п. 11 ПБУ 5/01

<sup>89</sup> п. 10, п. 11 ПБУ 5/01

<sup>90</sup> Приказ Минфина РФ от 29.08.2001 N 68н "Об утверждении Инструкции о порядке учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней, продукции из них и ведения отчетности при их производстве, использовании и обращении", Приказ Гохрана РФ от 19.04.2000 N 108 "Об утверждении технологической инструкции и форм учетных документов по работе с драгоценными металлами, принятыми на складское хранение с выдачей двойных складских свидетельств Гохрана России" (вместе с "Технологической инструкцией по ведению автоматизированного учета драгоценных металлов, принимаемых на складское хранение с выдачей двойных складских свидетельств Гохрана России")

При списании пришедших в негодность объектов основных средств, оборудования к установке, объектов незавершенного капитального строительства, МПЗ, содержащиеся в них драгоценные металлы или драгоценные камни, приходятся по цене возможной реализации.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, в которой они приняты к учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ.

**Транспортно - заготовительными расходами** (далее - ТЗР) являются затраты, непосредственно связанные с процессом заготовления и доставки МПЗ в Организацию.

В состав транспортно-заготовительных расходов входят:

- расходы по погрузке МПЗ в транспортные средства и их транспортировке, подлежащие оплате Организацией сверх цены этих МПЗ согласно договору;
- наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным посредническим организациям;
- плата за хранение МПЗ в местах приобретения, на железнодорожных станциях, портах, пристанях;
- стоимость потерь по поставленным МПЗ в пути (недостача, порча), в пределах норм естественной убыли;
- другие расходы.<sup>91</sup>

### 6.3. Учет материалов

К материалам относятся сырье, основные и вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, топливо, тара, запасные части, строительные и прочие материалы.<sup>92</sup>

Аналитический учет материалов ведется в Организации по материально-ответственным лицам, местам хранения материалов и отдельным их наименованиям (видам, сортам, партиям, размерам и т.д.).<sup>93</sup>

#### 6.3.1 Особенности учета материалов

Организация отражает поступление материалов по фактической себестоимости.

При этом транспортно-заготовительные расходы, осуществленные Организацией до момента передачи материалов в производство и (или) прочего выбытия, принимаются к учету путем непосредственного (прямого) включения ТЗР в фактическую себестоимость материалов.

В случаях невозможности отнесения ТЗР непосредственно на конкретные виды материалов или в случаях получения расчетных документов по данным расходам после списания относящихся к ним материалов в производство или на другие цели учет ТЗР ведется обособленно с последующим распределением на те счета бухгалтерского учета, куда были списаны соответствующие материалы.

Счета бухгалтерского учета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» при учете ТЗР не применяются. Учет ТЗР при приобретении материалов ведется с применением тех-же счетов бухгалтерского учета, что и при приобретении самих материалов с учетом прочих положений настоящей Учетной политики.

<sup>91</sup> п. 70, Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н

<sup>92</sup> п. 42, Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н

<sup>93</sup> Инструкция по применению Плана счетов, описание счета 10

В конце месяца производится распределение ТЗР между использованными материалами и остатком материалов на конец каждого месяца на счетах бухгалтерского учета, по которым отражен расход соответствующих материалов, следующим образом:

- определяется коэффициент распределения ТЗР, подлежащих списанию, исходя из отношения суммы остатка ТЗР на начало месяца и поступления ТЗР за отчетный месяц, к сумме остатка материалов соответственно на начало месяца и поступивших материалов за отчетный месяц, умноженное на 100;
- определяется сумма ТЗР, которая должна быть списана, как стоимость материалов, отпущенных в производство или эксплуатацию и реализованных, умноженная на коэффициент распределения ТЗР, подлежащих списанию.

Транспортные расходы по внутреннему перемещению материалов учитываются как расходы по обычным видам деятельности в общеустановленном порядке.

### **6.3.2. Выбытие материалов**

При отпуске в производство и ином выбытии материалов (за исключением ядерных и делящихся материалов, драгоценных металлов и драгоценных камней) их оценка производится по средней взвешенной оценке по каждой единице учета материалов. При этом в расчет средней взвешенной оценки единицы учета материалов на конец месяца включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления в течение данного месяца.<sup>94</sup>

При отпуске в производство и ином выбытии драгоценных металлов и драгоценных камней, используемых в особом порядке, их оценка производится по себестоимости каждой единицы таких материалов.<sup>95</sup> При этом себестоимость единицы включает все расходы (в т.ч. ТЗР), связанные с приобретением данных материалов.

### **6.3.3. Учет покупных полуфабрикатов**

**Полуфабрикатом** является продукт, прошедший один или несколько переделов (стадий обработки), и требующий дополнительной обработки для доведения до характеристик и параметров готовой продукции.

Фактической стоимостью приобретенных полуфабрикатов, признается сумма фактических затрат Организации на приобретение полуфабрикатов, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством).

Полуфабрикаты, приобретенные от внешних поставщиков, отражаются обособленно на отдельной аналитике «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия» к счету 10.

### **6.3.4. Учет возвратных отходов**

**Возвратные отходы производства** – это остатки сырья, материалов или полуфабрикатов, образовавшиеся в процессе превращения исходного материала в готовую продукцию, утратившие полностью или частично потребительские качества исходного материала (химические или физические свойства, в том числе полномерность, конфигурацию и т.п.) и в силу этого используемые с повышенными затратами (понижением выхода продукции) или вовсе неиспользуемые по прямому назначению.<sup>96</sup>

<sup>94</sup> п.78, Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н

<sup>95</sup> п.17, ПБУ 5/01

<sup>96</sup> ГОСТ 30775-2001, утв. Постановлением Госстандарта России от 28.12.2001N 607-ст.

Стоимость возвратных отходов производства определяется Организацией по цене возможного использования или продажи и относится на уменьшение стоимости материалов, отпущенных в производство.<sup>97</sup>

### 6.3.5. Учет тары

**Тара** является частью материально-производственных запасов, предназначенных для упаковки, транспортировки и хранения продукции, товаров и других материальных ценностей.<sup>98</sup>

В составе тары учитываются также материалы и детали, предназначенные специально для изготовления и ремонта тары, - тарные материалы (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, железо обручное, пробка корковая и полиэтиленовая, колпачки вязальные, фольга и др.).

Предметы, предназначенные для дополнительного оборудования вагонов, судов, автотранспортных и других транспортных средств, в целях обеспечения сохранности погружаемой продукции (товаров), к таре не относятся.

Вне зависимости от условий приобретения тары (покупка или изготовление непосредственно в Организации), тара принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Тара под продукцией (товарами) может совершать однократный или многократный оборот (многооборотная тара).

**Тара однократного использования** (бумажная, картонная, полиэтиленовая и др.), мешки бумажные и из полимерных материалов, а также бочки, транспортно-упаковочные контейнеры использованные для упаковки материалов, продукции (товаров), включаются в себестоимость затаренных материалов, продукции и покупателем отдельно не оплачиваются.<sup>99</sup> При отпуске тары однократного использования в производство, ее оценка производится в общеустановленном для материалов порядке.

Договорами поставки продукции может предусматриваться использование многооборотной тары, подлежащей обязательному возврату поставщикам продукции (возвратная тара).

К **возвратной таре** относятся:

- деревянная тара (ящики, бочки, кадки и др.),
- картонная тара (ящики из гофрированного и плоского склеенного картона и др.),
- металлическая и пластмассовая тара (бочки, фляги, ящики, бидоны, корзины и др.),
- стеклянная тара (бутылки, банки, бутыли и др.),
- тара из тканей и нетканых материалов (мешки тканевые, упаковочные ткани, нетканые упаковочные полотна и др.),
- специальная тара, т.е. тара, специально изготовленная для затаривания определенной продукции (товаров),
- тара-оборудование, право собственности на которую принадлежит Организации (поставщику товаров), учитывается на ее балансе и подлежит обязательному возврату покупателями.

За **многооборотную тару**, поставляемую с продукцией, Организация может взимать с покупателя залог (вместо стоимости тары), который ему возвращается после получения от него порожней тары в исправном состоянии.<sup>100</sup> Взимание залоговых сумм за тару производится в случаях, предусмотренных договорами.<sup>101</sup>

<sup>97</sup> п.111, Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н

<sup>98</sup> п.160-161, Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н

<sup>99</sup> п.162, Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н

<sup>100</sup> п.163, Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 г. N 119н

<sup>101</sup> п.164, Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 г. N 119н

Многооборотная (залоговая) тара учитывается по учетным ценам, а также по залоговым ценам, в случаях, предусмотренных договорами. При отгрузке продукции в таре, учтенной по залоговым ценам, стоимость тары отражается в расчетных документах (счет, платежное требование, платежное требование - поручение и т.д.) отдельно по залоговым ценам и оплачивается покупателем сверх стоимости затаренной в нее продукции.<sup>102</sup> В случае невозвращения покупателем Организации залоговой тары сумма залога за эту тару не возвращается. Организация относит указанную сумму залога на финансовые результаты как прочие доходы.<sup>103</sup>

**Тара-оборудование** - это вид тары, предназначенный для хранения, транспортировки и продажи из него товаров.

Тара-оборудование, являющаяся многооборотной тарой, право собственности, на которую принадлежит Организации (поставщику товаров), учитывается на балансе и подлежит обязательному возврату покупателями.

Тара-оборудование, являющаяся многооборотной тарой, и удовлетворяющая критериям признания основных средств, учитывается на счете 01 в порядке, определенном разделом 3 «[Основные средства](#)». При поставке товаров с тарой-оборудованием стоимость тары-оборудования в стоимость товара не включается и в расчетных документах показывается отдельной строкой.<sup>104</sup>

Стоимость тары, пришедшей в негодное состояние вследствие естественного (нормального) износа, относится одновременно на финансовые результаты как прочие расходы.<sup>105</sup>

Стоимость тары, пришедшей в негодность, до истечения срока полезного использования (т.е. в результате ее порчи, боя и т.д.), списывается с кредита счета 10 с отнесением в дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".<sup>106</sup>

### **6.3.6. Учет материалов, принятых на ответственное хранение**

На ответственное хранение принимаются материальные ценности:

- ошибочно адресованные Организации;
- готовая продукция, оплаченная и принятая покупателем (заказчиком) на месте у поставщика (продавца), но временно оставленная у него покупателем (заказчиком) на ответственное хранение, когда задержка отгрузки (отправки, вывоза) продукции вызвана техническими и иными уважительными причинами;
- от оплаты которых, Организация отказалась ввиду порчи, поломки, низкого качества, несоответствия стандартам, техническим условиям, условиям договора и т.д.;
- в других случаях, когда находящиеся в Организации материальные ценности ей не принадлежат.<sup>107</sup>

Материалы, принятые Организацией на ответственное хранение, учитываются на забалансовом счете «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

**Давальческие материалы** - это материалы, принятые Организацией от заказчика для переработки (обработки), выполнения иных работ или изготовления продукции без оплаты стоимости принятых материалов и с обязательством полного возвращения переработанных (обработанных) материалов, сдачи выполненных работ и изготовленной продукции.

<sup>102</sup> п. 182, Приказ Минфина РФ от 28.12. 2001 г. N 119н

<sup>103</sup> п. 185, Приказ Минфина РФ от 28.12. 2001 г. N 119н

<sup>104</sup> п. 192-196, Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н

<sup>105</sup> п. 190, Приказ Минфина РФ от 28.12. 2001 г. N 119н

<sup>106</sup> п. 191, Приказ Минфина РФ от 28.12. 2001 г. N 119н

<sup>107</sup> п. 155, Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н

Аналитический учет давальческих материалов ведется в Организации по заказчикам, наименованиям, количеству и стоимости, а также по местам хранения и переработки (выполнения работ, изготовления продукции).

Давальческие материалы, принятые Организацией, учитываются на забалансовом счете «Материалы, принятые в переработку».

Если Организация, передает свои материалы другому предприятию для переработки (обработки, выполнения работ, изготовления продукции) как давальческие, стоимость таких материалов с баланса не списывается, а продолжает обособленно учитываться счете 10.<sup>108</sup>

#### **6.4. Учет специальной оснастки и специальной одежды**

**Специальный инструмент и специальные приспособления** - технические средства, обладающие индивидуальными (уникальными) свойствами и предназначенные для обеспечения условий изготовления (выпуска) конкретных видов продукции (выполнения работ, оказания услуг).

В состав специального инструмента и специальных приспособлений входят: инструменты, штампы, пресс-формы, изложницы, прокатные валки, модельная оснастка, стапели, кокили, опоки, плазово-шаблонная спецоснастка, другие виды специальных инструментов и специальных приспособлений.

Не учитываются как специальный инструмент и специальные приспособления технические средства, предназначенные для производства типовых видов продукции (работ, услуг).

**Специальное оборудование** - многократно используемые в производстве средства труда, которые обеспечивают условия для выполнения специфических (нестандартных) технологических операций.

В качестве специального оборудования учитываются:

- специальное технологическое оборудование (химическое, металлообрабатывающее, кузнечно-прессовое, термическое, сварочное, другие виды специального технологического оборудования), применяемое для выполнения нестандартных операций;
- контрольно-испытательные аппаратура и оборудование (стенды, пульты, макеты готовых изделий, испытательные установки), предназначенные для регулировок, испытаний конкретных изделий и сдачи их заказчику (покупателю);
- реакторное оборудование;
- дезавакционное оборудование;
- другие виды специального оборудования.

Не учитывается как специальное оборудование технологическое оборудование для выполнения типовых (стандартных) операций по механической, термической, гальванической и иной обработке деталей и изделий, стандартное испытательное оборудование для проверки покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и материалов, а также иное оборудование общего применения.

**Специальная одежда** - средства индивидуальной защиты работников Организации.

В состав специальной одежды входит: специальная одежда, специальная обувь и предохранительные приспособления (комбинезоны, костюмы, куртки, брюки, халаты, полушубки, тулупы, различная обувь, рукавицы, очки, шлемы, противогазы, респираторы, другие виды специальной одежды).<sup>109</sup>

<sup>108</sup> п.156, Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н

<sup>109</sup> п.2-7, Приказ Минфина РФ от 26.12. 2002 г. N 135н

Приказом по предприятию устанавливаются нормы выдачи бесплатной специальной одежды. В этом приказе определяются для каждой должности, которой положена специальная одежда, виды выдаваемой специальной одежды и период, на который выдается специальная одежда. Данный период определяется на основании Типовых отраслевых норм, а также Межотраслевых правил обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты.<sup>110</sup>

В составе МПЗ с выделением в аналитическом учете к счету 10 “Материалы” учитывается:

- 1) специальная одежда;
- 2) специальная оснастка – специальный инструмент, специальные приспособления и специальное оборудование, не удовлетворяющие критериям признания основных средств.

Специальная оснастка и специальная одежда, находящиеся в собственности Организации принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, т.е. в сумме фактических затрат на приобретение или изготовление<sup>111</sup>, исчисленных в порядке, предусмотренном для учета МПЗ.

Передача специальной оснастки в производство (эксплуатацию) осуществляется на основании первичных учетных документов.

Стоимость специальной оснастки погашается в Организации в зависимости от вида (группы) однородных объектов специальной оснастки одним из следующих способов:

- способом списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг);
- линейным способом;
- единовременно в момент передачи в производство (эксплуатацию).

Виды (группы) однородных объектов специальной оснастки и способ погашения их стоимости раскрыты в Приложении № 6 к Учетной политике Организации.

Передача специальной одежды в производство (эксплуатацию) осуществляется на основании первичных учетных документов. При этом производятся соответствующие записи в Личной карточке учета выдачи средств индивидуальной защиты<sup>112</sup> и в Ведомости учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений (форма МБ-7).

Списание в производство (эксплуатацию) стоимости специальной одежды, срок эксплуатации которой, согласно нормам выдачи не превышает 12 месяцев, производится единовременно в момент ее передачи (отпуска) сотрудникам Организации.

Стоимость специальной одежды, срок эксплуатации которой превышает 12 месяцев, погашается линейным способом, исходя из сроков, на которые выдается специальная одежда.

Специальная одежда, выданная работникам, являются собственностью Организации и подлежит возврату:

- при увольнении;
- при переводе работника на другую работу, для которой выданная им специальная одежда, не предусмотрена нормами;
- по окончании сроков носки взамен получаемой новой.<sup>113</sup>

<sup>110</sup> Приказ Минздравсоцразвития РФ от 01.06.2009 N 290н

<sup>111</sup> п.11 ,Приказ Минфина РФ от 26.12. 2002 г. N 135н

<sup>112</sup> Приказ Минздравсоцразвития РФ от 01.06.2009 N 290н

<sup>113</sup> п.64 ,Приказ Минфина РФ от 26.12. 2002 г. N 135н

При этом производятся соответствующие записи в Личной карточке учета выдачи средств индивидуальной защиты<sup>114</sup> и в Ведомости учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений (форма МБ-7).

Аналитический учет специальной оснастки и специальной одежды, находящихся в производстве (эксплуатации), ведется по наименованиям (номенклатурным номерам), количеству и фактической себестоимости с указанием даты поступления в производство (эксплуатацию) (месяц, год), мест эксплуатации (по подразделениям) и материально ответственных лиц.<sup>115</sup>

Для контроля за использованием спецодежды аналитический учет ведется с делением на:

- спецодежда на складе;
- спецодежда в эксплуатации (в разрезе сотрудников – материально-ответственных лиц).

В целях обеспечения сохранности переданных в производство (эксплуатацию) специальной оснастки и специальной одежды в Организации организуется контроль за их движением на забалансовом счете «Специальная одежда и спецоснастка, срок эксплуатации которой менее 1 года, в эксплуатации» (кроме специального инструмента, специальных приспособлений сроком службы менее 1 месяца).

## 6.5. Учет готовой продукции

**Готовая продукция** является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством).<sup>116</sup>

В составе готовой продукции не учитывается незавершенное производство, а именно:

- продукция (полуфабрикаты), не прошедшая всех стадий обработки, предусмотренных технологическим процессом;
- готовые изделия, не принятые отделом технического контроля (ОТК) либо принятые ОТК, но не сданные на склад;
- не полностью укомплектованная продукция;
- полностью законченная изготовлением продукция, которая еще не прошла испытаний, предусмотренных технологическим процессом.

Аналитический учет готовой продукции ведется в Организации по местам хранения и отдельным видам готовой продукции.<sup>117</sup>

### 6.5.1. Оценка готовой продукции

Учет готовой продукции осуществляется в количественных и стоимостных показателях. Количественный учет готовой продукции ведется в единицах измерения, исходя из ее физических свойств (объема, веса, площади, линейные единицы или поштучно).<sup>118</sup>

Готовая продукция учитывается по фактическим затратам, связанным с ее изготовлением (по фактической производственной себестоимости) на счете 43 «Готовая продукция».

<sup>114</sup> Приказ Минздравсоцразвития РФ от 01.06.2009 N 290н

<sup>115</sup> п.22, Приказ Минфина РФ от 26.12.2002 г. N 135н

<sup>116</sup> п.199, Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н

<sup>117</sup> Инструкция по применению Плана счетов, описание счета 43

<sup>118</sup> п.201, Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н



## 6.5.2. Выбытие готовой продукции

Способ списания готовой продукции (при отгрузке, отпуске и т.д.) раскрыт в Приложении № 7 к настоящей Учетной политике Организации.

Если условиями договора установлен иной, чем дата отгрузки готовой продукции, момент перехода права собственности на продукцию к покупателю, то с момента отгрузки до момента перехода права собственности к покупателю, готовая продукция отражается на счете 45 «Товары отгруженные». В момент перехода права собственности на продукцию покупателю, отгруженная продукция списывается с 45 счета в дебет счета 90 «Продажи» (аналитика «Себестоимость продаж»).

## 6.6. Учет товаров

**Товары** являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи.<sup>119</sup>

Аналитический учет товаров ведется в Организации по материально-ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям, кипам) и по местам хранения товаров.<sup>120</sup>

### 6.6.1. Особенности учета товаров

Для неторговых организаций:

Организация отражает поступление товаров по стоимости приобретения<sup>121</sup> с использованием счета 41 «Товары».

Транспортно-заготовительные расходы, относящиеся к товарам, и производимые Организацией до момента передачи товаров в продажу, включаются в стоимость приобретения товаров на счет 41. В случаях получения расчетных документов по данным расходам после продажи относящихся к ним товаров или иного выбытия, стоимость ТЗР отражается в составе расходов на продажу с использованием счета 44 «Расходы на продажу».

В конце месяца производится распределение ТЗР между проданными товарами и остатком товаров на конец каждого месяца по способу, закрепленному в Приложении № 8 к настоящей Учетной политике Организации. Доля ТЗР, относящаяся к остатку не проданных на конец месяца товаров, остается на счете 44 и переходит на следующий месяц.

Для подразделений организаций, которые осуществляют розничную торговлю:

Подразделения Организации, осуществляющие розничную торговлю, отражают поступление товаров по стоимости приобретения с использованием счета 41 «Товары». Допускается ведение учета товаров в продажных ценах с использованием счета 42 «Торговая наценка».

Для операций по комиссионной торговле:

Организация (комиссионер) учитывает товары, принятые на комиссию от физических и юридических лиц (комитента) для продажи на забалансовом счете «Товары, принятые на комиссию». Такие товары учитываются в ценах, указанных в приемо-сдаточных актах, включая налог на добавленную стоимость (т.е. по ценам, согласованным с комитентом).

Организация (комиссионер) по мере продажи (отпуска) товара покупателю списывает его стоимость с указанного забалансового счета.<sup>122</sup>

---

<sup>119</sup> п.2, ПБУ 5/01

<sup>120</sup> Инструкция по применению Плана счетов, описание счета 41

<sup>121</sup> п.13, ПБУ 5/01

<sup>122</sup> п.158, Приказ Минфина РФ от 28.12. 2001 г. N 119н

## 6.6.2. Выбытие товаров

При продаже и ином выбытии товаров (за исключением урансодержащих товаров, драгоценных металлов и драгоценных камней) их оценка производится по средней взвешенной оценке по каждой единице учета товаров на конец месяца. При этом в расчет средней взвешенной оценки по каждой группе (виду) товаров на конец месяца включаются количество и стоимость товаров на начало месяца и все поступления в течение месяца.<sup>123</sup>

Товары, по которым в момент их передачи покупателю или транспортной организации для транспортировки не происходит перехода права собственности, учитываются до момента перехода права собственности на счете 45 "Товары отгруженные".

Аналитический учет по счету 45 ведется в Организации по местам нахождения и отдельным видам отгруженной продукции и товаров.<sup>124</sup>

## 6.7. Учет неотфактурованных поставок. Учет МПЗ, находящихся в пути

### 6.7.1. Особенности учета неотфактурованных поставок

**Неотфактурованными поставками** считаются МПЗ, поступившие в Организацию без расчетных документов (счет, платежное требование, платежное требование-поручение или другие документы, принятые для расчетов с поставщиком) либо с неполным комплектом товарно-сопроводительных документов. Под полным комплектом товарно-сопроводительных документов понимается набор документов, который является основанием для оприходования МПЗ, в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации (например: товарная накладная, товарно-транспортная накладная и др.).

Неотфактурованные поставки приходятся по счетам учета МПЗ в зависимости от их назначения в следующей оценке:

- по цене, установленной в договоре, по которому поступили ТМЦ;
- по цене предыдущей поставки (при невозможности определении договора, по которому поступили ТМЦ);
- по текущим рыночным ценам (при отсутствии вышеперечисленным цен).

При этом задолженность перед поставщиком по неотфактурованной поставке товарно-материальных ценностей формируется с учетом НДС.

После получения расчетных документов по неотфактурованным поставкам их цена, по которой они были оприходованы, корректируется с учетом поступивших расчетных документов. Одновременно уточняются расчеты с поставщиком.<sup>125</sup>

Если расчетные документы по неотфактурованным поставкам поступили в следующем году после представления годовой бухгалтерской отчетности, то:

- а) стоимость МПЗ, отраженная в бухгалтерском учете, не меняется;
- б) уточняется величина налога на добавленную стоимость;
- в) уточняются расчеты с поставщиком, при этом суммы сложившейся разницы между стоимостью оприходованных МПЗ, отраженной в бухгалтерском учете, и их фактической себестоимостью списываются в месяце, в котором поступили расчетные документы:
  - уменьшение стоимости МПЗ отражается по дебету счетов расчетов и кредиту счетов финансовых результатов (как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году);

<sup>123</sup> п. 78, Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н

<sup>124</sup> Инструкция по применению Плана счетов, описание счета 45

<sup>125</sup> п. 40, Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н

- увеличение стоимости МПЗ отражается по кредиту счетов расчетов и дебету счетов финансовых результатов (как убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году).<sup>126</sup>

### **6.7.2. Учет МПЗ, находящихся в пути**

МПЗ, принадлежащие Организации, но находящиеся в пути или не вывезенные со складов поставщиков, учитываются обособленно, как МПЗ, находящиеся в пути, в общеустановленном порядке для учета МПЗ (без оприходования на склад), с момента перехода права собственности на данные МПЗ.

### **6.8. Учет излишков и недостач, выявленных при инвентаризации**

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности Организация проводит инвентаризацию МПЗ, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. Порядок проведения инвентаризации определяется правилами, установленными в Организации.

Расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета, выявленные при инвентаризации МПЗ, подразделяются на:

- излишки, которые приходятся по текущей рыночной стоимости;
- недостачи и порча, которые возмещаются за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них убытков, то убытки списываются на финансовые результаты как прочие расходы.

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы по МПЗ одного и того же наименования, в тождественных количествах, у одного и того же проверяемого лица, за один и тот же проверяемый период производится по решению руководителя Организации, оформленному соответствующим приказом.

### **6.9. Раскрытие информации о МПЗ в бухгалтерской отчетности**

МПЗ отражаются в Бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой исходя из используемых способов оценки по соответствующим статьям группы статей «Запасы».

МПЗ, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей (Порядок формирования резерва под обесценение МПЗ раскрыт в Приложении №9 к настоящей Учетной политике).<sup>127</sup>

---

<sup>126</sup> п.41, Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н

<sup>127</sup> п.25, ПБУ 5/01

## 7. Финансовые вложения

### 7.1. Признание финансовых вложений

Актив признается Организацией объектом финансовых вложений, если для него одновременно выполняются следующие условия <sup>128</sup>:

- 1) наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у Организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
- 2) переход к Организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);
- 3) способность приносить Организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов, либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью, в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т.п.).

К **финансовым вложениям** Организации относятся:

- государственные и муниципальные ценные бумаги;
- ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные, в которых дата и стоимость погашения определена (облигации, векселя);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных организаций);
- предоставленные другим организациям займы;
- депозитные вклады в кредитных организациях;
- дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования;
- вклады Организации-товарища по договору простого товарищества;
- прочие активы, удовлетворяющие критериям признания в качестве объекта финансовых вложений, приведенным в настоящем разделе.

К финансовым вложениям Организации не относятся:

- собственные акции, выкупленные Организацией у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования;
- векселя, выданные организацией-векселедателем Организации-продавцу при расчетах за проданные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги;
- вложения Организации в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемые Организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода;
- драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности. <sup>129</sup>

Активы, имеющие материально-вещественную форму, такие как основные средства, материально-производственные запасы, а также нематериальные активы не являются финансовыми вложениями. <sup>130</sup>

Займы, векселя, и другие вложения Организации, не приносящие доход, не отражаются в составе финансовых вложений Организации, а учитываются как дебиторская задолженность. Операции по этим вложениям отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

---

<sup>128</sup> п. 2 ПБУ 19/02

<sup>129</sup> п. 3 ПБУ 19/02

<sup>130</sup> п. 4 ПБУ 19/02

Активы принимаются к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений на основании условий заключенных договоров и в соответствии со следующим порядком:

1) Акции и облигации:

- документарные ценные бумаги на предъявителя – на дату:
  - передачи ее сертификата Организации-приобретателю - в случае нахождения этого сертификата у владельца;
  - осуществления приходной записи по счету депо Организации-приобретателя - в случае хранения сертификатов в депозитарии;
- именные бездокументарные ценные бумаги – на дату:
  - внесения приходной записи по счету депо Организации-приобретателя - в случае учета прав на ценные бумаги у лица, осуществляющего депозитарную деятельность;
  - внесения приходной записи по лицевому счету Организации-приобретателя - в случае учета прав на ценные бумаги в системе ведения реестра;
- именные документарные ценные бумаги – на дату:
  - передачи Организации-приобретателю сертификата ценной бумаги после внесения приходной записи по лицевому счету Организации-приобретателя - в случае учета прав Организации-приобретателя на ценные бумаги в системе ведения реестра;
  - внесения приходной записи по счету депо Организации-приобретателя - в случае учета прав Организации-приобретателя на ценные бумаги у лица, осуществляющего депозитарную деятельность, с депонированием сертификата ценной бумаги у депозитария.

2) Векселя (ордерные ценные бумаги) на дату:

- совершения передаточной надписи – для векселя с ордерным индоссаментом;
- акта приема-передачи векселя – для векселя с бланковым индоссаментом.

3) вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций – на дату внесения записи о вновь созданной организации в единый государственный реестр юридических лиц;

4) Предоставленные другим организациям процентные займы – на дату выписки банка о списании средств со счета или расходного кассового ордера;

5) Депозитные вклады в кредитных организациях – на дату выписки банка о зачислении средств на депозитный счет;

6) Дебиторская задолженность, приобретенная на основании договора уступки права требования с дисконтом – на дату вступления в силу договора уступки права требования;

7) Вклады по договору простого товарищества – на дату акта-приема передачи активов или на дату выписки банка (по мере осуществления вкладов).

Единицей бухгалтерского учета финансовых вложений является:

- для эмиссионных ценных бумаг (акций, облигаций и пр.) – ценные бумаги (акции, облигации и пр.) одного выпуска, приобретаемые по одному договору;
- для неэмиссионных ценных бумаг (векселей и пр.) – отдельная ценная бумага;
- для вкладов в уставные капиталы – вклад в одну организацию;
- для депозитных вкладов, займов, приобретенных прав требования – по договорам.

Аналитический учет финансовых вложений ведется:

- по видам финансовых вложений;
- по организациям, в которые осуществлены финансовые вложения (эмитентам ценных бумаг, другим организациям, участником которых является организация, организациям-заемщикам, организациям-продавцам ценных бумаг и т.п.);
- по группам финансовых вложений в разрезе краткосрочных и долгосрочных;

- по группам финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость и финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется.
- по группам взаимосвязанных и не взаимосвязанных организаций - в отношении выданных облигационных займов

По принятым к бухгалтерскому учету ценным бумагам других организаций в аналитическом учете формируется следующая информация:

- наименование эмитента и название ценной бумаги;
- номер, серия и пр. реквизиты;
- номинальная цена;
- цена покупки;
- расходы, связанные с приобретением ценных бумаг;
- общее количество ценных бумаг;
- дата покупки;
- дата продажи или иного выбытия;
- место хранения ценной бумаги.<sup>131</sup>

## 7.2 Первоначальная оценка финансовых вложений

Финансовые вложения принимаются к учету по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат Организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах).

Фактическими затратами на приобретение активов в качестве финансовых вложений являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением указанных активов.
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации или иному лицу, через которое приобретены активы в качестве финансовых вложений;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением активов в качестве финансовых вложений.

Стоимость оказанных Организации информационных и консультационных услуги, связанных с принятием решения о приобретении финансовых вложений, предварительно (до принятия актива к учету) отражается на счете учета расходов будущих периодов.

В случае, если Организация не принимает решения о приобретении, стоимость указанных услуг относится на финансовые результаты (в составе прочих расходов) того отчетного периода, когда было принято решение не приобретать финансовые вложения.

Не включаются в фактические затраты на приобретение финансовых вложений общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением финансовых вложений.<sup>132</sup>

Фактические затраты, связанные с приобретением ценных бумаг, учитываются в составе финансовых вложений, независимо от существенности величины указанных затрат по сравнению с суммой, уплачиваемой в соответствии с договором продавцу.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал Организации, признается их денежная оценка, согласованная

<sup>131</sup> п.6 ПБУ 19/02

<sup>132</sup> п.9 ПБУ 19/02

учредителями (участниками) Организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.<sup>133</sup>

При передаче имущества в качестве вклада в уставный (складочный) капитал сумма НДС, подлежащая восстановлению, включается в первоначальную стоимость финансовых вложений.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, полученных Организацией безвозмездно, признается:

- по ценным бумагам, обращающимся на организованном рынке ценных бумаг - их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг;
- по ценным бумагам, не обращающимся на организованном рынке ценных бумаг - сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи полученных ценных бумаг на дату их принятия к бухгалтерскому учету.<sup>134</sup>

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче Организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче Организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно Организация определяет стоимость аналогичных активов.

При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче Организацией, стоимость финансовых вложений, полученных Организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения.

Ценные бумаги, не принадлежащие Организации на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету в оценке, предусмотренной в договоре и отражаются на забалансовом счете «Обеспечения обязательств и платежей полученные».

### 7.3 Последующая оценка финансовых вложений

Для целей последующей оценки финансовые вложения Организации подразделяются на две группы:

- финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется.<sup>135</sup>

Финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку Организация может производить ежеквартально<sup>136</sup>.

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.<sup>137</sup>

По долговым ценным бумагам (векселя, облигации), приобретенным с дисконтом, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, Организацией производится равномерное

---

<sup>133</sup> *n.12 ПБУ 19/02*

<sup>134</sup> *n.13 ПБУ 19/02*

<sup>135</sup> *n.19 ПБУ 19/02*

<sup>136</sup> *n. 20 ПБУ 19/02*

<sup>137</sup> *n. 21 ПБУ 19/02*

(ежемесячное) признание дохода в виде разницы между первоначальной и номинальной стоимостью долговых ценных бумаг в течение срока их обращения.<sup>138</sup>

Расчет оценки по дисконтированной стоимости в отношении долговых ценных бумаг и займов, предоставленных Организацией, не осуществляется.<sup>139</sup>

В случае если по объекту финансовых вложений, ранее оцениваемому по текущей рыночной стоимости, на отчетную дату текущая рыночная стоимость не определяется, такой объект финансовых вложений отражается в бухгалтерской отчетности по стоимости его последней оценки.<sup>140</sup>

#### 7.4. Выбытие финансовых вложений

Выбытие финансовых вложений Организации имеет место в случаях погашения, продажи, безвозмездной передачи, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, передачи в счет вклада по договору простого товарищества и пр.<sup>141</sup>

При выбытии актива, принятого к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которому не определяется текущая рыночная стоимость (кроме вкладов в уставные (складочные) капиталы других организаций (за исключением акций акционерных обществ), предоставленных другим организациям займов, депозитных вкладов в кредитные организации и дебиторской задолженности, приобретенной на основании уступки права требования), его стоимость определяется исходя из оценки, определяемой одним из следующих способов:<sup>142</sup>

- в случае наличия индивидуальных признаков финансовых вложений – по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений;
- в случае выбытия однотипных финансовых вложений с отсутствием признаков индивидуализации – по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (за исключением акций акционерных обществ), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, оцениваются по первоначальной стоимости каждой выбывающей из приведенных единиц бухгалтерского учета финансовых вложений.<sup>143</sup>

При выбытии активов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется Организацией исходя из последней оценки.<sup>144</sup>

#### 7.5. Порядок признания доходов и расходов по финансовым вложениям

Доходы по финансовым вложениям Организации признаются прочими доходами.

**Проценты по векселю и проценты по облигации** включаются в состав прочих доходов равномерно в течение предусмотренного векселем срока выплаты полученных денежных средств или действия договора облигационного займа. Начисление указанных доходов производится ежемесячно.

---

<sup>138</sup> н. 22 ПБУ 19/02

<sup>139</sup> н. 23 ПБУ 19/02

<sup>140</sup> н. 24 ПБУ 19/02

<sup>141</sup> н. 25 ПБУ 19/02

<sup>142</sup> н. 26 ПБУ 19/02

<sup>143</sup> н. 27 ПБУ 19/02

<sup>144</sup> н. 30 ПБУ 19/02



Расчетный период обращения векселей с оговоркой "по предъявлении, но не ранее" для целей исчисления дисконтного дохода определяется как 365 (366) дней плюс срок от даты составления векселя до минимальной даты предъявления векселя к платежу.<sup>145</sup>

Равномерное (ежемесячное) признание дохода по долговым ценным бумагам (векселям, облигациям), приобретенным с дисконтом, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, отражается по дебету счета 58 «Финансовые вложения» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Равномерное (ежемесячное) признание дохода в виде процентов по векселям и облигациям (без дисконта) отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Расходы, связанные с обслуживанием финансовых вложений Организации, такие как оплата услуг банка и (или) депозитария за хранение финансовых вложений, предоставление выписки со счета депо и т.п., признаются прочими расходами Организации.<sup>146</sup>

## 7.6. Обесценение финансовых вложений

Устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, ниже величины экономических выгод, которые Организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности, признается обесценением финансовых вложений. В этом случае на основе расчета Организации определяется расчетная стоимость финансовых вложений, равная разнице между их стоимостью, по которой они отражены в бухгалтерском учете (учетной стоимостью) и суммой такого снижения.

Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений характеризуется одновременным наличием следующих условий:

- на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше их расчетной стоимости;
- в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменялась исключительно в направлении ее уменьшения;
- на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных финансовых вложений.<sup>147</sup>

С целью выявления наличия признаков обесценения финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, Организацией создается Комиссия. Состав и порядок работы Комиссии утверждаются руководителем Организации.

Примерами ситуаций, в которых может произойти обесценение финансовых вложений, являются:

- появление у организации-эмитента ценных бумаг, имеющих в собственности у Организации, либо у ее должника по договору займа признаков банкротства либо объявления его банкротом;
- совершение на рынке ценных бумаг значительного количества сделок с аналогичными ценными бумагами по цене существенно ниже их учетной стоимости;
- отсутствие или существенное снижение поступлений от финансовых вложений в виде процентов или дивидендов при высокой вероятности дальнейшего уменьшения этих поступлений в будущем;
- и другое.<sup>148</sup>

<sup>145</sup> ст. 34 Положения о переводном и простом векселе, утвержденного Постановлением ЦИК СССР и СНК СССР от 07.08.1937 N 104/1341. Письма Минфина РФ от 07.11.2008 N 03-03-06/3/14, от 06.03.2008 N 03-03-06/2/21; от 30.03.2007 N 03-03-06/2/56

<sup>146</sup> п.36 ПБУ 19/02

<sup>147</sup> п.37 ПБУ 19/02

<sup>148</sup> п.37 ПБУ 19/02

Проверка на обесценение финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, проводится Организацией ежегодно, по состоянию на 31 декабря отчетного периода, при наличии признаков обесценения.

Резерв под обесценение финансовых вложений образуется при выявлении устойчивого снижения стоимости финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, вне зависимости от количественного показателя существенности снижения стоимости этих финансовых вложений<sup>149</sup> (особенности определения резерва под обесценение финансовых вложений раскрываются в Приложении №9).

## **7.7. Раскрытие информации о финансовых вложениях в бухгалтерской отчетности**

Финансовые вложения отражаются в бухгалтерском балансе по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение, с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения):

- долгосрочные, срок обращения (погашения) которых составляет более 12 месяцев после отчетной даты - по группе статей «Финансовые вложения» раздела «Внеоборотные активы»;
- краткосрочные, срок обращения (погашения) которых составляет не более 12 месяцев после отчетной даты - по группе статей «Финансовые вложения» раздела «Оборотные активы»;
- задолженность по доходам, начисленным по финансовым вложениям, отражается по группе статей «Дебиторская задолженность».

Организация осуществляет перевод долгосрочных финансовых вложений в краткосрочные на отчетную дату квартальной (годовой) отчетности, если срок обращения (погашения) финансовых вложений составляет не более 12 месяцев после отчетной даты.

---

<sup>149</sup> п.38 ПБУ 19/02

## 8. Займы и кредиты

### 8.1. Признание полученных займов и кредитов

Организация, может привлекать заемные средства посредством заключения договора займа (в том числе путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций) или кредитного договора (в том числе товарного или коммерческого).

По **договору займа** одна сторона (займодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить займодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.<sup>150</sup>

Если иное не предусмотрено законом или договором займа, займодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа в размерах и в порядке, определенных договором.<sup>151</sup>

**Вексель** - ничем не обусловленное обязательство векселедателя (простой вексель) либо иного указанного в векселе плательщика (переводной вексель) выплатить по наступлении предусмотренного векселем срока полученные займы денежные суммы. Отношения сторон по векселю регулируются законом о переводном и простом векселе.<sup>152</sup>

**Облигация** – ценная бумага, удостоверяющая право ее держателя на получение от лица, выпустившего облигацию, в предусмотренный ею срок номинальной стоимости облигации или иного имущественного эквивалента. Облигация предоставляет ее держателю также право на получение фиксированного в ней процента от номинальной стоимости облигации либо иные имущественные права.<sup>153</sup>

По **кредитному договору** банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуется предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты.<sup>154</sup>

По договору **товарного кредита**, предусматривается обязанность одной стороны предоставить другой стороне вещи, определенные родовыми признаками. К данному договору применяются правила, регулирующие кредитный договор, в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации.<sup>155</sup>

По договору **коммерческого кредита**, предусматривается предоставление кредита, в том числе в виде аванса, предварительной оплаты, отсрочки и рассрочки оплаты товаров, работ или услуг, по договорам, исполнение которых связано с передачей в собственность другой стороне денежных сумм или других вещей, определяемых родовыми признаками. К данному договору применяются правила, регулирующие кредитный договор, в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации.<sup>156</sup>

Организация ведет учет задолженности по кредитам и займам в разрезе следующих групп:

- 1) займы;
- 2) кредиты, в т.ч.:
  - банковские кредиты;
  - банковские овердрафты;

---

<sup>150</sup> ст.807, ГК РФ

<sup>151</sup> ст.809, ГК РФ

<sup>152</sup> ст.815, ГК РФ

<sup>153</sup> ст.816, ГК РФ

<sup>154</sup> ст.819, ГК РФ

<sup>155</sup> ст.822, ГК РФ

<sup>156</sup> ст. 823 ГК РФ

- кредитные линии с обязательствами предоставления;
  - кредитные линии без обязательств предоставления;
- 3) долговые обязательства, в т.ч.:
- облигации;
  - векселя.

Независимо от статуса заимодавцев (банки или небанковские заимодавцы) кредиты и займы группируются в бухгалтерском учете Организации по критерию срочности.

Заемные (кредитные) средства, полученные на срок не более 12 месяцев, отражаются в составе краткосрочной задолженности с использованием счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Если на отчетную дату квартальной (годовой) отчетности до погашения займа (кредита) или его части остается не более 12 месяцев, остаток (часть) такой задолженности переводится в состав краткосрочной задолженности и учитывается на счете 66.

Аналитический учет займов и кредитов ведется по видам обязательств в разрезе договоров, контрагентов, различным видам валюты.

## 8.2. Первоначальная оценка полученных займов и кредитов

Основная сумма обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете Организации (заемщика) как кредиторская задолженность в размере полученной суммы на основании выписки банка или в стоимостной оценке других вещей, предусмотренных договором займа в момент их фактического получения. Недополненная по сравнению с условиями договора сумма займа (кредита) не отражается на счетах бухгалтерского учета, а подлежит раскрытию в Пояснении к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках..

Погашение основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете Организации (заемщика) как уменьшение (погашение) вышеуказанной кредиторской задолженности.<sup>157</sup>

## 8.3. Порядок учета расходов по полученным займам и кредитам

Расходами, связанными с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам являются:

- 1) проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору):
  - проценты, причитающиеся к оплате по полученным займам (кредитам);
  - проценты, дисконт по причитающимся к оплате векселям и облигациям;
- 2) дополнительные расходы по займам:
  - суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги;
  - суммы, уплачиваемые за экспертизу договора займа (кредитного договора);
  - иные расходы, непосредственно связанные с получением займов (кредитов).<sup>158</sup>

Задолженность по дополнительным расходам по займам (кредитам) отражается Организацией обособленно от основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту) на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Дополнительные расходы по займам (кредитам) предварительно отражаются Организацией на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Дополнительные расходы по займам (кредитам) включаются в состав прочих расходов равномерно в течение срока договора займа (кредитного договора).

<sup>157</sup> п. 5 ПБУ 15/2008

<sup>158</sup> п.3 ПБУ 15/2008

### 8.3.1 Порядок учета процентов, причитающихся к оплате по полученным займам и кредитам

Проценты по займам (кредитам) отражаются в бухгалтерском учете обособленно от основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту) на счете 66 или счете 67 в соответствии с установленным договором займа (кредитным договором) сроком погашения обязательства.

Проценты по займам (кредитам) признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива (особенности учета инвестиционного актива раскрываются в разделе 2 «Вложения во внеоборотные активы»<sup>159</sup>).

Проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов равномерно в течение срока договора займа (кредитного договора).

Проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива при наличии следующих условий:

- расходы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива подлежат признанию в бухгалтерском учете;
- расходы по займам, связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, подлежат признанию в бухгалтерском учете;
- начаты работы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива.<sup>160</sup>

При этом момент начала работ по приобретению, сооружению инвестиционного актива определяется как наиболее ранняя из следующих дат:

- дата отражения первых расходов, относящихся к данному инвестиционному активу, на счете 08
- дата первого авансового платежа, относящегося к данному инвестиционному активу.

Проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, уменьшаются на величину дохода от временного использования средств полученных займов (кредитов) в качестве долгосрочных и (или) краткосрочных финансовых вложений.<sup>161</sup>

При приостановке приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива на длительный период (более трех месяцев) проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, следующего за месяцем приостановления приобретения, сооружения и (или) изготовления такого актива.<sup>162</sup>

В указанный период проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), относятся на прочие расходы.

При возобновлении приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, следующего за месяцем возобновления приобретения, сооружения и (или) изготовления такого актива.

Не считается периодом приостановки приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива срок, в течение которого производится дополнительное согласование

<sup>159</sup> п. 7, п. 6 ПБУ 15/2008

<sup>160</sup> п. 9 ПБУ 15/2008

<sup>161</sup> п. 10 ПБУ 15/2008

<sup>162</sup> п. 11 ПБУ 15/2008

технических и (или) организационных вопросов, возникших в процессе приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива.<sup>163</sup>

Проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, за месяцем прекращения приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива.<sup>164</sup>

В случае, если на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива израсходованы средства займов (кредитов), полученных на цели, не связанные с таким приобретением, сооружением и (или) изготовлением, то проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива пропорционально доле указанных средств в общей сумме займов (кредитов), причитающихся к оплате займодавцу (кредитору), полученных на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением такого актива.<sup>165</sup>

Для определения доли заемных средств, которые были израсходованы на инвестиционный актив, в полной сумме займов (кредитов) на общие цели, в Организации ведется аналитический учет займов (кредитов) по их назначению на отдельных аналитиках к счетам 66 и 67.

### **8.3.2. Порядок учета процентов и (или) дисконта по причитающимся к оплате векселям и облигациям**

Если Организация привлекает заемные средства посредством выдачи векселей, то величина заемного обязательства (кредиторская задолженность) отражается в учете в размере вексельной суммы (номинала векселя) на дату составления векселя.

Проценты по причитающемуся к оплате векселю Организация (векселедатель) отражает обособленно от вексельной суммы как кредиторскую задолженность,<sup>166</sup> на счете 66 или 67, в зависимости от предусмотренного векселем срока выплаты денежных средств.

Если Организация привлекает заемные средства посредством выпуска и продажи облигаций, то величина заемного обязательства (кредиторская задолженность) отражается в учете в размере номинальной стоимости облигаций на дату выпуска облигации.

Проценты и (или) дисконт по причитающейся к оплате облигации Организация (эмитент) отражает обособленно от номинальной стоимости, как кредиторскую задолженность,<sup>167</sup> на счете 66 или 67, в зависимости от срока действия договора облигационного займа.

Расходы по процентам по выданным векселям и облигациям признаются ежемесячно не зависимо от сроков их уплаты в порядке, предусмотренном условиями выпуска долговой ценной бумаги.

Если облигации (векселя) размещаются по цене, отличной от их номинальной стоимости, то:

- в случае превышения цены размещения над номинальной стоимостью разница относится сначала на счет 98 «Доходы будущих периодов», а затем списывается равномерно в течение срока обращения ценной бумаги;
- в случае превышения номинальной стоимости над ценой размещения разница относится сначала на счет 97 «Расходы будущих периодов», а затем списывается равномерно в течение срока обращения ценной бумаги.

---

<sup>163</sup> *п.11 ПБУ 15/2008*

<sup>164</sup> *п.12 ПБУ 15/2008*

<sup>165</sup> *п.14 ПБУ 15/2008*

<sup>166</sup> *Абзац 1, п. 15 ПБУ 15/2008*

<sup>167</sup> *Абзац 1, п. 16 ПБУ 15/2008*

Для дисконтного расхода (т.е. разницы между ценой погашения и ценой продажи векселя) по векселям с оговоркой "по предъявлении, но не ранее" расчетный период обращения определяется как 365 (366) дней плюс срок от даты составления векселя до минимальной даты предъявления векселя к платежу.

## 8.4 Раскрытие информации о займах и кредитах в бухгалтерской отчетности

Полученные Организацией займы (кредиты) отражаются в бухгалтерском балансе в суммах, оставшихся у Организации обязательств по заемным средствам на отчетную дату, с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения):

- долгосрочные, срок обращения (погашения) которых превышает 12 месяцев – в разделе «Долгосрочные обязательства» по группе статей «Заемные средства»;
- краткосрочные, срок обращения (погашения) которых не превышает 12 месяцев – в разделе «Краткосрочные обязательства» по группе статей «Заемные средства»;
- задолженность по процентам (дисконту) по заемным обязательствам отражается в разделах «Долгосрочные обязательства» или «Краткосрочные обязательства» в зависимости от даты их погашения (уплаты) в соответствии с условиями договора займа (кредита).

# 9. Целевое финансирование. Государственная помощь

## 9.1. Общие положения и термины

Для целей бухгалтерского учета Организации целевым финансированием признается поступление денежных средств и (или) ресурсов, отличных от денежных средств, от других организаций и лиц, из бюджетов различного уровня для осуществления мероприятий целевого назначения.

Целевое финансирование может поступать в виде:

- 1) субсидий из федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов;
- 2) международной технической помощи,
- 3) средств специальных резервных фондов;
- 4) грантов;
- 5) прочего целевого финансирования.

**Субсидии юридическим лицам** (за исключением субсидий государственным (муниципальным) учреждениям) - производителям товаров, работ, услуг предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основе в целях возмещения затрат или недополученных доходов в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг.

**Техническая помощь (содействие)** - вид безвозмездной помощи (содействия), предоставляемой в целях оказания поддержки в осуществлении экономической, социальной реформ и осуществления разоружения путем проведения конверсии, утилизации вооружения и военной техники, проведения радиационно-экологических мероприятий по обращению с радиоактивными отходами, отработавшим ядерным топливом и другими ядерными материалами, ранее накопленными и (или) образующимися при эксплуатации и выводе из нее объектов мирного и военного использования атомной энергии, а также путем проведения исследований, обучения, обмена специалистами, аспирантами и студентами, передачи опыта и технологий, поставок оборудования и других материально-технических средств по проектам и программам, которые зарегистрированы в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

**Удостоверение** - документ, подтверждающий принадлежность средств, товаров, работ и услуг к технической помощи (содействию), составленный по форме, и выдаваемый в порядке, который определяются Правительством Российской Федерации.

**Специальные резервные фонды Госкорпорации** создаются за счет отчислений предприятий и организаций, эксплуатирующих особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты. Использование средств специальных резервных фондов Госкорпорации осуществляется в порядке, утверждаемом наблюдательным советом Госкорпорации.

**Гранты** - денежные и иные средства, передаваемые безвозмездно и безвозвратно гражданами и юридическими лицами, в том числе иностранными гражданами и иностранными юридическими лицами, а также международными организациями, получившими право на предоставление грантов на территории Российской Федерации в установленном Правительством Российской Федерации порядке, на проведение конкретных научных исследований на условиях, предусмотренных грантодателями

## 9.2. Признание и особенности учета целевого финансирования

Средства целевого финансирования, включая ресурсы, отличные от денежных средств, принимаются<sup>168</sup> к бухгалтерскому учету при наличии следующих условий:

- имеется уверенность в том, что условия предоставления этих средств Организацией будут выполнены. Подтверждением могут быть заключенные договоры, принятые и публично объявленные решения, технико-экономические обоснования, утвержденная проектно-сметная документация и т.п.;
- имеется уверенность, что указанные средства будут получены. Подтверждением могут быть утвержденная в установленном порядке бюджетная роспись, уведомление о бюджетных ассигнованиях, лимитах бюджетных обязательств, акты приемки-передачи ресурсов и иные соответствующие документы.

Принятие к учету целевых средств отражается как возникновение целевого финансирования и дебиторской задолженности по этим средствам.

Техническая помощь (содействие) принимается к учету как целевое финансирование при наличии соответствующего Удостоверения<sup>169</sup>. Средства технической помощи (содействия), полученные до оформления соответствующего Удостоверения, учитываются как кредиторская задолженность с использованием счета 76.

Аналитический учет целевого финансирования ведется по назначению целевых средств, по типам и видам проектов и программ финансирования, видам целевого финансирования (в разрезе источников поступления средств).

## 9.3. Особенности оценки активов, полученных в виде целевого финансирования

В случае получения Организацией *активов в рамках целевого финансирования* и в виде ресурсов, отличных от денежных средств (земельные участки, природные ресурсы и другое имущество), указанные ресурсы принимаются<sup>170</sup> к бухгалтерскому учету в сумме, равной стоимости полученных или подлежащих получению активов. Стоимость данных активов (полученных или подлежащих получению) принимается Организацией исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно она устанавливает стоимость таких же или аналогичных активов.

## 9.4. Особенности учета по направлениям целевого назначения

<sup>168</sup> п. 5, ПБУ 13/2000

<sup>169</sup> Порядок выдачи удостоверений регулируется Постановлением Правительства РФ от 17.09.1999г. № 1046

<sup>170</sup> п. 6, ПБУ 13/2000



Организация ведет бухгалтерский учет бюджетных средств с выделением<sup>171</sup> следующих направлений целевого назначения:

- средства на финансирование капитальных расходов, связанных с покупкой, строительством или приобретением иным путем внеоборотных активов (основных средств и др.);
- средства на финансирование текущих расходов Организации (приобретение материально- производственных запасов, оплата труда работников и другие расходы аналогичного характера).

Списание<sup>172</sup> бюджетных средств со счета учета целевого финансирования производится на систематической основе в соответствии со следующим порядком:

- суммы бюджетных средств на финансирование капитальных расходов, подлежащих согласно действующим правилам амортизации, - на протяжении срока полезного использования внеоборотных активов, подлежащих согласно действующим правилам амортизации, или в течение периода признания расходов, связанных с выполнением условий предоставления средств на приобретение внеоборотных активов, не подлежащих амортизации согласно действующим правилам;  
При этом целевое финансирование учитывается в качестве доходов будущих периодов при вводе объектов внеоборотных активов в эксплуатацию с последующим отнесением в течение срока полезного использования объектов внеоборотных активов в размере начисленной амортизации на финансовые результаты Организации как прочие доходы.
- суммы бюджетных средств на финансирование текущих расходов - в периоды признания расходов, на финансирование которых они предоставлены.  
При этом целевое финансирование признается в качестве доходов будущих периодов в момент принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, начисления оплаты труда и осуществления других расходов аналогичного характера с последующим отнесением на доходы отчетного периода при отпуске материально-производственных запасов в производство продукции, на выполнение работ (оказание услуг), начисления оплаты труда и осуществления других расходов аналогичного характера.

Если выделение бюджетных средств связано с выполнением определенных условий, то период, в течение которого производится<sup>173</sup> списание суммы со счета учета целевого финансирования, должен определяться исходя из времени признания отдельных видов расходов.

## **9.5. Раскрытие информации о средствах целевого финансирования в бухгалтерской отчетности**

Остаток средств по счету учета средств целевого финансирования отраженных на счете 86 «Целевое финансирование» отражается в Бухгалтерском балансе по группе статей "Доходы будущих периодов".

При раскрытии в отчетности информации о прочих расходах, суммы бюджетных средств, признанные в бухгалтерском учете Организации в прошлые годы в качестве доходов, но подлежащие возврату, отражаются в качестве убытков прошлых лет, признанных в отчетном году.

---

<sup>171</sup> п. 4, ПБУ 13/2000

<sup>172</sup> п. 9, ПБУ 13/2000

<sup>173</sup> п. 9, ПБУ 13/2000

## 10. Учет доходов

**Доходы** - увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала Организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).<sup>174</sup>

Доходы, в зависимости от их характера, условий получения и направлений деятельности Организации подразделяются на:

- доходы от обычных видов деятельности;
- прочие доходы.<sup>175</sup>

**Доходами от обычных видов деятельности** являются: выручка от продажи готовой продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

Доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, относятся к прочим доходам.

**Прочими доходами** Организации являются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов Организации (при условии, если они отличны от доходов от обычных видов деятельности);
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (при условии, если они отличны от доходов от обычных видов деятельности);
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам) (при условии, если они отличны от доходов от обычных видов деятельности);
- прибыль, полученная Организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств Организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете Организации в этом банке;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных Организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- сумма вариационной маржи, причитающаяся к получению;
- прочие доходы.<sup>176</sup>

Прочими доходами Организации также являются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности Организации (стихийного бедствия,

---

<sup>174</sup> п.2 ПБУ 9/99

<sup>175</sup> п.4 ПБУ 9/99

<sup>176</sup> п.7 ПБУ 9/99

пожара, аварии, национализации и т.п.): стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.<sup>177</sup>

## 10.1. Учет доходов по обычным видам деятельности

Доходы по обычным видам деятельности отражаются по кредиту счета 90 «Продажи». Аналитический учет по счету 90 ведется в разрезе номенклатурных групп ТМЦ, видов работ и услуг и рынков сбыта.

Организация признает в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

Выручка от выполнения строительных работ долгосрочного характера (при условии, если договором не предусмотрена поэтапная сдача работ, признается по мере готовности работ (по этапам/частям) и отражается в бухгалтерском учете с использованием счета 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам"

Выручка от выполнения работ, оказания услуг (не долгосрочного характера) признается, когда работа/услуга считается выполненной/принятой.

Работа/услуга считается выполненной/принятой на дату подписания акта приемки – передачи работ (услуг) обеими сторонами, если иное не предусмотрено договором о выполнении работ (оказании услуг), а также требованиями законодательных и нормативных актов.

Для операций, в которых организация выступает в качестве подрядчика или субподрядчика в договорах строительного подряда:

Выручка по договорам строительного подряда, признается Организацией способом "по мере готовности" с использованием метода определения степени завершенности работ по доле выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору (например, путем экспертной оценки объема выполненных работ или путем подсчета доли, которую составляет объем выполненных работ в натуральном выражении (в километрах дорожного полотна, кубометрах бетона и т.п. в зависимости от характера проводимых работ) в общем объеме работ по договору).<sup>178</sup>

## 10.2. Учет доходов будущих периодов

Доходы, полученные Организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском учете как доходы будущих периодов.<sup>179</sup>

Такие доходы признаются в составе доходов в отчете о прибылях и убытках Организации при наступлении отчетного периода, к которому они относятся.

Аналитический учет доходов будущих периодов ведется в Организации по следующим статьям:

- целевое финансирование;
- безвозмездные поступления;
- предстоящие поступления задолженности по недостаткам, выявленным за прошлые годы;
- разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей;

<sup>177</sup> п.9 ПБУ 9/99

<sup>178</sup> п.20 ПБУ 2/2008

<sup>179</sup> п.81 Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н

- дисконт по обязательствам Организации;
- доходы, полученные в счет будущих периодов, по лицензионным договорам;
- сумма вариационной маржи к получению до момента исполнения фьючерсного контракта;
- прочие доходы, полученные в счет будущих периодов (реализация товаров, работ, услуг).

### 10.3. Раскрытие информации о доходах в бухгалтерской отчетности

В Отчете о прибылях и убытках доходы Организации за отчетный период отражаются с подразделением на выручку и прочие доходы.<sup>180</sup>

В Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках раскрывается информация о видах выручки и прочих доходов, составляющих пять и более процентов от выручки и прочих доходов соответственно.<sup>181</sup>

В Бухгалтерском балансе остаток по счету 46 отражается по дополнительной строке, введенной к строке «Затраты в незавершенном производстве».

Прочие доходы показываются в Отчете о прибылях и убытках за минусом расходов, относящихся к этим доходам, когда:

- соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение доходов;
- доходы и связанные с ними расходы, возникающие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являются существенными для характеристики финансового положения Организации.<sup>182</sup>

---

<sup>180</sup> п.18 ПБУ 9/99

<sup>181</sup> п.18.1 ПБУ 9/99

<sup>182</sup> п.18.2 ПБУ 9/99

# 11. Учет расходов

**Расходами Организации** признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала Организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).<sup>183</sup>

Расходы Организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности Организации подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.<sup>184</sup>

**Расходы по обычным видам деятельности** - расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.<sup>185</sup>

Расходами по обычным видам деятельности Организации считаются расходы, осуществление которых связано с обычными видами деятельности.

Расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, считаются **прочими расходами**.

Прочими расходами Организации являются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов Организации (при условии, если они отличны от расходов по обычным видам деятельности);
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (при условии, если они отличны от расходов по обычным видам деятельности);
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (при условии, если они отличны от расходов по обычным видам деятельности);
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые Организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных Организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- сумма уценки активов;

---

<sup>183</sup> п.2, ПБУ 10/99

<sup>184</sup> п.4, ПБУ 10/99

<sup>185</sup> п.5, ПБУ 10/99

- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- прочие расходы.<sup>186</sup>

Прочими расходами также являются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).<sup>187</sup>

### 11.1. Учет расходов по обычным видам деятельности

Расходы по обычным видам деятельности отражаются на счетах учета затрат.

К **расходам основного производства** Организации, относятся расходы, непосредственно связанные с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг по основным видам деятельности.

К **расходам вспомогательных производств** относятся, расходы непосредственно связанные с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг вспомогательных производств Организации, которые обеспечивают, в частности:

- обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.);
- транспортное обслуживание;
- ремонт основных средств;
- выполнение производственно-контрольных анализов и испытаний, научных исследований: дефектоскопии, дозиметрического контроля, химических лабораторных анализов, контроля технологических параметров выпускаемой продукции основного производства, работ по проверке приборов;
- изготовление инструментов, штампов, запасных частей; строительных деталей, конструкций или обогащение строительных материалов (в основном в строительных организациях);
- возведение (временных) нетитульных сооружений;
- налог на имущество, водный налог, земельный налог и транспортный налог по объектам, используемым во вспомогательном производстве;
- другие аналогичные по назначению расходы.

К **расходам обслуживающих производств и хозяйств** относятся расходы, связанные с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами Организации, в частности:

- жилищно-коммунального хозяйства (эксплуатация жилых домов, общежитий, прачечных, бань и т.п.);
- пошивочных и других мастерских бытового обслуживания;
- столовых и буфетов;
- детских дошкольных учреждений (садов, яслей);
- домов отдыха, санаториев и других учреждений оздоровительного и культурно-просветительного назначения.

Порядок списания и распределения расходов обслуживающих производств и хозяйств подлежит раскрытию в Приложении № 11 к Учетной политике Организации.

Бухгалтерский учет затрат на производство ведется:

- по МВЗ;
- по группам номенклатуры ТМЦ, видам работ, услуг;
- по заказам (при позаказном методе учета затрат);

<sup>186</sup> п.11, ПБУ 10/99

<sup>187</sup> п.13, ПБУ 10/99

- по первичным и вторичным затратам;
- по статьям затрат.

Место возникновения затрат (МВЗ) представляет собой пространственно и функционально разграниченные участки деятельности, по которым организуется учет затрат, в виде структурных подразделений (цехов, бригад и участков), технологических единиц (установок, агрегатов) или единиц, выполняющих какие-либо работы.

К **общепроизводственным расходам** Организации относятся расходы по обслуживанию основных и вспомогательных производств, в частности:

- расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
- расходы на амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в основном и вспомогательном производстве;
- расходы по страхованию указанного имущества;
- расходы на отопление, освещение и содержание помещений;
- арендная плата за помещения, машины, оборудование и др., используемые в основном и вспомогательном производстве;
- оплата труда работников, выполняющих функции управления и/или обслуживания основного и вспомогательного производства;
- расходы на внутризаводское перемещение грузов;
- расходы на совершенствование технологии и обеспечение качества;
- расходы на охрану труда и технику безопасности;
- расходы по обеспечению ядерной и радиационной безопасности, на вахтерскую, пожарную, военизированной и сторожевой охраны
- расходы на охрану окружающей среды;
- расходы на амортизационные отчисления и по обслуживанию вычислительной техники и программного обеспечения,
- расходы по обеспечению всех видов связи, на содержание и ремонт средств связи;
- налог на имущество, водный налог, земельный налог и транспортный налог по объектам, используемым в производстве;
- другие аналогичные по назначению расходы.<sup>188</sup>

К **общехозяйственным расходам** Организации относятся расходы для нужд управления не связанные непосредственно с производственным процессом, в частности:

- административно-управленческие расходы;
- расходы на содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;
- амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
- арендная плата за помещение общехозяйственного назначения;
- расходы по оплате информационных, аудиторских и консультационных услуг управленческого и общехозяйственного назначения;
- расходы, связанные с обеспечением информационной и физической безопасности;
- расходы, связанные с внутренним контролем;
- расходы на рекламу;
- представительские расходы;
- налог на имущество Организации по имуществу управленческого и общехозяйственного назначения;
- водный налог, земельный налог и транспортный налог по объектам, используемым для управленческих и общехозяйственных нужд;
- отраслевые резервы, предназначенные для обеспечения безопасности особо радиационно опасных и ядерно опасных производств и объектов;
- другие аналогичные по назначению управленческие расходы.<sup>189</sup>

Бухгалтерский учет общепроизводственных и общехозяйственных затрат ведется:

- по МВЗ;

<sup>188</sup> Приказ №94н от 31.10.2000, План счетов

<sup>189</sup> Приказ №94н от 31.10.2000, План счетов

- по первичным и вторичным видам затрат;
- по статьям затрат.

К **расходам на продажу** относятся расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ, услуг, в частности:

- расходы на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- расходы по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;
- комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- расходы по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством;
- расходы на рекламу;
- другие аналогичные по назначению расходы.

При формировании расходов по обычным видам деятельности Организация группирует расходы по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- страховые взносы;
- амортизация;
- прочие затраты.

Бухгалтерский учет расходов на продажу ведется:

- по МВЗ;
- по первичным и вторичным видам затрат;
- по статьям затрат.

Формирование себестоимости продукции (работ, услуг) производится в разрезе объектов калькулирования, т.е. в разрезе номенклатуры продукции (работ, услуг).

Правила учета и распределения затрат в разрезе требуемой аналитики и исчисления себестоимости разрабатываются Организацией самостоятельно с учетом действующих отраслевых методических рекомендаций (см. Приложения №10, №11, к настоящей Учетной политике).

## 11.2. Отдельные особенности калькулирования затрат

По окончании отчетного месяца **общехозяйственные расходы** списываются на счет 90 «Продажи» без распределения между объектами калькулирования.

К **незавершенному производству** Организации относится продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки.<sup>190</sup>

Не относятся к незавершенному производству материалы и покупные полуфабрикаты, полученные цехами, но не начатые обработкой, а также окончательно забракованные полуфабрикаты и готовая продукция.

Оценка незавершенного производства производится по фактической производственной себестоимости

<sup>190</sup> п.63, Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н



Фактическая себестоимость полуфабрикатов собственного производства определяется Организацией исходя из фактических расходов, связанных с изготовлением данных полуфабрикатов.

Организация отражает полуфабрикаты собственного производства в составе незавершенного производства на счете 20 «Основное производство».

### 11.3. Особенности признания отдельных видов расходов

Расходы **на оплату услуг, оказанных сторонними организациями** (работ выполненных сторонними организациями) признаются в периоде выполнения/принятия работы/услуги.

Работа/услуга признается выполненной/принятой на дату подписания акта приемки – передачи работ (услуг) обеими сторонами, если иное не предусмотрено договором о выполнении работ (оказании услуг), а также требованиями законодательных и нормативных актов.

**Признание дивидендов** в учете производится на дату вынесения общим собранием акционеров (участников) организации-эмитента решения о выплате дивидендов (Дт 76 Кт 91). В доходы включается сумма дивидендов, указанная в решении общего собрания акционеров.

На дату поступления денежных средств отражается уменьшение дебиторской задолженности на сумму удержанного налоговым агентом налога (Дт 91 Кт 76).

**Дебиторскую задолженность, по которой истек срок исковой давности**, другие долги, нереальные для взыскания, выявленные по результатам проведенной инвентаризации, Организация относит на прочие расходы. Если под данную сумму задолженности был создан резерв по сомнительным долгам, то списание дебиторской задолженности производится за счет резерва.

В Организации создаются следующие **виды резервов предстоящих расходов**:

- резерв на предстоящую оплату отпусков работников;
- резерв на выплату вознаграждений по итогам работы за год;

Порядок формирования указанных выше резервов раскрывается в Приложении №12 к настоящей Учетной политике.

Формирование резервов предстоящих расходов отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство и (или) расходов на продажу.

Все расходы по оплате отпусков работников и выплате вознаграждений по итогам года осуществляются за счет начисленного резерва.

### 11.4. Учет расходов будущих периодов

Затраты, произведенные Организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском учете как расходы будущих периодов и подлежат списанию в порядке, устанавливаемом Организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и др.) в течение периода, к которому они относятся.<sup>191</sup>

Расходы будущих периодов в зависимости от срока их погашения подразделяются на краткосрочные и долгосрочные. Краткосрочными признаются расходы будущих периодов, срок списание которых в состав расходов не превышает 12 месяцев после отчетной даты. Все остальные расходы будущих периодов признаются в качестве долгосрочных активов.

<sup>191</sup> п.65, Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н

В составе расходов будущих периодов Организация отражает:

- расходы по договорам страхования;
- расходы по программному обеспечению;
- расходы, связанные с добычей и разведкой (в т.ч. лицензии на месторождение);
- расходы по лицензиям кроме программного обеспечения, лицензий на добычу;
- расходы по оплате труда;
- аренда земли;
- дополнительные расходы, связанные с получением кредитов;
- дисконт по финансовым вложениям;
- дисконт по обязательствам Организации;
- иные расходы оплачиваемые единовременно, но покрывающие затраты последующих периодов.

Срок списания расходов будущих периодов устанавливается Организацией самостоятельно в момент признания расхода на основании договоров и других документов, оформленных в установленном порядке.

### 11.5. Раскрытие информации о расходах в бухгалтерской отчетности

В бухгалтерском балансе остаток по счету 97 в зависимости от срока погашения на отчетную дату отражается:

- по группе статей «Прочие внеоборотные активы» раздела «Внеоборотные активы», если срок списания актива более 12 месяцев после отчетной даты;
- по статье «расходы будущих периодов» раздела «Оборотные активы», если срок списания актива не более 12 месяцев после отчетной даты.

В отчете о прибылях и убытках расходы Организации отражаются с подразделением на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие расходы, управленческие расходы и прочие расходы.<sup>192</sup>

В случае выделения в Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет пять и более процентов от общей суммы доходов Организации за отчетный год, в ней показывается соответствующая каждому виду часть расходов.<sup>193</sup>

Прочие расходы не показываются в отчете о прибылях и убытках развернуто по отношению к соответствующим доходам, когда:

- соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение расходов;
- расходы и связанные с ними доходы, возникшие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являются существенными для характеристики финансового положения Организации.<sup>194</sup>

---

<sup>192</sup> п.21, ПБУ 10/99

<sup>193</sup> п.21.1, ПБУ 10/99

<sup>194</sup> п.21.2, ПБУ 10/99

## 12. Учет расчетов по налогу на прибыль

Организация ведет учет расчетов по налогу на прибыль в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

В настоящем разделе описывается порядок расчетов по налогу на прибыль, который позволяет отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности различия в формировании бухгалтерской прибыли (убытка) и налогооблагаемой прибыли (убытка).

**Бухгалтерская прибыль (убыток)** – это показатель, отражающий прибыль (убыток), исчисленный в порядке, установленном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету Российской Федерации.

**Налогооблагаемая прибыль (убыток)** – это налоговая база по налогу на прибыль за отчетный период, рассчитанная в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

### 12.1. Постоянные и временные различия

Разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, образовавшаяся в результате применения различных правил признания доходов и расходов, которые установлены в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету и законодательством РФ о налогах и сборах, состоит из постоянных и временных различий.<sup>195</sup>

Под **постоянными различиями** понимаются доходы и расходы:

- формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов;
- учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и последующих отчетных периодов.<sup>196</sup>

Постоянные различия возникают в результате:

- превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам;
- непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей;
- образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени, согласно законодательству Российской Федерации о налогах и сборах, уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах;
- прочих аналогичных различий.<sup>197</sup>

Под **временными различиями** понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль - в другом или в других отчетных периодах.<sup>198</sup>

Временные различия в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются на:

- вычитаемые временные различия;
- налогооблагаемые временные различия.

<sup>195</sup> Абзац 1, п.3, ПБУ 18/02

<sup>196</sup> п.4, ПБУ 18/02

<sup>197</sup> п.4 ПБУ 18/02

<sup>198</sup> п.8, ПБУ 18/02

**Вычитаемые временные разницы** образуются в результате:

- применения разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
- применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- убытка, перенесенного на будущее, не использованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах;
- применения, в случае продажи объектов основных средств, разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей;
- прочих аналогичных различий.<sup>199</sup>

**Налогооблагаемые временные разницы** образуются в результате:

- применения разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
- применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых Организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- прочих аналогичных различий.<sup>200</sup>

Информация о постоянных и временных разницах формируется вне системы бухгалтерского учета в специальных регистрах.

Регистры учета постоянных и временных разниц закреплены в Приложении № 13 к настоящей Учетной политике Организации.

## 12.2. Признание постоянных налоговых обязательств (активов)

Под **постоянным налоговым обязательством (активом)** понимается сумма налога, которая приводит к увеличению (уменьшению) налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Постоянное налоговое обязательство (актив) признается Организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

Постоянное налоговое обязательство (актив) равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

## 12.3. Признание отложенных налоговых обязательств (активов)

Под **отложенным налоговым обязательством** понимается часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые обязательства равняются величине, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.<sup>201</sup>

---

<sup>199</sup> п.11 ПБУ 18/02

<sup>200</sup> п.12 ПБУ 18/02

<sup>201</sup> п.15, ПБУ 18/02

Аналитический учет отложенных налоговых обязательств ведется по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла налогооблагаемая временная разница.

Под **отложенным налоговым активом** понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.<sup>202</sup>

В случае изменения ставок налога на прибыль в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах величина отложенных налоговых активов и обязательств подлежит пересчету с отнесением возникшей в результате пересчета разницы на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Аналитический учет отложенных налоговых активов ведется по видам активов или обязательств, в оценке которых возникла вычитаемая временная разница.

#### 12.4. Учет налога на прибыль

Сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка), является **условным расходом (условным доходом)** по налогу на прибыль.<sup>203</sup>

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.<sup>204</sup>

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль учитывается в бухгалтерском учете обособленно на счете по учету прибылей и убытков.

**Текущим налогом на прибыль** Организации признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства (актива), увеличения или уменьшения отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода.<sup>205</sup>

Организация определяет величину текущего налога на прибыль на основе данных, сформированных в бухгалтерском учете

#### 12.5. Раскрытие информации по учету налога на прибыль в бухгалтерской отчетности

В Бухгалтерском балансе отражается сальдированная (свернутая) сумма отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, кроме случаев, когда законодательством Российской Федерации о налогах и сборах предусмотрено отдельное формирование налоговой базы. При этом:

- если сумма отложенных налоговых активов больше суммы отложенных налоговых обязательств, то их сальдо отражается в качестве внеоборотных активов по группе статей «Отложенные налоговые активы»;

<sup>202</sup> п.14, ПБУ 18/02

<sup>203</sup> Абзац 1, п.20, ПБУ 18/02

<sup>204</sup> Абзац 2, п.20, ПБУ 18/02

<sup>205</sup> п.21, ПБУ 18/02

- если сумма отложенных налоговых активов меньше суммы отложенных налоговых обязательств, то их сальдо отражается в качестве долгосрочных обязательств по группе статей «Отложенные налоговые обязательства».

В Бухгалтерском балансе также отражается:

- задолженность по текущему налогу на прибыль в размере неоплаченной суммы в составе статьи «Задолженность по налогам и сборам»;
- переплата по текущему налогу на прибыль в размере переплаты и (или) излишне взысканной суммы налога в составе статьи «Прочие дебиторы».

В Отчете о прибылях и убытках отражаются признанные в отчетном периоде:

- отложенные налоговые активы - по группе статей «Изменение отложенных налоговых активов»;
- отложенные налоговые обязательства - по группе статей «Изменение отложенных налоговых обязательств»;
- текущий налог на прибыль - по группе статей «Текущий налог на прибыль»;
- постоянные налоговые обязательства (активы) - по статье «в том числе постоянные налоговые обязательства (активы)».

Сумма доплаты (переплаты) налога на прибыль в связи с обнаружением ошибок (искажений) в предыдущие отчетные (налоговые) периоды, не влияющая на текущий налог на прибыль отчетного периода, отражается по группе статей «Прочее» Отчета о прибылях и убытках

# 13. Особенности формирования Бухгалтерской отчетности

## 13.1. Общие положения

Организация формирует бухгалтерскую отчетность по формам, утвержденным в качестве Приложения № 5 к настоящей Учетной Политике.

Бухгалтерская отчетность Организации включает следующие формы:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о прибылях и убытках;
- отчет об изменениях капитала;
- отчет о движении денежных средств;
- отчет о целевом финансировании (для некоммерческих организаций);
- пояснения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках.

В бухгалтерском балансе активы и обязательства представляются с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные. Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. При этом под операционным циклом понимается длительность производственного периода изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг). Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные.

Дебиторская и кредиторская задолженность признается в Организации краткосрочной, если срок ее погашения не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. При этом под операционным циклом понимается длительность производственного периода изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг). Остальная дебиторская и кредиторская задолженность Организации является долгосрочной.

Организация осуществляет перевод долгосрочной дебиторской (кредиторской) задолженности (ее части) в краткосрочную, если на отчетную дату срок погашения задолженности (части задолженности) составляет не более 12 месяцев после отчетной даты

В бухгалтерской отчетности информация о дебиторской и кредиторской задолженности, относящаяся к одному контрагенту, отражается развернуто.

Исходя из требования осмотрительности Организация осуществляет начисление резерва по сомнительным долгам. Порядок начисления резерва по сомнительным долгам отражен в Приложении №9 к настоящей Учетной политике. Дебиторская задолженность отражается в бухгалтерском балансе Организации с учетом (за вычетом) начисленного резерва по сомнительным долгам.

Детализация показателей по статьям бухгалтерского баланса определяется Приложением № 5 к настоящей Учетной Политике).

Детализация показателей по статьям Отчета о прибылях и убытках не производится.

В Отчете о движении денежных средств Организация показывает наличие денежных средств в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ, действующему на отчетные даты, а движение денежных средств в иностранной валюте в течение отчетного периода – по курсу ЦБ РФ на даты совершения операций в иностранной валюте.

Движение денежных средств, связанное с покупкой или продажей иностранной валюты отражается в Отчете о движении денежных средств сальдировано. Прибыли и убытки от операций по покупке и продаже иностранной валюты отражаются по строкам «Прочие доходы» и «Прочие расходы» по текущей деятельности Отчета о движении денежных средств.

Приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (далее - пояснения) оформляются в текстовой и табличной формах. Шаблоны типовых табличных пояснений приведены в Приложении № 5 к настоящей Учетной Политике.

Пояснения подготавливаются с учетом требования существенности.

## 13.2. Условные факты хозяйственной деятельности

Условным фактом хозяйственной деятельности (далее - условный факт) является имеющий место по состоянию на отчетную дату факт хозяйственной деятельности, в отношении последствий которого и вероятности их возникновения в будущем существует неопределенность, т.е. возникновение последствий зависит от того, произойдет или не произойдет в будущем одно или несколько неопределенных событий.

К условным фактам относятся:

- незавершенные на отчетную дату судебные разбирательства, в которых Организация выступает истцом или ответчиком, и решения по которым могут быть приняты лишь в последующие отчетные периоды;
- неразрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет;
- выданные до отчетной даты гарантии, поручительства и другие виды обеспечения обязательств в пользу третьих лиц, сроки исполнения по которым не наступили;
- учтенные (дисконтированные) до отчетной даты векселя, срок платежа по которым не наступил до отчетной даты;
- какие-либо осуществленные до отчетной даты действия других организаций или лиц, в результате которых Организация должна получить компенсацию, величина которой является предметом судебного разбирательства;
- выданные Организацией гарантийные обязательства в отношении проданных ею в отчетном периоде продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг;
- обязательства в отношении охраны окружающей среды;
- продажа или прекращение какого-либо направления деятельности Организации, закрытие подразделений Организации или их перемещение в другой географический регион и др.;
- другие аналогичные факты.

Не относятся к условным фактам снижение или увеличение стоимости материально-производственных запасов и финансовых вложений Организации на отчетную дату, а также расходы Организации, которые признаются в бухгалтерском учете по получении от поставщика платежных документов (например, по оказываемым коммунальным услугам, услугам телефонной связи и т.п.).

Последствиями условного факта, определяемыми по состоянию на отчетную дату при формировании бухгалтерской отчетности, могут быть условные обязательства или условные активы.

Под **условным обязательством** понимается такое последствие условного факта, которое в будущем с очень высокой или высокой степенью вероятности может привести к уменьшению экономических выгод Организации.

К условным обязательствам относятся:

- существующее на отчетную дату обязательство Организации, в отношении величины либо срока исполнения которого существует неопределенность;
- возможное обязательство Организации, существование которого на отчетную дату может быть подтверждено исключительно наступлением либо ненаступлением будущих событий, не контролируемых Организацией.

Под **условным активом** понимается такое последствие условного факта, которое в будущем, с очень высокой или высокой степенью вероятности, приведет к увеличению экономических выгод Организации.

### 13.2.1. Отражение последствий условных фактов

Все существенные последствия условных фактов подлежат отражению в бухгалтерской отчетности Организации за отчетный год, независимо от того, являются ли они благоприятными или неблагоприятными для Организации.

Последствия условных фактов признаются существенными, если без знания о них пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового состояния, движения денежных средств или результатов деятельности Организации на отчетную дату.

Существенность последствий условного факта определяется Организацией исходя из общих требований к бухгалтерской отчетности.



Условные активы на счетах бухгалтерского учета не отражаются.

Условные обязательства подразделяются на две группы для целей отражения в бухгалтерской отчетности:

- существующие на отчетную дату обязательства, в связи с которыми на счетах бухгалтерского учета создаются резервы;
- возможные обязательства, информация о которых подлежит раскрытию в пояснительной записке.

Организация **создает резервы** в связи с существующими на отчетную дату обязательствами Организации, в отношении величины либо срока исполнения которых существует неопределенность, при одновременном наличии следующих условий:

- существует очень высокая или высокая вероятность, что будущие события приведут к уменьшению экономических выгод Организации. Очень высокая или высокая вероятность обычно свидетельствует о том, что у Организации отсутствует возможность отказаться от исполнения обязательства либо исходя из требований договора или действующего законодательства, либо сложившейся практики деятельности Организации;
- величина обязательства, порождаемого условным фактом, может быть достаточно обоснованно оценена.

Если не выполняется хотя бы одно из условий, резерв под условные факты не создается.

В частности, Организация создает следующие резервы под условные факты, если для них выполняются вышеперечисленные условия:

- резервы по выводу из эксплуатации объектов основных средств;
- резервы по рекультивации нарушенных земель;
- резервы по хранению и утилизации радиоактивных и прочих отходов;
- резервы на проведение экологических мероприятий;
- резервы по обременительным договорам;
- резервы по судебным искам;
- резервы по налоговым искам/претензиям;
- резервы на реструктуризацию;
- гарантийные обязательства;
- финансовые гарантии/поручительства.

Аналитический учет ведется по каждому резерву, образованному в связи с последствиями условных фактов.

### 13.2.2. Оценка последствий условных фактов

Организация оценивает условные обязательства в денежном выражении. Условные активы Организации не подлежат оценке в денежном выражении.

Оценку в денежном выражении условного обязательства Организация делает по форме «Расчет резерва по условным фактам», которая включается в Перечень и формы первичных учетных документов, по которым не предусмотрены унифицированные формы.

Расчет основывается на информации, доступной Организации по состоянию на отчетную дату. Если после отчетной даты Организация получает информацию, свидетельствующую об изменении сделанной ранее оценки условного обязательства, для целей представления информации об условном обязательстве в бухгалтерской отчетности Организация руководствуется Положением по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" ПБУ 7/98. При оценке последствий условного факта принимаются во внимание существующая практика в отношении аналогичных фактов хозяйственной деятельности, заключения независимых экспертов и др.

При оценке последствий условных фактов и отражении соответствующей информации в бухгалтерской отчетности Организация исходит из требования осмотрительности.

Организация оценивает последствия каждого условного обязательства в отдельности, за исключением случаев, когда по состоянию на отчетную дату существует несколько условных обязательств, аналогичных по характеру и порождаемой ими неопределенности, которые Организация оценивает в совокупности. При этом, несмотря на то, что вероятность возникновения обязательства в отношении каждого условного факта в отдельности может быть малой, вероятность уменьшения экономических

выгод Организации в результате исполнения обязательств в отношении всей совокупности условных фактов может быть очень высокой или высокой.

Если величина условного обязательства Организации имеет несколько значений (в зависимости от выполнения (не выполнения) определенных условий), то оценка величины условного обязательства производится Организацией одним из следующих способов:

- путем выбора из некоторого набора значений;
- путем выбора из интервала значений;
- путем выбора из определенного набора интервалов значений.

Если величина условного обязательства оценивается путем выбора из некоторого набора ее значений, то в качестве оценки этого условного обязательства принимается средневзвешенная величина, которая рассчитывается как среднее из произведений каждого значения на вероятность.

Если величина условного обязательства оценивается путем выбора из некоторого интервала значений, то в качестве оценки этого условного обязательства принимается среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значений интервала.

Если величина условного обязательства оценивается путем выбора из определенного набора интервалов значений, сначала определяются средние арифметические величины из наибольшего и наименьшего значений каждого интервала, которые затем оцениваются с учетом степени вероятности проявления соответствующего интервала значений. Полученная таким образом средневзвешенная величина принимается в качестве оценки условного обязательства.

В случае оценки величины условного обязательства путем выбора из интервала значений либо из определенного набора интервалов значений информация о максимально возможной величине условного обязательства раскрывается в бухгалтерской отчетности.

При оценке величины условного обязательства Организация принимает в расчет сумму встречного требования или сумму требования к третьим лицам только в тех случаях, когда право требования возникает непосредственно как результат условного факта, породившего данное условное обязательство, а вероятность удовлетворения требования очень высокая или высокая.

Создание резерва признается в бухгалтерском учете расходом и в зависимости от вида обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или прочие расходы.

### **13.2.3. Использование резерва**

В течение отчетного года при фактическом наступлении фактов хозяйственной деятельности, ранее признанных Организацией условными, последствия которых были учтены при создании резерва, в бухгалтерском учете Организации отражается сумма расходов Организации, связанных с выполнением Организацией признанных обязательств, или кредиторская задолженность в корреспонденции со счетом учета резерва.

В случае недостаточности зарезервированных сумм непокрытые резервом расходы Организации отражаются в бухгалтерском учете Организации в общем порядке.

В случае избыточности зарезервированных сумм неиспользованная сумма резерва признается прочим доходом Организации.

### **13.2.4. Инвентаризация резерва**

Для подтверждения правильности расчета и обоснованности резерва Организация проводит инвентаризацию резерва в конце отчетного года в общем порядке.

По результатам инвентаризации сумма резерва может быть:

- увеличена за счет тех расходов, за счет которых создавался резерв, при получении дополнительной существенной информации, позволяющей сделать уточнение расчета величины резерва;
- уменьшена с отнесением суммы корректировки на прочие доходы Организации при получении дополнительной существенной информации, позволяющей сделать уточнение расчета величины резерва;
- остаться без изменения;
- списана полностью на прочие доходы Организации.

### 13.2.5. Раскрытие информации о резерве в бухгалтерской отчетности

В бухгалтерском балансе суммы резервов под условные факты хозяйственной деятельности отражаются по строке «Резервы под условные обязательства».

### 13.3. Формирование отчетности по сегментам

Положения настоящего раздела применяются Организацией при обязательном выполнении одного из следующих условий:

- 1) Организация является составителем сводной бухгалтерской отчетности;
- 2) Организация осуществляет различные виды деятельности согласно ОКВЭД;
- 3) Организация осуществляет свою деятельность в различных географических регионах.

Выделение отчетных сегментов производится с учетом организационной и управленческой структуры Организации, а также с учетом общеэкономических, валютных, кредитных, ценовых, политических рисков, которым может быть подвержена деятельность Организации.

Операционный или географический сегмент считается **отчетным**<sup>206</sup>, если:

- 1) величина выручки сегмента от продажи внешним покупателям составила не менее 50% всей выручки, полученной сегментом в отчетном периоде;
- 2) выполняется одно из следующих условий:
  - выручка от продажи внешним покупателям и от операций с другими сегментами Организации составляет не менее 10 процентов общей суммы выручки (внешней и внутренней) всех сегментов;
  - финансовый результат деятельности данного сегмента (прибыль или убыток) составляет не менее 10 процентов суммарной прибыли или суммарного убытка всех сегментов (в зависимости от того, какая величина больше в абсолютном значении);
  - активы данного сегмента составляют не менее 10 процентов суммарных активов всех сегментов.

На отчетные сегменты, выделенные при подготовке бухгалтерской отчетности Организации, должно приходиться не менее 75 процентов<sup>207</sup> выручки организации.

Если на отчетные сегменты, выделенные при подготовке бухгалтерской отчетности, приходится менее 75 процентов выручки, то выделяются дополнительные отчетные сегменты независимо от того, удовлетворяют ли они по отдельности условиям или нет.

Перечень операционных сегментов, информация по которым раскрывается в индивидуальной бухгалтерской отчетности, устанавливается Организацией согласно классам ОКВЭД, и осуществляемым ею направлениям деятельности Госкорпорации, установленным Федеральным законом «О Государственной корпорации по атомной энергии «Росатом» от 01.12.2007 № 317-ФЗ, с учетом количественных характеристик, указанных выше.

Перечень операционных сегментов, по которым раскрывается информация в сводной бухгалтерской отчетности, устанавливается ГК «Росатом». Независимо от количественных характеристик, используемых для выделения отчетных сегментов, учитывая стратегические цели развития Госкорпорации, в сводной бухгалтерской отчетности отражается информация, как минимум, по операционным сегментам, соответствующим ЦФО 2-го уровня (Справочник 10.01 ЕПС).

Перечень географических сегментов, по которым раскрывается информация в индивидуальной бухгалтерской отчетности, устанавливается Организацией самостоятельно, исходя из мест

<sup>206</sup> Пункт 9 ПБУ 12/2000 (за исключением уровня значительности величины выручки)

<sup>207</sup> Пункт 10 ПБУ 12/2000

расположения рынков сбыта. При этом в целях подготовки сводной бухгалтерской отчетности обеспечивается, как минимум, представление информации по следующим сегментам:

- 1) Российская Федерация;
- 2) СНГ;
- 3) дальнейшее зарубежье.

При формировании индивидуальной и сводной бухгалтерской отчетности Организации первичной информацией по сегментам признается информация по операционным сегментам, вторичной информацией по сегментам – информация по географическим сегментам.

В составе первичной информации по отчетному сегменту в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности раскрываются следующие показатели, относящиеся к выделенным операционным сегментам:

- общая величина выручки, в том числе полученная от продажи внешним покупателям и от операций с другими сегментами;
- финансовый результат (прибыль или убыток);
- общая балансовая величина активов;
- общая величина обязательств;
- общая величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы;
- общая величина амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам;
- совокупная доля в чистой прибыли (убытке) зависимых и дочерних обществ, совместной деятельности, а также общая величина вложений в эти зависимые общества и совместную деятельность.

В составе вторичной информации по отчетному сегменту в пояснительной записке раскрываются следующие показатели, относящиеся к выделенным географическим сегментам:

- выручка от внешних продаж по местам расположения рынков сбыта продукции;
- балансовая величина активов по местам их расположения;
- капитальные вложения во внеоборотные активы по местам их расположения.

Определение активов, обязательств, доходов и расходов, непосредственно относящихся к отчетному сегменту, обеспечивается с помощью соответствующего аналитического учета активов, обязательств, доходов и расходов.

Активы, используемые совместно в двух и более отчетных сегментах, распределяются между этими сегментами в случае, когда распределяются соответствующие доходы и расходы, пропорционально выручке.

Распределение между отчетными сегментами расходов и обязательств, относящихся к двум и более отчетным сегментам, также производится пропорционально выручке.

# Приложения

Настоящая Учетная политика имеет следующие приложения (с учетом положений абз.3 п. 1.1.1. настоящей Учетной политики):

- Приложение №1 Рабочий План счетов;
- Приложение №2 Перечень используемых унифицированных форм первичной учетной документации;
- Приложение №3 Перечень и формы первичных учетных документов, разработанных Организацией самостоятельно;
- Приложение №4 График документооборота (Регламент документооборота);
- Приложение №5 Формы бухгалтерской отчетности;
- Приложение №6 Порядок определения видов (групп) однородных объектов специальной оснастки, способы погашения их стоимости и сроки полезного использования;
- Приложение №7 Порядок списания готовой продукции (при отгрузке, отпуске и т.д.);
- Приложение №8 Способ распределения транспортно-заготовительных расходов между проданными товарами и остатков товаров на конец каждого месяца;
- Приложение №9 Порядок формирования оценочных резервов;
- Приложение №10 Порядок распределения расходов, метод признания затрат на производство и метод формирования себестоимости продукции (работ, услуг);
- Приложение №11 Порядок списания и распределения расходов обслуживающих производств и хозяйств;
- Приложение №12 Порядок формирования резервов предстоящих расходов;
- Приложение №13 Регистры учета постоянных и временных разниц для учета расчетов по налогу на прибыль;
- Приложение №14 Перечень и формы бухгалтерских регистров, используемых Организацией.